SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)
11 settembre 2003 *

Nel procedimento C-155/01,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Verwaltungsgerichtshof (Tribunale amministrativo — Austria) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL

e

Finanzlandesdirektion für Tirol,

domanda vertente sull'interpretazione in particolare degli artt. 5 e 6 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),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dai sigg. M. Wathelet, presidente di sezione, P. Jann e A. Rosas (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. L.A. Geelhoed
cancelliere: sig. H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate

— per la Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL, dal sig. R. Kapferer, Wirtschaftsprüfer e Steuerberater;

— per il governo austriaco, dal sig. H. Dossi, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. K. Gross e E. Traversa, in qualità di agenti;

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 ottobre 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 29 marzo 2001, pervenuta alla Corte il successivo 11 aprile, il Verwaltungsgerichtshof (Tribunale amministrativo) ha proposto, a norma dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione, in particolare, degli artt. 5 e 6 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 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di un procedimento in cui la Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL (in prosieguo: la «Cookies World») si opponeva alla decisione della Finanzlandesdirektion für Tirol (Direzione regionale delle finanze per il Tirolo) di assoggettarla all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per l'utilizzazione di un'autovettura da essa noleggiata da un'impresa tedesca e adoperata in Austria a fini d'impresa.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta 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 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, «[s]i considera "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

5 L'art. 5, n. 6, della sesta direttiva così dispone:

«È 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, 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 L'art. 5, n. 7, della sesta direttiva prevede che:

«Gli Stati membri possono assimilare ad una cessione a titolo oneroso:

a) l'impiego da parte di un soggetto passivo, per i bisogni della sua impresa, di un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato nel quadro di detta impresa, qualora l'acquisto del bene in questione presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla deduzione completa dell'imposta sul valore aggiunto;

b) la destinazione di un bene da parte di un soggetto passivo ad un settore di attività non assoggettato, quando detto bene ha consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto nel corso dell'acquisto o dell'impiego di cui alla lettera a);

(...)».

7 In forza dell'art. 6, n. 1, della medesima direttiva, «[s]i considera "prestazioni di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5».

8 L'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva è redatto come segue:

«Sono assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso:

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

9 Ai sensi dell'art. 6, n. 2, secondo comma, della sesta direttiva, gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni di tale paragrafo, a condizione che la deroga non dia luogo a distorsioni di concorrenza.

10 L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva enuncia che:

«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 o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

11 L'art. 9, n. 2, della sesta direttiva introduce una serie di eccezioni a tale principio.

12 L'art. 17, n. 3, della sesta direttiva espone i principi che disciplinano il diritto alla deduzione o al rimborso dell'IVA assolta a monte.

13 Ai sensi dell'art. 17, nn. 6 e 7, della sesta direttiva:

«6. Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto alla deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto alla deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva.

7. Fatta salva la consultazione prevista dall'articolo 29, ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal regime di deduzioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni. Per mantenere condizioni di concorrenza identiche, gli Stati membri possono, anziché rifiutare la

deduzione, tassare i beni fabbricati dallo stesso soggetto passivo o acquistati dal medesimo all'interno del paese, oppure importati, in modo che questa imposizione non superi l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che graverebbe sull'acquisto di beni analoghi».

14 L'art. 2 dell'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'IVA ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331, pag. 11; in prosieguo: l'«ottava direttiva»), prevede quanto segue:

«Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente all'interno del paese, ma residente in un altro Stato membro, alle condizioni stabilite in appresso, l'imposta sul valore aggiunto applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti all'interno del paese da altri soggetti passivi, o applicata all'importazione di beni nel paese, nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 3, lettere a) e b) della direttiva 77/388/CEE o delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1, lettera b)».

15 A termini dell'art. 5 dell'ottava direttiva:

«Ai fini della presente direttiva il diritto al rimborso dell'imposta è determinato conformemente all'articolo 17 della direttiva 77/388/CEE, quale si applica nello Stato membro del rimborso».

Normativa nazionale

— Contesto normativo anteriore all'adesione della Repubblica d'Austria all'Unione europea, vale a dire al 31 dicembre 1994

16 L'art. 3, n. 11, dell'Umsatzsteuergesetz 1972 (legge sull'imposta sulla cifra d'affari, nella sua versione pubblicata in BGBl. 1975/636; in prosieguo: l'«UStG 1972»), relativo alle «altre» prestazioni, era così formulato:

«Si configura un'altra prestazione nel territorio nazionale se l'imprenditore esercita la sua attività esclusivamente o principalmente nel territorio nazionale o se l'imprenditore sopporta un'azione o una situazione nel territorio nazionale o se omette un'azione nel territorio nazionale (...)».

17 Secondo il giudice del rinvio, in conformità a tale disposizione le operazioni di leasing di un'autovettura erano considerate effettuate in Austria se l'autoveicolo era stato utilizzato prevalentemente nel territorio di tale Stato.

18 L'art. 12, n. 2, punto 2, lett. c), dell'UStG 1972, nella versione pubblicata in BGBl. 1988/410, che disciplinava le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate per l'impresa sul territorio nazionale, così disponeva:

«Non sono considerate effettuate per l'impresa le cessioni o le altre prestazioni (...) che sono collegate all'acquisto (fabbricazione), alla locazione o all'uso di autovetture, di station wagon o di motocicli (...)».

— Contesto normativo posteriore all'adesione della Repubblica d'Austria all'Unione europea, vale a dire dal 1° gennaio 1995

19 L'art. 3 a, n. 12, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (nella versione pubblicata in BGBl. 1995/21; in prosieguo: l'«UStG 1994») recita come segue:

«Nei rimanenti casi un'altra prestazione viene eseguita nel luogo a partire dal quale l'imprenditore esercita la sua impresa. Se l'altra prestazione viene eseguita a partire da uno stabilimento dell'impresa, tale stabilimento vale come il luogo dell'altra prestazione».

20 Dal fascicolo risulta che, conformemente a tale disposizione, le operazioni di leasing di un'autovettura, anche se l'autoveicolo è stato utilizzato principalmente in Austria, si considerano eseguite nello Stato membro a partire dal quale il concedente in leasing esercita la sua impresa.

21 Ai sensi dell'art. 12, n. 2, punto 2, lett. b), dell'UStG 1994, le cessioni di beni e le altre prestazioni, ovvero importazioni, inerenti in particolare alla locazione di autovetture, di station wagon o di motocicli, non sono considerate eseguite per l'impresa.

22 L'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994, inserito nell'UStG 1994 ed entrato in vigore il 6 gennaio 1995, definisce gli elementi costitutivi dell'uso proprio e dispone che questo sia assoggettato all'IVA in Austria. Si avrebbe uso proprio qualora un imprenditore effettui spese (esborsi) riguardanti prestazioni eseguite all'estero che, se fossero state fornite al medesimo imprenditore sul territorio

nazionale, non gli avrebbero dato diritto di dedurre l'imposta ai sensi dell'art. 12, n. 2, punto 2, della detta legge. Ciò varrebbe, tuttavia, solo qualora l'imprenditore abbia diritto all'estero al rimborso dell'imposta assolta a monte.

23 Emerge dal fascicolo che il criterio fiscale enunciato all'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 mira a conservare l'esclusione della deduzione dell'IVA per il noleggio di taluni veicoli quale applicata, in Austria, sotto il profilo economico, sino alla fine del 1994 ossia al momento dell'adesione di tale Stato all'Unione europea. Come risulta dai punti 16-18 della presente sentenza, nel regime fiscale previsto dall'UStG 1972 la locazione degli autoveicoli si configurava come un'operazione soggetta all'imposta sulla cifra d'affari in Austria e il soggetto passivo non aveva la possibilità di dedurre tale imposta. Il contesto normativo è stato modificato per effetto dell'adesione della Repubblica d'Austria all'Unione europea e della trasposizione della sesta direttiva. Di conseguenza, le operazioni di leasing sarebbero considerate eseguite nello Stato membro in cui il concedente ha fissato la propria sede. Ciò implicherebbe che, in mancanza di una disposizione come quella dell'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994, tali operazioni non potrebbero più essere assoggettate ad imposta in Austria.

Causa principale e questione pregiudiziale

24 La Cookies World è una società a responsabilità limitata con sede in Austria che esercita un'impresa commerciale. Essa ha ricevuto in leasing da un'impresa tedesca un'autovettura che ha utilizzato in Austria ai fini della propria impresa.

25 Con decisione 15 giugno 1999 il Finanzamt Schwaz (Ufficio delle imposte di Schwaz — Austria) liquidava l'imposta sulla cifra d'affari della Cookies World per l'anno 1997. In sede di calcolo esso includeva nell'ammontare delle operazioni imponibili il canone di noleggio dell'autovettura, in applicazione del disposto dell'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994.

26 La Cookies World proponeva ricorso gerarchico chiedendo la liquidazione dell'imposta sulla cifra d'affari al netto del canone di locazione dell'autovettura in oggetto, vale a dire senza tener conto del disposto dell'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994. La cessione dell'uso di autoveicoli costituirebbe «un'altra prestazione» che, sotto il profilo dell'IVA, verrebbe considerata effettuata nel luogo a partire dal quale l'imprenditore esercita la sua impresa. In caso di leasing di autoveicoli, il luogo della prestazione si troverebbe in linea di principio nello Stato in cui ha sede il concedente, nel caso di specie in Germania, e ivi l'operazione sarebbe imponibile. Con l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 sarebbe stato tuttavia creato un secondo fatto generatore della detta imposta per una stessa e identica operazione. Non sarebbe possibile rinvenire una giustificazione a tale doppia imposizione nella clausola di stand still prevista all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva. Tale disposizione riguarderebbe, infatti, soltanto l'esclusione dal diritto alla deduzione dell'IVA e non l'introduzione di fatti generatori di quest'ultima. Per giunta, essa consentirebbe solo di mantenere in vigore una normativa nazionale esistente. Il fatto generatore dell'imposta di cui all'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 farebbe parte dell'ordinamento giuridico austriaco solo dal 6 gennaio 1995 e sarebbe incompatibile con le condizioni previste dal diritto comunitario.

27 Con decisione 20 luglio 2000 la Finanzlandesdirektion für Tirol respingeva il ricorso gerarchico della Cookies World. Essa considerava che — in attesa di un'eventuale modifica della sesta direttiva — gli Stati membri avevano il diritto di mantenere in essere disposizioni nazionali di esclusione della deduzione dell'IVA. Tale facoltà degli Stati membri avrebbe riguardato anche l'assoggettamento ad imposta dell'uso proprio definito all'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994. Detto assoggettamento sarebbe stato diretto innanzi tutto, al fine di realizzare condizioni di neutralità della concorrenza, a vanificare gli effetti del rimborso dell'IVA richiesto dall'imprenditore all'estero.

28 Avverso tale decisione la Cookies World proponeva ricorso dinanzi al Verwaltungsgerichtshof, sostenendo che la liquidazione dell'imposta sulla cifra d'affari per il 1997 era avvenuta in applicazione di una disposizione nazionale incompatibile con il diritto comunitario.

29 Ritenendo che la controversia di cui era investito richiedesse l'interpretazione della sesta direttiva, il Verwaltungsgerichtshof decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia compatibile con la 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, in particolare con i suoi artt. 5 e 6, il fatto che uno Stato membro tratti come operazione imponibile l'effettuazione di spese riguardanti prestazioni eseguite all'estero, che, se fossero state fornite all'imprenditore sul territorio nazionale, non avrebbero dato diritto all'imprenditore stesso di dedurre l'imposta assolta a monte».

Quanto alla questione pregiudiziale

Osservazioni presentate alla Corte

30 È pacifico tra gli interessati che hanno presentato osservazioni che la locazione di un autoveicolo mediante un contratto di leasing costituisce una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva.

31 Secondo la Cookies World e la Commissione, il luogo d'imposizione di tale prestazione dev'essere stabilito, in conformità all'art. 9, n. 1, della detta direttiva, sulla base della sede del concedente, che, nella fattispecie, è in Germania.

32 Il governo austriaco riconosce che, in conformità alla sesta direttiva e all'art. 3 a, n. 12, dell'UStG 1994, le prestazioni inerenti alla locazione di autoveicoli si considerano eseguite nello Stato membro in cui il concedente in leasing dell'autoveicolo ha fissato la propria sede. Tuttavia, ex art. 12, n. 2, punto 2, dell'UStG 1994, prestazioni siffatte non sarebbero ritenute eseguite per l'impresa. In Austria sarebbe assoggettato ad imposta l'uso proprio quale definito all'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994. Per tale uso occorrerebbe un collegamento con il territorio austriaco. Poiché le spese dell'utilizzatore dell'autoveicolo (gli) comporterebbero una riduzione patrimoniale e, inoltre, il servizio sarebbe utilizzato in Austria, il detto collegamento esisterebbe. Il combinato disposto degli artt. 1, n. 1, punto 2, lett. d), e 12, n. 2, punto 2, dell'UStG 1994 mirerebbe a conservare l'esclusione della deduzione dell'IVA quale applicata, sotto il profilo economico, sino alla fine del 1994 ossia alla vigilia dell'adesione della Repubblica d'Austria all'Unione europea.

33 La Cookies World e la Commissione ritengono che le disposizioni della sesta direttiva ostino al criterio fiscale enunciato all'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994.

34 Al contrario, il governo austriaco sostiene che è conforme alla sesta direttiva che uno Stato membro assoggetti all'IVA spese effettuate per prestazioni eseguite all'estero alle condizioni previste all'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994. Il fondamento normativo di una tale imposizione (fiscale) risulterebbe dal combinato disposto degli artt. 5, n. 7, e 6, n. 2, della sesta direttiva, nonché dall'art. 17, n. 6, della medesima. Si dovrebbe altresì considerare il n. 7 di quest'ultima disposizione.

35 Il governo austriaco ricorda che il primo comma dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva enumera le operazioni che sono assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso. Tale disposizione sarebbe applicabile in generale, vale a dire a tutti i fatti generatori di un uso proprio, qualora la deduzione totale o parziale sia, certo, dovuta in uno Stato membro in base al criterio del luogo della prestazione, ma l'uso proprio sia avvenuto in un altro Stato comunitario.

36 A sostegno della sua tesi il governo austriaco invoca altresì il secondo comma dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva, che prevede che gli Stati membri possano derogare alle disposizioni di tale articolo purché le deroghe non causino distorsioni di concorrenza. L'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 mirerebbe ad eliminare distorsioni siffatte. Ove non si configuri un uso proprio quale definito da quest'ultima disposizione, le prestazioni relative ad autovetture, nell'ipotesi in cui l'operazione abbia dato luogo — in uno Stato membro in cui la nozione di impresa ha un senso più lato — al rimborso dell'imposta assolta a monte, sarebbero più favorevoli di quelle eseguite in Austria.

37 La Cookies World e la Commissione ricordano che l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva presuppone che la prestazione sia stata fornita a fini estranei all'impresa. Così non sarebbe nella fattispecie, dal momento che la Cookies World ha utilizzato l'autoveicolo per i bisogni della sua impresa. La Commissione fa notare pure che l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 pone il caso che il soggetto passivo abbia diritto all'estero al rimborso dell'imposta ivi assolta a monte. Tale diritto sarebbe previsto di regola solo nel caso in cui la prestazione corrispondente sia fruita ai fini dell'impresa. Pertanto non si potrebbe considerare l'uso dell'autoveicolo come destinato all'impresa a fini ad essa estranei nel senso di cui all'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva. La Commissione considera inoltre che l'art. 6, n. 2, secondo comma, non riconosce affatto agli Stati membri la facoltà di introdurre fatti generatori non previsti dalla sesta direttiva.

38 Quanto alla clausola di «standstill» di cui all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, il governo austriaco fa valere di aver solo mantenuto in vigore la regola enunciata all'art. 12, n. 2, punto 2, dell'UStG 1972, che stabilisce l'esclusione della deduzione dell'IVA per il noleggio di taluni veicoli. Dato che l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva ammette, nei casi che [espressamente] contempla, l'esclusione del diritto alla deduzione dell'IVA senza esplicitarne le modalità, le dette modalità sarebbero determinate dagli Stati membri liberamente. Il governo austriaco riconosce che l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 è stato inserito nell'UStG 1994 soltanto il 6 gennaio 1995. L'intervallo di tempo dal 1° gennaio 1995 al 6 gennaio 1995 sarebbe dovuto, però, a motivi logistici.

39 La Cookies World e la Commissione sostengono che l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva riguarda solo l'esclusione del diritto alla deduzione dell'IVA. La doppia imposizione della stessa e identica operazione economica non potrebbe trovare una giustificazione nel detto paragrafo. Inoltre, l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 non avrebbe fatto parte dell'ordinamento giuridico nazionale alla data dell'adesione della Repubblica d'Austria all'Unione europea, il 1° gennaio 1995, laddove tale appartenenza costituirebbe una condizione preliminare di applicabilità della clausola di «standstill» prevista all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva.

40 Il governo austriaco fa valere che l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 può essere avvalorato anche dall'art. 17, n. 7, della sesta direttiva. Tale disposizione, quand'anche possa essere invocata soltanto indirettamente come fondamento della norma controversa, rivelerebbe nondimeno l'obiettivo della detta direttiva, che è quello di impedire distorsioni di concorrenza anche mediante regimi particolari per il diritto alla deduzione dell'IVA. Regimi particolari in tale ambito sarebbero perciò ammessi ove servano a ristabilire la parità di trattamento. Se regimi particolari ai sensi dell'art. 17, n. 7, ultima frase, della direttiva non sono in contrasto con la direttiva, ciò dovrebbe valere a fortiori anche per una disposizione quale quella dell'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994.

41 Per la Cookies World e la Commissione la disposizione controversa non può essere fondata sull'art. 17, n. 7, della sesta direttiva. Quest'ultima disposizione sarebbe espressamente soggetta alla riserva della consultazione di cui all'art. 29 della medesima direttiva, che nella fattispecie non sarebbe avvenuta. Per di più, il detto art. 17, n. 7, può giustificare solo esclusioni dal regime di deduzioni dell'IVA per motivi congiunturali e non misure di esclusione a carattere permanente.

42 La Cookies World si domanda, infine, se l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 sia inteso a proteggere le attività austriache di locazione di autoveicoli e possa violare le libertà fondamentali, in particolare la libera prestazione dei servizi di cui agli artt. 49 CE e segg. Il governo austriaco contesta tale argomento.

Risposta della Corte

43 È assodato che la causa principale verte su un'operazione con elementi transfrontalieri. Un'impresa avente sede in uno Stato membro, nella fattispecie in Austria, prende in locazione un autoveicolo da un'impresa stabilita in un altro Stato membro, nella fattispecie in Germania, per utilizzarlo principalmente in Austria.

44 Per rispondere alla questione pregiudiziale occorre preliminarmente verificare se l'imposizione iniziale in Germania per la locazione dell'autoveicolo e il successivo rimborso dell'imposta assolta a monte fossero conformi alle disposizioni della sesta e dell'ottava direttiva.

45 Al riguardo si deve constatare che la locazione di autoveicoli costituisce una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva, imponibile nel luogo determinato all'art. 9 di quest'ultima.

46 Come la Corte ha considerato in particolare nella sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz (Racc. pag. 2251, punto 14), l'art. 9 della sesta direttiva mira a stabilire una ripartizione razionale delle sfere di applicazione delle leggi nazionali in materia di IVA, determinando in modo uniforme il luogo di riferimento fiscale delle prestazioni di servizi. In effetti si ritiene che tale disposizione stabilisca in maniera definitiva lo Stato membro competente in via esclusiva ad assoggettare ad imposta una prestazione di servizi.

47 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che, per le locazioni di qualsiasi mezzo di trasporto, si considera luogo di riferimento fiscale ai sensi della sesta direttiva, in via di principio, per ragioni di semplificazione, quello in cui il prestatore del mezzo di trasporto ha stabilito la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile e non il luogo di utilizzo del bene noleggiato (v., in tal senso, sentenza 15 marzo 1989, causa 51/88, Hamann, Racc. pag. 767, punti 17 e 18).

48 Occorre ricordare che la Corte ha statuito che la nozione di «centro di attività stabile» di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva IVA dev'essere interpretata nel senso che un'impresa stabilita in uno Stato membro, la quale conceda in locazione o in leasing parte dei suoi autoveicoli a clienti stabiliti in un altro Stato membro, non disponga per tale motivo di un centro di attività stabile nell'altro Stato membro (v. sentenza 17 luglio 1997, causa C-190/95, ARO Lease, Racc. pag. I-4383).

49 Ebbene, è giocoforza constatare che, nella fattispecie, il luogo in cui il concedente in leasing dell'autoveicolo ha stabilito la sede della sua attività economica ovvero

ha costituito un centro di attività stabile è in Germania e che si presume in tale Stato il luogo della prestazione del servizio di locazione dell'autoveicolo. L'IVA sulla locazione dell'autovettura doveva quindi essere assolta in Germania dal concedente in leasing, che la riversa nel relativo canone di noleggio.

50 Dall'ordinanza di rinvio risulta che la Cookies World ha utilizzato l'autoveicolo preso in leasing, per i bisogni della sua impresa, fuori del territorio tedesco. Conformemente al combinato disposto degli artt. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva e 2 e 5 dell'ottava direttiva, essa aveva diritto al rimborso dell'IVA che era stata conteggiata in Germania nel canone di noleggio del detto autoveicolo.

51 Di conseguenza, occorre dichiarare che la tassazione effettuata dalle autorità tedesche sulla locazione dell'autoveicolo di cui trattasi e il successivo rimborso alla Cookies World dell'imposta assolta a monte nel canone di noleggio del detto autoveicolo erano conformi alle disposizioni della sesta e dell'ottava direttiva.

52 Occorre poi esaminare se la sesta direttiva osti a una disposizione come quella dell'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994, con cui uno Stato membro assoggetti all'IVA prestazioni eseguite in un altro Stato membro considerando realizzato un uso proprio qualora l'imprenditore effettui spese (esborsi) riguardanti prestazioni eseguite all'estero che, se fossero state fornite al medesimo imprenditore sul territorio nazionale, non gli avrebbero dato diritto di dedurre l'imposta. Ciò si verificherebbe, però, solo nel caso in cui l'imprenditore abbia diritto all'estero al rimborso dell'imposta ivi assolta a monte.

53 Il governo austriaco sostiene che la disposizione controversa è conforme alla sesta direttiva. Esso invoca a sostegno della sua tesi in particolare gli artt. 5, n. 7, e 6,

n. 2, nonché l'art. 17, n. 6, di tale direttiva. Fa valere pure, in modo più indiretto, il n. 7 di quest'ultima disposizione.

54 L'argomento del governo austriaco secondo cui l'imposizione (fiscale) ex art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 sarebbe conforme agli artt. 5, n. 7, e 6, n. 2, della sesta direttiva non può essere accolto.

55 Quanto all'art. 5, n. 7, della sesta direttiva, è sufficiente constatare, come indicato al punto 45 della presente sentenza, che la locazione di veicoli costituisce una prestazione di servizi quale definita all'art. 6, n. 1, di tale direttiva e non una cessione di beni ai sensi del suo art. 5, n. 1. Conseguentemente, non vi è motivo di verificare se l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 costituisca un'applicazione corretta dell'art. 5, n. 7, della sesta direttiva, che riguarda i beni.

56 Con riferimento all'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva, occorre ricordare che, ai termini di tale disposizione, l'uso di un bene destinato all'impresa a fini ad essa estranei è assimilato a una prestazione di servizi a titolo oneroso qualora il detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'IVA. Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, tale disposizione intende evitare che non sia assoggettato ad imposta l'utilizzo a fini privati di un bene aziendale (v., in particolare, sentenza 27 giugno 1989, causa 50/88, Kühne, Racc. pag. 1925, punto 8).

57 Dall'ordinanza di rinvio risulta che l'autoveicolo preso in leasing dalla Cookies World era utilizzato in Austria da quest'ultima a fini d'impresa. Occorre

ricordare, poi, che l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 pone il caso che il prenditore avesse diritto all'estero al rimborso dell'imposta ivi assolta a monte. Tale diritto sarebbe previsto di regola solo nel caso in cui la prestazione sia fornita ai fini dell'impresa nello Stato in cui l'IVA è stata assolta. Ne discende che l'uso dell'autoveicolo che ha consentito il detto rimborso non potrebbe essere considerato, in questo stesso caso, destinato all'impresa a fini ad essa estranei, come prevede l'art. 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva.

58 Per quanto riguarda la disposizione dell'art. 6, n. 2, secondo comma, della sesta direttiva, va ricordato che ai suoi sensi gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni del detto articolo a condizione che la deroga non dia luogo a distorsioni di concorrenza.

59 Come osserva l'avvocato generale al paragrafo 29 delle sue conclusioni, le eccezioni all'armonizzazione devono essere interpretate restrittivamente. Qualsiasi eccezione porterebbe, infatti, ad un'ulteriore differenziazione della portata del carico fiscale negli Stati membri. Come fa giustamente valere la Commissione al punto 46 delle sue osservazioni, l'art. 6, n. 2, secondo comma, della sesta direttiva dev'essere interpretato, in via di principio, nel senso che gli Stati membri possono non assimilare talune prestazioni o usi a prestazioni di servizi a titolo oneroso. Tale disposizione non autorizza minimamente, invece, gli Stati membri a prevedere fatti generatori non contemplati al primo comma dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva.

60 Va aggiunto, infine, che l'imposizione effettuata in Austria dal Finanzamt Schwaz aveva come base il canone di noleggio dell'autoveicolo preso in leasing in Germania dalla Cookies World, ossia la contropartita della cessione d'uso di tale

veicolo mediante un contratto di leasing. Come risulta dal punto 51 della presente sentenza, la prestazione di locazione dell'autoveicolo in causa era già stata legittimamente assoggettata a IVA in Germania. Ebbene, assoggettare ad imposta una prestazione di servizi eseguita in un altro Stato membro, laddove questa era già stata legittimamente sottoposta all'IVA nello Stato della prestazione del servizio, provoca una doppia imposizione contraria al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune di IVA. Il fatto che l'IVA dovesse essere assolta dal concedente dell'autoveicolo in leasing in Germania, mentre in Austria tale obbligo incombeva alla Cookies World, non toglie che ad essere assoggettata alla doppia imposizione fosse, in realtà, sempre la stessa e identica operazione economica, cioè la cessione d'uso di un autoveicolo mediante un contratto di leasing.

61 Dev'essere disatteso anche l'argomento del governo austriaco secondo cui una tassazione quale quella prevista all'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 sarebbe giustificata come applicazione dell'art. 17, nn. 6 e 7, della sesta direttiva.

62 Occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, e in particolare del suo secondo comma, gli Stati membri possono mantenere in essere la propria legislazione in materia di esclusione del diritto alla deduzione esistente alla data di entrata in vigore della stessa direttiva, fino a quando il Consiglio non adotti le disposizioni previste dal detto articolo (v. sentenza 14 giugno 2001, causa C-345/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-4493, punto 19).

63 Emerge dal fascicolo che l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 mira a conservare l'esclusione della deduzione dell'IVA sul noleggio di taluni veicoli quale applicata, in Austria, sotto il profilo economico, sino alla fine del 1994, ossia al momento dell'adesione di tale Stato all'Unione europea. Sembrerebbe che

il governo austriaco abbia inteso mantenere solo in maniera indiretta la preesistente legislazione in materia. Infatti, diversamente da quanto disposto all'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, una nuova disposizione ha introdotto nel sistema impositivo un nuovo fatto generatore dell'IVA.

64 Ad ogni modo, quand'anche l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva sia, in linea di principio, applicabile alla fattispecie della causa principale, si deve constatare che i requisiti di procedura previsti da tale disposizione per mantenere un regime nazionale di deduzione dell'IVA non sono soddisfatti.

65 Si deve ricordare, infatti, che la sesta direttiva è entrata in vigore per la Repubblica d'Austria alla data della sua adesione all'Unione europea, cioè il 1° gennaio 1995. È questa, quindi, la data rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva relativamente a tale Stato membro.

66 Dall'ordinanza di rinvio si ricava che l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994 è entrato in vigore solo il 6 gennaio 1995. Come la Corte ha già statuito nella sentenza 14 giugno 2001, causa C-40/00, Commissione/Francia (Racc. pag. I-4539, punto 17), una normativa nazionale non rappresenta una deroga consentita dall'art. 17, n. 6, secondo comma, della sesta direttiva se ha per effetto di estendere, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti, allontanandosi in tal modo dall'obiettivo della detta direttiva.

67 Con riguardo all'art. 17, n. 7, della sesta direttiva, indirettamente fatto valere dal governo austriaco, senza bisogno di verificare se le misure nazionali controverse nella causa principale siano temporanee e destinate ad ovviare ad una situazione congiunturale, è pacifico che le autorità austriache non hanno consultato il comitato IVA prima di adottare l'art. 1, n. 1, punto 2, lett. d), dell'UStG 1994. Pertanto il governo austriaco non può invocare l'art. 17, n. 7, della sesta direttiva nei confronti dei soggetti passivi (v., per analogia, quanto all'art. 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva, sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, Racc. pag. I-3795, punto 34).

68 Alla luce di quanto precede occorre risolvere la questione sottoposta dal giudice del rinvio dichiarando che è incompatibile con la sesta direttiva una disposizione di uno Stato membro ai cui sensi il pagamento di prestazioni di servizi rese a un cittadino di tale Stato in altri Stati membri sia assoggettato all'imposta sul valore aggiunto nel caso in cui, se i servizi di cui trattasi fossero stati forniti al medesimo soggetto sul territorio nazionale, non gli avrebbero dato diritto di dedurre l'imposta assolta a monte.

Sulle spese

69 Le spese sostenute dal governo austriaco e 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.

Per questi motivi,

LA CORTE (Prima Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Verwaltungsgerichtshof con ordinanza 29 marzo 2001, dichiara:

È incompatibile con la 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, una disposizione di uno Stato membro ai cui sensi il pagamento di prestazioni di servizi rese a un cittadino di tale Stato in altri Stati membri sia assoggettato all'imposta sul valore aggiunto nel caso in cui, se i servizi di cui trattasi fossero stati forniti al medesimo soggetto sul territorio nazionale, non gli avrebbero dato diritto di dedurre l'imposta assolta a monte.

Wathelet Jann Rosas

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'11 settembre 2003.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Prima Sezione

M. Wathelet