

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)  
16 ottobre 1997<sup>\*</sup>

Nel procedimento C-258/95,

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

**Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG**

e

**Finanzamt Neustadt,**

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 2, punto 1, e 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),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori C. Gulmann, presidente di sezione, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, P. Jann e L. Sevón (relatore), giudici,

<sup>\*</sup> Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: P. Léger  
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, dal signor Klaus Heininger, esperto contabile e consulente tributario;
- per il Finanzamt Neustadt, dal signor Reinhard Preuninger, Oberregierungsrat;
- per il governo tedesco, dal signor Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat presso lo stesso ministero, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, dal signor Stephen Braviner, del Treasury Solicitor's Department, in qualità d'agente, assistito dal signor Nicholas Paines, barrister;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Jürgen Grunwald, consigliere giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, rappresentata dal signor Klaus Heininger, del Finanzamt Neustadt, rappresentato dal signor Werner Widmann, Leitender Ministerialrat presso il ministero delle Finanze del Land della Renania Palatinato, e della Commissione, rappresentata dal signor Jürgen Grunwald, all'udienza del 5 dicembre 1996,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 gennaio 1997,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

- 1 Con ordinanza 11 maggio 1995, pervenuta alla Corte il 31 luglio successivo, il Bundesfinanzhof ha sollevato, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione degli artt. 2, punto 1, e 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 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 la Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «Julius Fillibeck Söhne») e il Finanzamt Neustadt in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») del trasporto dal loro domicilio al luogo di lavoro dei dipendenti della Julius Fillibeck Söhne, effettuato da quest'ultima a titolo gratuito.
- 3 La Julius Fillibeck Söhne, la quale gestisce un'impresa di costruzioni, ha trasportato gratuitamente dal 1980 al 1985 taluni dei propri dipendenti su autoveicoli di sua proprietà dal loro domicilio fino ai vari cantieri ai quali erano assegnati. Durante questo periodo ha inoltre incaricato uno dei propri dipendenti di trasportare con la sua autovettura privata altri dipendenti della detta società, dal loro domicilio fino ai diversi luoghi di lavoro.
- 4 La Julius Fillibeck Söhne ha provveduto a tali trasporti conformemente al «Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe» (contratto collettivo per il settore dell'edilizia), nel caso in cui tra il domicilio e il luogo di lavoro intercorresse una certa distanza minima.

5 Il Finanzamt Neustadt ha considerato che si trattava di operazioni imponibili ai sensi della normativa tedesca sull'IVA.

6 La Julius Fillibeck Söhne ha contestato l'assoggettamento ad IVA delle dette operazioni. Poiché il reclamo come pure il ricorso da lei proposti restavano infruttuosi, essa ha proposto ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof. Quest'ultimo giudice considera che la controversia solleva questioni di interpretazione degli artt. 2, punto 1, e 6, n. 2, della sesta direttiva.

7 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva così dispone:

«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».

8 L'art. 6, n. 2, della sesta direttiva prevede:

«Sono assimilati a prestazioni di servizio a titolo oneroso:

a) 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.

b) Le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

(...)».

- 9 Alla luce di quanto sopra, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il servizio di trasporto offerto da un datore di lavoro soddisfi la nozione di prestazione di servizio "a titolo oneroso" ai sensi dell'art. 2, n. 1, della direttiva 77/388/CEE (vale a dire, di corrispettivo per una quota, da valutare, della prestazione lavorativa fornita dal dipendente) anche quando, in base al contratto collettivo, il datore di lavoro (senza aver convenuto o calcolato uno specifico compenso) offre ad alcuni dipendenti un servizio di trasporto dal domicilio al posto di lavoro, a partire da una determinata distanza minima, e la prestazione lavorativa — senza alcun nesso effettivo con tale servizio di trasporto — sia già dovuta dietro versamento della retribuzione pattuita, come per tutti gli altri dipendenti.

2) Se l'art. 6, n. 2, della direttiva 77/388/CEE ricomprenda l'ipotesi dell'uso di un bene destinato all'impresa e/o di una prestazione di servizi a titolo gratuito anche qualora quest'ultima — nella fattispecie, un servizio di trasporto gratuito dei dipendenti dal domicilio al posto di lavoro, e viceversa, con impiego di un autoveicolo dell'impresa — venga effettuata dal datore di lavoro per fini non estranei all'impresa, pur rispondendo a bisogni personali del dipendente, senza che quest'ultimo sia tenuto per tal motivo al pagamento dell'imposta sulla cifra d'affari (relativa al trasporto gratuito di cui ha usufruito).

3) Qualora la questione sub 2) vada risolta in senso affermativo:

se l'art. 6, n. 2, della direttiva 77/388/CEE ricomprenda anche l'ipotesi in cui il datore di lavoro non provveda al trasporto dei dipendenti con mezzi propri, bensì incarichi del servizio un terzo (nel caso su cui si controverte, un suo dipendente)».

## Sulla prima questione

- 10 Con la prima questione, il giudice a quo domanda se l'art. 2, punto 1, della direttiva debba essere interpretato nel senso che un datore di lavoro che, a partire da una determinata distanza, provvede al trasporto dei propri dipendenti dal loro domicilio fino al luogo di lavoro a titolo gratuito e senza un nesso concreto con la prestazione lavorativa o con la retribuzione, rientri nella nozione di prestazione di servizi a titolo oneroso effettuata ai sensi della detta disposizione.
- 11 Si deve ricordare che l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva assoggetta all'IVA le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo.
- 12 Dalla giurisprudenza della Corte emerge che la nozione di prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, presuppone l'esistenza di un nesso diretto fra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto (v., in particolare, sentenza 8 marzo 1988, causa 102/86, *Apple and Pear Development Council*, Racc. pag. 1443, punto 12).
- 13 È altresì giurisprudenza costante che la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine. Tale corrispettivo costituisce quindi il valore soggettivo, ossia realmente percepito in ogni caso concreto, e non un valore stimato secondo criteri oggettivi (v. sentenze 5 febbraio 1981, causa 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, Racc. pag. 445, punto 13; 23 novembre 1988, causa 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Racc. pag. 6365, punto 16; 27 marzo 1990, causa C-126/88, *Boots Company*, Racc. pag. I-1235, punto 19; 5 maggio 1994, causa C-38/93, *Glawe*, Racc. pag. I-1679, punto 8; 2 giugno 1994, causa C-33/93, *Empire Stores*, Racc. pag. I-2329, punto 18, e 24 ottobre 1996, causa C-288/94, *Argos Distributors*, Racc. pag. I-5311, punto 16).

- 14 Inoltre, secondo la stessa giurisprudenza, tale corrispettivo deve poter essere espresso in denaro (citate sentenze Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, punto 13; Naturally Yours Cosmetics, punto 16, e Argos Distributors, punto 17).
- 15 Dall'ordinanza di rinvio emerge che la Julius Fillibeck Söhne provvede al trasporto dei propri dipendenti dal loro domicilio al luogo di lavoro, qualora il tragitto sia superiore a una determinata distanza, e che tali dipendenti non effettuano, in contropartita, alcun pagamento e non subiscono alcuna riduzione di salario di valore corrispondente a tale servizio.
- 16 Inoltre, dal momento che il lavoro da eseguire e la retribuzione percepita prescindono dal fatto che i dipendenti utilizzino o no il trasporto messo a disposizione dal datore di lavoro, una frazione della prestazione lavorativa non può considerarsi contropartita della prestazione di trasporto.
- 17 Non esiste perciò una contropartita avente un valore soggettivo e un nesso diretto con il servizio fornito. Di conseguenza, non sussistono i presupposti di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso.
- 18 La prima questione va pertanto risolta dichiarando che l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che il datore di lavoro, che a partire da una determinata distanza provveda al trasporto dei propri dipendenti dal loro domicilio fino al luogo di lavoro, a titolo gratuito e senza un nesso concreto con la prestazione lavorativa o con la retribuzione, non effettua una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione.

**Sulla seconda questione**

- 19 Con la seconda questione, il giudice a quo domanda in sostanza se il trasporto gratuito dei dipendenti tra il loro domicilio e il luogo di lavoro, effettuato dal datore di lavoro mediante un autoveicolo dell'impresa per fini non estranei all'impresa, ma che allo stesso tempo rispondano a bisogni privati dei dipendenti, debba essere equiparato a una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.
- 20 Va rilevato anzitutto che il giudice a quo fa riferimento all'art. 6, n. 2, lett. a) e b), senza avere però determinato quale di queste due disposizioni andasse applicata nella causa per la quale è stato adito. Le parti nel processo a quo considerano che, nella specie, la scelta tra l'applicazione della lett. a) o della lett. b) non è determinante. Da tale questione emerge inoltre che l'interpretazione delle dette disposizioni riguarda, più in particolare, le nozioni di «uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale» e di «fini estranei alla sua impresa» che sono comuni a queste due disposizioni. Occorre pertanto esaminare queste disposizioni congiuntamente.
- 21 Il giudice a quo ha fatto presente che il trasporto cui provvede l'attrice nella causa principale riguarda il tragitto tra il domicilio dei dipendenti e i vari cantieri della medesima, ai quali essi sono assegnati.
- 22 Nel corso dell'udienza la Julius Fillibeck Söhne ha in particolare fatto presente che aveva più cantieri, distanti l'uno dall'altro, spesso non accessibili con i mezzi pubblici di trasporto, e che vi era un avvicendamento dei lavoratori tra i diversi cantieri.



- 23 La stessa ha altresì fatto presente che il trasporto dei dipendenti risponde direttamente ai fini dell'impresa, di modo che esso si colloca nel contesto dell'esercizio dell'attività professionale e non è quindi circoscritto all'ambito privato dei lavoratori. Il trasporto, inoltre, viene effettuato conformemente a un contratto collettivo.
- 24 Per contro, le altre parti che hanno presentato osservazioni sostengono che al trasporto gratuito fornito dal datore di lavoro si applica l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva. Il governo del Regno Unito e la Commissione hanno tuttavia precisato che circostanze particolari possono giustificare che il trasporto di dipendenti sia considerato volto al soddisfacimento delle esigenze dell'impresa.
- 25 Si deve ricordare che lo scopo dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva è garantire la parità di trattamento del soggetto passivo e del consumatore finale (v. sentenza 26 settembre 1996, causa C-230/94, Enkler, Racc. pag. I-4517, punto 35). Tale disposizione è intesa ad 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 (v., in tal senso, sentenze 27 giugno 1989, causa 50/88, Kühne, Racc. pag. 1925, punto 8, e 25 maggio 1993, causa C-193/91, Mohsche, Racc. pag. I-2615, punto 8).
- 26 A questo proposito va rilevato che spetta di norma al dipendente scegliere l'ubicazione del suo domicilio, se del caso prendendo in considerazione il suo luogo di lavoro, il quale determina la lunghezza del tragitto e la natura del mezzo di trasporto che egli intende utilizzare. Il datore di lavoro non interviene in questa scelta, poiché il dipendente è solo tenuto ad essere presente sul luogo di lavoro alle ore convenute. Di conseguenza, in circostanze normali, le prestazioni di servizi di trasporto offerte ai dipendenti soddisfano bisogni privati del dipendente, ai sensi dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.
- 27 Si deve precisare che, sebbene lo spostamento dal domicilio al luogo di lavoro sia un presupposto indispensabile della presenza sul posto di lavoro e, quindi, dello svolgimento dell'attività lavorativa, ciò non costituisce però un elemento determinante per considerare che il trasporto del dipendente tra il suo domicilio e il luogo

di lavoro non soddisfi bisogni privati dello stesso ai sensi dell'art. 6, n. 2. Sarebbe infatti in contrasto con l'obiettivo di tale disposizione che un siffatto nesso indiretto basti di per sé a escludere l'equiparazione dello spostamento a una prestazione a titolo oneroso.

- 28 Una siffatta interpretazione dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva si impone quando, come abitualmente avviene, il lavoratore dipendente effettua il tragitto tra il suo domicilio e il luogo di lavoro fisso, con la possibilità di fare ricorso a mezzi di trasporto ordinari.
- 29 Per contro si deve riconoscere che, in circostanze particolari, le esigenze dell'impresa possono imporre che il datore di lavoro stesso provveda al trasporto dei dipendenti tra il loro domicilio e il luogo di lavoro. Quindi, la circostanza che solo il datore di lavoro sia in grado di fornire un mezzo di trasporto adeguato, o che il luogo di lavoro non resti fisso ma possa variare, può mettere il datore di lavoro nell'obbligo di provvedere al trasporto dei propri dipendenti.
- 30 In siffatte particolari circostanze, l'organizzazione del trasporto da parte del datore di lavoro è effettuata per fini che non sono estranei all'impresa. Il vantaggio personale che il dipendente ne trae risulta meramente accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa.
- 31 Quanto al fatto che le prestazioni di trasporto sono fornite conformemente a un contratto collettivo, anche se un siffatto obbligo non può di per sé determinare la natura di tali prestazioni ai sensi dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva, esso costituisce cionondimeno un indizio che il trasporto viene effettuato per finalità che non sono estranee all'impresa.
- 32 Le peculiarità delle imprese edili, come quelle descritte in particolare dalla Julius Fillibeck Söhne nella specie, tendono a dimostrare che il trasporto è organizzato per fini che non sono estranei all'impresa.

- 33 Spetta al giudice a quo accertare, alla luce degli elementi interpretativi forniti dalla Corte, se le caratteristiche specifiche della fattispecie sottoposta al suo giudizio richiedano, tenuto conto delle esigenze dell'impresa, che il datore di lavoro provveda al trasporto dei dipendenti tra il loro domicilio e il luogo di lavoro.
- 34 La seconda questione va pertanto risolta dichiarando che l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che il trasporto gratuito dei dipendenti effettuato dal datore di lavoro tra il loro domicilio e il luogo di lavoro, mediante un autoveicolo dell'impresa, soddisfa, in linea di principio, bisogni privati dei dipendenti e risponde pertanto a finalità estranee all'impresa. Tuttavia tale disposizione non si applica qualora le esigenze dell'impresa, tenuto conto di determinate particolari circostanze, come la difficoltà di fare ricorso ad altri idonei mezzi di trasporto e i cambiamenti di luogo di lavoro, impongano che al trasporto dei dipendenti provveda il datore di lavoro, dato che, in condizioni siffatte, tale prestazione non è effettuata per fini estranei all'impresa.

### **Sulla terza questione**

- 35 Con la terza questione, il giudice a quo domanda in sostanza se la soluzione data alla seconda questione valga anche quando il datore di lavoro non trasporti i suoi dipendenti con propri autoveicoli ma incarichi uno dei propri dipendenti di provvedere al trasporto mediante il suo autoveicolo privato.
- 36 Basta a questo proposito rilevare che sulla questione se un trasporto soddisfi bisogni privati del personale dell'impresa o, più in generale, risponda a fini estranei all'impresa, ai sensi dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva, non produce influenza alcuna la circostanza che il datore di lavoro, invece di provvedere al trasporto con propri autoveicoli, incarichi uno dei propri dipendenti di effettuarlo mediante il suo autoveicolo privato.

- 37 Di conseguenza, la terza questione deve essere risolta nel senso che la soluzione data alla seconda questione vale anche nel caso in cui il datore di lavoro non trasporti i dipendenti con propri autoveicoli, ma dia incarico a uno dei propri dipendenti di provvedere al trasporto mediante il suo autoveicolo privato.

### Sulle spese

- 38 Le spese sostenute dai governi tedesco e del Regno Unito 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.

Per questi motivi,

### LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Bundesfinanzhof, con ordinanza 11 maggio 1995, dichiara:

- 1) **L'art. 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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che il datore di lavoro, che a partire da una determinata distanza provveda al trasporto dei propri dipendenti dal loro domicilio fino al luogo di lavoro, a titolo gratuito e senza un nesso concreto con la prestazione lavorativa o con la retribuzione, non effettua una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione.**

- 2) L'art. 6, n. 2, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che il trasporto gratuito dei dipendenti effettuato dal datore di lavoro tra il loro domicilio e il luogo di lavoro, mediante un autoveicolo dell'impresa, soddisfa, in linea di principio, bisogni privati dei dipendenti e risponde pertanto a finalità estranee all'impresa. Tuttavia tale disposizione non si applica qualora le esigenze dell'impresa, tenuto conto di determinate particolari circostanze, come la difficoltà di fare ricorso ad altri idonei mezzi di trasporto e i cambiamenti di luogo di lavoro, impongano che al trasporto dei dipendenti provveda il datore di lavoro, dato che, in condizioni siffatte, tale prestazione non è effettuata per fini estranei all'impresa.
- 3) La soluzione data alla seconda questione vale anche nel caso in cui il datore di lavoro non trasporti i dipendenti con propri autoveicoli, ma dia incarico a uno dei propri dipendenti di provvedere al trasporto mediante il suo autoveicolo privato.

Gulmann

Wathelet

Moitinho de Almeida

Jann

Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 16 ottobre 1997.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

C. Gulmann