SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
12 febbraio 1998 *

Nel procedimento C-346/95,

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

Elisabeth Blasi

e

Finanzamt München I,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, 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 (Quinta Sezione),

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

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: F. G. Jacobs
cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo tedesco, dai signori Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat presso le stesso ministero, in qualità di agenti;

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

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della signora Blasi, rappresentata dall'avv. Hans-W. Weindl, del foro di Monaco di Baviera, del governo tedesco, rappresentato dai signori Ernst Röder e Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor presso il ministero federale dell'Economia, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal signor Jürgen Grunwald, all'udienza del 5 giugno 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 settembre 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 20 settembre 1995, pervenuta in cancelleria il 9 novembre successivo, il Finanzgericht di Monaco di Baviera ha sottoposto a questa Corte, ai sensi

dell'art. 177 del Trattato CE, tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, 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 Blasi e il Finanzamt München I (Ufficio tributario di Monaco di Baviera I; in prosieguo: il «Finanzamt») in merito all'assoggettabilità della signora Blasi all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») a titolo di prestazioni di alloggio considerate, in diritto tedesco, di breve durata, in quanto effettuate in base a contratti di locazione di durata inferiore a sei mesi.

3 Risulta dall'ordinanza di rinvio che le disposizioni della normativa tedesca applicabili ai fatti della causa principale, che corrispondono all'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, della sesta direttiva, sono contenute nella versione del 1980 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»).

4 Ai sensi dell'art. 4, punto 12, prima frase, lett. a), e seconda frase, dell'UStG:

«Tra le operazioni considerate all'art. 1, n. 1, punti 1-3, sono esentate:

(...)

12.

a) la locazione e l'affitto di beni immobili, di diritti cui si applicano le disposizioni del diritto civile relative agli immobili e di concessioni su beni demaniali, fondiari e immobiliari,

b) (...)

c) (...)

Non è esonerata la locazione di spazi ad uso abitativo e di camere da letto che un operatore mette a disposizione per l'alloggio di breve durata di soggetti diversi da familiari o amici (...)».

5 La signora Blasi dava in locazione diversi edifici situati in Monaco di Baviera, alloggiandovi, dal 1984, famiglie di profughi originarie dei paesi dell'Europa centrale e orientale, inviatile dall'ufficio municipale di assistenza sociale.

6 Risulta dall'ordinanza di rinvio che gli immobili destinati all'alloggio erano ordinari immobili ad uso abitativo, comprendenti diversi appartamenti ciascuno. Erano messe a disposizione delle famiglie camere interamente ammobiliate e dotate di impianti da cucina. La pulizia delle camere veniva effettuata dagli stessi profughi. La signora Blasi provvedeva alla fornitura e alla pulizia della biancheria da letto, nonché alla pulizia dei pavimenti, delle scale, dei bagni e dei sanitari. Non venivano serviti pasti agli occupanti. Gli immobili non avevano né portineria né sale comuni o altri spazi di soggiorno destinati a un uso collettivo.

7 La città di Monaco non aveva un diritto di requisizione, ma interveniva a titolo di intermediario e inviava gli interessati alla signora Blasi ogniqualvolta veniva a conoscenza della disponibilità di appartamenti presso quest'ultima.

8 Per i costi di alloggio, sopportati dalla città di Monaco, l'ufficio municipale di assistenza sociale rilasciava alla signora Blasi dichiarazioni di presa a carico, che si riferivano di solito a periodi di un mese e potevano essere prorogate in caso di necessità. Il pagamento veniva effettuato sulla base di un determinato importo giornaliero, stabilito di comune accordo tra la signora Blasi e la città di Monaco. Tale importo era pari, nel corso dell'anno controverso, vale a dire il 1984, alla somma di 25 DM al giorno e a persona.

9 I contratti di locazione erano conclusi a titolo individuale tra la signora Blasi e i locatari inviati dall'ufficio di assistenza sociale della città di Monaco. Nella maggior parte dei casi, la durata del soggiorno effettivo dei profughi era superiore a sei mesi. Risulta dall'ordinanza di rinvio che, con diverse lettere indirizzate alla città di Monaco, la signora Blasi aveva rifiutato alcuni profughi che intendevano alloggiare nei suoi edifici solo per un breve periodo, manifestando il desiderio di dare alloggi in locazione soltanto a persone che intendessero rimanere per almeno sei mesi. Tuttavia, i contratti di locazione conclusi dalla signora Blasi con i suoi locatari erano sempre firmati per una durata inferiore ai sei mesi.

10 Con avviso di accertamento 7 aprile 1987, la signora Blasi veniva assoggettata ad imposta sulla base della sua dichiarazione e l'IVA veniva fissata alla somma di 82 043 DM. A seguito delle conclusioni della relazione di verifica contabile del 28 dicembre 1990 il Finanzamt, con decisione rettificativa 13 luglio 1993, stabiliva l'importo dell'IVA a 151 278 DM, poiché la signora Blasi non aveva dichiarato tutte le operazioni imponibili da essa effettuate durante il periodo compreso tra il 1° gennaio e il 30 giugno 1984.

11 Poiché l'opposizione proposta avverso questa decisione rimaneva senza esito, la signora Blasi proponeva ricorso dinanzi al Finanzgericht di Monaco di Baviera.

12 La signora Blasi chiede che, a seguito di modifica dell'avviso di accertamento, della decisione rettificativa e della decisione di rigetto del reclamo, l'IVA richiesta per l'anno 1984 sia ridotta a zero. Il Finanzamt chiede invece il rigetto del ricorso.

13 Il Finanzgericht di Monaco di Baviera rileva, in via preliminare, che, secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof relativa all'art. 4, punto 12, dell'UStG, una prestazione di alloggio alberghiero è considerata imponibile se l'intenzione dell'operatore è di mettere i locali a disposizione solo per alloggio temporaneo. La durata effettiva della locazione è poco rilevante, poiché, secondo una giurisprudenza consolidata, nel caso di alloggio di profughi o di richiedenti l'asilo fornito da autorità pubbliche, occorre richiamarsi alla durata prevista nel contratto di locazione. La locazione è ritenuta di breve durata qualora la durata prevista nel contratto sia inferiore a sei mesi.

14 Il Finanzgericht di Monaco di Baviera rileva che, se questi criteri sono applicabili nella controversia dinanzi ad esso pendente, le operazioni effettuate dalla signora Blasi non risultano esentabili dall'IVA, poiché, anche se ella destinava gli alloggi che locava a una locazione di lunga durata, non è mai stato concluso alcun contratto di lunga durata. Soltanto a posteriori sarebbe possibile constatare che la locazione degli appartamenti con l'intermediazione della città di Monaco si è protratta per diversi anni e che la durata effettiva media della locazione è stata, secondo i calcoli della signora Blasi, di 14,4 mesi.

15 Il Finanzgericht di Monaco di Baviera rileva del pari che l'eccezione all'esenzione posta dall'art. 4, punto 12, seconda frase, dell'UStG è fondata sull'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, della sesta direttiva, che così dispone:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

a) (...)

b) l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione;

1. delle prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio;

(...)».

16 Poiché l'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, della sesta direttiva si limita a prevedere che le prestazioni di alloggio effettuate in settori aventi funzione analoga a quella alberghiera sono escluse dall'esenzione di cui beneficiano l'affitto e la locazione di beni immobili, senza considerare specificamente le prestazioni di alloggio di breve durata, il Finanzgericht di Monaco di Baviera si interroga sulla compatibilità con

questa disposizione dell'art. 4, punto 12, seconda frase, dell'UStG. Il Finanzgericht ha di conseguenza sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (sesta direttiva) debba essere interpretato nel senso che le "prestazioni di alloggio, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe", si risolvono semplicemente nella nozione di alloggio di breve durata di soggetti diversi da familiari o amici.

2) In caso di soluzione affermativa della questione sub 1):

a) Quale periodo di alloggio possa normalmente essere considerato di breve durata.

Se una "prestazione di alloggio effettuata nel settore alberghiero" non sussista più qualora l'operatore tenga a disposizione i locali per alloggi di lunga durata e ciò si traduca nella stipulazione di un contratto di locazione di lunga durata (oltre 6 mesi).

b) Se sia possibile un'esenzione pro rata temporis ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, qualora risulti che tutti i locali sono stati dati in locazione, a scelta, a breve o a lungo termine.

3) In caso di soluzione negativa della questione sub 1):

In base a quali criteri, di natura temporale, spaziale e concettuale, debba determinarsi la nozione di "prestazioni di alloggio, effettuate nel settore alberghiero

o in settori aventi funzioni analoghe" e quali di essi debbano configurarsi come vincolanti».

17 Con le sue questioni pregiudiziali, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice di rinvio domanda in sostanza se l'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, della sesta direttiva possa essere interpretato nel senso che le prestazioni corrispondenti, in diritto tedesco, alla nozione di alloggio di breve durata di soggetti diversi da familiari o amici costituiscano, in diritto comunitario, prestazioni di alloggio effettuate in settori aventi funzioni analoghe a quello alberghiero, con conseguente assoggettamento ad IVA. Il giudice di rinvio si domanda inoltre se sia compatibile con l'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, della sesta direttiva la distinzione tra prestazioni imponibili e prestazioni esentate secondo la durata dell'alloggio, riservandosi l'esenzione alle operazioni di locazione che si traducono nella stipulazione di un contratto di durata superiore a sei mesi, senza che rilevi la durata effettiva totale della locazione.

18 Occorre ricordare in via preliminare che, secondo giurisprudenza costante, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (sentenze 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. 1737, punto 13, e 11 agosto 1995, causa C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Racc. pag. I-2341, punto 19).

19 La parte di frase «ad eccezione (...) delle prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe», di cui all'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, della sesta direttiva, introduce un'eccezione all'esenzione prevista dalla stessa disposizione per l'affitto e la locazione di beni immobili. Esso sottopone quindi le operazioni considerate al regime generale della direttiva, che tende ad assoggettare all'imposta tutte le operazioni imponibili, salve le deroghe espressamente previste. Tale clausola non può quindi essere interpretata restrittivamente.

20 Occorre aggiungere che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 18 delle sue conclusioni, l'espressione «settori aventi funzioni analoghe» dev'essere interpretata estensivamente, dal momento che ha lo scopo di garantire che le prestazioni di alloggio temporaneo analoghe a quelle fornite nel settore alberghiero, in concorrenza potenziale con queste ultime, siano assoggettate ad imposta.

21 Per definire le prestazioni di alloggio che devono essere assoggettate ad imposta in deroga all'esenzione delle operazioni di affitto e locazione di beni immobili, ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, della sesta direttiva, gli Stati membri godono di un margine di valutazione discrezionale. Questo trova il suo limite nella finalità della stessa disposizione, che, in relazione alla messa a disposizione di spazi ad uso abitativo, vuole che le prestazioni — imponibili — di alloggio effettuate nell'ambito del settore alberghiero o di settori aventi funzioni analoghe siano tenute distinte dalle operazioni esentate, vale a dire la locazione e l'affitto di beni immobili.

22 Spetta di conseguenza agli Stati membri, all'atto della trasposizione dell'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, della sesta direttiva, introdurre criteri da essi ritenuti adeguati per stabilire tale distinzione.

23 Occorre osservare che il fatto di distinguere tra l'alloggio nel settore alberghiero (in quanto operazione imponibile) e la locazione di spazi ad uso abitativo (in quanto operazione esentata) in funzione della durata dell'alloggio costituisce un criterio distintivo adeguato in quanto l'alloggio alberghiero si distingue per l'appunto dalla locazione di uno spazio ad uso abitativo, tra l'altro, per la durata del soggiorno. In generale, il soggiorno in un albergo è piuttosto breve, mentre quello in un appartamento ad uso locativo è abbastanza lungo.

24 A questo proposito, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 20 delle sue conclusioni, l'uso del criterio della fornitura di un alloggio di breve durata — intesa come durata inferiore ai sei mesi — sembra un modo ragionevole per garantire che le operazioni effettuate da soggetti imponibili che esercitano un'attività analoga alla funzione essenziale svolta da un albergo, vale a dire fornire un alloggio temporaneo nell'ambito di un rapporto commerciale, siano assoggettate ad imposta.

25 Inoltre, per quanto riguarda la definizione della nozione di breve durata in diritto tedesco, il criterio tratto dalla giurisprudenza del Bundesfinanzhof, secondo il quale, per fruire dell'esenzione, è necessario provare l'intenzione, certificata da un contratto di locazione o da altro contratto, di dare in locazione un bene per una durata minima di sei mesi, appare un criterio di facile applicazione e idoneo a realizzare lo scopo cui tende l'art. 13, parte B, della sesta direttiva, che è garantire un'applicazione corretta e semplice delle esenzioni previste dalla stessa disposizione.

26 Si deve tuttavia riconoscere che, in talune situazioni probabilmente eccezionali, è possibile che alcune clausole del contratto di locazione, tra cui quella relativa alla durata, non rispecchino completamente la realtà del rapporto contrattuale, ad esempio perché il soggetto d'imposta non è in grado di fissare liberamente con i propri locatari la durata della locazione quando questa dipende dalle dichiarazioni di presa a carico delle autorità pubbliche. Ciò considerato, spetta in ultima analisi al giudice nazionale verificare se, per tali ragioni, che si traducono in particolare nella riconduzione automatica dei contratti di locazione, non si debba prendere in considerazione la durata effettiva totale dell'alloggio piuttosto che la durata iscritta nel contratto di locazione.

27 Considerato quanto precede, si deve rispondere al giudice di rinvio che l'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, della sesta direttiva può essere interpretato nel senso che sono imponibili, a titolo di prestazioni di alloggio effettuate nell'ambito di settori aventi funzioni analoghe a quello alberghiero, le prestazioni di alloggio di breve durata di

soggetti diversi da familiari o amici. A questo proposito, l'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, non osta all'assoggettamento all'imposta di contratti conclusi per una durata inferiore a sei mesi, dovendosi ritenere che tale durata rispecchi l'intenzione delle parti. Spetta tuttavia al giudice nazionale verificare se, nella controversia per la quale è adito, taluni elementi, quali la riconduzione automatica del contratto di locazione, non tendano a dimostrare che la durata iscritta nel contratto di locazione non rispecchia il vero intento delle parti, nel qual caso occorrerebbe prendere in considerazione la durata effettiva complessiva dell'alloggio anziché quella prevista nel contratto di locazione.

Sulle spese

28 Le spese sostenute dal governo tedesco e 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 Finanzgericht München con ordinanza 20 settembre 1995, dichiara:

L'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, 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, può essere interpretato nel senso che sono imponibili, a titolo di prestazioni di alloggio effettuate nell'ambito di settori aventi funzioni analoghe a quello alberghiero, le prestazioni di alloggio di breve durata di soggetti diversi da familiari o amici. A questo proposito, l'art. 13, parte B, lett. b), n. 1, non osta all'assoggettamento all'imposta di contratti conclusi per una durata inferiore a sei mesi, dovendosi ritenere che tale durata rispecchi l'intenzione delle parti. Spetta tuttavia al giudice nazionale verificare se, nella controversia per la quale è adito, taluni elementi, quali la riconduzione automatica del contratto di locazione, non tendano a dimostrare che la durata iscritta nel contratto di locazione non rispecchia il vero intento delle parti, nel qual caso occorrerebbe prendere in considerazione la durata effettiva complessiva dell'alloggio anziché la durata prevista nel contratto di locazione.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Edward Puissochet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 12 febbraio 1998.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

C. Gulmann