Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MACIEJ SZPUNAR

presentate il 17 settembre 2020 (1)

Causa C-288/19

QM

contro

Finanzamt Saarbrücken

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht des Saarlandes (Tribunale per le cause tributarie del Land della Saar, Germania)]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto - Direttiva 2006/112/CE - Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso - Articolo 45 – Luogo delle prestazioni di servizi - Articolo 56 – Luogo delle prestazioni di servizi di noleggio di un mezzo di trasporto – Concessione in uso ai dipendenti delle autovetture aziendali»

Introduzione

1. La concessione in uso da parte di un soggetto passivo di un'autovettura destinata alla sua impresa, per finalità private di un suo dipendente, è soggetta all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») ? Quali sono, se del caso, le condizioni per una siffatta tassazione e l'operazione in parola costituisce un'operazione di noleggio di un mezzo di trasporto ? Sono questi i quesiti sui quali la Corte avrà l'occasione di pronunciarsi nella presente causa, chiarendo, al contempo, la sua giurisprudenza relativa sia alla concessione in uso da parte dei soggetti passivi dei beni destinati alle loro imprese, sia alle prestazioni di servizi effettuate da questi ultimi per fini privati, nonché alla definizione del servizio di noleggio alla luce della suddetta giurisprudenza.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

2. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2), come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 (3) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»), dispone quanto segue:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

3. Ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, della suddetta direttiva:

«1. Sono assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso le operazioni seguenti:

a) l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA;

b) la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa».

4. Ai sensi dell'articolo 45, prima frase, di tale direttiva:

«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. (...)».

5. Infine, l'articolo 56, paragrafi 2 e 3, della direttiva 2006/112, nella versione applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2013 (4), così dispone:

«2. Il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio non a breve termine di un mezzo di trasporto a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui il destinatario è stabilito oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale.

(...)

3. Ai fini dei paragrafi 1 e 2, per "noleggio a breve termine" si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto durante un periodo non superiore a trenta giorni e, per quanto riguarda i natanti, non superiore a novanta giorni».

Il diritto tedesco

6. La direttiva 2006/112 è stata recepita nel diritto tedesco dalle disposizioni dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra di affari, in prosieguo: l'«UStG»). L'articolo 3a dell'UStG stabilisce norme generali per determinare il luogo delle operazioni imponibili. In deroga a tali disposizioni, conformemente all'articolo 3f dell'UStG, nella versione applicabile ai fatti oggetto della controversia principale, il luogo delle prestazioni di servizi effettuate dal soggetto passivo a titolo gratuito per fini estranei alla sua impresa o per esigenze private del suo personale è il luogo in cui il soggetto passivo in questione esercita la sua attività economica.

Contesto fattuale, svolgimento del procedimento e questioni pregiudiziali

7. La società QM è una società di gestione di fondi di investimento con sede in Lussemburgo. Essa ha concesso in uso, tra l'altro, a due dipendenti residenti in Germania, le autovetture aziendali. Questi ultimi potevano utilizzare le autovetture in questione per finalità sia aziendali, sia

private.

8. Nel caso di uno dei dipendenti, la concessione in uso dell'autovettura avveniva a titolo gratuito, mentre l'altro dipendente sosteneva un costo annuale, trattenuto dal suo stipendio, di EUR 5 688.

9. La società QM effettua principalmente operazioni esenti dall'IVA e le contabilizza in Lussemburgo in regime di imposizione semplificato. Il regime in parola non consente di detrarre l'IVA pagata a monte sui beni e sui servizi acquistati in una fase commerciale anteriore. In particolare, la società QM non ha esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta che ha pagato a monte sulle due autovetture oggetto della controversia principale.

10. Nel novembre 2014, la società QM si è registrata come soggetto passivo IVA in Germania e ha presentato le dichiarazioni IVA relative agli anni 2013 e 2014, nelle quali ha tenuto conto delle concessioni in uso delle suddette autovetture. Sulla base delle suddette dichiarazioni, il Finanzamt Saarbrücken (autorità fiscale in Saarbrücken, Germania) ha emesso avvisi di accertamento. Tuttavia, nel luglio 2015, la società QM ha presentato reclamo avverso i suddetti avvisi. Il reclamo in parola è stato respinto in data 2 maggio 2016.

11. Il 2 giugno 2016 la società QM ha presentato ricorso avverso tale decisione dinanzi al giudice del rinvio. Essa sostiene che siffatta concessione in uso di autovetture non è soggetta all'imposta, in quanto non si tratta di una prestazione di servizi a titolo oneroso, o, in ogni caso, non integralmente, e che la stessa non costituisce servizio di noleggio di un mezzo di trasporto ai sensi dell'articolo 56 della direttiva 2006/112.

12. In tali circostanze, il Finanzgericht des Saarlandes (Tribunale tributario del Land della Saar, Germania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 56, paragrafo 2, della [direttiva 2006/112] debba essere interpretato nel senso che con "prestazioni di servizi di noleggio di un mezzo di trasporto a una persona che non è soggetto passivo" si intende anche la concessione in uso di un'autovettura (auto aziendale), destinata all'impresa di un soggetto passivo, ai suoi dipendenti qualora questi ultimi, a fronte di tale concessione, non corrispondano alcun corrispettivo diverso dalla (parziale) prestazione della loro attività lavorativa, ossia non effettuino alcun pagamento, non destinino a tal fine alcuna parte della propria retribuzione in denaro e non scelgano neppure tra diversi benefici proposti dal soggetto passivo sulla base di un accordo tra le parti in forza del quale il diritto all'utilizzo dell'auto aziendale è collegato alla rinuncia a benefici di altra natura».

13. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla Corte il 9 aprile 2019. Osservazioni scritte sono state presentate dalla società QM, dal governo tedesco e dalla Commissione europea. A seguito dell'annullamento dell'udienza di discussione a causa della pandemia di Covid-19, le parti hanno risposto per iscritto ai quesiti aggiuntivi posti dalla Corte.

Analisi:

Osservazioni preliminari

14. Con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede se la nozione di «prestazioni di servizi di noleggio di un mezzo di trasporto a una persona che non è soggetto passivo», che figura nell'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, comprenda la concessione in uso a titolo gratuito da parte del soggetto passivo di un'autovettura a un suo dipendente per fini sia aziendali, sia privati.

15. Come risulta dalle informazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale, la controversia nel procedimento principale riguarda due situazioni. In una di esse, l'autovettura veniva concessa in uso effettivamente a titolo gratuito, mentre nell'altra il dipendente sosteneva un costo annuale di EUR 5 688, trattenuto dal suo stipendio. La formulazione della questione pregiudiziale sembra riferirsi soltanto alla prima fattispecie; ritengo tuttavia che per fornire al giudice del rinvio una risposta completa ed utile sia necessario esaminare entrambi i casi. Ciò è tanto più importante, in quanto la giurisprudenza della Corte relativa, da un lato, all'utilizzo dei beni destinati all'impresa di un soggetto passivo per fini estranei alla sua attività e, dall'altro, alla definizione del contratto di noleggio, può portare a valutazioni divergenti.

Concessione in uso a titolo gratuito di un'autovettura a un dipendente

16. In linea di principio, sono soggette ad IVA le operazioni effettuate a titolo oneroso. Il corrispettivo in questione può avere natura di una prestazione in denaro o di un'altra prestazione reciproca (5). Per quanto concerne il rapporto tra il soggetto passivo e il suo personale, la giurisprudenza della Corte fornisce una serie di criteri che consentono di stabilire se una prestazione a favore di un dipendente abbia carattere oneroso.

17. Contrariamente a quanto affermato dal governo tedesco nelle sue osservazioni scritte, dalla summenzionata giurisprudenza emerge abbastanza chiaramente che nei rapporti tra un soggetto passivo e i suoi dipendenti l'operazione a titolo oneroso si realizza soltanto nel caso in cui il dipendente effettui un pagamento per il bene o per il servizio, qualora rinunci a una parte della retribuzione o qualora una determinata parte della prestazione lavorativa da esso resa possa essere considerata quale corrispettivo per beni o servizi ricevuto dal datore di lavoro (6). A tal proposito è irrilevante se, ai sensi del diritto nazionale, la prestazione erogata dal datore di lavoro al dipendente sia considerata parte del reddito di quest'ultimo ai fini dell'imposta sul reddito (7).

18. Una posizione analoga è stata adottata dal Comitato IVA negli orientamenti adottati a seguito della 101a sessione del 20 ottobre 2014, documento H (8). Benché siffatti orientamenti non abbiano forza vincolante, essi confermano tuttavia la suesposta interpretazione della giurisprudenza della Corte.

19. Come risulta dalle informazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale nonché dalla stessa formulazione della questione pregiudiziale, il giudice del rinvio ritiene che nessuna delle summenzionate condizioni che consentono di concludere nel senso della sussistenza di un'operazione a titolo oneroso sia soddisfatta nel caso di specie, o, comunque non nei confronti di uno dei dipendenti della società QM.

20. Pertanto, l'affermazione del governo tedesco, secondo cui «si deve ritenere» che la retribuzione di tale dipendente subisca una riduzione corrispondente al valore del beneficio derivante dalla concessione in uso dell'autovettura da parte del datore di lavoro, non può essere accolta.

21. Conformemente alla giurisprudenza della Corte, solo il corrispettivo che il soggetto passivo effettivamente riceva può essere considerato come contropartita di una prestazione effettuata a titolo oneroso, ferma restando la sussistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e il

corrispettivo percepito (9). L'esistenza di un tale nesso tra l'attività lavorativa svolta dal dipendente e un determinato beneficio in capo al datore di lavoro dovrebbe pertanto essere accertata nel caso concreto dal giudice investito della causa. Non può per contro trattarsi nella fattispecie di un «riconoscimento» o di una presunzione (10).

22. Alla luce delle suesposte considerazioni occorre dichiarare che, in una situazione come quella descritta nella questione pregiudiziale, non si configura una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

23. Orbene, il governo tedesco fornisce un ulteriore argomento, secondo cui il carattere oneroso o gratuito della concessione in uso di un'autovettura al dipendente è irrilevante nel caso in esame, in quanto nella fattispecie dovrebbe trovare applicazione l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112. Tale disposizione prevede che è assimilata a prestazioni di servizi a titolo oneroso, tra l'altro, anche la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per l'uso del suo personale. Orbene, dal momento che la concessione in uso di un'autovettura, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, costituisce indubbiamente una prestazione di servizi (11), essa dovrebbe, a parere di tale governo, essere soggetta all'IVA ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della medesima. Tale prestazione di servizi deve essere, inoltre, considerata come una prestazione di servizi di noleggio non a breve termine di un mezzo di trasporto, cosicché, ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, della citata direttiva, il luogo della prestazione del servizio in questione è il luogo in cui il destinatario ha il domicilio. Tale argomento richiede un esame più approfondito.

24. L'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 impone di considerare come prestazioni di servizi a titolo oneroso due categorie di situazioni. In primo luogo, l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o per altri fini estranei all'impresa del soggetto passivo. Tuttavia, ciò vale solo nei casi in cui l'acquisto del bene di cui trattasi abbia dato diritto alla detrazione dell'IVA versata [lettera a)]. In secondo luogo, la fattispecie consiste nella prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o per altri fini estranei all'impresa del soggetto passivo [lettera b)]. In quest'ultima ipotesi è irrilevante se l'imposta a monte assolta al momento dell'acquisto dei beni o servizi utilizzati per la prestazione di servizi a titolo gratuito per uso privato del soggetto passivo o del suo personale fosse detraibile o meno.

25. Il governo tedesco ritiene, senza riserve, che nella situazione in cui il soggetto passivo conceda in uso a titolo gratuito un'autovettura ad un suo dipendente si applichi l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112. Tale governo muove infatti dal presupposto che la concessione in uso sopra descritta costituisca una prestazione di servizi di noleggio di un mezzo di trasporto ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, della citata direttiva, il cui luogo di prestazione (e di imposizione) è il luogo in cui il destinatario ha il domicilio. Se poi la prestazione in parola è erogata a titolo gratuito, deve applicarsi il succitato articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, conformemente alla sua formulazione letterale, a prescindere dal contesto.

26. Questa argomentazione però equivale a mettere il carro davanti ai buoi. Infatti, tale ragionamento, partendo da un presupposto che, al massimo, avrebbe potuto costituire il risultato, ignora completamente l'esistenza dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112 nonché la questione di quale delle due disposizioni del citato paragrafo [lettera a) o b)] si applichi nella situazione in cui un soggetto passivo conceda in uso a titolo gratuito un'autovettura ad un suo dipendente.

27. Tale questione non è risolta in modo univoco dalla direttiva 2006/112. La formulazione letterale delle citate disposizioni potrebbe suggerire che vi sia una sovrapposizione per quanto

concerne i loro ambiti di applicazione. Pertanto, qualora l'uso privato di un bene da parte del soggetto passivo o del suo personale non possa essere tassato sulla base dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, in particolare, qualora il bene in questione non abbia dato diritto alla detrazione, tale utilizzo può essere sempre considerato come una prestazione di servizi e tassato sulla base dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della medesima direttiva.

28. Tuttavia, una siffatta interpretazione sarebbe, a mio avviso, incompatibile con l'obiettivo della suesposta disciplina nonché con il principio di neutralità fiscale. Inoltre essa, in linea di principio, svuoterebbe di contenuto l'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva in parola.

29. Se è vero che la Corte nella sua giurisprudenza non si è pronunciata sulla questione relativa alla delimitazione degli ambiti di applicazione di tali due disposizioni (12), essa è tuttavia intervenuta sul tema della loro finalità e funzione.

30. Infatti, la Corte ha dichiarato, in relazione all'articolo 6, paragrafo 2, della sesta direttiva 77/388/CEE (13), la cui formulazione è, in sostanza, identica a quella dell'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, che il suo scopo è garantire la parità di trattamento del soggetto passivo e del consumatore finale. Si tratta di evitare la non tassazione di un bene aziendale usato a fini privati e di una prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per fini privati (14).

31. In particolare, per quanto riguarda l'articolo 6, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 77/388 [attualmente l'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112], la Corte ha dichiarato che, dal momento che il suo scopo è quello di evitare la non tassazione di un bene aziendale usato a fini privati, la disposizione in parola richiede di considerare un tale utilizzo come una prestazione di servizi a titolo oneroso e di tassarlo solo nell'ipotesi in cui il suddetto bene abbia dato al soggetto passivo diritto alla detrazione dell'imposta cui è stato assoggettato il suo acquisto. Di contro, la tassazione dell'utilizzo effettuato a fini privati di un bene che, pur essendo destinato all'impresa del soggetto passivo, non abbia permesso a quest'ultimo di esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte sul suo acquisto, costituirebbe una doppia imposizione contraria al principio di neutralità fiscale (15). A tal riguardo non rileva quale sia il motivo per cui il soggetto passivo non abbia potuto esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte sull'acquisto del bene in questione (16).

32. Una situazione identica si presenta anche per un soggetto passivo che, come la società QM, esercita esclusivamente un'attività esente e non ha il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte sull'acquisto di beni e servizi effettuato per le esigenze della propria impresa. Dal punto di vista del sistema dell'IVA tale soggetto passivo si trova in una situazione analoga a quella di un consumatore, vale a dire, sopporta l'onere dell'IVA assolta a monte nelle fasi commerciali precedenti.

33. Di conseguenza, l'applicazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112, nell'ipotesi in cui tale soggetto passivo utilizzi a fini privati, a titolo gratuito, beni destinati alla sua impresa, configurerebbe un'elusione della limitazione prevista alla lettera a) della citata disposizione, secondo cui solo l'utilizzazione a fini privati dei beni il cui acquisto abbia dato al soggetto passivo diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte è considerata una prestazione di servizi a titolo oneroso. Ciò implicherebbe una doppia imposizione dei suddetti beni e, di conseguenza, la violazione del principio di neutralità fiscale.

34. Tale soluzione sarebbe altresì incompatibile con l'obiettivo dell'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, che, secondo la giurisprudenza della Corte precedentemente citata, è quello di evitare la non tassazione di beni e servizi destinati a fini privati nonché di garantire la parità di trattamento del soggetto passivo e del consumatore. Infatti, nel caso in cui un soggetto

passivo non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte sull'acquisto di un bene, l'operazione di acquisto di tale bene è, e rimane, imponibile, e il soggetto passivo stesso si trova, dal punto di vista dell'IVA, nella medesima situazione del consumatore.

35. Ritengo pertanto che l'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che la lettera b) della citata disposizione non si applica alle prestazioni di servizi consistenti nella concessione in uso da parte del soggetto passivo, per fini privati o per altri fini estranei alla sua impresa, di beni destinati all'impresa del soggetto passivo interessato. A tali prestazioni di servizi si applica la lettera a) della medesima disposizione, ai sensi della quale la concessione in uso di cui sopra è considerata una prestazione di servizi a titolo oneroso, ma soltanto se il soggetto passivo ha esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte sull'acquisto dei beni in questione.

36. Ritengo pertanto, contrariamente alla posizione del governo tedesco, che nella situazione in cui un soggetto passivo conceda in uso ad un dipendente un'autovettura destinata alla sua impresa, e quest'ultimo non versi in cambio alcun corrispettivo, non rinunci a una parte della sua retribuzione o ad altri benefici a lui dovuti dal soggetto passivo, né effettui prestazioni lavorative aggiuntive direttamente connesse alla messa a disposizione di tale autovettura, una siffatta concessione in uso non possa essere considerata una prestazione di servizi a titolo oneroso, né ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, né ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della medesima. La questione relativa all'applicabilità dell'articolo 56, paragrafo 2, della citata direttiva non è quindi pertinente.

37. Di conseguenza, propongo di risolvere la questione pregiudiziale, dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che non costituisce una prestazione di servizi a titolo oneroso la concessione in uso da parte del soggetto passivo di un'autovettura destinata alla sua impresa, per uso privato di un dipendente, qualora quest'ultimo non versi alcun corrispettivo, non rinunci a una parte della sua retribuzione o ad altri benefici a lui dovuti dal soggetto passivo, né effettui prestazioni lavorative aggiuntive a fronte della messa a disposizione di tale autovettura.

Concessione in uso a titolo oneroso di un'autovettura a un dipendente

38. Come ho rilevato all'inizio delle presenti conclusioni, sebbene la questione pregiudiziale si riferisca in modo esplicito soltanto alla situazione in cui un'autovettura viene concessa in uso ad un dipendente a titolo gratuito, il procedimento dinanzi al giudice nazionale riguarda due fattispecie, la seconda delle quali si distingue per il fatto che, a fronte della messa a disposizione dell'autovettura, il dipendente paga un corrispettivo che viene trattenuto dal suo stipendio. A mio avviso, per fornire al giudice del rinvio una risposta completa occorre esaminare anche quest'ultima situazione.

39. Nel caso in cui un dipendente del soggetto passivo sostenga un costo per la messa a sua disposizione da parte del soggetto passivo interessato di un'autovettura per uso privato, ritengo si configuri una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112. Non è pertanto necessario fare riferimento all'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva. Quest'ultima disposizione riguarda, a mio avviso, le situazioni in cui i beni destinati all'impresa del soggetto passivo sono messi a disposizione a titolo gratuito.

40. Ciò ha due conseguenze. In primo luogo, non si applica la previsione contenuta nell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112, secondo cui tale disposizione si applica soltanto ai beni il cui acquisto abbia dato al soggetto passivo diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte. In una situazione in cui il soggetto passivo ponga a disposizione del suo dipendente un bene destinato alla sua impresa, ad esempio un'autovettura, e ciò avvenga

nell'ambito del rapporto di lavoro, si deve ritenere, a mio avviso, che esso agisca in qualità di soggetto passivo. Tale operazione è quindi, di norma, imponibile. Dal canto suo, il soggetto passivo acquisisce, al contempo, in linea di principio, il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte sull'acquisto di tale bene e, qualora, come la società QM, eserciti un'attività non imponibile nello Stato membro interessato, il diritto al rimborso della stessa.

41. In secondo luogo, la base imponibile nella suesposta situazione deve essere costituita, in linea di principio, dall'importo che il soggetto passivo ha effettivamente percepito dal suo dipendente a titolo della concessione in uso del bene, e non, come avviene in pratica nel caso della concessione in uso di beni a titolo gratuito, dal costo di acquisto degli stessi.

42. Ovviamente, le autorità nazionali competenti devono stabilire se il corrispettivo pagato dal dipendente costituisca effettivamente la contropartita per la messa a disposizione del bene. Lo scopo del sistema comune dell'IVA non è infatti quello di tassare tutti i flussi finanziari. Sono soggette all'IVA le operazioni, vale a dire, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso. I flussi finanziari relativi a tali operazioni costituiscono soltanto la base imponibile delle stesse, in quanto si ritiene che riflettano il loro valore. Tuttavia, essi devono costituire una controprestazione equivalente affinché le operazioni cui detti flussi si riferiscono possano essere considerate come operazioni a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2006/112 (17).

43. Nel caso di specie, la società QM, in risposta a un quesito della Corte, ha precisato che il dipendente interessato sostiene una parte del costo della messa a sua disposizione dell'autovettura, in quanto il costo dell'acquisto (del leasing) della stessa da parte della società QM supera l'importo destinato a tale scopo nel bilancio della società. Il dipendente compensa quindi la suddetta differenza. A mio avviso, si pone la questione se, in una situazione del genere, avvenga uno scambio di prestazioni reciproche ed equivalenti, e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario ai sensi della summenzionata giurisprudenza della Corte. La soluzione di una siffatta questione richiede però un'analisi del rapporto giuridico esistente tra il soggetto passivo e il suo dipendente, compito che spetta al giudice del rinvio.

44. Qualora tale giudice dovesse concludere che la concessione in uso al dipendente del mezzo di trasporto di cui trattasi nel procedimento principale sia avvenuta a titolo oneroso ai sensi delle disposizioni sull'IVA, occorre determinare il luogo della prestazione di tale servizio. In linea di principio, dal momento che il dipendente di un soggetto passivo di regola è una persona non avente la qualità di soggetto passivo, a tale fattispecie dovrebbe applicarsi l'articolo 45 della direttiva 2006/112, secondo cui il luogo della prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività o dispone di una stabile organizzazione o il luogo del domicilio del prestatore. Tuttavia, qualora la concessione in uso riguardi un mezzo di trasporto, dobbiamo chiederci se tale messa a disposizione possa essere considerata una prestazione di servizi di noleggio non a breve termine ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, di tale direttiva. In tal caso, infatti, il luogo della prestazione di servizi sarebbe il luogo in cui il dipendente, che agisce in qualità di destinatario, ha il domicilio.

45. La direttiva 2006/112 non definisce la nozione di «prestazione di servizi di noleggio». Essa non rinvia nemmeno a tal riguardo al diritto nazionale degli Stati membri; di conseguenza il suddetto termine deve essere interpretato come una nozione autonoma del diritto dell'Unione.

46. Orbene, la Corte si è pronunciata sul significato di tale nozione. Benché la giurisprudenza in questione si riferisca alla locazione di beni immobili nel contesto dell'esenzione della suddetta attività dall'IVA, ritengo tuttavia che essa possa essere applicata anche al noleggio di beni mobili, comprese le autovetture. Il quadro definito dalla Corte per la nozione di «locazione» non va al di là del significato che al suddetto termine viene generalmente riconosciuto nel linguaggio giuridico.

47. Conformemente a tale giurisprudenza, per determinare l'esistenza di un servizio di locazione è necessario che tutte le condizioni che caratterizzano tale operazione siano soddisfatte, ossia che il proprietario del bene locato abbia ceduto al locatario, in cambio di un canone di locazione e per una durata convenuta, il diritto di utilizzare il bene locato e di escluderne altre persone (18). Occorre pertanto verificare se le suddette condizioni siano rispettate nel caso della messa a disposizione a titolo oneroso da parte del soggetto passivo di un'autovettura destinata alla sua impresa, per uso privato di un suo dipendente.

48. In via preliminare, si deve rilevare che, sebbene nella sentenza *Medicom e Maison Patrice Alard* (19) la Corte menzioni il proprietario del bene locato, tale riferimento deve essere inteso come fatto a qualsiasi locatore. La circostanza che la società QM non è il proprietario, ma il locatario dell'autovettura in leasing di cui trattasi nel procedimento principale, non osta pertanto a che la concessione in uso dell'autovettura in parola da parte della suddetta società venga qualificata come un contratto di noleggio.

49. Inoltre, in una situazione che riguarda la messa a disposizione di un'autovettura a titolo oneroso, a mio avviso si deve considerare che la condizione relativa al pagamento del canone di locazione è, in linea di principio, soddisfatta.

50. Per quanto concerne la durata del noleggio, non ritengo che essa debba essere definita con una data specifica o con un numero determinato di unità di tempo (giorni, mesi o anni). La durata di un contratto di noleggio può anche essere determinata da un evento o da una condizione, come ad esempio la durata del rapporto di lavoro di un certo dipendente o la durata del contratto di leasing di un veicolo da parte del soggetto passivo (20). Inoltre, nelle tradizioni giuridiche degli Stati membri non è comunemente previsto che un contratto di noleggio debba essere concluso per un periodo determinato, esso può essere valido anche per un periodo indeterminato (21), con la possibilità per le parti di risolverlo, ad esempio, in caso di cessazione del rapporto di lavoro.

51. Tali modalità di determinazione della durata del noleggio soddisfano, a mio avviso, anche la condizione della «durata convenuta». L'unico scopo di questa condizione è infatti quello di operare una distinzione tra la locazione e il trasferimento della proprietà o di altri diritti reali simili. Orbene, dal punto di vista del sistema dell'IVA, la suddetta condizione serve a distinguere tra la prestazione di servizi e la cessione di beni.

52. Pertanto, contrariamente a quanto sostenuto dalla società QM nelle sue osservazioni, non ritengo che la circostanza che la concessione in uso dell'autovettura a un dipendente sia limitata dalla durata del rapporto di lavoro osti a che tale messa a disposizione sia equiparata a una prestazione di servizi di noleggio.

53. Certamente, rileva sapere se la durata dell'utilizzo dell'autovettura convenuta dalle parti sia superiore, o meno, a trenta giorni, in quanto da tale circostanza dipende l'applicazione dell'articolo 56, paragrafo 1 o 2, della direttiva 2006/112 e, di conseguenza, se del caso, il luogo di imposizione dell'operazione. A tal proposito, un contratto concluso a tempo indeterminato dovrebbe, a mio avviso, essere considerato concluso per un periodo superiore a trenta giorni.

54. Infine, per quanto riguarda la condizione relativa all'esclusione di altre persone dall'utilizzo, si tratta di una caratteristica solitamente associata al diritto di proprietà e a taluni altri diritti reali. Essa deriva dall'efficacia erga omnes di siffatti diritti reali.

55. Tale condizione è stata riconosciuta dalla Corte quale caratteristica fondamentale di una operazione di locazione ai sensi delle disposizioni in materia di IVA per la prima volta nella sentenza del 4 ottobre 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506). Nella citata causa si trattava di stabilire se l'esenzione dall'imposta «dell'affitto o della locazione di beni immobili», di cui all'articolo 13, parte B, primo comma, lettera b), della direttiva 77/388 (22), comprendesse la costituzione del diritto di usufrutto (usufructus) su beni immobili. Tale questione è stata sollevata nel contesto della prevenzione degli abusi consistenti in una fittizia costituzione di tale diritto al fine di ottenere un indebito diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte sulla cessione del bene immobile in questione (23).

56. È in tali circostanze che l'avvocato generale Jacobs ha constatato che il contratto di locazione è caratterizzato, tra l'altro, dal fatto che il locatario acquisisce il diritto di utilizzare il bene locato come proprietario nonché il diritto di escluderne o ammetterne (riferito al bene immobile) altre persone (24). Sembra che l'avvocato generale Jacobs si sia ispirato a tal proposito al significato del termine di «leasing», utilizzato anche nella suddetta disposizione della direttiva, con il quale nel diritto anglosassone si possono intendere anche diritti simili ai diritti reali limitati previsti dai sistemi di diritto privato (25).

57. La Corte, nella succitata sentenza, ha spiegato tale concetto in maniera diversa, dichiarando che la caratteristica fondamentale di una operazione che consiste nella costituzione del diritto di usufrutto su un bene immobile, *che la accomuna alla locazione*, è quella di conferire all'interessato, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e di *escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto* (26).

58. Da ciò risulta, in primo luogo, che la Corte ha qualificato in questo modo il diritto reale di usufrutto, indicando, solo tra parentesi, che il contratto di locazione presenta caratteristiche analoghe. In secondo luogo, la Corte ha affermato che l'esclusione di altre persone riguarda il diritto di utilizzare il bene al pari del proprietario e non qualsiasi altra attività relativa al bene oggetto del diritto di usufrutto (ed eventualmente della locazione).

59. Solo nelle sentenze successive la Corte ha applicato tale condizione direttamente ai contratti di locazione ai sensi delle disposizioni relative all'esenzione dall'IVA, semplificando, al contempo, in modo considerevole, la definizione contenuta nella sentenza «Goed Wonen». Conformemente a tale nuova formulazione, la locazione di un bene immobile ai sensi delle disposizioni riguardanti l'esenzione dall'IVA consiste, in sostanza, nel fatto che il proprietario di un bene immobile trasferisce al locatario, in cambio di un canone di locazione e per una durata convenuta, il diritto di occupare tale bene immobile e di escluderne altre persone (27).

60. Tuttavia, non ritengo che l'intenzione della Corte fosse quella di imporre requisiti particolarmente rigorosi in riferimento ai contratti di locazione, ai sensi delle disposizioni in materia di IVA. Tali requisiti non eccedono il diritto del locatario, comunemente riconosciuto in questo tipo di contratti, di utilizzare il bene locato e di essere tutelato contro l'ingerenza in tale diritto (e nel suo esercizio) da parte di terzi non autorizzati. Orbene, ciò non pregiudica i diritti che spettano al proprietario del bene locato (o, più in generale, al locatore), sia a norma di legge, sia in forza di un contratto concluso tra le parti. Inoltre, tale formulazione non esclude l'ipotesi che il locatario possa avere determinati obblighi relativi al bene locato, impostigli su una base diversa, ad esempio in forza del rapporto di lavoro intercorrente tra quest'ultimo ed il locatore.

61. Pertanto, mentre sono propenso a ritenere, come ho già accennato, che la giurisprudenza sopra richiamata possa applicarsi anche all'interpretazione della nozione di «noleggio di mezzi di trasporto» ai sensi dell'articolo 56 della direttiva 2006/112, non condivido tuttavia l'affermazione della società QM, secondo cui i criteri derivanti da tale giurisprudenza, ed, in particolare, il criterio relativo al godimento del bene locato, escludendone altre persone, ostino al riconoscimento dell'esistenza di un contratto di noleggio nel caso in cui un'autovettura venga concessa in uso ad un dipendente in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale.

62. La suddetta società sostiene, infatti, che, dal momento che l'autovettura è messa a disposizione anche per fini aziendali, il dipendente non la utilizza, escludendo altre persone, in quanto l'uso dell'autovettura *da parte del dipendente per fini aziendali* (implicitamente: nell'interesse del datore di lavoro) significa, in sostanza, l'utilizzo della stessa *da parte del datore di lavoro*.

63. Tale argomentazione non può essere accolta. La circostanza che la possibilità di utilizzare l'autovettura renda più facile per il dipendente adempiere ai suoi obblighi professionali, e che questo fosse, tra l'altro, lo scopo del datore di lavoro nel mettergli a disposizione l'autovettura in questione, non incide in alcun modo sul fatto che, nell'ambito del contratto in essere con il datore di lavoro, il dipendente dispone di quella particolare autovettura in via esclusiva. Allo stesso modo, il fatto che il datore di lavoro possa impartire istruzioni al dipendente, la cui esecuzione richiede l'uso dell'autovettura messa a disposizione di quest'ultimo, nulla cambia al riguardo (28). Una situazione identica potrebbe verificarsi nel caso in cui il dipendente fosse il proprietario di tale autovettura. La situazione sarebbe diversa, invece, se il datore di lavoro disponesse di un parco veicoli, i quali avrebbero potuto essere utilizzati dai dipendenti secondo le necessità (e salva la disponibilità di tali veicoli), ma nessuno di essi sarebbe assegnato in modo permanente a un dipendente specifico.

64. Allo stesso modo, ai fini della valutazione dell'esistenza di un'operazione di noleggio ai sensi dell'articolo 56 della direttiva 2006/112, è irrilevante il fatto che il soggetto passivo concede in uso al dipendente l'autovettura in forza del contratto di lavoro e non di un distinto contratto di diritto privato. Nell'ambito del sistema dell'IVA viene infatti adottata una definizione funzionale delle operazioni, e non quella risultante dalla loro struttura giuridica da un punto di vista formale. Di conseguenza, qualora un'operazione soddisfi i criteri funzionali dell'operazione di noleggio di un mezzo di trasporto, non rileva in quale tipo di contratto sia stata inserita (29).

65. Alla luce di quanto precede, ritengo che, nel caso in cui un soggetto passivo conceda in uso, a titolo oneroso, un'autovettura destinata a sua impresa, per finalità private di un suo dipendente, per un periodo superiore a trenta giorni, siffatta operazione costituisca noleggio di un mezzo di trasporto ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.

66. Tale conclusione risulta compatibile anche con l'obiettivo della direttiva 2008/8, che è la tassazione nel luogo del consumo effettivo (30). Infatti, nel caso di mezzi di trasporto concessi in

uso ai dipendenti del soggetto passivo per finalità private, il luogo del consumo effettivo della prestazione deve essere individuato nel luogo del loro domicilio.

67. Pertanto, propongo di completare la risposta alla questione pregiudiziale dichiarando che, qualora il giudice del rinvio accerti che la concessione in uso da parte del soggetto passivo di un'autovettura destinata alla sua impresa, per finalità private di un suo dipendente, per un periodo superiore a trenta giorni, avviene a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 nonché della giurisprudenza della Corte relativa a tale disposizione, l'articolo 56, paragrafo 2, della citata direttiva deve essere interpretato nel senso che la nozione di «noleggio non a breve termine di un mezzo di trasporto» comprende tale concessione in uso.

Conclusione

68. Alla luce di tutte le considerazioni sin qui svolte, propongo di risolvere la questione pregiudiziale sottoposta dal Finanzgericht des Saarlandes (Tribunale per le cause tributarie del Land della Saar, Germania) nel modo seguente:

1) L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e l'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE, devono essere interpretati nel senso che non costituisce una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi delle succitate disposizioni la concessione in uso da parte del soggetto passivo di un'autovettura destinata alla sua impresa, per finalità private di un dipendente, nella situazione in cui tale dipendente non versi alcun corrispettivo, non rinunci a una parte della sua retribuzione o di altri benefici ad esso dovuti dal soggetto passivo, né effettui prestazioni lavorative aggiuntive a fronte della concessione in uso dell'autovettura in questione.

2) Nel caso in cui il giudice del rinvio dovesse riconoscere che la concessione in uso da parte del soggetto passivo di un'autovettura destinata alla sua impresa, per finalità private di un suo dipendente, per un periodo superiore a trenta giorni, avviene a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE nonché della giurisprudenza della Corte relativa a tale disposizione, l'articolo 56, paragrafo 2, della citata direttiva deve essere interpretato nel senso che la nozione di «noleggio non a breve termine di un mezzo di trasporto» comprende tale concessione in uso.

1 Lingua originale: il polacco.

2 GU 2006, L 347, pag. 1.

3 GU 2008, L 44, pag. 11.

4 V. articolo 4 della direttiva 2008/8.

5 V., in particolare, sentenza del 10 novembre 2019, A (C?410/17, EU:C:2019:12, punti 35 e 36).

6 V., in particolare, sentenze del 16 ottobre 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, punti da 15 a 17); del 29 luglio 2010, Astra Zeneca UK (C?40/09, EU:C:2010:450, punti da 29 a 31); del 18 luglio 2013, Medicom e Maison Patrice Alard (C?210/11 e C?211/11, EU:C:2013:479, punto 30).

7 Sentenza del 18 luglio 2013, Medicom e Maison Patrice Alard (C?210/11 e C?211/11, EU:C:2013:479, punto 28).

8 Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV; documento disponibile sul sito internet della

Commissione.

9 Sentenza del 10 gennaio 2019, A (C?410/17, EU:C:2019:12, punto 31).

10 V. sentenza del 18 luglio 2013, Medicom e Maison Patrice Alard (C?210/11 e C?211/11, EU:C:2013:479, punto 30).

11 Ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, per prestazione di servizi si intende ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.

12 Si potrebbe persino avere l'impressione che la Corte abbia deliberatamente omesso di pronunciarsi a tal riguardo (v. sentenza del 16 ottobre 1997, Fillibeck, C?258/95, EU:C:1997:491, punto 20).

13 Sesta direttiva 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 1977, L 145, pag. 1), direttiva abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/112.

14 Sentenza del 16 ottobre 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, punto 25).

15 Sentenza del 25 maggio 1993, Mohsche (C?193/91, EU:C:1993:203, punti 8 e 9).

16 Ciò può verificarsi, ad esempio, quando ha acquistato un bene da una persona non avente la qualità di soggetto passivo (v. sentenza del 27 giugno 1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, punto 9).

17 V., in tal senso, sentenza del 10 gennaio 2019, A (C?410/17, EU:C:2019:12, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata).

18 V., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, Medicom e Maison Patrice Alard (C?210/11 e C?211/11, EU:C:2013:479, punto 26).

19 Sentenza del 18 luglio 2013, Medicom e Maison Patrice Alard (C-210/11 e C-211/11, EU:C:2013:479).

20 Soluzioni analoghe sono presenti anche nei settori diversi da quello dei rapporti di lavoro; ad esempio, è prassi comune noleggiare un decoder per la durata del contratto di fornitura di segnali televisivi via cavo o via satellite.

21 V., ad esempio, articolo 659 del codice civile polacco.

22 Attualmente, tale norma figura all'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva 2006/112.

23 V. sentenza del 4 ottobre 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:506, punto 31).

24 Conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:115, paragrafi 79 e 84).

25 V. conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:115, paragrafi 60 e 74).

26 Sentenza del 4 ottobre 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:506, punto 55).

27 V., sentenze del 9 ottobre 2001, Mirror Group (C?409/98, EU:C:2001:524, punto 31); dell'8

maggio 2003, Seeling (C-269/00, EU:C:2003:254, punto 49) ed infine del 18 luglio 2013, Medicom e Maison Patrice Alard (C?210/11 e C?211/11, EU:C:2013:479, punto 26).

28 Analogamente, imporre al dipendente lo svolgimento dell'attività lavorativa a distanza da casa, ultimamente (cioè nella primavera 2020) spesso praticato, non significa che il datore di lavoro violi la disponibilità in capo al dipendente dell'immobile che costituisce il suo domicilio.

29 V., per analogia, nel contesto delle differenze tra il diritto d'usufrutto e la locazione dei beni immobili, sentenza del 4 ottobre 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:506, punto 58).

30 Considerando 3 della direttiva 2008/8.