CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ANTONIO TIZZANO
presentate l'11 novembre 2004 [1]

1. Con ordinanza del 29 agosto 2002, pervenuta alla Corte il 23 gennaio 2003, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte quattro quesiti pregiudiziali riguardanti l'interpretazione della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 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 (in prosieguo: la «sesta direttiva») [2].

2. In buona sostanza, il giudice del rinvio vuole sapere se e in quale misura un soggetto che ha costruito o acquistato insieme al coniuge un immobile ad uso abitativo possa dedurre, dall'IVA di cui è debitore, l'IVA assolta per l'acquisto o la costruzione di quella parte dell'immobile che egli utilizza per l'esercizio della sua attività professionale.

1 — Lingua originale: l'italiano.
2 — GU L 145, pag 1.

I — I - Quadro giuridico

A — *Normativa comunitaria*

3. Nella presente causa vanno ricordate alcune disposizioni della sesta direttiva che definiscono il soggetto passivo dell'IVA (art. 4), il diritto a deduzione (art. 17), nonché le modalità di esercizio di tale diritto (artt. 8 e 22).

4. L'art. 4 dispone che:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

(...)».

5. Per quanto riguarda poi il diritto a deduzione, l'art. 17, n. 2, prevede che:

«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; [3]

(...)».

6. Infine, con riguardo alle modalità di esercizio del diritto a deduzione, l'art. 18 così dispone:

«1. Per poter esercitare il diritto a deduzione, il soggetto passivo deve:

a) per la deduzione di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3;

(...)».

3 — Nel corso dei fatti di causa l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva è stato modificato dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1). A seguito di tale modifica, ininfluente ai fini della soluzione della presente causa, ma che per ragioni di completezza formale conviene qui ricordare, la disposizione citata così recita: «Nella misura in cui i 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 i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo debitore dell'imposta all'interno del paese (...)».

7. A sua volta, l'art. 22, n. 3, precisa che:

«a) Ogni soggetto passivo deve emettere una fattura o un documento equivalente per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che effettua per un altro soggetto passivo, e conservare copia di tutti i documenti emessi.

(...)

b) La fattura deve indicare distintamente il prezzo al netto dell'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, nonché, se del caso, l'esenzione.

c) Gli Stati membri stabiliscono i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura» [4].

4 — Sempre per ragioni di completezza formale va ricordato che la direttiva 91/680/CEE, cit., ha modificato anche l'art. 22, n. 3, della sesta direttiva nei seguenti termini:
«a) Ogni soggetto passivo deve emettere fattura, o altro documento equivalente, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che effettua per conto di un altro soggetto passivo o di un ente che non è soggetto passivo. (...). Il soggetto passivo deve conservare copia di tutti i documenti rilasciati.
(...)
b) La fattura deve indicare distintamente il prezzo al netto dell'imposta e l'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa nonché, se del caso, l'esenzione.
(...)
c) Gli Stati membri stabiliscono i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura.
(...)».

B — *Normativa nazionale*

8. Per quanto rileva nella presente causa, vanno ricordati gli artt. 14 e 15 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), nella sua versione applicabile agli anni 1991-1993.

9. L'art. 14, rubricato «Emissione delle fatture», dispone che:

«Quando effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'art. 1, n. 1, punti 1 e 3, il soggetto passivo può e, nella misura in cui effettua queste operazioni a favore di un altro soggetto passivo che abbia la qualità di imprenditore, deve, su richiesta di quest'ultimo, emettere fatture dalle quali risulti chiaramente l'ammontare dell'imposta. Le fatture devono contenere le seguenti indicazioni:

1. il nome e l'indirizzo del soggetto passivo che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi;

2. il nome e l'indirizzo del beneficiario della cessione di beni o della prestazione di servizi;

3. la quantità e la denominazione commerciale abituale dei beni ceduti o la natura e l'estensione della prestazione di servizi;

4. la data della cessione di beni o della prestazione di servizi;

5. il corrispettivo della cessione di beni o della prestazione di servizi (art. 10) e

6. l'ammontare dell'imposta relativa al corrispettivo (punto 5).

(...)» [5].

10. L'art. 15, rubricato «Deduzione dell'imposta a monte», precisa poi che:

«Il soggetto passivo può dedurre come importi soggetti ad imposta a monte:

1. l'imposta indicata separatamente sulle fatture ai sensi dell'art. 14 emesse da altri soggetti passivi per cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate a favore della sua impresa. (...)» [6].

II — Fatti e procedura

11. La controversia principale nasce dalla decisione del Finanzamt Bergisch Gladbach (in prosieguo: il «Finanzamt») di negare al signor HE (in prosieguo anche: il «ricorrente») la possibilità di dedurre, dall'IVA di cui era debitore al fisco, l'IVA assolta per la costruzione di quella parte della sua casa, acquistata insieme alla moglie, che egli ha destinato a studio professionale.

5 — Traduzione non ufficiale.

6 — Traduzione non ufficiale.

12. Dall'ordinanza di rinvio risulta che, alla fine del 1990, i coniugi HE acquistavano un terreno, le cui quote di proprietà erano così ripartite: un quarto per il signor HE e tre quarti per sua moglie.

13. Successivamente essi incaricavano diverse imprese di costruire su tale terreno un immobile ad uso abitativo. Secondo quanto affermato dal signor HE in udienza, la proprietà di detto immobile è ripartita fra lui e sua moglie in quote corrispondenti alla proprietà del terreno edificato, quindi 1/4 e 3/4.

14. Tutte le fatture emesse dalle imprese di costruzione venivano intestate ai «coniugi HE».

15. Dall'ordinanza di rinvio risulta altresì che il signor HE, accanto alla sua attività principale di lavoratore dipendente, svolgeva anche, a titolo accessorio, la professione autonoma di autore specializzato e che per l'esercizio di quest'ultima egli utilizzava una stanza della casa familiare. Poiché detta stanza copriva il 12 % della superficie totale della casa, nelle dichiarazioni IVA relative agli anni 1991-1993, il signor HE portava in deduzione dall'IVA dovuta una somma pari al 12 % dell'IVA assolta per la costruzione della casa medesima.

16. Il Finanzamt negava però tali deduzioni, in quanto, a suo avviso, il committente e destinatario della prestazione di costruzione non era il signor HE, ma la comunità formata dai due coniugi, cui erano state intestate le fatture emesse. Secondo il Finanzamt, tale comunità non svolgeva di per sé alcuna attività d'impresa e non aveva pertanto diritto ad alcuna deduzione.

17. Contro tale decisione, il signor HE presentava un ricorso dinanzi al Finanzgericht.

18. Accogliendo parzialmente il ricorso, il Finanzgericht, a differenza del Finanzamt, giudicava irrilevante l'intestazione delle fatture e individuava nel signor HE il reale destinatario della prestazione di costruzione dello studio; esso riconosceva quindi al ricorrente il diritto di dedurre una parte dell'IVA assolta per tale prestazione. Tuttavia, secondo il Finanzgericht, il signor HE era proprietario dell'immobile, e quindi anche dello studio in esso collocato, solo per un quarto. Pertanto, l'ammontare della deduzione non poteva essere fissato, come richiesto da HE, nel 12 % dell'IVA assolta per la costruzione della casa, ma soltanto in un quarto di quel 12 %.

19. Tale sentenza è stata impugnata sia dal Finanzamt sia da HE dinanzi al Bundesfinanzhof, chiamato così a scegliere tra due tesi del tutto contrapposte.

20. Secondo il Finanzamt, infatti, in assenza di diverse indicazioni al momento dell'incarico e, successivamente, nell'intestazione delle fatture, soltanto la comunità dei coniugi andrebbe considerata, ai sensi dell'art. 15 UStG, destinataria della prestazione di costruzione della casa. Il singolo comproprietario non potrebbe quindi dedurre, neppure in parte, l'IVA assolta per detta costruzione.

21. Secondo HE, invece, egli avrebbe diritto alla deduzione; a differenza di quanto deciso nella sentenza di primo grado, tale diritto andrebbe inoltre esteso a tutta l'IVA assolta per la costruzione dello studio, pari al 12 % dell'IVA totale. Infatti, egli godrebbe in via esclusiva di quella parte della casa e dovrebbe pertanto essere considerato il solo committente di essa.

22. Per parte sua, il Bundesfinanzhof mostra di ritenere che il diritto nazionale fornisca una soluzione a detto problema. Infatti, in base alla giurisprudenza dello stesso Bundesfinanzhof:

— in caso di comune assegnazione di un incarico da parte di più soggetti, legati da vincoli di comunione, ma che non assumono la qualità (fiscale) di soggetto giuridico autonomo (società di persone o di capitale), ciascuno dei comproprietari è ritenuto pro quota destinatario della prestazione, salvo accordo in senso contrario [7];

— al momento dei fatti di causa, non esisteva alcuna limitazione espressa alla deduzione fiscale della costruzione e dell'arredo di un «ambiente che, pur appartenente all'abitazione, è separato dal resto della superficie abitabile e viene utilizzato esclusivamente o quasi per finalità imprenditoriali e/o professionali» (c.d. studio domestico) [8];

— in caso di acquisto in comproprietà di un bene che viene utilizzato da uno dei comproprietari nella propria impresa, all'imprenditore spetta la deduzione dell'imposta pagata a monte corrispondente alla sua quota nella comunione [9];

7 — V. sentenze del BFH 1° febbraio 2001, V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989, e 7 novembre 2000, V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402; da ultimo, sentenza 16 maggio 2002, V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 — Per la definizione di studio domestico, v. lettera del Ministero federale delle Finanze 16 giugno 1998, IV B 2 -S 2145- 59/98, Rn. 7, BStBl I 1998, 863.

9 — V. sentenza del BFH 1° ottobre 1998, V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575.

— un'intestazione, quale quella contenuta nelle fatture indirizzate ai coniugi HE, non osta alla deduzione delle imposte pagate a monte [10].

23. Tuttavia, nutrendo dubbi quanto alla compatibilità di detta soluzione con l'interpretazione della sesta direttiva, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, i seguenti quesiti pregiudiziali:

«1) Se, in caso di acquisto o costruzione di un edificio a fini abitativi, colui che acquisti o costruisca l'edificio, qualora intenda utilizzare una porzione dell'edificio come studio per l'esercizio di un'attività lavorativa autonoma accessoria, agisca in qualità di soggetto passivo.

2) In caso di soluzione affermativa della questione sub 1:

Se, in caso di commessa comune di un oggetto di investimento nell'ambito di un regime di comunione legale o volontaria, che non svolga di per sé attività professionale, l'acquisto debba considerarsi effettuato da persona priva dello status di soggetto passivo d'imposta, non autorizzato alla deduzione dell'imposta sul valore aggiunto gravante sull'acquisto stesso, ovvero se debbano essere considerati destinatari della prestazione tutti i comproprietari.

3) In caso di soluzione affermativa della questione sub 2:

Se, in caso di acquisto di un bene di investimento da parte di coniugi in regime di comunione, ove tale bene venga utilizzato solo da uno di essi a fini professionali, il diritto alla deduzione dell'imposta pagata a monte spetti

a) al coniuge comproprietario solamente a concorrenza della frazione dell'imposta a monte corrispondente alla relativa quota di comproprietà,

ovvero

b) se il detto coniuge comproprietario possa portare in detrazione, ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta

10 — V. sentenze BFH in BFH/NV 2002, 1346, ed in BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

direttiva, l'imposta a monte corrispondente alla parte del bene, complessivamente considerato, dal medesimo utilizzata a fini professionali (fermi restando i requisiti attinenti alla fattura, di cui alla questione sub 4).

4) Se, ai fini dell'esercizio del diritto alla deduzione dell'imposta pagata a monte conformemente all'art. 18 della sesta direttiva, la fattura, ai sensi del successivo art. 22, n. 3, della direttiva, debba essere intestata al solo coniuge/comproprietario — con esposizione delle relative frazioni del prezzo e della imposta corrispondenti alla sua quota di comproprietà — ovvero se sia sufficiente una fattura intestata ai coniugi/comproprietari priva di tale ripartizione».

24. Nel procedimento così instauratosi dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte il ricorrente, il Finanzamt e la Commissione. Il ricorrente e la Commissione sono stati poi ascoltati dalla Corte all'udienza del 23 settembre 2004.

III — Analisi giuridica

25. Come si è visto, il giudice nazionale solleva quattro quesiti concernenti l'ipotesi di acquisto o costruzione, da parte di due coniugi, di un immobile ad uso abitativo utilizzato in parte, da uno di essi, come studio per l'esercizio della propria attività professionale.

Posizione delle parti

26. In risposta a tali quesiti, il Finanzamt, riferendosi soprattutto alle disposizioni tributarie nazionali, osserva che in caso di acquisto o di costruzione di un immobile da parte di più soggetti legati da vincoli di comunione, ma che non assumono la qualità di soggetto giuridico autonomo, un singolo comproprietario può beneficiare del diritto di deduzione dell'IVA pagata a monte soltanto se: i) al momento della conclusione del contratto di compravendita o di appalto, egli abbia precisato la parte del bene che riserva alla propria impresa; ii) e se per tale operazione sia stata emessa una fattura dalla quale risultino la parte di prezzo e di imposta a suo carico. Solo in tal modo, infatti, emergerebbe se e in quale misura il singolo comproprietario è destinatario dell'operazione imponibile.

27. Di diverso avviso sono invece il ricorrente e la Commissione, i quali, per le ragioni

che richiamerò nel corso della mia analisi, concludono invece nel senso che:

— una persona che acquista o fa costruire un immobile ad uso abitativo agisce in qualità di soggetto passivo se utilizza una stanza di tale immobile come studio per la propria attività professionale e destina detto studio al patrimonio della sua impresa;

— quando più soggetti legati da vincoli di comunione, che non danno luogo ad un autonomo soggetto che esercita esso stesso un'attività d'impresa, acquistano un bene d'investimento, tutti i singoli comproprietari devono essere considerati beneficiari dell'operazione;

— in caso di acquisto in comproprietà da parte di due coniugi di un bene d'investimento utilizzato a fini professionali soltanto da uno di essi, quest'ultimo ha diritto alla deduzione dell'IVA assolta corrispondente alla parte del bene che utilizza per la sua impresa.

28. Su quest'ultimo punto le opinioni del ricorrente e della Commissione in parte divergono. Secondo la Commissione, infatti, il diritto di dedurre l'ammontare dell'IVA assolta corrispondente alla parte del bene utilizzato a fini professionali è subordinato alla condizione che il diritto nazionale consenta al coniuge che esercita l'attività soggetta ad IVA di disporre come proprietario di tutto il bene d'investimento. Se invece, continua la Commissione, la normativa interna prevede altrimenti, il coniuge in questione ha diritto alla deduzione soltanto per un ammontare corrispondente alla sua quota di comproprietà.

29. Il ricorrente e la Commissione sono invece concordi nel ritenere che il diritto a deduzione non possa essere negato al coniuge che esercita l'attività soggetta ad imposta, per il motivo che egli possiede soltanto una fattura intestata ad entrambi i coniugi priva dell'indicazione del prezzo e della tassa corrispondenti alla sua quota nella comunione.

Sull'individuazione del soggetto destinatario della prestazione in caso di costruzione o acquisto in comproprietà di un bene (seconda questione)

30. Per rispondere al giudice del rinvio conviene, a mio avviso, partire dalla seconda questione e quindi stabilire anzitutto se,

quando più persone riunite in una comunione legale o volontaria, che non esercita di per sé un'attività d'impresa, ordinano un bene d'investimento, il destinatario della prestazione richiesta siano la comunione stessa o i singoli comproprietari.

31. Come si è visto, il Bundesfinanzhof ha chiarito che, secondo la propria giurisprudenza, in tal caso ciascuno dei comproprietari è ritenuto, pro quota, destinatario della prestazione, salvo accordo in senso contrario (v. supra, paragrafo 22).

32. A mio avviso, tale soluzione non è contraria alla sesta direttiva e al sistema comune che essa istituisce.

33. Com'è noto, infatti, tale sistema prevede che, ad ogni operazione imponibile, l'IVA sia dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo dei beni e dei servizi. A sua volta, il sistema delle detrazioni è congegnato in maniera tale che solo i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre, dall'IVA di cui sono debitori, l'imposta cui i beni e servizi sono gia stati assoggettati a monte.

34. In tale contesto si colloca l'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, il quale definisce come soggetto passivo dell'IVA «chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

35. Inoltre, l'art. 17 della sesta direttiva stabilisce, al n. 1, che «il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile» e, al n. 2, autorizza il soggetto passivo, «nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta», a dedurre «dall'imposta di cui è debitore (...) 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».

36. Dalle suddette caratteristiche si può desumere che «il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche». Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, «la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo

o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA» [11].

37. Ciò posto, mi sembra che a giusta ragione la Commissione tragga da quanto precede la conclusione che la comunione costituita dai coniugi HE non può essere considerata soggetto passivo IVA, destinatario della prestazione di costruzione dell'immobile.

38. In effetti, come ha precisato anche il giudice del rinvio, tale comunione è priva di personalità giuridica e, non esercitando di per sé alcuna attività economica indipendente, non costituisce un soggetto passivo IVA ai sensi dell'art. 4, n. 1. Di conseguenza, dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto, essa non ha alcuna rilevanza autonoma e non si interpone tra i prestatori dell'opera di costruzione e i due coniugi, che devono essere quindi considerati i reali beneficiari di detta prestazione.

39. Tale soluzione, come ha giustamente sostenuto il ricorrente, è altresì coerente con il principio di neutralità dell'IVA sopra ricordato. Infatti, qualora si ritenesse che destinatario della prestazione sia la comunione, che non ha personalità giuridica e non è soggetto passivo e non può quindi operare alcuna deduzione, si finirebbe col precludere al singolo comproprietario che esercita un'attività economica ogni possibilità di operare la deduzione prevista e lo si graverebbe quindi dell'IVA pagata nell'ambito della sua attività.

40. Per le ragioni sopra esposte ritengo che, quando più persone riunite in una comunione legale o volontaria, che non ha personalità giuridica e non esercita di per sé un'attività economica indipendente, ordinano un bene, il destinatario della prestazione, ai sensi della sesta direttiva, è costituito dai singoli comproprietari e non dalla comunione stessa.

Sulla qualità di soggetto passivo di un privato che costruisce o acquista un immobile ad uso abitativo, utilizzandolo in parte per fini professionali (primo quesito)

41. Con il primo quesito, il giudice del rinvio chiede se un privato che costruisce o acquista un immobile ad uso abitativo agisca

11 — Sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 19).

in qualità di soggetto passivo, qualora voglia utilizzare una parte dell'immobile come studio professionale per un'attività indipendente accessoria.

42. A tal riguardo ricordo nuovamente che, ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, è considerato soggetto passivo «chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo un[']attività economic[a] (...), indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività» e che il sistema delle detrazioni IVA è congegnato in maniera tale che solo i soggetti che rivestono tale qualità «sono autorizzati a detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'imposta cui i beni e servizi sono già stati assoggettati a monte» [12].

43. Ricordo inoltre, con la Commissione, che nel caso Lennartz la Corte ha chiarito che «un privato che acquisti beni per le esigenze di un'attività economica ai sensi dell'art. 4 agisce come soggetto passivo» e che per stabilire se, in un caso specifico, i beni siano stati acquistati per dette esigenze si devono prendere in considerazione «tutti i dati della fattispecie, tra i quali figurano la natura dei beni considerati e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto degli stessi e il loro uso ai fini delle attività economiche del soggetto passivo» [13].

44. Ora, dall'ordinanza di rinvio emerge che nel periodo controverso (1991-1993) il ricorrente ha svolto, a titolo accessorio, l'attività di scrittore specializzato e che per l'esercizio di questa, che è senz'altro un'attività economica indipendente, egli ha utilizzato, in via esclusiva, fin dalla sua consegna una parte dell'immobile acquistato con il coniuge [14]. In base alla giurisprudenza sopra citata e alla luce di tali constatazioni di fatto operate dal giudice del rinvio, mi sembra pertanto che il signor HE, quando ha acquistato l'immobile, abbia agito in qualità di soggetto passivo, ai sensi dell'art. 4, della sesta direttiva.

45. Né, d'altra parte, si potrebbe obiettare che tale qualità venga meno per il fatto che il ricorrente abbia utilizzato solo in parte l'immobile per detta attività.

46. Giustamente, infatti, la Commissione ed il ricorrente hanno ricordato che, secondo la Corte, quando «acquista un bene d'investimento per utilizzarlo nel contempo come bene strumentale e a fini privati», un

12 — Sentenza Rompelman, cit., punto 16.

13 — Sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795, punti 14 e 21).

14 — V. ordinanza di rinvio parte I e parte II, punto 2, lett. a).

soggetto passivo può scegliere di: i) trattare tale bene «come bene d'impresa per [il] qual [e] l'IVA è in via di principio del tutto detraibile»; ii) «conservarlo interamente nel suo patrimonio privato ed escluderlo così completamente dal sistema dell'IVA»; iii) o ancora (come ha fatto il signor HE nel caso di specie) inserirlo nella sua impresa solo per la parte destinata al suo uso professionale [15].

47. La scelta di utilizzare un bene solo in parte per la propria attività professionale non costituisce quindi un elemento atto a far venir meno, nella persona che lo acquista, la qualità di soggetto passivo. Al contrario si tratta di una possibilità, riconosciuta dal sistema della sesta direttiva ai soggetti passivi proprio per far sì che questi, conformemente al principio di neutralità, sostengano «l'onere dell'imposta sul valore aggiunto soltanto quando [tale onere] si riferisce a beni o a servizi che [essi] utilizza[no] per il [loro] consumo privato e non per le [loro] attività professionali soggette ad imposta» [16].

48. Per le ragioni sopra esposte ritengo pertanto che un soggetto che esercita a titolo accessorio un'attività economica indipendente, ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva, agisce in qualità di soggetto passivo, quando costruisce o acquista un immobile ad uso abitativo, se destina e utilizza una parte di detto immobile per l'esercizio della propria attività.

Sulla portata del diritto a deduzione (terzo quesito)

49. Con il suo terzo quesito, il giudice del rinvio vuol sapere se in caso di acquisto in comproprietà da parte di due coniugi di un bene, che viene in parte utilizzato da uno dei comproprietari per l'esercizio della propria attività indipendente, a quest'ultimo spetti una deduzione pari: i) all'imposta assolta per la costruzione di quella parte del bene che esso utilizza (terzo quesito, soluzione b); ii) o ad una frazione, corrispondente alla quota di comproprietà, dell'imposta assolta per la costruzione della parte di bene utilizzato (terzo quesito, soluzione a).

50. Mi pare di capire che, se dovesse applicare la propria giurisprudenza, il Bundesfinanzhof seguirebbe quest'ultima soluzione e riconoscerebbe, quindi, al comproprietario una deduzione dell'imposta pagata a monte corrispondente alla sua quota nella comunione. Ciò implicherebbe evidentemente una conferma della pronuncia di

15 — V. sentenza 8 marzo 2001, causa C-415/98, Bakcsi (Racc. pag. I-1831, punti 25 e 26). V. anche sentenze Lennartz, cit., punto 26, e 4 ottobre 1995, causa C-291/92, Armbrecht (Racc. pag. I-2775, punto 20).

16 — Sent. Armbrecht, cit., punto 20.

primo grado, nella quale il Finanzgericht ha fissato l'ammontare della deduzione non nel 12 % dell'IVA assolta per la costruzione della casa (cioè tutta l'IVA assolta per la costruzione dello studio), ma soltanto in un quarto di quel 12 %.

51. A tal riguardo ricordo nuovamente che secondo la giurisprudenza della Corte «un soggetto passivo che acquista un bene d'investimento per utilizzarlo nel contempo come bene strumentale e a fini privati» ha tre opzioni: i) «tratta[re] [detto bene] come ben [e] d'impresa per i[l] qual[e] l'IVA è in via di principio del tutto detraibile»; ii) «conservarlo interamente nel suo patrimonio privato», nel qual caso «nessuna parte dell'IVA (...) assolta a monte sull'acquisto del bene è (...) deducibile»; iii) destinarlo, come ha fatto nel caso di specie il ricorrente, all'impresa solo in parte, nel qual caso sembrerebbe corretto ritenere che il diritto a deduzione previsto dall'art. 17, n. 2, lett. a), si applichi soltanto alla parte del bene destinata all'impresa in base alle proporzioni di uso professionale e di uso privato del bene medesimo [17].

52. Se quest'ultima soluzione, indicata per l'ipotesi in cui il bene ad uso misto sia di proprietà esclusiva del soggetto passivo, è corretta, per la diversa ipotesi, qui in discussione, in cui egli sia soltanto comproprietario, mi sembra ragionevole ritenere che ad esso spetti, come indicato dal Bundesfinanzhof, una deduzione corrispondente alla quota di comproprietà della parte di bene in parte utilizzato per l'impresa.

53. Ciò per due ragioni. In primo luogo, tale soluzione mi sembra coerente con il principio, più volte citato, della neutralità. Il comproprietario si presume pagare soltanto pro quota l'IVA per la costruzione o l'acquisto della parte di bene utilizzato a fini professionali. Esso quindi, alla luce di detto principio, dovrebbe essere sgravato soltanto pro quota dell'IVA assolta per quella parte del bene.

54. Nel caso di specie il signor HE ha dichiarato di essere comproprietario dell'immobile, e quindi anche della parte di questo utilizzata a fini professionali (lo studio), solo per 1/4. Si può pertanto presumere che egli abbia pagato solo pro quota, cioè per 1/4, l'IVA assolta per la costruzione dello studio, e che i restanti 3/4 siano stati pagati dal coniuge. Parallelamente egli dovrebbe aver pagato pro quota (sempre 1/4) l'IVA assolta per la costruzione della restante parte della casa, utilizzata a fini abitativi.

17 — V. sentenza Bakcsi, cit, punti 25 e 26, e sentenze Lennartz, cit., punto 26, e Armbrecht, cit., punti 20 e 21.

55. Se così è, allora, ritengo che, conformemente al principio della neutralità, il ricorrente non possa dedurre tutta l'IVA assolta (*da lui e dal coniuge*) per lo studio, ma soltanto 1/4 di quella. In caso contrario, infatti, il signor HE dedurrebbe più IVA di quanta egli ha effettivamente pagato per lo studio e risulterebbe così di fatto esentato da una parte dell'IVA che egli ha versato al fisco, non in qualità di esercente un'attività economica indipendente, bensì quale consumatore privato, per la restante porzione dell'immobile destinata a civile abitazione.

56. In secondo luogo, la soluzione prospettata mi sembra coerente con il principio di eguaglianza. Infatti se, secondo la giurisprudenza sopra citata, un soggetto che ha la proprietà esclusiva di un bene ad uso misto, e che destina in parte detto bene alla sua impresa, può dedurre l'IVA assolta per il suo acquisto (o la sua costruzione) proporzionalmente all'uso professionale che ne fa, sarebbe discriminatorio accogliere la stessa soluzione anche nel caso, diverso, in cui, come nella fattispecie, esso sia invece proprietario soltanto pro quota di quel bene.

57. Si potrebbe anche, come fa la Commissione, sostenere che la portata della deduzione possa dipendere dalla disciplina interna della comproprietà o del regime patrimoniale dei coniugi, e che quindi la soluzione sopra prospettata debba essere disattesa quando, in base a detta disciplina, il singolo comproprietario possa disporre liberamente di tutto il bene utilizzato. Temo tuttavia che, se così fosse, si rischierebbe di frustrare la finalità della direttiva, che mira proprio a istituire un «sistema comune di imposta sul valore aggiunto». In effetti, così facendo, la portata della deduzione finirebbe col variare da Stato a Stato a seconda delle pertinenti disposizioni nazionali di diritto civile.

58. Alla luce delle considerazioni sopra esposte propongo di rispondere al terzo quesito nel senso che un soggetto passivo, che acquista con il coniuge in comproprietà un bene e lo utilizza in parte per l'esercizio della propria attività professionale indipendente, ha diritto di dedurre, ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, dall'IVA di cui è debitore, una frazione dell'IVA assolta per l'acquisto della parte di bene utilizzato a fini professionali corrispondente alla sua quota di proprietà.

Sui requisiti della fattura (quarto quesito)

59. Con il suo quarto quesito il giudice del rinvio chiede se gli articoli 18 e 22 della sesta direttiva esigano che il soggetto passivo, che costruisce o acquista in comproprietà con il coniuge un bene d'investimento utilizzan-

dolo in parte per la propria attività professionale indipendente, possa esercitare il diritto a deduzione solo se in possesso di una fattura ad esso intestata recante l'indicazione della frazione di prezzo e di imposta corrispondente alla sua quota di proprietà o se, invece, dette disposizioni considerino sufficiente una fattura intestata ai coniugi/comproprietari e priva di detta indicazione.

60. In realtà, il Bundesfinanzhof ritiene che, secondo la propria giurisprudenza, una fattura quale quella rilasciata al ricorrente e a sua moglie, intestata ai "coniugi HE", non osti alla deduzione dell'IVA assolta dal ricorrente medesimo [18]. Esso si chiede però se un ostacolo a detta deduzione possa derivare dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva.

61. A tal riguardo ricordo che, a norma dell'art. 18, n. 1, lett. a), «per poter esercitare il diritto a deduzione, il soggetto passivo deve (...) essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3». A sua volta, quest'ultima disposizione prevede che «[l]a fattura deve indicare distintamente il prezzo al netto dell'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, nonché, se del caso, l'esenzione» (lett. b) e che «[g]li Stati membri stabiliscono i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura» [19].

62. Tali disposizioni si limitano quindi a fissare, come ha giustamente osservato anche la Commissione, tre requisiti minimali (l'indicazione del prezzo al netto dell'imposta, dell'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa e, se del caso, dell'esenzione) che la fattura deve sempre possedere per dar diritto alla deduzione. Esse non prevedono invece alcun requisito aggiuntivo per l'ipotesi di acquisto in comproprietà di un bene, ed in particolare l'indicazione nella fattura della frazione di prezzo e di imposta corrispondenti alla quota di proprietà degli acquirenti.

63. Di conseguenza, se in tal caso, come ritiene il giudice del rinvio, le norme nazionali non impongono un'indicazione di questo tipo, non esiste a mio avviso alcuna ragione per giudicare inadeguata una fattura rispondente ai requisiti sopra indicati e per negare quindi ad un soggetto passivo, che utilizza in parte a fini professionali il bene acquistato, il diritto a deduzione ad esso riconosciuto dall'art. 17, n. 2, lett a).

18 — V. ordinanza di rinvio, parte II, punto 3.

19 — V. nota 3.

64. Per le ragioni sopra esposte, propongo pertanto di rispondere al quarto quesito che gli artt. 18, n. 1, e 22, n. 3, della sesta direttiva non richiedono che, per poter esercitare il diritto a deduzione di cui all'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva medesima, il soggetto passivo che costruisce o acquista in comproprietà con il coniuge un bene, utilizzandolo in parte per l'esercizio della propria attività professionale indipendente, sia in possesso di una fattura ad esso intestata recante l'indicazione della frazione di prezzo e d'imposta corrispondente alla sua quota di proprietà.

IV — Conclusioni

65. Alla luce delle considerazioni che precedono propongo pertanto alla Corte di rispondere ai quesiti pregiudiziali formulati dal Bundesfinanzhof nei seguenti termini:

«1) Un soggetto che esercita a titolo accessorio un'attività economica indipendente, ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 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, agisce in qualità di soggetto passivo, quando costruisce o acquista un immobile ad uso abitativo, se destina e utilizza una parte di detto immobile per l'esercizio della propria attività.

2) Quando più persone riunite in una comunione legale o volontaria, che non ha personalità giuridica e non esercita di per sé un'attività economica indipendente, ordinano un bene, il destinatario della prestazione, ai sensi della sesta direttiva, è costituito dai singoli comproprietari e non dalla comunione stessa.

3) Un soggetto passivo, che acquista in comproprietà con il coniuge un bene e lo utilizza in parte per l'esercizio della propria attività professionale indipendente, ha diritto di dedurre, ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, dall'IVA di cui è debitore, una frazione dell'IVA assolta per l'acquisto della parte di bene utilizzato a fini professionali corrispondente alla sua quota di proprietà.

4) Gli artt. 18, n. 1, e 22, n. 3, della sesta direttiva non richiedono che, per poter esercitare il diritto a deduzione di cui all'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva medesima, il soggetto passivo, che costruisce o acquista in comproprietà con il coniuge un bene, utilizzandolo in parte per l'esercizio della propria attività professionale indipendente, sia in possesso di una fattura ad esso intestata recante l'indicazione della frazione di prezzo e d'imposta corrispondente alla sua quota di proprietà».