

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
6 febbraio 2003 *

Nel procedimento C-185/01,

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

Auto Lease Holland BV

e

Bundesamt für Finanzen,

domanda vertente sull'interpretazione 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, P. Jann, S. von Bahr e A. Rosas (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. P. Léger
cancelliere: sig. R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il governo tedesco, dai sigg. W.-D. Plessing e M. Lumma, 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 del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 19 settembre 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 22 febbraio 2001, pervenuta in cancelleria il 30 aprile successivo, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione 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 l'Auto Lease Holland BV (in prosieguo: l'«Auto Lease») ed il Bundesamt für Finanzen (Ufficio federale tedesco delle imposte, in prosieguo: il «Bundesamt») in relazione al diritto di tale società al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa al carburante fornito in nome e per conto di quest'ultima da imprese tedesche ai locatari di veicoli in leasing.

Contesto normativo

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 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva «si considera “cessione di un bene” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Ai sensi dell'art. 6, n. 1, della stessa direttiva «si considera “prestazioni di servizi” ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5».
- 5 Gli artt. 8 e 9 della sesta direttiva riguardano il luogo delle operazioni imponibili. L'art. 8, n. 1, lett. b), che si riferisce alla cessione di beni, prevede che, se il bene non viene spedito o trasportato, si considera come luogo di cessione di un bene il luogo dove il bene si trova al momento della cessione. L'art. 9, n. 1, di questa direttiva, relativo alle prestazioni di servizi, dispone che si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la detta prestazione viene resa.
- 6 L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva dispone che la base imponibile per le forniture o le prestazioni di servizi all'interno del paese diverse da quelle di cui alle lettere da b) a d) della stessa disposizione è rappresentata «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 (...)».
- 7 L'art. 17 della sesta direttiva, intitolato «Origine e portata del diritto a deduzione», ai nn. 2 e 3 dispone quanto segue:

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

- a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

- a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero, che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese;

(...).».

- 8 Le modalità di applicazione dei rimborsi di cui all'art. 17, n. 3, della sesta direttiva sono fissate dall'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331, pag. 11). Ai sensi di tale direttiva, ogni soggetto passivo stabilito in uno Stato membro che abbia pagato l'IVA per i servizi che gli sono resi o per i beni che gli sono stati forniti all'interno di un altro Stato membro può chiedere a quest'ultimo il rimborso di tale IVA a condizione che non abbia effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi che si considerino localizzate all'interno di tale Stato membro.

Normativa nazionale

- 9 La normativa applicabile all'epoca dei fatti di cui alla causa principale consisteva nell'Umsatzsteuergesetz (legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari) del 1980 e nell'Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (regolamento d'esecuzione della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), anch'esso del 1980. Quest'ultimo istituisce una procedura per il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese.

Causa principale e questione pregiudiziale

- 10 L'Auto Lease è una società di leasing con sede nei Paesi Bassi che mette autoveicoli a disposizione dei suoi clienti. Per la concessione del veicolo, il locatario paga all'Auto Lease le mensilità previste dal contratto di leasing.
- 11 L'Auto Lease offre inoltre al locatario del veicolo in leasing la possibilità di stipulare con essa un accordo relativo alla gestione del carburante. L'accordo dà al locatario il diritto di rifornire di carburante il suo autoveicolo e di effettuare singoli acquisti di prodotti petroliferi in nome e per conto dell'Auto Lease. A tal fine egli riceve un documento denominato «ALH-Pass» nonché una carta di credito per il carburante emessa dalla società tedesca di carte di credito DKV. Tale carta qualifica l'Auto Lease come cliente della DKV. Quest'ultima presenta regolarmente il conto all'Auto Lease e indica le varie forniture di carburante per ogni veicolo.

- 12 Il locatario del veicolo in leasing paga ogni mese e anticipatamente all'Auto Lease 1/12 dei costi annuali di carburante previsti. Alla fine dell'anno si effettua un conguaglio in funzione del consumo effettivo. A ciò si aggiunge un importo a titolo di remunerazione della gestione del carburante.

- 13 Dall'ordinanza di rinvio risulta che l'Auto Lease paga l'IVA nei Paesi Bassi per tutti i servizi di leasing «ivi compresi i costi per il carburante».

- 14 Nei limiti in cui i costi del carburante traevano origine da cessioni effettuate da imprese tedesche, l'Auto Lease ha chiesto il rimborso dell'IVA riscossa dalle autorità tedesche sulle cessioni di carburante effettuate negli anni 1989-1993.

- 15 Il Bundesamt ha inizialmente accolto le richieste per gli anni 1989-1991, ma successivamente ha modificato le decisioni relative ai detti anni fissando l'importo del rimborso in DEM 0 e chiedendo la restituzione degli importi in precedenza rimborsati. Infine, esso ha direttamente respinto le richieste di rimborso per gli anni 1992 e 1993. A suo parere, i costi relativi all'IVA pagata a monte non erano stati sostenuti dall'Auto Lease, bensì dal locatario del veicolo in leasing di volta in volta interessato.

- 16 I reclami presentati dall'Auto Lease contro tali decisioni sono stati respinti e stessa sorte ha avuto il ricorso proposto dinanzi al Finanzgericht Köln (Sezione tributaria del Tribunale di Colonia, Germania).

- 17 Contro la sentenza del Finanzgericht Köln l'Auto Lease ha interposto appello dinanzi al Bundesfinanzhof. Quest'ultimo ha annullato la detta sentenza e rinviato la causa al giudice di primo grado. Secondo il Bundesfinanzhof, il Finanzgericht non avrebbe dovuto lasciare inappurato se le società petrolifere avessero ceduto il carburante direttamente al locatario del veicolo in leasing o l'avessero dapprima ceduto all'Auto Lease. In quest'ultimo caso ci si potrebbe infatti chiedere se è all'interno del paese in cui sono stati effettuati gli acquisti di carburante che il carburante è stato successivamente ceduto dall'Auto Lease ai locatari di veicoli in leasing, o se quest'ultima abbia effettuato una prestazione unitaria, imponibile nei Paesi Bassi, che comprende anche la gestione del carburante. Secondo il Bundesfinanzhof avrebbe dovuto essere sottoposta alla Corte una questione pregiudiziale solo dopo un chiarimento delle circostanze.
- 18 Statuendo in seguito al rinvio, il Finanzgericht Köln ha ritenuto che non avessero avuto luogo cessioni di carburante da parte delle dette società petrolifere all'Auto Lease. Secondo il detto giudice, si sarebbe piuttosto trattato di cessioni di carburante effettuate dalle dette società petrolifere nel territorio dello Stato membro in cui viene riscossa l'IVA, a favore dei locatari di veicoli in leasing. Il ricorso è stato quindi respinto.
- 19 L'Auto Lease ha proposto dinanzi al Bundesfinanzhof un ricorso in cassazione («Revision») contro tale sentenza. Essa chiede l'annullamento di questa sentenza e la conferma del rimborso dell'IVA originariamente concesso. La ricorrente chiede inoltre che il Bundesamt sia condannato a fissare l'importo del rimborso dell'IVA pagata a monte in una cifra pari alle somme da essa richieste per gli anni 1992 e 1993.
- 20 Ritenendo che la controversia di cui è investito richiedesse l'interpretazione della sesta direttiva, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il caso del locatario che nelle stazioni di servizio rifornisca di carburante, in nome e per conto del locatore, l'auto presa in locazione finanziaria (leasing)

configuri una cessione di carburante dal locatore al locatario e se questa cessione sia imponibile nel luogo di cessione indicato dall'art. 8, n. 1, lett. b), della direttiva 77/388/CEE, o se tale "cessione successiva" rientri in una prestazione di servizio del locatore imponibile ai sensi dell'art. 9 della direttiva 77/388/CEE».

Sulla questione pregiudiziale

- 21 Con la sua questione, il giudice del rinvio vuol sapere in sostanza se l'Auto Lease possa ottenere il rimborso dell'IVA relativa al carburante acquistato in Germania dai locatari di veicoli in leasing per rifornire i detti veicoli.

- 22 Come giustamente osserva l'avvocato generale ai paragrafi 18-22 delle conclusioni, la domanda del Bundesfinanzhof solleva due questioni.

- 23 La prima questione verte sull'interpretazione dell'art. 5 della sesta direttiva. Essa è intesa ad accertare se, nelle circostanze della causa principale, si realizzi una cessione di carburante dal locatore al locatario di un veicolo in leasing qualora quest'ultimo rifornisca di carburante, nelle stazioni di servizio, l'autoveicolo stesso. Tuttavia, tale questione obbliga a chiedersi se vi sia stata, precedentemente, cessione di carburante da parte delle società petrolifere all'Auto Lease o se esse abbiano fornito tale carburante direttamente al locatario del veicolo in

leasing. Infatti, se le dette società petrolifere hanno ceduto direttamente il carburante al locatario del veicolo in leasing e non all'Auto Lease, la questione di qualificare la cessione successiva, che si asserisce effettuata da parte di quest'ultima al locatario del veicolo in leasing, diviene priva d'oggetto.

- 24 La seconda questione si pone solo nell'ipotesi in cui si ritenga che le società petrolifere abbiano ceduto il carburante all'Auto Lease. In tal caso, si tratta di determinare se la cessione successiva da parte di quest'ultima al locatario del veicolo in leasing sia una cessione autonoma, imponibile nel luogo in cui si trovava il carburante al momento della cessione (vale a dire in Germania), o se essa faccia parte del servizio di leasing, imponibile nel luogo in cui il locatore del veicolo in leasing ha stabilito la sua sede sociale (vale a dire nei Paesi Bassi).

Osservazioni sottoposte alla Corte

- 25 Il governo tedesco e la Commissione sostengono che la cessione di carburante da parte delle società petrolifere, nelle circostanze di cui alla causa principale, è effettuata solamente a favore dei locatari di veicoli in leasing.
- 26 Il governo tedesco rileva che, ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, costituisce una «cessione di un bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. La Corte avrebbe spiegato la detta nozione in particolare nella sentenza 8 febbraio 1990, causa C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Racc. pag. I-285), secondo la quale rilevante sarebbe il trasferimento economico e non il trasferimento giuridico del bene. Il governo

tedesco ritiene tuttavia che non sia escluso che una persona diversa dall'acquirente, nel caso di specie il locatore del veicolo in leasing, possa essere il destinatario della cessione del carburante. Tenuto conto delle circostanze della causa principale, nulla indicherebbe che ciò avvenga in questo caso.

- 27 La Commissione esclude in primo luogo la possibilità di applicare la giurisprudenza sancita dalla sentenza 8 marzo 1988, causa 165/86, Intiem (Racc. pag. 1471), richiamata dal giudice del rinvio. Essa ritiene che le circostanze della causa principale siano differenti da quelle della causa che ha dato origine alla citata sentenza Intiem. In quest'ultima causa i dipendenti rifornivano i loro veicoli a spese del datore di lavoro per farne uso nelle loro attività professionali. Per contro, nella causa principale, i locatari di veicoli in leasing non sono dipendenti dell'Auto Lease ed utilizzano il carburante per esigenze proprie.
- 28 La Commissione sostiene che le cessioni sono state effettuate solo apparentemente a spese dell'Auto Lease. Le mensilità che i locatari dei veicoli in leasing hanno versato a quest'ultima rappresenterebbero solo un anticipo. L'elemento decisivo sarebbe il consumo effettivo stabilito alla fine dell'anno, che dovrebbe essere coperto finanziariamente dai locatari. I costi della cessione di carburante sarebbero di conseguenza interamente sopportati dai locatari di veicoli in leasing. L'Auto Lease svolgerebbe funzioni di finanziatore nei confronti di questi ultimi e riceverebbe una remunerazione specifica per le sue prestazioni.
- 29 Pertanto, il governo tedesco e la Commissione concludono che il fatto di riempire il serbatoio degli autoveicoli costituisce una cessione diretta di carburante da parte delle società petrolifere ai locatari di veicoli in leasing, il che implica che la questione posta dal Bundesfinanzhof non è pertinente.

- 30 Solo in subordine il governo tedesco e la Commissione esaminano la questione se la cessione di carburante sia una cessione successiva ai locatari di veicoli in leasing nell'ambito di una prestazione unitaria di servizi di «leasing», o nell'ambito di una prestazione principale indipendente da quella risultante dal contratto di leasing. Essi sostengono che dai fatti di causa, considerati alla luce della giurisprudenza della Corte, emerge che si tratta di due prestazioni distinte: da una parte, una prestazione di leasing e, dall'altra, una cessione di carburante. La cessione successiva di carburante ai locatari di veicoli in leasing costituirebbe quindi, in questa ipotesi, una prestazione principale il cui luogo dovrebbe essere determinato in conformità all'art. 8, n. 1, lett. b), della sesta direttiva.

Risposta della Corte

- 31 Occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva «si considera "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».
- 32 Come la Corte ha dichiarato ai punti 7 e 8 della citata sentenza *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, dal testo di tale norma risulta che la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario. La finalità della sesta direttiva potrebbe essere compromessa qualora la constatazione della sussistenza di una cessione di beni, che è una delle tre operazioni imponibili, fosse soggetta alla realizzazione di condizioni che variano da uno Stato membro all'altro, come avviene per quelle relative al trasferimento di proprietà in diritto civile.

- 33 Pertanto, per risolvere la questione sollevata, occorre esaminare se, nella causa principale, le società petrolifere abbiano trasferito al locatore o al locatario di veicoli in leasing tale potere di disporre di fatto del carburante come un proprietario.
- 34 È pacifico che il locatario del veicolo in leasing è autorizzato a disporre del carburante come se ne fosse il proprietario. Egli ottiene infatti il carburante direttamente nelle stazioni di servizio e l'Auto Lease non dispone mai del potere di decidere in che modo e per quali scopi debba essere utilizzato il carburante.
- 35 La tesi secondo cui il carburante sarebbe ceduto all'Auto Lease poiché il locatario del veicolo in leasing acquista il carburante in nome e per conto di quest'ultima, che anticipa il prezzo di tale bene, non può essere accolta. Come giustamente afferma la Commissione, le cessioni sono state effettuate solo apparentemente a spese dell'Auto Lease. Infatti, da una parte, le mensilità ad essa versate rappresentano solo un anticipo. Dall'altra, il consumo effettivo, stabilito alla fine dell'anno, deve essere coperto finanziariamente dal locatario del veicolo in leasing, il quale, di conseguenza, sopporta interamente i costi della cessione di carburante.
- 36 Pertanto, l'accordo relativo alla gestione di carburante non è un contratto di cessione di carburante, ma piuttosto un contratto di finanziamento dell'acquisto di esso. L'Auto Lease non acquista il carburante per rivenderlo in seguito al locatario del veicolo in leasing, ma quest'ultimo acquista il carburante, scegliendone liberamente la qualità e la quantità nonché il momento dell'acquisto. L'Auto Lease esercita in realtà funzioni di finanziatore nei confronti del locatario di un veicolo in leasing.

- 37 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre risolvere la questione sottoposta alla Corte dichiarando che l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, nel caso del locatario di un veicolo in leasing che rifornisca il veicolo di carburante presso stazioni di servizio, non si configura una cessione di carburante da parte del locatore del veicolo in leasing al locatario, anche quando tale rifornimento sia effettuato in nome e per conto del detto locatore.
- 38 Pertanto non è necessario risolvere la seconda questione sollevata dal Bundesfinanzhof (v. punto 24 della presente sentenza).

Sulle spese

- 39 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 del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Bundesfinanzhof con ordinanza 22 febbraio 2001, dichiara:

L'art. 5, n. 1, 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, deve essere interpretato nel senso che, nel caso del locatario di un veicolo in leasing che rifornisca il veicolo di carburante presso stazioni di servizio, non si configura una cessione di carburante da parte del locatore del veicolo in leasing al locatario, anche quando tale rifornimento sia effettuato in nome e per conto del detto locatore.

Wathelet

Timmermans

Jann

von Bahr

Rosas

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 6 febbraio 2003.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

M. Wathelet

