SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
29 maggio 1997 *

Nel procedimento C-63/96,

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

Finanzamt Bergisch Gladbach

e

Werner Skripalle,

con l'intervento di: **Bundesministerium der Finanzen,**

domanda vertente sull'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori J. C. Moitinho de Almeida, presidente di sezione, L. Sevón, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet e P. Jann (relatore), giudici,

avvocato generale: N. Fennelly
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

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

— per il governo francese, dalla signora Catherine de Salins, vicedirettore presso la direzione degli Affari giuridici del ministero degli Affari esteri, e dal signor Gautier Mignot, segretario agli Affari esteri presso la stessa direzione, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai signori Jürgen Grunwald, consigliere giuridico, ed Enrico Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del signor Skripalle, rappresentato dall'avv. Kurt Conscience, del foro di Bochum-Querenburg, del governo tedesco, rappresentato

dal signor Ernst Röder, del governo francese, rappresentato dal signor Gautier Mignot, del governo dei Paesi Bassi, rappresentato dal signor Marc Fierstra, consigliere giuridico aggiunto presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal signor Jürgen Grunwald, all'udienza del 22 gennaio 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 febbraio 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 13 dicembre 1995, pervenuta alla Corte l'8 marzo 1996, il Bundesfinanzhof ha sollevato, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Le questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt Bergisch Gladbach (in prosieguo: il «Finanzamt») e il signor Skripalle, circa la determinazione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») quando esistono rapporti personali tra il prestatore e il beneficiario delle prestazioni assoggettate ad imposta.

3 Dall'ordinanza di rinvio risulta che il signor Skripalle è proprietario di un immobile plurifamiliare che ha fatto costruire, nonché di diversi appartamenti. Egli li ha dati in locazione a una società a responsabilità limitata i cui soci erano il figlio maggiore e la moglie, i quali detenevano ciascuno la metà delle quote. La moglie era anche l'amministratrice di questa società ed era la sola autorizzata a rappresentarla.

4 Per quanto riguarda la base di calcolo dell'IVA, che si applica ai redditi provenienti da questi canoni di locazione, la normativa tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari nella versione del 1980 (BGBl I., pag. 1953; in prosieguo: la «UStG»), prevede quanto segue:

Art. 10, n. 1, dell'UStG, che costituisce la regola generale: «Nelle cessioni e altre prestazioni (art. 1, n. 1, sub 1, prima frase) il fatturato imponibile è determinato in base al corrispettivo. Il corrispettivo comprende tutto quello che il destinatario della prestazione spende per ottenere che essa sia fornita, ma dopo deduzione dell'imposta sulla cifra d'affari».

L'art. 10, n. 4, dell'UStG prevede talune deroghe a questa regola per il consumo proprio, in relazione al quale la cifra d'affari è costituita, a talune condizioni, dai costi relativi all'esecuzione dell'operazione.

Ai sensi dell'art. 10, n. 5, dell'UStG, il n. 4 di questa disposizione si applica per analogia «alle cessioni ed altre prestazioni effettuate da società ed altre persone giuridiche e da associazioni di persone ai sensi dell'art. 1, n. 1, punti 1-5, della legge relativa all'imposta sulle società, da associazioni di persone prive di capacità giuridica nonché da comunità nell'ambito della loro attività, a favore di loro azionisti, soci, membri associati o loro congiunti nonché da singoli imprenditori a favore di congiunti (...)».

5 In forza di queste disposizioni, il Finanzamt ha adottato come base di calcolo dell'IVA, nella causa principale, la base fittizia, detta «base imponibile minima», corrispondente ai «costi dell'operazione». Questo importo era nella fattispecie più elevato del canone convenuto tra il signor Skripalle e la società conduttrice, benché tale canone corrispondesse a quello abitualmente praticato sul mercato per questo tipo di immobili nella località di cui trattasi.

6 Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva, la base imponibile è costituita:

«a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lett. b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo (...)».

7 Benché l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), consenta la presa in considerazione dell'importo delle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi, quest'ultima si applica solo ai casi di cui all'art. 6, n. 2, della sesta direttiva, che riguarda prestazioni effettuate a titolo gratuito. In forza della sesta direttiva non occorre quindi utilizzare la finzione delle spese sostenute, quando è dimostrato che il soggetto passivo fornisce una prestazione al prezzo normale di mercato.

8 Tuttavia, l'art. 10, n. 5, dell'UStG è stato introdotto nel 1978 in Germania come disposizione di deroga all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, ai sensi dell'art. 27 di quest'ultima, che recita:

«1. 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.

2. Lo Stato membro che desidera introdurre misure di cui al paragrafo 1 ne riferisce alla Commissione fornendole tutti i dati atti alla valutazione.

3. La Commissione ne informa gli altri Stati membri entro un mese.

4. La decisione del Consiglio sarà ritenuta acquisita se, entro due mesi dall'informazione di cui al paragrafo 3, né la Commissione né uno Stato membro hanno chiesto che il caso sia esaminato dal Consiglio.

(...)».

9 Sembra che, nella fattispecie, tale procedura sia stata regolarmente seguita e che l'esame del caso da parte del Consiglio non sia stato richiesto. Tuttavia nessuna pubblicazione relativa al procedimento di autorizzazione, come previsto dall'art. 27, nn. 2-4, della sesta direttiva è stata effettuata nelle pubblicazioni ufficiali dello Stato membro interessato dopo che la misura di deroga è stata attuata.

10 Il signor Skripalle si oppone a che siano presi in considerazione i «costi dell'operazione», e pertanto ha presentato, in data 8 agosto 1984, un reclamo contro il provvedimento del Finanzamt. Poiché tale reclamo è stato respinto, egli ha presentato un ricorso dinanzi al Finanzgericht di Colonia che ha accolto la sua domanda dichiarando che l'art. 10, n. 5, sub 1, dell'UStG non si applicava in quanto la società conduttrice non era un congiunto del ricorrente nella causa principale ai sensi dell'art. 10, n. 5, sub 1, dell'UStG. Inoltre, secondo il Finanzgericht, questa disposizione doveva essere interpretata in senso stretto, di modo che non si applica quando per le prestazioni fornite è convenuto un corrispettivo conforme alla prassi.

11 Il 3 aprile 1986 il Finanzamt ha presentato un ricorso per cassazione dinanzi al Bundesfinanzhof.

12 Quest'ultimo, a differenza del Finanzgericht, ritiene che la società conduttrice sia un congiunto del signor Skripalle ai sensi dell'art. 10, n. 5, dell'UStG a causa degli stretti rapporti personali esistenti tra i suoi soci e il signor Skripalle. Tuttavia il giudice nazionale nutre dubbi circa l'applicabilità della base imponibile minima nella causa principale, poiché gli sembra sproporzionata e non ricompresa nel regime di deroga dell'art. 27 della sesta direttiva, che consente deroghe solo allo scopo di «semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali». Questa condizione non gli sembra soddisfatta quando, come nella fattispecie, il corrispettivo convenuto, benché inferiore alla base imponibile minima, è conforme ai canoni abitualmente praticati, di modo che non vi è frode fiscale. Il Bundesfinanzhof sostiene che tali casi non sono molti frequenti e non hanno conseguenze finanziarie così rilevanti da comportare distorsioni di concorrenza. Esso indica che tali casi non sono tuttavia estremamente rari.

13 Alla luce di queste considerazioni il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni:

«1. Se un'autorizzazione conferita dal Consiglio per l'introduzione di una misura particolare di deroga alla direttiva 77/388/CEE, avente lo scopo di evitare le evasioni fiscali, secondo la quale per le prestazioni a titolo oneroso fra congiunti la base imponibile minima è costituita dalle spese ex art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva 77/388/CEE, sia coperta dall'art. 27 della direttiva 77/388/CEE anche quando il compenso pattuito corrisponde a quello di mercato, ma è inferiore alla base imponibile minima, e quindi non sussiste un'evasione fiscale.

2. Se uno Stato membro possa opporre ad un soggetto passivo una disposizione fiscale costituita da una misura particolare ai sensi dell'art. 27 della direttiva 77/388/CEE, qualora non sia stata pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee* la decisione di autorizzazione del Consiglio, né sia stata data comunicazione del procedimento di autorizzazione ex art. 27, nn. 2-4, della direttiva 77/388/CEE — dopo la sua esecuzione — in pubblicazioni ufficiali dello Stato membro».

14 In via preliminare il governo del Paesi Bassi, all'udienza, ha espresso dubbi circa la competenza della Corte a controllare la legittimità di un provvedimento nazionale di deroga all'art. 27 della sesta direttiva, in quanto il Consiglio l'aveva autorizzato. La questione della conformità di una decisione di deroga potrebbe essere sollevata solo in quanto venisse esplicitamente contestata la validità di questa decisione. Ora, il giudice nazionale non avrebbe chiesto alla Corte un accertamento di validità.

15 Occorre rilevare al riguardo che, come ha giustamente sottolineato l'avvocato generale al punto 26 delle sue conclusioni, nella fattispecie si chiede alla Corte di fornire i criteri per decidere se la deroga fatta valere dal governo tedesco a sostegno dell'applicabilità delle misure particolari alle circostanze della causa principale sia autorizzata in quanto alla deroga concessa in virtù dell'art. 27 della sesta direttiva.

16 La Corte è pertanto competente a risolvere le questioni sollevate dal giudice nazionale.

Sulla prima questione

17 Il signor Skripalle e la Commissione ritengono che l'art. 27, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato in senso stretto. Anche se questa disposizione autorizza deroghe al fine principalmente di evitare talune frodi o evasioni fiscali, le misure adottate in applicazione di questa deroga dovrebbero tuttavia derogare al principio del rispetto della base imponibile di cui all'art. 11 della sesta direttiva solo nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale obiettivo.

18 Ciò non si verificherebbe nella causa principale poiché il canone convenuto, benché inferiore ai costi dell'operazione, corrisponderebbe ai canoni abitualmente praticati sul mercato. In tal caso, una frode o evasione fiscale sarebbe automaticamente esclusa, di modo che la misura di cui trattasi non sarebbe necessaria per raggiungere l'obiettivo, che è di evitare una tale frode o evasione fiscale.

19 Secondo il signor Skripalle la normativa tedesca perviene inoltre al risultato assurdo che un vincolo familiare costituisce un criterio d'imposizione supplemen-

tare, poiché vi è sospetto di frode fiscale anche quando non vi è manifestamente alcun abuso. Questo sarebbe tanto più grave per il fatto che l'IVA, in quanto viene calcolata su una base fittizia, non può essere trasferita all'utilizzatore finale, che è il conduttore. Pertanto, il principio di base dell'IVA sarebbe violato.

20 Per contro il governo tedesco ritiene che la normativa di cui trattasi rientri nell'art. 27 della sesta direttiva, in quanto essa è necessaria e generalmente idonea ad impedire frodi o evasioni fiscali. Casi come quello della causa principale, nei quali il corrispettivo è corrispondente a quello di mercato ma inferiore alle spese sostenute, sarebbero molto rari. Una norma giuridica dovrebbe tuttavia per sua natura presentare un certo grado di astrattezza e non potrebbe essere immediatamente limitata a casi specifici di frode o di evasione fiscale. La norma di cui trattasi sarebbe quindi proporzionata anche se, in un dato caso, il risultato non è appropriato.

21 Inoltre l'art. 10, n. 5, dell'UStG non sarebbe solo destinato a evitare le frodi e le evasioni fiscali, ma avrebbe anche per oggetto di semplificare la riscossione dell'imposta poiché la valutazione dei costi effettivi avrebbe inoltre il vantaggio che questi ultimi, a differenza del valore abituale di mercato, potrebbero essere obiettivamente e facilmente determinati.

22 Occorre rilevare che non è contestato il fatto che l'art. 10, nn. 4 e 5, dell'UStG deroga al regime della base imponibile previsto dall'art. 11 della sesta direttiva.

23 Ai sensi dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva, misure di deroga sono consentite «allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o

evasioni fiscali». Dal fascicolo della causa principale risulta che la Repubblica federale di Germania ha chiesto e ricevuto l'autorizzazione per la misura di deroga per la seconda di queste due possibilità.

24 Ora, come la Corte ha già dichiarato, le misure nazionali di deroga che sono idonee alla prevenzione delle frodi o delle evasioni fiscali devono essere interpretate in senso stretto e non possono derogare al rispetto della base imponibile dell'IVA di cui all'art. 11 se non nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale obiettivo (sentenza 10 aprile 1984, causa 324/82, Commissione/Belgio, Racc. pag. 1861, punto 29). Occorre quindi esaminare se queste condizioni siano soddisfatte nella fattispecie.

25 A tal riguardo non è contestato che tra componenti di una stessa famiglia o tra congiunti possa esistere un certo rischio di frode o di evasione fiscale che giustifichi misure del tipo di quelle di cui l'art. 27 della sesta direttiva consente l'introduzione.

26 Tuttavia un rischio del genere non esiste quando da dati oggettivi risulta che il contribuente ha agito correttamente. La normativa tedesca, adottando come base imponibile i costi sostenuti quando vi sono rapporti fra congiunti, ivi compresi i casi in cui è evidente che il corrispettivo convenuto, che corrisponde ai canoni abitualmente praticati sul mercato, è inferiore ai detti costi, non si limita quindi ad introdurre deroghe strettamente necessarie al fine di evitare un rischio di frode o di evasione fiscale. Essa non rientra pertanto nell'art. 27 della sesta direttiva.

27 Tale constatazione non può essere inficiata dal fatto che una norma giuridica debba presentare un certo grado di astrattezza, il che comporterebbe necessariamente che in un caso specifico il risultato possa non essere adeguato.

28 Infatti, come il giudice nazionale ha rilevato e le parti hanno confermato all'udienza, i casi in cui la base imponibile fittizia è superiore al corrispettivo abitualmente praticato sul mercato, anche se sono rari, non sono eccezionali, in particolare in materia di canoni di locazione. Infatti questi ultimi, per ragioni politiche, vengono spesso fissati a un livello destinato ad agevolare l'accesso all'abitazione a fronte di costi estremamente elevati nel settore edilizio.

29 D'altra parte nulla impedisce che una disposizione che presenta un certo grado di generalità o di astrattezza escluda i casi in cui l'importo del canone convenuto sia inferiore a quello di norma necessario per coprire il costo di costruzione dell'immobile, ma conforme ai canoni abitualmente praticati sul mercato.

30 Per quanto riguarda l'argomento del governo tedesco secondo cui la misura di cui trattasi sarebbe legittima poiché mira anche alla semplificazione della riscossione dell'imposta, il che corrisponde alla prima possibilità prevista dall'art. 27, n. 1, della sesta direttiva, occorre ricordare che l'autorizzazione della misura di deroga è stata chiesta relativamente alla seconda possibilità, cioè evitare le frodi o le evasioni fiscali. L'autorizzazione non può quindi estendersi oltre tale finalità.

31 Di conseguenza occorre risolvere la questione nel senso che un'autorizzazione rilasciata dal Consiglio, al fine dell'introduzione di una misura particolare di deroga alla sesta direttiva, che preveda, al fine di evitare talune frodi o evasioni fiscali, che, in caso di fornitura di prestazioni a titolo oneroso tra congiunti, occorre adottare come base imponibile minima l'importo delle spese come definito all'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, non rientra nell'art. 27 di quest'ultima quando il corrispettivo convenuto è conforme a quello praticato sul mercato, ma inferiore alla base imponibile minima.

Sulla seconda questione

32 In considerazione della soluzione data alla prima questione non è necessario risolvere la seconda questione.

Sulle spese

33 Le spese sostenute dai governi tedesco, francese e dei Paesi Bassi, 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 (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Bundesfinanzhof con ordinanza 13 dicembre 1995, dichiara:

Un'autorizzazione rilasciata dal Consiglio, al fine dell'introduzione di una misura particolare di deroga alla 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, che preveda, al fine di evitare talune frodi o evasioni fiscali, che, in caso di fornitura di prestazioni a titolo oneroso tra congiunti, occorre adottare come base imponibile minima l'importo delle spese come definito all'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), della direttiva 77/388, non rientra nell'art. 27 di quest'ultima quando il corrispettivo convenuto è conforme a quello praticato sul mercato, ma inferiore alla base imponibile minima.

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Puissochet Jann

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 29 maggio 1997.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

J. C. Moitinho de Almeida