SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)
26 settembre 1996 *

Nel procedimento C-230/94,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Bundesfinanzhof nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Renate Enkler

e

Finanzamt Homburg,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 4, nn. 1 e 2, dell'art. 6, n. 2, lett. a), e dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dai signori C.N. Kakouris, presidente di sezione, P.J.G. Kapteyn e H. Ragnemalm (relatore), giudici,

avvocato generale: G. Cosmas
cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

* Lingua processuale: il tedesco.

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la signora Renate Enkler, dal signor Hans-Jürgen Enkler, consulente fiscale in Kirkel;

— per il governo tedesco, dal signor Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, in qualità di agente;

— per il governo del Regno Unito, dal signor John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Jürgen Grunwald, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della signora Renate Enkler, rappresentata dal signor Hans-Jürgen Enkler, del Finanzamt Homburg, rappresentato dal signor Hans-Werner Klein, Regierungsoberrat, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal signor Jürgen Grunwald, all'udienza del 15 febbraio 1996,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 marzo 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 5 maggio 1994, pervenuta in cancelleria l'11 agosto successivo, il Bundesfinanzhof ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, quattro questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 4, nn. 1 e 2,

dell'art. 6, n. 2, lett. a), e dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la signora Enkler e il Finanzamt di Homburg, vertente sulla qualità di imprenditore della stessa e sul calcolo della base imponibile di un autocaravan di cui è proprietaria.

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva dispone che sono assoggettate all'imposta sul valore aggiunto 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 A tenore dell'art. 4 della sesta direttiva:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

5 Dal canto suo, l'art. 6 stabilisce quanto segue:

«1. Si considera "prestazioni di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

(...)

2. 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.

(...)».

6 A proposito delle operazioni contemplate dall'art. 6, n. 2, l'art. 11 dispone che la base imponibile è costituita dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi.

7 La signora Enkler lavora come impiegata del settore commerciale presso lo studio di consulenza tributaria del marito. Il 15 settembre 1984 essa dichiarava all'amministrazione del comune nel quale risiedeva e al Finanzamt di Homburg la locazione di autocaravan come attività professionale. Il 28 settembre 1984 acquistava un autocaravan al prezzo di 46 249 DM più l'imposta sulla cifra d'affari, pari a 6 474,89 DM.

8 Nella dichiarazione del 1984 relativa all'imposta sulla cifra d'affari la signora Enkler detraeva l'importo di 7 270,77 DM, pur avendo usato l'autocaravan a fini esclusivamente privati.

9 Nella dichiarazione del 1985 essa dichiarava poi una cifra d'affari di 2 535 DM, dei quali 2 205 DM corrispondevano agli introiti della locazione dell'autocaravan al marito.

10 Infine, nella dichiarazione del 1986 dichiarava una cifra d'affari di 1 728 DM, di cui 868 DM corrispondevano nuovamente ai proventi della locazione dell'autocaravan al marito.

11 Per la detta locazione il signor Enkler versava alla moglie la somma forfettaria quotidiana di 90 DM. Inoltre, egli partecipava alle spese di acquisto e di manutenzione dell'autocaravan versandole 42 321 DM nel 1984, 8 270 DM nel 1985 e 8 751 DM nel 1986.

12 Nel corso dei tre anni suddetti la signora Enkler noleggiava due volte il veicolo a terzi. Secondo le informazioni da lei fornite, l'autocaravan era stato usato come segue:

uso complessivo: 250 giorni, distanza percorsa	25 781 km,
uso a fini privati: 79 giorni, distanza percorsa	13 100 km,
uso da parte del marito: 40 giorni, distanza percorsa	5 239 km,
locazione a terzi: 18 giorni, distanza percorsa	3 236 km,
tragitti verso e dall'officina: 113 giorni, distanza percorsa	4 206 km.

13 Risulta inoltre dall'ordinanza di rinvio che l'autocaravan era coperto da un'assicurazione per la responsabilità civile sottoscritta a titolo privato. Quando poi il veicolo era messo a disposizione di un terzo, la signora Enkler stipulava in aggiunta un'assicurazione per la responsabilità civile per veicoli da noleggio e consegnava al cliente la polizza di assicurazione. In base a un accordo con l'assicuratore, il signor Enkler poteva usare il veicolo senza che occorresse stipulare un'assicurazione integrativa.

14 Infine, risulta che la signora Enkler non faceva alcuna pubblicità sulla stampa per la locazione dell'autocaravan. Quando non era dato in locazione, il veicolo stazionava in un parcheggio coperto presso l'abitazione dei coniugi Enkler.

15 Nel 1986 la signora Enkler dichiarava che avrebbe usato il veicolo a fini esclusivamente privati. Essa fissava la relativa base imponibile a 19 000 DM e chiedeva di fruire di una detrazione dell'80% in qualità di piccolo imprenditore.

16 In un avviso di accertamento rettificativo del 3 aprile 1989, relativo agli anni 1984-1986, il Finanzamt di Homburg prendeva in considerazione, per il calcolo dell'imposta dovuta dall'interessata, soltanto l'importo corrispondente all'imposta sulla cifra d'affari che essa aveva fatturato separatamente alle persone che avevano ricevuto in locazione l'autocaravan. A tal fine il Finanzamt si basava sul presupposto che l'interessata fosse debitrice dell'imposta poiché l'aveva fatturata pur non avendo la qualità di imprenditore.

17 Il ricorso proposto dalla signora Enkler veniva respinto dal Finanzgericht, il quale rilevava, in particolare, che essa non esercitava un'attività imprenditoriale quando dava a noleggio l'autocaravan. Il Finanzgericht precisava inoltre che l'attività continuativa, necessaria perché un soggetto sia considerato imprenditore, presuppone l'intenzione di realizzare introiti, la quale va determinata secondo criteri oggettivamente verificabili. A suo giudizio, l'attività della signora Enkler era analoga ad una forma di attività di carattere privato poiché:

— essa aveva acquistato un solo veicolo, destinato per sua natura allo svago, e l'aveva utilizzato prevalentemente a fini personali,

— essa esercitava, in via principale, un'attività diversa dalla locazione,

— essa non disponeva né di un ufficio né di strutture destinate al parcheggio e alla manutenzione del veicolo,

— le spese per l'acquisto e la manutenzione dell'autocaravan erano state sostenute sostanzialmente dal marito,

— l'autocaravan era assicurato come veicolo da locazione solo nei periodi in cui era effettivamente usato come bene gestito imprenditorialmente,

— esso era stato conservato dalla proprietaria benché il suo sfruttamento fosse risultato fortemente deficitario.

18 La signora Enkler ha proposto ricorso per «Revision» dinanzi al Bundesfinanzhof. Quest'ultimo, considerando che le pertinenti norme di diritto tedesco devono essere interpretate alla luce delle corrispondenti disposizioni della sesta direttiva, ha deciso di sospendere il procedimento fintantoché la Corte non si sia pronunciata in via pregiudiziale sulle quattro questioni seguenti:

«1) Se la locazione di beni materiali debba considerarsi

a) attività di prestatore di servizi ai sensi dell'art. 4, n. 2, prima frase, della sesta direttiva 77/388/CEE, ovvero

b) soltanto come prestazione che comporta lo sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, ai sensi dell'art. 4, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva 77/388/CEE.

2) Se qualsivoglia concessione in godimento a titolo oneroso di un bene configuri un'attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva 77/388/CEE, oppure se l'eventuale sussistenza di un'attività economica del genere presupponga che essa sia delimitabile rispetto ad un'attività privata.

Se la delimitazione rispetto ad un'eventuale attività privata debba aver luogo

— secondo determinati criteri (come, ad esempio, in base all'entità economica, alla durata della concessione in godimento, all'ammontare del corrispettivo) oppure

— attraverso la comparazione con forme tipiche di corrispondenti attività economiche (nella specie: locazione professionale di autocaravan).

3) Se la locazione di un autocaravan configuri un'attività economica volta a ricavare introiti aventi un certo carattere di stabilità qualora l'autocaravan, nell'arco di più di due anni, sia stato concesso in locazione per due volte a terzi solo per pochi giorni e al coniuge della proprietaria per circa 6 settimane in tutto, per un importo complessivo di circa 4 300 DM.

4) In caso di soluzione affermativa della questione sub 3): se nella base imponibile [art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva (77/388/CEE)], applicabile alle prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva (77/388/CEE), debba farsi rientrare anche l'importo delle spese sostenute nel periodo in cui il bene oggetto del contratto di locazione è a disposizione del locatore per uso privato (cosiddetti "periodi morti")».

Sulla prima questione

19 Con la prima questione il giudice nazionale chiede in sostanza alla Corte di precisare se la locazione di un bene materiale debba essere qualificata «attività economica» ai sensi dell'art. 4, n. 2, prima frase, della sesta direttiva o esclusivamente ai sensi della seconda frase della medesima disposizione.

20 Si deve rilevare subito come dal raffronto dell'art. 4, n. 2, con l'art. 4, n. 3, della sesta direttiva risulti che la nozione di attività economica figurante sia nella prima sia nella seconda frase dell'art. 4, n. 2, non riguarda attività esercitate occasionalmente.

21 Va poi precisato che la locazione di un bene materiale dev'essere considerata come lo «sfruttamento» dello stesso ai sensi dell'art. 4, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva (v. sentenza 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655).

22 Di conseguenza, la prima questione dev'essere risolta nel senso che la locazione di un bene materiale costituisce uno sfruttamento di tale bene che dev'essere qualificato «attività economica» ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva quando viene effettuato per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

Sulla seconda e sulla terza questione

23 Con la seconda e la terza questione il giudice nazionale chiede sostanzialmente in quali casi la locazione di un bene materiale come un autocaravan debba considerarsi effettuata allo scopo di ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità ai sensi dell'art. 4, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva.

24 A questo proposito va ricordato che incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne e, segnatamente, di provare di rispondere ai criteri per essere considerato soggetto passivo. Pertanto, l'art. 4 della sesta direttiva non osta a che l'amministrazione tributaria esiga che l'intenzione dichiarata venga confermata da elementi oggettivi (v. citata sentenza Rompelman, punto 24). Ne consegue che l'autorità amministrativa o giurisdizionale chiamata a pronunciarsi su tale problema deve valutare il complesso dei dati che caratterizzano un caso specifico per stabilire se l'attività considerata, nella fattispecie lo sfruttamento di un bene in forma di locazione, miri a realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità.

25 Su questo punto si deve sottolineare che, come risulta dall'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, gli scopi o i risultati dell'attività sono di per sé irrilevanti per la determinazione della sfera di applicazione della stessa direttiva.

26 Nella sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz (Racc. pag. I-3795), la Corte ha dichiarato che fra i dati in base ai quali le autorità tributarie devono stabilire se un soggetto passivo abbia acquistato beni per le esigenze delle sue attività economiche figura la natura dei beni considerati.

27 Tale criterio deve anche consentire di accertare se un privato abbia utilizzato un bene in modo tale da far qualificare «attività economica» ai sensi della sesta direttiva la sua attività. Il fatto che un bene si presti ad uno sfruttamento esclusivamente economico basta, di regola, per far ammettere che il proprietario lo utilizza per esercitare attività economiche e, quindi, per realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità. Per contro, se, per sua natura, un bene può essere usato sia per scopi economici sia a fini privati, occorre esaminare l'insieme delle circostanze del suo sfruttamento per stabilire se esso sia utilizzato per ricavarne introiti aventi effettivamente un certo carattere di stabilità.

28 In quest'ultimo caso il raffronto fra le circostanze nelle quali l'interessato sfrutta effettivamente il bene e quelle in cui viene di solito esercitata l'attività economica corrispondente può costituire uno dei metodi che consentono di verificare se l'attività considerata sia svolta al fine di realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità.

29 Inoltre, sebbene dei criteri relativi ai risultati dell'attività considerata non possano consentire, in sé e per sé, di stabilire se l'attività stessa sia esercitata allo scopo di realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità, la durata effettiva della locazione del bene, l'entità della clientela e l'importo degli introiti sono elementi che, facendo parte dell'insieme dei dati del caso specifico, possono essere presi in considerazione, assieme ad altri, all'atto di tale esame.

30 Alla luce di quanto precede, la seconda e la terza questione vanno risolte nel senso che spetta al giudice nazionale valutare il complesso dei dati del caso specifico per stabilire se la locazione di un bene materiale come un autocaravan sia effettuata allo

scopo di ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, ai sensi dell'art. 4, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva.

Sulla quarta questione

31 Con la quarta questione il giudice nazionale chiede se l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva vada interpretato nel senso che nella base imponibile dell'imposta sulla cifra d'affari sulle operazioni assimilate a prestazioni di servizi a norma dell'art. 6, n. 2, lett. a), della stessa direttiva devono essere incluse spese sostenute in un periodo durante il quale il bene è a disposizione del soggetto passivo di modo che questi può effettivamente utilizzarlo in qualsiasi momento a fini estranei all'impresa.

32 In primo luogo, l'art. 17 della sesta direttiva dispone, nel n. 1, che «il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile» e, nel n. 2, autorizza il soggetto passivo, nella misura in cui i beni sono impiegati ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta, «a dedurre dall'imposta di cui è debitore l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite (...) da un altro soggetto passivo».

33 In secondo luogo, per impedire a un soggetto passivo, che ha potuto detrarre l'IVA sull'acquisto di un bene destinato alla sua impresa, di sfuggire al pagamento dell'IVA quando preleva il bene stesso dal patrimonio della sua impresa per fini privati e di godere così di indebiti vantaggi rispetto al consumatore ordinario che acquista il bene pagando l'IVA, l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva assimila a prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso «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» (v., a proposito

dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, basato sullo stesso principio, sentenza 6 maggio 1992, causa C-20/91, De Jong, Racc. pag. I-2847, punto 15).

34 Nella sentenza 25 maggio 1993, causa C-193/91, Mohsche (Racc. pag. I-2615, punti 13 e 14), la Corte ha considerato che l'uso privato di un bene è imponibile solo in via eccezionale e che, di conseguenza, l'espressione «uso di un bene» impiegata nell'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva dev'essere interpretata in senso stretto, come comprendente unicamente l'uso del bene in sé e per sé. Così, le prestazioni di servizi fornite da terzi per la manutenzione o l'esercizio del bene senza che il soggetto passivo abbia potuto detrarre l'imposta versata a monte non rientrano nella detta disposizione.

35 Come si è già rilevato sopra, nel punto 33, scopo dell'art. 6, n. 2, della sesta direttiva è garantire la parità di trattamento fra il soggetto passivo e il consumatore finale. Quest'ultimo ha sempre la possibilità di disporre di un bene quando lo desidera; pertanto, per determinare, a norma dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), la base imponibile di un'operazione assimilata a una prestazione di servizi in forza dell'art. 6, n. 2, occorre del pari prendere in considerazione i periodi durante i quali un bene si trova a disposizione del soggetto passivo di modo che questi possa effettivamente usarlo in qualsiasi momento per le sue esigenze private.

36 Anzitutto, la presa in considerazione dei detti periodi nel determinare la base imponibile dell'IVA è limitata dall'obbligo di tener conto unicamente delle spese inerenti al bene in sé e per sé, come gli ammortamenti del deprezzamento del bene o le spese sostenute dal soggetto passivo che gli hanno attribuito il diritto di detrarre l'IVA.

37 Inoltre, nella base imponibile non vanno incluse tutte le spese di tale natura. I periodi considerati sono caratterizzati dal fatto che il bene di cui trattasi si trova a disposizione del soggetto passivo non solo per il suo uso privato, ma anche, e nel contempo, per le esigenze della sua impresa. Occorre quindi prendere in conside-

razione una parte delle spese, proporzionata al rapporto fra la durata totale dell'uso effettivo del bene e la durata dell'uso effettivo dello stesso a fini estranei all'impresa.

38 Di conseguenza, la quarta questione dev'essere risolta dichiarando che l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva va interpretato nel senso che nella base imponibile dell'imposta sulla cifra d'affari sulle operazioni equiparate a prestazioni di servizi a norma dell'art. 6, n. 2, lett. a), della stessa direttiva devono essere incluse spese sostenute in un periodo durante il quale il bene è a disposizione del soggetto passivo di modo che questi possa effettivamente usarlo in qualsiasi momento a fini estranei all'impresa e che sono inerenti al bene vero e proprio o che hanno attribuito al soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA. La parte di tali spese da includere nella base imponibile dev'essere proporzionata al rapporto fra la durata totale dell'uso effettivo del bene e la durata dell'uso effettivo del bene a fini estranei all'impresa.

Sulle spese

39 Le spese sostenute dai governi tedesco e del Regno Unito nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quarta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Bundesfinanzhof con ordinanza 5 maggio 1994, dichiara:

1) **La locazione di un bene materiale costituisce uno sfruttamento di tale bene che dev'essere qualificato «attività economica» ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, quando viene effettuato per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.**

2) **Spetta al giudice nazionale valutare il complesso dei dati del caso specifico per stabilire se la locazione di un bene materiale come un autocaravan sia effettuata allo scopo di ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, ai sensi dell'art. 4, n. 2, seconda frase, della direttiva 77/388.**

3) **L'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva 77/388 va interpretato nel senso che nella base imponibile dell'imposta sulla cifra d'affari sulle operazioni equiparate a prestazioni di servizi a norma dell'art. 6, n. 2, lett. a), della stessa direttiva devono essere incluse spese sostenute in un periodo durante il quale il bene è a disposizione del soggetto passivo di modo che questi possa effettivamente usarlo in qualsiasi momento a fini estranei all'impresa e che sono inerenti al bene vero e proprio o che hanno attribuito al soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA. La parte di tali spese da includere nella base imponibile dev'essere proporzionata al rapporto fra la durata totale dell'uso effettivo del bene e la durata dell'uso effettivo del bene a fini estranei all'impresa.**

Kakouris Kapteyn Ragnemalm

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 26 settembre 1996.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quarta Sezione

C.N. Kakouris