CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F. G. JACOBS presentate il 27 febbraio 1992 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Lo Hoge Raad dei Paesi Bassi chiede alla Corte di pronunciarsi sull'interpretazione della sesta direttiva concernente l'imposta sul valore aggiunto (direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, GU L 145, pag. 1) ed in particolare degli artt. 5, n. 6, e 11, A, n. 1, lett. b), relativi al prelievo di beni da un'impresa per esigenze private. Il punto essenziale nel caso di specie è quello di accertare se un imprenditore edile che acquisti a fini privati un terreno sul quale costruisce una casa d'abitazione nell'ambito della sua attività professionale sia debitore, tenuto conto di questo uso a fini privati, di un'imposta la cui base imponibile è costituita dal valore del terreno e dell'edificio, anche se egli ha detratto l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'« IVA ») solo per l'acquisto dei beni e dei servizi usati per costruire la casa d'abitazione e non già per l'acquisto del terreno.

Antefatti e questioni sollevate dal giudice nazionale

2. I fatti nel procedimento principale sono i seguenti. Il 15 agosto 1978, il signor de Jong, imprenditore edile, acquistava un appezzamento di terreno sul quale si trovava un edificio. Egli non versava l'IVA per il terreno. Una licenza di costruzione gli veniva successivamente rilasciata per edificare due case d'abitazione sul suddetto appezzamento. Il 30 luglio 1979, egli vendeva circa la metà del terreno ad un terzo, il signor Dolfing, senza fatturare l'IVA sulla vendita. Egli demoliva poi l'edificio esistente e costruiva due case d'abitazione sul complesso dell'appezzamento, l'una per conto del signor Dolfing, l'altra per se stesso. Le due case d'abitazione venivano ultimate, rispettivamente, nel 1980 e nel 1981. Dato che il signor de Jong aveva detratto l'IVA per l'acquisto dei beni e dei servizi usati nell'ambito della costruzione delle case d'abitazione, egli indicava nella sua dichiarazione d'IVA per l'imposta esigibile (imposta a valle) un importo pari all'imposta detratta (imposta a monte) per i beni e i servizi usati nella costruzione della casa d'abitazione destinata a fini privati. Tuttavia, l'ispettore dell'IVA riteneva che, in forza delle disposizioni olandesi relative all'imposizione dell'uso dei beni di un'impresa per esigenze private [art. 3, n. 1, lett. g), della legge olandese del 1968 relativa all'imposta sulla cifra d'affari], si dovesse considerare che il signor de Jong si era fatta una sola e stessa cessione di beni composta del terreno e della casa d'abitazione; l'ispettore si è quindi sforzato di includere il valore del terreno nell'imponibile. A sostegno del ricorso, il signor de Jong ha sostenuto che il terreno non aveva mai fatto parte del patrimonio della sua impresa, giacché egli l'aveva acquistato a titolo privato, e che quindi il terreno non era stato prelevato

* Lingua originale: l'inglese.

dall'impresa ai sensi delle disposizioni olandesi.

3. A seguito del rigetto dell'appello interposto dinanzi al Gerechtshof, il signor de Jong ricorreva in cassazione dinanzi allo Hoge Raad dei Paesi Bassi. Quest'ultimo concludeva che le disposizioni olandesi miravano a raggiungere lo stesso risultato delle disposizioni pertinenti della sesta direttiva IVA ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

« 1) Se l'art. 5, n. 6, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo — vale a dire un imprenditore edile — che acquisti un terreno al solo scopo di usarlo per propri fini privati e in seguito, nell'esercizio della sua impresa, vi costruisca un edificio — vale a dire un'abitazione — e infine usi per propri fini privati l'edificio con il terreno pertinente, ha prelevato dalla sua impresa, ai sensi della suddetta disposizione della direttiva, non il solo edificio, ma l'edificio insieme al terreno ad esso sottostante ed eventualmente al restante terreno pertinente.

2) Se la condizione stabilita nell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva per l'equiparazione di un prelievo ad una cessione, e secondo la quale detto bene o gli elementi che lo compongono devono aver consentito una detrazione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto, debba essere intesa nel senso che, qualora sia stato prelevato dall'impresa un bene immobile composto da un edificio con il terreno ad esso sottostante ed eventualmente il restante terreno pertinente, mentre per il terreno non è stata consentita alcuna detrazione, non sussiste cessione né per quanto riguarda il bene immobile considerato nel suo insieme né per quanto attiene ad una parte di esso, vale a dire l'edificio.

3) Qualora la seconda questione debba essere risolta nel senso che vi è stata cessione ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva per quanto riguarda l'intero bene immobile, se la disposizione di cui all'art. 11, A, n. 1, lett. b), di detta direttiva debba essere intesa nel senso che la base imponibile da essa contemplata deve basarsi sul costo del bene immobile considerato nel suo insieme, incluso quindi il costo del terreno, oppure se detta base imponibile debba essere limitata alla parte del costo per la quale è stata consentita la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto ».

Disposizioni comunitarie

4. Le disposizioni della sesta direttiva IVA concernente le cessioni di beni e le prestazioni di servizi per esigenze private sono enunciate agli artt. 5, n. 6, e 6, n. 2, in relazione con l'art. 11, A, n. 1, lett. b) e c).

L'art. 5, n. 6, dispone:

« È assimilato a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria im-

presa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato (...) quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto (...) ».

L'art. 6, n. 2, equipara a prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso:

« a) l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo (...) qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto;

b) le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato (...) ».

L'art. 11, A, n. 1, lett. b), prevede che la base d'imposta è costituita, per le operazioni di cui all'art. 5, n. 6, 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 ».

L'art. 11, A, n. 1, lett. c), dispone in modo analogo che per le operazioni di cui all'art. 6, n. 2, la base imponibile è costituita « dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi ».

5. Quindi, secondo tali disposizioni, un soggetto passivo che usa un bene della sua impresa per esigenze private viene considerato effettuare una cessione di beni o una prestazione di servizi a titolo oneroso, dato che la base d'imposta è il prezzo d'acquisto o il costo dei beni o l'importo delle spese per l'esecuzione della prestazione di servizi. Tali disposizioni mirano ad evitare che i beni di un'impresa che vengono utilizzati per esigenze private da un soggetto passivo possano sfuggire all'IVA in base all'art. 17 della direttiva che autorizza i soggetti passivi a detrarre l'IVA che grava sull'acquisto di beni del genere (vale a dire a recuperare tale IVA detraendola dall'IVA di cui essi sono debitori per le loro operazioni). L'art. 5, n. 6, crea un'operazione equiparata ad una cessione di beni, mentre l'art. 6, n. 2, lett. a), crea un'operazione equiparata ad una prestazione di servizi. L'art. 5, n. 6, sembra quindi prospettare la cessione definitiva di beni al di fuori dell'impresa, mentre l'art. 6, n. 2, lett. a), riguarda l'uso per le esigenze private di beni che continuano ad essere destinati all'impresa. Del resto, le due disposizioni sembrano del tutto identiche dal punto di vista del loro tenore letterale e del loro effetto.

6. L'art. 5, n. 1, della direttiva definisce la « cessione di un bene » come il trasferimento del potere di disporre di un « bene materiale » come proprietario. In quanto bene materiale il terreno rientra quindi fra i « beni » ai sensi dell'art. 5 e non può costituire oggetto di un'operazione equiparata ad una cessione ai sensi dell'art. 5, n. 6.

Sulla prima questione

7. Con la prima questione lo Hoge Raad dei Paesi Bassi mira in sostanza ad accertare se un soggetto passivo (un imprenditore) che acquista un terreno al solo scopo di usarlo a fini privati ma vi erige, nell'ambito della sua attività professionale, un edificio (e cioè una casa d'abitazione) per occuparlo egli stesso, prelevi il terreno dai beni della sua impresa per sue esigenze private ai sensi dell'art. 5, n. 6.

8. Mi sembra chiaro che l'art. 5, n. 6, non si applica ad un caso del genere, in quanto il terreno è detenuto a titolo privato e non è un bene dell'impresa del soggetto passivo ai sensi di tale articolo. Questo punto di vista è conforme alle altre disposizioni della direttiva e alla sentenza della Corte 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795; v. in particolare i punti 8-12 della motivazione della sentenza ed i paragrafi 23 e 24 delle mie conclusioni). Qualora un soggetto passivo acquisti beni per esigenze esclusivamente private, egli agisce a titolo privato e non già in quanto soggetto passivo ai sensi della sesta direttiva IVA. Quindi, le differenti disposizioni della direttiva riguardanti l'acquisto di beni di un'impresa non trovano applicazione. In particolare, la disposizione dell'art. 17, n. 2, che conferisce ai soggetti passivi il diritto di detrazione dell'IVA gravante sull'acquisto, nonché le norme amministrative e contabili previste agli artt. 18 e 22 della direttiva non si applicano all'acquisto di beni del genere. Giacché in un caso del genere i beni non fanno parte dell'impresa del soggetto passivo, è chiaro che non si può ritenere che il soggetto passivo ceda tali beni ai sensi dell'art. 5, n. 6.

9. La Commissione e il governo tedesco condividono questo punto di vista. Tuttavia, nelle osservazioni scritte, il governo dei Paesi Bassi ha sostenuto che la costruzione di una casa d'abitazione sul terreno messo a disposizione a tal uopo dall'impresa ha dato origine, rispetto all'IVA, ad un nuovo bene immobile costituito dall'edificio e dal terreno annesso. Questa nuova unità è risultata dall'attività professionale del soggetto passivo. Il governo dei Paesi Bassi ha di conseguenza concluso che la prima questione richiede una soluzione affermativa nel senso che, nella situazione descritta dal giudice di rinvio, il soggetto passivo ha prelevato il terreno e l'edificio per esigenze private. All'udienza, lo stesso governo ha modificato la sua posizione. Esso ha ammesso che la prima questione, così come formulata dal giudice nazionale, presupponeva che il terreno venisse usato a fini privati, pur aggiungendo che non era chiaro se ciò fosse stato provato come elemento di fatto nel procedimento principale (v. paragrafo 16 in prosieguo).

10. La prima questione posta dallo Hoge Raad indica espressamente che il terreno viene acquistato al solo scopo di usarlo per fini privati e non viene chiesta su questo punto alcuna delucidazione. Mi sembra — e su questo punto sono d'accordo con la Commissione — che il fatto che un imprenditore, agendo in qualità di soggetto passivo, costruisca una casa d'abitazione a fini privati su un terreno che gli appartiene personalmente non abbia l'effetto di convertire il terreno in un bene dell'impresa. Prescindendo dalla questione se il terreno e l'edificio siano dissociabili in forza della normativa nazionale vigente per quanto riguarda i beni immobili, mi sembra indispensabile, ai fini dell'art. 5, n. 6, distinguere tra l'imposizione di un terreno che un soggetto passivo

detiene a titolo privato e l'imposizione di un edificio che il soggetto passivo ha costruito su tale terreno nell'ambito della sua attività professionale. La soluzione contraria andrebbe al di là di quanto necessario per perseguire la finalità di questa disposizione intesa ad impedire che il consumo privato di un soggetto passivo sfugga all'IVA. Qualora il signor de Jong avesse incaricato un terzo di costruire un edificio sul suo terreno, non si potrebbe sostenere che il terzo abbia ceduto il terreno nonché l'edificio. L'IVA sarebbe esigibile solo per il prezzo pagato per l'edificio. Nelle circostanze del caso di specie, l'imposizione per un uso a fini privati per quanto riguarda il terreno porterebbe di conseguenza ad un onere fiscale più grave che se il signor de Jong avesse agito in qualità di consumatore ordinario.

11. L'insostenibilità del punto di vista che il governo dei Paesi Bassi ha espresso nelle sue osservazioni scritte può essere dimostrato prendendo l'esempio di un proprietario di garage la cui automobile privata sia stata riparata nella sua impresa. In un caso del genere, l'automobile non diviene parte integrante dei beni della sua impresa. Si può ritenere che il proprietario del garage effettui una prestazione di servizio a se stesso in forza dell'art. 6, n. 2, lett. b), della direttiva o usi beni destinati all'impresa (vale a dire il garage e i suoi impianti ma non l'automobile) per il proprio uso privato ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), e che egli effettui una cessione a se stesso, in forza dell'art. 5, n. 6, dei pezzi di ricambio che egli potrebbe eventualmente prelevare dai beni della sua impresa all'atto della riparazione. Sarebbe tuttavia assurdo sostenere che egli effettua una cessione dell'automobile a se stesso. Egli compie semplicemente prestazioni di servizi sulla sua proprietà privata e aggiunge dei beni nell'ambito della sua impresa.

12. Nel caso di specie, ci si può chiedere se sia esatto ritenere che il soggetto passivo effettui una cessione di beni costituita da un edificio ultimato. La costruzione di una casa d'abitazione da parte di un imprenditore sul terreno di un cliente potrebbe pure essere interpretata come una prestazione di servizi costituita dalla realizzazione di lavori di costruzione sul terreno del cliente o come una cessione mista di lavoro, attrezzature e materiali. La costruzione da parte di un soggetto passivo di un edificio per proprie esigenze private su un terreno che gli appartiene in proprio dovrebbe, per analogia, esser assoggettata ad imposta in forza dell'art. 6, n. 2, come pure dell'art. 5, n. 6. Sulla base di questa analisi, non insorgerebbe la questione di una cessione unica ed indivisibile di un bene immobile costituito dal terreno e dall'edificio ultimato.

13. Tale questione non richiede ciò nondimeno di essere risolta ai fini della presente causa. A mio avviso, la prima questione deve comunque essere risolta negativamente, nel senso che, nella situazione descritta, il soggetto passivo non preleva il terreno dalla sua impresa per sue proprie esigenze private ai sensi dell'art. 5, n. 6.

Sulla seconda questione

14. Con la seconda questione lo Hoge Raad mira ad accertare se, nel caso in cui un bene composto di un terreno e di un edificio sia stato prelevato da un'impresa per esigenze private, la condizione posta dall'art. 5, n. 6, secondo la quale tale bene o gli elementi che lo compongono devono

aver consentito una detrazione completa o parziale dell'IVA, vuol dire che non vi è cessione né per quanto riguarda il bene immobile preso nel suo insieme né per quanto riguarda l'edificio, qualora il terreno non abbia consentito una detrazione dell'IVA.

15. Nel dispositivo della decisione, lo Hoge Raad non dice espressamente che la seconda questione viene posta solo per il caso in cui la prima venga risolta in senso affermativo. È cionondimeno chiaro che questo è il caso. La seconda questione costituisce chiaramente il seguito logico della prima — giacché essa parte espressamente dal principio che il terreno è stato prelevato dall'impresa per esigenze private — il che costituisce il vero punto sul quale la prima questione mira ad ottenere una decisione della Corte — per sollevare poi un punto distinto riguardante l'effetto della condizione di detraibilità posta dall'art. 5, n. 6. Il fatto che la seconda questione dipenda da una soluzione affermativa della prima viene confermato inoltre se si prende in cosiderazione la motivazione dell'ordinanza di rinvio (in particolare i punti 4.3-4.7), in cui lo Hoge Raad comincia la sua analisi dei problemi sollevati dalla seconda e dalla terza questione in questi termini: « qualora tale questione debba essere risolta affermativamente » (punto 4.3). Giacché la prima questione dovrebbe essere, a mio avviso, risolta in senso negativo, non occorre esaminare la seconda questione.

16. Adotto questo punto di vista nonostante quello che il governo dei Paesi Bassi ha, apparentemente, suggerito in udienza. Pur ammettendo che la soluzione della prima questione debba essere negativa, il governo dei Paesi Bassi è sembrato proporre che la Corte, data l'incertezza che avvolge i fatti del caso di specie, debba risolvere la seconda questione e, pertanto, prospettare la possibilità che il terreno sia stato acquistato a titolo privato ma abbia ricevuto, in seguito, « una destinazione nell'impresa ». Non ritengo che ciò sia necessario. Da una lettura dell'ordinanza di rinvio emerge che la seconda questione non è stata dettata da alcuna incertezza quanto ai fatti; al contrario, essa è stata posta partendo dal principio che, in diritto, un imprenditore converta un terreno detenuto a titolo privato in un bene della sua impresa, costruendo su tale terreno un edificio per le proprie esigenze, ipotesi che ho già respinto (v. i paragrafi 10-12 di cui sopra). Inoltre, si osserverà che la seconda questione solleva problemi un po' più ampi riguardanti la finalità e l'effetto delle disposizioni relative alla tassazione dell'uso per esigenze private, compresi taluni punti più direttamente rilevanti in un'altra causa attualmente pendente dinanzi alla Corte, cioè la causa C-193/91, Mohsche.

Sulla terza questione

17. Con la terza questione il giudice nazionale mira ad accertare se, in caso di cessione di un bene immobile considerato come un complesso, la base imponibile ai fini dell'art. 11, A, n. 1, lett. b), sia costituita dal costo del bene immobile considerato nel suo insieme o soltanto dalla parte del costo per la quale è stata consentita la detrazione dell'IVA. Tuttavia, tale questione non si pone, giacché ritengo che, nella situazione descritta, non si sia avuta cessione del terreno.

Conclusione

18. In conclusione, sono quindi del parere che la Corte debba risolvere la prima questione sollevata dallo Hoge Raad nel modo seguente:

« L'art. 5, n. 6, della sesta direttiva 77/388/CEE dev'essere interpretato nel senso che, qualora un soggetto passivo (e cioè un imprenditore edile) acquisti un terreno al solo scopo di usarlo per propri fini privati e, nell'esercizio della sua impresa, vi costruisca un edificio, il solo edificio, escluso il terreno, dev'essere considerato rispetto a tale disposizione come prelevato per propri fini privati ».