CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PHILIPPE LÉGER presentate il 15 giugno 2006 [1]

1. Il presente procedimento pregiudiziale è inteso a precisare quale sia la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta da un soggetto passivo per l'uso, a fini privati, di una porzione di un immobile destinato totalmente alla sua impresa.

2. Quando un soggetto passivo acquista o fa costruire un immobile che sceglie di destinare totalmente alla propria impresa ma che desidera usare in parte anche per fini privati, può dedurre integralmente l'IVA che ha pagato a monte sul costo dell'acquisto o della costruzione.

3. Tuttavia, per la porzione dell'immobile usata a fini privati, il soggetto passivo si trova in una situazione paragonabile a quella di un consumatore finale. La sesta direttiva 77/388/CEE [2] prevede in questo caso un meccanismo di recupero della quota dell'IVA corrispondente e di cui il soggetto passivo ha ottenuto la deduzione.

4. A tale scopo, la sesta direttiva crea una finzione giuridica in virtù della quale tale uso privato è assimilato ad una prestazione di servizi a titolo oneroso che il soggetto passivo rende a se stesso.

5. Nella causa in esame, la Corte è invitata a precisare qual è la base imponibile dell'IVA per questa prestazione di servizi. Il Finanzgericht München (Germania) chiede se la base imponibile debba essere determinata solo in base alle norme generali di ammortamento che riflettono il deprezzamento progressivo dell'immobile o se essa possa essere stabilita in funzione del periodo di «rettifica delle deduzioni» in materia di IVA.

1 — Lingua originale: il francese

2 — Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18, in prosieguo la «sesta direttiva»).

I — Ambito normativo

A — *Il diritto comunitario*

La sesta direttiva

6. L'IVA è un'imposta sul consumo applicabile in modo generale sia ai beni che ai servizi. Il sistema comunitario dell'IVA consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta esattamente proporzionale al loro prezzo, esigibile ad ogni transazione avvenuta nell'ambito del processo di produzione o di distribuzione, che deve gravare però solo sul consumatore finale.

7. Per consentire ai soggetti passivi, che provvedono alla sua riscossione, di non sopportare l'onere dell'imposta, la sesta direttiva prevede un meccanismo di deduzione destinato ad assicurare la «neutralità» della tassa nei loro confronti.

8. La direttiva comprende anche varie disposizioni miranti a garantire l'applicazione di detto sistema quando un soggetto passivo usa uno stesso bene sia per fini professionali che per fini privati. Le disposizioni maggiormente pertinenti per la soluzione della causa pendente davanti al giudice del rinvio sono le seguenti.

9. Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva sono soggette a IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

10. L'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della direttiva in esame assimila ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso «l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'[IVA]».

11. L'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della stessa direttiva, che costituisce il fulcro della presente controversia, precisa quale sia la base imponibile in una simile ipotesi. Esso dispone che questa è costituita, «per le operazioni di cui all'articolo 6, paragrafo 2, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi».

12. L'articolo 17, n. 2, della stessa direttiva stabilisce quanto segue:

«Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad

imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)».

13. L'articolo 20 della sesta direttiva verte sulla rettifica di questa deduzione. Esso dispone che la deduzione dell'IVA effettuata inizialmente sia rettificata, in particolare, da un lato, quando essa è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo aveva diritto e, dall'altro lato, quando sono intervenute, successivamente alla dichiarazione, modifiche degli elementi presi in considerazione per determinare il suo importo.

14. L'articolo 20 così dispone inoltre:

«(...)

2. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione. Essa è eseguita secondo le variazioni del diritto a deduzione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

In deroga al comma precedente, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche può essere elevata sino a vent'anni.

3. In caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene d'investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica. Si presume che tale attività economica sia interamente soggetta all'imposta quando la cessione del bene di cui trattasi è soggetta all'imposta, si presume che essa sia interamente esente qualora la cessione sia esente. La rettifica è effettuata una tantum per tutto il restante periodo di rettifica (...)».

B — *Il diritto nazionale*

15. L'art. 3, n. 9a, punto 1, della legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz) [3] assimila a prestazioni a titolo oneroso l'uso, da parte di un soggetto passivo, di un bene destinato all'impresa per fini estranei a quest'ultima, quando tale bene ha consentito una deduzione parziale o totale della tassa versata a monte.

16. La base imponibile delle prestazioni di cui all'art. 3, n. 9a, punto 1, è definita all'art. 10 dell'UStG. Nella versione della legge in vigore fino al 30 giugno 2004, il detto art. 10 enunciava che la base imponibile per queste prestazioni era costituita «dai costi sostenuti in sede di realizzazione di tali operazioni, se e in quanto essi abbiano consentito la totale o parziale deduzione della tassa versata a monte».

17. Nella versione entrata in vigore il 1° luglio 2004, l'articolo 10 dell'UStG così prevede:

«4. La base imponibile è costituita

(...)

2. (...) dalle spese sostenute in sede di realizzazione di tali operazioni, se e in quanto esse abbiano consentito la totale o parziale deduzione della tassa versata a monte. Rientrano tra queste spese anche i costi di acquisto o di fabbricazione di un bene di investimento, purché il detto bene sia destinato all'impresa e venga utilizzato per la prestazione dei servizi. Qualora l'importo dei costi di acquisto o di fabbricazione sia almeno di EUR 500, essi devono essere uniformemente ripartiti su un periodo di tempo che corrisponda al periodo di rettifica applicabile al bene di investimento ai sensi dell'art. 15a.

(...)».

18. L'articolo 15a dell'UStG verte sulla rettifica delle deduzioni. Al n. 1 esso recita:

«Quando cambino, per un bene d'investimento, nel termine di cinque anni a partire dal momento della prima utilizzazione, alcuni elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle originarie deduzioni, deve essere effettuata una compensazione, per ogni anno civile corrispondente a queste modifiche, con una rettifica della deduzione delle imposte a monte che hanno gravato sui costi di acquisto e di produzione. Nel caso di immobili, comprese le loro componenti

3 — BGBl. 1993 I, pag. 565, in prosieguo: l'«UStG».

essenziali, di diritti disciplinati dalle disposizioni del diritto civile in materia di immobili, e di costruzioni su suolo altrui, in luogo del termine di cinque anni si deve prendere in considerazione un termine di dieci anni».

II — Fatti

19. Nel corso del 2003, la comunione abitativa di diritto tedesco (Hausgemeinschaft[4], in prosieguo la «comunione abitativa», o la «ricorrente»), costituita da Jörg e Stefanie Wollny, ha fatto costruire un immobile destinandolo totalmente all'impresa. L'immobile in questione era occupato per il 20,33 % dagli uffici di uno studio fiscale locato ad uno degli associati della comunione abitativa e, per il restante 79,67 %, dall'appartamento privato dei due membri di questa. La locazione ad uso professionale era soggetto all'IVA, avendo la comunione abitativa rinunciato all'esenzione delle operazioni di locazione[5].

20. Nelle sue dichiarazioni IVA provvisorie per il mese di dicembre 2003 e per i mesi da gennaio a marzo 2004, la comunione abitativa ha dedotto la totalità dell'IVA che le era stata fatturata sulle spese di costruzione dell'immobile.

21. Per determinare la base imponibile dell'IVA dovuta per l'occupazione a titolo privato, la ricorrente si è basata sul fatto che, nella legge tedesca relativa all'imposta sul reddito (Einkommensteuergesetz), il periodo di ammortamento di un immobile è di 50 anni. Essa aveva dunque ritenuto che la base imponibile ammontasse ad un importo mensile pari a 1/12 del 2 % delle spese di costruzione imputabili alla porzione dell'immobile utilizzata a fini privati.

22. Da parte sua, il Finanzamt Landshut ha deciso che la base imponibile in questione andasse determinata con riferimento alla durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA, previsto all'articolo 15 a dell'UStG, in conformità dell'articolo 20 della sesta direttiva. Esso ha dunque corretto il calcolo della ricorrente, fissando la base imponibile mensile dell'IVA per l'uso privato di una porzione dell'immobile a 1/12 del 10 % delle spese di costruzione imputabili a tale porzione.

23. Poiché il Finanzamt Landshut ha respinto i reclami sporti dalla comunione abitativa contro gli avvisi provvisori di

4 — Questa nozione è stata definita all'udienza dalla ricorrente come una comunione creata tra due o più persone che hanno una casa e la danno in locazione.

5 — Rammento che, ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, l'affitto e la locazione di beni immobili sono, salvo eccezione, esonerati dall'IVA, ma, ai sensi dell'art. 13, parte C, primo comma, lett. a) della stessa direttiva, gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di queste operazioni.

accertamento emessi conformemente al calcolo esposto al punto precedente, la comunione ha proposto ricorso davanti al Finanzgericht München.

III — La questione pregiudiziale

24. Il Finanzgericht München ritiene che la soluzione della controversia dinanzi ad esso pendente dipenda dalla determinazione della base imponibile imputabile all'uso privato di un immobile che era stato destinato completamente all'impresa. Esso osserva che l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non definisce la nozione di «spese sostenute». Esso afferma di nutrire dubbi sul significato da attribuire a tale nozione per i seguenti motivi.

25. Da un lato, nella sentenza Enkler [6], la Corte ha dichiarato che la base imponibile, secondo questa disposizione, va determinata tenendo conto unicamente delle spese inerenti al bene stesso, come gli ammortamenti del deprezzamento del bene o le spese sostenute dal soggetto passivo che gli hanno attribuito il diritto di detrarre l'IVA [7].

26. Tale punto potrebbe corroborare la tesi della ricorrente, nel senso che l'uso privato di una porzione dell'immobile soggetto a deprezzamento comporterebbe l'imposizione della rispettiva quota dei costi di costruzione, scaglionati su tutto il periodo di ammortamento. Allo stesso modo potrebbe confermare la tesi della ricorrente, secondo la quale il prezzo di acquisto del terreno non dovrebbe essere incluso nella base imponibile allorché ha consentito la deduzione della tassa pagata a monte, perché il terreno sul quale l'immobile è costruito non può deprezzarsi con l'uso.

27. A favore di tale analisi potrebbe militare anche il significato del termine «spese», che presuppone un deprezzamento del bene dovuto all'uso. Ora, non potrebbe verificarsi un deprezzamento totale di un immobile in un periodo di dieci anni.

28. D'altra parte, la Corte ha anche statuito che l'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva ha lo scopo di garantire la parità di trattamento tra un soggetto passivo che usa un bene dell'impresa per fini privati e un consumatore finale [8] Questa disposizione mira dunque ad annullare gli effetti della deduzione dell'IVA assolta a monte, per la porzione del bene utilizzato a fini privati, visto che un consumatore finale dovrebbe sopportare l'onere dell'IVA corrispondente.

6 — Sentenza 26 settembre 1996, causa C-230/94 (Racc. pag. I-4517).

7 — Ibidem, punto 36.

8 — Ibidem, punto 35.

29. Lo scopo dell'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva porterebbe dunque piuttosto a ripartire l'importo totale dei costi di acquisto o di costruzione del bene sul periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA, applicabile nel diritto nazionale, ovvero dieci anni nel caso di specie. La suddetta soluzione consentirebbe, in effetti, di evitare dei «consumi finali non tassati», ovvero situazioni nelle quali la deduzione dell'IVA a monte non sia integralmente rimborsata.

30. Potremmo, in effetti, trovarci di fronte ad un consumo finale non tassato se, per esempio, l'immobile fosse oggetto di una cessione, non assoggettata a IVA, al termine di tale periodo decennale di rettifica [9]. In questa ipotesi, se la base imponibile è determinata in funzione della durata dell'ammortamento dell'immobile, cioè cinquant'anni, il soggetto passivo, dopo dieci anni, avrà rimborsato soltanto un quinto dell'importo dell'IVA di cui ha ottenuto la deduzione. Una situazione del genere sarebbe dunque contraria all'obiettivo dell'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

31. Lo scopo di questa disposizione giustificherebbe anche l'inclusione nella base imponibile del prezzo di acquisto del terreno allorché esso ha consentito una deduzione della tassa pagata a monte, giacché questa tassa graverebbe allo stesso modo su un consumatore finale al momento dell'acquisto.

32. Tuttavia, in contrasto con questa analisi, il Finanzgericht München osserva che, nella sentenza Seeling [10], la Corte ha relativizzato la portata di detto scopo ritenendo che, se il periodo di rettifica previsto all'art. 20, n. 2, della sesta direttiva può correggere solo parzialmente la deduzione dell'IVA pagata a monte, tale situazione dipende da una scelta deliberata del legislatore comunitario [11].

33. Alla luce delle considerazioni che precedono, il Finanzgericht München ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Come debba essere interpretato il concetto di "spese sostenute" di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva 77/388/CEE. Se l'importo delle spese sostenute per l'abitazione utilizzata a fini privati che si trovi in un immobile destinato interamente all'esercizio di un'impresa includono anche (accanto alle spese correnti), in conformità alla relativa normativa nazionale, gli ammortamenti annuali per l'utilizzo degli immobili e/o la quota annuale dei costi di acquisto e

9 — Il giudice del rinvio non precisa il fondamento di questa esenzione. Si tratta, verosimilmente, dell'art. 13, parte B, lett. g), della sesta direttiva, ai sensi del quale gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite, le cessioni di fabbricati effettuate dopo la prima occupazione.

10 — Sentenza 8 maggio 2003, causa C-269/00 (Racc. pag. I-4101).

11 — Ibidem, punto 54.

costruzione che hanno consentito la deduzione dell'IVA, quota calcolata in base al periodo di rettifica, fissato dall'ordinamento volta a volta interessato».

IV — Analisi

34. Poiché l'IVA è un'imposta sul consumo riscossa dai soggetti passivi, che deve però gravare solo sul consumatore finale, ogni soggetto passivo ha il diritto di dedurre, dall'importo della tassa incassata dai propri clienti e di cui egli è debitore verso lo Stato, la tassa che egli stesso ha pagato a monte nell'ambito dell'acquisto dei beni e dei servizi necessari all'esercizio della sua attività economica [12]. Di conseguenza, è soltanto nella misura in cui detti beni e servizi sono impiegati ai fini delle sue attività, a loro volta soggette ad imposta, che un soggetto passivo può beneficiare di questa deduzione.

35. Quando beni o servizi acquistati da un soggetto passivo sono usati ai fini di operazioni esenti da IVA o non rientranti nell'ambito di applicazione di tale imposta, non può esserci, in linea di principio, né riscossione dell'imposta a valle né deduzione dell'imposta a monte [13].

36. Quando un soggetto passivo usa un bene di investimento per fini tanto professionali quanto privati, egli ha la possibilità di scegliere, ai fini dell'IVA, o di destinare il bene medesimo integralmente al patrimonio della propria impresa o di conservarlo integralmente nel proprio patrimonio privato escludendolo in tal modo completamente dal sistema dell'IVA, oppure di inserirlo nella propria impresa solamente a concorrenza dell'utilizzo professionale effettivo [14].

37. Se il soggetto passivo sceglie di destinare interamente alla sua impresa un bene d'investimento usato per fini sia professionali che privati, secondo giurisprudenza costante l'IVA dovuta a monte sull'acquisto o sulla costruzione di questo bene è, in linea di principio, integralmente e immediatamente deducibile. La Corte ha ribadito tale interpretazione della sesta direttiva in più occasioni [15], e l'ha confermata di recente, nella composizione di grande Sezione, nella citata sentenza Charles et Charles Tijmens [16].

12 — Sentenza 4 ottobre 1995, causa C-291/92, Armbrecht (Racc. pag. I-2775, punto 27).

13 — Sentenza 30 marzo 2006, causa C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (Racc. pag. I-3039, punto 24).

14 — Sentenza 14 luglio 2005, causa C-434/03, Charles et Charles-Tijmens (Racc. pag. I-7037, punto 23 e giurisprudenza citata).

15 — V. sentenza Seeling, citata, punto 41, e giurisprudenza citata.

16 — Punto 24.

38. Perciò, un soggetto passivo che sceglie di destinare la totalità di un fabbricato alla sua impresa e ne usa una porzione per fini privati ha diritto di dedurre l'IVA assolta a monte sulla totalità delle spese di acquisto o di costruzione di tale fabbricato.

39. Tuttavia, siccome, per la porzione di tale bene usata a fini privati il soggetto passivo si trova in una situazione paragonabile a quella di un consumatore finale, egli ha l'obbligo di versare l'IVA corrispondente a questo uso. Tale obbligo è enunciato all'art. 6, n. 2, della sesta direttiva, il quale precisa che detto uso è assimilato ad una prestazione di servizi a titolo oneroso che il soggetto passivo fornirebbe così a se stesso.

40. Dal momento che in questo caso non vi è una transazione con un terzo né un corrispettivo versato da quest'ultimo che possa fungere da base imponibile dell'IVA, l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva stabilisce che la base imponibile sia costituita «dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi».

41. Nel presente procedimento, il Finanzgericht München chiede se tale nozione debba essere intesa nel senso che essa tiene conto, oltre che delle spese ordinarie, soltanto del deprezzamento dell'immobile, calcolato in funzione della normale vita utile del bene, secondo le norme nazionali di ammortamento.

42. Quindi, con la questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso si oppone ad una legislazione nazionale ai sensi della quale la base imponibile dell'IVA, nel caso di uso privato di una porzione di un immobile destinato completamente dal soggetto passivo alla sua impresa, è fissata annualmente in una quota dei costi di acquisto o di costruzione, determinata in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA, fissata in conformità dell'art. 20 della sesta direttiva.

43. Le implicazioni della possibile soluzione di tale questione che il giudice nazionale esamina sono tre, riprese di seguito.

44. La prima è evidentemente l'importo dell'IVA versato annualmente dal soggetto passivo per l'uso privato. Se le spese sostenute devono comprendere solo il deprezzamento dell'immobile, l'imposizione ai fini IVA corrisponderebbe annualmente, nel caso di specie, al 2% dei costi di

costruzione della porzione di fabbricato usata a fini privati, giacché il periodo di ammortamento previsto dalla legislazione nazionale è di cinquant'anni. In caso contrario, la base imponibile sarebbe pari al 10 % di tali costi, perché il periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA è fissato, nel diritto interno, a dieci anni.

45. La seconda implicazione, che deriva direttamente dalla precedente, è il rischio che ci sia un consumo finale non tassato, in caso, ad esempio, di una vendita dell'immobile in esenzione da imposta al termine del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA. Tale rischio potrebbe essere evitato se la base imponibile fosse determinata con riferimento al periodo di rettifica previsto dalla legislazione nazionale, poiché, al termine di quest'ultimo, il soggetto passivo avrà rimborsato integralmente l'IVA dedotta a monte, corrispondente alla porzione dell'immobile usata per fini privati.

46. La terza implicazione riguarda l'inclusione o meno, nella base imponibile, dei costi di acquisto del terreno sul quale è costruito l'immobile, quando il relativo acquisto è stato assoggettato all'IVA e l'acquirente ha ottenuto la deduzione dell'imposta in questione. Se la nozione di «spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi», di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, deve intendersi unicamente nel senso del deprezzamento dell'immobile, i costi di acquisto del terreno potrebbero dover essere esclusi dalla base imponibile, poiché il terreno sul quale l'immobile è stato edificato non subisce, in linea di principio, deprezzamento.

47. Nell'ambito del presente procedimento sono poste a confronto tre tesi.

48. La ricorrente ritiene che le spese sostenute di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva vanno intese nel senso che esse ricomprendono unicamente, oltre alle spese ordinarie, gli ammortamenti annuali per il deprezzamento dei fabbricati, determinati secondo le norme nazionali applicabili.

49. Essa rileva che la nozione di «spese» presuppone che il soggetto passivo subisca una diminuzione del suo patrimonio. Secondo la ricorrente, il soggetto passivo non subisce una tale diminuzione in caso di acquisto o di costruzione di un immobile, perché i costi attinenti a queste operazioni sono compensati dal valore dell'immobile. Non ci sarebbe dunque una diminuzione del patrimonio né, perciò, si potrebbe parlare di spese ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1,

lett. c), della sesta direttiva se non con il deprezzamento del bene. Orbene, questo deprezzamento dipenderebbe non dal periodo di rettifica previsto all'art. 20 della sesta direttiva, ma dalla vita utile.

50. Analogamente, la ricorrente sostiene che il costo di acquisto del terreno sul quale l'immobile è stato costruito non va incluso nella base imponibile, perchè questo terreno non subisce deprezzamento col tempo.

51. Al contrario, i governi tedesco e britannico sostengono che l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non osta ad una legislazione quale la legge tedesca controversa.

52. Essi osservano che tale disposizione non definisce in modo preciso quanto è compreso nella nozione di «spese sostenute», e ne deducono che gli Stati membri dispongono di un margine discrezionale per applicare tale nozione. Essi rilevano che la legislazione nazionale in causa è conforme all'obiettivo perseguito con questa norma, quello cioè di garantire la parità di trattamento tra il soggetto passivo che usa un bene dell'impresa per fini privati e un consumatore finale che acquisti lo stesso bene.

53. Alla luce di tale scopo, la nozione di «spese» dovrebbe essere intesa come comprensiva dei costi di acquisto o di costruzione dell'immobile, e eventualmente del prezzo di acquisto del terreno, quando questo ha consentito la deduzione dell'IVA. Allo stesso modo, sarebbe conforme al detto scopo ripartire l'importo dei costi di costruzione corrispondenti alla porzione dell'immobile usata a fini privati sulla durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA, poiché tale soluzione eviterebbe i rischi di consumo finale non tassato.

54. Da parte sua, la Commissione delle Comunità europee ha adottato una posizione intermedia. Contrariamente ai governi tedesco e britannico, essa sostiene che la ripartizione dei costi di acquisto o di costruzione dell'immobile non può essere effettuata in funzione delle norme nazionali relative alla rettifica delle deduzioni in materia di IVA. Da un lato, secondo la Commissione, non esiste alcun motivo vincolante per applicare l'art. 20, n. 2, della sesta direttiva nel contesto dell'art. 6, n. 2, lett. a), della stessa. Dall'altro lato, la portata dell'argomento vertente sul rischio di un consumo finale non tassato sarebbe stata

relativizzata dalla Corte nella sentenza Seeling, citata.

55. Tuttavia, opponendosi alla tesi della ricorrente, la Commissione sostiene che la ripartizione dei costi di acquisto e di costruzione non deve nemmeno essere determinata in funzione delle norme nazionali in materia di ammortamento relative all'imposta sul reddito, perchè tali norme presentano disparità significative in seno all'Unione europea. Inoltre, le dette norme perseguirebbero obiettivi specifici, estranei al sistema comune dell'IVA. Secondo la Commissione, questa ripartizione deve essere effettuata in applicazione di criteri contabili oggettivi, generalmente riconosciuti e propri dell'IVA. Essa sostiene, inoltre, che la base imponibile dovrebbe, all'occorrenza, includere i costi di acquisto del terreno.

56. Da parte mia, ritengo, come i governi tedesco e britannico, che l'art, 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non osti a che l'importo dei costi di acquisto o di costruzione relativi alla porzione dell'immobile utilizzata dal soggetto passivo per fini privati sia ripartito sulla durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA, fissato in applicazione dell'art. 20 della sesta direttiva.

57. Prima di esporre i motivi sui quali si fonda la mia posizione, mi sembra utile precisare brevemente qual è il legame tra i termini previsti dall'art. 20, n. 2, della sesta direttiva e l'art. 6, n. 2, lett. a), della stessa.

58. Come osservano la ricorrente e la Commissione, nella sesta direttiva non esiste alcun motivo che obblighi ad applicare la durata del periodo di rettifica previsto all'art. 20, n. 2, della menzionata direttiva nell'ambito dell'art. 6, n. 2, lett. a), della stessa.

59. In effetti, l'art. 20 della sesta direttiva riguarda, nei casi in cui un soggetto passivo usa uno stesso bene per fini professionali e per scopi privati, la situazione nella quale egli abbia scelto di destinare il bene in questione alla sua impresa unicamente nella proporzione in cui egli lo usa per fini professionali. In questa ipotesi il soggetto passivo ha ottenuto la deduzione della tassa versata a monte sui costi di acquisto o di costruzione del detto bene solo in proporzione alla porzione di quest'ultimo usata a fini professionali.

60. Oggetto del citato art. 20 è quello di permettere la correzione di tale deduzione in funzione delle modifiche intervenute successivamente nell'uso del bene da parte del soggetto passivo rispetto alla sua dichiarazione iniziale, oppure perché la deduzione operata era fondata su una dichiarazione errata.

61. L'art. 20, n. 2, della sesta direttiva stabilisce che questa rettifica può essere effettuata soltanto durante un periodo determinato, che è, in linea di principio, di cinque anni. Esso dispone, tuttavia, che detto periodo possa essere prolungato relativamente ai beni immobiliari. Nella versione iniziale della sesta direttiva, il periodo di rettifica poteva essere portato a dieci anni. Con l'entrata in vigore della direttiva 95/7, esso può arrivare fino a vent'anni.

62. Quando il soggetto passivo ha scelto, come nel caso di specie, di destinare completamente l'immobile all'impresa e di beneficiare così della totalità della tassa versata a monte sui costi del suo acquisto o della sua costruzione, si applica l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva. L'uso privato di una porzione dell'immobile è assimilato, come abbiamo visto, ad una prestazione di servizi a titolo oneroso. È sulla base di quest'ultima disposizione che il soggetto passivo rimborsa l'IVA sui costi di acquisto o di costruzione attinenti alla porzione dell'immobile che egli usa per fini privati.

63. Se questa porzione dell'immobile diminuisce o aumenta nel corso del tempo, il meccanismo di rettifica previsto all'art. 20 della sesta direttiva non può essere applicato. Questa modifica si ripercuoterà, per il periodo fiscale in questione, sulla quota dei costi di acquisto o di costruzione considerata nella determinazione dell'importo della base imponibile di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. c) della sesta direttiva.

64. Tuttavia, se l'immobile destinato completamente all'impresa viene venduto, si rivelano pertinenti i termini previsti all'art. 20, n. 2, della sesta direttiva. In effetti, ai sensi dell'art. 20, n. 3, della citata direttiva, se la vendita si verifica durante il periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA di cui al n. 2 dello stesso articolo, l'immobile è considerato come se fosse sempre stato adibito ad una attività economica dell'interessato fino allo scadere di questo periodo, e in tal caso la deduzione dell'IVA sui costi di acquisto o di costruzione dell'immobile può divenire oggetto di una rettifica a posteriori.

65. Da queste disposizioni emerge anche che, a contrario, se l'immobile viene venduto dopo la scadenza di questo periodo, una tale rettifica a posteriori non è più possibile. In questa ipotesi, sussiste dunque un rischio di consumo finale non tassato.

66. Proprio per evitare un simile rischio i governi tedesco e britannico sostengono che la base imponibile dell'IVA per l'uso a fini privati di un immobile destinato totalmente all'impresa deve poter essere calcolata in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA, fissato nel

diritto nazionale conformemente all'art. 20, n. 2, della sesta direttiva.

67. Ritengo che la tesi di questi governi possa essere avallata per i motivi seguenti. In primo luogo, l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva lascia agli Stati membri un margine discrezionale per quanto riguarda la sua applicazione. In secondo luogo, la determinazione della base imponibile controversa in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA è conforme alla finalità dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva. In terzo luogo, una tale determinazione è anche compatibile con l'obiettivo di armonizzazione della base imponibile, perseguito dalla suddetta direttiva.

68. Circa il primo punto, ricordo che l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva dispone che la base imponibile, per le operazioni di cui all'art. 6, n. 2, della sesta direttiva, è costituita dalle «spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi». Come rileva il giudice del rinvio, tale nozione non è definita nella sesta direttiva.

69. Si possono nondimeno trarre alcune informazioni dal testo di tale art. 6, n. 2, le. Il termine «spesa» è definito come un uso di denaro, specialmente per fini diversi dall'investimento [17]. Il senso letterale dell'espressione «spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi» è dunque relativamente ampio e impreciso [18]. Esso può essere inteso, secondo me, come l'insieme delle spese che si sono rese e sono necessarie per consentire l'esecuzione della prestazione di servizi. Tale nozione può quindi essere interpretata come comprendente, oltre alle spese ordinarie, l'insieme dei costi di acquisto o di realizzazione dei beni che costituiscono l'oggetto della prestazione in questione.

70. Inoltre, la circostanza che l'uso a fini privati da parte di un soggetto passivo di un bene dell'impresa sia assimilato ad una prestazione di servizi a titolo oneroso, vale a dire ad un'operazione che si protrae nel tempo, porta logicamente a pensare che la riscossione dell'IVA su questi costi deve essere oggetto di uno scaglionamento.

71. Si potrebbe inoltre analogamente dedurre da questa equiparazione e dall'obiettivo perseguito dal legislatore tramite l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva che detto scaglionamento si presta ad essere effettuato

17 — V. *Le Petit Robert, Dctionnaire de la langue française, ed. Dictionnaires, Le Robert*, Parigi, 1996, pag. 595.

18 — V., riguardo l'espressione «montant des dépenses», le altre versioni linguistiche della sesta direttiva: «Betrag der Ausgaben», in tedesco; «uitgaven», in olandese; «the full cost», in inglese; «udgifter», in danese, e «spese sostenute», in italiano.

su tutta la durata della vita utile del bene. In effetti, secondo una giurisprudenza costante, scopo di tale disposizione è quello di garantire la parità di trattamento tra il soggetto passivo ed il consumatore finale [19]. Si tratta di impedire ad un soggetto passivo, che ha potuto dedurre l'IVA sull'acquisto di un bene destinato alla sua impresa, di sfuggire al pagamento dell'IVA quando preleva il bene stesso dal patrimonio della sua impresa per fini privati e di godere così di indebiti vantaggi rispetto al consumatore ordinario che acquista il bene pagando l'IVA [20].

72. Lo scaglionamento su tutta la durata della vita utile del bene presenta dunque il vantaggio di consentire l'adattamento della base imponibile in funzione delle eventuali modifiche della porzione del bene prelevata dal soggetto passivo per le sue esigenze private. La base imponibile prevista dall'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva è stata quindi interpretata dalla Corte nella sentenza Enkler, citata, nel senso che essa comprende le spese inerenti al bene in sé e per sé, quali gli ammortamenti del deprezzamento del bene [21], come ricorda il giudice del rinvio.

73. La questione che si pone nella presente controversia è se tale interpretazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva sia la sola compatibile col diritto comunitario. In altri termini, si tratta di accertare se gli Stati membri dispongono, nell'attuazione di questa norma, di un margine discrezionale in virtù del quale essi avrebbero il diritto di scaglionare il rimborso dell'IVA attinente all'uso del bene per fini privati su un periodo più breve, ricalcato su quello della rettifica delle deduzioni in materia di IVA.

74. Ritengo che gli Stati membri dispongano di un tale margine discrezionale.

75. È pacifico che, contrariamente ad altre disposizioni della sesta direttiva [22], l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), non rinvia al diritto nazionale per determinare il proprio significato e la propria portata. La nozione di «spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi» costituisce dunque una nozione autonoma di diritto comunitario, che non può essere lasciata alla discrezione di ciascuno Stato membro [23].

19 — Sentenza Enkler, citata, punto 35.

20 — Ibidem, punto 33.

21 — Punto 36. In quella causa, la Corte era stata interrogata sulla determinazione della base imponibile, ai fini del calcolo dell'IVA, in caso di uso privato, durante alcuni periodi dell'anno, di un autocaravan destinato totalmente all'impresa. Essa ha ritenuto che occorreva considerare una parte delle spese, come definite al punto 36, proporzionata al rapporto che esiste tra la durata totale dell'uso effettivo del bene, da una parte, e la durata dell'uso effettivo dello stesso a fini estranei all'impresa, dall'altra parte (punto 37).

22 — V. al riguardo, l'art. 4, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, circa la nozione di «terreni edificabili», e l'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), della stessa direttiva, relativamente alle nozioni di «professioni mediche e paramediche».

23 — V., in questo senso, sentenza 1° febbraio 1977, causa 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (Racc. pag. 113, punti 10 e 11).

76. Tuttavia, la sesta direttiva non contiene tutte le indicazioni per consentire di determinare un contenuto uniforme di tale nozione nell'insieme dell'Unione. Né il testo della suddetta nozione né il sistema nel quale essa si inserisce permettono, secondo me, di stabilire con certezza che la ripartizione dei costi d'acquisto o di costruzione del bene di cui trattasi deve essere effettuata necessariamente su tutta la durata della vita utile dello stesso. In ogni caso, la sesta direttiva non prevede su quale base si dovrebbe procedere al calcolo dell'ammortamento del deprezzamento del bene.

77. È d'uopo verificare pertanto se la determinazione della base imponibile dell'IVA controversa, in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni, sia conforme agli obiettivi dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva e di quest'ultima.

78. Sul primo punto, come abbiamo visto, l'art. 6, n. 2, mira ad assicurare la parità di trattamento tra il soggetto passivo che ha prelevato un bene dall'impresa dopo aver ottenuto la deduzione dell'intera IVA versata sui costi di acquisto o di fabbricazione di tale bene, e un consumatore finale su cui graverebbe questa tassa al momento dell'acquisto o della costruzione di un bene identico.

79. La determinazione della base imponibile ai fini dell'IVA inerente all'uso privato, in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA, allo scopo di evitare che, in caso di vendita al termine di questo periodo, sussista un consumo finale non tassato, è senz'altro conforme a questo obiettivo.

80. Non credo che la sentenza Seeling, citata, metta in discussione questa analisi.

81. È vero che, nella causa che ha dato luogo a quella sentenza, la Corte si è trovata ad affrontare l'argomento del governo tedesco, vertente sul rischio di un consumo finale non tassato in caso di cessione dell'immobile in esenzione dall'imposta dopo la scadenza del periodo di rettifica delle deduzioni. È pacifico altresì che la Corte ha osservato che la circostanza che questo periodo di rettifica potesse correggere solo parzialmente la deduzione dell'IVA a monte era il risultato di una scelta deliberata del legislatore comunitario, e che la durata del detto periodo per i beni d'investimento immobiliari era stata estesa fino a vent'anni per tener conto della durata di vita economica di tali beni [24].

82. Tuttavia, la portata di questa soluzione deve, a mio avviso, essere valutata in relazione al contesto nel quale essa è stata formulata.

24 — Sentenza Seeling, citata, punti 54 e 55.

83. All'epoca dei fatti nella citata causa Seeling, la legislazione tedesca prevedeva che la base imponibile ai fini dell'IVA per l'uso privato di un immobile destinato completamente all'impresa dovesse essere calcolata in funzione del deprezzamento del bene. Il governo tedesco intendeva rimettere in discussione la giurisprudenza secondo la quale un soggetto passivo che sceglie di destinare la totalità di un edificio alla sua impresa e che usa, in seguito, una porzione di questo edificio per fini privati, ha il diritto di dedurre l'IVA versata a monte sulla totalità delle spese di acquisto o di costruzione dell'edificio in questione.

84. Il governo tedesco fondava la propria tesi sull'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, in virtù del quale la locazione di un bene immobile è, in linea di principio, esente da imposta, per cui non consente di dedurre l'IVA pagata a monte. Esso sosteneva che, poiché l'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva equipara l'uso di un bene d'impresa per fini privati ad una prestazione di servizi e questo uso si avvicina, dal punto di vista del consumo finale, a una locazione, troverebbe applicazione per analogia il caso di esenzione previsto all'art. 13, parte B, lett. b), della detta direttiva.

85. A sostegno di questa analisi, il governo tedesco osservava che l'impossibilità di dedurre la tassa a monte avrebbe presentato il vantaggio di evitare un consumo non tassato in caso di cessione dell'immobile in esenzione dall'IVA a conclusione del periodo di rettifica di dieci anni.

86. Nella sentenza Seeling, citata, la Corte non ha accolto l'argomento del governo tedesco, fondato sull'applicazione dell'art. 13, parte B, lett. B), della sesta direttiva, ritenendo che l'uso privato da parte del soggetto passivo di un alloggio in un edificio che questi ha destinato interamente alla sua impresa non rientrava in tale disposizione, poiché esso non costituisce una vera locazione ai sensi di quest'ultima [25].

87. È in questo contesto che la Corte ha dichiarato che, se il fatto di autorizzare il soggetto passivo a destinare un edificio interamente alla sua impresa e, quindi, a dedurre l'IVA dovuta a monte sulla totalità delle spese di costruzione può avere per effetto che consumi finali non siano assoggettati ad imposta, poiché il periodo di rettifica previsto all'art. 20, n. 2, della sesta direttiva può correggere solo parzialmente la deduzione dell'IVA a monte operata al momento della costruzione di un edificio, questo è il risultato di una scelta deliberata del legislatore comunitario e non può imporre un'interpretazione estensiva dell'art. 13, parte B, lett. b), della stessa direttiva.

88. Come i governi tedesco e britannico, non credo che, nella sentenza Seeling, citata, la

25 — Ibidem, punti 49-52.

Corte abbia inteso rimettere in discussione la portata dell'obiettivo dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.

89. Considero questa sentenza come una riaffermazione della giurisprudenza costante, secondo la quale un soggetto passivo che sceglie di destinare la totalità di un edificio alla sua impresa e che utilizza, successivamente, una porzione di questo edificio per fini privati, ha, da un lato, il diritto di dedurre l'IVA versata a monte sulla totalità delle spese di costruzione del detto edificio e, dall'altro, come corollario di questo diritto, ha l'obbligo di versare l'IVA sulle spese sostenute per attuare il detto utilizzo.

90. Anche se, nella citata sentenza, la Corte constata i limiti della capacità di questo sistema di garantire una parità totale tra un soggetto passivo e un consumatore finale, essa non rimette in discussione, secondo me, il principio secondo il quale spetta al legislatore nazionale evitare, per quanto possibile, che consumi finali non siano tassati.

91. Alla luce di questi elementi, non mi sembra contestabile che l'intenzione perseguita dal governo tedesco di evitare un consumo finale non tassato in caso di cessione del bene in esenzione dall'imposta a conclusione del periodo di rettifica delle deduzioni sia effettivamente conforme all'obiettivo dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.

92. Si potrebbe obiettare a questa analisi che, abbreviando il periodo di rimborso dell'IVA alla durata del periodo di rettifica delle deduzioni, il governo tedesco crea lo stesso un rischio di consumo finale non tassato. In effetti, tale governo ha rilevato che, se l'interessato continua a fare un uso privato dell'immobile al termine del periodo di dieci anni, i costi di acquisto o di costruzione non faranno più parte della base imponibile. L'uso privato sarà dunque tassato solo sulla base delle spese ordinarie generate dall'immobile.

93. Una simile esclusione delle spese di acquisto o di costruzione dalla base imponibile sembra senz'altro giustificata, dal momento che la deduzione della tassa a monte sarà stata integralmente rimborsata. Tuttavia, il rimborso sarà stato calcolato sulla porzione dell'immobile usato a fini privati per il periodo di dieci anni. Se, al termine di questo periodo, il soggetto passivo usasse per fini privati una porzione dell'immobile più rilevante, vi è motivo di ritenere che l'uso di questa parte supplementare a fini privati non sarà tassata. A questo punto, la questione rimane aperta.

94. Non credo, tuttavia, che questa carenza eventuale del sistema sia tale da mettere in

discussione la compatibilità della legislazione tedesca controversa con l'obiettivo dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.

95. In effetti, la determinazione della base imponibile ai fini dell'IVA in funzione del periodo di rettifica delle deduzioni presenta, a mio avviso, un altro vantaggio a favore di una maggiore parità di trattamento tra il soggetto passivo ed il consumatore finale. Esso consiste nell'aumento dell'importo dell'IVA versato annualmente dal soggetto passivo per l'uso privato. Tale aumento contribuisce a ridurre la disparità delle situazioni a confronto, causata dalla maggiore liquidità che procura al soggetto passivo lo scaglionamento del debito, rispetto al consumatore finale che deve sopportare tutto l'onere dell'IVA fin dal momento dell'acquisto o della costruzione del bene.

96. Infine, sono del parere che la determinazione della base imponibile ai fini dell'IVA in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni rimane entro limiti accettabili rispetto all'obiettivo della sesta direttiva.

97. Questa, come indica il suo titolo, mira a determinare la base imponibile ai fini dell'IVA in maniera uniforme e secondo norme comunitarie [26]. La portata di questo obiettivo è tuttavia precisata nel nono 'considerando' della sesta direttiva, nella sua versione iniziale, a termini del quale quest'ultima mira ad ottenere risultati «comparabili» in tutti gli Stati membri. Considerato il margine discrezionale conferito agli Stati membri dall'art. 20 della sesta direttiva, ritengo che la legislazione nazionale controversa soddisfi questa condizione.

98. Il riferimento all'art. 20 mi sembra pertinente nell'ambito di questa valutazione, per i seguenti motivi. Come il detto art. 20, gli artt. 6, n. 2, e 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva sono destinati a trovare applicazione in una situazione nella quale un bene, grazie al quale si è ottenuto il diritto a una deduzione dell'IVA versata sui relativi costi di acquisto o di costruzione, è in seguito destinato ad un uso che non consente una simile deduzione. Si tratta di disposizioni complementari della sesta direttiva, che riguardano situazioni nelle quali un bene è oggetto di un uso misto, ovvero al contempo per fini professionali e per scopi privati.

99. Inoltre, i meccanismi previsti da queste diverse disposizioni hanno effetti economici comparabili [27]. Si tratta, nei due casi in

26 — Sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl (Racc. pag. I-4321, punto 48).

27 — Sentenza Uudenkaupungin kaupunki, citata, punto 30.

ipotesi, di rimborsare l'IVA di cui il soggetto passivo ha ottenuto la deduzione e che deve infine restare a suo carico.

100. È giocoforza constatare che l'art. 20 della sesta direttiva riconosce agli Stati membri un margine discrezionale relativamente ampio nel determinare la durata del periodo di rettifica delle deduzioni relative ai beni immobili, posto che essi possono prevedere una durata variabile da cinque a vent'anni.

101. Considerati i legami esistenti fra il meccanismo dell'art. 20 della sesta direttiva e quello dell'art. 6, n. 2, della stessa, la determinazione della base imponibile per l'uso a fini privati di un immobile destinato totalmente all'impresa in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni non mi sembra contraria all'obiettivo di armonizzazione della base imponibile perseguito dalla sesta direttiva.

102. Certo, la soluzione raccomandata dalla Commissione, che consisterebbe nell'invitare gli Stati membri a fissare delle norme di ammortamento su tutta la durata utile degli immobili sulla base di criteri obiettivi e generalmente riconosciuti, porterebbe forse ad una base imponibile più uniforme.

103. Tuttavia, anche se una simile soluzione può apparire auspicabile, non mi sembra, alla luce del contenuto attuale della sesta direttiva, che essa sia tale da rimettere in discussione l'analisi secondo la quale la legislazione tedesca controversa non eccede il margine discrezionale concesso agli Stati membri nella determinazione della base imponibile di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della stessa direttiva.

104. Inoltre, la probabilità che la soluzione proposta dalla Commissione porti ad una maggiore armonizzazione è stata seriamente messa in dubbio all'udienza dal governo del Regno Unito, il quale ha osservato che non esistono regole comuni in materia di ammortamento. È vero che, allorché esaminiamo i principi contabili internazionali, adottati dal Parlamento europeo e dal Consiglio dell'Unione europea nel 2002 [28] allo scopo di migliorare la comparabilità dell'informativa finanziaria pubblicata dalle società i cui titoli sono negoziati in mercati pubblici, constatiamo che si possono utilizzare vari criteri di ammortamento per ripartire sistematicamente l'importo ammortizzabile di un bene durante la sua vita utile [29].

28 — Regolamento (CE) del Parlamento e del Consiglio 19 luglio 2002, n. 1606, relativo all'applicazione di principi contabili internazionali (GU L 243, pag. 1).

29 — V., per esempio, artt. 47-62 del principio contabile internazionale N 16, Immobili, impianti e macchinari, che figura nell'allegato al regolamento (CE) della Commissione 29 settembre 2003, n. 1725, che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 (GU L 261, pag. 1).

105. A conclusione di questa analisi, è d'uopo prendere ancora posizione sulla questione dell'inclusione o meno nella base imponibile dei costi di acquisto del terreno sul quale l'immobile è stato costruito, quando questi costi sono stati assoggettati all'IVA e il soggetto passivo ne ha ottenuto la deduzione.

106. Come i governi tedesco e britannico e la Commissione, sono del parere che, in una tale ipotesi, i relativi costi vanno inclusi nella base imponibile ai fini dell'IVA inerente all'uso privato.

107. Da un lato, non trovo, nel testo dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, alcun motivo determinante per escluderli. La nozione di «spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi» si presta a ricomprendere, da un punto di vista letterale, tutte le spese sostenute per poter fornire questa prestazione. I costi di acquisto del terreno sul quale l'immobile di cui trattasi è stato costruito rientrano senz'altro, a priori, in queste spese.

108. Dall'altro lato, la loro esclusione dalla base imponibile sarebbe evidentemente contraria all'obiettivo dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva, che mira, come abbiamo visto, a garantire la parità di trattamento tra il soggetto passivo ed il consumatore finale. Considerato che quest'ultimo sopporterebbe l'onere dell'IVA su tali costi al momento dell'acquisto di un terreno da costruire, sarebbe contrario al detto obiettivo sgravarne il soggetto passivo.

109. Nell'ambito del presente procedimento, non è stato chiaramente accertato se l'acquisto da parte della ricorrente del terreno sul quale l'immobile è stato costruito sia stato assoggettato all'IVA e se la ricorrente abbia ottenuto le deduzione di questa imposta. La soluzione della questione in esame dipende da una valutazione dei fatti rientrante nella competenza del giudice nazionale.

110. Considerato l'insieme di questi elementi, propongo di risolvere la questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una legislazione nazionale ai sensi della quale la base imponibile dell'IVA, per l'uso privato di una porzione di un immobile destinato interamente dal soggetto passivo alla propria impresa, è fissata annualmente in una quota dei costi di acquisto o di costruzione, determinata in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA, prevista conformemente all'art. 20 della sesta direttiva. Questa base imponibile deve, se del caso, includere il costo di acquisto del terreno sul quale l'immobile è stato costruito.

V — Conclusione

111. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere nei termini seguenti la questione pregiudiziale sottopostale dal Finanzgericht München:

«L'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una legislazione nazionale ai sensi della quale la base imponibile dell'IVA, per l'uso privato di una porzione di un immobile destinato interamente dal soggetto passivo alla propria impresa, è fissata annualmente in una quota dei costi di acquisto o di costruzione, determinata in funzione della durata del periodo di rettifica delle deduzioni in materia di IVA, prevista conformemente all'art. 20 della sesta direttiva 77/388, come modificata. Tale base imponibile deve includere il costo di acquisto del terreno sul quale l'immobile è stato costruito, quando detto acquisto è stato assoggettato all'IVA e il soggetto passivo ne ha ottenuto la deduzione».