Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

20 gennaio 2021 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Prestazioni di servizi a titolo oneroso – Articolo 26, paragrafo 1 – Operazioni assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso – Articolo 56, paragrafo 2 – Determinazione del luogo di riferimento fiscale – Noleggio di mezzi di trasporto – Messa a disposizione di autovetture a taluni dipendenti»

Nella causa C-288/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht des Saarlandes (Tribunale tributario del Saarland, Germania), con decisione del 18 marzo 2019, pervenuta in cancelleria il 9 aprile 2019, nel procedimento

QM

contro

Finanzamt Saarbrücken,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da J.-C. Bonichot (relatore), presidente di sezione, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, e N. Jääskinen, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la QM, da G. Hagemeister, A. Pogodda-Grünwald e F. Schöter, Steuerberater, assistiti da F.-J. Müller e F. von Itter, Rechtsanwälte;

– per il governo tedesco, da J. Möller e S. Eisenberg, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da R. Pethke e N. Gossement, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 settembre 2020,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), quale modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la società QM e il Finanzamt Saarbrücken (Ufficio delle imposte di Saarbrücken, Germania), in merito alla decisione di quest'ultimo di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto (IVA) la messa a disposizione di autovetture da parte di tale società a due dei suoi dipendenti occupati in Lussemburgo e residenti in Germania.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

La sesta direttiva

3 A norma dell'articolo 13, parte B, lettera b), della 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 di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), quale modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995 (GU 1995, L 102, pag. 18) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), gli Stati membri esentano dall'IVA «l'affitto e la locazione di beni immobili».

4 L'articolo 6, paragrafo 2, primo comma, della sesta direttiva così dispone:

«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 [detrazione] totale o parziale dell'[IVA];

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».

La direttiva 2006/112

5 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 così dispone:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

6 In base all'articolo 14, paragrafo 1, della medesima direttiva, si ritiene che costituisca una «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

7 A norma dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva in parola, si considera «prestazione di servizi» «ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

8 L'articolo 26, paragrafo 1, di detta direttiva definisce le operazioni assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso nei seguenti termini:

«a) l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA;

b) la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa».

9 L'articolo 56 della direttiva di cui trattasi enuncia:

«1. Il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio a breve termine di un mezzo di trasporto è il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario.

2. Il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio non a breve termine di un mezzo di trasporto a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui il destinatario è stabilito oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale.

(...)

3. Ai fini dei paragrafi 1 e 2, per "noleggio a breve termine" si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto durante un periodo non superiore a trenta giorni e, per quanto riguarda i natanti, non superiore a novanta giorni».

Il regolamento di esecuzione

10 In forza dell'articolo 38 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU 2001, L 77, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento di esecuzione»):

«1. I "mezzi di trasporto" di cui all'articolo 56 e all'articolo 59, primo comma, lettera g), della [direttiva 2006/112] comprendono i veicoli (...).

2. I mezzi di trasporto di cui al paragrafo 1 comprendono in particolare i seguenti veicoli:

a) veicoli terrestri, quali automobili (...)

(...)».

Diritto tedesco

11 L'articolo 1, paragrafo 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra di affari), quale modificata dal Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) (legge di recepimento della direttiva sulla reciproca assistenza e di modifica di disposizioni tributarie), del 26 giugno 2013 (BGBl. I 2013, pag. 1809) (in prosieguo: l'«UStG»), prevede che le cessioni e le altre prestazioni che un imprenditore, nell'ambito della sua impresa, effettua a titolo oneroso nel territorio nazionale siano soggette all'imposta sulla cifra d'affari.

12 L'articolo 3, paragrafo 9a, dell'UStG assimila alle altre prestazioni a titolo oneroso:

«1. l'uso da parte di un imprenditore di un bene destinato all'impresa, che abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'imposta versata a monte, per fini estranei all'impresa o per l'uso privato del suo personale, purché non si tratti di prestazioni in natura ridotte; (...)

2. la fornitura a titolo gratuito, da parte dell'imprenditore, di un'altra prestazione per fini estranei all'impresa o per l'uso privato del suo personale, purché non si tratti di prestazioni in natura ridotte».

13 L'articolo 3a dell'UStG disciplina la determinazione del luogo delle altre prestazioni precisando:

«(1) Fatti salvi i paragrafi da 2 a 8 e gli articoli 3b, 3e e 3f, qualsiasi altra prestazione è eseguita nel luogo in cui l'imprenditore gestisce la sua impresa. (...)

(2) Fatti salvi i paragrafi da 3 a 8 e gli articoli 3b, 3e e 3f, qualsiasi altra prestazione, che viene eseguita a favore di un imprenditore ai fini della sua impresa, è eseguita nel luogo in cui il suo beneficiario gestisce la sua impresa. [Se detta] prestazione è eseguita a favore di uno stabilimento di un imprenditore, è invece determinante il luogo dello stabilimento. Le frasi 1 e 2 si applicano mutatis mutandis in caso di altra prestazione effettuata a favore di una persona giuridica che esercita esclusivamente attività non imprenditoriali alla quale sia stato attribuito un numero di identificazione ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari e in caso di altra prestazione a favore di una persona giuridica che esercita attività sia economica che non economica; ciò non si applica alle altre prestazioni destinate esclusivamente all'uso privato del personale o di un socio.

(3) In deroga ai paragrafi 1 e 2, [con effetto dal 30 giugno 2013]:

(...)

2. Il noleggio a breve termine di un mezzo di trasporto è eseguito nel luogo in cui tale mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del beneficiario. Si considera a breve termine, ai sensi della prima frase, un noleggio per un periodo ininterrotto

a) non superiore a 90 giorni per quanto riguarda i mezzi di trasporto marittimo,

b) non superiore a 30 giorni per quanto riguarda gli altri mezzi di trasporto.

Il noleggio di un mezzo di trasporto che non può essere considerato a breve termine ai sensi della seconda frase, effettuato a favore di un destinatario che non è né un imprenditore per la cui impresa viene acquisita la prestazione, né una persona giuridica che esercita un'attività non economica alla quale è stato attribuito un numero di identificazione ai fini dell'imposta sulla cifra di affari, viene eseguito nel luogo in cui il beneficiario ha il proprio domicilio o la propria sede. (…)».

14 In forza dell'articolo 3f dell'UStG, le «cessioni» ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1b, e le «qualsiasi altra prestazione», ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 9a, sono eseguite nel luogo in cui l'imprenditore gestisce la sua impresa.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

15 La QM, società di gestione di un fondo di investimento con sede a Lussemburgo, ha messo due veicoli a disposizione di due dei suoi collaboratori, che esercitano la loro attività in Lussemburgo e hanno il proprio domicilio in Germania. Tali veicoli sono utilizzati per fini professionali e privati.

16 Negli anni 2013 e 2014, tale messa a disposizione è stata effettuata, per uno dei suddetti collaboratori, a titolo gratuito, mentre invece la QM ha effettuato, a titolo di correspettivo, un prelievo di un importo annuo pari a EUR 5 688 sulla retribuzione dell'altro collaboratore.

17 La QM è iscritta alla procedura semplificata d'imposizione in Lussemburgo. In tale Stato membro, la messa a disposizione dei due veicoli non è stata assoggettata all'IVA e non ha neppure dato diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte afferente a tali due veicoli.

18 Nel novembre 2014, la QM si è registrata in Germania ai fini dell'IVA. Nel 2015 essa ha dichiarato a titolo di IVA, per quanto riguarda la messa a disposizione di siffatti veicoli, altre prestazioni imponibili per un importo pari a EUR 7 904 per il 2013 e a EUR 20 767 per il 2014.

19 Tali dichiarazioni sono state accettate dall'Ufficio delle imposte di Saarbrücken ma, il 30 luglio 2015, la QM ha presentato un reclamo contro gli avvisi di accertamento relativi alle suddette dichiarazioni.

20 Detto reclamo è stato respinto dall'Ufficio delle imposte di Saarbrücken il 2 maggio 2016.

21 Il 2 giugno 2016, la QM ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi al Finanzgericht des Saarlandes (Tribunale tributario del Saarland, Germania), nell'ambito del quale fa valere che non ricorrevano i presupposti per un assoggettamento all'IVA della messa a disposizione dei veicoli. Da un lato, non si tratterebbe di prestazioni a titolo oneroso e, tutt'al più, si potrebbe considerare che la messa a disposizione di un veicolo a uno dei due collaboratori interessati, la quale ha comportato una partecipazione finanziaria, costituisca una prestazione a titolo parzialmente oneroso. Dall'altro, non si tratterebbe neppure di noleggi di mezzi di trasporto, ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.

22 Date siffatte circostanze, il Finanzgericht des Saarlandes (Tribunale tributario del Saarland) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 56, paragrafo 2, della [direttiva 2006/112] debba essere interpretato nel senso che con "prestazioni di servizi di noleggio di un mezzo di trasporto a una persona che non è soggetto passivo" si intende anche la concessione in uso di un'autovettura (auto aziendale), destinata all'impresa di un soggetto passivo, ai suoi dipendenti qualora questi ultimi, a fronte di tale concessione, non corrispondano alcun corrispettivo diverso dalla (parziale) prestazione della loro attività lavorativa, ossia non effettuino alcun pagamento, non destinino a tal fine alcuna parte della propria retribuzione in denaro e non scelgano neppure tra diversi benefici proposti dal soggetto passivo sulla base di un accordo tra le parti in forza del quale il diritto all'utilizzo dell'auto aziendale è collegato alla rinuncia a benefici di altra natura».

Sulla questione pregiudiziale

23 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che rientra nel suo ambito di applicazione la messa a disposizione, da parte di un soggetto passivo al suo dipendente, di un veicolo destinato all'impresa quando tale dipendente non effettua alcun pagamento né destina, quale corrispettivo, una parte della sua retribuzione e il diritto di utilizzare il suddetto veicolo non comporta la rinuncia ad altri benefici da parte di tale dipendente.

24 Occorre rilevare che l'applicazione dell'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, che determina il luogo di imposizione a fini dell'IVA di un servizio di noleggio di mezzi di trasporto, presuppone che l'operazione esaminata sia soggetta all'IVA.

25 A tal riguardo, occorre rammentare che l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 definisce la cessione di beni come «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

26 Poiché un siffatto presupposto a priori non ricorre nel procedimento principale, le messe a disposizione dei veicoli di cui trattasi devono essere considerate non come «cessioni di beni», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, bensì come «prestazioni di servizi», ai sensi del suo articolo 24, paragrafo 1, il quale prevede che ogni operazione che non costituisce una cessione di un bene, in base al suddetto articolo 14 sia considerata una prestazione di servizi (v., in tal senso, sentenza del 29 luglio 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, punto 26).

27 In forza dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, sono soggette all'IVA le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

28 Nel caso di specie, è pacifico che la QM ha la qualità di soggetto passivo e che essa ha agito in quanto tale mettendo taluni veicoli a disposizione dei suoi dipendenti.

29 Tuttavia, secondo una costante giurisprudenza, una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, e configura pertanto un'operazione imponibile soltanto qualora tra il prestatore e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al beneficiario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto (v., in tal senso, sentenza dell'11 marzo 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

30 Un siffatto nesso diretto può configurarsi, nei rapporti tra un datore di lavoro e il suo dipendente, in una quota di retribuzione in denaro alla quale quest'ultimo deve rinunciare in cambio della prestazione erogata dal datore di lavoro (v., in tal senso, sentenze del 16 ottobre 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, punti 14 e 15, nonché del 29 luglio 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, punto 29).

31 Nel caso di specie, il giudice del rinvio fa riferimento, nella sua questione pregiudiziale, alla concessione in uso di un veicolo per la quale il collaboratore non effettua alcun pagamento né destina una parte della sua retribuzione in denaro e rispetto alla quale non ha neppure scelto tra diversi benefici offerti dal soggetto passivo conformemente ad un accordo tra le parti in forza del quale il diritto di utilizzare il veicolo aziendale comporterebbe la rinuncia ad altri benefici.

32 Pertanto, fatte salve le verifiche di fatto incombenti al giudice del rinvio, una prestazione del genere non può essere qualificata come prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

33 Quanto alla questione se tale operazione debba essere assimilata ad una prestazione di servizi a titolo oneroso in forza dell'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva di cui trattasi, va ricordato che tale articolo assimila un'operazione ad una prestazione di servizi a titolo oneroso in due ipotesi. La prima ipotesi, di cui al paragrafo 1, lettera a), riguarda l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più in generale, per fini estranei alla sua impresa, quando tale bene ha dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA versata a monte; la seconda, di cui al paragrafo 1, lettera b), riguarda la prestazione di servizi effettuata a titolo gratuito dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più in generale, per fini estranei alla sua impresa.

34 Come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 35 delle sue conclusioni, una prestazione di servizi consistente nell'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più in generale, per fini estranei alla sua impresa, che non può essere assimilata ad una prestazione a titolo oneroso, sulla base dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112, in quanto il bene in questione non ha dato diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte, contrariamente a quanto richiesto da tale disposizione, non può, in via subordinata, essere assimilata ad una siffatta prestazione sulla base dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera b), della direttiva in parola, a meno di non rimettere in discussione l'effetto utile di predetta condizione relativa alla detrazione a monte prevista dalla prima delle due disposizioni summenzionate.

35 Nel caso di specie, dal fascicolo trasmesso alla Corte risulta che la QM era soggetta al regime d'imposizione semplificata in Lussemburgo nell'ambito del quale essa non poteva avvalersi, per gli anni di cui trattasi nel procedimento principale, della detrazione dell'imposta versata a monte afferente al veicolo messo a disposizione di un collaboratore senza corrispettivo.

36 Tuttavia, dal fascicolo non emerge esplicitamente se un tale diritto a detrazione non avrebbe potuto essere conferito in Germania.

37 Comunque, anche se il giudice del rinvio dovesse ritenere che tale condizione fosse soddisfatta in Germania e che lo stesso valesse per le altre condizioni di applicazione dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112, l'assimilazione della messa a disposizione del veicolo, di cui trattasi nel procedimento principale, ad una prestazione di servizi a titolo oneroso che ne risulterebbe, ad ogni modo, non può rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2006/112.

38 Infatti, un'operazione assimilata ad una prestazione di servizi a titolo oneroso in forza dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112 non può costituire un «noleggio di un mezzo di trasporto», ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, di quest'ultima.

39 In mancanza di una definizione nella direttiva 2006/112 o di un rinvio al diritto degli Stati membri, la nozione di «noleggio di un mezzo di trasporto» ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, di quest'ultima costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione che occorre interpretare in modo uniforme nel territorio dell'Unione, indipendentemente dalle qualificazioni utilizzate negli Stati membri (v., per analogia, sentenza del 9 luglio 2020, AJPF Caraş-Severin e DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punto 30).

40 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, una «locazione di un bene immobile», a norma dell'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva, presuppone che siano soddisfatte determinate condizioni, ossia che il proprietario di un bene immobile ceda al locatario, dietro versamento di un canone e per una durata convenuta, il diritto di occupare il suo bene e di escludere qualsiasi altra persona dal godimento di un tale diritto (v., in tal senso, sentenze del 4 ottobre 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, punto 55, e del 18 luglio 2013, Medicom e Maison Patrice Alard, C-210/11 e C-211/11, EU:C:2013:479, punto 26 nonché la giurisprudenza ivi citata).

41 Tali condizioni si applicano, mutatis mutandis, per determinare ciò che costituisca un «noleggio di un mezzo di trasporto», ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2006/112.

42 Ne discende che una siffatta qualificazione presuppone che il proprietario del mezzo di trasporto ceda al noleggiante, dietro versamento di un canone e per una durata convenuta, il diritto di utilizzarlo e di escluderne altre persone.

43 Per quanto riguarda la condizione relativa al canone, occorre precisare che l'assenza di pagamento di un canone non può essere compensata dalla circostanza che, a titolo dell'imposta sul reddito, l'uso privato del bene destinato all'impresa in questione sia considerato un beneficio in natura

quantificabile e quindi, in un certo senso, come una parte della retribuzione alla quale il beneficiario avrebbe rinunciato in cambio della messa a disposizione del bene di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, Medicom e Maison Patrice Alard, C-210/11 e C-211/11, EU:C:2013:479, punto 28).

44 Dalla giurisprudenza si evince infatti che la nozione di canone, ai fini dell'applicazione dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2006/112, non può essere interpretata in via analogica, assimilandovi un benefico in natura, e che essa presuppone l'esistenza di un canone pagabile in denaro (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, Medicom e Maison Patrice Alard, C-210/11 e C-211/11, EU:C:2013:479, punti 29 e 34).

45 Una condizione del genere non può essere soddisfatta nel caso di un uso a titolo gratuito di un bene destinato all'impresa, che sarebbe assimilato ad una prestazione di servizi a titolo oneroso in forza dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112.

46 Tale operazione non rientra, pertanto, nell'ambito di applicazione dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2006/112.

47 Occorre tuttavia aggiungere che dalla decisione di rinvio risulta esplicitamente che il procedimento principale verte anche sulla messa a disposizione di un veicolo da parte della QM ad uno dei suoi collaboratori, in cambio della quale quest'ultimo ha versato, nel corso degli anni di cui trattasi nel procedimento principale, circa EUR 5 700 all'anno, dedotti dalla sua retribuzione.

48 Benché tale prestazione non sia stata esplicitamente menzionata dal giudice del rinvio nella questione posta, la Corte ritiene necessario fornire indicazioni supplementari sul punto.

49 In un'ipotesi del genere, può trattarsi, infatti, di una prestazione di servizi a titolo oneroso, a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, che può, pertanto, rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2006/112, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, tenuto conto degli elementi di prova di cui dispone.

50 A tal riguardo, dal fascicolo sottoposto alla Corte emerge che tale veicolo è stato messo a disposizione di una persona, che non è soggetto passivo, da parte di un soggetto passivo che agisce in quanto tale e che si tratta di un «mezzo di trasporto», in base all'articolo 38 del regolamento di esecuzione. È altresì pacifico che si tratta di una messa a disposizione di durata superiore a 30 giorni e che essa non costituisce quindi un noleggio a «breve termine», ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 3, della direttiva 2006/112, che sarebbe pertanto escluso dall'ambito di applicazione dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, di quest'ultima.

51 Inoltre, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 48 delle sue conclusioni, la circostanza che, nel diritto nazionale, sul piano giuridico la QM non sia il proprietario del veicolo e che abbia potuto darlo in noleggio ad altro titolo, e segnatamente in quanto può disporne in forza di un contratto di leasing, non può ostare a che una siffatta messa a disposizione sia considerata una prestazione di servizi di noleggio di tale veicolo, di cui all'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.

52 Del pari, neppure la duplice circostanza che la messa a disposizione del veicolo non sia stata oggetto di un contratto distinto dal contratto di lavoro e che la durata del noleggio non sia precisamente delimitata nel tempo, ma dipenderebbe dall'esistenza del rapporto di lavoro tra la QM e il suo collaboratore, osterebbe ad una siffatta qualificazione, a condizione che tale durata sia, tuttavia, superiore a trenta giorni.

53 Per contro, spetta al giudice adito verificare l'esistenza di un «vero e proprio accordo» tra tali persone sulla durata del godimento e sul diritto di utilizzare il bene e di escluderne altre persone, come statuito in materia di alloggio (v., per analogia, sentenze dell'8 maggio 2003, Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254, punto 51, e del 29 marzo 2012, BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, punto 29).

54 Inoltre, sebbene la condizione relativa al diritto per il noleggiante di poter utilizzare il veicolo e di escluderne altre persone non richieda che il soggetto passivo si trovi nell'impossibilità di imporre l'uso del veicolo per fini professionali, essa presuppone nondimeno, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 63 delle sue conclusioni, che tale veicolo rimanga permanentemente a disposizione del collaboratore, anche per fini privati.

55 Tale interpretazione è confortata dalla ratio sottesa alle disposizioni della direttiva 2006/112 riguardanti il luogo delle prestazioni di servizi, secondo cui l'imposizione si effettua nei limiti del possibile nel luogo in cui i beni e i servizi sono consumati (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punto 29), il quale corrisponde, in forza dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, della direttiva di cui trattasi, al luogo in cui la persona non soggetto passivo, cui è stato dato a noleggio il veicolo, sia stabilita, abbia l'indirizzo permanente o la residenza abituale.

56 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che non rientra nel suo ambito di applicazione la messa a disposizione, da parte di un soggetto passivo al suo dipendente, di un veicolo destinato all'impresa, qualora tale operazione non costituisca una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della suddetta direttiva. Per contro, detto articolo 56, paragrafo 2, primo comma, si applica a una siffatta operazione qualora si tratti di una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi del summenzionato articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e tale dipendente disponga, permanentemente, del diritto di utilizzare il veicolo di cui trattasi per fini privati e di escluderne altre persone, dietro versamento di un canone e per una durata convenuta superiore a trenta giorni.

Sulle spese

57 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, quale modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, deve essere interpretato nel senso che non rientra nel suo ambito di applicazione la messa a disposizione, da parte di un soggetto passivo al suo dipendente, di un veicolo destinato all'impresa, qualora tale operazione non costituisca una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della suddetta direttiva. Per contro, detto articolo 56, paragrafo 2, primo comma, si applica a una siffatta operazione qualora si tratti di una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi del summenzionato articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e tale dipendente disponga, permanentemente, del diritto di utilizzare il veicolo di cui trattasi per fini privati e di escluderne altre persone, dietro versamento di un canone e per una durata convenuta superiore a trenta giorni.

Firme