

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
PHILIPPE LÉGER

presentate il 19 settembre 2002<sup>1</sup>

1. Con il presente rinvio pregiudiziale, la Corte è chiamata a interpretare gli artt. 5 e 2, punto 1, 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<sup>2</sup>.

2. La controversia nella causa principale oppone l'Auto Lease Holland BV<sup>3</sup>, una società di leasing con sede nei Paesi Bassi, all'autorità tributaria tedesca. Essa verte sul diniego da parte di quest'ultima di concedere alla Auto Lease il rimborso dell'IVA pagata in Germania per il rifornimento di carburante da parte dei suoi clienti — locatari che hanno stipulato con essa un accordo di gestione del carburante — degli autoveicoli presi in locazione finanziaria (leasing).

1 — Lingua originale: il francese.

2 — GU L 145, pag. 1 (in prosieguo: la «sesta direttiva IVA»).

3 — In prosieguo: l'«Auto Lease».

**I — Contesto normativo**

3. L'art. 2 della sesta direttiva IVA definisce il campo di applicazione dell'IVA. Il suo punto 1 prevede quanto segue:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. 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. Le nozioni di «cessioni di beni» e di «prestazioni di servizi», alle quali si riferisce l'art. 2, sono definite agli artt. 5 e 6 della sesta direttiva IVA. L'art. 5, n. 1, prevede che «si considera "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Ai sensi dell'art. 6, n. 1, «si considera "prestazioni di servizi" ogni operazione che

non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5».

5. Gli artt. 8 e 9 della sesta direttiva IVA riguardano il luogo delle operazioni imponibili. L'art. 8, n. 1, lett. b), che si riferisce alla cessione di beni, prevede che, se il bene non viene spedito o trasportato, si considera come luogo di cessione di un bene il luogo dove il bene si trova al momento della cessione.

6. Ai sensi dell'art. 9, n. 1:

«Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa (...)».

7. Conformemente all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva IVA, la base imponibile per le forniture o le prestazioni di servizi all'interno del paese è costituita «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 (...)».

8. L'art. 17 della sesta direttiva IVA riguarda il diritto a deduzione, chiave di volta del sistema IVA. Esso dispone quanto segue:

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero, che dareb-

bero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese;

(...).

9. Le modalità di applicazione dei rimborsi di cui all'art. 17, n. 3, sono fissate dall'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese<sup>4</sup>. Ai sensi di tale direttiva, ogni soggetto passivo stabilito in uno Stato membro che abbia pagato l'IVA per i servizi che gli sono resi o per i beni che gli sono stati forniti all'interno di un altro Stato membro può chiedere a quest'ultimo il rimborso di tale IVA a condizione, in particolare, che non abbia effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi che si considerino localizzate all'interno di tale Stato membro<sup>5</sup>.

## II — Fatti e procedimento nella causa principale

10. L'Auto Lease è una società di locazione finanziaria che concede autoveicoli in lea-

sing ai suoi clienti. Inoltre, quest'ultima offre al locatario la possibilità di stipulare con essa un «accordo relativo alla gestione del carburante». In forza di tale accordo, il locatario riceve dall'Auto Lease un documento denominato «ALH-Pass» nonché una carta di credito per il carburante emessa dalla società tedesca di carte di credito DKV. Tale carta qualifica l'Auto Lease come cliente della DKV. Essa consente al locatario di rifornire di carburante l'autoveicolo preso in locazione e di effettuare singoli acquisti di prodotti petroliferi «in nome e per conto dell'Auto Lease». La DKV presenta regolarmente il conto all'Auto Lease. Ogni mese il locatario paga all'Auto Lease 1/12 dei costi di carburante previsti e, alla fine dell'anno, si effettua un conguaglio su quanto effettivamente utilizzato. Inoltre, egli versa un canone accessorio all'Auto Lease per la gestione del carburante<sup>6</sup>.

11. Come risulta dall'ordinanza di rinvio, l'Auto Lease è tassata nei Paesi Bassi<sup>7</sup> per tutti i servizi di leasing «ivi compresi i costi dei carburanti».

12. L'Auto Lease chiedeva, nei limiti in cui i costi del carburante traevano origine da cessioni effettuate da imprese tedesche, il rimborso dell'IVA riscossa dalle autorità tedesche sulle cessioni di carburante per gli anni che andavano dal 1989 al 1993.

4 — GU L 331, pag. 11 (in prosieguo: l'«ottava direttiva IVA»).

5 — Artt. 2 e 3 dell'ottava direttiva IVA. V. anche artt. 1 e 4.

6 — Ordinanza di rinvio (pag. 2).

7 — Pag. 3.

13. L'autorità tributaria tedesca, il Bundesamt für Finanzen, accoglieva inizialmente tale richiesta per gli anni dal 1989 al 1991, ma successivamente modificava le decisioni sul rimborso, accertando un rimborso pari a DEM 0 e chiedendo la restituzione degli importi in precedenza rimborsati. Esso respingeva fin dal principio le richieste di rimborso per gli anni 1992 e 1993.

14. I reclami amministrativi presentati dall'Auto Lease contro tali decisioni venivano respinti. Adito in primo grado, il Finanzgericht (Germania) riteneva che non vi fossero cessioni di carburante dalle società petrolifere all'Auto Lease e che, di conseguenza, quest'ultima non potesse chiedere il rimborso dell'IVA. Pertanto, esso respingeva il ricorso.

15. L'Auto Lease presentava ricorso per cassazione («Revision») avverso tale decisione dinanzi al Bundesfinanzhof (Germania).

### III — Questione pregiudiziale

16. È in tale contesto che, con ordinanza 22 febbraio 2001, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il giudizio e di sotto-

porre alla Corte la questione pregiudiziale seguente:

«Se il caso del locatario che nelle stazioni di servizio rifornisca di carburante, in nome e per conto del locatore, l'auto presa in locazione finanziaria (leasing) integri una cessione di carburante dal locatore al locatario e se questa cessione sia imponibile nel luogo di cessione indicato dall'art. 8, n. 1, lett. b), della [sesta direttiva IVA], o se tale "ulteriore cessione" rientri in una prestazione di servizio del locatore imponibile ai sensi dell'art. 9 della [sesta direttiva IVA]».

### IV — Oggetto della questione pregiudiziale

17. Con la sua questione il giudice nazionale vuol sapere se il locatore (l'Auto Lease) possa ottenere o no il rimborso dell'IVA relativa al carburante acquistato in Germania dai locatari per rifornire le auto prese in locazione finanziaria.

18. Come risulta dalla motivazione dell'ordinanza di rinvio<sup>8</sup>, la domanda del Bundesfinanzhof solleva due questioni.

<sup>8</sup> — Pagg. 9 e 11.

19. La prima questione verte sull'interpretazione dell'art. 5 della sesta direttiva IVA. Essa cerca di stabilire se vi sia, nelle circostanze del caso di specie, una cessione di carburante dal locatore al locatario qualora quest'ultimo nelle stazioni di servizio rifornisca di carburante l'auto presa in locazione finanziaria. Tuttavia, tale questione induce a chiedersi se vi sia stata, previamente, cessione di carburante dalle società petrolifere all'Auto Lease o se queste ultime l'abbiano ceduto direttamente al locatario. Infatti, se le società petrolifere hanno ceduto direttamente il carburante al locatario e non all'Auto Lease, la questione di qualificare l'ulteriore cessione che si asserisce effettuata successivamente da parte di quest'ultima al locatario non si pone.

20. La seconda questione viene sollevata solo nell'ipotesi in cui le società petrolifere abbiano ceduto il carburante all'Auto Lease. In tal caso, si tratta di determinare se l'ulteriore cessione di quest'ultima al locatario sia una cessione autonoma, imponibile nel luogo in cui si trovava il carburante al momento della cessione (Germania), o se essa faccia parte del servizio di leasing, imponibile nel luogo in cui il locatore ha stabilito la sua sede sociale (Paesi Bassi). Quindi, la questione mira ad ottenere precisazioni sui criteri applicabili per determinare se si sia in presenza di una prestazione unica o di due prestazioni autonome.

21. La posta in gioco è la seguente. Se la Corte dichiara che le società petrolifere hanno ceduto il carburante all'Auto Lease e che l'ulteriore cessione al locatario fa parte

del servizio di leasing, l'Auto Lease avrebbe diritto al rimborso dell'IVA. Infatti, in tal caso, essa rientrerebbe nell'ambito di applicazione dell'ottava direttiva IVA in quanto avrebbe pagato l'IVA applicata al bene che le è stato ceduto in Germania e non effettuerebbe alcuna cessione né prestazione di beni in tale paese. Essa si troverebbe nella situazione di un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro (Paesi Bassi) che ha pagato l'IVA applicata ai beni che gli sono stati ceduti in un altro Stato membro (Germania) e che non ha effettuato cessioni o prestazioni di servizi all'interno di tale Stato membro (Germania) al quale essa chiederebbe il rimborso della suddetta IVA.

22. Per contro, se la Corte dichiara che l'ulteriore cessione effettuata a favore del locatario costituisce una cessione autonoma, imponibile in Germania, l'Auto Lease non avrebbe diritto al rimborso dell'IVA. Infatti, in tal caso, non ricorrerebbero le condizioni previste dall'ottava direttiva IVA per concedere il diritto al rimborso. In particolare, l'Auto Lease avrebbe effettuato un'operazione imponibile nel territorio del paese in cui ha pagato l'IVA e dovrebbe allora seguire il procedimento ordinario di deduzione dell'IVA applicabile in Germania.

23. Esaminerò una dopo l'altra le due questioni individuate in precedenza.

## V — Soluzione delle questioni pregiudiziali

### *Sulla prima questione*

24. La prima questione è diretta all'interpretazione della nozione di «cessione di un bene» di cui all'art. 5 della sesta direttiva IVA. Il giudice del rinvio chiede chi, tra il locatore e il locatario, debba essere considerato aver ricevuto la cessione del carburante effettuata dalle società petrolifere in un caso in cui, come nella fattispecie, il locatario rifornisca di carburante l'auto presa in locazione finanziaria «in nome e per conto» del locatore.

25. Il giudice del rinvio ritiene che, nella fattispecie, il bene sia ceduto al locatore. Tale soluzione deriva dal fatto che la carta di credito utilizzata dal locatario è intestata alla società di leasing, l'Auto Lease, e che, come risulta dal contenuto della carta di credito, quest'ultimo acquista il carburante «in nome e per conto» di tale società. La Commissione delle Comunità europee ed il governo tedesco adottano una posizione contraria. Essi ritengono che il bene sia ceduto alla persona alla quale è materialmente consegnato (vale a dire il locatario), a maggior ragione in quanto su quest'ultima graverà in ultima analisi la totalità del

prezzo, ivi compresa l'IVA, anche se esso è stato pagato in un primo tempo dalla società di leasing.

26. Occorre ricordare che l'art. 5 della sesta direttiva IVA definisce la cessione di un bene «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Interrogata sulla questione se la nozione di «cessione di un bene» richieda il trasferimento della proprietà giuridica del bene di cui trattasi, la Corte ha risposto, nella sentenza 8 febbraio 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*<sup>9</sup>, che tale nozione comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario. Risulta da tale sentenza che la nozione di «cessione di un bene» ha un contenuto più economico<sup>10</sup> che giuridico. Essa si ricollega più alla possibilità per il destinatario della cessione di servirsi del bene che non alla trasmissione della proprietà effettiva ai sensi del diritto civile degli Stati membri. Infatti, come ha affermato la Corte, solo una definizione economica di tale nozione è

<sup>9</sup> — Causa C-320/88 (Racc. pag. I-285, punto 7).

<sup>10</sup> — González Sánchez, M., «La entrega de bienes en el IVA», *Noticias C.E.E.*, 1990, n. 57/68, pagg. 45 e 47; Herrero de la Escosura, P., *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, ed. Universidad de Oviedo — Marcial Pons, 1996, Oviedo — Madrid, pagg. 58-70; Pérez Herrero, L. M., «La sexta directiva comunitaria del IVA», *Derecho financiero y tributario*, Cedecs, Barcellona, 1997, nonché Terra, B. J. M., e Wattel, P., *European Tax Law*, ed. Kluwer, 1994, Deventer. In «Harmonisation de fiscalités», *Juriclassieur Europe*, fascicolo 1630, pag. 17, Berlin, D., ritiene, più precisamente, che tale nozione di «cessione» debba essere considerata comunitaria e, di conseguenza, autonoma rispetto alle definizioni contenute nei diritti nazionali.

compatibile con la finalità della sesta direttiva IVA in quanto:

«Questa concezione è conforme alla finalità della direttiva, che mira, fra l'altro, a basare il sistema comune dell'IVA su una definizione uniforme delle operazioni imponibili. Orbene, tale finalità potrebbe esser compromessa qualora la constatazione di una cessione di beni, che è una delle tre operazioni imponibili, fosse soggetta alla realizzazione di condizioni che variano da uno Stato membro all'altro, come avviene per quelle relative al trasferimento di proprietà in diritto civile»<sup>11</sup>.

27. Nella fattispecie, occorre quindi analizzare a chi, locatore o locatario, le società petrolifere abbiano trasferito tale potere di disporre, di fatto, del carburante. Su tale punto, mi sembra che tale potere sia stato proprio concesso al locatario senza che l'Auto Lease intervenga in alcuna maniera. In un caso in cui, come nella fattispecie, il bene sia materialmente consegnato nelle mani del locatario che lo utilizza a suo piacimento, asserire che la società di leasing abbia avuto, sia pure momentaneamente, il potere di disporre del carburante e abbia potuto cedere tale potere al locatario, risulta contrario alla logica economica della sesta direttiva IVA. Infatti, il locatario acquista direttamente il carburante nelle stazioni di servizio e l'Auto Lease non ha, in nessun momento, il potere di decidere come il carburante debba essere utilizzato e a quali fini.

11 — Sentenza *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, citata (punto 8).

28. Inoltre, la tesi secondo la quale il carburante sarebbe ceduto al locatore, in quanto egli ne anticipa il prezzo, non può essere accolta. Da un lato, essa indurrebbe a ritenere che il carburante sia stato ceduto non alla società di leasing, ma alla società tedesca di carte di credito che lo paga dapprima alle società petrolifere e che procede successivamente a presentare il conto alla Auto Lease così come quest'ultima fa con i locatari. Dall'altro, tale tesi porterebbe alla conclusione, per lo meno sorprendente, che, ogni volta che una persona acquisti un bene usufruendo del finanziamento proposto dal venditore o da un terzo, tale bene non le sarebbe direttamente ceduto, ai sensi della sesta direttiva IVA, ma sarebbe ceduto direttamente al prestatore del servizio di finanziamento che, dopo aver ottenuto la cessione, lo ricederebbe all'acquirente.

29. La clausola del contratto di credito, secondo la quale il locatario acquista il carburante «in nome e per conto» del locatore, non può confutare tale conclusione. Infatti, tutt'al più, tale clausola potrebbe avere come conseguenza di attribuire la proprietà del carburante al locatore. Ora, come visto, la titolarità della proprietà giuridica non è determinante nella definizione della nozione di «cessione

di un bene» ai sensi dell'art. 5 della sesta direttiva IVA.

30. Analogamente, l'accordo relativo alla gestione del carburante non è tale da confutare la mia valutazione. Come hanno sottolineato la Commissione ed il governo tedesco, tale accordo non è un contratto di cessione del carburante ma si risolve piuttosto in un contratto di finanziamento dell'acquisto del carburante. Infatti, il locatore non acquista il carburante per rivenderlo in seguito al locatario, ma quest'ultimo acquista il carburante, scegliendone liberamente la qualità e la quantità nonché il momento dell'acquisto. Egli si limita semplicemente ad utilizzare le agevolazioni di pagamento offerte dalla società di leasing. Quest'ultima agisce come qualsiasi istituto finanziario o di credito ed il suo ruolo non deve essere distinto da quello svolto dalla società di carte di credito, di cui nessuno asserisce che avrebbe ricevuto cessione del carburante. Nell'ambito di tale accordo, la società di leasing si limita a rimborsare alla società di carte di credito il prezzo, ivi compresa l'IVA, che essa paga alle società petrolifere. Inoltre, per effettuare tali pagamenti, essa non è necessariamente tenuta ad anticipare i fondi corrispondenti, in quanto riceve ogni mese dai locatari una parte dei costi annuali previsti. Se il consumo è inferiore a quello stimato, essa si limiterà a rimborsare la società di carte di credito con i soldi versatile dai locatari.

31. Contrariamente a quanto sembra indicare il giudice del rinvio, la sentenza Intiem<sup>12</sup> non è neanch'essa tale da confutare la mia analisi. In tale causa, si domandava alla Corte se un datore di lavoro potesse detrarre l'IVA relativa al carburante che non era stato fornito a quest'ultimo, ma ai suoi dipendenti. La Corte, alla luce delle circostanze della fattispecie, ed in particolare del fatto che il carburante era stato utilizzato dai dipendenti esclusivamente per le esigenze dell'attività professionale del datore di lavoro, aveva affermato che quest'ultimo aveva diritto alla detrazione dell'IVA. Il giudice del rinvio fa riferimento a tale sentenza e sembra dedurne che quest'ultima giustifichi la tesi secondo la quale le società petrolifere avrebbero ceduto il carburante all'Auto Lease e non ai locatari. Ora, ritengo che l'iter logico seguito dalla Corte nella sentenza Intiem, citata, non si possa trasporre direttamente nella fattispecie. Nella causa Intiem, citata, la questione di sapere a chi, tra il datore di lavoro e i dipendenti, la fornitura fosse stata effettuata era stata già risolta dal giudice nazionale prima che rinviasse alla Corte la questione vertente sulla possibilità di detrazione dell'IVA. Infatti, risulta dalla sentenza Intiem, citata, che tale questione aveva costituito oggetto di discussione durante il procedimento dinanzi ai giudici nazionali e che questi ultimi avevano respinto la tesi secondo la quale il carburante era stato fornito al datore di lavoro. In tal senso, il punto 6 della suddetta sentenza enuncia quanto segue:

«Lo Hoge Raad innanzitutto disattendeva la censura dell'interessata secondo cui il

12 — Sentenza 8 marzo 1988, causa 165/86 (Racc. pag. 1471).

Gerechtshof aveva dichiarato a torto che la benzina è fornita direttamente ai dipendenti. Esso si è poi chiesto *se il fatto che la benzina sia, in base a detta pronunzia, fornita direttamente ai dipendenti* osti alla detrazione dell'IVA su detta benzina da parte del datore di lavoro»<sup>13</sup>.

carburante era stato fornito ai dipendenti. Quindi, mi sembra che tale sentenza non sia pertinente per risolvere la questione pregiudiziale e non consenta di ritenere che l'Auto Lease abbia ricevuto la cessione del carburante.

32. La stessa Corte ha riassunto la questione che le era stata sottoposta nei termini seguenti:

«[L]a presente controversia solleva il problema del se detto principio osti alla detrazione dell'IVA, qualora i beni siano stati acquistati dal soggetto passivo e usati, *dopo essere stati forniti ai dipendenti dello stesso*, per le esigenze dell'impresa»<sup>14</sup>.

34. Sulla base delle considerazioni che precedono, propongo pertanto alla Corte di rispondere che l'art. 5 della sesta direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che, in un caso come quello della fattispecie, non vi è cessione di carburante dal locatore al locatario qualora quest'ultimo nelle stazioni di servizio rifornisca di carburante l'auto presa in locazione finanziaria (leasing).

#### *Sulla seconda questione*

33. Ne deriva che, nella sentenza Intiem, citata, la Corte non doveva pronunciarsi sulla questione sollevata dalla presente causa e che essa non ha neanche emesso riserve sulla premessa su cui poggiava la questione pregiudiziale, vale a dire, che il

35. Tenuto conto della soluzione che propongo di dare alla prima questione pregiudiziale, la seconda questione pregiudiziale diventa priva di oggetto.

13 — Il corsivo è mio.

14 — Ibidem (punto 12). Il corsivo è mio.

## Conclusione

36. Propongo quindi alla Corte di risolvere le questioni sottoposte dal Bundesfinanzhof nella maniera seguente:

«L'art. 5 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, dev'essere interpretato nel senso che, in un caso come quello della fattispecie, non vi è cessione di carburante dal locatore al locatario qualora quest'ultimo nelle stazioni di servizio rifornisca di carburante l'auto presa in locazione finanziaria (leasing)».