

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

11 luglio 1991 *

Nella causa C-97/90,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Finanzgericht di Monaco di Baviera, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

H. Lennartz, residente in Monaco di Baviera,

e

Finanzamt München III,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 20, 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),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori G. F. Mancini, presidente di sezione, T. F. O'Higgins, C. N. Kakouris, F. Schockweiler e P. J. G. Kapteyn, giudici,

avvocato generale: F. G. Jacobs
cancelliere: V. Di Bucci, amministratore

* Lingua processuale: il tedesco.

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il governo tedesco dai sigg. Ernst Röder e Joachim Karl, del Bundesministerium für Wirtschaft (ministero federale dell'Economia), in qualità di agenti,
- per il governo francese, dalla sig.ra Edwige Belliard, in qualità di agente, e dal sig. Géraud de Bergues, in qualità di agente supplente, della direzione Affari giuridici del ministero degli Affari esteri,
- per il governo del Regno Unito, dal sig. John Collins, treasury solicitor, in qualità di agente,
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. Henri Étienne, consigliere giuridico della Commissione, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del governo tedesco, rappresentato dal sig. Claus-Dieter Quassowski, del Bundesministerium für Wirtschaft, in qualità di agente, del governo britannico, rappresentato dall'avv. David Anderson, barrister, e della Commissione all'udienza del 7 marzo 1991,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 aprile 1991

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 24 gennaio 1990, giunta in cancelleria il successivo 10 aprile, il Finanzgericht di Monaco di Baviera ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, diverse 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 d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la « sesta direttiva »).

- 2 Dette questioni sono state sollevate nell'ambito di un procedimento promosso dal sig. Lennartz, consulente fiscale in Monaco di Baviera, avverso il rifiuto del Finanzamt München III (ufficio Tributario di Monaco III) di consentirgli di rettificare a posteriori la sua dichiarazione IVA per l'esercizio 1985.
- 3 Nel 1985 e nel 1986 il sig. Lennartz ha lavorato in parte come prestatore d'opera dipendente e in parte come consulente fiscale indipendente. Per detto periodo ha compilato dichiarazioni annuali IVA relative alla sua attività indipendente. Nel 1985 il sig. Lennartz acquistava un'autovettura per 20 206,15 DM, ai quali si aggiungevano 2 826,86 DM di IVA. Nel 1985 egli usava il veicolo principalmente per le sue esigenze private e solo in misura molto limitata — l'8% circa — per le esigenze lavorative. Allorché apriva un proprio studio di consulenza, il 1° luglio 1986, conferiva nell'impresa l'autoveicolo. Nella dichiarazione IVA per il 1986 egli chiedeva a posteriori, in base all'art. 15a, della legge tedesca sull'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz 1980, in prosieguo: l'« UStG »), che contiene le norme di attuazione dell'art. 20, n. 2, della sesta direttiva, la detrazione dell'importo di 282,98 DM per l'acquisto di un autoveicolo, cioè 6/60 dell'IVA complessivamente versata per lo stesso.
- 4 Il Finanzamt München III decideva che il sig. Lennartz doveva considerarsi aver inizialmente acquistato l'autoveicolo esclusivamente per uso privato e quindi non era legittimato a chiedere una rettifica ai sensi dell'art. 15a, dell'UStG, se l'autoveicolo in seguito era stato usato per le esigenze dell'impresa. Per ritenere che l'autoveicolo inizialmente era adibito unicamente all'uso privato, il Finanzamt ha assunto il parametro usato per prassi dalle autorità fiscali tedesche, secondo il quale non si tiene conto, in generale, dell'uso dei beni nell'impresa quando tale uso costituisca meno del 10% dell'uso complessivo. Così stando le cose, il Finanzamt München III ha negato al sig. Lennartz la rettifica a posteriori della dichiarazione IVA presentata per l'esercizio 1985.
- 5 Secondo il Finanzgericht di Monaco di Baviera, l'interpretazione dell'art. 15a, dell'UStG, secondo la quale un bene di investimento che è stato usato da un soggetto passivo inizialmente per le sue esigenze private, e poi, negli anni successivi, per le esigenze dell'impresa non dà alcun diritto alla deduzione dell'IVA, fa sorgere alcuni dubbi con riguardo alla sesta direttiva, che non esclude il diritto a detta dedu-

zione. Il giudice nazionale ha quindi deciso di sospendere il procedimento per sottoporre alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

« 1) Se l'art. 20, n. 2, della sesta direttiva sia applicabile a tutti i beni di investimento che

a) sono stati ceduti da un soggetto passivo ad altro soggetto passivo il quale, entro cinque anni, ivi compreso l'anno di acquisto dei beni, li impieghi in un determinato momento per finalità connesse con le sue operazioni imponibili,

ovvero se occorra inoltre che il bene di investimento di cui trattasi

b) sia impiegato sino dal momento dell'acquisto per finalità connesse alle operazioni imponibili od esenti da imposta (finalità connesse all'esercizio dell'impresa) del soggetto passivo, ovvero,

c) al momento dell'acquisto, venga destinato all'impresa del soggetto passivo.

2) Nell'ipotesi di soluzione sub 1, lett. b):

se l'applicazione dell'art. 20, n. 2, della sesta direttiva, nel caso di beni di investimento adibiti dal soggetto passivo tanto a finalità connesse all'esercizio dell'impresa quanto ad altri fini, in particolare personali (impiego misto), sia subordinata alla circostanza che nell'anno di acquisto il bene di investimento sia stato adibito a finalità connesse all'esercizio dell'impresa in una certa misura minima; eventualmente come vada determinata detta misura minima.

3) Nell'ipotesi di soluzione sub 1, lett. c):

se la destinazione del bene d'investimento all'impresa dipenda dalla volontà del soggetto passivo oppure se presupponga che questi

a) acquisti il bene di investimento con l'intenzione di impiegarlo per finalità connesse all'esercizio dell'impresa; eventualmente, se detto impiego debba essere programmato:

- immediatamente, a decorrere dal momento dell'acquisto, o
- da un determinato momento durante l'anno in cui è avvenuto l'acquisto, o
- da un determinato momento prima della scadenza di cinque anni, ivi compreso l'anno d'acquisto,

e/o

- b) impieghi effettivamente il bene d'investimento per finalità d'impresa; eventualmente, se assuma rilievo la circostanza che l'impiego avviene
- a decorrere dal momento dell'acquisto, o
 - durante l'anno in cui il bene è stato acquistato, o
 - durante il periodo di cinque anni, ivi incluso l'anno d'acquisto.

Quanto alle ipotesi di cui alle lett. a) e b):

se l'impiego per finalità connesse all'esercizio dell'impresa, programmato od effettivo, debba raggiungere, in caso di impiego misto del bene d'investimento, una certa misura minima; eventualmente, come vada determinata detta misura minima. »

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

Sulla portata dell'art. 20, n. 2, della sesta direttiva (prima questione)

- 7 Nella prima parte detta questione mira in sostanza a stabilire se le norme sulla rettifica dell'imposta versata a monte definite dall'art. 20, n. 2, della sesta direttiva si applichino allorché il soggetto passivo acquista inizialmente i beni a fini esclusivamente privati, ma se ne serve poi a fini professionali durante il quinquennio previsto per la rettifica. Nella seconda parte della questione si chiede alla Corte se sia sufficiente, per applicare l'art. 20, n. 2, che un privato acquisti i beni come soggetto passivo o se i beni debbano venir immediatamente usati per attività economiche ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva.

Sulla prima parte della prima questione

- 8 In forza dell'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, intitolato « Origine e portata del diritto a deduzione », il diritto a deduzione dell'IVA sorge nel momento in cui l'imposta deducibile diventa esigibile. Di conseguenza, solo la veste nella quale il privato opera in quel momento può far nascere il diritto a deduzione. Dall'art. 17, n. 2, risulta che nella misura in cui il soggetto passivo, che agisce come tale, usa i beni per le esigenze delle sue operazioni imponibili egli è autorizzato a dedurre l'IVA dovuta o versata per detti beni.
- 9 Quando invece i beni non sono usati per le esigenze delle attività economiche del soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, bensì vengono da questi adibiti ad uso privato, non può nascere alcun diritto a deduzione.
- 10 D'altro canto, allorché un soggetto passivo acquista beni a titolo privato, non sussistono i presupposti amministrativi e contabili sui quali si fonda l'esercizio del diritto a deduzione, previsti dagli artt. 18 e 22 della sesta direttiva.
- 11 Lo stesso tenore del n. 2 dell'art. 20, intitolato « Rettifica delle deduzioni », conferma tale interpretazione. Detto articolo non comprende alcuna disposizione sulla nascita di un diritto a deduzione. Poiché si limita a menzionare le rettifiche delle deduzioni contemplate per i beni di investimento, se ne deve concludere che la

nascita del diritto a dette deduzioni è disciplinato in altre disposizioni della sesta direttiva.

- 12 Dal sistema della sesta direttiva e dello stesso tenore dell'art. 20, n. 2, emerge che quest'ultima disposizione si limita a fissare il metodo di calcolo delle rettifiche della deduzione iniziale. Essa non può quindi far nascere un diritto a deduzione né trasformare l'imposta versata da un soggetto passivo in relazione alle sue operazioni non imponibili in un'imposta deducibile ai sensi dell'art. 17.

Sulla seconda parte della prima questione

- 13 Per risolvere la seconda parte della prima questione occorre ricordare che, secondo la sentenza della Corte 14 febbraio 1985, Rompelman, punto 22 della motivazione (causa 268/83, Racc. pag. 655), le attività economiche contemplate dall'art. 4, n. 1, della sesta direttiva possono consistere in vari atti consecutivi, come lascia intendere lo stesso tenore del n. 2 dello stesso articolo. Tra questi atti, gli atti preparatori, come l'acquisto dei mezzi necessari per esercitare siffatte attività, devono qualificarsi attività economiche ai sensi di detto articolo.
- 14 Dalla citata sentenza emerge che un privato che acquisti beni per le esigenze di un'attività economica ai sensi dell'art. 4 agisce come soggetto passivo, anche se i beni non vengono immediatamente impiegati per detta attività economica.
- 15 Di conseguenza, è l'acquisto di beni da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del sistema della deduzione. L'impiego del bene, reale o previsto, determina solo l'entità della deduzione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'art. 17 e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi.
- 16 Ne consegue che l'uso immediato dei beni per operazioni soggette ad imposta o esentate non costituisce, di per sé, presupposto per l'applicazione dell'art. 20, n. 2.

- 17 Si deve perciò risolvere la prima questione nel suo complesso dichiarando che l'art. 20, n. 2, della sesta direttiva si applica allorché un privato acquista beni d'investimento come soggetto passivo e li destina alle sue attività economiche ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva.

Sull'impiego minimo di un bene di investimento (questione 2)

- 18 Data la soluzione fornita alla prima questione, non vi è motivo di esaminare la seconda.

Sui criteri da seguire per stabilire se un privato acquisti beni in veste di soggetto passivo [questione 3, lett. a) e b)]

- 19 Nelle prime due parti della terza questione il giudice nazionale chiede, in sostanza, chiarimenti sui criteri da seguire per stabilire se un privato acquisti beni in veste di soggetto passivo allorché non li destina immediatamente alle sue attività economiche.
- 20 La soluzione di questo quesito dipende dalla valutazione di tutti i dati pertinenti, fra cui la natura del bene di cui trattasi e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto del bene e il suo impiego per le attività economiche del soggetto passivo. Tuttavia, i periodi di rettifica contemplati dall'art. 20, n. 2, della sesta direttiva non hanno, in quanto tali, alcun nesso con la questione se il bene sia acquistato per le esigenze di dette attività economiche.
- 21 Si devono perciò risolvere le prime due parti della terza questione dichiarando che il se un soggetto passivo, in un caso specifico, abbia acquistato beni per le esigenze delle sue attività economiche ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva costituisce 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.

Sulla validità di una norma che imponga una limitazione del diritto a dedurre l'IVA [questione 3, lett. c)]

- 22 Nell'ultima parte della terza questione il giudice nazionale chiede, in sostanza, se, in base alla sesta direttiva, un privato che acquista beni in veste di soggetto passivo ed ha il diritto di dedurre l'imposta dovuta a monte per detti beni possa farlo anche qualora l'uso degli stessi ai fini di un'attività economica sia, all'inizio e durante un certo periodo di tempo, relativamente ridotto.
- 23 All'udienza il governo tedesco ha sostenuto che la controversia dinanzi al giudice nazionale era circoscritta all'accertamento della possibilità, per il sig. Lennartz, di effettuare rettifiche in forza dell'art. 20, n. 2, della sesta direttiva. Siccome egli non ha chiesto una deduzione iniziale per il 1985 ai sensi dell'art. 17, n. 2, la qualifica adottata per quell'anno sarebbe quella definitiva. Di conseguenza, si dovrebbero risolvere le questioni sollevate partendo dal principio che il sig. Lennartz non godeva di un diritto a deduzione per l'acquisto dell'autovettura.
- 24 L'ordinanza di rinvio pare confermare questo assunto del governo tedesco. Inoltre quest'ultimo osserva, giustamente, che il limite vale per il diritto del sig. Lennartz ad una deduzione iniziale per il 1985 ai sensi dell'art. 17, n. 2. Di conseguenza, qualora la norma di cui trattasi non fosse valida il sig. Lennartz ne fruirebbe solo se gli fosse possibile presentare una domanda retroattiva di deduzione iniziale ai sensi dell'art. 17, n. 2, in applicazione della normativa tedesca adottata conformemente all'art. 18, n. 3, della sesta direttiva.
- 25 Ciononostante, poiché il giudice nazionale solleva espressamente la questione del requisito di una proporzione minima di uso professionale del bene, si deve accertare se il provvedimento considerato possa giustificare la negazione del diritto a deduzione in caso di impiego effettivo, ma limitato, dei beni di investimento per le esigenze delle attività economiche di un soggetto passivo.
- 26 Per risolvere la questione sollevata dal giudice nazionale, si deve sottolineare, anzitutto, che, secondo l'art. 6 della sesta direttiva, l'impiego di un bene assegnato all'impresa per le esigenze private del soggetto passivo o per finalità estranee al-

l'impresa, se questo bene ha fatto nascere il diritto a deduzione integrale o parziale dell'IVA, è assimilato ad una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso. Dal combinato disposto dell'art. 6, n. 2, lett. a), e dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. c), emerge che un soggetto passivo, quando acquista un bene che adibisce parzialmente ad uso privato, è considerato fornire una prestazione di servizi a titolo oneroso, tassata in base all'entità delle spese sostenute per prestare il servizio. Di conseguenza, un privato che usa un bene in parte per lo svolgimento di operazioni professionali soggette ad imposta e in parte per scopi privati e che, al momento dell'acquisto del bene, ha recuperato in tutto o in parte l'IVA versata a monte, è considerato usare il bene interamente per le esigenze delle sue operazioni soggette ad imposta ai sensi dell'art. 17, n. 2. Pertanto, detto privato ha, in linea di massima, diritto a dedurre totalmente ed immediatamente l'imposta dovuta a monte sull'acquisto del bene.

- 27 Le disposizioni sulla ripartizione proporzionale dell'imposta a monte contenute nell'art. 17, n. 5, riguardano solo la rettifica dopo la deduzione iniziale. Come la Corte ha osservato nella sentenza 21 settembre 1988, Commissione/Francia, punti 16 e 17 della motivazione (causa 50/87, Racc. pag. 4797), risulta dal sistema della sesta direttiva e, in particolare, dagli artt. 4 e 17 che, in mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a deduzione conferito ai soggetti passivi, detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Poiché tali limitazioni devono applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva.
- 28 Tenuto conto tanto della mancanza di norme che escludano il diritto a deduzione allorché l'uso dei beni per le esigenze delle attività economiche non raggiunge una determinata misura, quanto delle espresse disposizioni dell'art. 17, n. 5, lett. c), e dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva, nulla consente di interpretare l'art. 17 come contenente implicitamente una norma in tal senso.
- 29 Se ne deve perciò concludere che gli Stati membri non sono autorizzati a limitare il diritto a deduzione, nemmeno allorché l'uso dei beni per le esigenze delle attività economiche è molto limitato, a meno che essi non possano basarsi su una delle deroghe contemplate dalla sesta direttiva.

- 30 L'art. 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva, che rientra nel capo XV (« Misure di semplificazione »), prevede due procedimenti per l'autorizzazione di provvedimenti di deroga alla direttiva, procedimenti che si possono applicare entrambi, in via di principio, alla normativa nazionale criticata.
- 31 Quanto all'applicazione dell'art. 27, n. 5, la Commissione ha pubblicato un elenco dei provvedimenti che le sono stati notificati ai sensi di detta norma nell'allegato I della prima relazione del 14 settembre 1983 sul funzionamento del sistema comune di IVA, presentata conformemente all'art. 34 della sesta direttiva [COM(83) 426 def.]. Poiché il provvedimento in causa non figura in detto elenco, esso non risulta essere stato notificato ai sensi dell'art. 27, n. 5.
- 32 Per quel che riguarda l'art. 27, n. 1, emerge dalla risposta del governo tedesco ad un quesito scritto della Corte che esso non ha chiesto alcuna autorizzazione ai sensi di detta disposizione poiché, a suo giudizio, la normativa criticata non costituisce una deroga alla direttiva. Questo argomento non regge di fronte alle soluzioni fornite in precedenza.
- 33 La Corte ha già affermato che, in forza dell'obbligo generale sancito dall'art. 189, terzo comma, del Trattato, gli Stati membri sono tenuti all'osservanza di tutte le disposizioni della sesta direttiva. Qualora una deroga non sia stata stabilita conformemente all'art. 27, che impone agli Stati membri l'obbligo di notificazione, le autorità tributarie nazionali non possono opporre ad un soggetto passivo una disposizione che deroghi al sistema della sesta direttiva (v. sentenza 13 febbraio 1985, *Direct Cosmetics*, punto 37 della motivazione, causa 5/84, Racc. pag. 617).
- 34 Poiché il provvedimento di cui trattasi non è stato né notificato alla Commissione, ai sensi dell'art. 27, n. 5, né autorizzato mediante una decisione del Consiglio conformemente all'art. 27, n. 1, il governo tedesco non può far valere questa norma a danno di soggetti passivi.
- 35 Si deve quindi rispondere al giudice nazionale che un soggetto passivo che usi beni per le esigenze di un'attività economica ha il diritto, al momento dell'acquisto di detti beni, di dedurre l'imposta versata a monte conformemente al disposto dell'art.

17, per quanto ridotta sia la proporzione dell'uso a fini professionali. Una norma o una prassi amministrativa che imponga una restrizione generale del diritto alla deduzione in caso di uso professionale limitato, ma pur sempre effettivo, costituisce una deroga all'art. 17 della sesta direttiva ed è valida solo se sono soddisfatte le condizioni prescritte dall'art. 27, n. 1, o dall'art. 27, n. 5, della sesta direttiva.

Sulle spese

- 36 Le spese sostenute dai governi tedesco, francese e del Regno Unito, nonché 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 (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Finanzgericht di Monaco di Baviera con ordinanza 24 gennaio 1990, dichiara:

- 1) L'art. 20, 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 — si applica allorché un privato acquista beni di investimento come soggetto passivo e li destina alle sue attività economiche ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva.

- 2) Il se un soggetto passivo, in un caso specifico, abbia acquistato beni per le esigenze delle sue attività economiche ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva costituisce 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.

- 3) Un soggetto passivo che usi beni per le esigenze di un'attività economica ha il diritto, al momento dell'acquisto di detti beni, di dedurre l'imposta versata a monte conformemente al disposto dell'art. 17, per quanto ridotta sia la proporzione dell'uso a fini professionali. Una norma o una prassi amministrativa che imponga una restrizione generale del diritto alla deduzione in caso di uso professionale limitato, ma pur sempre effettivo, costituisce una deroga all'art. 17 della sesta direttiva ed è valida solo se sono soddisfatte le condizioni prescritte dall'art. 27, n. 1, o dall'art. 27, n. 5, della sesta direttiva.

Mancini

O'Higgins

Kakouris

Schockweiler

Kapteyn

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'11 luglio 1991.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

J.-G. Giraud

G. F. Mancini