

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

F. G. JACOBS

presentate il 10 novembre 1992 *

*Signor Presidente,
Signori Giudici,*

1. Nel presente procedimento il Bundesfinanzhof ha chiesto alla Corte di pronunciarsi sull'interpretazione della sesta direttiva in materia di imposta sul valore aggiunto (direttiva 77/388/CEE del Consiglio; GU 1977, L 145, pag. 1), e, in particolare, del suo art. 6, n. 2. Il problema fondamentale proposto è se un imprenditore che utilizza a scopo privato un'autovettura destinata alla sua azienda sia, per tale uso, soggetto ad imposta sugli importi di diverse spese non tassate o esentate, sostenute per la manutenzione o per l'esercizio del veicolo (in particolare, per la locazione di un'autorimessa, le imposte e tasse, l'assicurazione e le spese di posteggio).

Le norme comunitarie pertinenti

2. L'art. 6, n. 2, della sesta direttiva è così redatto:

«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 general-

mente, a fini estranei alla sua impresa 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 o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

Gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni del presente paragrafo a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni di concorrenza».

3. L'art. 11, parte A, n. 1, della direttiva aggiunge:

«La base imponibile è costituita:

a) (...)

b) (...)

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

* Lingua originale: l'inglese.

(...).

4. Conseguo da tali disposizioni che quando un soggetto passivo (vale a dire chiunque esercita un'attività economica ai sensi dell'art. 4 della direttiva) utilizza a scopo privato un bene destinato alla sua impresa o riceve prestazioni di servizi da parte della sua impresa per il proprio uso privato, si deve considerare che egli effettua una prestazione di servizi a titolo oneroso a lui medesimo destinata e che la base imponibile è costituita dalle spese attinenti al compimento della prestazione di servizi. L'art. 6, n. 2, lett. a), mira ad evitare che un soggetto passivo possa utilizzare un bene senza pagare l'imposta usando a scopo privato un bene aziendale per il quale ha dedotto l'imposta sul valore aggiunto a norma dell'art. 17 della direttiva (un bene, cioè, per il quale il soggetto passivo ha recuperato presso l'amministrazione tributaria l'imposta sul valore aggiunto fatturata dal fornitore detraendone l'importo da quello dell'imposta sul valore aggiunto da lui dovuta per le prestazioni fornite a clienti). La predetta norma è pertanto applicabile solo se il soggetto passivo ha dedotto almeno in parte l'imposta sul valore aggiunto versata per il bene in questione. L'art. 6, n. 2, lett. b), mira, in linea generale, a evitare che un soggetto passivo possa fruire di prestazioni fornite dalla sua impresa in esenzione dall'imposta.

Gli antefatti e le questioni proposte dal giudice nazionale

5. Il signor Mohsche, che esercita nella Repubblica federale di Germania l'attività di

fabbricante di utensili, usa a scopo privato un'autovettura destinata alla propria impresa. Ai fini dell'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta nell'anno 1983 dal signor Mohsche per l'uso privato del veicolo, l'amministrazione tributaria tedesca ha incluso nella base imponibile l'importo relativo all'ammortamento del veicolo e una percentuale di diverse spese sostenute per l'utilizzazione e la manutenzione dello stesso. Il signor Mohsche ha impugnato questo provvedimento davanti al Finanzgericht di Monaco di Baviera. Il Finanzgericht ha statuito che l'amministrazione tributaria aveva operato correttamente includendo nella base imponibile l'ammortamento dell'autovettura (il Bundesfinanzhof rileva che tale decisione è senza dubbio dovuta al fatto — non menzionato espressamente dal Finanzgericht — che, in occasione dell'acquisto del veicolo, il signor Mohsche aveva detratto l'imposta sul valore aggiunto). Il Finanzgericht ha tuttavia precisato che, conformemente all'art. 1, n. 1, punto 2, lett. b), dell'«Umsatzsteuergesetz» (legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari) del 1980, interpretato alla luce delle norme comunitarie, la base imponibile non avrebbe dovuto includere talune delle spese sostenute per la manutenzione o l'uso dell'autovettura (in particolare, il canone di locazione dell'autorimessa, l'imposta sugli autoveicoli, l'assicurazione e le spese di posteggio), poiché, in merito a tali prestazioni, il signor Mohsche non era stato tassato né aveva dedotto l'imposta sul valore aggiunto. L'amministrazione tributaria ha proposto ricorso per cassazione (Revision) dinanzi al Bundesfinanzhof, che non ritiene corretta l'interpretazione della legge tedesca accolta dal Finanzgericht di Monaco di Baviera. Ciononostante, il Bundesfinanzhof ha espresso qualche dubbio quanto alla conformità della legge tedesca all'art. 6, n. 2, della sesta direttiva, ed ha quindi sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva 77/388/CEE contenga, per quanto riguarda l'uso privato di un bene destinato all'impresa, per la cui cessione il soggetto passivo ha potuto detrarre l'imposta sulla cifra d'affari, un divieto di tassazione in quanto detto uso comprende anche servizi prestati da terzi per la manutenzione o l'uso del bene per i quali egli non ha potuto fruire di detrazione.
- 2) In caso di soluzione affermativa della questione sub 1), se il soggetto passivo possa far valere detto divieto dinanzi ai giudici nazionali».

Sulla prima questione

6. Nelle loro osservazioni scritte il governo tedesco e la Commissione sostengono che l'art. 6, n. 2, dev'essere letto alla luce del principio della neutralità dell'imposta, che è alla base del sistema comune di imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, i loro punti di vista divergono in merito alla natura esatta di tale neutralità e alle sue conseguenze sull'interpretazione dell'art. 6, n. 2. Il governo tedesco ritiene che un soggetto passivo che si trovi nella situazione del signor Mohsche debba essere assimilato ad un consumatore ordinario che prende in locazione un'autovettura presso un soggetto passivo che pratica il noleggio di tali beni. In un caso di questo genere, l'imposta sul valore aggiunto sarebbe esigibile per tutti i versamenti relativi alla locazione, indipendentemente dal fatto che il locatore abbia o meno avuto il diritto di dedurre l'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'assicurazione o altre voci. Per questo motivo, l'uso privato ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), dovrebbe includere, secondo il governo tedesco, le spese sostenute dal sog-

getto passivo in relazione a detto uso, indipendentemente dal fatto che esse abbiano o no dato luogo a una detrazione dell'imposta sul valore aggiunto.

7. La Commissione ritiene, invece, che il signor Mohsche debba essere paragonato ad un privato che acquisti un autoveicolo anziché a un locatario. La circostanza che talune spese esenti o non soggette ad imposta, sostenute dal locatore dell'autoveicolo, facciano parte dell'importo imponibile della locazione costituirebbe un'anomalia del sistema d'imposta sul valore aggiunto. Pur essendo, in linea di principio, applicabile a prestazioni di servizi o ad altre spese relative all'utilizzazione di un'autovettura, l'art. 6, n. 2, lett. a), dovrebbe essere interpretato in modo da escludere dall'imposizione per l'uso privato di un bene le spese esenti o non tassate, anche qualora il bene abbia consentito una deduzione dell'imposta sul valore aggiunto.

8. Sia il governo tedesco che la Commissione fanno riferimento alla sentenza della Corte nella causa Kühne (causa 50/88, Racc. 1989, pag. 1925), anch'essa relativa all'interpretazione dell'art. 6, n. 2, lett. a), e riguardante una situazione in parte simile a quella in oggetto. Il signor Kühne, che esercitava la professione di avvocato, era stato, egli pure, assoggettato all'imposta sul valore aggiunto in merito all'uso privato di un autoveicolo destinato alla sua impresa. L'imposizione dell'uso privato era del pari basata in parte sull'ammortamento dell'autoveicolo aziendale e in parte sulle spese relative alla manutenzione e all'utilizzazione del bene. Ma l'analogia tra i due casi non va oltre questi elementi. Da un lato, a differenza del signor Mohsche, il signor Kühne non aveva dedotto l'imposta sul valore aggiunto in occasione della consegna dell'autoveicolo, poiché lo aveva acquistato d'occasione da un privato.

Dall'altro, diversamente dalle spese in discussione nel presente caso, quelle sostenute dal signor Kühne per la manutenzione e l'uso dell'autoveicolo si riferivano a prestazioni di servizi soggette all'imposta (riparazioni, manutenzione, lubrificanti, ecc.) sulle quali egli aveva detratto l'imposta sul valore aggiunto. Di conseguenza, nella causa Kühne la situazione era diametralmente opposta a quella del presente caso. Il problema giuridico da risolvere era se l'art. 6, n. 2, lett. a), vietasse alle autorità tedesche di tassare l'ammortamento dell'autoveicolo, malgrado il fatto che le spese sostenute ai fini della manutenzione e dell'uso del bene avessero consentito una deduzione dell'imposta sul valore aggiunto.

un'interpretazione letterale dei termini «uso di un bene» impiegati all'art. 6, n. 2, lett. a), sia tutt'altro che concludente. Questi termini possono essere intesi in un senso stretto, limitato cioè all'uso propriamente detto del bene, o in un senso più largo, che includerebbe le prestazioni di servizi ed altre spese relative a quest'uso. In questo secondo caso, tali prestazioni dovrebbero essere incluse nel calcolo dell'imposta gravante sull'uso privato, indipendentemente dal fatto che esse abbiano o no dato diritto a una deduzione dell'imposta sul valore aggiunto, dal momento che l'art. 6, n. 2, lett. a), esige unicamente che «il bene» abbia consentito una deduzione parziale o totale dell'imposta sul valore aggiunto.

9. La Corte ha affermato che, dato che il soggetto passivo non è autorizzato a dedurre l'imposta residua gravante sul bene acquistato d'occasione presso un privato, si deve ritenere che tale bene non consenta la deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), e che la tassazione, in forza di tale disposizione, dell'ammortamento del bene per il suo uso privato è di conseguenza esclusa. Ciò, malgrado il fatto che il soggetto passivo abbia potuto dedurre l'imposta sul valore aggiunto gravante le diverse prestazioni fornitegli per l'uso e la manutenzione del bene.

11. Ciò malgrado, l'interpretazione più ampia sostenuta dal governo tedesco, non è compatibile con la finalità dell'art. 6, n. 2, lett. a). Contrariamente alle prestazioni normali, che, in linea di principio, sono imponibili, indipendentemente dal fatto che i beni e servizi all'uso utilizzati abbiano o no consentito una deduzione dell'imposta sul valore aggiunto, l'uso privato di un bene è, in forza dell'art. 6, n. 2, lett. a), tassabile solo se il bene ha consentito una deduzione dell'imposta. Detta disposizione ha quindi per scopo di porre un soggetto passivo, se utilizza a scopo privato un bene aziendale, nella stessa posizione in cui sarebbe venuto a trovarsi se avesse acquistato tale bene presso un privato, senza fruire di alcun diritto a una deduzione d'imposta.

10. A mio parere, il divieto di tassazione dell'uso privato ammesso dalla Corte nella causa Kühne dovrebbe valere anche per le spese esenti o non tassabili sostenute da un soggetto passivo ai fini dell'uso e della manutenzione di un bene. Non v'è dubbio che

12. Questo ragionamento è conforme alla sentenza della Corte nella causa Kühne, nella quale si afferma (punto 8 della motivazione):

«Dal sistema della sesta direttiva risulta che la disposizione precitata è intesa ad 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'imposta cui è stato assoggettato il suo acquisto».

13. Se, nella fattispecie in esame, il signor Mohsche, soggetto passivo, avesse acquistato l'autoveicolo esclusivamente a fini privati, egli sarebbe stato trattato come un acquirente privato (v. sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, punti 8-11 della motivazione; sentenza 6 maggio 1992, causa C-20/91, De Jong, segnatamente punto 17 della motivazione). Un acquirente a titolo privato non è soggetto all'imposta sul valore aggiunto in merito a voci non tassabili, come l'imposta sugli autoveicoli a motore, e il suo debito fiscale per una voce esente come l'assicurazione sarà limitato all'imposta sul valore aggiunto che l'assicuratore, in quanto fornitore di servizi assicurativi esenti da imposizione, non era autorizzato a recuperare sui propri acquisti conformemente all'art. 17, n. 2, della direttiva, e che è stato quindi costretto a ripercuotere sull'assicurato nel premio assicurativo. Sembra assurdo che il signor Mohsche, allorché acquista un autoveicolo per soddisfare in parte ai bisogni della sua impresa, debba sopportare un onere fiscale maggiore in ragione dell'utilizzazione privata del bene. Come la Commissione ha fatto osservare nel corso della fase orale, il signor Mohsche non ha preso in locazione l'autovettura presso un noleggiatore di autoveicoli, né si è servito di un autovettura pubblica, né esercita la professione di noleggiatore di autoveicoli. La sua attività professionale è quella di fabbricante di utensili ed egli ha acquistato l'autovettura in parte a fini professionali e in parte a fini privati.

14. Nell'ordinanza di rinvio si osserva che l'art. 6, n. 2, lett. a), potrebbe essere letto in relazione all'art. 13, parte B, lett. c), che prevede l'esenzione a favore di talune forniture di beni il cui acquisto era stato escluso, per determinati motivi, dal diritto alla deduzione. Grazie a quest'interpretazione, la tassazione dell'uso privato di un bene ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), sarebbe vietata solo nel caso in cui, per uno dei motivi indicati all'art. 13, parte B, lett. c), sia escluso il diritto alla deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Senonché siffatta interpretazione non può essere accolta, poiché l'esonero di cui all'art. 13, parte B, lett. c), riguarda unicamente le forniture di beni. Se il legislatore avesse voluto che l'art. 6, n. 2, lett. a), fosse letto in relazione con l'art. 13, parte B, lett. c), quest'ultimo avrebbe sicuramente previsto un'esenzione del tutto simile per le prestazioni di servizi consistenti nell'uso di un bene. Sarebbe stato logico, inoltre, che l'art. 6, n. 2, lett. a), facesse, in tal caso, riferimento esplicito all'art. 13.

15. Condivido quindi il punto di vista della Commissione secondo cui le spese non tassate ed esenti che non abbiano dato diritto alla deduzione dell'imposta sul valore aggiunto dovrebbero essere escluse dal campo di applicazione dell'art. 6, n. 2. Tuttavia, il ragionamento su cui la Commissione fa leva a sostegno di tale tesi è in contraddizione con il testo dell'art. 6, n. 2, lett. a). Ammettendo infatti, con la Commissione, che i termini «uso di un bene» includano le prestazioni di servizi ed altre spese connesse a quest'uso, dovremmo concludere che, secondo il testo stesso dell'art. 6, n. 2, lett. a), tali prestazioni e spese sono assoggettate all'imposizione gravante sull'uso privato del bene, poiché l'applicazione di tale norma è unicamente subordinata alla condizione che il bene abbia consentito una deduzione dell'imposta sul valore aggiunto.

16. A mio parere, sarebbe più esatto giungere alla conclusione suggerita dalla Commissione interpretando in senso stretto i termini «uso di un bene», in modo da comprendervi esclusivamente l'uso del bene medesimo. Il ricorso, a scopo privato, a prestazioni accessorie relative all'uso del bene non farebbe, in tal caso, parte della prestazione imponibile avente gli estremi definiti dall'art. 6, n. 2, lett. a). Le spese relative a tale prestazione di servizi ai sensi dell'art. 11, parte A, lett. c), sarebbero unicamente quelle sostenute per ottenere la disponibilità del bene, con la conseguenza che sarebbe da escludere una tassazione delle spese di manutenzione e di esercizio esenti o non imponibili, quali quelle di cui trattasi nel caso presente.

17. Sarebbe possibile obiettare che un'interpretazione del genere può dar luogo a evasione fiscale per le prestazioni di servizi e le spese imponibili. Tuttavia, dal momento che, a norma dell'art. 17, n. 2, della direttiva, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre l'imposta sul valore aggiunto dovuta per i suoi acquisti di beni e servizi solo nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta, è escluso che egli possa dedurre l'imposta sul valore aggiunto dovuta per le prestazioni di servizi utilizzate a fini privati. Allorché un'autovettura è in parte utilizzata a fini privati, l'imposta sul valore aggiunto relativa alle spese di manutenzione e di esercizio dovrebbe essere determinata in proporzione all'uso privato. Quindi, l'imposta potrebbe essere dedotta solo in misura corrispondente all'uso effettuato a fini aziendali.

18. Quest'interpretazione concorda con il testo e con la ratio legis dell'art. 6, n. 2, lett. a). Secondo me l'artificio basato su di una prestazione di servizi fittizia, che permette di effettuare adeguamenti in funzione dell'uso

privato di un bene, in luogo della più ovvia soluzione consistente nel limitare il diritto alla deduzione dell'imposta dovuta a monte per l'acquisto del bene, aveva lo scopo di consentire la presa in considerazione delle variazioni che potevano aver luogo da un anno all'altro nelle proporzioni in cui il bene era utilizzato a fini privati. Il medesimo ragionamento non può valere per le prestazioni di servizi ricevute da un'impresa, dato che, in linea generale, tali prestazioni sono utilizzate immediatamente o a breve scadenza.

19. Inoltre, quest'interpretazione degli artt. 6, n. 2, lett. a), e 17, n. 2, permette di applicare una disciplina coerente alle diverse forme di uso privato. In particolare, le prestazioni di servizi che il soggetto passivo ha ottenuto da un terzo e che sono utilizzate a fini privati saranno trattate in modo conforme agli obiettivi della direttiva, indipendentemente dal se esse riguardino l'utilizzazione di beni e, in caso affermativo, se i beni in questione abbiano consentito una deduzione dell'imposta sul valore aggiunto.

20. Vero è che nel punto 29 della sentenza nella causa Kühne, la Corte ha lasciato intendere che, per quanto riguarda la base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), le spese di manutenzione e di utilizzazione del bene per le quali il soggetto passivo ha avuto il diritto di dedurre l'imposta dovrebbero essere soggette a tassazione. Tuttavia, in quella causa si trattava, anziché della tassazione delle spese di manutenzione e di utilizzazione dell'autoveicolo, della tassazione dell'ammortamento del medesimo. La Corte ha inteso sottolineare che era compatibile con gli obiettivi del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto il fatto di

esentare dalla tassazione l'ammortamento dell'autoveicolo mentre, al tempo stesso, vengono tassate le spese di manutenzione e di utilizzazione. Per le ragioni esposte in precedenza, ritengo più conforme alla lettera e all'economia della direttiva ammettere la tassazione delle spese di manutenzione e di utilizzazione negando al soggetto passivo il diritto ad operare una deduzione allorché l'autoveicolo è usato a fini privati. Tuttavia, poiché è possibile raggiungere lo stesso risultato ricorrendo al metodo tedesco, consistente nella deduzione totale di tali spese dalla base imponibile e nel tassare poi l'uso privato, nulla sembra ostare a un metodo del genere, purché esso venga limitato alle spese di manutenzione e di utilizzazione che abbiano consentito la deduzione dell'imposta.

dall'impresa del soggetto passivo. L'assenza di qualsiasi prescrizione quanto alla deduzione dell'imposta conferma questa conclusione. A differenza della lett. a) dell'art. 6, n. 2, la lett. b) non si propone semplicemente di eliminare la parte pertinente dell'imposta dedotta a monte per i beni utilizzati a fini privati. Il suo scopo è impedire che un soggetto passivo possa ottenere in esenzione dall'imposta da parte della sua impresa, prestazioni di servizi per le quali un privato è invece soggetto all'imposta sul valore aggiunto.

Sulla seconda questione

21. Per terminare, esaminerò due punti particolari che sono stati esplicitamente sollevati. Il governo tedesco ha osservato che, per motivi pratici, la possibilità di una tassazione parziale dell'uso di un bene in proporzione alla percentuale delle deduzioni dell'imposta versata a monte è stata esclusa nel corso delle discussioni relative all'adozione della sesta direttiva. Se tale osservazione appare fondata in relazione al caso in cui il bene stesso abbia consentito solo una deduzione parziale dell'imposta, non vedo perché dovrebbero sorgere difficoltà pratiche tenendo distinto il caso dei beni da quello delle spese sostenute per la loro utilizzazione e la loro manutenzione.

22. In secondo luogo, coloro che hanno presentato osservazioni scritte hanno rilevato, a buon diritto, che l'art. 6, n. 2, lett. b), non è applicabile nella presente fattispecie. Tale disposizione sembra infatti applicarsi alle prestazioni di servizi effettuate a scopi privati

23. Con la seconda questione, il Bundesfinanzhof chiede se un soggetto passivo possa invocare l'art. 6, n. 2, davanti ai giudici nazionali.

24. Nella sentenza Kühne la Corte ha dichiarato (punto 26 della motivazione) che il divieto di assoggettare all'imposta l'uso privato di un bene aziendale che non ha consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto è in grado di produrre effetti diretti nei rapporti giuridici tra gli Stati membri e i loro cittadini. A mio parere, anche il divieto di assoggettare all'imposta prestazioni di servizi e spese che sono esenti o non imponibili, sostenute ai fini della manutenzione e dell'utilizzazione di un bene aziendale, soddisfa i requisiti necessari per produrre effetti diretti.

25. Suggestisco quindi di risolvere nel modo seguente le questioni pregiudiziali proposte dal Bundesfinanzhof:

- 1) L'art. 6, n. 2, della sesta direttiva in materia di imposta sul valore aggiunto (77/388/CEE) vieta di tassare l'uso a scopo privato di prestazioni di servizi fornite da terzi al soggetto passivo per la manutenzione e l'esercizio di un bene utilizzato a fini privati e per le quali il soggetto passivo non ha potuto detrarre l'imposta versata a monte.
- 2) Il soggetto passivo può far valere tale divieto dinanzi ai giudici nazionali.