CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F. G. JACOBS presentate il 30 aprile 1991 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. La causa odierna è stata sottoposta alla Corte dal Finanzgericht di Monaco di Baviera e verte sull'interpretazione della normativa comunitaria sull'imposta sul valore aggiunto, segnatamente di talune disposizioni della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 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 (direttiva 77/388/CEE, GU L 145, pag. 1). Il Finanzgericht chiede una pronuncia su due punti principali:

1) se un singolo che inizialmente acquista beni di investimento (nella fattispecie un autoveicolo) esclusivamente per uso privato, ma in un secondo tempo se ne serve pure a fini professionali, sia legittimato a chiedere una deduzione parziale dell'IVA a monte negli anni successivi mediante rettifiche annuali, come contemplato dall'art. 20, n. 2, della sesta direttiva, e

2) se le autorità tributarie nazionali abbiano il diritto di considerare detti beni come adibiti esclusivamente ad uso privato qualora l'uso a fini professionali sia molto limitato.

2. Gli antefatti della controversia sono i seguenti. Nel 1985 e nel 1986 il contribuente, sig. Lennartz, lavorava in parte come dipendente di un'impresa e in parte come consulente fiscale autonomo. In entrambi gli anni presentava la dichiarazione IVA relativamente alla sua attività indipendente. Nel 1985 il sig. Lennartz acquistava un autoveicolo per 20 206,15 DM (compresa l'IVA, pari a 2 828,86 DM). In un primo tempo si serviva dell'autoveicolo soprattutto a titolo privato, limitando all'8% l'uso professionale. Il 1° luglio 1986 apriva uno studio di consulenza fiscale a Monaco di Baviera, conferendo l'autoveicolo all'azienda. Nella dichiarazione della cifra d'affari per il 1986 egli chiedeva una riduzione dell'IVA a monte pari a 282,98 DM per l'autoveicolo (corrispondenti a 6/60 di 2 828,86 DM) a norma del § 15a, della Umsatzsteuergesetz del 1980, cioè della norma tedesca che dà attuazione all'art. 20, n. 2, della sesta direttiva.

3. Le autorità tributarie decidevano doversi considerare che il sig. Lennartz aveva inizialmente acquistato l'autoveicolo esclusivamente per servirsene a titolo privato e quindi non era legittimato ad operare alcuna deduzione a norma del § 15a, allorché — in un secondo tempo — aveva deciso di usare il mezzo anche per fini professionali. La

* Lingua originale: l'inglese.

decisione che l'automezzo inizialmente era usato solo a fini privati si fondava sulla prassi amministrativa delle autorità tributarie tedesche, che considerano un bene adibito ad uso privato allorché l'uso professionale del bene non supera il 10% del suo uso totale.

4. Risulta che il sig. Lennartz, nel 1985, non chiese la detrazione iniziale dell'IVA versata a monte all'acquisto dell'autoveicolo. Il suo ricorso è rivolto contro la decisione delle autorità tributarie recante rigetto della sua domanda di rettifica successiva a norma del § 15a, nel 1986.

5. Onde potersi pronunciare sul ricorso con maggiore cognizione di causa, il Finanzgericht ha sottoposto 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 ».

Norme sulla detrazione dell'IVA a monte

6. Sarà utile iniziare spiegando brevemente la finalità dell'art. 20, n. 2, della sesta direttiva e il suo collocamento nel sistema della stessa direttiva, specie il suo rapporto con le norme sulla deduzione dell'IVA corrisposta a monte all'acquisto di beni e servizi.

7. L'art. 2 della prima direttiva IVA del Consiglio 11 aprile 1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (direttiva 67/227/CEE, GU n. 71, pag. 1301) dispone che:

« Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

(...) ».

8. Le norme destinate a mettere in pratica il principio della deduzione di cui al secondo comma di detto articolo erano state inizialmente stabilite dalla seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (direttiva 67/228/CEE, GU n. 71, pag. 1303), specie dall'art. 11 di detta direttiva. La sesta direttiva, che è subentrata alla seconda, ha introdotto norme più dettagliate, contenute nel titolo XI (artt. 17-20).

9. L'art. 17, n. 1, della sesta direttiva recita:

« Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile ».

10. Il fatto generatore dell'imposta e il momento al quale l'imposta diventa esigibile sono definiti nell'art. 10, che stabilisce il principio secondo cui:

« Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione dei beni o della prestazione di servizi (...) » (art. 10. n. 2).

11. L'art. 17, n. 2, stabilisce che:

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

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

(...) ».

12. Oltre al diritto di dedurre l'IVA versata per operazioni imponibili contemplate dall'art. 17, n. 2, l'art. 17, n. 3, conferisce ai soggetti passivi il diritto a deduzione per talune altre operazioni che non hanno rilevanza per il presente procedimento.

13. L'art. 17, n. 5, recita:

« Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni ».

Il criterio normale per determinare il prorata è fissato dall'art. 19 e si basa su di una frazione che rappresenta il rapporto tra la cifra d'affari annuale inerente alle operazioni che legittimano alla deduzione dell'IVA e, in senso lato, la cifra d'affari com-

plessiva. Tuttavia, l'art. 17, n. 5, consente agli Stati membri di autorizzare od obbligare i soggetti passivi a ricorrere a diversi metodi speciali per determinare la quota deducibile.

14. L'art. 20 della direttiva riguarda la rettifica delle deduzioni già operate. L'art. 20, n. 1, stabilisce:

« La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;

b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni, in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo;

(...) ».

15. L'art. 20, n. 2, che contiene norme più specifiche per le rettifiche relativamente ai beni di investimento, stabilisce:

« Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione. Essa è eseguita secondo le variazioni del diritto a deduzione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

In deroga al comma precedente, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobili, il periodo da assumere come base per il calcolo della rettifica può essere portato fino a dieci anni ».

16. L'art. 20, n. 3, contempla l'ipotesi di beni di investimento usati nel corso del periodo di rettifica. L'art. 20, n. 4, così dispone:

« Ai fini dell'applicazione dei paragrafi 2 e 3, gli Stati membri possono:

— definire il concetto di beni d'investimento;

— indicare l'ammontare di imposta che deve essere presa in considerazione per la rettifica;

— adottare tutte le opportune disposizioni per evitare che la rettifica procuri un vantaggio ingiustificato;

— consentire semplificazioni amministrative ».

17. L'art. 20, n. 5, consente agli Stati membri, previa consultazione del comitato IVA a norma dell'art. 29, di decidere di disapplicare l'art. 20, nn. 2 e 3, allorché gli effetti pratici di tale applicazione sarebbero irrilevanti.

18. L'effetto delle norme di cui sopra può venir chiarito con il seguente esempio. Supponiamo che una banca acquisti un elaboratore elettronico per 100 000 ECU, più 10 000 ECU di IVA. Durante il primo anno l'apparecchio viene usato per il 40% per operazioni imponibili o per operazioni che conferiscono diritto a deduzione a norma dell'art. 17, n. 3, e per il 60% per operazioni di prestito esenti da IVA che non consentono alcuna deduzione.

Poiché l'elaboratore elettronico è impiegato « sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto », si applicano le norme di ripartizione di cui all'art. 17, n. 5. Supponiamo che la banca abbia convenuto con le autorità fiscali di basare il calcolo dell'imposta a monte sull'uso dell'elaboratore elettronico, secondo uno speciale metodo di ripartizione stabilito a norma dell'art. 17, n. 5, invece che sulla cifra d'affari a norma dell'art. 19.

In questo caso la banca potrà dedurre, nel primo anno, il 40% dell'IVA totale versata all'acquisto dell'apparecchio (cioè 4 000 ECU).

Supponiamo che nel secondo anno la proporzione dell'impiego per operazioni che legittimano la deduzione dell'IVA salga al 50% dell'impiego totale. In questo caso la banca, sempreché i beni rientrino nella sfera delle norme nazionali poste in vigore in virtù dell'art. 20, n. 2, potrà rettificare la sua deduzione e invocare un supplemento di IVA a monte del 10% (50% — 40%) × $^1/_5$ × 10 000 ECU (ossia 200 ECU) onde tener conto della maggiorazione del 10% nell'uso, nel corso del secondo anno, dell'apparecchio per operazioni che danno diritto alla deduzione dell'IVA.

Se, d'altro canto, nel terzo anno l'uso dell'elaboratore elettronico per operazioni che danno diritto alla deduzione dell'IVA scende al 20% dell'impiego complessivo, la banca nel terzo anno avrà una perdita di abbuono del 20% (40% — 20%) × $^1/_5$ × 10 000 ECU (pari a 400 ECU).

19. Dunque, un soggetto passivo che acquista beni di investimento per i quali valgono le norme di rettifica poste in vigore in virtù dell'art. 20, n. 2, deduce immediatamente l'intero importo della quota dell'imposta a monte detraibile nell'anno dell'acquisto a norma dell'art. 17. In seguito dovrà ogni anno rettificare la deduzione iniziale conformemente alle variazioni della quota deducibile nel corso del periodo di rettifica di cinque o dieci anni.

20. Vediamo ora, su questo sfondo, le questioni poste dal giudice nazionale.

Questione 1, lett. a)

21. In questa parte della prima questione, il giudice nazionale chiede in realtà se le norme sulla rettifica dell'IVA a monte di cui all'art. 20, n. 2, della sesta direttiva si applichino allorché il soggetto passivo inizialmente acquista il bene per adibirlo esclusivamente ad uso privato, ma in seguito decide di servirsene a fini professionali a partire da un certo momento del quinquennio di rettifica.

22. La Commissione e i governi francese, tedesco e del Regno Unito concordano nel ritenere che l'art. 20, n. 2, vada disapplicato in tali situazioni. Questo modo di vedere pare corretto. Allorché un privato (cioè una persona che non svolge un'attività economica indipendente e quindi non è un soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 1, della direttiva) acquista un bene per uso privato (non professionale), non ha alcun diritto a deduzione a norma dell'art. 17, n. 2, della direttiva, giacché detta norma conferisce il diritto a deduzione solo ai soggetti passivi. Se successivamente egli vende il bene ad un soggetto passivo, non si può colpire con l'IVA la compravendita, in quanto l'alienante non è un soggetto passivo che agisce in quanto tale (art. 2). Ne risulta che parte dell'IVA inizialmente pagata dal privato all'acquisto del bene (o l'intera IVA se il bene non si è deprezzato) rimane compresa nel valore alla rivendita; di conseguenza un soggetto passivo che acquista un bene da un privato si accolla un onere di IVA irrecuperabile. Nella sesta direttiva non vi è nozione di consumo finale temporaneo o parziale che valga per i prodotti rimessi nel circuito economico (v., in particolare, sentenza della Corte 5 dicembre 1989, Oro Amsterdam Beheer, causa C-165/88, Racc. pag. 4081). Vedi pure la proposta emendata della Commissione dell'11 gennaio 1989 per una direttiva del Consiglio circa soluzioni particolari per prodotti di seconda mano, opere d'arte, antichità e oggetti da collezione (GU 1989, C 76, pag. 10).

23. Come osservano i governi della Francia e del Regno Unito, non vi è motivo di distinguere da questa situazione l'ipotesi di un soggetto passivo che in un primo tempo acquista beni come privato e poi se ne serve professionalmente. In tal caso i beni escono dal circuito economico allorché il privato li acquista come consumatore finale e li usa per il proprio fabbisogno. In seguito i beni vengono rimessi nel circuito economico allorché vengono destinati all'uso professionale. La sesta direttiva contempla espressamente l'ipotesi di un soggetto passivo che agisce in veste diversa, privata e, quindi, come consumatore finale. L'art. 2 limita la portata dell'IVA alla fornitura di beni o di servizi a titolo oneroso « da un soggetto passivo *che agisce in quanto tale* » (il corsivo è mio). L'art. 17, n. 2, va perciò inteso nel senso che conferisce il diritto a deduzione ad un soggetto passivo solo allorché questi agisce in tale veste.

24. Per di più, allorché un soggetto passivo acquista un bene come privato, non soddisfa le condizioni amministrative e contabili che fungono da presupposto per l'esercizio del diritto a deduzione istituito dagli artt. 18 e

22 della sesta direttiva. Come osserva il governo francese, l'obbligo di emettere una fattura di cui all'art. 22, n. 3, lett. a), vale solo per i beni e per i servizi forniti ad un altro soggetto passivo. Più in generale, se un soggetto passivo acquista beni in veste privata, non ha l'obbligo (e invero sarebbe assurdo nel suo caso) di registrare i beni nella sua partita IVA a norma dell'art. 22, n. 2, o di includere l'acquisto nella dichiarazione periodica a norma dell'art. 22, n. 4.

25. Per quel che riguarda in particolare l'art. 20, n. 2, detta norma si limita a stabilire, come osserva il governo del Regno Unito, il sistema per calcolare le rettifiche della deduzione iniziale. Non può trasformare un'imposta dovuta per attività non professionali in un'imposta deducibile ai sensi dell'art. 17. A norma dell'art. 17, n. 1, il diritto a deduzione insorge al momento in cui l'imposta deducibile diventa esigibile, come specificato dall'art. 10. È la veste nella quale agisce il soggetto in quel momento che determina il suo diritto a dedurre.

26. È vero che nella sentenza 21 settembre 1988, Commissione/Francia (causa 50/87, Racc. pag. 4797), che verteva sul diritto a deduzione di un locatore di immobili, la Corte ha dichiarato che:

« (...) l'art. 20 della sesta direttiva ha istituito un sistema di rettifica. Qualora la locazione, a causa dell'ammontare del canone, vada considerata una liberalità e non un'attività economica ai sensi della direttiva, la detrazione effettuata inizialmente è oggetto di rettifica, il cui periodo di calcolo può essere portato fino a dieci anni ».

Tuttavia, a mio parere la Corte non può aver voluto dire che l'art. 20, n. 2, si applica allorché i beni sono stati inizialmente acquistati da un soggetto passivo per scopi che non siano professionali. In questi casi ogni deduzione iniziale erronea dovrebbe venir radicalmente annullata.

Questione 1, lett. b) e c)

27. In queste parti della prima questione, il giudice nazionale chiede se, qualora l'uso professionale in un certo momento durante il periodo di rettifica sia sufficiente a giustificare una richiesta di rettifica, il bene debba, onde far sorgere detto diritto:

— esser usato dal momento dell'acquisto per operazioni imponibili o esenti da imposta [lett. b)]; oppure

— esser adibito, al momento dell'acquisto, all'attività dell'interessato soggetta ad imposta [lett. c)].

28. Il punto essenziale, nei termini usati dalla sesta direttiva, è se, per l'applicazione dell'art. 20, n. 2, sia sufficiente che l'interessato acquisti i beni come soggetto passivo d'imposta o se, per di più, il bene debba essere usato immediatamente per operazioni imponibili o esenti da imposta.

29. Il governo tedesco opta espressamente per il requisito di cui alla lett. b) della questione, cioè l'impiego per attività imponibili o esenti da imposta dal momento dell'acquisto. La Commissione pare propendere per l'idea che i beni debbano essere adibiti all'attività professionale e venir usati almeno in parte per operazioni imponibili. Il governo del Regno Unito ritiene che l'art. 20, n. 2, della direttiva si applichi unicamente a beni usati per l'attività professionale dell'acquirente dal momento dell'acquisto. Il governo francese considera che l'art. 20, n. 2, si applica se i beni sono acquistati da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Così, la disciplina francese conferisce diritto a deduzione allorché i beni di investimento inizialmente adibiti ad uso professionale, ma non usati per operazioni che fanno insorgere diritto a deduzione, vengono in seguito usati per dette operazioni nel corso del periodo di rettifica.

30. Per giungere ad una conclusione su questo punto, bisogna far richiamo alla sentenza della Corte 14 febbraio 1985, Rompelman/Minister van Financïen (causa 268/83, Racc. pag. 655). Detta causa verteva sulla questione se una persona che acquistava un costituendo diritto di proprietà su un immobile ad uso commerciale in via di costruzione, dichiarando apertamente di voler affittare i locali e di voler fare forniture imponibili, agisse, in quella fase preparatoria, in veste di soggetto passivo con diritto a deduzione.

31. La Corte ha iniziato con l'esame degli artt. 4 e 17 della sesta direttiva ed ha concluso che:

« il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA » (punto 19 della motivazione).

32. Riferendosi più particolarmente alla questione sottopostale, la Corte ha poi affermato:

« (...) il principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'operatore economico esige che le prime spese d'investimento effettuate ai fini di una data operazione siano considerate come attività economiche. Sarebbe in contrasto con tale principio il fatto che queste attività abbiano inizio soltanto nel momento in cui un bene immobile viene effettivamente sfruttato, cioè quando comincia a produrre un reddito imponibile. Qualsiasi altra interpretazione dell'art. 4 della sesta direttiva porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'IVA, senza dargli la possibilità di effettuarne la detrazione in conformità all'art. 17, e si risolverebbe in una arbitraria distinzione tra le spese d'investimento effettuate prima e durante l'effettivo sfruttamento di un bene immobile. Anche nei casi in cui, dopo l'inizio dell'effettivo sfruttamento di un bene immobile, avesse luogo un rimborso dell'imposta pagata a monte per gli atti preparatori, il bene sarebbe gravato da un onere finanziario durante il periodo, talvolta abbastanza lungo, intercorrente fra le prime spese d'investimento e lo sfruttamento effettivo. Chiunque compia siffatti atti d'investimento strettamente legati e necessari allo sfruttamento futuro di un bene immobile deve, di conseguenza, essere considerato come soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 » (punto 23 della motivazione).

33. A mio avviso, da questa sentenza si devono trarre due conclusioni. Primo, chi acquista beni da adibire ad un'attività economica ai sensi dell'art. 4 lo fa in veste di soggetto passivo, anche se i beni non sono immediatamente usati per produrre forniture di beni o di servizi. In secondo luogo, se il soggetto passivo ha acquistato i beni allo scopo di fornire prestazioni imponibili (invece che esenti, ad esempio) ha diritto a deduzione immediata a norma dell'art. 17.

34. A mio avviso, si deve distinguere tra questi due presupposti, cioè acquisto di beni come soggetto passivo e uso soggetto ad imposta. Il primo è il presupposto più fondamentale, in quanto l'acquisto di beni di investimento a fini assolutamente diversi da quelli professionali non rientra nell'ambito del sistema comune dell'IVA né, di conseguenza, del meccanismo di deduzione. L'impiego (imponibile o meno) al quale i beni sono destinati o per il quale vengono utilizzati nell'attività professionale determina l'entità della deduzione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto a norma dell'art. 17 e l'entità di ogni rettifica nei periodi successivi.

35. La prima conseguenza di questo esame è che l'art. 20, n. 2, può trovare applicazione — e su questo punto concordo con il governo francese — anche nell'ipotesi in cui un soggetto passivo acquisti beni inizialmente per servirsene in operazioni economiche che, sotto il profilo dell'art. 17, nn. 2 e 3, non fanno insorgere diritto a deduzione (ad esempio, forniture esenti da imposta), ma, negli anni successivi entro il periodo di rettifica, usi i beni per operazioni per le quali l'IVA è deducibile. Quindi, ritornando all'esempio fatto in precedenza dell'elaboratore elettronico acquistato da una banca, supponiamo che nel primo anno l'apparecchio sia usato solo per servizi esenti da imposta per i quali non vi è diritto a deduzione, ma che tra il secondo anno ed il quinto anno venga usato all'80% per forniture imponibili. Pur se alla banca non spetta alcun diritto a deduzione per il primo anno, essa ha comunque acquistato il bene per la sua attività aziendale e può operare rettifiche per tener conto dell'impiego prevalentemente imponibile dal secondo al quinto anno.

36. Ne consegue pure che l'uso immediato dei beni per forniture imponibili o esenti non è di per sé una condizione per la successiva applicazione dell'art. 20, n. 2. Quindi, se nell'esempio di cui sopra la banca non potesse usare l'elaboratore elettronico durante il primo anno per inconvenienti di programmi informatici, ciò non impedirebbe — né dovrebbe farlo — una successiva rettifica per tener conto della modifica dell'impiego. Questo modo di vedere è suffragato dal secondo capoverso dell'art. 20, n. 2, che espressamente consente agli Stati membri di ritardare la decorrenza del periodo di rettifica al momento della prima utilizzazione dei beni.

37. Quindi, nel contesto della presente causa, il punto fondamentale è lo stabilire se il sig. Lennartz, allorché ha acquistato il bene, avesse la precisa intenzione di adibirlo ad uso professionale oppure se, a quel momento, si riproponesse di servirsene per finalità del tutto diverse da quella professionale. Nella seconda ipotesi non si applica l'art. 20, n. 2. Si dovrebbe comunque osser-

vare che, per motivi che chiarirò in seguito nelle mie conclusioni, l'art. 20, n. 2, può essere applicabile in caso di uso privato parziale.

38. Non mi pare necessario prendere in esame il punto di vista del governo tedesco, secondo il quale l'espressione « beni di investimento » comprende di per sé solo le merci acquistate a scopo professionale. Le condizioni per l'applicazione dell'art. 20, n. 2, portano comunque allo stesso risultato.

39. A mio avviso, quindi, possono esser apportate rettifiche alla deduzione iniziale a norma dell'art. 20, n. 2, solo qualora il bene di investimento sia destinato ad uso professionale al momento dell'acquisto [lett. c) della prima questione del giudice nazionale]; se questa condizione è soddisfatta, si può procedere a rettifiche anche se il bene non è stato immediatamente impiegato per operazioni imponibili o esenti. Di conseguenza, è necessario esaminare la terza questione del giudice nazionale.

Terza questione

40. Con la terza questione, il giudice nazionale chiede in sostanza chiarimenti circa i criteri da seguire per determinare se una persona acquisti un bene in veste di soggetto passivo. In particolare chiede se detta persona debba:

a) acquistare il bene con l'intenzione di adibirlo ad uso professionale:

— immediatamente dal momento dell'acquisto,

— entro un anno dall'acquisto, o

— entro il quinquennio di rettifica;

e/o

b) effettivamente usare il bene a fini professionali entro detti periodi.

41. Ho già sottolineato, a proposito della prima questione del giudice nazionale, che una persona acquista un bene in veste di soggetto passivo allorché agisce col preciso intento di servirsene ad uso professionale. Le autorità tributarie devono perciò accertare che il soggetto passivo aveva effettivamente questa intenzione al momento dell'acquisto. Nella sentenza Rompelman, già citata, la Corte ha rilevato, al punto 24 della motivazione, che « incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di provare che sono soddisfatte le condizioni per tale detrazione e, in particolare, ch'egli ha la qualità di soggetto passivo. Perciò, l'art. 4 non osta a che l'amministrazione fiscale esiga che l'intenzione dichiarata venga confermata da elementi oggettivi, come la specifica idoneità dei locali progettati ad una utilizzazione commerciale ».

42. Le autorità tributarie nazionali devono accertare che il bene è davvero destinato ad uso professionale. La portata della prova necessaria per convincere le dette autorità

deve dipendere, tra l'altro, dalla natura del bene in questione. Perciò, allorché, per usare le espressioni della Corte nella sentenza Rompelman, il bene presenta « specifica idoneità ad una utilizzazione commerciale », è improbabile che sia necessaria qualche ulteriore prova aggiuntiva. D'altro canto, se una persona acquista un bene che può servire anche ad uso privato (come un'automobile), l'acquisto per esclusivo uso professionale può esser molto più difficile da dimostrare se il bene non è immediatamente adibito a questa funzione.

43. Il giudice nazionale chiede se l'anno dell'acquisto o il quinquennio che inizia con l'acquisto possano avere rilevanza in proposito. Il quinquennio è menzionato forse perché corrisponde al periodo di cinque anni per la rettifica contemplato dall'art. 20, n. 2, della sesta direttiva. A mio avviso, questi periodi sono semplicemente periodi convenzionali sui quali si è deciso di fondare l'efficacia del sistema di deduzione e di rettifica relativamente ai beni di investimento. In quanto tali, essi non sono rilevanti per risolvere il punto se il bene sia stato acquistato per uso professionale. Questo modo di vedere si concilia con la discrezionalità conferita agli Stati membri per determinare i vari periodi. L'art. 20, n. 2, in particolare, consente di prorogare il periodo di rettifica per i beni immobili a dieci anni, probabilmente per tener conto della maggior longevità di servizio di detti beni.

44. Un altro punto da rilevare a questo proposito è che, allorché una autorità tributaria riconosce che un bene è stato acquistato per essere adibito ad operazioni professionali imponibili e consente una deduzione immediata dell'IVA a monte, le resta sempre la facoltà di chiedere a posteriori il versamento dell'imposta mediante rettifica a norma dell'art. 20, n. 1, lett. a), della sesta direttiva se in seguito accerta che il bene non è stato acquistato per uso professionale.

45. Quindi la soluzione da fornire al giudice nazionale per la terza questione è che il soggetto passivo deve acquistare il bene con il preciso intento di adibirlo ad uso professionale [questione 3, lett. a)]. Se un soggetto passivo abbia questa intenzione al momento dell'acquisto è un punto di fatto che le autorità tributarie devono accertare tenendo conto di tutte le circostanze della fattispecie. La sesta direttiva non stabilisce un periodo entro il quale il bene deve effettivamente venir usato per forniture professionali. Tuttavia, il mancato uso del bene per dette forniture immediatamente o entro un tempo ragionevole dal momento dell'acquisto può, a seconda delle circostanze e in particolare della natura del bene, essere preso in considerazione dalle autorità tributarie allorché accertano se una persona abbia acquistato il bene in veste di soggetto passivo e quindi se sia possibile operare una deduzione iniziale a norma dell'art. 17 o, se la deduzione è già stata fatta, sia possibile rettificarla (vale a dire annullarla) a norma dell'art. 20, n. 1, lett. a).

La regola del 10%

46. Nella parte finale della terza questione, il giudice nazionale chiede se, allorché un bene viene adibito ad un impiego misto,

l'impiego previsto o effettivo per fini professionali debba raggiungere una certa quota dell'uso totale, e in questo caso come debba determinarsi la quota.

47. Il problema si pone perché le autorità tributarie tedesche di regola presumono che un bene sia stato acquistato per finalità del tutto diverse da quelle professionali allorché l'uso non professionale del bene supera il 90% dell'uso totale e quindi l'uso professionale rimane inferiore al 10%. Nella risposta scritta al quesito rivoltogli dalla Corte prima dell'udienza e nelle osservazioni orali esposte all'udienza, il governo tedesco ha sottolineato che queste percentuali non si applicano rigidamente, ma costituiscono un « parametro indicativo » al quale attenersi per stabilire se vi sia o meno impiego ad uso professionale. Dal provvedimento di rinvio emerge tuttavia che, secondo questo criterio, si è ritenuto che il sig. Lennartz adibisse l'automobile esclusivamente ad uso personale nel periodo intercorrente tra l'acquisto, nel 1985, ed il 1° luglio 1986, allorché aprì l'ufficio di consulenza, nonostante il fatto che, nel 1985, l'uso professionale dell'automobile toccasse l'8%. Direi quindi che è necessario, per risolvere la questione del giudice nazionale, presumere che, almeno in determinate circostanze, la misura tedesca può portare al diniego del diritto di deduzione in casi di effettivo impiego professionale, anche se ridotto.

48. All'udienza, il governo tedesco ha sostenuto che il procedimento dinanzi al giudice nazionale era circoscritto al punto se il sig. Lennartz fosse legittimato ad effettuare rettifiche a norma dell'art. 20, n. 2, della sesta direttiva. Poiché l'interessato non ha chiesto di effettuare subito la deduzione nel 1985, a norma dell'art. 17, n. 2, l'accertamento per quell'anno si considera ora definitivo. Di conseguenza, secondo il governo tedesco, le questioni sollevate dovrebbero venir risolte partendo dall'idea che il sig. Lennartz non aveva diritto ad alcuna deduzione all'acquisto della autovettura.

49. Il provvedimento di rinvio pare corroborare l'atteggiamento del governo tedesco, il quale sostiene che il ricorso del sig. Lennartz si riduce a chiedere una rettifica a norma dell'art. 20, n. 2. Per di più il governo tedesco sostiene giustamente che la validità del limite minimo tedesco ha rilevanza non quanto alla legittimazione del sig. Lennartz ad una rettifica a norma dell'art. 20, n. 2, bensì quanto al suo diritto ad una deduzione iniziale a norma dell'art. 17, n. 2, nel 1985. Come spiegherò in seguito, i mutamenti di percentuale nell'uso professionale sono presi in considerazione secondo un sistema diverso (v., infra, punti 56 e seguenti) e non mediante la procedura di rettifica di cui all'art. 20, n. 2.

50. Di conseguenza, se fosse invalida la regola del 10%, il sig. Lennartz trarrebbe vantaggio dall'invalidità solo se potesse rivendicare, con effetto retroattivo, il diritto a deduzione iniziale a norma dell'art. 17, n. 2, conformemente alla normativa tedesca emanata in forza dell'art. 18, n. 3, della direttiva. Questa disposizione recita: « Gli Stati membri fissano le condizioni e le modalità secondo le quali un soggetto passivo può esser autorizzato ad operare una deduzione cui non ha proceduto conformemente alle disposizioni dei paragrafi 1 e 2 ». Tuttavia,

dal momento che il giudice nazionale solleva espressamente la questione del requisito di una percentuale minima di uso professionale, pur se nel contesto di una serie di questioni sull'applicazione dell'art. 20, n. 2, mi sento obbligato ad esaminare questo punto.

51. Il punto cruciale è quindi se, in base alla normativa comunitaria in materia di IVA, una persona acquisti un bene in veste di soggetto passivo ed abbia il diritto di defalcare l'imposta a monte dovuta per quel bene anche allorché l'uso di detto bene a fini professionali è all'inizio relativamente ridotto (ad esempio l'8%).

52. I pareri espressi dai partecipanti al procedimento dinanzi alla Corte divergono su questo punto. Nelle sue osservazioni e nella sua risposta ad un quesito scritto posto dalla Corte, il governo tedesco dichiara che una deduzione è lecita anche allorché il bene è usato principalmente a fini non professionali. Però, a suo modo di vedere, se la percentuale di uso professionale è così ridotta da risultare economicamente insignificante, si deve presumere che la persona abbia acquistato il bene per finalità decisamente non professionali, con la conseguenza che essa non ha diritto a deduzione. Alla luce delle considerazioni economiche che formono lo sfondo della normativa IVA, un impiego minimo a carattere professionale non può — si osserva — determinare una deduzione integrale.

53. Il Regno Unito dichiara di volersi astenere da osservazioni su questo punto. Ad ogni modo, aggiunge che la sesta direttiva non contiene disposizioni esplicite che contemplino la situazione di beni e servizi acquistati in parte a scopo professionale e in parte con finalità diverse e non prevede ripartizioni proporzionali tra i due tipi di finalità al momento della determinazione dell'entità dell'imposta per la quale insorge il diritto a riduzione. Esso considera implicito nell'art. 17 che il diritto a riduzione insorge solo per quanto riguarda le attività professionali. Quindi, a suo giudizio, la direttiva non impedisce agli Stati membri di stabilire se e in che misura si debba operare una ripartizione proporzionale in caso di uso misto, professionale e non, dei beni e dei servizi e di stabilire il metodo da seguire in questa ripartizione.

54. La Commissione ritiene che l'effettivo uso del bene, anche se in misura minima, per operazioni imponibili faccia sorgere il diritto alla deduzione integrale, con successiva rettifica a norma dell'art. 20, n. 2.

55. Il governo francese concorda con il punto di vista della Commissione ed osserva che, in linea di massima, l'impiego, anche in misura minima, ad esempio in ragione dell'1%, a scopi professionali fa sorgere il diritto a dedurre interamente l'IVA, pur se l'uso privato del bene sarà soggetto ad imposta. Aggiunge però che la deduzione integrale dell'IVA a monte in queste circostanze costituisce un assurdo, in quanto comporta difficoltà tecniche e conferisce vantaggi ingiustificati qualora il bene non venga praticamente adibito ad uso professionale. Per questo motivo, la Francia è stata autorizzata dal Consiglio, a norma dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva, ad adottare speciali misure derogatorie alla disciplina della direttiva. La decisione del Consiglio 28 luglio 1989, 89/488/CEE (GU L 239, pag. 22),

autorizza il governo francese, fino al 31 dicembre 1992, a negare il diritto di dedurre l'IVA a monte sui beni o sui servizi se la percentuale di uso privato di detti beni o servizi supera il 90% del loro uso totale. Il governo francese aggiunge che la normativa nazionale che nega il diritto a deduzione poteva rimanere in vigore in virtù dell'art. 17, n. 6, o dell'art. 27, n. 5, della direttiva negli Stati membri che già avevano norme in questo senso.

56. Le norme che trattano dell'uso privato sono contenute negli artt. 5 e 6 della sesta direttiva. L'art. 5, n. 6, recita:

« 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 all'uso del suo personale o lo trasferisce a titolo gratuito 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 (...) ».

L'art. 6, n. 2, stabilisce:

« 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 per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia 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.

Gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni del presente paragrafo a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni di concorrenza ».

57. L'art. 11 contiene norme per la valutazione di dette forniture. Ad esempio l'art. 11, punto A, n. 1, lett. b), stabilisce che la base imponibile per le operazioni di cui all'art. 5, n. 6, è costituita « dal prezzo d'acquisto dei beni o di beni similari o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni ». L'art. 11, punto A, n. 1, lett. c), stabilisce che per le operazioni di cui all'art. 6, n. 2, la base imponibile è costituita « dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi ».

58. L'art. 6, n. 2, lett. a), in correlazione con l'art. 11, punto A, n. 1, lett. c), stabilisce quindi che un soggetto passivo, quando acquista un bene che adibisce parzialmente ad uso privato, è considerato fornire a titolo oneroso un servizio imponibile per un corrispettivo pari al totale delle spese sostenute per prestare detto servizio. Così, nel sistema della direttiva, chi usa un bene in parte per

attività professionali imponibili e in parte per attività private e, all'acquisto del bene, ha ricuperato l'IVA a monte interamente o in parte è considerato usare il bene totalmente per la sua attività imponibile ai sensi dell'art. 17, n. 2. Le disposizioni sulla ripartizione proporzionale dell'IVA a monte contenute nell'art. 17, n. 5, che si applicano a beni e servizi di cui si avvale un soggetto passivo tanto per operazioni per le quali l'IVA è deducibile quanto per operazioni per le quali l'IVA non è deducibile, vanno quindi disapplicate. Detta persona ha perciò, in linea di massima, diritto a deduzione integrale ed immediata dell'IVA a monte pagata all'acquisto del bene.

59. Questo modo di vedere può esser corroborato dal commento della Commissione, nella proposta relativa alla sesta direttiva (*Bollettino delle Comunità europee*, Supplemento 11/73), sull'art. 5, n. 6 [o art. 5, n. 3, lett. a), previsto nella proposta] che è la disposizione equivalente, nell'art. 5 (« Cessioni di beni »), all'art. 6, n. 2, lett. a). La Commissione ha osservato: « lo stesso scopo (evitare vantaggi ingiustificati per i soggetti passivi) si sarebbe potuto conseguire mediante rettifiche dalle deduzioni già operate, ma si è preferito considerare dette transazioni come cessioni imponibili per motivi di neutralità e di semplicità ». Quindi l'onere della tassa a valle è stato specificamente scelto come alternativa alla restrizione del diritto di dedurre la tassa a monte. Pur se l'ultima frase dell'art. 6, n. 2, consente agli Stati membri, entro certi limiti, di derogare al sistema dell'uso privato previsto nello stesso paragrafo, questa frase non si può applicare nella fattispecie per motivi che spiegherò in seguito (v. punto 75).

60. Rimane l'interrogativo se possa ciononostante esser consentito ad uno Stato membro limitare il diritto a deduzione allorché l'uso professionale del bene rappresenta una minima parte del suo uso totale. All'udienza, la Commissione ha sottolineato che la natura fondamentale del diritto a deduzione precludeva qualsiasi restrizione di detto diritto diversa da quelle espressamente contemplate nella direttiva. Tale orientamento è conforme a quanto ha affermato la Corte in precedenti sentenze. Un esempio è la causa 50/87, Commissione/Francia, già ricordata. In quella sede la Corte, richiamandosi alla sentenza Rompelman, ha dichiarato, a proposito delle disposizioni dell'art. 4, nn. 1 e 2, e dell'art. 17, nn. 1 e 2, della direttiva, che:

« Dal complesso delle norme suddette si evince che, in mancanza di norme che consentano agli Stati membri di limitare il diritto a detrazione di cui sono titolari i soggetti passivi, detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte.

Limitazioni di tal fatta al diritto a detrazione incidono sul livello dell'imposizione fiscale e devono essere applicate in modo analogo in tutti gli Stati membri. Di conseguenza, sono consentite deroghe solo nei casi espressamente contemplati dalla direttiva » (punti 16 e 17 della motivazione).

La Corte ne ha concluso che la normativa francese, non consentendo una deduzione

immediata e totale in taluni casi, era incompatibile con la sesta direttiva.

61. Ho già osservato che, nel sistema della sesta direttiva, un soggetto passivo che acquista beni in parte per uso professionale imponibile e in parte per uso privato è considerato servirsi dei beni interamente per cessioni imponibili e quindi, in linea di massima, ha il diritto di dedurre interamente ed immediatamente l'IVA a monte versata all'acquisto del bene (il fattore uso privato viene preso in considerazione mediante un onere di IVA a valle). La direttiva non contiene alcuna disposizione che stabilisca un minimo e che escluda il diritto di deduzione se l'uso professionale scende al di sotto di un certo livello. Tuttavia la direttiva contiene espresse disposizioni che consentono agli Stati membri di ignorare l'IVA non deducibile sotto il profilo dell'art. 17 allorché il suo importo è insignificante [art. 17, n. 5, lett. e)] e di negare il rimborso o il riporto di un'eccedenza di IVA a monte rispetto all'ammontare dell'IVA a valle allorché l'importo dell'eccedenza è trascurabile (art. 18, n. 4). Mi pare che, visto il chiaro, seppur complesso, sistema istituito dalla direttiva e l'assenza di qualsiasi analoga disposizione sul minimo che consenta agli Stati membri di negare il diritto a deduzione nelle ipotesi di ridotto impiego privato, non vi siano ragioni di interpretare l'art. 17 nel senso che implicitamente contiene una norma in questo senso. Questo modo di vedere trova sostegno nel tenore della summenzionata decisione del Consiglio 28 luglio 1989, con la quale il Consiglio « in deroga all'articolo 17, paragrafo 2 », autorizzava la Francia a rifiutarsi di concedere la deduzione nelle ipotesi nelle quali l'uso privato superasse il 90%. Per di più, come dirò appresso, l'art. 27, n. 1, della sesta direttiva, nel cui ambito è stata adottata detta decisione, consente di trovare soluzioni per il genere di problemi cui ha dovuto far fronte l'autorità tributaria tedesca.

62. In conclusione ritengo che gli Stati membri non abbiano facoltà di limitare il diritto a deduzione, anche se l'uso professionale dei beni in questione è molto limitato, a meno che essi possano avvalersi di una delle deroghe previste dalla direttiva. Vediamole qui appresso.

Il fondamento per una deroga al diritto a deduzione

63. L'art. 27 della sesta direttiva, che rientra nel capo XV (« Misure di semplificazione »), prevede due procedimenti per l'autorizzazione di misure derogatorie rispetto alla direttiva, entrambe, in linea di massima, applicabili alla normativa nazionale contestata.

64. L'art. 27, n. 5, recita:

« Gli Stati membri che il 1° gennaio 1977 applicano misure particolari del tipo di quelle di cui al paragrafo 1 possono mantenerle purché le notifichino alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché tali misure siano conformi, se si tratta di misure destinate a semplificare la riscossione dell'imposta, al criterio definito al paragrafo 1. »

65. L'art. 27, n. 1, che istituisce una procedura per ottenere l'autorizzazione ad adottare nuove misure, recita:

« Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale ».

66. Non risulta che la misura tedesca sia stata comunicata a norma dell'art. 27, n. 5. Nell'allegato I alla prima relazione del 14 settembre 1983 sul funzionamento del sistema comune IVA, presentata a norma dell'art. 34 della sesta direttiva [COM(83) 426 def.], la Commissione ha pubblicato un elenco di provvedimenti che le erano stati notificati ai sensi dell'art. 27, n. 5. In detto allegato non vi è menzione della regola del 10% sulla quale verte la presente controversia. Né il governo tedesco ha fatto cenno a comunicazioni in questo senso.

67. Quanto all'art. 27, n. 1, emerge dalla risposta del governo tedesco al quesito scritto della Corte che esso non ha richiesto alcuna autorizzazione in virtù di detta norma poiché, a suo giudizio, la normativa contestata non costituisce deroga alla direttiva. Come ho detto, questo modo di vedere mi pare erroneo.

68. È quindi necessario accertare l'effetto della mancata notifica di un provvedimento derogatorio. Nella causa 13 febbraio 1985, Direct Cosmetics, punto 37 della motivazione (causa 5/84, Racc. pag. 617), la Corte ha affermato:

« A norma dell'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 a norma dell'art. 27. Le autorità fiscali di uno Stato membro non possono quindi far valere nei confronti del contribuente — senza trasgredire l'obbligo imposto allo Stato dall'art. 189 — una disposizione che deroghi al sistema della direttiva e che sia stata adottata trasgredendo l'obbligo di notifica imposto agli Stati membri dall'art. 27, n. 2 ».

69. Poiché la misura in questione in questo procedimento non è stata né notificata alla Commissione a norma dell'art. 27, n. 5, né autorizzata dal Consiglio mediante decisione a norma dell'art. 27, n. 1, il governo tedesco non può opporla ai soggetti passivi.

70. Di conseguenza non è necessario, a stretto rigor di termini, accertare se un provvedimento del genere possa esser autorizzato a norma dell'art. 27, n. 1. Comunque, se detta disposizione dovesse costituire un fondamento idoneo per autorizzare norme nazionali come quelle sulle quali verte il procedimento principale, ciò corroborerebbe il punto di vista che tali norme devono considerarsi una deroga all'art. 17, come mi pare il caso nella fattispecie. Com-

menterò quindi brevemente la portata dell'art. 27, n. 1.

71. A mio giudizio, l'art. 27, n. 1, ha la funzione di risolvere, tra l'altro, questioni come quelle che hanno dovuto affrontare le autorità tributarie tedesche e francesi. Le norme generali della sesta direttiva, che comprendono il diritto di integrale ed immediata deduzione e il sistema di presa in considerazione dell'uso privato, hanno lo scopo di conciliare le esigenze della semplificazione amministrativa con le finalità del sistema comune dell'IVA, specie quella della neutralità. Sarebbe stato evidentemente difficile, se non impossibile, prevedere tutte le difficoltà tecniche o tutte le forme di elusione o di evasione che avrebbero incontrato le autorità tributarie nell'area comunitaria. Per di più, un orientamento comunitario potrebbe non essere idoneo se la prassi commerciale in questione crea notevoli distorsioni in un solo Stato membro. Era quindi giusto consentire agli Stati membri di chiedere singole autorizzazioni per adottare provvedimenti relativamente a specifici problemi.

72. Difficoltà possono pure insorgere dal fatto che alcuni punti sono stati lasciati irrisolti dalla sesta direttiva, il che provoca una certa incoerenza nel sistema IVA nella forma attuale. Ad esempio, pare che le difficoltà incontrate dalle autorità tributarie tedesche avrebbero potuto esser in parte ridotte se il Consiglio avesse adottato la proposta di dodicesima direttiva sull'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: spese non riconoscibili ai fini della deduzione dell'imposta sul valore aggiunto (GU 1983, C 37, pag. 8; GU 1984, C 56, pag. 7). Secondo questa proposta, la deduzione dell'IVA a monte su un certo numero di grandi categorie di spese per le quali è difficile verificare la destinazione a fini professionali andava espressamente esclusa, limitando così le categorie di spese alle quali si applica il sistema generale per l'uso privato.

73. Nel caso specifico degli autoveicoli, diversi Stati membri, ma non la Germania, hanno infatti mantenuto in vigore norme, in virtù dell'art. 17, n. 6 (che vedremo in seguito), che riducevano completamente o parzialmente la deducibilità dell'IVA a monte sugli acquisti di autoveicoli ad uso professionale. Se, nonostante le disposizioni vigenti, la deduzione integrale nei casi marginali continuasse a costituire un problema generale per le autorità tributarie, sarebbe opportuno provvedere ad una modifica del sistema complessivo della direttiva. Nella seconda relazione del 20 dicembre 1988 sul funzionamento del sistema comune di IVA [COM(88) 799 def.], la Commissione, a pag. 57, ha infatti dichiarato la sua propensione per un orientamento comunitario nel risolvere i problemi incontrati dagli Stati membri invece del ricorso al procedimento di cui all'art. 27. Ciò impedirebbe una proliferazione delle autorizzazioni singole a norma dell'art. 27, n. 1, ed allevierebbe nel contempo la preoccupazione espressa dal governo tedesco nel presente procedimento. Comunque, in mancanza di una soluzione comunitaria, l'art. 27, n. 1, a mio giudizio, è lo strumento adeguato per risolvere alcuni dei problemi ricordati in precedenza. Uno degli elementi essenziali del procedimento istituito da detta disposizione è la garanzia che le autorità comunitarie e gli Stati mem-

bri sono sempre tenuti al corrente dei provvedimenti da adottare.

74. È fuori dubbio che le difficoltà ricordate dal governo francese e da quello tedesco sono fonte di legittima preoccupazione per le autorità tributarie nazionali. Per di più, una misura che subordina il diritto a deduzione al limite del 10% di uso professionale non risulta all'apparenza cervellotica o sproporzionata rispetto allo scopo da perseguire. A questo proposito si deve rilevare come nelle sue osservazioni il governo francese abbia osservato che, secondo la normativa francese, il fatto che la deduzione dell'IVA a monte sia inizialmente negata sotto il limite del 10% non esclude una successiva rettifica a norma dell'art. 20, n. 2, negli anni successivi se l'uso professionale diventa più consistente. A mio giudizio, era perfettamente corretto da parte della Francia limitare in quel modo la sfera d'applicazione della deroga, giacché sembra dubbio che il diniego di rettifica successiva a norma dell'art. 20, n. 2, sia stato necessario per perseguire gli scopi della misura. Comunque non pare necessario esaminare ulteriormente questo punto nel contesto del presente procedimento, giacché — non essendovi una decisione del Consiglio che autorizzi la norma — il governo tedesco non può far assegnamento sull'art. 27, n. 1.

75. Si dovrebbe pure far riferimento all'ultima frase dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva che, come ho già detto, consente agli Stati membri di derogare al sistema dell'uso privato istituito in quel paragrafo, purché tali deroghe non si risolvano in distorsioni della concorrenza. A mio giudizio, gli Stati membri non possono invocare questa frase per giustificare norme nazionali che non si limitano a sostituire il sistema dell'IVA a valle con una restrizione del diritto a dedurre l'IVA a monte, ma impediscono anche la deduzione dell'IVA a monte pagata per effettive spese professionali.

76. C'è ancora una norma da prendere in esame in questo contesto, cioè l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva. Esso recita:

« 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 a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto a 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 ».

77. Nonostante la Commissione, già il 25 gennaio 1983, abbia presentato al Consiglio la summenzionata proposta di dodicesima direttiva mirante ad armonizzare le spese

non riconoscibili, il Consiglio non ha finora preso alcuna iniziativa.

78. Nelle sue osservazioni scritte il governo francese rileva che una misura come quella comunicata dalla Francia a norma dell'art. 27, n. 1, della direttiva potrebbe essere conservata a norma dell'art. 17, n. 6, dagli Stati membri che avevano una normativa in questo senso allorché è entrata in vigore la direttiva. Non direi, comunque, che l'art. 17, n. 6, possa giustificare il mantenimento in vigore di una norma del genere. A prima vista, la portata dell'espressione « tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale » di cui al secondo comma dell'art. 17, n. 6, appare sufficientemente ampia per ricomprendere anche restrizioni generali del diritto a deduzione. Comunque, la lettura del primo comma lascia intendere che la discrezionalità lasciata agli Stati membri si riferisce più specificamente ai punti sui quali non si è potuto raggiungere l'accordo, cioè le categorie di spese per le quali era logico praticare una restrizione sull'IVA a monte. Questo modo di vedere trova conforto nella proposta di sesta direttiva cui si è accennato sopra, che conteneva una disposizione (pure art. 17, n. 6) che definiva precise categorie di spesa per le quali non si poteva defalcare l'IVA a monte, e nella proposta di dodicesima direttiva, che ancor una volta definisce le spese non deducibili in relazione a categorie di spese.

79. Per di più, in quanto norma che deroga ad un principio fondamentale del sistema comune di IVA, cioè il diritto a deduzione, l'art. 17, n. 6, va interpretato restrittivamente. A mio giudizio, quindi, l'art. 17, n. 6, non poteva giustificare il mantenimento in vigore di un provvedimento generale, applicabile a tutte le categorie di spese, inteso a superare le difficoltà amministrative connesse con l'accertamento della realtà dell'uso professionale in casi marginali.

80. Infine, per amor di completezza, ricorderò altre due disposizioni della sesta direttiva. Anzitutto l'art. 20, n. 4, della direttiva stabilisce che gli Stati membri possono:

« — adottare tutte le opportune disposizioni per evitare che la rettifica procuri un vantaggio ingiustificato;

— consentire semplificazioni amministrative ».

81. In secondo luogo, l'art. 22, n. 8, stabilisce che:

« Fatte salve le disposizioni da adottare ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 4, gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi ».

82. A mio avviso, un provvedimento come la norma tedesca non può esser fondata su alcuna di queste disposizioni. L'art. 20, n. 4, si applica unicamente alle rettifiche, ai sensi dell'art. 20, di deduzioni già operate e non

riguarda il diritto generale di deduzione sancito dall'art. 17. La misura tedesca ha la funzione di far fronte alle difficoltà che insorgono dall'applicazione del diritto generale a deduzione a norma dell'art. 17, n. 2, piuttosto che a quelle risultanti dalle norme di rettifica relative ai beni di investimento adottate in virtù dell'art. 20, n. 2. In secondo luogo, per quel che riguarda la disposizione concernente le semplificazioni amministrative, uno Stato membro non può avvalersi di una norma che gli conferisce facoltà di autorizzare semplificazioni amministrative per giustificare una misura che limita un diritto soggettivo di deduzione. L'art. 22, che si intitola « Obblighi nel regime interno » e che fa parte del capo XIII (« Obblighi dei debitori d'imposta ») si limita agli obblighi amministrativi e contabili che incombono ai soggetti passivi d'imposta. Quindi gli « altri obblighi » che gli Stati membri possono imporre a norma dell'art. 22, n. 8, sono limitati agli obblighi di questo genere.

Conclusione

83. Sono dunque del parere che al Finanzgericht di Monaco di Baviera si debbano fornire le seguenti soluzioni:

« 1) a) L'art. 20, n. 2, della sesta direttiva IVA si applica solo allorché una persona acquista beni d'investimento in veste di soggetto passivo, cioè nello specifico intento di usarli per la propria attività economica ai sensi dell'art. 4 della direttiva.

b) Il se, in un caso particolare, un soggetto passivo abbia detta intenzione costituisce una questione di fatto che va accertata dalle autorità nazionali con riguardo a tutte le circostanze della fattispecie, fra cui la natura dei beni in questione e il periodo intercorso tra l'acquisto dei beni e il loro impiego per l'attività professionale del soggetto passivo.

2) Un soggetto passivo che si serve di beni per lo svolgimento di un'attività economica è legittimato, al momento dell'acquisto dei beni stessi, a dedurre l'imposta a monte sull'acquisto degli stessi, a norma dell'art. 17, per quanto esigua possa essere la proporzione dell'uso per scopi professionali. Una norma o prassi amministrativa che imponga una restrizione generale al diritto a deduzione nelle ipotesi nelle quali sussista un ridotto, ma autentico, impiego professionale costituisce una deroga all'art. 17 della sesta direttiva ed è valida solo se sono soddisfatti i presupposti formali e sostanziali di cui all'art. 27, n. 1, o all'art. 27, n. 5, della direttiva ».