

61999J0322

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 17 maggio 2001. - Finanzamt Burgdorf contro Hans-Georg Fischer e Finanzamt Düsseldorf-Mettmann contro Klaus Brandenstein. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Bundesfinanzhof - Germania. - Sesta direttiva IVA - Artt. 5, n. 6, e 11, parte A, n. 1, lett. b) - Prelievo di un bene aziendale per uso privato - Tassazione qualora il bene o gli elementi che lo compongono abbiano consentito una deduzione dell'IVA versata a monte - Nozione di elementi che compongono il bene prelevato. - Cause riunite C-322/99 e C-323/99.

raccolta della giurisprudenza 2001 pagina I-04049

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 - Prelievo di un bene aziendale acquistato senza diritto a deduzione per le necessità private del soggetto passivo - Lavori effettuati sul bene successivamente al suo acquisto e che hanno dato luogo a deduzione dell'imposta versata a monte - Assoggettamento ad imposta degli «elementi che compongono il bene» - Nozione

(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 5, n. 6)

2. Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Base imponibile - Prelievo di un bene aziendale acquistato senza diritto a deduzione per le necessità private del soggetto passivo - Lavori effettuati sul bene successivamente al suo acquisto e che hanno dato luogo a deduzione dell'imposta versata a monte - Determinazione con riferimento al prezzo, al momento del prelievo, dei beni incorporati che costituiscono «elementi che compongono il bene»

[Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, artt. 5, n. 6, e 11, parte A, n. 1, lett. b)]

3. Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Deduzione dell'imposta versata a monte - Prelievo di un bene aziendale acquistato senza diritto a deduzione per le necessità private del soggetto passivo - Lavori effettuati sul bene successivamente al suo acquisto e che hanno dato luogo a deduzione che non comportano assoggettamento all'imposta ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva - Regolarizzazione della deduzione inizialmente effettuata - Presupposti

[Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, artt. 5, n. 6, e 20, n. 1, lett. b)]

Massima

1. Quando un soggetto passivo preleva a fini estranei all'impresa un bene (nella fattispecie, un veicolo) acquistato senza che sia stata consentita deduzione dell'imposta sul valore aggiunto e che è stato oggetto, in un momento successivo al suo acquisto, di lavori per i quali l'imposta sul valore aggiunto è stata dedotta, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in forza dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, riguarda solo gli «elementi che compongono il bene» che hanno consentito una deduzione, e cioè gli elementi che hanno definitivamente perduto le loro caratteristiche distintive fisiche ed economiche nel momento in cui sono stati incorporati al veicolo, in un momento successivo al suo acquisto, in seguito ad operazioni di cessioni di beni che hanno comportato un incremento duraturo del valore del veicolo, non interamente consumato al momento del prelievo.

(v. punto 78 e dispositivo 1)

2. Nel caso di un prelievo soggetto ad imposizione a norma dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva 77/388, per quanto riguarda in particolare il prelievo di un bene (nella fattispecie, un veicolo):

- acquistato senza che sia stata consentita una deduzione, e

- per il quale sono stati eseguiti alcuni lavori che hanno consentito una deduzione e che hanno dato luogo all'incorporazione di «elementi che compongono il bene»,

la base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva 77/388 deve essere determinata con riferimento al prezzo, al momento del prelievo, dei beni incorporati al veicolo che costituiscono gli elementi che compongono il bene prelevato ai sensi dell'art. 5, n. 6, della stessa direttiva.

(v. punto 84 e dispositivo 2)

3. Nell'ipotesi in cui lavori eseguiti in un momento successivo all'acquisto di un bene (nella fattispecie, un veicolo) e che hanno consentito una deduzione dell'imposta sul valore aggiunto a monte non comportino assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva 77/388 al momento del prelievo del veicolo, le deduzioni dell'imposta sul valore aggiunto operate a titolo di tali lavori devono essere rettificate in conformità all'art. 20, n. 1, lett. b), di tale direttiva se il valore dei lavori in oggetto non sia stato interamente consumato nell'ambito dell'attività professionale del soggetto passivo prima del trasferimento del veicolo nel suo patrimonio privato.

(v. punto 95 e dispositivo 3)

Parti

Nei procedimenti riuniti C-322/99 e C-323/99,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, a norma dell'art. 234 del Trattato CE, dal Bundesfinanzhof (Repubblica federale di Germania) nelle cause dinanzi ad esso pendenti tra

Finanzamt Burgdorf

e

Hans-Georg Fischer (C-322/99)

e tra

Finanzamt Düsseldorf-Mettmann

e

Klaus Brandenstein (C-323/99),

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),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. A. La Pergola, presidente di sezione, M. Wathelet (relatore), D.A.O. Edward, P. Jann e L. Sevón, giudici,

avvocato generale: F.G. Jacobs

cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate :

- per il governo tedesco, dal sig. W.-D. Plessing e dalla sig.ra B. Muttelsee-Schön, in qualità di agenti (cause C-322/99 e C-323/99);

- per il governo ellenico, dal sig. V. Kyriazopoulos e dalla sig.ra G. Alexaki, in qualità di agenti (causa C-322/99);

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti (cause C-322/99 e C-323/99),

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del sig. Brandenstein, rappresentato dall'avv. E. Willing, Rechtsanwalt, del governo tedesco, rappresentato dalla sig.ra B. Muttelsee-Schön e dal sig. F. Huschers, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal sig. K. Gross, all'udienza del 12 ottobre 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 dicembre 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanze 15 luglio 1999, pervenute in cancelleria il 27 agosto seguente, il Bundesfinanzhof ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 234 del Trattato CE, varie questioni pregiudiziali vertenti 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 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di controversie che oppongono, nella causa C-322/99, il Finanzamt Burgdorf al sig. Fischer e, nella causa C-323/99, il Finanzamt Düsseldorf-Mettmann al sig. Brandenstein, per quanto riguarda l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») del prelievo da parte dei suddetti soggetti passivi, per il loro uso privato, di automobili che essi avevano acquistato da privati senza diritto a deduzione dell'IVA e per le quali sono state fornite varie prestazioni di servizi e cessioni di beni che hanno consentito una deduzione dell'IVA.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 L'art. 5, n. 6, della sesta direttiva così dispone:

«E' assimilato a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato (...) o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, i prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore e campioni non sono considerati come cessioni a titolo oneroso».

4 L'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva prevede una norma simile per quel che riguarda le prestazioni di servizi:

«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, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto».

5 L'art. 11, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva dispone quanto segue:

«La base imponibile è costituita:

(...)

b) per le operazioni di cui all'articolo 5 paragrafi 6 e 7, dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni».

6 L'art. 20, n. 1, lett. b), della sesta direttiva così dispone:

«La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

(...)

b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni, in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo; tuttavia, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite, in caso di distruzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati, nonché in caso di prelievi effettuati per concedere omaggi di valore ridotto e campioni di cui all'articolo 5 paragrafo 6. Gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite e in caso di furto».

Normativa e giurisprudenza nazionali

7 Durante il periodo a cui si fa riferimento nelle cause principali, l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. a), dell'Umsatzsteuergesetz del 1991 (legge tedesca sull'imposta sulla cifra di affari; in prosieguo: l'«UStG») prevedeva quanto segue:

«(1) Le operazioni seguenti sono assoggettate all'imposta sulla cifra di affari:

(...)

2. l'uso personale sul territorio nazionale. Vi è uso personale qualora un imprenditore:

a) prelevi beni dalla sua impresa per scopi estranei all'esercizio dell'impresa

(...)».

8 A differenza dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, che assoggetta ad imposizione il prelievo di un bene per uso personale solo alla condizione che il bene o gli elementi che lo compongono abbiano consentito una deduzione totale o parziale dell'IVA, l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. a), dell'UStG non subordina l'imposizione di tale prelievo a siffatta condizione.

9 Tale condizione prescritta dal diritto comunitario è tuttavia applicata dal fisco tedesco in base all'effetto diretto dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

10 Una circolare del Ministero federale delle Finanze del 13 maggio 1994 (BStBl. 1994, pag. 298) dispone così che un imprenditore può, per opporsi all'imposizione su un bene prelevato perchè sia destinato al suo patrimonio privato, invocare il disposto dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva qualora nessuna deduzione dell'IVA versata a monte sia stata possibile, né a titolo del bene di per sé, né a titolo degli elementi che ad esso sono stati incorporati in un momento successivo. In tal caso, il prelievo non sarà tassabile, in deroga all'art. 1, n. 1, punto 2, lett. a), dell'UStG.

11 La stessa circolare ha tuttavia posto i seguenti principi:

«Se l'imprenditore non aveva diritto a deduzione dell'imposta a monte per il bene stesso, ma per gli elementi successivamente aggiunti, il prelievo del bene è assoggettato all'imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 1, n. 1, punto 2, (...) lett. a), dell'UStG (...). Per motivi di semplificazione l'assoggettamento ad imposta del prelievo per uso proprio può essere omesso, qualora le spese (al netto dell'imposta) per miglioramenti, riparazioni e lavori di manutenzione (compresa la conservazione) sul bene prelevato non superino il 20% del suo costo d'acquisto originario. Se queste spese superano il 20% del costo d'acquisto originario, di regola si può ammettere senza ulteriori accertamenti che elementi sono stati incorporati al bene».

12 Il Bundesfinanzhof ha affermato invece, in una sentenza 30 marzo 1995 (V R 65/93, BFHE 177,541), che le spese in cui un soggetto passivo è incorso per la manutenzione e l'utilizzazione di un bene, spese che avevano consentito una deduzione, non potevano incidere sulla tassazione del prelievo del bene per uso privato, dato che queste non portavano di regola all'acquisto o alla creazione di un elemento che compone il bene ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva. In detta sentenza il Bundesfinanzhof ha fatto riferimento alla sentenza della Corte 27 giugno 1989, causa 50/88, Kühne (Racc. pag. 1925), nella quale questa ha dichiarato che l'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva non assoggetta all'IVA il prelievo per suo uso privato di un'autovettura di seconda mano acquistata presso un privato senza possibilità di dedurre l'IVA, anche qualora il soggetto passivo abbia detratto in seguito l'IVA relativa alle spese sostenute nell'ambito della manutenzione e dell'utilizzazione del bene.

13 Occorre precisare che la normativa tedesca in materia è stata modificata con la legge 24 marzo 1999 (BGBl. 1, pag. 402), con effetto a partire dal 1° aprile 1999. Ai sensi dell'art. 3, n. 1, lett. b), dell'UStG così modificato, sono equiparati ad una cessione a titolo oneroso il prelievo da parte di un soggetto passivo di un bene della sua azienda che egli destina a fini estranei a quelli aziendali, il trasferimento a titolo gratuito di un bene da parte del soggetto passivo al suo personale per uso privato di quest'ultimo e qualsiasi altro trasferimento a titolo gratuito di un bene, eccetto omaggi di scarso valore e campioni. Tale equiparazione è subordinata alla condizione che il bene o gli elementi che lo compongono abbiano consentito una deduzione totale o parziale dell'IVA versata a monte.

Le controversie principali

Nella causa C-322/99

14 Nel corso del 1989 il sig. Fischer, un commerciante di autovettura di seconda mano, ha acquistato un'autovettura di marca Bentley da un privato. Egli non ha quindi potuto dedurre l'IVA sul prezzo di tale acquisto, che era di DM 28 000. La suddetta autovettura è stata acquistata ai fini delle operazioni soggette ad imposta del sig. Fischer, e cioè allo scopo di rivenderla nell'ambito della sua attività professionale.

15 Nel 1990 il sig. Fischer ha rimesso a nuovo l'autovettura Bentley facendovi eseguire ingenti lavori di carrozzeria e di riverniciatura. La fattura per tali lavori è stata redatta, il 14 maggio 1990, per l'importo di DM 10 800, più DM 1 512 di IVA. Lo stesso anno il sig. Fischer ha dedotto l'IVA che figurava su tale fattura come IVA versata a monte.

16 Il 31 dicembre 1992 il sig. Fischer ha cessato la sua attività ed ha ripreso nel suo patrimonio privato le autovetture rimaste invendute, tra le quali l'autovettura Bentley.

17 Per il 1992 il sig. Fischer non ha presentato alcuna dichiarazione IVA. Al termine di un controllo speciale concernente l'IVA, il Finanzamt Burgdorf ha ritenuto che il prelievo dell'autovettura Bentley e la sua ripresa nel patrimonio privato del sig. Fischer costituissero un uso personale

imponibile. Il Finanzamt ha preso in considerazione come base imponibile una parte del valore del veicolo, nella specie DM 20 000, ed ha fissato l'IVA dovuta a DM 2 800.

18 Il Niedersächsische Finanzgericht, che era stato investito della causa in seguito al rigetto del reclamo presentato dal sig. Fischer, ha accolto la domanda di quest'ultimo. Esso ha dichiarato che, ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, non si può assoggettare ad imposta un veicolo acquistato senza diritto alla deduzione dell'IVA a monte quando tale veicolo viene prelevato dal patrimonio aziendale alla cessazione delle attività dell'impresa. Il fatto che il sig. Fischer abbia beneficiato della deduzione dell'IVA per i lavori di carrozzeria e di verniciatura del valore di DM 10 800 in un momento successivo all'acquisto dell'autovettura Bentley non muterebbe il fatto che il suddetto veicolo debba essere considerato nel senso che non ha consentito una deduzione dell'IVA a monte.

19 Il Finanzgericht ha fatto riferimento alla citata sentenza Kühne, da cui risulta che l'imposizione sull'uso privato di un bene aziendale è subordinata alla condizione che il bene stesso, e non le spese sostenute ai fini della sua utilizzazione o della sua manutenzione, abbia consentito la deduzione dell'IVA a monte. Tale giudice ha ritenuto che i lavori di carrozzeria e di verniciatura eseguiti dal sig. Fischer costituissero spese sostenute per l'uso e la manutenzione di tale auto da collezione e non rappresentassero «elementi che compongono il bene» ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

20 Il Finanzamt Burgdorf ha presentato un ricorso per cassazione («Revision») nei confronti di tale sentenza del Finanzgericht dinanzi al Bundesfinanzhof. Invocando la violazione dell'art. 1, n. 1, punto 2, lett. a), dell'UStG, relativo all'imposizione sui prelievi per consumo proprio, esso ha chiesto l'annullamento della sentenza impugnata e il rigetto della domanda del sig. Fischer.

21 Il sig. Fischer non ha presentato osservazioni nel corso della «Revision».

Nella causa C-323/99

22 Il sig. Brandenstein è un libero professionista che svolge un'attività di consulente fiscale e di perito contabile. Nel 1985 egli ha acquistato da un privato un'autovettura al prezzo di DM 33 600, senza possibilità di dedurre l'IVA, autovettura che egli ha utilizzato nell'esercizio della sua professione. E' pacifico che il sig. Brandenstein, sin dal momento dell'acquisto, ha interamente destinato il veicolo in oggetto alla sua impresa.

23 Nel 1991 egli ha prelevato il veicolo per destinarlo ad uso privato. Fino al momento del prelievo il sig. Brandenstein aveva speso un importo totale lordo di DM 16 028,54, in occasione, in particolare, di revisioni, di riparazioni minori, del cambio degli pneumatici, dell'installazione di una marmitta catalitica nel 1987, nonché della sostituzione del parabrezza nel 1991. Egli aveva in ognuna di queste occasioni operato la deduzione dell'IVA versata a monte.

24 Nel respingere la dichiarazione presentata dal sig. Brandenstein a titolo dell'imposta sulla cifra di affari, il Finanzamt Düsseldorf-Mettmann ha ritenuto, nell'avviso di imposizione relativo a tale tassa per il 1991, che il prelievo del veicolo ai fini della sua destinazione ad uso privato costituisse un consumo proprio imponibile, in conformità all'art. 1, n. 1, punto 2, lett. a), dell'UStG. Fondandosi su una base imponibile di DM 7 500, importo che il sig. Brandenstein aveva dichiarato come valore del prelievo ai fini dell'imposta sugli utili, il Finanzamt Düsseldorf-Mettmann ha fissato l'importo dell'IVA dovuta a DM 1 050.

25 Nel reclamo presentato contro tale decisione, il sig. Brandenstein ha sostenuto che il prelievo di un bene economico che non aveva consentito una deduzione dell'IVA versata a monte al momento del suo acquisto non era tassabile come uso personale. Egli ha specificamente invocato la citata sentenza Kühne.

26 Il Finanzamt Düsseldorf-Mettmann, in applicazione della circolare del Ministero federale delle Finanze 13 maggio 1994, ha concluso che il prelievo del veicolo da parte del sig. Brandenstein doveva essere soggetto a imposta, in quanto le spese, al netto dell'IVA, sostenute per miglioramenti, riparazioni e lavori di manutenzione avevano superato il 20% del prezzo di acquisto. Esso ha quindi respinto il reclamo del sig. Brandenstein.

27 Il sig. Brandenstein ha presentato ricorso contro tale decisione dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf.

28 Il Finanzgericht Düsseldorf ha accolto il suo ricorso ritenendo che in tale causa non fossero soddisfatte le condizioni dell'imposizione prevista dall'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, e cioè il fatto che il bene prelevato o gli elementi che lo compongono abbiano consentito una deduzione, non erano riuniti in tale causa. Secondo il Finanzgericht, le spese sostenute dal sig. Brandenstein per il veicolo, mentre quest'ultimo era utilizzato a fini professionali, non hanno modificato o accresciuto le possibilità d'uso conforme alla sua destinazione, né hanno aumentato in modo considerevole il suo valore d'utilizzo.

29 Il Finanzamt Düsseldorf-Mettmann è ricorso per «Revision» dinanzi al Bundesfinanzhof. Ha chiesto l'annullamento della sentenza del Finanzgericht e il rigetto della domanda del sig. Brandenstein.

30 Il sig. Brandenstein ha chiesto il rigetto del ricorso per «Revision».

Le questioni pregiudiziali

31 Nelle sue ordinanze di rinvio il Bundesfinanzhof osserva, riguardo all'art. 5, n. 6, prima frase, della sesta direttiva, che la Corte non ha ancora precisato l'interpretazione dei termini «quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto». Tale giudice aggiunge tuttavia che, nella sentenza Kühne, la Corte ha affermato che l'imposizione dell'uso privato di un bene aziendale in conformità ad un'altra disposizione della sesta direttiva, vale a dire l'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), era subordinata alla condizione che il bene stesso, e non le spese sostenute per il suo uso e la sua manutenzione, avesse consentito la deduzione dell'IVA.

32 Il Bundesfinanzhof ricorda che, sulla base della sentenza Kühne, esso aveva concluso, nella sua sentenza 30 marzo 1995, che il prelievo da parte di un soggetto passivo, per uso privato, di un bene acquistato senza possibilità di dedurre l'IVA non doveva essere tassato in ragione delle spese sostenute per il suo utilizzo e la sua manutenzione e che avevano consentito una deduzione dell'IVA versata a monte, dato che tali spese non portavano, di regola, all'acquisto o alla creazione di un elemento componente il bene. Il fisco tedesco non avrebbe però applicato i principi posti in tale sentenza del 30 marzo 1995, tanto che l'interpretazione dell'art. 5, n. 6, prima frase, della sesta direttiva rimarrebbe dibattuta.

33 Il Bundesfinanzhof constata peraltro che la questione della base imponibile da considerare si porrà se, nei casi specifici che gli sono sottoposti, sono soddisfatte le condizioni poste dall'art. 5, n. 6, prima frase, della sesta direttiva. In base all'art. 11, parte A, n. 1, lett. b), di tale direttiva, la base imponibile è costituita, per le operazioni di cui all'art. 5, n. 6, dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza di prezzo d'acquisto, dal prezzo di costo, determinati al momento in cui si eseguono tali operazioni. L'interpretazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. b), a tale organo

giudiziario appare incerta quando non il bene prelevato di per sé ma alcuni elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione completa o parziale dell'IVA.

34 Il Bundesfinanzhof rileva anche che, ammesso che nessun elemento ai sensi dell'art. 5, n. 6, prima frase, della sesta direttiva sia stato incorporato ai veicoli dei sigg. Fischer e Brandenstein, e che tale disposizione non si applichi alle operazioni di prelievo in oggetto nella causa principale, si pone la questione di stabilire se le deduzioni dell'IVA versata a monte, operate dai sigg. Fischer e Brandenstein quando prestazioni di servizi e cessioni di beni sono state fornite ai loro veicoli, debbano costituire oggetto di una rettifica parziale in conformità all'art. 20, n. 1, lett. b), della suddetta direttiva.

35 Il Bundesfinanzhof precisa a tal riguardo, nella causa C-322/99, che, anche se il prelievo dell'autovettura Bentley per uso privato non comporta imposizione per quanto concerne le prestazioni eseguite in un momento successivo all'acquisto del veicolo, tale prelievo potrebbe costituire una modifica degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della deduzione attinente alle prestazioni di carrozzeria e di verniciatura. Nella causa C-323/99 il Bundesfinanzhof ritiene che il valore dei diversi beni che il sig. Brandenstein ha acquistato per il suo veicolo in un momento successivo all'acquisto di quest'ultimo, in particolare la marmitta catalitica e il nuovo parabrezza, permanesse in parte al momento del prelievo del veicolo nel 1991 e non fosse completamente ammortizzato. Di conseguenza, sarebbe possibile che gli elementi presi in considerazione a suo tempo per la determinazione dell'importo della deduzione dell'IVA versata a monte abbiano subito una modifica ai sensi dell'art. 20, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. In effetti, tali beni, che non sono stati ancora interamente ammortizzati e che sono stati prelevati in esenzione dall'IVA ai sensi dell'art. 5, n. 6, prima frase, della sesta direttiva, non sono più stati utilizzati ai fini delle operazioni tassate ai sensi dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva in un momento successivo al suddetto prelievo.

36 Ritenendo che la soluzione delle controversie dinanzi ad esso pendenti necessitasse quindi di un'interpretazione del diritto comunitario, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte varie questioni pregiudiziali.

37 Nella causa C-322/99 il Bundesfinanzhof ha sottoposto le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se successivi lavori di carrozzeria e di verniciatura (con deduzione dell'imposta) su un'autovettura (acquistata senza diritto alla deduzione dell'imposta) prelevata dall'impresa comportino

a) che questa, ai sensi dell'art. 5, n. 6, della [sesta] direttiva, debba essere considerata come un bene, che ha consentito una deduzione parziale dell'IVA, oppure

b) che le spese successive debbano essere considerate come elementi del bene che hanno consentito una deduzione dell'IVA.

2) In caso di soluzione affermativa della questione sub 1: quali siano i beni assoggettati all'imposta ai sensi dell'art. 5, n. 6, della direttiva in quanto prelevati dall'impresa:

a) l'autovettura unitamente alle prestazioni fatte valere (lavori di carrozzeria e verniciatura) oppure

b) solo le prestazioni fatte valere (lavori di carrozzeria e verniciatura).

3) In caso di soluzione affermativa della questione sub 2: se la base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. b), della direttiva sia costituita dal prezzo di acquisto dell'autovettura (o di un veicolo dello stesso tipo) unitamente al prezzo delle prestazioni di riparazione, al prezzo vigente al tempo del prelievo, oppure solo dal prezzo delle riparazioni fatte valere (con deduzione d'imposta).

4) Quale sia il rapporto tra l'art. 5, n. 6, e l'art. 5, n. 7, lett. c), della direttiva.

5) In caso di soluzione della questione sub 1 nel senso che le prestazioni (lavori di carrozzeria e verniciatura) fatte valere successivamente (con deduzione d'imposta) nel prelevare un bene (autovettura) non devono essere assoggettate ad imposta ai sensi dell'art. 5, n. 6, della direttiva: se la deduzione per queste prestazioni debba essere rettificata ai sensi dell'art. 20, n. 1, lett. b), della direttiva».

38 Nella causa C-323/99 il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se [l'art. 5, n. 6, prima frase, della sesta direttiva] si applichi qualora non il bene stesso, ma i servizi o le forniture che il soggetto passivo ha ottenuto per questo bene successivamente al suo acquisto abbiano consentito la deduzione dell'imposta versata a monte.

2) Che cosa si debba intendere col termine "elemento che compone il bene" ai sensi di questa disposizione.

3) Come si calcoli la base imponibile in caso di prelievo, qualora non il bene prelevato, ma alcuni elementi che lo compongono abbiano consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto.

4) Se la deduzione dell'imposta che un soggetto passivo ha fatto valere riguardo a prestazioni di servizi o cessioni di beni per beni acquistati senza aver diritto alla detrazione dell'imposta debba essere rettificata ai sensi dell'art. 20 della [sesta] direttiva, nel caso in cui non si applichi l'art. 5, n. 6, prima frase, di tale direttiva».

39 Con ordinanza del presidente della Corte 6 luglio 2000, le cause C-322/99 e C-323/99 sono state riunite ai fini della fase orale e della sentenza, in conformità all'art. 43 del regolamento di procedura.

Sulle prime due questioni pregiudiziali nelle cause C-322/99 e C-323/99, relative all'imposizione ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva

40 Con la prima questione pregiudiziale nella causa C-322/99 e le prime due questioni pregiudiziali nella causa C-323/99 il giudice a quo mira in sostanza ad appurare se ci sia assoggettamento all'IVA, a norma dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, quando un soggetto passivo preleva per fini estranei a quelli aziendali un veicolo che è stato acquistato senza aver consentito una deduzione dell'IVA e che ha fatto oggetto, in un momento successivo al suo acquisto, di lavori per i quali l'IVA è stata dedotta. La seconda questione pregiudiziale nella causa C-322/99 mira a far stabilire se, in caso di soluzione affermativa, l'art. 5, n. 6, debba interpretarsi nel senso che l'imposizione colpisca il bene e gli elementi che lo compongono oppure solamente gli elementi incorporati al bene in un momento successivo.

41 Secondo il governo ellenico, che ha presentato osservazioni solo nell'ambito della causa C-322/99, un bene acquistato da un soggetto passivo senza possibilità di deduzione dell'IVA versata a monte e che rientra nell'ambito dell'attività aziendale del soggetto passivo deve essere considerato come un bene che consente una deduzione parziale dell'IVA pagata a monte, ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, quando le spese sostenute per questo bene che hanno dato luogo alla deduzione dell'IVA hanno incrementato il valore del bene stesso. Nel caso specifico i

lavori di carrozzeria e di verniciatura eseguiti sull'autovettura Bentley del sig. Fischer sarebbero ingenti, come sarebbe attestato dal loro costo in rapporto al prezzo di acquisto iniziale, e di conseguenza dovrebbero considerarsi come sommati al prezzo di acquisto complessivo dell'autovettura. Dovrebbe esservi quindi assoggettamento all'IVA in seguito al prelievo da parte del sig. Fischer del bene per uso privato.

42 Secondo il governo tedesco e la Commissione, spese che hanno consentito una deduzione dell'IVA e che sono state sostenute per lavori eseguiti su un bene a sua volta acquistato senza possibilità di dedurre l'IVA pagata a monte possono portare ad un assoggettamento all'IVA in caso di prelievo del bene per fini estranei a quelli aziendali, qualora i lavori eseguiti abbiano dato luogo ad «elementi che compongono il bene» ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva. Le loro interpretazioni della nozione di «elementi che compongono il bene», tuttavia, differiscono.

43 Secondo il governo tedesco, la finalità dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva necessita che vengano riconosciuti come «elementi che compongono il bene» ai sensi di tale disposizione non solo i beni materiali indipendenti, ma anche le prestazioni di servizi che contribuiscono, con sufficiente continuità, alla conservazione o all'accrescimento del valore del bene. L'imposizione sarebbe necessaria in entrambi i casi per evitare che il soggetto passivo trasferisca nel suo patrimonio privato senza pagare IVA alcuna valori che consentono una deduzione dell'IVA versata a monte e che egli benefici in tal modo di un indebito vantaggio rispetto a un consumatore comune che acquisti un bene dello stesso tipo. Il governo tedesco rileva, peraltro, per quanto riguarda in particolare lavori di riparazione eseguiti su autoveicoli, le difficoltà che pone nella pratica una delimitazione tra i concetti di cessione di beni e di prestazione di servizi.

44 Secondo la Commissione, invece, si può parlare di «elementi che compongono il bene» ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva solo se due condizioni cumulative sono soddisfatte. Dovrebbe, innanzi tutto, esserci stata una cessione, vale a dire occorrerebbe che altri beni materiali dovrebbero essere stati aggiunti al bene aziendale. Una prestazione di servizi relativa al bene aziendale non potrebbe di conseguenza essere considerata come un elemento che compone il bene. Occorrerebbe inoltre che, in seguito al montaggio di altri elementi sul bene in oggetto, il valore complessivo del bene aziendale fosse considerevolmente aumentato. Spese che servono all'uso e alla manutenzione del bene, come quelle per ordinari lavori di manutenzione, anche se si tratta di cambiare parti usate, non comporterebbero di solito un aumento del valore del bene.

45 Secondo la Commissione, la prima condizione, e cioè la necessità di una cessione di un bene materiale, deriverebbe dal sistema stesso e dalla collocazione dell'art. 5 della sesta direttiva, che comprenderebbe espressamente solo norme relative alla cessione di beni materiali. Peraltro, a differenza delle aggiunte di altri elementi, che inciderebbero sulle caratteristiche materiali di un bene, il valore aggiunto in seguito ad una prestazione di servizi verrebbe consumato regolarmente dall'uso che si fa del bene. Nel caso in cui un'attività comprendesse tanto un elemento di cessione di beni quanto un elemento di prestazione di servizi, per esempio quando la riparazione di un veicolo presuppone la fornitura di pezzi di ricambio e il loro montaggio, l'attività dovrebbe essere valutata nel suo complesso per determinare quale sia l'elemento che prevale.

46 Secondo la Commissione, la seconda condizione, la necessità, cioè, di un sensibile incremento del valore del bene, risulterebbe dal principio della neutralità dell'IVA. Dato che, nel caso di un prelievo soggetto ad imposta in applicazione dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, quanto in particolare al prelievo di un bene acquistato senza aver consentito una deduzione, essa ritiene che siano soggetti ad IVA sia il bene sia gli elementi che lo compongono che hanno consentito una deduzione, il che comporta una doppia imposizione del bene, bisognerebbe interpretare restrittivamente la nozione di «elementi che compongono il bene».

47 Per quanto riguarda la questione della base imponibile ex art. 5, n. 6, della sesta direttiva, il governo tedesco e la Commissione ritengono che, quando un soggetto passivo preleva per suo uso privato un bene aziendale che egli ha acquistato senza possibilità di deduzione dell'IVA

pagata a monte, ma per il quale egli ha dedotto l'IVA sulle spese sostenute per prestazioni di servizi e cessioni di beni fornite in un momento successivo all'acquisto del bene, l'IVA dovuta a norma dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva colpisce nel loro complesso sia il bene sia gli elementi che lo compongono.

48 Secondo il governo tedesco e la Commissione, dall'art. 5, n. 6, della sesta direttiva risulta chiaramente che l'equiparazione ad una cessione a titolo oneroso e quindi l'imposizione concernono il bene prelevato nella sua globalità, e non solo gli elementi che compongono tale bene, essendo stato tale concetto utilizzato solo per sottolineare la distinzione tra il diritto a deduzione sul bene prelevato e il diritto a deduzione sui suddetti elementi.

49 Il governo tedesco e la Commissione sostengono che tale interpretazione è confortata dalla genesi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

50 Essi fanno valere a tal riguardo che la Commissione aveva inizialmente proposto di tassare il prelievo in proporzione alle deduzioni dell'IVA effettuate a monte. L'art. 5, n. 3, lett. a), della proposta della sesta direttiva 29 giugno 1973 (Bollettino delle Comunità europee, supplemento 11/73, pag. 39) prevedeva infatti che un'imposizione del prelievo potesse verificarsi solo «nei limiti in cui» tale bene o gli elementi che lo compongono avessero consentito una deduzione totale o parziale dell'IVA. La disposizione così formulata non sarebbe stata tuttavia accettata dagli Stati membri. L'uso del termine «quando» nell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, nella formulazione adottata dal Consiglio, invece dell'espressione «nei limiti in cui», rivelerebbe chiaramente in tale contesto la volontà del legislatore comunitario di istituire un'imposizione del prelievo basata, a fini esemplificativi, sul valore complessivo del bene e non unicamente sul valore dell'elemento che compone il bene che aveva dato luogo alla deduzione, nel caso in cui il bene stesso non abbia consentito una deduzione dell'IVA pagata a monte.

Valutazione della Corte

51 Per quanto riguarda, in primo luogo, la questione se sussista assoggettamento all'IVA a norma dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva quando un soggetto passivo preleva a fini estranei all'impresa un veicolo acquistato senza che sia stata consentita una deduzione dell'IVA e che è stato oggetto, in un momento successivo al suo acquisto, di lavori per i quali l'IVA è stata dedotta, occorre interpretare la seguente disposizione dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva: quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto.

52 A tal riguardo si deve distinguere tra i concetti di «bene» e di «elementi che lo compongono» ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

53 Da una parte, la disposizione «detto bene [ha] consentito una deduzione (...) dell'imposta sul valore aggiunto» riguarda unicamente l'imposta relativa all'acquisto iniziale o alla produzione del bene e non l'imposta relativa alle spese sostenute in un momento successivo per detto bene, spese che concernono in particolare l'espressione «gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione (...) dell'imposta sul valore aggiunto».

54 L'interpretazione proposta dal governo ellenico non può quindi essere accolta.

55 Dall'altra, il concetto di «elementi che compongono il bene» di cui all'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, che non viene da questa definito, dev'essere inteso nel senso che esso comprende tanto gli elementi già presenti al momento dell'acquisto iniziale del bene quanto gli elementi che vi sono stati incorporati in un momento successivo.

56 A questo proposito occorre ricordare che l'obiettivo di cui all'art. 5, n. 6, della sesta direttiva consiste in particolare nel garantire parità di trattamento tra il soggetto passivo che prelevi un bene

dalla sua impresa e un consumatore comune che acquisti un bene dello stesso tipo. Ai fini del conseguimento di questo obiettivo, tale disposizione impedisce che un soggetto passivo che ha potuto detrarre l'IVA sull'acquisto di un bene destinato alla sua impresa sfugga al pagamento dell'IVA quando preleva il bene stesso dal patrimonio della sua impresa per fini privati e goda così di indebiti vantaggi rispetto al consumatore comune che acquista il bene pagando l'IVA [v. sentenza 8 marzo 2001, causa C-415/98, Bakcsi (Racc. pag. I-1831, punto 42), e giurisprudenza ivi citata].

57 Per raggiungere tale obiettivo gli elementi già presenti al momento dell'acquisto iniziale del bene e gli elementi incorporati in un momento successivo a tale acquisto non possono essere trattati diversamente. In entrambi i casi, se un soggetto passivo ha dedotto l'IVA relativa agli elementi che compongono il bene, gli si deve impedire, nel momento in cui preleva il bene per il suo uso privato, di godere di un indebito vantaggio rispetto al consumatore comune.

58 La questione se il concetto di «elementi che compongono il bene» possa riguardare tanto prestazioni di servizi quanto cessioni di beni è stata dibattuta dinanzi alla Corte.

59 A tal proposito risulta chiaramente dall'art. 5, n. 6, della sesta direttiva che il concetto di «elementi che compongono il bene» rinvia ad oggetti tangibili e materiali incorporati al bene e non può applicarsi a prestazioni di servizi.

60 Siffatta interpretazione è avvalorata dal contesto stesso in cui si inserisce tale disposizione della sesta direttiva. Dato che un «bene» viene definito dall'art. 5, n. 1, della sesta direttiva come un bene materiale, gli «elementi» che compongono tale bene a norma del n. 6 dello stesso articolo devono essere della stessa natura. Ora, una prestazione di servizi è definita dall'art. 6, n. 1, della sesta direttiva come ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'art. 5 della direttiva stessa.

61 L'interpretazione estensiva del concetto di «elementi che compongono il bene» proposta dal governo tedesco non può quindi essere accolta.

62 Avendo il governo tedesco sottolineato la difficoltà di distinguere tra cessioni di beni e prestazioni di servizi, per quanto riguarda in particolare i lavori eseguiti su un'autovettura, occorre ricordare che, in conformità ad una costante giurisprudenza, per determinare se una data operazione costituisca una cessione di beni o una prestazione di servizi, si devono identificarne gli elementi caratteristici [sentenza 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (Racc. pag. I-2395, punto 12)]. Quando una cessione di beni non è altro che una componente di un'operazione nella quale predominano le prestazioni di servizi, essa deve essere considerata come una prestazione di servizi (v. la citata sentenza Faaborg-Gelting Linien, punto 14).

63 Ne risulta che le prestazioni di servizi, comprese quelle che richiedono cessioni di beni accessorie e di minore importanza, non possono costituire «elementi che compongono il bene» ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

64 Quanto alle cessioni di beni, bisogna innanzi tutto, come rileva l'avvocato generale al paragrafo 72 delle sue conclusioni, distinguere a seconda che il bene incorporato al veicolo sia o meno separabile ed autonomo rispetto a quest'ultimo. Così, siffatto bene, quando mantiene le sue caratteristiche distintive fisiche ed economiche, non deve essere considerato come un elemento che compone il veicolo.

65 Ai fini dell'IVA, il trasferimento nel patrimonio privato di un soggetto passivo di un veicolo a cui è stato incorporato siffatto bene separabile ed autonomo dev'essere considerato come costitutivo di due prelievi imponibili indipendenti l'uno dall'altro. Di conseguenza, per l'uno e l'altro di tali prelievi, si verificherà assoggettamento all'IVA a norma dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva solo se l'oggetto prelevato ha consentito una deduzione dell'imposta a monte.

66 In secondo luogo, per ragioni relative alle esigenze del principio di neutralità insito nel regime della sesta direttiva, bisogna distinguere tra le cessioni di beni che contribuiscono semplicemente a conservare il valore del bene e che, di regola, sono consumate al momento del prelievo, da una parte, e quelle che comportano un incremento duraturo del valore del bene e non sono consumate completamente al momento del prelievo, dall'altra.

67 Infatti, in caso di prelievo da parte di un soggetto passivo di un bene inizialmente acquistato da un privato non soggetto ad imposta senza possibilità di dedurre l'IVA, sarebbe in contrasto col suddetto principio di neutralità assoggettare tale prelievo all'IVA quando le cessioni di beni successive all'acquisto, anche se hanno consentito una deduzione, hanno solo contribuito alla manutenzione del bene, senza incrementarne il valore, e si sono consumate quindi al momento del prelievo. In tali circostanze il soggetto passivo non godrebbe di alcun indebito vantaggio, rispetto al consumatore comune, prelevando il bene senza pagare l'IVA.

68 Per contro, è conforme all'obiettivo perseguito dall'art. 5, n. 6, della sesta direttiva il fatto che tale tipo di prelievo sia assoggettato all'IVA quando le cessioni di beni successive all'acquisto hanno comportato un incremento duraturo del valore del bene non interamente consumato al momento del prelievo.

69 Si può rilevare che, secondo il giudice a quo, ciò potrebbe verificarsi nella causa C-323/99 per la marmitta catalitica installata nel 1987 e per il parabrezza sostituito nel 1991 sull'auto del sig. Brandenstein, salvo ritenere che questi non abbiano perduto le loro caratteristiche distintive fisiche ed economiche. Il giudice a quo riteneva, infatti, che il valore di tali elementi sussistesse ancora, in parte, al momento del prelievo del veicolo nel 1991 e non fosse quindi completamente azzerato.

70 Alla luce delle precedenti considerazioni, occorre concludere che, quando un soggetto passivo preleva per fini estranei a quelli dell'impresa un bene acquistato senza che abbia consentito una deduzione dell'IVA, ed essendo stato oggetto, in un momento successivo al suo acquisto, di lavori per i quali l'IVA è stata dedotta, sussiste assoggettamento all'IVA a norma dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva se i lavori eseguiti hanno dato luogo all'incorporazione di «elementi che compongono il bene» ai sensi di tale disposizione. Nel caso in cui il bene prelevato sia un veicolo, costituiscono «elementi che compongono il bene» i beni ceduti che, da una parte, hanno definitivamente perduto le loro caratteristiche distintive fisiche ed economiche in seguito alla loro incorporazione al veicolo e, dall'altra, hanno comportato un incremento duraturo del valore del bene, non completamente consumato al momento del prelievo.

71 Occorre inoltre precisare che tale interpretazione data in risposta alle questioni poste nell'ambito del prelievo di un veicolo è valida quale che sia il bene materiale prelevato.

72 Va esaminato, in secondo luogo, se, in caso di assoggettamento di un prelievo all'IVA alle condizioni menzionate al punto 70 della presente sentenza, l'art. 5, n. 6, della sesta direttiva debba interpretarsi nel senso che l'imposizione colpisce il bene e gli elementi che lo compongono oppure solo gli elementi incorporati in un momento successivo.

73 Al punto 44 della citata sentenza Bakcsi la Corte ha affermato che, quando il soggetto passivo non ha potuto dedurre l'IVA gravante sul bene aziendale acquistato d'occasione presso un privato non soggetto ad imposta, si deve ritenere che tale bene non abbia consentito una deduzione dell'IVA ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, il che esclude di conseguenza

l'imposizione del prelievo in forza di tale disposizione.

74 Lo stesso vale per il prelievo di un bene aziendale da parte di un soggetto passivo per suo uso privato nel caso in cui, in seguito all'acquisto del bene acquisito senza aver consentito una deduzione dell'IVA pagata a monte, il bene è stato oggetto di prestazioni di servizi o di cessioni di beni che hanno consentito una deduzione dell'IVA.

75 Sarebbe, infatti, in contrasto con l'obiettivo della parità di trattamento perseguito dall'art. 5, n. 6, della sesta direttiva interpretare tale disposizione nel senso che essa implica, nel caso del prelievo di un bene per l'uso privato del soggetto passivo, una tassazione complessiva sul bene e sugli elementi che vi sono stati incorporati, quand'anche il bene sia stato inizialmente acquisito senza possibilità di dedurre l'IVA versata a monte e solo gli «elementi che compongono» il bene acquisiti a posteriori abbiano consentito una deduzione dell'IVA pagata a monte.

76 E' giocoforza constatare che l'imposizione del bene in una fattispecie del genere, quando esso non ha consentito una deduzione dell'IVA pagata a monte al momento del suo acquisto, provocherebbe una doppia imposizione in contrasto col principio della neutralità fiscale insito nel sistema comune dell'IVA e in cui s'inserisce la sesta direttiva [v., a proposito dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, la sentenza Bakcsi, punto 46, e, a proposito dell'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della stessa direttiva, la citata sentenza Kühne, punto 10, e la sentenza 25 maggio 1993, causa C-193/91, Mohsche (Racc. pag. I-2615, punto 9)]. La tassazione sugli «elementi che compongono il bene» come definiti al punto 70 della presente sentenza costituisce del resto la garanzia che il soggetto passivo non goda di alcun indebito vantaggio rispetto al consumatore comune.

77 Alla luce dei punti 72-76 della presente sentenza, si deve concludere quanto segue: l'art. 5, n. 6, della sesta direttiva deve interpretarsi nel senso che non sussiste imposizione di un bene prelevato da un soggetto passivo per suo uso privato quando tale bene non ha consentito una deduzione in ragione del suo acquisto presso un soggetto che non ha la qualità di soggetto passivo, e ciò anche se spese che hanno consentito una deduzione dell'IVA versata a monte sono state successivamente sostenute per tale bene. Nel caso in cui, in seguito al suo acquisto, il bene sia stato oggetto di lavori che hanno consentito una deduzione dell'IVA versata a monte e che hanno dato luogo all'incorporazione di elementi che compongono il bene, come definiti al punto 70 della presente sentenza, l'IVA esigibile al momento del prelievo in applicazione dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva verterà quindi solo su questi elementi.

78 Si devono quindi risolvere le prime due questioni del giudice a quo nelle cause C-322/99 e C-323/99 nel senso che, quando un soggetto passivo preleva a fini estranei all'impresa un bene (nella fattispecie, un veicolo) acquistato senza che sia stata consentita deduzione dell'IVA e che è stato oggetto, in un momento successivo al suo acquisto, di lavori per i quali l'IVA è stata dedotta, l'IVA dovuta in forza dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva riguarda solo gli elementi che compongono il bene che hanno consentito una deduzione, e cioè gli elementi che hanno definitivamente perduto le loro caratteristiche distintive fisiche ed economiche nel momento in cui sono stati incorporati al veicolo, in un momento successivo al suo acquisto, in seguito ad operazioni di cessioni di beni che hanno comportato un incremento duraturo del valore del veicolo, non interamente consumato al momento del prelievo.

Sulle terze questioni pregiudiziali nelle cause C-322/99 e C-323/99, relative alla base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva

79 Con le sue terze questioni nelle cause C-322/99 e C-323/99 il giudice a quo chiede in sostanza se, in circostanze come quelle in oggetto nelle cause principali, la base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva debba essere determinata con riferimento al prezzo d'acquisto dell'autovettura o di un'autovettura simile, al momento del prelievo, maggiorato del prezzo dei lavori di riparazione che hanno comportato «elementi che compongono il bene», ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, o se essa sia costituita unicamente dal prezzo pagato per tali

lavori di riparazione che hanno comportato la deduzione dell'IVA a monte.

80 Il riferimento al prezzo d'acquisto, determinato al momento del prelievo, può apparire come contraddittorio trattandosi di un bene acquistato per definizione prima del prelievo; esso risulta tuttavia dal disposto stesso dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. Occorre precisare che con ciò va inteso il valore residuo del bene al momento del prelievo.

81 Secondo il governo tedesco, la base imponibile prevista dall'art. 11, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva è costituita dal prezzo di acquisto del veicolo o di un veicolo simile e dal prezzo delle prestazioni di riparazioni, determinate al momento del prelievo. Essendo la base imponibile calcolata in base a prezzi determinati al momento del prelievo, essa dovrebbe necessariamente includere le spese sostenute per conservare il valore del bene e le sue eventuali plusvalenze, accumulate nel corso del periodo durante il quale tale bene ha fatto parte del patrimonio dell'impresa.

82 Allo stesso modo, la Commissione sostiene che, se risulta dalla valutazione dei fatti che gli «elementi che compongono il bene» ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva sono stati aggiunti ad un bene aziendale inizialmente acquisito senza possibilità di dedurre l'IVA versata a monte, la base imponibile è costituita, in caso di prelievo, dal prezzo di un bene simile al momento del prelievo, compresi gli elementi che compongono il bene che sono stati ad esso aggiunti.

83 Secondo il governo ellenico, la base imponibile dovrebbe essere determinata elemento per elemento. Occorrerebbe a tal fine determinare innanzi tutto il valore del bene al momento in cui ha luogo l'operazione del prelievo, e successivamente calcolare l'IVA, il cui importo sarà in funzione del rapporto tra le spese che hanno consentito una deduzione e il prezzo totale d'acquisto del bene.

Valutazione della Corte

84 Tenendo conto della soluzione figurante al punto 78 della presente sentenza, occorre risolvere le terze questioni del giudice a quo nel senso che, nel caso di un prelievo soggetto ad imposizione a norma dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, per quanto riguarda in particolare il prelievo di un bene (nella fattispecie, un veicolo):

- acquistato senza aver consentito una deduzione, e

- per il quale sono stati eseguiti lavori che hanno consentito una deduzione e che hanno dato luogo all'incorporazione di «elementi che compongono il bene»,

la base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva deve essere determinata con riferimento al prezzo, al momento del prelievo, dei beni incorporati al veicolo che costituiscono gli elementi che compongono il bene prelevato ai sensi dell'art. 5, n. 6, della stessa direttiva.

Sulla quarta questione pregiudiziale nella causa C-322/99, relativa al combinato disposto dell'art. 5, n. 6, e dell'art. 5, n. 7, lett. c), della sesta direttiva

85 Con la quarta questione nella causa C-322/99 il giudice a quo intende stabilire come si articolano fra loro l'art. 5, n. 6, e l'art. 5, n. 7, lett. c), della sesta direttiva.

86 Ai sensi dell'art. 5, n. 7, lett. c), della sesta direttiva, gli Stati membri possono assimilare ad una cessione a titolo oneroso il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica tassabile, quando detti beni abbiano consentito una deduzione parziale o totale al momento del loro acquisto o della loro destinazione conformemente all'art. 5, n. 7, lett. a). L'art. 5, n. 7, lett. c), autorizza quindi gli Stati membri ad adottare una disposizione speciale per i casi in cui un soggetto passivo ponga fine alla sua attività

professionale.

87 Come sottolinea l'avvocato generale al paragrafo 83 delle sue conclusioni, è pacifico che la Repubblica federale di Germania non ha fatto uso della possibilità che le offriva l'art. 5, n. 7, lett. c), della sesta direttiva. L'imposizione del prelievo di beni all'origine della controversia principale è di conseguenza esclusivamente disciplinata dall'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, e non è necessario fornire un'interpretazione dell'art. 5, n. 7, lett. c), della stessa.

Sulla quinta questione pregiudiziale nella causa C-322/99 e la quarta questione nella causa C-323/99, relative alla rettifica delle deduzioni in forza dell'art. 20 della sesta direttiva

88 Con la quinta questione pregiudiziale nella causa C-322/99 e la quarta questione nella causa C-323/99 il giudice a quo si interroga in merito alla necessità di una rettifica, in forza dell'art. 20 della sesta direttiva, di deduzioni dell'IVA. Egli chiede in sostanza se, nel caso in cui lavori eseguiti in un momento successivo all'acquisto di un veicolo e che hanno dato luogo a deduzione dell'imposta a monte non comportino assoggettamento all'IVA ai sensi dell'art. 5, n. 6, della suddetta direttiva al momento del prelievo del veicolo, le deduzioni dell'IVA operate a titolo di tali lavori debbano essere oggetto di una rettifica in conformità all'art. 20, n. 1, lett. b), di tale direttiva.

89 Occorre rilevare che, in situazioni come quelle all'origine delle controversie principali, dall'art. 20, n. 1, lett. b), della sesta direttiva risulta che la deduzione dell'IVA inizialmente operata dal soggetto passivo deve essere rettificata al momento del prelievo del bene da parte del soggetto passivo per suo uso privato quando alcune modifiche degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle deduzioni sono intervenute in un momento successivo alla dichiarazione.

90 Tale norma è applicabile alle operazioni eseguite in un momento successivo all'acquisto di un bene e che hanno dato luogo a deduzione dell'IVA pagata a monte che sono escluse dalla nozione di «elementi che compongono il bene» di cui all'art. 5, n. 6, della sesta direttiva. Tali operazioni corrispondono, da una parte, alle prestazioni di servizi eseguite in un momento successivo all'acquisto di un bene e che hanno dato luogo a deduzione dell'IVA pagata a monte e, dall'altra, a quelle delle cessioni di beni, eseguite in un momento successivo all'acquisto di un bene e che hanno dato luogo a deduzione dell'IVA a monte, che sono escluse dalla nozione di «elementi che compongono il bene» di cui all'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

91 Occorre tuttavia precisare che, nel caso in cui tali prestazioni di servizi o cessioni di beni che hanno consentito una deduzione dell'IVA siano state interamente consumate nell'ambito dell'attività professionale prima del prelievo, non sussisterà alcuna modifica di elementi ai sensi dell'art. 20, n. 1, lett. b), della sesta direttiva che giustifichi una rettifica delle deduzioni.

92 Pertanto, la deduzione dell'IVA che ha colpito le spese sostenute per i lavori eseguiti sulle autovetture dei sigg. Fischer e Brandenstein deve essere rettificata ai sensi dell'art. 20, n. 1, lett. b), della sesta direttiva laddove il prelievo non sia soggetto a IVA in applicazione dell'art. 5, n. 6, della suddetta direttiva e il valore dei lavori di cui trattasi non sia stato interamente consumato nell'ambito dell'attività professionale dei soggetti passivi prima del trasferimento dei veicoli nel loro patrimonio privato.

93 Resta da determinare se, per le cessioni di beni che hanno dato luogo a deduzione e che costituiscono gli «elementi che compongono il bene» ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, l'applicazione dell'art. 20, n. 1, lett. b), della stessa direttiva sia assolutamente da escludersi.

94 A tal riguardo occorre rilevare che nulla esclude l'applicazione dell'art. 20, n. 1, lett. b), della sesta direttiva quando si tratta degli «elementi che compongono il bene» di cui all'art. 5, n. 6, della stessa direttiva. Del resto, l'art. 20, n. 1, lett. b), esclude espressamente la rettifica delle operazioni di cui all'art. 5, n. 6, solo nei casi di prelievi eseguiti per effettuare regali di scarso valore e

campioni.

95 Occorre quindi risolvere la quinta questione nella causa C-322/99 e la quarta questione nella causa C-323/99, come riformulate al punto 88 della presente sentenza, nel senso che, nell'ipotesi in cui lavori eseguiti in un momento successivo all'acquisto di un bene (nella fattispecie, un veicolo) e che hanno consentito una deduzione dell'IVA versata a monte non comportino assoggettamento all'IVA ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva al momento del prelievo del veicolo, le deduzioni dell'IVA operate a titolo di tali lavori devono essere rettificate in conformità all'art. 20, n. 1, lett. b), di tale direttiva se il valore dei lavori in oggetto non sia stato interamente consumato nell'ambito dell'attività professionale del soggetto passivo prima del trasferimento del veicolo nel suo patrimonio privato.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

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

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Bundesfinanzhof con ordinanze 15 luglio 1999, dichiara:

1) Quando un soggetto passivo preleva a fini estranei all'impresa un bene (nella fattispecie, un veicolo) acquistato senza che sia stata consentita deduzione dell'imposta sul valore aggiunto e che è stato oggetto, in un momento successivo al suo acquisto, di lavori per i quali l'imposta sul valore aggiunto è stata dedotta, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in forza dell'art. 5, n. 6, 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, riguarda solo gli «elementi che compongono il bene» che hanno consentito una deduzione, e cioè gli elementi che hanno definitivamente perduto le loro caratteristiche distintive fisiche ed economiche nel momento in cui sono stati incorporati al veicolo, in un momento successivo al suo acquisto, in seguito ad operazioni di cessioni di beni che hanno comportato un incremento duraturo del valore del veicolo, non interamente consumato al momento del prelievo.

2) Nel caso di un prelievo soggetto ad imposizione a norma dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva 77/388, per quanto riguarda in particolare il prelievo di un bene (nella fattispecie, un veicolo):

- acquistato senza che sia stata consentita una deduzione, e

- per il quale sono stati eseguiti alcuni lavori che hanno consentito una deduzione e che hanno dato luogo all'incorporazione di «elementi che compongono il bene»,

la base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva 77/388 deve essere determinata con riferimento al prezzo, al momento del prelievo, dei beni incorporati al veicolo che costituiscono gli elementi che compongono il bene prelevato ai sensi dell'art. 5, n. 6, della stessa direttiva.

3) Nell'ipotesi in cui lavori eseguiti in un momento successivo all'acquisto di un bene (nella fattispecie, un veicolo) e che hanno consentito una deduzione dell'imposta sul valore aggiunto a monte non comportino assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva 77/388 al momento del prelievo del veicolo, le deduzioni dell'imposta sul valore aggiunto operate a titolo di tali lavori devono essere rettificate in conformità all'art. 20, n. 1, lett. b), di tale direttiva se il valore dei lavori in oggetto non sia stato interamente consumato nell'ambito dell'attività professionale del soggetto passivo prima del trasferimento del veicolo nel suo patrimonio privato.