

|

## 61988J0050

SENTENZA DELLA CORTE (SESTA SEZIONE) DEL 27 GIUGNO 1989. - HEINZ KUEHNE CONTRO FINANZAMT MUENCHEN III. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: FINANZGERICHT MUENCHEN - GERMANIA. - IVA - TASSAZIONE DELL'USO PER FINI PRIVATI DI UN'AUTOVETTURA AZIENDALE ACQUISTATA ALLO STATO USATO SENZA DIRITTO DI DETRARRE LA PARTE RESIDUA DELL'IVA. - CAUSA 50/88.

*raccolta della giurisprudenza 1989 pagina 01925*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

## Parole chiave

++++

*1 . Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d' affari - Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto - Operazioni imponibili - Uso privato di un bene aziendale acquistato senza diritto a deduzione - Tassazione dell' ammortamento del bene - Inammissibilità - Tassazione delle prestazioni e delle cessioni che danno diritto a deduzione e che riguardano la manutenzione e lo sfruttamento del bene - Ammissibilità*

*(( Direttiva del Consiglio 77/388, art . 6, n . 2, lett . a ) )*

*2 . Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d' affari - Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto - Operazioni imponibili - Uso privato di un bene aziendale acquistato senza diritto a deduzione - Facoltà degli Stati membri di derogare alla non tassabilità - Assenza*

*( Direttiva del Consiglio 77/388, art . 6, n . 2, 2° comma )*

*3 . Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d' affari - Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto - Operazioni imponibili - Uso privato di un bene aziendale acquistato senza diritto a deduzione - Inammissibilità della tassazione - Facoltà dei privati di invocare la corrispondente disposizione*

*(( Direttiva del Consiglio 77/388, art . 6, n . 2, lett . a ) )*

# Massima

1 . L' art . 6 , n . 2 , lett . a ) , della sesta direttiva 77/388 , in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari , va interpretato nel senso che esclude la tassazione dell' ammortamento di un bene aziendale per il suo uso privato , qualora il bene non abbia consentito una deduzione dell' imposta sul valore aggiunto in relazione all' acquisto del bene presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo .

La tassazione dell' ammortamento è del pari esclusa qualora il soggetto passivo , pur non avendo potuto dedurre l' imposta sul valore aggiunto per la cessione del bene da lui acquistato , abbia però potuto dedurre l' imposta sul valore aggiunto per le prestazioni o per le cessioni da lui richieste ed ottenute presso altri imprenditori soggetti all' imposta ai fini della manutenzione o dell' utilizzazione del bene . In quest' ultimo caso , sarebbe conforme al sistema comune di imposta sul valore aggiunto tassare le spese sostenute a tale scopo , poiché questa soluzione consentirebbe non soltanto di evitare una doppia imposizione del bene stesso , ma altresì di evitare che sfugga alla tassazione un consumo finale .

2 . Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di deroga enunciata all' art . 6 , n . 2 , della sesta direttiva 77/388 per tassare l' uso privato di un bene aziendale qualora il bene usato non abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto .

3 . Un soggetto passivo può far valere dinanzi ai giudici nazionali l' art . 6 , n . 2 , lett . a ) , della sesta direttiva 77/388 in quanto tale disposizione esclude la tassazione dell' uso privato di un bene aziendale che non abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto .

## Parti

*Nel procedimento 50/88,*

*avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte , a norma dell' art . 177 del trattato CEE , dal Finanzgericht di Monaco di Baviera nella causa dinanzi ad esso pendente tra*

*Heinz Kuehne , residente a Monaco di Baviera ,*

*e*

*Finanzamt Muenchen III ,*

*domanda vertente sull' interpretazione dell' art . 6 , n . 2 , lett . a ) , della sesta direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 , 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 ) ) ) ,*

*LA CORTE ( sesta sezione ) ,*

*composta dai signori T . Koopmans , presidente di sezione , T.F . O' Higgins , G.F . Mancini , C.N . Kakouris e F.A . Schockweiler , giudici ,*

*avvocato generale : F.G . Jacobs*

*cancelliere : D . Louterman, amministratore principale*

*considerate le osservazioni presentate :*

*- per il governo della Repubblica federale di Germania, dal sig . R . Morawitz, Ministerialdirigent im Bundesministerium fuer Wirtschaft, in qualità di agente, durante la trattazione orale,*

*- per il governo della Repubblica portoghese, dai sigg . L . Fernandez e A . Correia, in qualità di agenti, durante la fase scritta del procedimento,*

*- per la Commissione delle Comunità europee, dal suo consigliere giuridico H . Etienne, in qualità di agente,*

*vista la relazione d' udienza ed in seguito alla trattazione orale del 25 gennaio 1989,*

*sentite le conclusioni dell' avvocato generale presentate all' udienza del 2 marzo 1989,*

*ha pronunciato la seguente*

*Sentenza*

## **Motivazione della sentenza**

*1 Con ordinanza 9 dicembre 1987, pervenuta il 16 febbraio 1988, il Finanzgericht di Monaco di Baviera ha proposto a questa Corte, a norma dell' art . 177 del trattato CEE, svariate questioni pregiudiziali relative all' interpretazione della sesta direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977, 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 Tali questioni sono state sollevate in occasione di un ricorso proposto dall' avv . Kuehne, del foro di Monaco di Baviera, contro un avviso di riscossione dell' IVA notificatogli dal Finanzamt Muenchen III .*

*3 La legge tedesca sull' imposta sulla cifra d' affari ( Umsatzsteuergesetz del 1980 ), in prosieguo : "UStG", assoggetta all' imposta sul valore aggiunto l' uso privato di un bene aziendale . Inoltre, la quota residua dell' IVA relativa ad un bene d' occasione venduto ad un soggetto passivo, da un privato non soggetto all' IVA, non è deducibile da parte del soggetto passivo, anche se il bene è destinato all' impresa di quest' ultimo .*

*4 L' avv . Kuehne, soggetto all' IVA nella sua qualità di avvocato, acquistava d' occasione da un privato, in quanto tale non soggetto all' imposta, un' autovettura per uso aziendale da lui utilizzata anche a scopi privati . Poiché il Finanzamt Muenchen III aveva assoggettato all' IVA l' ammortamento dell' autovettura proporzionalmente all' uso privato fattone dall' avv . Kuehne, quest' ultimo impugnava l' avviso di accertamento fiscale dinanzi al Finanzgericht di Monaco di Baviera facendo valere che, non avendo egli potuto detrarre l' IVA gravante sull' autovettura, la tassazione dell' ammortamento dell' autovettura per il suo uso privato comporterebbe una doppia riscossione dell' imposta sulla cifra di affari, il che sarebbe contrario al sistema dell' IVA . Il ricorrente sostiene che solo le spese di esercizio in senso proprio dell' autovettura e non l' ammortamento dovrebbero essere prese in considerazione ai fini dell' uso privato .*

*5 Il Finanzgericht considerava che un' applicazione letterale dell' UStG sollevasse alcuni dubbi alla luce della sesta direttiva il cui art . 6, n . 2, lett . a ), subordina la tassazione dell' uso privato di un bene aziendale alla condizione che il bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'*

*imposta sul valore aggiunto . Il giudice nazionale ha quindi deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali :*

*"I - Come vada interpretato l' art . 6, n . 2, della sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relativa alle imposte sulla cifra di affari ( in prosieguo : 'sesta direttiva in materia di IVA' ):*

*1 ) se la proposizione subordinata condizionale 'qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto' :*

*a ) escluda la tassazione dell' uso privato soltanto nei casi in cui l' imposta a monte non sia deducibile in relazione ad un uso, esente da imposta, del bene nell' impresa (( art . 15, n . 2, dell' Umsatzsteuergesetz ( legge relativa all' imposta sulla cifra di affari, in prosieguo : "UStG " ) ), o in relazione ad un uso per fini diversi dalle operazioni dell' imprenditore soggette ad imposta ( art . 17, n . 2, della sesta direttiva ), oppure*

*b ) anche qualora non sia stato possibile dedurre l' imposta a monte per altri motivi, per esempio in relazione all' acquisto da un soggetto che non abbia la qualità di imprenditore .*

*In caso di soluzione affermativa della questione n . 1, lett . b ):*

*2 ) se un bene abbia consentito una deduzione parziale dell' imposta sul valore aggiunto ai sensi dell' art . 6, n . 2, 1° comma, lett . a ), qualora il soggetto passivo, pur non avendo potuto dedurre l' imposta sul valore aggiunto per la cessione del bene da lui acquistato, abbia però potuto dedurla per le prestazioni o per le cessioni da lui richieste ed ottenute da altri imprenditori ai fini della manutenzione ( riparazione, assistenza, ecc . ) o dell' uso ( carburante, lubrificanti, ecc . ) del bene .*

*3 ) In caso di soluzione negativa della questione n . 2 :*

*a ) se, in forza dell' art . 6, n . 2, 2° comma, gli Stati membri abbiano la facoltà di derogare alle disposizioni considerate solo rinunciando, totalmente o parzialmente, a tassare l' uso di beni ai sensi del 1° comma, lett . a ), oppure*

*b ) se essi abbiano anche la facoltà di tassare tale uso, indipendentemente dal fatto che detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto .*

*II - In caso di soluzione affermativa della questione n . 3, lett . a ):*

*1 ) se il legislatore tedesco abbia dato attuazione in modo non corretto alla sesta direttiva in materia di IVA nel proprio ordinamento nazionale in quanto, a norma dell' art . 1, n . 1, punto 2, lett . b ), dell' UStG del 1980, l' uso di un bene destinato all' impresa è soggetto all' imposta sul valore aggiunto anche qualora tale bene non ne abbia consentito una deduzione totale né parziale .*

*In caso di soluzione affermativa della questione n . 1 :*

*2 ) se un soggetto passivo possa far valere, dinanzi ai giudici della Repubblica federale di Germania competenti in materia fiscale, l' art . 6, n . 2, 1° comma, lett . a ), della sesta direttiva in materia di IVA così come interpretata dalla Corte di giustizia .*

*III - In caso di soluzione affermativa delle questioni I, nn 1, lett . a ), 2 o 3, lett . b ), o di soluzione negativa delle questioni II, nn . 1 o 2 :*

come vada interpretato l' art . 11, parte A, n . 1, lett . c ), della sesta direttiva in materia di IVA, ossia se le spese comprendano tutti gli oneri sostenuti dal soggetto passivo per la prestazione di servizi, oppure soltanto i compensi - eventualmente pro rata - pagati per le cessioni e le prestazioni, in quanto esse abbiano dato diritto alla deduzione dell' imposta sul valore aggiunto ."

6 Per una più ampia illustrazione dello sfondo normativo e degli antefatti, dello svolgimento del procedimento nonché delle osservazioni scritte depositate dinanzi alla Corte si fa rinvio alla relazione d' udienza . Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte .

Sulla questione relativa alla tassazione dell' uso privato di un bene aziendale ( questione I - 1 )

7 Detta questione tende in sostanza a determinare se l' art . 6, n . 2, lett . a ), della sesta direttiva escluda la tassazione dell' ammortamento di un bene aziendale per il suo uso privato, qualora tale bene non abbia consentito una deduzione dell' imposta sul valore aggiunto perché acquistato d' occasione presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo .

8 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 .

9 Dato che il soggetto passivo non è autorizzato a dedurre l' imposta residua gravante sul bene aziendale acquistato d' occasione presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo, si deve ritenere che tale bene non consenta una deduzione dell' imposta sul valore aggiunto ai sensi del precitato art . 6, n . 2, lett . a ), della sesta direttiva e la tassazione, in forza di tale disposizione, dell' ammortamento del bene per il suo uso privato è di conseguenza esclusa .

10 Infatti, una siffatta tassazione di un bene aziendale che non ha consentito un diritto a deduzione dell' imposta residua provocherebbe una doppia imposizione contraria al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune di imposta sul valore aggiunto e in cui si inserisce la sesta direttiva .

11 Si deve quindi risolvere la questione dichiarando che l' art . 6, n . 2, lett . a ), della sesta direttiva va interpretato nel senso che esclude la tassazione dell' ammortamento di un bene aziendale per il suo uso privato, qualora il bene non abbia consentito una deduzione dell' imposta sul valore aggiunto in relazione all' acquisto del bene presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo .

Sulla questione relativa al diritto a deduzione "parziale" ( questione I - 2 )

12 Tale questione è diretta a stabilire se la soluzione della prima questione sia diversa qualora il soggetto passivo, pur non avendo potuto dedurre l' imposta sul valore aggiunto per la cessione del bene da lui acquistato, abbia però potuto dedurre l' imposta sul valore aggiunto gravante sui vari beni e servizi forniti da altri soggetti passivi ai fini dell' utilizzazione e della manutenzione del bene .

13 Occorre rilevare che l' art . 6, n . 2, lett . a ), della sesta direttiva subordina la tassazione dell' uso privato di un bene aziendale alla condizione che il bene stesso, e non le spese sostenute ai fini della sua utilizzazione e della sua manutenzione, abbia consentito la deduzione dell' imposta sul valore aggiunto .

14 Ne consegue che il regime fiscale da applicare alla cessione del bene aziendale dev' essere dissociato da quello delle spese imponibili sostenute ai fini della sua utilizzazione e della sua manutenzione .

15 Si deve quindi dichiarare che la soluzione della prima questione non è diversa qualora il soggetto passivo, pur non avendo potuto dedurre l' imposta sul valore aggiunto per la cessione del bene da lui acquistato, abbia però potuto dedurre l' imposta sul valore aggiunto per le prestazioni o per le cessioni da lui richieste e ottenute presso altri imprenditori soggetti all' imposta ai fini della manutenzione o dell' utilizzazione del bene .

*Sulla questione relativa alla facoltà di deroga consentita agli Stati membri ( questione I - 3 )*

16 Tale questione è diretta a stabilire se la facoltà, concessa agli Stati membri, di derogare alla tassazione dell' uso privato di un bene aziendale consenta loro di rinunciare totalmente o parzialmente alla tassazione di tale uso oppure di tassare tale uso, indipendentemente dal fatto che il bene utilizzato abbia consentito o meno una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto .

17 Risulta da quanto precede che l' assoggettamento all' IVA dell' uso privato di un bene aziendale che non abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto provoca una doppia imposizione contraria al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune di imposta sul valore aggiunto .

18 Stando così le cose, la facoltà concessa agli Stati membri di derogare alla tassazione dell' uso privato di un bene aziendale non può in ogni caso consentire loro di assoggettare all' IVA tale uso, qualora il bene non abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto .

19 Si deve quindi risolvere la questione nel senso che gli Stati membri non hanno, in forza dell' art . 6, n . 2, 2° comma, della sesta direttiva, la facoltà di tassare l' uso privato di un bene aziendale qualora il bene usato non abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto .

*Sulla questione relativa all' attuazione della sesta direttiva nell' ordinamento nazionale ( questione II - 1 )*

20 Detta questione tende sostanzialmente a stabilire se l' art . 6, n . 2, della sesta direttiva, quale interpretato in precedenza, osti ad una normativa fiscale nazionale che assoggetti all' IVA l' uso privato di un bene aziendale che non abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto .

21 Alla luce delle soluzioni date in precedenza, tale questione va risolta in senso affermativo .

*Sulla questione relativa all' efficacia diretta dell' art . 6, n . 2, della sesta direttiva ( questione II - 2 )*

22 Detta questione riguarda il problema se un soggetto passivo possa invocare dinanzi ai giudici nazionali competenti l' art . 6, n . 2, della sesta direttiva in quanto tale disposizione esclude la tassazione dell' uso privato di un bene aziendale che non abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto .

23 Occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte ( vedasi, in particolare, sentenza 19 gennaio 1982, Becker, causa 8/81, Racc . pag . 53 ), in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, esse possono essere fatte valere dai singoli nei confronti di qualsiasi disposizione nazionale eventualmente incompatibile con tale direttiva .

24 Risulta da quanto precede che la precitata disposizione comporta un divieto puro e semplice di assoggettare all' IVA l' uso privato di un bene aziendale che non abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto .

25 Entro questi limiti, l' obbligo di non assoggettare all' imposta l' uso privato di questo bene aziendale che discende da tale divieto non è accompagnato da alcuna condizione né subordinato, nella sua esecuzione o nella sua efficacia, all' intervento di alcun atto comunitario o nazionale .

26 Tale divieto è quindi completo, giuridicamente perfetto e, di conseguenza, in grado di produrre effetti diretti nei rapporti giuridici tra gli Stati membri e i loro cittadini .

27 Si deve pertanto risolvere la questione nel senso che un soggetto passivo può far valere dinanzi ai giudici nazionali l' art . 6, n . 2, della sesta direttiva in quanto tale disposizione esclude la tassazione dell' uso privato di un bene aziendale che non abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto .

Sulla questione relativa alla base imponibile dell' uso privato di un bene aziendale ( questione III )

28 Tale questione è diretta a determinare se la base imponibile, ai sensi dell' art . 11, parte A, n . 1, lett . c ), della sesta direttiva, dell' uso privato di un bene aziendale comprenda tutte le spese effettuate dal soggetto passivo o semplicemente il compenso delle cessioni e delle prestazioni che consentono la deduzione dell' imposta sul valore aggiunto .

29 Al riguardo, e tenuto conto delle soluzioni date in precedenza, basta precisare che sarebbe conforme al sistema comune di imposta sul valore aggiunto non tassare per l' uso privato l' ammortamento di un bene aziendale che non abbia consentito una deduzione dell' imposta sul valore aggiunto, tassando le spese di manutenzione e di utilizzazione del bene per le quali il soggetto passivo abbia diritto di dedurre l' imposta . Una tale soluzione consentirebbe infatti di evitare sia una doppia imposizione del bene stesso che la non tassazione di un consumo finale .

## **Decisione relativa alle spese**

Sulle spese

30 Le spese sostenute dai Governi della Repubblica federale di Germania e della Repubblica portoghese nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione . Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi pronunciarsi sulle spese .

## **Dispositivo**

Per questi motivi,

*LA CORTE ( sesta sezione ),*

*pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Finanzgericht di Monaco di Baviera, con ordinanza 9 dicembre 1987, dichiara :*

*1 ) L' art . 6, n . 2, lett . a ), della sesta direttiva 77/388 del Consiglio, 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 ), dev' essere interpretato nel senso che esclude la tassazione dell' ammortamento di un bene aziendale per il suo uso privato, qualora il bene non abbia consentito una deduzione dell' imposta sul valore aggiunto in relazione all' acquisto del bene presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo .*

*2 ) La soluzione data alla questione precedente non è diversa qualora il soggetto passivo, pur non avendo potuto dedurre l' imposta sul valore aggiunto per la cessione del bene da lui acquistato, abbia però potuto dedurre l' imposta sul valore aggiunto per le prestazioni o per le cessioni da lui richieste e ottenute presso altri imprenditori soggetti all' imposta ai fini della manutenzione o dell' utilizzazione del bene .*

*3 ) Gli Stati membri non hanno, in forza dell' art . 6, n . 2, 2° comma, della sesta direttiva, la facoltà di tassare l' uso privato di un bene aziendale qualora il bene usato non abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto .*

*4 ) Un soggetto passivo può far valere dinanzi ai giudici nazionali l' art . 6, n . 2, della sesta direttiva in quanto tale disposizione esclude la tassazione dell' uso privato di un bene aziendale che non abbia consentito una deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto .*