

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PHILIPPE LÉGER

presentate il 16 gennaio 1997 *

1. Il Bundesfinanzhof ha sottoposto a questa Corte tre questioni relative all'interpretazione di talune disposizioni della sesta direttiva sull'IVA ¹ (in prosieguo: la «direttiva»). Si tratta, in sostanza, di valutare il trattamento da riservare circa l'assoggettamento all'IVA del servizio di trasporto gratuitamente fornito da un datore di lavoro ai propri dipendenti, dal loro domicilio fino al posto di lavoro.

erano assegnati. Tali trasporti venivano effettuati essenzialmente su veicoli di proprietà del datore di lavoro. Quest'ultimo tuttavia affidava taluni dei detti trasporti a uno dei propri dipendenti, che vi provvedeva mediante la sua autovettura privata. In entrambi i casi, non veniva posta a carico dei lavoratori che si avvalevano di tale possibilità alcuna spesa particolare o detrazione sui salari.

I fatti e il procedimento

2. Questi i fatti di cui alla causa principale, quali emergono dall'ordinanza di rinvio.

3. La Julius Fillibeck Söhne & Co. KG (ricorrente e ricorrente in cassazione «Revision», in prosieguo: la «ricorrente») gestisce un'impresa di costruzioni. Durante gli anni dal 1980 al 1985, in considerazione nella presente fattispecie, provvedeva gratuitamente al trasporto di taluni dei propri dipendenti, dalla loro abitazione fino ai vari cantieri cui

4. Tali prestazioni di trasporto erano offerte, conformemente alle disposizioni del «Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe» (contratto collettivo quadro per il settore delle costruzioni), nel caso in cui tra l'abitazione del lavoratore e il cantiere intercorresse una distanza minima (6 km).

5. Il Finanzamt (convenuto e resistente in cassazione «Revision», in prosieguo: il «convenuto») ha ritenuto che a tal riguardo si fosse in presenza di operazioni tassabili ai sensi della legislazione tedesca sull'IVA ².

* Lingua originale: il francese.

1 — Sesta 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 di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

2 — Art. 1, paragrafo 1, n. 1, seconda frase, lett. b), dell'Umsatzsteuergesetz 1980 (legge sull'imposta sulla cifra d'affari del 1980, in prosieguo: l'«UStG 1980»).

6. Nel suo ricorso per cassazione «Revision» la ricorrente confuta la tesi della tassabilità di tali prestazioni di trasporto. Essa deduce, a tale riguardo, che la giurisprudenza risultante dalla sentenza del Bundesfinanzhof 11 marzo 1988³ non sarebbe nella specie applicabile e che il trasporto controverso non potrebbe essere considerato a tale titolo come una prestazione tassabile ai sensi delle citate disposizioni dell'UStG 1980⁴.

Il convenuto e il Finanzgericht, dinanzi al quale il ricorso proposto dalla ricorrente è rimasto infruttuoso, avrebbero entrambi disatteso che il trasporto controverso non era una prestazione offerta ai lavoratori per le loro esigenze private, bensì una prestazione che il datore di lavoro forniva essenzialmente nell'interesse della propria impresa, ed alla quale, in quanto impresa di costruzioni, era tenuto in forza del contratto collettivo del settore.

7. Il giudice a quo ritiene che ai fini della decisione che nella specie deve essere adottata «(...) risultano rilevanti le questioni concernenti la tassazione delle c. d. "prestazioni in natura" del datore di lavoro a favore dei propri dipendenti, nelle ipotesi in cui questi

ultimi, a fronte della suddetta prestazione, non debbano effettuare alcuna controprestazione, concretamente convenuta e disciplinata nella sua misura»⁵. Sottopone di conseguenza a questa Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il servizio di trasporto offerto da un datore di lavoro soddisfi la nozione di prestazione di servizio "a titolo oneroso" ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva 77/388/CEE (vale a dire, di corrispettivo per una quota, da valutare, della prestazione lavorativa fornita dal dipendente) anche quando, in base al contratto collettivo, il datore di lavoro (senza aver convenuto o calcolato uno specifico compenso) offre ad alcuni dipendenti un servizio di trasporto dal domicilio al posto di lavoro, a partire da una determinata distanza minima, e la prestazione lavorativa — senza alcun nesso effettivo con tale servizio di trasporto — sia già dovuta dietro versamento della retribuzione pattuita, come per tutti gli altri dipendenti.

2) Se l'art. 6, n. 2, della direttiva 77/388/CEE ricomprenda l'ipotesi dell'uso di un bene destinato all'impresa e/o di una prestazione di servizi a titolo gratuito anche qualora quest'ultima — nella fattispecie, un servizio di trasporto gratuito dei dipendenti dal domicilio al posto di lavoro, e viceversa, con impiego di un autoveicolo dell'impresa — venga effettuata dal datore di lavoro

3 — V R 30/84 e V R 114/83 (BFHE 153, 155, 162, BSzBl II 1988, 643, 651).

4 — Il giudice a quo, al punto II.1 dell'ordinanza di rinvio, segnala che con queste sentenze il Bundesfinanzhof ha operato un cambiamento di giurisprudenza. Mentre in precedenza veniva individuata una parte ideale della prestazione lavorativa del dipendente come costitutiva della contropartita della prestazione di trasporto fornita dal datore di lavoro, tale giudice d'ora in avanti considera che è impossibile determinare il valore di tale contropartita, costituita da una parte ideale della prestazione del lavoratore.

5 — Pag. 9 della traduzione italiana dell'ordinanza di rinvio.

per fini non estranei all'impresa, pur rispondendo a bisogni personali del dipendente, senza che quest'ultimo sia tenuto per tal motivo al pagamento dell'imposta sulla cifra d'affari (relativa al trasporto gratuito di cui ha usufruito).

9. Secondo tale disposizione:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

3) Qualora la questione sub 2) vada risolta in senso affermativo:

1. (...) le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale»⁶.

se l'art. 6, n. 2, della direttiva 77/388/CEE ricomprenda anche l'ipotesi in cui il datore di lavoro non provveda al trasporto dei dipendenti con mezzi propri, bensì incarichi del servizio un terzo (nel caso su cui si controverte, un suo dipendente)».

10. Non è controverso che nella specie la prestazione di trasporto integra una prestazione di servizi effettuata da un oggetto passivo ai sensi della direttiva; ciò che costituisce l'oggetto delle questioni sottoposte dal giudice a quo è unicamente il suo carattere oneroso.

Sulla prima questione

11. La problematica relativa alla determinazione del carattere oneroso di una prestazione di servizi costituisce oggetto di una giurisprudenza copiosa e ormai consolidata.

8. Il Bundesfinanzhof vuole innanzitutto sapere se e in quale misura le prestazioni di trasporto fornite nella specie dal datore di lavoro ai propri dipendenti costituiscano prestazioni «a titolo oneroso» (il cui controvalore risulta costituito da una parte ideale della prestazione lavorativa che, se del caso, deve essere valutata) ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva.

12. Secondo questa Corte, perché a una prestazione di servizi sia riconosciuto tale carattere e sia pertanto tassabile, è necessario che esista un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto.

6 — Il corsivo è mio.

13. Tale principio è stato per la prima volta sviluppato nella sentenza 5 febbraio 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* ⁷, che verteva all'epoca sulle disposizioni dette della «seconda direttiva IVA» ⁸.

14. Nella sentenza 8 marzo 1988, *Apple and Pear Development Council* ⁹, questa Corte ha confermato tale giurisprudenza, nel contesto, questa volta, della sesta direttiva IVA, affermando che l'ente considerato, nell'espletamento dei compiti assegnatigli di difesa degli interessi comuni dei produttori di mele e di pere, nel porre in essere campagne di pubblicità collettiva, finanziate da un contributo annuo obbligatorio, non effettuava prestazioni di servizi a titolo oneroso, in assenza di un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto.

Questa Corte ha, infatti, considerato che se i singoli produttori beneficiavano di vantaggi, questi derivavano solo *indirettamente* da quelli di cui gode in generale il settore nel suo complesso e che non vi è rapporto tra l'entità dei vantaggi che i singoli produttori traevano dai servizi prestati dal Council e l'importo dei contributi obbligatori che essi devono pagare.

7 — Causa 154/80 (Racc. pag. 445, punti 12 e 13).

8 — Seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità di applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 1967, n. 71, pag. 1303).

9 — Causa 102/86 (Racc. pag. 1443).

15. Posso ancora utilmente citare la sentenza 3 marzo 1994, *Tolsma* ¹⁰, dove questa Corte ha rilevato che una prestazione di servizi è effettuata

«a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, «soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente» ¹¹.

Questa Corte, in tale circostanza, ha ricordato che

«(...) la Corte ha già avuto modo di dichiarare, in riferimento alla nozione di prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso di cui all'art. 2, lett. a), della seconda direttiva, avente tenore analogo a quello dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, che le operazioni imponibili presuppongono, nell'ambito del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore. La Corte ne ha dedotto che, qualora l'attività di un prestatore consista nel fornire esclusivamente prestazioni senza contropartita diretta, non vi è una base imponibile e le dette prestazioni gratuite non sono pertanto soggette all'imposta sul valore aggiunto (v. sentenza 1° aprile 1982, causa

10 — Causa C-16/93 (Racc. pag. I-743).

11 — Punto 14.

89/91, Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade Development Council, Racc. pag. 1277, punti 9 e 10)»¹².

— il controvalore deve poter essere tradotto in valore monetario¹⁶;

O ancora:

— il controvalore deve essere il valore soggettivo che le parti gli attribuiscono¹⁷.

«Nelle sentenze 5 febbraio 1981, causa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Racc. pag. 445, punto 12), e 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd (Racc. pag. 6365, punto 11), la Corte ha precisato al riguardo che la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato e che una prestazione di servizi è pertanto imponibile solo quando esista un nesso diretto fra il servizio prestato e il controvalore ricevuto (v. altresì sentenza 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council, Racc. pag. 1443, punti 11 e 12)»¹³.

17. Orbene, nella specie mancano i tre presupposti che la giurisprudenza di questa Corte ha fissato perché a una prestazione di servizi sia riconosciuto un carattere oneroso idoneo a renderla imponibile ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto.

16. Da tale giurisprudenza si possono sviluppare i seguenti tre criteri in base ai quali è possibile contraddistinguere la nozione di prestazione di servizi effettuata «a titolo oneroso»¹⁴:

18. Una «semplice parte della prestazione effettuata dal lavoratore *da valutarsi*», stando all'espressione usata dal giudice a quo, non può essere considerata come una vera contropartita della prestazione di trasporto ricevuta dal lavoratore.

— deve sussistere un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto¹⁵;

19. Nella specie non è dato di riscontrare alcun *nesso diretto* tra il servizio reso e il controvalore ricevuto.

20. Il servizio, che nella specie consiste in una prestazione di trasporto, viene, infatti, reso a prescindere da ogni controvalore ricevuto. Il lavoratore dipendente che si avvale

12 — Punto 12.

13 — Punto 13.

14 — V., in questo senso, il punto 14 delle conclusioni dell'avvocato generale Lenz presentate nella citata sentenza Tolsma.

15 — V. citata sentenza Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (punto 12), Apple and Pear Development Council (punto 11), e Naturally Yours Cosmetics (punto 11).

16 — V. citate sentenze Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (punto 13), e Naturally Yours Cosmetics (punto 16).

17 — V. citate sentenze Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (punti 13 e 14), e Naturally Yours Cosmetics (punto 16).

del servizio di trasporto gratuito messi a disposizione dal datore di lavoro, non versa alcuna somma e non vede imputato sul suo salario alcun importo che possa ritenersi costituire la contropartita di tale servizio. Inoltre nel salario non si può ravvisare una contropartita di tale servizio. Il salario viene versato unicamente in considerazione della sola prestazione lavorativa effettuata.

Allo stesso modo che nella citata causa *Apple and Pear Development Council*, nella quale tutti i produttori di mele e di pere versavano gli stessi contributi all'ente in considerazione, senza che vi fossero relazioni tra il contributo versato e gli utili realizzati, i lavoratori dipendenti sono nella fattispecie tenuti a effettuare il medesimo lavoro e ricevono la medesima retribuzione, senza che da essi derivi o meno un vantaggio dal trasporto gratuito: non ricorre alcuna contropartita che abbia un nesso diretto con il trasporto offerto dal datore di lavoro.

Il datore di lavoro è tenuto a offrire a ciascuno dei propri dipendenti una possibilità di trasporto gratuito, conformemente al contratto collettivo di lavoro in vigore, anche se questi ultimi restano liberi di avvalersi o no di tale prestazione.

21. Non è pertanto possibile considerare una parte ideale della prestazione del lavoratore dipendente, considerata isolatamente come la contropartita (stimata) della prestazione di trasporto.

22. Rilevo per di più che nessuna delle parti nel corso del procedimento ha proposto di valutare una parte ideale isolata della prestazione lavorativa, come costituiva di una contropartita della prestazione di trasporto.

23. Di conseguenza, nella misura in cui nessun controvalore che presenti un nesso diretto con il servizio reso può essere isolato, risulta a maggior ragione impossibile, nella specie, esprimere il controvalore «in denaro», come richiesto dalla menzionata giurisprudenza, e riconoscerci un valore «soggettivo» che le parti vi attribuiscono.

24. Non potendo riconoscersi alla prestazione di trasporto gratuito offerta dal datore di lavoro ai propri dipendenti un carattere «oneroso» ai sensi dell'art. 6, n. 2, della direttiva, la detta prestazione non rientra nella sfera di applicazione di tale disposizione e non può essere assoggettata a tale titolo all'importo sul valore aggiunto.

25. Alla prima questione va pertanto dato una soluzione negativa.

Sulla seconda questione

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».

26. In caso di soluzione negativa della prima questione, il giudice a quo vuole sapere se le prestazioni di trasporto controverso rientrano nel campo di applicazione delle operazioni tassabili ai sensi dell'art. 6, n. 2, della direttiva.

28. Conformemente all'art. 11 A, n. 1, lett. c), della direttiva, la base imponibile per le operazioni contemplate dall'art. 6, n. 2, comprende «(...) le spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi».

27. Tale disposizione è così formulata:

«2. Sono assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

29. La formulazione della questione pregiudiziale sembra invitare a operare una distinzione tra «l'uso di un bene destinato all'impresa» [art. 6, n. 2, lett. a)] e le «prestazioni di servizio a titolo gratuito» [art. 6, n. 2, lett. b)].

a) l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto;

Tale distinzione, tuttavia, non ci sembra necessaria nelle circostanze della specie. Le nozioni di «uso privato del soggetto passivo» o «uso del suo personale» e di «fini estranei alla sua impresa», comuni alle due varianti, sono le sole determinanti.

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.

30. In effetti e per schematizzare la questione, o si considera che i trasporti controversi sono effettuati per l'uso privato del personale, per fini estranei all'impresa, o si

considera, al contrario, che tali trasporti rispondano alle esigenze dell'impresa, nel qual caso essi sfuggono a qualsiasi tassazione ai sensi dell'art. 6, n. 2, della direttiva.

34. Il governo del Regno Unito e la Commissione sono tuttavia del parere che debbono essere prese in considerazione circostanze particolari, proprie della fattispecie di cui al procedimento principale, le quali giustificerebbero la non imposizione ai sensi dell'art. 6, n. 2.

31. Ambedue le tesi sono state sostenute nel corso del procedimento.

35. Mi rifaccio a questa posizione.

32. La ricorrente, in prima linea, sostiene che il trasporto dei lavoratori dipendenti serve unicamente e direttamente alle esigenze dell'impresa e si colloca, pertanto, nel contesto dell'esercizio del rapporto di lavoro e non rientra nel campo «privato» dei lavoratori dipendenti. Sostiene a questo proposito che, se è vero che, in linea di principio, i trasporti rientrano nel campo della «sfera privata» dei dipendenti, il contratto collettivo, in applicazione del quale i detti trasporti vengono nella specie effettuati, li avrebbe fatti rientrare nel settore professionale. Essa pertanto conclude per la non applicazione dell'art. 6, n. 2, nel caso di specie.

36. Mi pare, innanzitutto, difficilmente contestabile che il trasporto dei lavoratori dal loro domicilio fino al loro luogo di lavoro sia una questione che rientra, in linea di principio, nel campo della loro vita privata.

33. Le altre parti ritengono, per contro, che il trasporto gratuito dei lavoratori dipendenti soddisfa i loro bisogni privati e, pertanto, serve a fini estranei all'impresa; l'art. 6, n. 2, sarebbe pertanto applicabile.

37. È infatti il lavoratore dipendente a scegliere l'ubicazione del proprio domicilio, eventualmente, in considerazione del suo luogo di lavoro, a determinare la lunghezza del percorso dall'uno all'altro, e la natura del mezzo di trasporto che egli è libero di scegliere per tale tragitto. Il datore di lavoro non entra in alcun modo in tali considerazioni, poiché l'obbligazione del dipendente nei suoi confronti è semplicemente quella di presentarsi sul suo luogo di lavoro all'ora convenuta. Spetta a quest'ultimo di adottare le sue misure al fine di recarsi sul detto luogo e compete al medesimo, personalmente, scegliere il modo con cui provvedervi. Di conseguenza, in circostanze normali, il trasporto di un dipendente dalla sua abitazione al suo luogo di lavoro, costituisce un «uso privato del personale» e viene effettuato per «fini estranei all'impresa». Che tale trasporto possa essere organizzato dal datore di lavoro, il quale mette a disposizione dei dipendenti

che lo desiderino la possibilità di un servizio di trasporto gratuito, nulla cambia a tali considerazioni.

38. Pertanto, in linea di principio, il trasporto gratuito dei dipendenti effettuato da un datore di lavoro mediante un autoveicolo destinato all'uso dell'impresa deve essere considerato assoggettabile all'IVA, in ragione della sua assimilazione a una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, conformemente all'art. 6, n. 2, della direttiva.

39. Tale argomentazione è conforme all'obiettivo perseguito da tale disposizione, la quale è intesa «a evitare la non tassazione di un bene aziendale usato a fini privati (...)»¹⁸.

40. Sono tuttavia del parere che, *eccezionalmente*, per le particolari circostanze connesse, nella specie, con la natura dell'attività dell'impresa, si debba ammettere che il trasporto offerto dal datore di lavoro può essere considerato come effettuato per fini che non sono estranei all'impresa.

41. La caratteristica tipica di un'impresa di costruzioni è che i lavoratori dipendenti

sono assegnati, non già in modo definitivo su un luogo di lavoro previamente convenuto con il datore di lavoro, ma in funzione dei bisogni della clientela dell'impresa, su cantieri localizzati in modo mutevole. Tale assegnazione può cambiare da un giorno all'altro, anche durante la medesima giornata. Il dipendente deve poter essere mobilitato su semplice chiamata del datore di lavoro. Si tratta di una peculiarità propria dei dipendenti del settore delle costruzioni di cui alla fattispecie, rispetto ai dipendenti obbligati a effettuare la loro prestazione lavorativa in un luogo prestabilito, come nei locali dell'impresa presso la quale sono impiegati. In tal modo la distanza del tragitto che separa il domicilio del dipendente dal suo luogo di lavoro sfugge alla sua scelta e al suo controllo.

42. I luoghi di assegnazione dei lavoratori considerati sono per lo più difficilmente accessibili con i mezzi tradizionali, perché si tratta di cantieri che possono essere situati, per esempio, in zone industriali o al di fuori delle zone delle periferie cittadine.

43. Del resto, e in considerazione del fatto che, in ragione della loro assegnazione, i cantieri nei quali debbono lavorare possono trovarsi lontani dal loro domicilio, gli orari di lavoro dei dipendenti del settore delle costruzioni possono indurre questi ultimi ad alzarsi particolarmente presto al mattino, al fine di consentire loro di coprire in tempo utile la distanza che li separa dal loro luogo di lavoro.

18 — Sentenza 25 maggio 1993, causa C-193/91, Mohsche (Racc. pag. I-2615, punto 8). V. anche sentenza 27 giugno 1989, causa 50/88, Kühne (Racc. pag. 1925, punto 8).

44. In tali circostanze, affidare ai soli lavoratori dipendenti la scelta del sistema di trasporto dal loro domicilio fino al luogo di lavoro può far ricadere sul datore di lavoro una parte del rischio con possibile pregiudizio per la buona attività della sua impresa. Si può infatti concepire che altri mezzi di trasporto, più tradizionali, come i trasporti pubblici collettivi si rivelino inadatti o perfino siano inesistenti nelle predette circostanze.

45. Pertanto, l'organizzazione da parte del datore di lavoro del trasporto dei propri dipendenti dal loro domicilio fino al posto di lavoro al quale sono assegnati può, in talune particolari circostanze, come ricorre nella specie, rispondere a esigenze imperative di buon funzionamento dell'impresa. Se non si può contestare che i dipendenti traggono un vantaggio da tale organizzazione messa così a loro disposizione, esso appare accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa in considerazione delle quali il servizio di trasporto gratuito è stato posto in essere.

46. Il fatto che un contratto collettivo abbia del resto espressamente previsto tali trasporti tende, quand'anche non sia determinante, a confermare che il settore delle costruzioni costituisce un settore di attività delle cui peculiarità deve tenersi conto.

47. Ai fini della soluzione della seconda questione, ritengo che, se è vero che, in linea di principio, il trasporto dei dipendenti dal loro domicilio fino al luogo di lavoro con un autoveicolo di proprietà del datore di lavoro

deve considerarsi rispondere a usi privati di tali dipendenti e, a tale titolo, imponibile ai sensi dell'art. 6, n. 2, della direttiva, non si deve affermare altrettanto qualora, in ragione di circostanze particolari tipiche, ad esempio, della natura dell'attività dell'impresa, tali prestazioni di trasporto rispondono a fini che non sono estranei all'impresa. In quest'ultima ipotesi, l'art. 6, n. 2, non è applicabile, e l'operazione non è imponibile.

Sulla terza questione

48. Con tale questione, il Bundesfinanzhof chiede, in caso di soluzione affermativa della seconda questione, che questa Corte valuti l'incidenza del fatto che i trasporti controversi possono essere affidati a un dipendente dell'impresa, a mezzo del suo autoveicolo personale.

49. In considerazione della soluzione da me suggerita alla seconda questione, la terza questione dovrebbe, nella specie, restare senza risposta.

50. Qualora tuttavia le circostanze della specie non giustifichino che i trasporti controversi vadano considerati effettuati a fini non estranei all'impresa, a mio avviso, alla terza

questione dovrebbe darsi una soluzione diversa dalla precedente. Un dipendente al quale viene affidato lo svolgimento di un'attività da parte del soggetto passivo ai sensi della direttiva, non agisce in un modo indipendente ai sensi dell'art. 4, n. 1, della diret-

tiva medesima: la prestazione di trasporto assicurata da un dipendente dovrebbe essere considerata come assimilata a una prestazione di trasporto effettuata dall'imprenditore soggetto passivo, poiché essa è effettuata per conto di quest'ultimo.

Conclusione

51. In considerazione di quanto sopra esposto, vi suggerisco di risolvere le questioni sollevate dal Bundesfinanzhof come segue:

- «1) L'art. 2, 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 un datore di lavoro che provvede al trasporto dei propri dipendenti dal loro domicilio fino al luogo di lavoro, gratuitamente e senza un concreto rapporto né con la prestazione lavorativa né con la retribuzione, non effettua una prestazione di servizi "a titolo oneroso" ai sensi di tale disposizione.
- 2) L'art. 6, n. 2, della citata direttiva deve essere interpretato nel senso che esso trova applicazione all'ipotesi di un trasporto gratuito di dipendenti da parte del loro datore di lavoro tra il loro domicilio e il loro posto di lavoro, in quanto il detto trasporto corrisponda, in linea di principio, all'uso privato del personale e persegua in tal modo fini estranei all'impresa. Tale disposizione non è tuttavia applicabile nel caso in cui, come nella presente fattispecie, in ragione della peculiarità dell'attività dell'impresa, la prestazione di trasporto non viene effettuata per fini estranei all'impresa e risponde alle esigenze di questa.
- 3) La soluzione sub 2), prima frase, vale anche per il caso in cui il datore di lavoro non provveda al trasporto dei dipendenti con i propri veicoli, ma affidi tale compito a terzi (e, nel caso di specie, a uno dei propri dipendenti)».