SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
8 maggio 2003 *

Nel procedimento C-269/00,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Wolfgang Seeling

e

Finanzamt Starnberg,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 6, n. 2, primo comma, lett. a), 13, parte B, lett. b), e 17, n. 2, lett. a), 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 (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. M. Wathelet, presidente di sezione, dai sigg. C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann e S. von Bahr (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. F.G. Jacobs
cancelliere: sig. H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il sig. Seeling, dal sig. H.G. Zaisch, Steuerberater;

— per il governo tedesco, dai sigg. W.-D. Plessing e T. Jürgensen, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti, assistiti dal sig. A. Böhlke, Rechtsanwalt,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del sig. Seeling, rappresentato dal sig. H.G. Zaisch, del governo tedesco, rappresentato dalla sig.ra B. Muttelsee-Schön, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal sig. K. Gross, assistito dal sig. A. Böhlke, all'udienza del 7 febbraio 2002,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 maggio 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 25 maggio 2000, pervenuta alla Corte il 3 luglio seguente, il Bundesfinanzhof ha sottoposto, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale sull'interpretazione degli artt. 6, n. 2, primo comma, lett. a), 13, parte B, lett. b), e 17, n. 2, lett. a), 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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra il sig. Seeling e il Finanzamt Starnberg (in prosieguo: il «Finanzamt») circa il diritto del sig. Seeling di dedurre integralmente l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte per la costruzione di un edificio che ha destinato interamente alla sua impresa ma di cui utilizza una parte per uso privato.

Ambito normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta all'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».

4 L'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva equipara 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 alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto».

5 Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, la base imponibile è costituita, «per le operazioni di cui all'articolo 6, paragrafo 2, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi».

6 Ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), primo comma, della sesta direttiva, gli Stati membri esonerano:

«l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione:

1. delle prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio;

2. delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli;

3. delle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;

4. delle locazioni di casseforti».

7 L'art. 13, parte C, della sesta direttiva stabilisce:

«Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di:

a) affitto e locazione di beni immobili;

b) (...)

Gli Stati membri possono restringere la portata del diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio».

8 L'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva prevede:

«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».

9 L'art. 20 della sesta direttiva, relativo alla rettifica delle deduzioni, come modificato dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18), prevede, al n. 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 la 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».

La normativa nazionale

10 Dall'art. 1, n. 1, punto 2, lett. b), dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, BGBl. 1993 I, pag. 565), nella versione vigente nel 1995, anno cui si riferisce la controversia (in prosieguo: l'«UStG») risulta che l'uso privato è assoggettato all'IVA. Vi è uso privato allorché un operatore economico effettua, nell'ambito della sua impresa, operazioni diverse dalla cessione di beni, per scopi estranei all'impresa.

11 Ai sensi dell'art. 4, punto 12, prima frase, lett. a), dell'UStG, l'affitto e la locazione di beni immobili rientrano fra le operazioni esenti.

12 L'art. 9, n. 1, dell'UStG prevede che l'operatore economico può rinunciare all'esenzione prevista al detto art. 4, punto 12, se l'operazione è effettuata ai fini

dell'impresa di un altro operatore economico. L'art. 9, n. 2, dell'UStG prevede che si può rinunciare a questa esenzione solo se il conduttore usa o intende usare il bene immobile esclusivamente per operazioni che non escludono la deduzione dell'IVA dovuta a monte.

13 L'art. 15, n. 2, punto 1, dell'UStG esclude la deduzione dell'IVA sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi di cui l'imprenditore si avvale per eseguire operazioni esenti da imposta.

14 Dall'ordinanza di rinvio risulta che, secondo la giurisprudenza precedente del Bundesfinanzhof, l'uso di un bene immobile destinato all'impresa per fini estranei a quest'ultima è esonerato e, quindi, il diritto a deduzione ai sensi dell'art. 15, n. 2, punto 1, dell'UStG è escluso, qualora si configuri una locazione del bene immobile ai sensi dell'art. 4, punto 12, prima frase, lett. a), dell'UStG, se l'uso di questo bene era ceduto a un terzo a titolo oneroso. In caso di uso privato, una rinuncia all'esenzione ai sensi dell'art. 9 dell'UStG non sarebbe ammissibile, poiché questa disposizione presuppone un'operazione con un altro operatore economico effettuata ai fini dell'impresa di quest'ultimo.

Causa principale e questione pregiudiziale

15 Il sig. Seeling è proprietario di un'azienda che si occupa della cura degli alberi e di giardinaggio, soggetta alla tassazione ordinaria. Nel 1995 ha costruito un edificio che ha destinato complessivamente alla sua impresa. Sin dal completamento di tale edificio, egli lo utilizza in parte ai fini della sua impresa e in parte per i propri usi abitativi.

16 Nella sua dichiarazione relativa all'IVA per il 1995, il sig. Seeling ha chiesto la deduzione totale dell'importo dell'IVA versata a monte per la costruzione dell'edificio. Egli ha dichiarato come uso proprio soggetto ad imposta l'utilizzo di un alloggio nell'edificio per uso privato.

17 Il Finanzamt ha tuttavia qualificato l'uso privato di una parte dell'edificio come uso proprio esonerato e ha rifiutato la relativa deduzione.

18 Il Finanzgericht (Germania) ha confermato la decisione del Finanzamt e ha respinto il ricorso presentato dinanzi ad esso dal sig. Seeling.

19 Il sig. Seeling ha presentato un ricorso per cassazione («Revision») contro questa decisione dinanzi al Bundesfinanzhof. Egli ha fatto valere che dal diritto comunitario risulta che l'uso privato di una parte dell'edificio è imponibile e pertanto non è esclusa la deduzione della parte dell'IVA versata a monte relativa a questa parte dell'edificio.

20 Dopo aver ricordato che, secondo la giurisprudenza della Corte (sentenza 16 ottobre 1997, causa C-258/95, Fillibeck, Racc. pag. I-5577, punto 25), l'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva ha lo scopo di garantire la parità di trattamento del soggetto passivo e del consumatore finale, il Bundesfinanzhof nutre dubbi sulla portata di tale equiparazione. Esso si chiede in particolare se l'uso parziale di un bene destinato all'impresa per uso privato del soggetto passivo possa essere considerato un «affitto» o una «locazione di beni immobili»

esenti da imposta, ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva. Tale questione non sarebbe stata risolta in maniera definitiva dalla sentenza 4 ottobre 1995, causa C-291/92, Armbrecht (Racc. pag. I-2775).

21 In tali circostanze, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se uno Stato membro possa considerare esente da imposizione fiscale [ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva 77/388/CEE, senza contemplare però la facoltà di rinunciare all'esenzione fiscale stessa] l'uso a fini abitativi privati di un'abitazione facente parte di un edificio aziendale destinato complessivamente all'impresa, equiparato ad una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva 77/388/CEE, con la conseguenza che è esclusa la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in occasione della costruzione dell'edificio, ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva 77/388/CEE».

Sulla questione pregiudiziale

22 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se gli artt. 6, n. 2, primo comma, lett. a), e 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che si oppongono a una normativa nazionale che tratta come una prestazione di servizi esente da imposta, in quanto affitto o locazione di un bene immobile ai sensi del detto art. 13, parte B, lett. b), l'uso privato da parte del soggetto passivo di una parte di un edificio destinato interamente alla sua impresa.

Osservazioni presentate alla Corte

23 Il sig. Seeling fa valere che l'equiparazione prevista all'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva non significa che occorre equiparare il soggetto passivo a un conduttore.

24 Il solo obiettivo dell'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva sarebbe di evitare che il beneficio di una deduzione dell'IVA versata a monte per il bene d'impresa di cui trattasi resti definitivamente acquisito al soggetto passivo. Solo le spese assoggettate all'IVA versata a monte rientrerebbero nella base imponibile ai sensi di questa disposizione (v. citata sentenza Armbrecht). La deduzione dell'IVA versata a monte non dovrebbe essere impedita, ma solo compensata o, in altri termini, neutralizzata.

25 Secondo il sig. Seeling, la neutralità fiscale dell'uso privato di un bene destinato all'impresa può essere pregiudicata solo se la deduzione dell'IVA versata a monte viene prima concessa totalmente, in quanto l'uso privato viene successivamente tassato per tutta la durata di utilizzo, in conformità all'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva.

26 Il governo tedesco ritiene che l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva allarghi il campo di applicazione dell'art. 13 della stessa direttiva. Infatti, dall'equiparazione prevista all'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva risulterebbe che tutte le disposizioni di tale direttiva che si applicano alle prestazioni di servizi trovano applicazione, in via di principio, anche per le situazioni equiparate.

27 Nella presente causa, le condizioni di un'equiparazione in conformità all'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva sarebbero soddisfatte. Il soggetto passivo avrebbe destinato interamente l'edificio al suo patrimonio d'impresa, pur utilizzandolo parzialmente a titolo di abitazione privata. Questo bene avrebbe inoltre fatto sorgere il diritto a deduzione proporzionale dell'IVA versata a monte, eventualmente per la parte del bene immobile utilizzata per le necessità dell'impresa.

28 Il governo tedesco sostiene che l'equiparazione comporta l'applicabilità dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva in quanto costituisce la disposizione analoga più appropriata. Secondo questo governo, poiché l'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), di tale direttiva equipara l'uso di un bene d'impresa per fini privati a una prestazione di servizi e questo uso si avvicina maggiormente, dal punto di vista del consumo finale, a una locazione, troverebbe applicazione il caso di esenzione previsto all'art. 13, parte B, lett. b), della detta direttiva.

29 Questo governo aggiunge che il senso e la finalità dell'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva, ossia la non tassazione di un bene aziendale usato a fini privati (v. sentenza 27 giugno 1989, causa 50/88, Kühne, Racc. pag. 1925, punto 8), militano anch'essi a favore dell'applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della detta direttiva all'ipotesi dell'uso privato. Dal punto di vista del consumo finale, sarebbe indifferente se il soggetto passivo dia in locazione l'alloggio o lo usi esso stesso. Sarebbe quindi opportuno, nella presente causa, riservare lo stesso trattamento fiscale ai due casi.

30 Il governo tedesco fa valere anche il principio di neutralità fiscale a sostegno dell'applicazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, facendo riferimento ai punti 9 e 17 della citata sentenza Kühne.

31 A tal riguardo, esso rileva che, se, nel corso degli anni successivi all'acquisizione dell'edificio, il suo uso per fini privati venisse ridotto, una deduzione a posteriori dell'IVA versata a monte, pro rata temporis, potrebbe essere richiesta nel corso del periodo di rettifica di dieci anni previsto dall'art. 20, n. 2, della sesta direttiva.

32 Per contro, se un uso per fini privati fosse assoggettato all'IVA — consentendo la deduzione, in quanto imposta versata a monte, dell'IVA sulla totalità delle spese di costruzione dell'edificio — vi sarebbero consumi finali non assoggettati ad imposta. Infatti, l'edificio potrebbe allora, ad esempio, essere venduto in esenzione dall'IVA a un privato a conclusione del periodo di rettifica di dieci anni previsto dall'art. 20, n. 2, della sesta direttiva, senza che alcuna modifica sia apportata a posteriori alla deduzione dell'IVA versata a monte all'atto dell'acquisto dell'edificio. In questo secondo caso, il soggetto passivo otterrebbe così un beneficio, poiché una tassazione durante dieci anni di uso privato dell'edificio rettificherebbe solo parzialmente, nella maggior parte dei casi, la deduzione dell'IVA versata a monte operata al momento dell'acquisto dell'edificio. Infatti, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), di tale direttiva, l'importo delle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi costituisce la base imponibile per le operazioni equiparate in forza dell'art. 6, n. 2, di detta direttiva. Poiché un edificio non sarebbe in generale ammortizzato in dieci anni, la tassazione durante dieci anni di uso privato non consentirebbe, in totale, di compensare le frazioni degli importi dell'IVA versata a monte con la somma degli importi di ammortamento. Ora, un tale risultato sarebbe incompatibile con il principio di neutralità fiscale.

33 La Commissione precisa che dall'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva risulta che un soggetto passivo che utilizza per fini privati un bene destinato alla sua impresa è considerato come se fornisse a se stesso una

prestazione di servizi per un corrispettivo corrispondente all'importo delle spese relative a questa prestazione di servizi, importo calcolato in conformità alle disposizioni dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), di detta direttiva. L'uso estraneo all'impresa del bene destinato a questa impresa sarebbe quindi imponibile allorché il bene di cui trattasi ha fatto sorgere il diritto a una deduzione totale o parziale dell'IVA versata a monte.

34 Questa disposizione intenderebbe assicurare la parità di trattamento tra il soggetto passivo e il consumatore finale per quanto riguarda l'uso estraneo all'impresa. Essa equipararebbe quindi a un singolo che ha acquistato beni senza diritto a deduzione il soggetto passivo che utilizza per fini privati beni destinati all'impresa. Al punto 8 della citata sentenza Kühne, la Corte avrebbe dichiarato che dal sistema della sesta direttiva risulta che il suo art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), intende evitare la non tassazione di un bene aziendale usato a fini privati e richiede di conseguenza la tassazione dell'uso privato di detto bene solo se quest'ultimo ha consentito la deduzione dell'IVA cui è stato assoggettato il suo acquisto.

35 Per quanto riguarda la concezione tedesca dell'uso privato come operazione di locazione che il soggetto passivo effettuerebbe con se stesso, la Commissione ritiene che essa non potrebbe basarsi né sull'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), né sull'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

36 Per quanto riguarda quest'ultima disposizione, essa fa presente che le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. 1737, punto 11, e 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC, Racc. pag. I-3017, punto 21) e devono essere interpretate in senso stretto (v., in particolare, sentenze Stichting Uitvoering Financiële Acties, cit., punto 13; 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punto 12, nonché 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I-6301, punto 52, e causa C-359/97, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-6355, punto 64).

37 La Commissione sottolinea che la deroga al principio generale d'imposizione prevista dall'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva si applica solo quando le caratteristiche concrete di un contratto di locazione, e in particolare l'elemento essenziale costituito dalla durata del godimento del bene immobile, sono effettivamente soddisfatte (citate sentenze Commissione/Irlanda, punto 56, e Commissione/Regno Unito, punto 68). Pertanto, l'inserimento in questa deroga di un'operazione fittizia di locazione da parte del soggetto passivo a se stesso non potrebbe essere ammessa.

38 Per quanto riguarda l'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva, la Commissione fa valere che, in quanto norma derogatoria, anch'esso deve essere interpretato in senso stretto. Da questa disposizione non si potrebbe dedurre che gli Stati membri possono, contrariamente alla sua formulazione univoca, trasformare a loro volontà un'operazione imponibile per equiparazione in un'operazione esente da imposta.

39 La Commissione fa presente infine che, secondo la giurisprudenza della Corte, il 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 che è destinata al suo uso privato. Di conseguenza, beni d'investimento utilizzati tanto per fini professionali quanto per fini privati potrebbero tuttavia essere trattati come beni d'impresa per i quali l'IVA sarebbe in via di principio del tutto detraibile (sentenza Armbrecht, cit., punto 20).

Valutazione della Corte

40 Occorre innanzi tutto ricordare che da una giurisprudenza costante risulta 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 che è destinata al suo uso privato (v. sentenze Armbrecht, cit., punto 20, e 8 marzo 2001, causa C-415/98, Bakcsi, Racc. pag. I-1831, punto 25).

41 Se il soggetto passivo decide 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 questi beni è in via di principio integralmente e immediatamente detraibile (v., in particolare, sentenze 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, punto 26, e Bakcsi, cit., punto 25).

42 Dagli artt. 6, n. 2, primo comma, lett. a), e 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva risulta che, qualora un bene destinato all'impresa abbia consentito una deduzione integrale o parziale dell'IVA versata a monte, il suo impiego per le esigenze private 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'entità delle spese sostenute per prestare il servizio (v. citate sentenze Lennartz, punto 26, e Bakcsi, punto 30).

43 Pertanto, un soggetto passivo che decide di destinare la totalità di un edificio alla sua impresa e che utilizza, successivamente, una parte di questo edificio per uso privato, 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, l'obbligo corrispondente di versare l'IVA sull'importo delle spese sostenute per l'esecuzione del detto utilizzo.

44 Inoltre, per quanto riguarda l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva la Corte ha più volte ricordato che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 di detta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze Stichting Uitvoering Financiële Acties, cit., punto 13, e 20 giugno 2002, causa C-287/00, Commissione/ Germania, Racc. pag. I-5811, punto 43).

45 Pertanto, contrariamente a quanto sostiene il governo tedesco, l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva non può essere applicato per analogia.

46 Inoltre, secondo una giurisprudenza costante, le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA (v., in particolare, sentenze 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP, Racc. pag. I-973, punto 15, e Commissione/Germania, cit., punto 44).

47 A tal riguardo, occorre constatare che la formulazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva non fornisce alcun chiarimento circa la portata delle espressioni «affitto» o «locazione di beni immobili».

48 Tuttavia, al di là dei casi particolari espressamente previsti da questa disposizione, le nozioni di «affitto» e di «locazione di beni immobili», che costituiscono, come risulta dal punto 44 della presente sentenza, un'eccezione al regime generale dell'IVA sancito nella sesta direttiva, devono essere oggetto di un'interpretazione restrittiva (v. citate sentenze Commissione/Irlanda, punto 55, e Commissione/Regno Unito, punto 67).

49 La locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva consiste in sostanza nel fatto che il proprietario di un immobile cede al locatario, in cambio di un canone e per una durata convenuta, il diritto di

occupare il suo bene e di escluderne altre persone (v. sentenze 9 ottobre 2001, causa C-409/98, Mirror Group, Racc. pag. I-7175, punto 31, e causa C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Racc. pag. I-7257, punto 21).

50 L'uso privato da parte del soggetto passivo di un alloggio in un edificio che ha destinato interamente alla sua impresa non soddisfa queste condizioni.

51 Infatti, esso è caratterizzato dall'assenza non solo del pagamento di un canone di locazione, ma anche di un vero e proprio accordo sulla durata del godimento e sul diritto di occupare l'alloggio e di escluderne altre persone.

52 Ne deriva che l'uso privato da parte del soggetto passivo di un alloggio in un edificio che ha destinato interamente alla sua impresa non rientra nell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

53 Infine, l'argomento del governo tedesco relativo al principio di neutralità fiscale e della rettifica delle deduzioni ai sensi dell'art. 20 della sesta direttiva non modifica nulla al riguardo.

54 Infatti, 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, assoggettando all'imposta l'uso privato da parte del soggetto passivo di un alloggio in detto edificio, può avere per effetto, come sostiene il governo tedesco, 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 di un altro articolo di questa direttiva.

55 Peraltro, occorre notare che, a decorrere dall'entrata in vigore della direttiva 95/7, nel maggio 1995, il periodo di rettifica per i beni d'investimento immobiliari può essere portato fino a vent'anni, invece dei dieci anni di prima. Dal quinto 'considerando' di questa direttiva risulta che questa modifica è stata introdotta proprio per tener conto della durata di vita economica di questi beni.

56 Pertanto, occorre risolvere la questione pregiudiziale dichiarando che gli artt. 6, n. 2, primo comma, lett. a), e 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che si oppongono a una normativa nazionale che tratta come una prestazione di servizi esente da imposta, in quanto affitto o locazione di un bene immobile ai sensi del detto art. 13, parte B, lett. b), l'uso privato da parte del soggetto passivo di una parte di un edificio destinato interamente alla sua impresa.

Sulle spese

57 Le spese sostenute dal governo tedesco e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Bundesfinanzhof con ordinanza 25 maggio 2000, dichiara:

Gli artt. 6, n. 2, primo comma, lett. a), e 13, parte B, lett. b), 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, devono essere interpretati nel senso che si oppongono a una normativa nazionale che tratta come una prestazione di servizi esente da imposta, in quanto affitto o locazione di un bene immobile ai sensi del detto art. 13, parte B, lett. b), l'uso privato da parte del soggetto passivo di una parte di un edificio destinato interamente alla sua impresa.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'8 maggio 2003.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

M. Wathelet