Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

18 luglio 2013 *

«Domanda di pronuncia pregiudiziale — Sesta direttiva IVA — Articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b) — Diritto alla detrazione — Beni d'investimento appartenenti a persone giuridiche e messi parzialmente a disposizione dei loro gestori per l'uso privato da parte di questi ultimi — Assenza di un canone di locazione pagabile in denaro, ma considerazione di un beneficio in natura a titolo dell'imposta sul reddito»

Nelle cause riunite C-210/11 e C-211/11,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale presentate ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Cour de cassation (Belgio), con decisioni del 7 aprile 2011, pervenute in cancelleria il 9 maggio 2011, nei procedimenti

État belge

contro

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL (C-211/11),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da M. Berger, presidente di sezione, A. Borg Barthet e J.-J. Kasel (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo belga, da M. Jacobs e J.-C. Halleux, in qualità di agenti;

— per il governo ungherese, da K. Szíjjártó, M. Fehér e G. Koós, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da C. Soulay e W. Roels, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

* Lingua processuale: il francese.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione degli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b), 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 (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995 (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie tra lo Stato belga e, rispettivamente, la Medicom SPRL (in prosieguo: la «Medicom») (causa C-210/11), e la Maison Patrice Alard SPRL (in prosieguo: la «MPA») (causa C-211/11), entrambe società di diritto belga, in merito alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») pagata a monte su beni immobili in parte utilizzati per l'uso privato dei gestori di tali società.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, della sesta direttiva così prevede:

«Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

a) 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 [detrazione] totale o parziale dell'[IVA];

b) prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa».

4 L'articolo 11, parte A, paragrafo 1, della sesta direttiva così dispone:

«La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni;

b) per le operazioni di cui all'articolo 5, paragrafi 6 e 7, dal prezzo di acquisto dei beni o di beni similari, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;

c) per le operazioni di cui all' articolo 6, paragrafo 2, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi;

(…)».

5 Ai sensi dell'articolo 13, parte B, primo comma, lettera b), della sesta direttiva, gli Stati membri esonerano «l'affitto e la locazione di beni immobili».

6 L'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 septies della medesima, così dispone:

«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 all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)».

Il diritto belga

7 L'articolo 19, paragrafo 1, del codice dell'imposta sul valore aggiunto, nella versione applicabile nelle controversie principali (in prosieguo: il «codice dell'IVA»), così prevede:

«È assimilato a 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 all'attività economica del soggetto passivo, qualora detto bene abbia consentito una detrazione totale o parziale dell'imposta».

8 A norma dell'articolo 44, paragrafo 3, punto 2, del medesimo codice, sono esenti dall'IVA «l'affitto, la locazione e la cessione del contratto di locazione dei beni immobili per natura, come anche l'uso di tali beni alle condizioni di cui all'articolo 19, paragrafo 1».

9 L'articolo 1 del regio decreto n. 3, del 10 dicembre 1969, relativo alle detrazioni per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (*Moniteur belge* del 12 dicembre 1969, pag. 9), così dispone:

«§ 1. Fatta salva l'applicazione dell'articolo 45, §§ 1 bis, 2 e 3, del codice dell'[IVA], il soggetto passivo, alle condizioni previste dagli articoli 2 e 4 del presente decreto, opera la detrazione delle imposte gravanti sui beni e sui servizi che egli destina alla realizzazione delle operazioni contemplate dall'articolo 45, § 1, punti da 1° a 5°, del codice.

Quando il soggetto passivo, nell'esercizio della sua attività economica, effettua altre operazioni che non consentono la detrazione, per determinare le detrazioni egli osserva le disposizioni degli articoli 46 e 48 del codice [dell'IVA] e da 12 a 21 del presente decreto.

§ 2. Non sono in nessun caso detraibili le imposte gravanti sui beni e i servizi che il soggetto passivo destina all'uso privato o a fini estranei a quelli che rientrano nella sua attività economica.

Qualora un bene o un servizio sia parzialmente destinato a tali fini, la detrazione è esclusa proporzionalmente a tale destinazione. Tale proporzione è determinata dal soggetto passivo sotto il controllo dell'amministrazione».

Le controversie principali e le questioni pregiudiziali

La causa C-210/11

10 Per quanto riguarda la causa C-210/11, dalla decisione di rinvio risulta che la Medicom è una società dotata di personalità giuridica e assoggettata all'IVA per un'attività di studio, organizzazione e consulenza in materia di dattilografia, traduzione ed edizione di rapporti medici per ditte farmaceutiche nonché per la gestione di una pensione per cavalli. Tale società ha fatto costruire un

immobile in cui esercita la propria attività e nel quale, peraltro, risiedono i suoi gestori con la famiglia senza corrispondere alcun canone di locazione. Nelle sue dichiarazioni IVA, la Medicom ha proceduto alla detrazione integrale dell'IVA relativa alle spese di costruzione di tale immobile.

11 Nel processo verbale del 3 settembre 1997, l'amministrazione fiscale competente ha constatato che tale immobile era utilizzato al 50% per l'uso privato dei gestori della Medicom e che essi «[erano] tenuti al pagamento di un beneficio in natura» a fronte di tale godimento. Considerato che solo la metà dell'IVA gravante sulla costruzione di detto immobile poteva essere detratta, essa ha fatto notificare alla Medicom un'ingiunzione di pagamento dell'IVA indebitamente detratta nella dichiarazione relativa al secondo trimestre del 1997.

12 I gestori della Medicom hanno in seguito riconosciuto che, durante gli esercizi fiscali 1997 e 1998, essi avevano utilizzato i due terzi dell'immobile in questione per uso privato. In tale contesto, l'amministrazione fiscale competente ha respinto, il 16 novembre 2000, la domanda di detrazione dell'IVA relativa al 1996 e ha fatto notificare alla Medicom una nuova ingiunzione di pagamento il 15 gennaio 2001.

13 Poiché il ricorso proposto dalla Medicom avverso dette ingiunzioni è stato respinto in primo grado, quest'ultima ha proposto impugnazione dinanzi alla Corte d'appello di Liegi. Tale giudice, con sentenza del 24 marzo 2006, ha annullato le ingiunzioni di pagamento impugnate, applicando alla controversia di cui era investita l'interpretazione della sesta direttiva fornita dalla Corte nella sua sentenza dell'8 maggio 2003, Seeling (C-269/00, Racc. pag. I-4101).

La causa C-211/11

14 Per quanto attiene alla causa C-211/11, dalla decisione di rinvio risulta che la MPA è una società dotata di personalità giuridica e assoggettata all'IVA per un'attività di gastronomia e organizzazione di ricevimenti. Nel 1991 essa ha fatto costruire un immobile nel quale esercitava la propria attività e dove, peraltro, risiedeva il suo gestore con la famiglia senza corrispondere alcun canone di locazione. Nelle dichiarazioni IVA, la MPA ha proceduto alla detrazione integrale dell'IVA relativa alle spese di costruzione e di sistemazione di tale immobile.

15 Considerato che l'IVA poteva essere detratta soltanto parzialmente, poiché una parte dell'immobile era destinata all'alloggio del gestore, il 6 novembre 1995 l'amministrazione fiscale competente ha emesso un'ingiunzione di pagamento nei confronti della MPA.

16 Il giudice di primo grado ha accolto il ricorso dinanzi ad esso proposto dalla MPA e diretto all'annullamento di detta ingiunzione. L'appello interposto dall'amministrazione fiscale competente avverso la sentenza di primo grado è stato respinto dalla Corte d'appello di Bruxelles, con sentenza del 4 gennaio 2006, con la motivazione, in particolare, che la messa a disposizione gratuita della parte dell'immobile utilizzata a fini abitativi dal gestore è avvenuta nell'interesse prevalente dell'attività economica imponibile esercitata in tale immobile dal soggetto passivo, di modo che tale parte dell'immobile può essere considerata come un bene d'investimento la cui costruzione, manutenzione, riparazione e le cui migliorie conferiscono il diritto alla detrazione dell'IVA.

17 Nelle due controversie l'amministrazione fiscale competente ha proposto ricorso per cassazione sostenendo, in particolare, anzitutto, che la citata sentenza Seeling non può essere trasposta a situazioni come quelle che hanno dato luogo a tali controversie. Inoltre, la messa a disposizione di una parte di un immobile per l'uso privato del gestore di una società dovrebbe essere considerata, a titolo dell'imposta sul reddito, come un beneficio in natura, cosicché non si può considerare che si tratti di una messa a disposizione «gratuita» o di una situazione nella quale vi sia un'«assenza di canone di locazione». Da ultimo, il nesso diretto e immediato che deve esistere, ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 5, della sesta direttiva, tra un'operazione a monte e un'operazione tassata

a valle affinché sia conferito il diritto alla detrazione non sarebbe funzionale all'obiettivo perseguito dal soggetto passivo, e nella specie non sussisterebbe. Inoltre, spetterebbe al soggetto passivo dimostrare l'esistenza del suo diritto alla detrazione. Orbene, tale prova non sarebbe stata fornita.

18 In tale contesto, la Corte di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali, che sono redatte in termini identici nelle due cause C-210/11 e C-211/11:

«1) Se gli articoli 6, paragrafo. 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b), della [sesta direttiva] debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a che sia trattata come una prestazione di servizi esente, in quanto affitto o locazione di un bene immobile ai sensi del detto articolo 13, parte B, lettera b), l'utilizzazione totale o parziale, per le necessità private dei gestori, degli amministratori o dei soci e delle loro famiglie di una società soggetto passivo dotata di personalità giuridica, di un immobile facente parte del patrimonio di tale società e quindi interamente destinato alla sua impresa, nel caso in cui nessun canone di locazione pagabile in denaro sia stato stipulato come corrispettivo di detta utilizzazione, ma in cui quest'ultima vada considerata un beneficio in natura soggetto, in quanto tale, ad imposta nell'ambito dell'imposta sui redditi cui sono assoggettati i gestori, posto che detta utilizzazione, di conseguenza, è considerata fiscalmente come il corrispettivo di una frazione della prestazione lavorativa effettuata dai gestori, dagli amministratori o dai soci;

2) Se dette disposizioni debbano essere interpretate nel senso che [tale] esenzione si applica in questa ipotesi allorché la società non prova l'esistenza di un nesso necessario tra la gestione dell'impresa e la messa a disposizione, interamente o in parte, dell'immobile ai gestori, agli amministratori o ai soci e, in tal caso, se sia sufficiente l'esistenza di un nesso indiretto».

19 Con ordinanza del presidente della Corte del 28 giugno 2011, le cause C-210/11 e C-211/11 sono state riunite ai fini della fase scritta e orale del procedimento nonché della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

20 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che ostano a che la messa a disposizione di una parte di un immobile, appartenente a una persona giuridica, per l'uso privato del suo gestore, senza che sia previsto a carico dei beneficiari, a titolo di corrispettivo per l'utilizzo di tale immobile, un canone di locazione pagabile in denaro, costituisca una locazione d'immobile esente ai sensi di tale direttiva e se il fatto che tale messa a disposizione è considerata, alla luce della normativa nazionale relativa all'imposta sul reddito, un beneficio in natura derivante dall'esecuzione da parte dei beneficiari del loro compito statutario o del loro contratto d'impiego possa avere un'incidenza a tale riguardo.

21 Per rispondere a tale questione, occorre ricordare che da una giurisprudenza costante della Corte emerge che un soggetto passivo ha la possibilità di scegliere, ai fini dell'applicazione della sesta direttiva, di inserire o meno nella sua impresa la parte di un bene destinato al suo uso privato (v., in particolare, sentenze del 4 ottobre 1995, Armbrecht, C-291/92, Racc. pag. I-2775, punto 20, e Seeling, cit., punto 40).

22 Se il soggetto passivo sceglie di trattare beni d'investimento utilizzati tanto per fini professionali quanto per fini privati come beni d'impresa, l'IVA dovuta a monte sull'acquisto di tali beni è in via di principio integralmente e immediatamente detraibile (v., in particolare, sentenze dell'11 luglio 1991, Lennartz, C-97/90, Racc. pag. I-3795, punto 26, e Seeling, cit., punto 41).

23 Dagli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 11, parte A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva risulta che, qualora un bene destinato all'impresa abbia consentito una detrazione integrale o parziale dell'IVA versata a monte, il suo impiego per l'uso privato del soggetto passivo o del suo personale o per finalità estranee alla sua impresa è assimilato ad una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso e tassata in base all'importo delle spese sostenute per l'esecuzione di detta prestazione di servizi (v., in tal senso, citate sentenze Lennartz, punto 26, e Seeling, punto 42).

24 Pertanto, un soggetto passivo che sceglie di destinare la totalità di un edificio alla sua impresa e che utilizza, successivamente, una parte di questo edificio per il suo uso privato o per quello del suo personale ha, da un lato, il diritto di detrarre l'IVA versata a monte sulla totalità delle spese di costruzione di detto edificio e, dall'altro, l'obbligo corrispondente di versare l'IVA sull'importo delle spese sostenute per mettere in atto tale utilizzo privato.

25 Per quanto riguarda l'applicazione cumulata degli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva in caso di uso privato del soggetto passivo o di quello del suo personale di una parte di un edificio interamente destinato alla sua impresa, la Corte ha dichiarato che tali disposizioni ostano a una normativa nazionale che, nonostante le caratteristiche di un affitto o di una locazione di un bene immobile ai sensi di tale articolo 13, parte B, lettera b), non siano soddisfatte, tratta come una prestazione di servizi esente da IVA, a titolo di quest'ultima disposizione, l'uso privato del personale di un soggetto passivo, dotato di personalità giuridica, di una parte di un edificio costruito o posseduto in forza di un diritto reale immobiliare da tale soggetto passivo, qualora detto bene abbia consentito la detrazione dell'imposta versata a monte (v., in tal senso, sentenze Seeling, cit., punto 56, e del 29 marzo 2012, BLM, C-436/10, punto 31).

26 Pertanto, perché si abbia locazione di un bene immobile ai sensi dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva, è necessario che tutte le condizioni che caratterizzano tale operazione siano soddisfatte, ossia che il proprietario di un bene immobile abbia ceduto al locatario, in cambio di un canone di locazione e per una durata convenuta, il diritto di occupare il suo bene e di escluderne altre persone (sentenze del 9 ottobre 2001, Mirror Group, C-409/98, Racc. pag. I-7175, punto 31, e Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Racc. pag. I-7257, punto 21, nonché Seeling, cit., punto 49).

27 Infatti, l'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva costituisce una deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo e i suoi termini vanno quindi interpretati restrittivamente. In assenza di una delle condizioni elencate al punto precedente, tale disposizione non può essere applicata per analogia, in quanto l'uso privato a fini abitativi di un bene immobile attribuito a un'impresa si avvicina maggiormente, dal punto di vista del consumo finale, a una locazione ai sensi di tale disposizione (v., in tal senso, sentenza Seeling, cit., punti 44 e 45).

28 Per quanto riguarda, più specificatamente, la condizione relativa al pagamento di un canone di locazione, e senza rimettere in discussione la giurisprudenza secondo la quale la nozione di «prestazioni di servizi (...) effettuate a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, presuppone l'esistenza di un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto (v., in particolare, sentenza del 29 luglio 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Racc. pag. I-7505, punto 27), è sufficiente constatare che l'assenza di tale pagamento non può essere compensata dalla circostanza che, a titolo dell'imposta sul reddito, tale uso privato di un bene immobile destinato all'impresa è considerato come un beneficio in natura quantificabile e, quindi, in un certo senso, come una parte della retribuzione alla quale il beneficiario avrebbe rinunciato in cambio della messa a disposizione del bene immobile di cui trattasi.

29 Infatti, anzitutto, come la Corte ha già dichiarato al punto 45 della citata sentenza Seeling, l'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva non può essere applicato per analogia, come propone il governo belga, assimilando il beneficio in natura, valutato per il calcolo dell'imposta sul reddito dovuta, a un canone di locazione.

30 Inoltre, situazioni come quelle di cui ai procedimenti principali non possono essere paragonate, contrariamente a quanto sostiene il governo belga, ai fatti della causa che ha dato origine alla citata sentenza Astra Zeneca UK. Infatti, come risulta dai punti da 29 a 31 della stessa, in quella causa era dimostrata l'esistenza di un nesso diretto fra la fornitura dei buoni acquisto in questione da parte dell'Astra Zeneca Ltd ai propri dipendenti e la quota precisa di retribuzione in denaro alla quale questi ultimi dovevano espressamente rinunciare in cambio di tale fornitura. Orbene, nei procedimenti principali non risulta dimostrato che i gestori subiscano una diminuzione della retribuzione per un valore corrispondente alla messa a disposizione dell'immobile di cui trattasi, né risulta certo che una parte del lavoro effettuato da detti gestori possa essere considerata come un corrispettivo della messa a disposizione dell'immobile (v., per analogia, sentenza del 16 ottobre 1997, Fillibeck, C-258/95, Racc. pag. I-5577, punti 15 e 16).

31 Da ultimo, dal punto 15 della citata sentenza BLM, emerge che la Corte era a conoscenza del fatto che, in applicazione della normativa nazionale di cui si trattava nella causa che ha dato origine a tale sentenza, peraltro identica a quella di cui trattasi nei procedimenti principali, l'uso privato a fini abitativi di un bene immobile messo a disposizione di un amministratore della società BLM SA, senza che fosse richiesto a quest'ultimo il pagamento di un canone di locazione in denaro, era assimilato, a titolo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, a un beneficio in natura, calcolato forfettariamente. Orbene, tale assimilazione, che non è stata ripresa ai punti da 23 a 30 di detta sentenza, non ha manifestamente avuto alcuna incidenza sull'interpretazione data dalla Corte.

32 Siffatta interpretazione non può essere rimessa in discussione dal fatto che la Corte, al punto 32 della citata sentenza BLM, abbia dichiarato che spettava al giudice del rinvio valutare se, in una situazione come quella di cui si trattava nella causa che ha dato origine a tale sentenza, si potesse ritenere sussistente una locazione di un bene immobile ai sensi dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva.

33 Infatti, è pacifico che spetta ai giudici nazionali, unici competenti per valutare i fatti, determinare, tenuto conto delle circostanze proprie di ciascun caso di specie, le caratteristiche essenziali dell'operazione in questione al fine di procedere alla sua qualificazione alla luce della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 27 ottobre 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, Racc. pag. I-10675, punto 32). Poiché non spettava quindi alla Corte definire la controversia principale, essa ha lasciato al giudice del rinvio il compito di farlo, tenendo conto della circostanza che non era escluso che potessero esistere elementi di prova diversi da quelli versati agli atti presentati alla Corte, idonei a dimostrare che tutte le caratteristiche di una locazione ai sensi dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva erano soddisfatte nella specie.

34 Alla luce di tali considerazioni, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano a che costituisca una locazione d'immobile esente ai sensi di tale direttiva la messa a disposizione di una parte di un bene immobile, appartenente a una persona giuridica, per l'uso privato da parte del gestore di quest'ultima, senza che sia previsto a carico dei beneficiari, a titolo di corrispettivo per l'utilizzo di tale immobile, un canone di locazione pagabile in denaro, e a tal riguardo è ininfluente il fatto che, alla luce della normativa nazionale relativa all'imposta sul reddito, tale messa a disposizione sia considerata come un beneficio in natura derivante dall'esecuzione, da parte dei suoi beneficiari, del loro compito statutario o del loro contratto d'impiego.

Sulla seconda questione

35 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che, in situazioni come quelle di cui ai procedimenti principali, la circostanza che la totale o parziale messa a disposizione dell'immobile interamente destinato all'impresa, a favore dei gestori, degli amministratori o dei soci di quest'ultima presenti o meno un nesso diretto con la gestione dell'impresa è rilevante per stabilire se tale messa a disposizione rientri nell'esenzione prevista dalla seconda di tali norme.

36 A tale proposito si deve rammentare che dalla giurisprudenza della Corte emerge che è l'acquisto di un bene da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del meccanismo della detrazione. L'impiego del bene, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'articolo 17 della sesta direttiva e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi (sentenza Lennartz, cit., punto 15). Invece, quando un soggetto passivo acquista un bene esclusivamente per il proprio uso privato, esso agisce in qualità di soggetto privato e non già in qualità di soggetto passivo ai sensi di tale direttiva (sentenza del 6 maggio 1992, de Jong, C-20/91, Racc. pag. I-2847, punto 17).

37 Inoltre, come risulta dalla giurisprudenza richiamata ai punti da 21 a 24 della presente sentenza, un soggetto passivo che sceglie di destinare la totalità di un edificio alla sua impresa e che utilizza, successivamente, una parte di tale edificio per l'uso privato, ha, da un lato, il diritto di detrarre l'IVA versata a monte sulla totalità delle spese di costruzione di detto edificio e, dall'altro, il relativo obbligo di versare l'IVA sull'importo delle spese sostenute per mettere in atto detto utilizzo.

38 Contrariamente a quanto sembra sostenere il governo belga, in una situazione di questo genere, il soggetto passivo non ha l'obbligo di dimostrare che la totale o parziale messa a disposizione, a favore dei suoi gestori, amministratori o soci, dell'immobile interamente destinato all'impresa è effettuata «ai fini di sue operazioni soggette ad imposta», ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva.

39 Infatti, qualora un soggetto passivo abbia scelto di destinare la totalità dell'immobile alla sua impresa, egli può, come risulta dall'articolo 6, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva, utilizzarlo per fini estranei alla sua impresa e non può essere costretto a dimostrare che tale utilizzo sia effettuato ai fini di sue operazioni soggette ad imposta. Il soggetto passivo non deve quindi provare l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra l'utilizzo per fini privati dell'immobile di cui trattasi e le sue attività economiche imponibili.

40 Ne consegue che si deve rispondere alla seconda questione dichiarando che gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che, in situazioni come quelle di cui ai procedimenti principali, la circostanza che la totale o parziale messa a disposizione dell'immobile interamente destinato all'impresa, a favore dei gestori, degli amministratori o dei soci di quest'ultima, presenti o meno un nesso diretto con la gestione dell'impresa è irrilevante per determinare se tale messa a disposizione rientri nell'esenzione prevista dalla seconda di tali norme.

Sulle spese

41 Nei confronti delle parti nel procedimento principale le presenti cause costituiscono un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Sesta Sezione) dichiara:

1) **Gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b), 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, come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995, devono essere interpretati nel senso che ostano a che costituisca una locazione d'immobile esente ai sensi di tale direttiva la messa a disposizione di una parte di un bene immobile, appartenente a una persona giuridica, per l'uso privato da parte del gestore di quest'ultima, senza che sia previsto a carico dei beneficiari, a titolo di corrispettivo per l'utilizzo di tale immobile, un canone di locazione pagabile in denaro, e a tal riguardo è ininfluente il fatto che, alla luce della normativa nazionale relativa all'imposta sul reddito, tale messa a disposizione sia considerata come un beneficio in natura derivante dall'esecuzione, da parte dei suoi beneficiari, del loro compito statutario o del loro contratto d'impiego.**

2) **Gli articoli 6, paragrafo 2, primo comma, lettera a), e 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 95/7, devono essere interpretati nel senso che, in situazioni come quelle di cui ai procedimenti principali, la circostanza che la totale o parziale messa a disposizione dell'immobile interamente destinato all'impresa, a favore dei gestori, degli amministratori o dei soci di quest'ultima, presenti o meno un nesso diretto con la gestione dell'impresa è irrilevante per determinare se tale messa a disposizione rientri nell'esenzione prevista dalla seconda di tali norme.**

Firme