

**Causa C-288/19****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

9 aprile 2019

**Giudice del rinvio:**

Finanzgericht des Saarlandes (Germania)

**Data della decisione di rinvio:**

18 marzo 2019

**Ricorrente:**

QM

**Resistente:**

Finanzamt Saarbrücken

**Oggetto del procedimento principale**

Accertamento dell'imposta sul valore aggiunto 2013 e 2014 in relazione alla concessione in uso di auto aziendali

**Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale**

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

**Questione pregiudiziale**

Se l'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva IVA 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.

### **Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere**

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), nella versione della direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), in particolare, articoli 2, 24, 26, 45 e 56.

### **Disposizioni nazionali citate**

Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), in particolare articoli 1, 3, 3a e 3f.

### **Breve esposizione dei fatti e del procedimento**

- 1 La ricorrente è una società per azioni di diritto lussemburghese (S. A.), con sede nel Granducato di Lussemburgo. Essa concede in uso a ciascuno dei due collaboratori residenti in Germania, che lavorano nella sua impresa in Lussemburgo, un'autovettura rientrante tra i beni aziendali anche per spostamenti privati. Negli anni controversi la società ha trattenuto dallo stipendio di uno di detti collaboratori un contributo alle spese dell'auto aziendale concessagli in uso. La ricorrente ha aderito in Lussemburgo al cosiddetto «regime di imposizione semplificato», nell'ambito del quale non è possibile azionare alcuna imposta a monte. Pertanto, in relazione ai costi di entrambe le auto aziendali, essa non ha fatto valere alcuna imposta a monte; in cambio, in ragione dell'adesione al regime di imposizione semplificato, in compenso, in Lussemburgo la concessione in uso delle autovetture ai dipendenti non è stata assoggettata a tassazione.
- 2 Nel novembre 2014, in ragione della concessione in uso delle autovetture, la ricorrente si registrava in Germania presso il Finanzamt (Ufficio delle imposte) resistente ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Nelle sue dichiarazioni IVA relative agli anni controversi, la ricorrente dichiarava per dette concessioni in uso di autovetture, a partire dal 2013, altre prestazioni imponibili al 19 %, rispettivamente per EUR 7 904 (2013) ed EUR 20 767 (2014), nonché l'IVA su di esse dovuta. Avverso gli avvisi di accertamento IVA relativi a entrambi gli anni di imposta, la ricorrente proponeva reclamo che il resistente respingeva come infondato.
- 3 Con il suo ricorso, la ricorrente chiede che l'imposta sul valore aggiunto per il 2013 e il 2014 sia quantificata in euro zero.

### **Principali argomenti delle parti nel procedimento principale**

- 4 La ricorrente ritiene che non sussistano i presupposti per l'imposizione IVA in Germania della concessione in uso di auto aziendali.
- 5 Detta concessione in uso non avverrebbe a fronte di un corrispettivo ai sensi delle disposizioni del diritto dell'Unione, posto che i dipendenti non effettuerebbero alcun pagamento, né dovrebbero destinare a tale titolo una parte della propria retribuzione in denaro. Il solo fatto che il dipendente presti un'attività lavorativa per il datore di lavoro e l'utilizzo è imponibile a titolo di reddito a norma delle disposizioni sulla tassazione dei redditi, non integrerebbe un uso a titolo oneroso.
- 6 Non si potrebbe neppure presumere la sussistenza di una prestazione di servizi di noleggio. In base all'attuale giurisprudenza della Corte, la messa a disposizione di beni patrimoniali aziendali per finalità private senza che il beneficiario sia tenuto a versare un canone di locazione in denaro dovrebbe essere qualificata non come locazione esente, bensì come prestazioni a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA. Anche sotto il profilo civilistico la concessione in uso di un'auto aziendale dovrebbe essere valutata alla luce del diritto del lavoro e non del diritto delle locazioni. In conformità della giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale; in prosieguo: il «BFH»), la concessione in uso di un'auto aziendale costituirebbe una componente inseparabile della retribuzione del personale dirigente. L'opinione sostenuta dal resistente contrasterebbe con la posizione quasi unanime assunta dal comitato IVA nei suoi orientamenti adottati a seguito della 101<sup>a</sup> sessione del 20 ottobre 2014.
- 7 Il resistente chiede che il ricorso sia respinto in quanto infondato.
- 8 La concessione in uso di auto aziendali ai lavoratori dovrebbe essere qualificata come prestazione a titolo oneroso sotto forma di noleggio a lungo termine di mezzi di trasporto. In base alle direttive emanate dal Bundesministerium der Finanzen [Ministero federale delle Finanze] nel decreto applicativo in materia di IVA e nelle sue comunicazioni pertinenti, la concessione in uso di un'autovettura da parte di un'impresa ai suoi dipendenti per uso personale deve essere qualificata come altra prestazione a titolo oneroso, fermo restando che, di norma, il corrispettivo consisterebbe nella parte di prestazione lavorativa che il lavoratore rende in cambio dell'uso privato dell'autovettura. Ciò varrebbe sempre quando il veicolo – come nel caso di specie – viene concesso in uso al lavoratore per finalità private per un determinato periodo e non soltanto occasionalmente. Conformemente agli orientamenti del comitato IVA del 20 ottobre 2014, non rilevarebbe la natura onerosa o gratuita della prestazione. Il fatto che il Granducato di Lussemburgo non abbia condiviso le direttive emanate, che esso ravvisi nella concessione in uso di un'autovettura una prestazione a titolo gratuito e che la assoggetti a imposizione nel luogo di stabilimento dell'imprenditore erogante, e quindi in Lussemburgo, contrasterebbe con la posizione maggioritaria del comitato IVA.

### Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 9 La decisione della controversia dipende dall'interpretazione che occorre fornire all'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva IVA. Infatti, se con «prestazioni di servizi di noleggio di un mezzo di trasporto» in tal senso deve intendersi anche la concessione in uso di un'autovettura (auto aziendale), destinata all'impresa di un soggetto passivo, ai suoi dipendenti senza che questi ultimi siano tenuti a corrispondere in cambio un corrispettivo diverso dalla (parziale) prestazione della propria attività lavorativa, allora, in relazione a un noleggio non a breve termine, il luogo della prestazione deve essere determinato in ragione del luogo di residenza dei dipendenti che, nella specie, si trova nella Repubblica federale di Germania.
- 10 Qualora invece tale concessione in uso di un'auto aziendale non debba essere considerata quale prestazione di servizi di noleggio di un mezzo di trasporto ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva IVA, in conformità del diritto dell'Unione vigente, a norma dell'articolo 45 della direttiva IVA, essa sarebbe erogata - quale prestazione a titolo oneroso a persone che non sono soggetti passivi ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA oppure quale prestazione assimilata a prestazioni di servizi a titolo oneroso a norma dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA - nel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica e, quindi, nella specie, in Lussemburgo, con la conseguenza che non dovrebbe aver luogo alcuna imposizione da parte del resistente.
- 11 In relazione alla questione del trattamento unitario del luogo delle prestazioni consistenti nell'utilizzo di un bene destinato all'impresa per esigenze private dei dipendenti (di conseguenza anche nella concessione in uso di auto aziendali), in occasione della sua 101<sup>a</sup> sessione del 20 ottobre 2014, il Comitato IVA ha emanato alcuni orientamenti (documento H – taxud.c.1(2015)721834-832 e taxud.c.1(2016)1136484-832 REV; in prosieguo: gli «orientamenti del comitato IVA»). Tali orientamenti non sono interpretati in maniera uniforme dal Granducato di Lussemburgo e dalla Repubblica federale di Germania; diversamente dalla Germania, il Lussemburgo non ravvisa nella concessione in uso di un veicolo, come quello oggetto del caso controverso, un noleggio a titolo oneroso, bensì una prestazione assimilata a prestazioni di servizi a titolo oneroso in conformità dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA in relazione alla quale il luogo [della prestazione] è determinato, a norma dell'articolo 45 della direttiva de qua, in ragione della sede del prestatore (Lussemburgo).
- 12 Il Collegio ritiene che occorra rispondere alla questione pregiudiziale in senso negativo.
- 13 Un'imposizione a fini IVA in Germania della concessione in uso di auto aziendali può avvenire unicamente sulla base dell'articolo 3a, paragrafo 3, punto 2, terza frase, dell'UStG. Con l'introduzione della disposizione di cui trattasi, il legislatore tedesco ha recepito nel diritto nazionale, con effetto a decorrere dal 1° gennaio

2013, il modificato articolo 56, paragrafo 2, della direttiva IVA. In base ad esso, una prestazione di servizi di noleggio di un mezzo di trasporto è erogata nel luogo di residenza del destinatario ove questi non sia né un'impresa, né una persona giuridica cui è stato attribuito un numero d'identificazione IVA.

- 14 A giudizio del Collegio, a norma dell'articolo 56 della direttiva IVA e del corrispondente articolo 3a, paragrafo 3, punto 2, terza frase, dell'UStG, il luogo della prestazione può trovarsi in Germania unicamente ove si tratti di una prestazione di servizi di noleggio a titolo oneroso. Al riguardo sussistono dubbi.
- 15 Nel caso di specie, per ravvisare una prestazione a titolo oneroso, i dipendenti dovrebbero aver versato un corrispettivo per la concessione in uso dell'autovettura. Tuttavia, il Collegio dubita che ciò accada nel caso del collaboratore della ricorrente che non ha versato alcun corrispettivo scollegato dal suo reddito da lavoro.
- 16 Di norma, l'amministrazione finanziaria tedesca qualifica la concessione in uso di un'auto aziendale da parte di un imprenditore ai suoi dipendenti per finalità private come noleggio a lungo termine di un mezzo di trasporto e ravvisa un corrispettivo nella parte di prestazione lavorativa che il collaboratore eroga in cambio di detto utilizzo personale. Tale posizione si fonda anche sull'idea che la concessione in uso dell'autovettura per finalità private rappresenta un cosiddetto beneficio in natura assoggettato, in linea di principio, a imposta sui redditi in capo al lavoratore quale retribuzione (e, quindi, quale parte del corrispettivo riconosciuto per il lavoro prestato).
- 17 Tuttavia, alla luce della giurisprudenza della Corte, una prestazione a titolo oneroso non potrebbe sussistere. Nella sua decisione nelle cause *Medicom e Maison Patrice Alard* (sentenza del 18 luglio 2013, C-210/11 e C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479), riferendosi alla nozione di prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, la Corte ha spiegato che essa presuppone l'esistenza di un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto, fermo restando che l'assenza di tale pagamento non può essere compensata dalla circostanza che, a titolo dell'imposta sul reddito, tale uso privato di un bene destinato all'impresa è considerato come un beneficio in natura quantificabile e, quindi, in un certo senso, come una parte della retribuzione alla quale il beneficiario avrebbe rinunciato in cambio della messa a disposizione del bene di cui trattasi.
- 18 Tuttavia, la situazione è diversa ove dalla retribuzione dei collaboratori venga trattenuto un importo corrispondente al valore della messa a disposizione del bene o qualora sia certo che parte dell'attività svolta dai collaboratori può essere considerata come contropartita della messa a disposizione del bene (v. anche sentenza del 16 ottobre 1997, *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Così, ad esempio, nella causa *Astra Zeneca UK* (sentenza del 29 luglio 2010, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450), la Corte ha individuato un corrispettivo in una parte della prestazione lavorativa.

- 19 Di norma, l'amministrazione finanziaria tedesca ravvisa nell'attività lavorativa dei dipendenti una controprestazione (corrispettivo) per la concessione in uso del veicolo per spostamenti privati, quando tale concessione è disciplinata nel contratto di lavoro o si fonda su accordi verbali o altre circostanze del rapporto di lavoro, a condizione che il veicolo sia concesso in uso per un determinato periodo e non soltanto occasionalmente per utilizzo privato. Il BFH ha essenzialmente condiviso tale posizione.
- 20 Pertanto, se il collaboratore non effettua alcun pagamento per la messa a disposizione dell'autovettura, non è tenuto a destinare a tale titolo una parte della sua retribuzione in denaro e non sussiste neppure un accordo recante una scelta tra diversi benefici, nel caso di specie non si potrebbe muovere dall'assunto di una prestazione a titolo oneroso. Dubbi quanto al carattere oneroso [della prestazione] potrebbero insorgere anche dal fatto che il controvalore il quale, di norma, in base alla normativa tedesca in materia di imposte sui redditi, è determinato in maniera forfettaria, non potrebbe rappresentare un canone di locazione pattuito in concreto ai sensi della giurisprudenza della Corte.
- 21 Il fatto che la decisione pronunciata dalla Corte nelle cause *Medicom* e *Maison Patrice Alard* (sentenza del 18 luglio 2013, C-210/11 e C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) concernesse una deroga all'imposizione e non la questione dell'imponibilità dei fatturati, non osta a un'applicazione anche nel caso controverso; infatti, la questione se sussista o meno un corrispettivo dovrebbe essere definita in maniera uniforme.
- 22 Tuttavia, pur negando la sussistenza di una prestazione a titolo oneroso, resta dubbio se, nella fattispecie, il luogo della concessione in uso delle auto aziendali non debba comunque essere individuato in Germania. Infatti, a questo riguardo, il resistente si richiama all'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva IVA e afferma che, laddove si presuma la sussistenza di una prestazione di servizi di noleggio, il carattere oneroso o gratuito di quest'ultima sarebbe dunque irrilevante. Nell'eventualità che la prestazione di servizi di noleggio a norma dell'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva IVA ricomprenda unitariamente le prestazioni a titolo oneroso nonché i casi di una concessione a titolo gratuito – ad esempio, la prestazione sotto forma di utilizzazione di un bene destinato all'impresa assimilata a prestazioni di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA –, nel caso controverso il luogo della prestazione si troverebbe ancora una volta in Germania. A fondamento della sua posizione, l'amministrazione finanziaria tedesca si richiama nuovamente agli orientamenti del comitato IVA dove, al punto 3, si afferma quanto segue:
- 23 «Secondo l'opinione di un'ampia maggioranza del comitato IVA, il luogo di una prestazione di servizi consistente nell'utilizzo di un bene è disciplinato da una regola unitaria a prescindere dal fatto che la prestazione sia erogata a titolo oneroso o sia imponibile in conformità dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA».



- 24 È dubbio che ciò valga anche per le prestazioni di servizi di noleggio di mezzi di trasporto. Con riferimento alle prestazioni a titolo gratuito sotto forma di utilizzo per finalità private di beni destinati all'impresa, assimilate a prestazioni (di servizi) a titolo oneroso a norma dell'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva IVA, tale atto normativo non prevede alcuna disciplina specifica ai fini della determinazione del luogo dell'imposizione, cosicché non è strettamente necessario operare una distinzione in sede di determinazione di tale luogo; fa tuttavia eccezione la speciale tipologia di prestazione di servizio sotto forma di noleggio di mezzi di trasporto, dal momento che ad essa trova applicazione l'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva IVA. L'orientamento secondo cui i casi di prestazioni a titolo oneroso devono essere trattati unitariamente con quelli delle prestazioni assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 26 della direttiva IVA, sarebbe comprensibile unicamente per le prestazioni di servizi rispetto alle quali non sussiste una distinta determinazione del luogo di prestazione, come ad esempio nell'articolo 56 della direttiva summenzionata.
- 25 Anche il comitato IVA sembra qualificare, in linea di principio, la concessione in uso di un'auto aziendale ai dipendenti come «altra prestazione di servizi» e, ai fini della sussistenza di un noleggio di un mezzo di trasporto, sembra presupporre il carattere oneroso [della prestazione]; v. i succitati orientamenti del comitato IVA, punto 3, secondo paragrafo, e punto 1, ultimo paragrafo.
- 26 In tale contesto, a parere del Collegio, molti elementi indicano altresì che unicamente una prestazione a titolo oneroso può essere considerata una prestazione di servizi di noleggio ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva IVA e - in base a quanto sopra illustrato - proprio una siffatta prestazione potrebbe non sussistere nel caso di specie; pertanto, l'utilizzo di un bene, senza corrispettivo, destinato all'impresa per finalità private dei dipendenti non potrebbe essere equiparato a una prestazione di servizi di noleggio.
- 27 Anche gli aspetti di seguito indicati depongono contro una qualificazione della concessione in uso di auto aziendali con le modalità oggetto del caso controverso come prestazioni di servizi di noleggio ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva IVA.
- 28 Infatti, in conformità della giurisprudenza della Corte, perché si abbia locazione è necessario che tutte le condizioni che caratterizzano l'operazione siano soddisfatte (sentenze del 18 luglio 2013, *Medicom e Maison Patrice Alard*, C-210/11 e C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, e del 29 marzo 2012, *BLM SA*, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Tra di esse rientra anche il fatto che al locatario di un determinato bene sia ceduto, in cambio di un canone di locazione e per una durata convenuta, il diritto di occupare il bene e di escluderne altre persone. Se la prestazione lavorativa del destinatario fosse considerata, in parte, quale corrispettivo non è chiaro come dovrebbe essere qualificato il pagamento di detto corrispettivo in caso di malattia del collaboratore, vale a dire, quando il collaboratore interessato non eroga alcuna prestazione lavorativa.

- 29 La concessione in uso dell'autovettura non avviene nel quadro di un rapporto di locazione, ma è disciplinata dal diritto del lavoro. Infatti, essa si ricollega unicamente al rapporto di servizio/lavoro dei dipendenti; rappresenta una controprestazione aggiuntiva rispetto alla prestazione lavorativa (secondo la giurisprudenza del BFH anche ove la concessione in uso non sia accompagnata da accordi espliciti). Anche nel caso di specie la ricorrente non concede in uso veicoli ad altri soggetti; in particolare, il suo oggetto sociale non consiste nel noleggio a scopo di lucro di mezzi di trasporto. La concessione in uso delle auto aziendali è disciplinata nel contratto di lavoro o è in linea con le abituali prestazioni della ricorrente nei confronti dei dipendenti; un distinto contratto di locazione non esiste. Pertanto, non sussiste un rapporto contrattuale distinto accanto al rapporto di lavoro, come dimostra anche il fatto che la concessione in uso dei veicoli termina con la risoluzione del rapporto di servizio e non prosegue in un momento successivo.