CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE FRANCIS G. JACOBS
presentate il 2 marzo 1989 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Nella presente causa la Corte è investita di una domanda di pronunzia pregiudiziale sull'interpretazione della sesta direttiva in materia di IVA [sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme; GU 1977, L 145, pag. 1)]. Essa riguarda il trattamento fiscale di un'autovettura per uso aziendale in quanto utilizzata dal titolare dell'impresa per fini privati. La difficoltà nel caso di specie deriva dal fatto che l'autovettura era stata acquistata di seconda mano da un privato non soggetto all'IVA.

2. L'art. 2 della sesta direttiva in materia di IVA dispone:

« Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2) le importazioni di beni. »

L'art. 6 della direttiva stabilisce tra l'altro:

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

b) (...).

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 ».

3. Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della precitata direttiva, che definisce la base imponibile, « la base imponibile è costituita: (...) per le operazioni di cui all'art. 6, para-

* Lingua originale: l'inglese.

grafo 2, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi ».

4. Nel caso della Repubblica federale di Germania, la sesta direttiva doveva essere applicata entro e non oltre il 1° gennaio 1979 (art. 1, come modificato dalla direttiva 78/583/CEE; GU 1978, L 194, pag. 16).

5. L'art. 1, n. 1, punto 2, lett. b), della legge tedesca del 1980 sull'imposta sulla cifra d'affari (« Umsatzsteuergesetz ») dispone, al titolo « Operazioni imponibili »: « sono assoggettate all'imposta sulla cifra d'affari le seguenti operazioni: (...) l'uso personale sul territorio soggetto all'imposta. Vi è uso personale qualora un imprenditore (...) effettui all'interno della sua impresa le altre prestazioni del tipo indicato all'art. 3, n. 9, per scopi estranei all'esercizio dell'impresa ». L'art. 3, n. 9, dispone, al titolo « Cessioni, altre prestazioni »: « costituiscono " altre prestazioni ", prestazioni che non siano cessioni ».

6. Si può rilevare che le disposizioni dell'art. 1, n. 1, punto 2, lett. b), della legge tedesca sono sostanzialmente simili a quelle dell'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva, salvo un'eccezione: la direttiva subordina l'assoggettamento all'imposta alla condizione che l'IVA sui beni di cui trattasi sia deducibile mentre la legge tedesca non pone tale condizione.

7. L'avv. Heinz Kühne, ricorrente nella causa principale, esercita la professione forense. Egli acquistava una autovettura di seconda mano da un privato non soggetto al pagamento dell'IVA. L'autovettura veniva utilizzata in parte per le sue esigenze professionali e in parte per le sue esigenze private. Il Finanzamt (ufficio delle imposte e tasse) München III, convenuto nella causa principale, includeva nel suo accertamento relativo all'imposta sulla cifra di affari sullo studio legale dell'avv. Kühne, per il 1981, l'uso privato dell'autovettura dello studio. Avverso l'accertamento fiscale, l'avv. Kühne presentava un reclamo che aveva esito positivo nei limiti in cui il Finanzamt riduceva la valutazione della quota dell'uso privato dell'autovettura dello studio legale dal 40% al 25% dell'importo totale della spesa relativa all'autovettura e riduceva in corrispondenza l'imposta sulla cifra d'affari. Essendo stato per il resto respinto il reclamo, l'interessato proponeva ricorso. Egli sosteneva che la tassazione dell'uso privato avrebbe dovuto riguardare solo le spese di utilizzazione dell'autovettura e non l'ammortamento, dato che l'autovettura era stata acquistata da un privato da cui egli non poteva ottenere una fattura sulla base della quale sarebbe stato possibile dedurre l'imposta a monte. Qualora l'ammortamento proporzionale all'uso privato fosse nuovamente assoggettato all'imposta sulla cifra di affari attraverso una tassazione dell'uso privato si verificherebbe una doppia imposizione dell'imposta sulla cifra d'affari, il che sarebbe contrario al sistema.

8. Ai fini della risoluzione della controversia dinanzi ad esso pendente, il Finanzgericht (giudice competente in materia fiscale) di Monaco di Baviera sottoponeva alla Corte di giustizia, in via pregiudiziale, una serie di questioni con ordinanza 9 dicembre 1987, registrata nella cancelleria della Corte il 16 febbraio 1988. Tali questioni sono così formulate:

« I — Come vada interpretato l'art. 6, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relativa alle imposte sulla cifra di affari (in prosieguo: " sesta direttiva in materia di IVA "):

1) se la proposizione subordinata condizionale " qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto ":

   a) escluda la tassazione dell'uso privato soltanto nei casi in cui l'imposta a monte non sia deducibile in relazione ad un uso, esente da imposta, del bene nell'impresa [art. 15, n. 2, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra di affari, in prosieguo: « UStG »)], o in relazione ad un uso per fini diversi dalle operazioni dell'imprenditore soggette ad imposta (art. 17, n. 2, della sesta direttiva), oppure

   b) anche qualora non sia stato possibile dedurre l'imposta a monte per altri motivi, per esempio in relazione all'acquisto da un soggetto che non abbia la qualità di imprenditore.

In caso di soluzione affermativa della questione n. 1, lett. b):

2) se un bene abbia consentito una deduzione parziale dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 6, n. 2, 1° comma, lett. a), qualora il soggetto passivo, pur non avendo potuto dedurre l'imposta sul valore aggiunto per la cessione del bene da lui acquistato, abbia però potuto dedurla per le prestazioni o per le cessioni da lui richieste ed ottenute da altri imprenditori ai fini della manutenzione (riparazione, assistenza, ecc.) o dell'uso (carburante, lubrificanti, ecc.) del bene.

3) In caso di soluzione negativa della questione n. 2:

   a) se, in forza dell'art. 6, n. 2, 2° comma, gli Stati membri abbiano la facoltà di derogare alle disposizioni considerate solo rinunciando, totalmente o parzialmente, a tassare l'uso di beni ai sensi del 1° comma, lett. a), oppure

   b) se essi abbiano anche la facoltà di tassare tale uso, indipendentemente dal fatto che detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto.

II — In caso di soluzione affermativa della questione n. 3, lett. a):

1) se il legislatore tedesco abbia dato attuazione in modo non corretto alla sesta direttiva in materia di IVA nel proprio ordinamento nazionale in quanto, a norma dell'art. 1, n. 1, punto 2, lett. b), dell'UStG del 1980, l'uso di un bene destinato all'impresa è soggetto all'imposta sul valore aggiunto anche qualora tale bene non ne abbia consentito una deduzione totale né parziale.

In caso di soluzione affermativa della questione n. 1:

2) se un soggetto passivo possa far valere, dinanzi ai giudici della Repubblica federale di Germania competenti in materia fiscale, l'art. 6, n. 2, 1° comma, lett. a), della sesta direttiva in materia di IVA

così come interpretata della Corte di giustizia.

III — In caso di soluzione affermativa delle questioni I, nn. 1, lett. a), 2 o 3, lett. b), o di soluzione negativa delle questioni II, nn. 1 o 2:

come vada interpretato l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva in materia di IVA, ossia se le spese comprendano tutti gli oneri sostenuti dal soggetto passivo per la prestazione di servizi, oppure soltanto i compensi — eventualmente pro rata — pagati per le cessioni e le prestazioni, in quanto esse abbiano dato diritto alla deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. »

9. Hanno presentato osservazioni scritte, la Commissione, a sostegno del contribuente, e il governo portoghese a sostegno dell'amministrazione fiscale. L'argomentazione della Commissione si basa sull'osservazione che il fatto di tassare una prestazione già gravata da una quota residua di imposta non dedotta in uno stadio di commercializzazione precedente comporta una doppia imposizione incompatibile con il sistema dell'IVA. Ciò può avvenire quando, come nel caso di specie, dei beni siano usciti dal circuito commerciale una volta acquistati da una persona che non sia soggetto passivo e vengano successivamente reintrodotti nel circuito commerciale dopo essere stati comprati di seconda mano da un soggetto passivo che deve pagare la tassa a valle senza però poter dedurre la tassa cui è assoggettata a monte la prestazione. La Commissione sostiene che una normativa nazionale che dà luogo a tale doppia imposizione è incompatibile con la sesta direttiva.

10. Il governo portoghese fa valere invece che la regola base stabilita dalla sesta direttiva è che non vi può essere una deduzione quando non vi sia un'operazione imponibile, come avviene nel caso in cui dei beni siano acquistati presso una persona che non sia soggetto passivo. L'argomento è basato in sostanza sulla tesi secondo cui la nozione di deducibilità non interviene in un caso del genere, e tale interpretazione sfocia in una vera e propria « tassazione dissimulata » in taluni casi, benché ciò comporti una doppia imposizione contraria allo spirito del sistema dell'IVA. Questo è il sistema istituito dalla sesta direttiva, in particolare dall'art. 17, n. 2, e la direttiva stessa non si era preoccupata della tassazione dissimulata. Il fatto che si sia considerata necessaria una separata direttiva per disciplinare il caso di beni di seconda mano dimostra che questa era la regola base. Il governo tedesco, che non ha presentato osservazioni scritte dinanzi alla Corte ma è stato rappresentato all'udienza, condivide espressamente la tesi del governo portoghese e sostiene che, per quanto una tassazione come quella in esame dia luogo ad una doppia imposizione incompatibile con il sistema dell'IVA, tale doppia imposizione dev'essere per il momento accettata in quanto il sistema dell'IVA nella Comunità non è ancora interamente armonizzato.

11. Si deve in primo luogo chiarire che l'imposizione di cui trattasi nel caso di specie, pur presentandosi in relazione ad un'autovettura, non grava su una cessione di beni ma su una prestazione di servizi, sotto la forma dell'uso di un'autovettura d'azienda a fini estranei all'impresa. L'espressione « uso dell'autovettura » è un modo opportuno per far riferimento alla natura della prestazione:

l'art. 6, n. 2, lett. a), menziona espressamente « l'uso di un bene ». In secondo luogo, non esiste in realtà alcuna operazione a cui ricollegare l'imposizione: l'impresa non ricava nessun utile, non vi è passaggio di somme di danaro, non è emessa alcuna fattura. In forza sia della direttiva che del diritto tedesco esiste solo un'assimilazione ad una prestazione di servizi. Così, la direttiva stabilisce, all'art. 6, n. 2, che i casi considerati « sono assimilati a prestazioni di servizi effettuati a titolo oneroso ». Lo scopo della disposizione di assimilazione contenuta nella direttiva è quello di impedire ad un soggetto passivo che ha dedotto l'imposta a monte gravante su un bene di offrirlo, di fatto, in esenzione fiscale ad un consumatore finale. Conformemente alla motivazione che accompagnava la proposta di sesta direttiva (*Bollettino delle Comunità europee*, Supplemento 11/73, pag. 11) in forza di tale disposizione « la tassazione è imposta soltanto se il bene utilizzato ha determinato la deduzione dell'imposta che ne ha gravato l'acquisto, onde evitare una mancata imposizione ».

12. L'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva si applica solo « qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto ». Qualora un servizio, quale l'uso di un'autovettura, sia prestato da un soggetto passivo che ha acquistato l'autovettura da un altro soggetto passivo nel modo normale, l'IVA è compresa nel prezzo d'acquisto e può essere dedotta dall'acquirente, ricorrendo così la condizione di cui all'art. 6, n. 2, lett. a). L'uso dell'autovettura sarà quindi assoggettato all'imposta. Tuttavia, si pone la questione se la condizione ricorra qualora l'imposta a monte non sia deducibile perché il bene di cui trattasi è stato acquistato di seconda mano da una persona che non sia soggetto passivo. Questo è il problema sollevato dalla prima questione proposta in via pregiudiziale nel caso di specie.

13. A mio parere, l'espressione « imposta sul valore aggiunto », utilizzata nella frase « qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto » indica l'IVA complessiva accumulata nel corso dei successivi stadi di commercializzazione e conglobata nel prezzo del bene. Il termine « deduzione » nella stessa frase va interpretato alla luce delle disposizioni della sesta direttiva relative alle deduzioni, contenute nel capo XI (artt. da 17 a 20); così l'art. 6, n. 2, lett. a), sta a significare: « qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto in conformità degli artt. 17 e 18 della presente direttiva ». Come la Corte ha dichiarato nella causa 268/83 (Rompelman/Minister van Financiën, Racc. 1985, pag. 655, punto 19 della motivazione) « 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 ». Va dato un giusto peso alla frase « qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto » contenuta nell'art. 6, n. 2, lett. a), ed essa va interpretata alla luce di tale obiettivo; respingerei quindi l'asserzione del governo della Repubblica federale di Germania secondo cui la tassazione non dipende dall'esistenza o dall'assenza di una deduzione. Il governo portoghese sostiene, se comprendo bene, che quando un bene è rivenduto da una persona che non sia soggetto passivo la situazione esula completa-

mente dall'ambito di applicazione dell'art. 17 perché l'operazione, per definizione, non è un'operazione imponibile e, di conseguenza, la condizione della deducibilità di cui all'art. 6, n. 2, lett. a), non è pertinente. Respingerei tale argomento perché un'interpretazione in questo senso imporrebbe all'art. 6 una notevole limitazione per la quale non esiste una base testuale: l'espressione « deduzione totale o parziale » di cui all'art. 6, n. 2, lett. a), ha un senso lato e non tende ad escludere alcuna categoria di operazioni. A mio parere, gli artt. 17 e 18, correttamente interpretati, debbono essere applicati e il problema è se l'operazione di cui trattasi (l'acquisto di un'autovettura di seconda mano da una persona che non sia soggetto passivo) abbia o meno consentito un diritto a deduzione a norma di tali articoli. Ai sensi dell'art. 17, n. 2, il soggetto passivo ha diritto di dedurre tra l'altro l'IVA versata per le merci che gli sono « fornite (...) da un altro soggetto passivo ». Tuttavia, nessuna deduzione è contemplata nel caso di beni forniti da una persona che non sia soggetto passivo, come un'autovettura comprata di seconda mano presso un privato. Inoltre, onde esercitare tale diritto a deduzione, il soggetto passivo, a norma dell'art. 18, n. 1, lett. a), dev'essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'art. 22, n. 3. Il giudice nazionale ha accertato che il contribuente, nella fattispecie, non era in grado di ottenere tale fattura per l'autovettura di cui trattasi. Pertanto, l'IVA su un'autovettura come quella di cui trattasi nel caso di specie non è deducibile.

14. Ne consegue, a mio parere, che la condizione di deducibilità di cui all'art. 6, n. 2, lett. a), non è soddisfatta, così che, in linea di principio, l'uso privato di un'autovettura come quella considerata nel caso di specie non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 6, n. 2, lett. a), che lo assimila ad una prestazione di servizi imponibile. Tale risultato è conforme allo scopo dell'art. 6, n. 2, lett. a), che è quello di impedire una mancata imposizione, in quanto il rischio di una mancata imposizione non esiste quando, come nel caso di specie, il bene di cui trattasi è gravato dall'IVA accumulata in precedenti stadi di commercializzazione e il soggetto passivo non ha la possibilità di dedurre tale IVA.

15. A differenza di beni più semplici, un'autovettura può essere utilizzata solo con carburante e lubrificanti; essa deve altresì essere regolarmente riparata e sottoposta a manutenzione. Ammettendo che l'IVA sul carburante, sui lubrificanti, sulle riparazioni, sulla manutenzione ecc. per l'autovettura sia deducibile, si pone pertanto l'ulteriore questione se ciò significhi che l'IVA gravante sull'autovettura in quanto tale sia soggetta a « deduzione (...) parziale » ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), così da includere l'uso dell'autovettura stessa nell'ambito di applicazione dell'imposta conformemente a tale disposizione (questione I, n. 2).

16. Benché l'ordinanza di rinvio non ne faccia menzione in concreto, da essa risulta implicitamente, e ciò appare in ogni caso molto probabile, che i vari beni e servizi forniti in relazione all'utilizzazione dell'autovettura sono stati ottenuti, diversamente dall'autovettura in quanto tale, presso soggetti passivi che erano in grado di fornire fatture che avrebbero consentito di dedurre l'imposta a monte. In questo caso, la condizione della « deduzione totale o parziale » dell'IVA sarebbe soddisfatta per quanto riguarda tali operazioni così che, anche se l'utilizzazione dell'autovettura in quanto tale non poteva essere assoggettata ad imposta, i beni e i servizi forniti in relazione alla sua utilizzazione sarebbero assoggettati ad imposta a norma dell'art. 6, n. 2, lett. a), a meno che essi non rientrino nell'ambito dell'art. 5, n. 6, che impone un onere fiscale

analogo su cessioni di beni, salvo una condizione identica in ordine alla deducibilità.

17. Nei limiti in cui tali cessioni di beni e prestazioni di servizi debbono essere assoggettate ad imposta a norma degli artt. 5, n. 6, o 6, n. 2, lett. a), la base imponibile per quanto le riguarda è disciplinata dalla direttiva, in particolare dal suo art. 11. Tuttavia, il fatto, se tale è, che esse siano assoggettate ad imposta è una questione separata dal trattamento fiscale dell'autovettura in quanto tale e non basta a far rientrare l'uso privato dell'autovettura nell'ambito di applicazione dell'art. 6, n. 2, lett. a).

18. Ove dal modo di procedere di cui sopra consegua che l'uso dell'autovettura in quanto tale non sia imponibile a norma della direttiva e che l'imposta può gravare solo sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi connesse con l'utilizzazione dell'autovettura per le quali il soggetto passivo aveva diritto di dedurre l'imposta a monte, ciò risolverebbe il problema della tassazione dell'uso privato in modo da non condurre né ad un cumulo di imposta a titolo di IVA né ad una mancata imposizione sul consumo finale. Tale risultato sarebbe pertanto pienamente conforme al sistema.

19. Si pone quindi il problema dell'efficacia della seconda frase dell'art. 6, n. 2, ai sensi della quale: « 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 » (oggetto della questione I, n. 3). Il giudice a quo ha espresso dubbi sul se tale disposizione autorizzi il legislatore dello Stato membro interessato a concedere deroghe a favore di soggetti passivi solo rinunciando interamente o parzialmente alla tassazione dell'uso di beni ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), o se essa autorizzi deroghe a scapito del soggetto passivo nel senso che essa consenta di tassare tale uso indipendentemente dal fatto che tali beni abbiano consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto.

20. A mio parere, trattandosi di una deroga, la seconda frase dell'art. 6, n. 2, va interpretata restrittivamente e l'obiettivo di armonizzazione della direttiva esige che le facoltà di deroga riconosciute agli Stati membri siano intese in maniera restrittiva (vedasi causa 249/84, Profant, Racc. 1985, pag. 3237 e, in particolare, pagg. da 3257 a 3258, specialmente punto 25 della motivazione). Fra le due interpretazioni possibili menzionate dal giudice nazionale, bisognerebbe quindi scegliere la più restrittiva, cioè quella secondo cui gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni considerate unicamente rinunciando ad assoggettare ad imposta l'uso di beni ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a).

21. Anche se la seconda frase dell'art. 6, n. 2, fosse interpretata nel senso che autorizzi gli Stati membri ad assoggettare ad imposta l'uso ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), indipendentemente dal fatto che il bene utilizzato abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto, tale autorizzazione resterebbe soggetta alla condizione che tale imposizione non « dia luogo a distorsioni di concorrenza ». Sotto tale profilo, la Corte ha di-

chiarato (sentenze nella causa 16/84, Commissione/Paesi Bassi, Racc. 1985, pag. 2355 e, in particolare, pag. 2371, punto 18 della motivazione, e nella causa 17/84, Commissione/Irlanda, Racc. 1985, pag. 2375 e, in particolare, pag. 2380, punto 14 della motivazione): « I beni d'occasione che vengano reimmessi nel circuito commerciale sono (...) colpiti ancora una volta dall'imposta, mentre i beni d'occasione che passano direttamente da un consumatore all'altro restano gravati unicamente dall'imposta riscossa in occasione della prima vendita ad un consumatore che non sia soggetto passivo. In particolare nel caso di aliquota elevata dell'IVA, tale differenza di trattamento ha l'effetto di falsare la concorrenza tra le vendite dirette da un consumatore all'altro e le operazioni effettuate seguendo il normale circuito commerciale; vengono così danneggiati i settori commerciali per i quali le operazioni relative ai beni d'occasione sono di grande importanza, come fra l'altro il settore automobilistico. » Secondo tale concezione della nozione di distorsione della concorrenza, mi sembra che uno Stato membro falserebbe la concorrenza se derogasse alla condizione di deducibilità fissata all'art. 6, n. 2, lett. a), imponendo un onere fiscale relativamente a beni d'occasione per i quali l'imposta sul valore aggiunto non fosse deducibile. Di conseguenza, ritengo che la condizione contenuta nella seconda frase dell'art. 6, impedisca agli Stati membri di assoggettare all'IVA l'uso di un bene ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a), qualora tale bene sia stato acquistato di seconda mano da una persona che non sia soggetto passivo.

22. Nell'ambito dei beni d'occasione, è opportuno altresì considerare l'effetto dell'art. 32, benché il giudice nazionale non abbia posto questioni al riguardo. Appare chiaro che il Consiglio non è stato capace, al momento dell'adozione della sesta direttiva, di accordarsi su un regime fiscale sui beni d'occasione, mentre le proposte della Commissione relative a tale regime erano esposte e spiegate nel *Bollettino delle Comunità europee* (Supplemento 11/73, pagg. 24 e 25 nonché pag. 51). Per quanto riguarda i beni d'occasione, l'art. 32 della direttiva dispone:

« Su proposta della Commissione, il Consiglio adotterà all'unanimità entro il 31 dicembre 1977 un regime comunitario di imposizione applicabile nel settore dei beni d'occasione e degli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione.

Fino all'applicazione di questo regime comunitario, gli Stati membri che all'entrata in vigore della presente direttiva applicano un regime particolare nel settore di cui sopra possono mantenere tale regime. »

23. Tuttavia il Consiglio ha omesso di adottare una direttiva riguardante i beni d'occasione, benché la Commissione abbia presentato una proposta nel gennaio 1978 (GU 1978, C 26, pag. 2) che è stata modificata nel 1979 (GU 1979, C 136, pag. 8) e apparentemente ritirata nel novembre 1987. Risulta che la Commissione ha recentemente preparato una nuova proposta di direttiva nella materia (GU 1989, C 76, pag. 10). Pertanto, allo stato attuale, le norme comunitarie sul trattamento dei beni d'occasione in materia di IVA rimangono incomplete.

24. Tre aspetti vengono in rilievo per quanto riguarda l'eventuale effetto dell'art. 32. In primo luogo, si può sostenere che i

beni d'occasione costituiscono un ambito riservato, del tutto escluso dalla sfera di applicazione della sesta direttiva. La formulazione dell'art. 32 non contiene tuttavia alcuna esclusione del genere. Tale norma impone semplicemente al legislatore comunitario di adottare un regime comunitario da applicare a tali beni. Desumerne che ciò esclude i beni d'occasione dall'ambito di applicazione della direttiva sino al momento in cui tale regime sia adottato rischierebbe di far rimanere in parte lettera morta la direttiva, in particolare qualora, come nel caso di specie, il legislatore comunitario resti a lungo inattivo dopo la scadenza del termine fissato. La tesi migliore, e più conforme con l'esigenza di pratica efficacia della direttiva, consiste nel sostenere che, salvo soltanto l'art. 32, secondo comma, su cui tornerò in prosieguo, la direttiva si applica ai beni d'occasione, nei limiti in cui le sue disposizioni lo consentano, fino a quando il legislatore comunitario non adotti un regime comunitario di imposizione per i beni d'occasione. Sotto questo profilo, l'art. 32, primo comma, non è assolutamente pertinente nei casi riguardanti beni d'occasione.

25. In secondo luogo, si può ritenere che l'art. 32 possa applicarsi in casi comportanti una cessione di beni d'occasione, ma non in casi comportanti la prestazione di servizi, e, di conseguenza, non si applichi nel caso di specie. Sia la Commissione che il governo della Repubblica federale di Germania hanno sostenuto tale punto di vista. Quest'ultimo corrisponde al fatto che la proposta del 1978 e la sua modifica del 1979 nonché l'ultima proposta della Commissione di una direttiva relativa alla tassazione di beni d'occasione riguardano esclusivamente le cessioni di beni e non le prestazioni di servizi. Non ritengo però necessario esprimere un parere definitivo su tale argomento.

26. In terzo luogo, come è stato rilevato, il Consiglio non ha ancora adempiuto l'obbligo, contemplato all'art. 32, 1° comma, di adottare un regime comunitario di imposizione per i beni d'occasione. Pertanto, a norma del secondo comma dello stesso articolo, continua ad essere stabilito che « gli Stati membri che all'entrata in vigore della presente direttiva applicano un regime particolare nel settore di cui sopra possono mantenere tale regime »; ci si può inoltre chiedere se prescrizioni come quelle tedesche di cui è causa siano autorizzate come « regime particolare » a norma di tale disposizione. Nella formulazione dell'art. 1, n. 1, punto 2, lett. b), o dell'art. 3, n. 9, della legge tedesca sull'imposta sulla cifra di affari non vi è, a quanto pare, alcun riferimento specifico ai beni d'occasione. Tali disposizioni sono formulate in termini del tutto generali. Non sembra possibile, anche attraverso un'interpretazione spinta all'estremo, considerare una disposizione di diritto interno, formulata in termini del tutto generali e non contenente alcun riferimento ai beni d'occasione, come istitutiva di un « regime particolare » da applicare ai beni d'occasione. Pertanto, a mio parere, tali disposizioni non sono autorizzate come « regime particolare » ai sensi dell'art. 32. Sotto questo profilo, non si pone l'ulteriore problema se le disposizioni tedesche si applicassero al momento dell'« entrata in vigore » della sesta direttiva.

27. Ciascuna delle tre tesi considerate conduce quindi a concludere che l'art. 32 non ha effetti in ordine alla soluzione del caso di specie.

28. Tenuto conto delle soluzioni che ho proposto di dare alla questione I, diventa necessario passare alla questione II. La questione II, n. 1, relativa alla compatibilità della normativa tedesca con il diritto comunitario, non può essere risolta, nei termini in cui è stata posta, attraverso una pronuncia pregiudiziale. Questioni di questo genere possono formare oggetto di un ricorso per inadempimento a norma dell'art. 169 del trattato CEE, ma in base all'art. 177 la Corte deve limitarsi a pronunziarsi in ordine all'interpretazione o alla validità del provvedimento comunitario di cui trattasi.

29. Se il giudice nazionale, applicando la pronunzia pregiudiziale, accerta che la disposizione nazionale di cui trattasi è incompatibile con la disposizione comunitaria quale interpretata nella decisione pregiudiziale, esso deve disapplicare la disposizione nazionale a favore della disposizione comunitaria se quest'ultima ha efficacia diretta: causa 106/77, Amministrazione delle finanze dello Stato/Simmenthal, Racc. 1978, pag. 629. In questo contesto è necessario esaminare se l'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva possa avere efficacia diretta, il che costituisce l'oggetto della questione II, n. 2.

30. Il governo portoghese non ha presentato osservazioni al riguardo. Il governo della Repubblica federale di Germania ritiene che tale disposizione non abbia efficacia diretta e la Commissione sostiene la tesi contraria; l'uno e l'altra fanno riferimento alla giurisprudenza della Corte in materia.

31. I presupposti perché una disposizione del genere abbia efficacia diretta sono che essa sia sufficientemente precisa e incondizionata (vedasi, in particolare, la sentenza nella causa 8/81, Becker/Finanzamt Münster-Innenstadt, Racc. 1982, pag. 53, in particolare pag. 70 e seguenti). A mio parere, la condizione di deducibilità contenuta nell'art. 6, n. 2, lett. a), è chiara e abbastanza semplice per soddisfare al primo presupposto: il giudice nazionale non avrà difficoltà ad applicare tale condizione. Quanto al secondo presupposto, due aspetti vanno presi in considerazione. In primo luogo, ci si può chiedere se l'art. 32 sospenda l'applicazione dell'art. 6, n. 2, lett. a), ai beni d'occasione. Esso non contiene alcuna disposizione generale in questo senso ma solo una deroga specifica e per i motivi già esposti ritengo tale deroga inapplicabile nel caso di specie. Ritengo pertanto che l'art. 32 non renda l'art. 6, n. 2, lett. a), « condizionale » così da impedirgli di avere efficacia diretta. In secondo luogo, la seconda frase dell'art. 6, n. 2, autorizza gli Stati membri a derogare, a loro discrezione, al disposto dell'art. 6, n. 2, prima frase, e ci si potrebbe chiedere se ciò renda l'art. 6, n. 2, lett. a), « condizionale » così da escluderne l'efficacia diretta. Per i motivi già esposti, ritengo che la deroga contenuta nell'art. 6, n. 2, seconda frase, non si applichi alla condizione di deducibilità contenuta nell'art. 6, n. 2, lett. a), ma consenta semplicemente agli Stati membri di rinunciare ad assoggettare ad imposizione l'uso di beni ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a). Sotto questo profilo, l'art. 6, n. 2, seconda frase, non esige l'adempimento di una condizione prima che divenga operante il requisito della deducibilità. Di conseguenza, ritengo che l'art. 6, n. 2, lett. a),

della direttiva possa avere efficacia diretta. 32. Sulla base di quanto in precedenza esposto, non è necessario risolvere la questione III. Nel caso in cui dovesse essere seguito un orientamento diverso, aggiungerei che, per i motivi in precedenza illustrati, l'uso di un'autovettura, da un lato, e le cessioni di beni e le prestazioni di servizi necessari all'utilizzazione di un'autovettura quali carburante, lubrificanti, riparazioni e manutenzione, dall'altro, devono essere considerati separatamente ai fini fiscali e non possono essere confuse insieme in applicazione dell'art. 11 della direttiva.

33. Di conseguenza, sono del parere che le questioni sollevate in via pregiudiziale vadano risolte nei seguenti termini:

« 1) L'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva in materia di IVA esclude l'assoggettamento ad imposizione dell'uso privato di un bene facente parte del patrimonio di un'impresa qualora l'imposta a monte relativa a tale bene non sia deducibile perché esso è stato acquistato presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo.

2) Qualora un soggetto passivo, pur non avendo potuto dedurre l'imposta sul valore aggiunto per la cessione del bene da lui acquistato, abbia però potuto dedurre tale imposta per le cessioni o prestazioni di altri beni o servizi da lui utilizzati o ricevuti da altri soggetti passivi ai fini della manutenzione o dell'uso del bene, da ciò non risulta che il bene menzionato all'inizio abbia consentito una deduzione parziale ai fini dell'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva in materia di IVA.

3) L'art. 6, n. 2, seconda frase, della sesta direttiva autorizza gli Stati membri a derogare alle disposizioni dell'art. 6, n. 2, lett. a), della direttiva, solo rinunciando in tutto o in parte ad assoggettare ad imposizione l'uso di beni ai sensi dell'art. 6, n. 2, lett. a).

4) Un soggetto passivo può far valere dinanzi ai giudici di uno Stato membro le disposizioni dell'art. 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva ».