

|

## 61991J0193

SENTENZA DELLA CORTE (SESTA SEZIONE) DEL 25 MAGGIO 1993. - FINANZAMT MUENCHEN III CONTRO GERHARD MOHSCHKE. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: BUNDESFINANZHOF - GERMANIA. - IVA - TASSAZIONE DELL'USO PRIVATO DI UN'AUTOVETTURA AZIENDALE. - CAUSA C-193/91.

*raccolta della giurisprudenza 1993 pagina I-02615*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

### Parole chiave

++++

*Disposizioni fiscali ° Armonizzazione delle legislazioni ° Imposte sulla cifra d'affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto ° Operazioni imponibili ° Uso privato di un bene aziendale acquistato con diritto a detrazione ° Tassazione delle prestazioni che non danno diritto a detrazione e relative alla manutenzione e all'esercizio del bene ° Illiceità ° Possibilità per i singoli di far valere la disposizione pertinente*

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

### Massima

*L'art. 6, n. 2, lett. a), 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 d'affari, va interpretato nel senso che esso esclude la tassazione dell'uso privato di un bene destinato all'azienda alla cessione del quale il soggetto passivo ha potuto detrarre l'imposta sulla cifra d'affari, se tale uso comprende prestazioni di servizi che il soggetto passivo ha ottenuto da terzi per la manutenzione o per l'esercizio del bene senza poter detrarre l'imposta versata a monte.*

*In quanto prevede tale esclusione, la detta disposizione può essere fatta valere dinanzi ai giudici nazionali competenti.*

# Parti

*Nel procedimento C-193/91,*

*avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell' art. 177 del Trattato CEE, dal Bundesfinanzhof, nella causa dinanzi ad esso pendente tra*

*Finanzamt Muenchen III*

*e*

*Gerhard Mohsche*

*domanda vertente sull' interpretazione dell' art. 6, n. 2, 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 d' affari ° Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),*

*LA CORTE (Sesta Sezione),*

*composta dai signori C.N. Kakouris, presidente di sezione, J.L. Murray, G.F. Mancini, F.A. Schockweiler e D.A.O. Edward, giudici,*

*avvocato generale: F.G. Jacobs*

*cancelliere: signora Lynn Hewlett, amministratore*

*viste le osservazioni scritte presentate:*

*° per il governo della Repubblica federale di Germania, dai signori Ernst Roeder, Ministerialrat presso il ministero federale dell' Economia, e Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor presso lo stesso ministero, in qualità di agenti,*

*° per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Henri Étienne, consigliere giuridico principale, in qualità di agente,*

*vista la relazione d' udienza,*

*sentite le osservazioni orali delle parti all' udienza dell' 8 ottobre 1992,*

*sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 10 novembre 1992,*

*ha pronunciato la seguente*

*Sentenza*

## Motivazione della sentenza

*1 Con ordinanza 18 aprile 1991, pervenuta in cancelleria il 29 luglio successivo, il Bundesfinanzhof ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell' art. 177 del Trattato CEE, due questioni pregiudiziali relative all' interpretazione dell' art. 6, n. 2, 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 d' 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 un ricorso proposto dal signor Mohsche contro una decisione del Finanzamt di Monaco di Baviera III (in prosieguo: il "Finanzamt") a proposito della liquidazione dell'imposta sulla cifra d'affari dovuta per l'esercizio 1983.*

*3 Nel 1983 il signor Mohsche, fabbricante di utensili, ha usato a scopo privato un'autovettura destinata alla sua azienda. Nel determinare l'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'esercizio 1983, il Finanzamt ha calcolato la base imponibile tenendo conto delle somme corrispondenti all'ammortamento del veicolo, nonché di una percentuale di talune spese sostenute per l'uso e la manutenzione di detto veicolo.*

*4 Il signor Mohsche ha proposto ricorso davanti al Finanzgericht di Monaco di Baviera contro la decisione del Finanzamt. Il Finanzgericht ha considerato corretta l'inclusione delle somme corrispondenti all'ammortamento nella base imponibile, ma ha, d'altra parte, ritenuto che la base imponibile non avrebbe dovuto includere talune spese sostenute per la manutenzione o l'uso del veicolo, in particolare il canone di locazione dell'autorimessa, l'imposta sugli autoveicoli, nonché l'assicurazione e le spese di posteggio, in quanto, per queste prestazioni, il signor Mohsche non era stato tassato né aveva detratto l'imposta sul valore aggiunto.*

*5 Il Finanzamt ha impugnato tale sentenza davanti al Bundesfinanzhof. Quest'ultimo si è chiesto se l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. b), della legge tedesca sull'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz 1980) attui correttamente l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva, ed ha quindi sospeso il procedimento sottoponendo alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:*

*"1) Se l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva 77/388/CEE contenga, per quanto riguarda l'uso privato di un bene destinato all'impresa, per la cui cessione il soggetto passivo ha potuto detrarre l'imposta sulla cifra d'affari, un divieto di tassazione in quanto detto uso comprende anche servizi prestati da terzi per la manutenzione o l'uso del bene per i quali egli non ha potuto fruire di detrazione.*

*2) In caso di soluzione affermativa della questione sub 1), se il soggetto passivo possa far valere detto divieto dinanzi ai giudici nazionali".*

*6 Per una più ampia illustrazione degli antefatti e del contesto giuridico della causa principale, dello svolgimento del procedimento e delle osservazioni scritte presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.*

*Sulla prima questione*

*7 In merito alla prima questione, occorre, in primo luogo, ricordare che, ai termini dell'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva,*

*"Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:*

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

*b) (...)"*.

8 Va, in secondo luogo, rilevato che, la Corte ha affermato come dal sistema della sesta direttiva risulti che l' art. 6, n. 2, lett. a), è inteso ad evitare la non tassazione di un bene aziendale usato a fini privati e richiede di conseguenza la tassazione dell' uso privato di tale bene solo se quest' ultimo ha consentito la deduzione dell' imposta cui è stato assoggettato il suo acquisto (v. sentenza 27 giugno 1989, causa 50/88, Kuehne, Racc. pag. 1925, punto 8 della motivazione).

9 Infatti, una siffatta tassazione di un bene aziendale che non ha consentito un diritto a deduzione dell' imposta residua provocherebbe una doppia imposizione contraria al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune di imposta sul valore aggiunto e in cui s' inserisce la sesta direttiva (v. sentenza Kuehne, già citata, punto 10 della motivazione).

10 Occorre quindi esaminare se, ai fini della tassazione dell' uso privato di un bene destinato all' azienda e che ha già dato diritto alla detrazione dell' imposta applicata al suo acquisto, si debba tener conto, oltre che dell' uso del bene vero e proprio, delle spese di manutenzione o di esercizio sostenute dal soggetto passivo allorché tali spese non hanno consentito a tale soggetto di detrarre l' imposta versata a monte.

11 Va osservato al riguardo che il testo dell' art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva non chiarisce affatto la portata dei termini "uso di un bene". Infatti, questi termini, in sé considerati, possono essere intesi sia in senso stretto, nel senso cioè che riguardano solo l' uso propriamente detto del bene, sia in un senso più ampio, comprensivo delle prestazioni, dei servizi e di altre spese inerenti a tale uso.

12 Il governo tedesco, considerando che l' art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva si limita ad esigere che il bene abbia consentito un diritto a deduzione totale o parziale dell' imposta sul valore aggiunto, sostiene che i termini "uso di un bene" devono essere intesi in un senso ampio, comprensivo di tutte le spese inerenti a detto uso, tanto nel caso in cui esse abbiano consentito un diritto a deduzione che nel caso contrario.

13 Tale tesi è però incompatibile con l' art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva. Contrariamente alle normali prestazioni di servizi, in linea di principio soggette ad imposta indipendentemente dal fatto che i beni e i servizi impiegati per la loro esecuzione abbiano dato o meno diritto a detrarre l' imposta sul valore aggiunto, l' uso privato di un bene è infatti imponibile solo in via eccezionale.

14 Ne deriva che i termini "uso di un bene" devono essere interpretati in senso stretto, come comprendente unicamente l' uso vero e proprio del bene. Di conseguenza, le prestazioni accessorie relative a quest' uso non rientrano nell' art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

15 La prima questione va pertanto risolta come segue: l' art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva dev' essere interpretato nel senso che esso esclude la tassazione dell' uso privato di un bene destinato all' azienda per la cui cessione il soggetto passivo ha potuto detrarre l' imposta sulla cifra d' affari, se tale uso comprende prestazioni di servizi che il soggetto passivo ha ottenuto da terzi per la manutenzione o per l' esercizio del bene senza poter detrarre l' imposta versata a monte.

*Sulla seconda questione*

16 Con la seconda questione, il giudice di rinvio chiede se un soggetto passivo possa far valere dinanzi ai giudici nazionali l' art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, in quanto norma che esclude la tassazione dell' uso privato di un bene aziendale che abbia già consentito una detrazione dell' imposta sulla cifra d' affari, se tale uso comprende prestazioni di servizi che il soggetto passivo ha ottenuto da terzi per la manutenzione o per l' esercizio del bene senza poter detrarre l' imposta versata a monte.

17 Si deve ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte (v., in particolare, sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker, Racc. pag. 53), le disposizioni di una direttiva che appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise possono essere richiamate dai singoli per opporsi a qualsiasi norma di diritto interno non conforme alla direttiva.

18 Dalla soluzione data alla prima questione risulta che, nelle circostanze ivi descritte, l' art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva contiene il divieto di assoggettare all' imposta sul valore aggiunto l' uso privato di un bene destinato all' azienda. Tale divieto non è subordinato ad alcuna condizione, né presuppone l' intervento di un atto comunitario o nazionale per la sua attuazione o per la sua efficacia. Esso è pertanto idoneo a produrre effetti diretti nei rapporti giuridici fra gli Stati membri ed i loro cittadini.

19 La seconda questione va quindi risolta nel senso che un soggetto passivo può far valere davanti ai giudici nazionali competenti l' art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, in quanto questa disposizione esclude la tassazione dell' uso privato di un bene aziendale che abbia già consentito una detrazione dell' imposta sulla cifra d' affari, se tale uso comprende prestazioni di servizi che il soggetto passivo ha ottenuto da terzi per la manutenzione o per l' esercizio del bene senza poter detrarre l' imposta versata a monte.

## **Decisione relativa alle spese**

*Sulle spese*

20 Le spese sostenute dal governo della Repubblica federale di Germania e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

## **Dispositivo**

*Per questi motivi,*

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Bundesfinanzhof, con ordinanza 18 aprile 1991, dichiara:

1) L' art. 6, n. 2, lett. a), 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 d' affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va interpretato nel senso che esso esclude la tassazione dell' uso privato di un bene destinato all' azienda alla cessione del quale il soggetto passivo ha potuto detrarre l' imposta sulla cifra d' affari, se tale uso comprende prestazioni di servizi che il soggetto passivo ha ottenuto da terzi per la manutenzione o per l' esercizio del bene senza poter detrarre l' imposta versata a monte.

*2) Un soggetto passivo può far valere dinanzi ai giudici nazionali competenti l' art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, in quanto questa disposizione esclude la tassazione dell' uso privato di un bene aziendale che abbia già consentito una detrazione dell' imposta sulla cifra d' affari, se tale uso comprende prestazioni di servizi che il soggetto passivo ha ottenuto da terzi per la manutenzione o per l' esercizio del bene senza poter detrarre l' imposta versata a monte.*