

|

61998J0415

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) dell'8 marzo 2001. - Laszlo Bakcsi contro Finanzamt Fürstenfeldbruck. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Bundesfinanzhof - Germania. - IVA - Artt. 2, sub 1, 5, n. 6, e 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva IVA - Beni di uso misto - Inserimento nel patrimonio privato o aziendale del soggetto passivo - Vendita di un bene d'impresa - Bene usato acquistato presso un privato. - Causa C-415/98.

raccolta della giurisprudenza 2001 pagina I-01831

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 di imposta sul valore aggiunto - Sesta direttiva - Ambito di applicazione - Uso di un bene come bene strumentale e a fini privati - Possibilità per il soggetto passivo di inserire il bene nel suo patrimonio privato e di escluderlo completamente dal sistema dell'imposta sul valore aggiunto

(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE)

2. Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Sesta direttiva - Ambito di applicazione - Uso di un bene come bene strumentale e a fini privati - Inserimento del bene nel patrimonio privato o aziendale del soggetto passivo - Incidenza sul sistema dell'imposta in caso di vendita del bene

[Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, artt. 2, punto 1, 5, n. 6, e 11, parte A, n. 1, lett. a)]

Massima

1. Un soggetto passivo che acquista un bene d'investimento per usarlo nel contempo come bene strumentale e a fini privati può conservarlo interamente nel suo patrimonio privato escludendolo così completamente dal sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

L'uso effettivo, come bene strumentale o a fini privati, di un bene d'investimento da parte di un soggetto passivo dev'essere preso in considerazione per determinare la destinazione di tale bene solo se il soggetto passivo chiede il diritto di dedurre, del tutto o in parte, l'IVA pagata a monte

sull'acquisto.

Il regime fiscale da applicare alla cessione di un bene d'investimento dev'essere dissociato da quello delle spese imponibili sostenute ai fini della sua utilizzazione e manutenzione.

(v. punti 29, 33-34, dispositivo 1)

2. Qualora un soggetto passivo abbia scelto d'inserire interamente nel suo patrimonio aziendale un bene d'investimento da lui usato nel contempo come bene strumentale e a fini privati, la vendita del detto bene è integralmente soggetta all'imposta sul valore aggiunto conformemente agli artt. 2, punto 1, e 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari. Qualora il soggetto passivo abbia inserito nel suo patrimonio aziendale unicamente la parte del bene usata a fini strumentali, solo la vendita di tale parte è soggetta all'imposta sul valore aggiunto. Il fatto che il bene sia stato acquistato d'occasione presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo e che il soggetto passivo non sia stato quindi autorizzato a dedurre l'imposta sul valore aggiunto residua gravante sul bene stesso è ininfluenza al riguardo. Tuttavia, se il soggetto passivo preleva un bene siffatto dalla propria impresa, si deve ritenere che tale bene non abbia consentito una deduzione dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva e l'imposizione, in forza di tale disposizione, del prelievo è di conseguenza esclusa. Se successivamente vende il bene, il soggetto passivo effettua tale operazione a titolo privato e quest'ultima è quindi esclusa dal sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

(v. punto 47, dispositivo 2)

Parti

Nel procedimento C-415/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Bundesfinanzhof (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Laszlo Bakcsi

e

Finanzamt Fürstfeldbruck,

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. D.A.O. Edward, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, P. Jann e L. Sevón (relatore), giudici,

avvocato generale: A. Saggio

cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il governo tedesco, dai sigg. W.-D. Plessing e C.-D. Quassowski, in qualità di agenti;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e A. Buschmann, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del sig. Bakcsi, rappresentato dall'avv. K. Koch, Rechtsanwalt, del governo tedesco, rappresentato dal sig. W.-D. Plessing, del governo ellenico, rappresentato dal sig. M. Apeossos, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti, all'udienza del 23 febbraio 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 aprile 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 24 settembre 1998, pervenuta alla Corte il 20 novembre 1998, il Bundesfinanzhof ha proposto, in applicazione dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), due questioni pregiudiziali relative all'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 una controversia tra il sig. Bakcsi ed il Finanzamt Fürstenfeldbruck in ordine all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») della vendita di un'autovettura, acquistata dall'interessato presso un privato senza diritto a deduzione dell'IVA e usata dallo stesso sia come bene strumentale sia a fini privati.

Lo sfondo normativo

Normativa comunitaria

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva sottopone all'IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva prevede:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate (...)».

5 In forza dell'art. 5, n. 6, della stessa direttiva:

«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 all'uso del suo personale o lo trasferisce a titolo gratuito 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 (...)».

6 Ai sensi dell'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva, è equiparato ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso:

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

7 L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva dispone che la base imponibile è costituita, «per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo (...)».

Normativa nazionale

8 Risulta dall'ordinanza di rinvio che, in Germania, le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo nell'ambito della sua impresa sono assoggettate all'IVA in applicazione dell'art. 1, n. 1, punto 1, prima frase, dell'Umsatzsteuergesetz del 1980 (legge relativa all'imposta sulla cifra di affari). In forza dell'art. 10, n. 1, prima frase, di tale legge, la cifra di affari relativa a cessioni è calcolata sulla base del corrispettivo ricevuto.

La controversia nella causa principale e le questioni pregiudiziali

9 Nel corso del 1990 il sig. Bakcsi svolgeva un'attività lavorativa autonoma quale trasportatore. A tal fine, egli utilizzava un'autovettura di marca Mercedes, modello 300 D, da lui acquistata presso un privato senza poter dedurre l'IVA. L'autoveicolo era utilizzato come bene strumentale per l'impresa nella percentuale del 70%.

10 Il 16 maggio 1990 il sig. Bakcsi rivendeva tale autovettura per la somma di DEM 19 000, senza fatturare separatamente l'IVA.

11 Con decisione del 24 maggio 1994 il Finanzamt Fürstentfeldbruck considerava che la vendita dell'autovettura da parte del sig. Bakcsi doveva essere assoggettata all'IVA prendendo come base imponibile il prezzo di vendita, ossia la somma di DEM 19 000, al netto dell'importo dell'IVA in esso compresa, cioè DEM 2 334.

12 Il Finanzgericht, che era stato investito della controversia dopo il rigetto dell'opposizione proposta dal sig. Bakcsi, considerava anch'esso che la vendita dovesse essere assoggettata all'IVA in quanto, chiedendo la deduzione dell'imposta pagata a monte sulle spese di riparazione dell'autovettura, il sig. Bakcsi aveva manifestato la sua decisione di destinare quest'ultima alla sua impresa. Secondo il Finanzgericht, il sig. Bakcsi aveva «conferito» l'autovettura nell'impresa il 17 aprile 1989.

13 Il sig. Bakcsi proponeva ricorso per «Revision» contro tale decisione del Finanzgericht presso il Bundesfinanzhof.

14 Nell'ordinanza di rinvio, il Bundesfinanzhof considera che il sig. Bakcsi fosse soggetto passivo ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva. Esso aggiunge che il sig. Bakcsi ha venduto

l'autovettura in tale veste solo ove l'abbia acquistata per le esigenze della sua attività economica ai sensi dell'art. 4 della detta direttiva e l'abbia destinata alla propria impresa.

15 Ricordando la giurisprudenza della Corte, il Bundesfinanzhof osserva che un imprenditore può destinare in tutto o in parte alla propria impresa un bene ad uso misto (v. sentenze 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, e 4 ottobre 1995, causa C-291/92, Armbrrecht, Racc. pag. I-2775, punto 20). Per contro, esso esprime dubbi quanto alla possibilità per l'imprenditore di destinare totalmente un bene del genere al suo patrimonio privato.

16 Nel caso in cui il sig. Bakcsi fosse obbligato a destinare, in tutto o in parte, l'autovettura alla sua impresa o abbia comunque proceduto a tale destinazione, il Bundesfinanzhof dubita che l'autovettura, già assoggettata all'IVA ad uno stadio anteriore, debba nuovamente esservi assoggettata per intero. Al riguardo, esso sottolinea che, non avendo potuto dedurre l'IVA a monte, il sig. Bakcsi avrebbe potuto evitare l'imposizione all'atto della vendita dell'autovettura prelevandola preliminarmente dalla sua impresa, conformemente all'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

17 Di conseguenza, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un imprenditore possa destinare integralmente al proprio patrimonio privato un bene ad uso misto (strumentale ai fini dell'impresa e privato), indipendentemente dalla portata dell'utilizzazione da parte sua di quest'ultimo come bene strumentale.

2) Se la vendita di un bene, che il venditore aveva acquistato da un privato per le esigenze della sua impresa e senza diritto alla deduzione dell'imposta assolta a monte, sia integralmente soggetta all'imposta sulla cifra di affari ai sensi degli artt. 2, punto 1, e 11, parte A, n. 1, lett. a), della direttiva 77/388/CEE».

Sulla prima questione

Argomenti delle parti

18 Il sig. Bakcsi fa valere che un soggetto passivo deve poter conservare nel suo patrimonio privato un bene ad uso misto da lui acquistato presso un privato e per il quale non può dedurre l'IVA. In tal modo egli non sarebbe tenuto a pagare l'IVA al momento della vendita del bene. Tale facoltà permetterebbe di evitare la disparità di trattamento che sarebbe rappresentata da una doppia imposizione dell'IVA in una fattispecie come quella oggetto della causa principale.

19 Il governo tedesco osserva che, anche se la Corte, nelle sue citate sentenze Lennartz e Armbrrecht, non si è espressamente pronunciata sulla questione se un soggetto passivo possa interamente destinare beni ad uso misto al proprio patrimonio privato, essa non ha fornito indicazioni in senso contrario. Neppure la sesta direttiva conterrebbe disposizioni che vietino tale decisione.

20 A questo proposito il governo tedesco precisa che dalla formulazione dell'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva risulta che la destinazione deve basarsi su una decisione dell'imprenditore. Inoltre, dall'art. 5, n. 6, della stessa direttiva risulterebbe che dev'essere possibile destinare immediatamente un bene al patrimonio privato al momento del suo acquisto.

21 Il governo tedesco ritiene ancora che la prova della scelta della destinazione del bene all'impresa risulti in particolare dal fatto che il soggetto passivo esercita, in tutto o in parte, il diritto a deduzione dell'IVA pagata a monte. Per un bene acquistato presso un privato, il cui acquisto non consente una deduzione, occorrerebbe determinare se deduzioni dell'IVA siano state successivamente operate per spese connesse al bene, come quelle sostenute per riparazioni.

22 Il governo ellenico considera che il diritto di un imprenditore di destinare interamente al suo patrimonio privato un bene ad uso misto non sembra escluso da alcuna disposizione della sesta direttiva. Tuttavia, se un diritto a deduzione dell'IVA assolta è esercitato per spese relative a un bene del genere, per esempio per spese di manutenzione o di riparazione, il bene dovrebbe automaticamente essere considerato parte del patrimonio aziendale. In tal caso si applicherebbero le disposizioni della sesta direttiva relative alla fissazione della percentuale del diritto a deduzione, all'applicazione dell'IVA in occasione di una cessione a titolo oneroso e all'uso privato di un bene da parte del soggetto passivo.

23 La Commissione fa valere che un soggetto passivo ha il diritto di decidere se, e in quale proporzione, intende destinare un bene al suo patrimonio privato o alla sua impresa. Lo stabilire come il soggetto passivo abbia esercitato tale libertà di scelta al momento in cui interviene il fatto generatore dell'IVA sarebbe una questione di fatto la cui soluzione dipenderebbe dalla valutazione di tutte le circostanze pertinenti al riguardo. Il soggetto passivo manifesterebbe la sua decisione di destinazione di un bene utilizzandolo, in tutto o in parte, per le esigenze delle sue attività economiche o private. Se assegna il bene ad un uso misto, sarebbe escluso che egli possa destinarlo interamente al suo patrimonio privato.

Giudizio della Corte

24 Occorre ricordare che, al punto 16 della citata sentenza *Armbrecht*, la Corte ha dichiarato che dal testo dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva discende che un soggetto passivo deve agire «in quanto tale» perché un'operazione possa essere soggetta all'IVA. Ora, ai sensi del punto 17 di tale sentenza, un soggetto passivo che effettua un'operazione a titolo privato non agisce in quanto soggetto passivo. Di conseguenza, come precisa il punto 18 della stessa sentenza, un'operazione effettuata da un soggetto passivo a titolo privato non è soggetta all'IVA.

25 La Corte ha altresì rilevato, al punto 19 della citata sentenza *Armbrecht*, che nessuna disposizione della sesta direttiva osta a che un soggetto passivo che intende conservare una parte di un bene nel suo patrimonio privato possa escluderla dal sistema dell'IVA. Ai sensi del punto 20 della stessa sentenza, siffatta interpretazione dà la possibilità a un soggetto passivo di scegliere, ai fini dell'applicazione della sesta direttiva, di inserire o meno nella sua impresa la parte di un bene che è destinata al suo uso privato. La Corte ha proseguito, nello stesso punto, precisando che tale possibilità di scelta non ostava all'applicazione del principio secondo il quale beni d'investimento impiegati tanto per fini professionali quanto per fini privati possono tuttavia essere trattati come beni d'impresa per i quali l'IVA è in via di principio del tutto detraibile.

26 Ora, si deve constatare che la sesta direttiva non contiene neppure disposizioni che ostino a che un soggetto passivo che acquista un bene d'investimento per utilizzarlo nel contempo come bene strumentale e a fini privati possa conservarlo interamente nel suo patrimonio privato ed escluderlo così completamente dal sistema dell'IVA.

27 Qualora un soggetto passivo decida così di conservare un bene d'investimento interamente nel suo patrimonio privato, pur utilizzandolo nel contempo come bene strumentale e a fini privati, nessuna parte dell'IVA dovuta o assolta a monte sull'acquisto del bene è quindi deducibile.

28 Occorre rilevare in proposito che la scelta, da parte di un soggetto passivo, tra la destinazione al patrimonio privato e la destinazione, totale o parziale, al patrimonio aziendale può basarsi su un

insieme di elementi, tra i quali figura il fatto che egli non è comunque autorizzato a dedurre l'IVA residua gravante su un bene d'impresa acquistato d'occasione presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo.

29 Inoltre, si deve sottolineare che l'uso effettivo, come bene strumentale o a fini privati, di un bene d'investimento da parte di un soggetto passivo dev'essere preso in considerazione per determinare la destinazione di tale bene solo se il soggetto passivo chiede il diritto di dedurre, del tutto o in parte, l'IVA pagata a monte sull'acquisto. In un caso del genere, occorre determinare se il soggetto passivo abbia acquistato i beni, almeno in parte, in quanto tale, ossia per le esigenze delle sue attività economiche ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva. Si tratta di una questione di fatto che va valutata tenendo conto di tutti i dati della fattispecie, tra i quali figurano la natura dei beni considerati e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto degli stessi e il loro uso ai fini delle attività economiche del soggetto passivo (v., in questo senso, citata sentenza Lennartz, punti 21 e 35).

30 D'altro canto, risulta dagli artt. 6, n. 2, primo comma, lett. a), e 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva che, qualora un bene destinato all'impresa abbia consentito una deduzione integrale o parziale dell'IVA, il suo impiego per le esigenze private del soggetto passivo o del suo personale o per finalità estranee alla sua impresa è assimilato ad una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso e tassata in base all'entità delle spese sostenute per prestare il servizio (v. citata sentenza Lennartz, punto 26).

31 Al contrario, se il soggetto passivo ha scelto di conservare un bene d'investimento interamente nel suo patrimonio privato e non ha quindi avuto il diritto di dedurre l'IVA versata a monte sull'acquisto, l'uso di tale bene per le esigenze della sua impresa non può essere assoggettato all'IVA.

32 Alla luce di quanto precede, occorre respingere l'argomento della Commissione secondo il quale il soggetto passivo manifesterebbe la sua decisione sulla destinazione di un bene utilizzandolo in tutto o in parte ai fini delle sue attività economiche e sarebbe quindi nell'impossibilità di destinare interamente al suo patrimonio privato un bene ad uso misto.

33 Occorre altresì respingere l'argomento dei governi tedesco ed ellenico secondo cui la scelta del soggetto passivo di inserire nel suo patrimonio aziendale un bene acquistato presso un privato - bene il cui acquisto non consente una deduzione dell'IVA - risulterebbe dal fatto che egli esercita il diritto di dedurre l'IVA gravante sulle spese connesse al bene, come per le riparazioni. Infatti, la destinazione di un bene d'investimento determina l'applicazione del sistema dell'IVA al bene stesso e non ai beni e servizi impiegati per la sua utilizzazione e manutenzione. Il diritto di dedurre l'IVA gravante su tali beni e servizi costituisce una questione a parte che rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 17 della sesta direttiva. Tale diritto dipende, in particolare, dal nesso esistente fra tali beni e servizi e le operazioni del soggetto passivo soggette ad imposta. Ne consegue che il regime fiscale da applicare alla cessione di un bene d'investimento dev'essere dissociato da quello delle spese imponibili sostenute ai fini della sua utilizzazione e manutenzione.

34 Si deve pertanto risolvere la prima questione nel senso che un soggetto passivo che acquista un bene d'investimento per usarlo nel contempo come bene strumentale e a fini privati può conservarlo interamente nel suo patrimonio privato escludendolo così completamente dal sistema dell'IVA.

Sulla seconda questione

Argomenti delle parti

35 I governi tedesco ed ellenico, nonché la Commissione, sostengono che, qualora un soggetto passivo ceda a titolo oneroso un bene da lui destinato alla sua impresa, egli deve, in forza degli

artt. 2, punto 1, e 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, applicare l'IVA a qualsiasi corrispettivo ottenuto, e ciò indipendentemente dal fatto che non abbia potuto dedurre l'IVA che ha gravato il bene in quanto quest'ultimo è stato acquistato presso un privato.

Giudizio della Corte

36 Come è già stato dichiarato al punto 24 della presente sentenza, dal testo dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva discende che un soggetto passivo deve agire «in quanto tale» perché un'operazione possa essere soggetta all'IVA.

37 Ora, il soggetto passivo che vende un bene destinato all'impresa agisce a titolo professionale e, pertanto, in quanto soggetto passivo.

38 Di conseguenza, qualora un soggetto passivo abbia scelto di inserire interamente nel suo patrimonio aziendale un bene d'investimento da lui usato nel contempo come bene strumentale e a fini privati, la vendita del detto bene è integralmente soggetta all'IVA conformemente agli artt. 2, punto 1, e 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

39 Qualora il soggetto passivo abbia destinato al suo patrimonio aziendale unicamente la parte del bene usata a fini strumentali, solo la vendita di questa parte è soggetta all'IVA (v., in questo senso, citata sentenza Armbrecht, punto 24).

40 A questo proposito occorre precisare che, qualora il soggetto passivo abbia scelto di inserire, in tutto o in parte, il bene d'investimento nel suo patrimonio aziendale, il fatto che il bene sia stato acquistato d'occasione presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo e che il soggetto passivo non sia stato quindi autorizzato a dedurre l'IVA residua gravante su di esso è irrilevante. Si tratta di un bene destinato all'impresa, la cui vendita costituisce una cessione imponible ai sensi della sesta direttiva.

41 Tuttavia, come ha osservato il giudice a quo, risulta dall'art. 5, n. 6, della sesta direttiva che il soggetto passivo può prelevare il bene dalla sua impresa per le sue esigenze private o per quelle del suo personale o destinare il bene a fini estranei alla sua impresa. Tale prelievo è equiparato ad una cessione effettuata a titolo oneroso qualora il bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'IVA.

42 A questo proposito occorre rilevare che l'obiettivo dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva consiste in particolare nel garantire una parità di trattamento tra il soggetto passivo che preleva un bene dalla sua impresa e un consumatore ordinario che acquista 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 ordinario che acquista il bene pagando l'IVA [v. sentenze 6 maggio 1992, causa C-20/91, De Jong, Racc. pag. I-2847, punto 15, e 27 aprile 1999, causa C-48/97, Kuwait Petroleum, Racc. pag. I-2323, punto 21, nonché, a proposito dell'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva, che si basa sullo stesso principio, sentenza 26 settembre 1996, causa C-230/94, Enkler, Racc. pag. I-4517, punto 33].

43 Dopo aver prelevato un bene dalla sua impresa e, eventualmente, versato l'IVA sul prelievo, il soggetto passivo è libero di disporre di tale bene a suo piacimento, dato che l'art. 5, n. 6, della sesta direttiva non impone alcun limite al riguardo.

44 Risulta da quanto precede che, qualora il soggetto passivo non sia stato autorizzato a dedurre l'IVA residua gravante sul bene aziendale acquistato d'occasione presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo, si deve ritenere che tale bene non abbia consentito una deduzione dell'IVA ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva e l'imposizione, in forza di tale disposizione,

del prelievo è, di conseguenza, esclusa [v., a proposito dell'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva, sentenza 27 giugno 1989, causa 50/88, Kühne, Racc. pag. 1925, punto 9)]. Se successivamente vende il bene, il soggetto passivo effettua tale operazione a titolo privato e non in quanto soggetto passivo. Tale operazione è pertanto esclusa dal sistema dell'IVA.

45 Tale interpretazione è conforme all'obiettivo di parità di trattamento perseguito dall'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, dato che il soggetto passivo non gode di alcun indebito vantaggio rispetto al consumatore ordinario.

46 Infatti, l'imposizione del bene in una fattispecie del genere, quando esso 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 IVA e in cui s'inserisce la sesta direttiva [v., a proposito dell'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva, sentenze Kühne, citata, punto 10, e 25 maggio 1993, causa C-193/91, Mohsche, Racc. pag. I-2615, punto 9].

47 Pertanto, la seconda questione dev'essere risolta nel senso che, qualora un soggetto passivo abbia scelto d'inserire interamente nel suo patrimonio aziendale un bene d'investimento da lui usato nel contempo come bene strumentale e a fini privati, la vendita del detto bene è integralmente soggetta all'IVA conformemente agli artt. 2, punto 1, e 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva. Qualora il soggetto passivo abbia inserito nel suo patrimonio aziendale unicamente la parte del bene usata a fini strumentali, solo la vendita di tale parte è soggetta all'IVA. Il fatto che il bene sia stato acquistato d'occasione presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo e che il soggetto passivo non sia stato quindi autorizzato a dedurre l'IVA residua gravante sul bene stesso è influente al riguardo. Tuttavia, se il soggetto passivo preleva un bene siffatto dalla propria impresa, si deve ritenere che tale bene non abbia consentito una deduzione dell'IVA ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva e l'imposizione, in forza di tale disposizione, del prelievo è di conseguenza esclusa. Se successivamente vende il bene, il soggetto passivo effettua tale operazione a titolo privato e quest'ultima è quindi esclusa dal sistema dell'IVA.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

48 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 ordinanza 24 settembre 1998, dichiara:

1) Un soggetto passivo che acquista un bene d'investimento per usarlo nel contempo come bene strumentale e a fini privati può conservarlo interamente nel suo patrimonio privato escludendolo così completamente dal sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

2) Qualora un soggetto passivo abbia scelto di inserire interamente nel suo patrimonio aziendale un bene d'investimento da lui usato nel contempo come bene strumentale e a fini privati, la vendita del detto bene è integralmente soggetta all'imposta sul valore aggiunto conformemente agli artt. 2, punto 1, e 11, parte A, n. 1, 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 di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme. Qualora il soggetto passivo abbia inserito nel suo patrimonio aziendale unicamente la parte del bene usata a fini strumentali, solo la vendita di tale parte è soggetta all'imposta sul valore aggiunto. Il fatto che il bene sia stato acquistato usato presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo e che il soggetto passivo non sia stato quindi autorizzato a dedurre l'imposta sul valore aggiunto residua gravante sul bene stesso è ininfluenza al riguardo. Tuttavia, se il soggetto passivo preleva un bene siffatto dalla propria impresa, si deve ritenere che tale bene non abbia consentito una deduzione dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 5, n. 6, della detta direttiva e l'imposizione, in forza di tale disposizione, del prelievo è di conseguenza esclusa. Se successivamente vende il bene, il soggetto passivo effettua tale operazione a titolo privato e quest'ultima è quindi esclusa dal sistema dell'imposta sul valore aggiunto.