SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

3 marzo 2005 *

Nel procedimento C-428/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Vestre Landsret (Danimarca) con decisione 15 novembre 2002, pervenuta in cancelleria il 26 novembre 2002, nella causa

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

contro

Skatteministeriet,

e

Skatteministeriet

contro

Fonden Marselisborg Lystbådehavn,

* Lingua processuale: il danese.

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský e U. Lõhmus (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig. H. von Holstein, cancelliere aggiunto

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 23 settembre 2004,

viste le osservazioni presentate:

— per la Fonden Marselisborg Lystbådehavn, dai sigg. L. Henriksen e M. Andersen, advokaterne;

— per lo Skatteministeriet ed il governo danese, dal sig. J. Molde, in qualità di agente, assistito dal sig. P. Biering, advokat;

— per il governo ellenico, dai sigg. M. Apessos e K. Georgiadis, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e T. Fich, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 ottobre 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di due controversie tra, rispettivamente, la Fonden Marselisborg Lystbådehavn [Fondazione del porto per imbarcazioni da diporto di Marselisborg (Danimarca); in prosieguo: la «FML»] e lo Skatteministeriet (Ministero delle Finanze) e quest'ultimo e la FML in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») di operazioni di locazione, in un porto per imbarcazioni da diporto, di posti barca in acqua nonché di posti a terra per il rimessaggio invernale di imbarcazioni da diporto.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Ai sensi del suo undicesimo 'considerando', la sesta direttiva è diretta, in particolare, a redigere un elenco comune di esenzioni dall'IVA per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri.

4 L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva assoggetta ad IVA «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».

5 L'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva dispone quanto segue:

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

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

6 L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, che compare nel suo capo X, intitolato «Esenzioni», stabilisce quanto segue:

«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:

(...)

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;

2. delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli;

3. delle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;

4. delle locazioni di casseforti.

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione;

(...)».

La normativa nazionale

7 L'art. 13, n. 1, punto 8, della momsloven (legge relativa all'IVA) così recita:

«I seguenti beni e le seguenti prestazioni sono esentati dall'IVA:

(...)

8) L'amministrazione, la locazione e l'affitto di beni immobili, compresa la somministrazione di gas, acqua, elettricità e riscaldamento nel contesto della locazione o dell'affitto. L'esenzione non comprende peraltro la locazione di camere di albergo e simili, la locazione di camere in strutture che forniscono alloggio per periodi inferiori ad un mese, la locazione di terreni attrezzati per il campeggio, di terreni per parcheggio ovvero di spazi pubblicitari, nonché la locazione di armadietti di deposito».

Causa principale e questioni pregiudiziali

8 La gestione del porto per imbarcazioni da diporto di Marselisborg è affidata alla FML. Questa istituzione autonoma svolge, in particolare, attività di locazione di posti barca in acqua e di posti a terra per il rimessaggio invernale di tali imbarcazioni.

9 Un posto barca in acqua può essere oggetto di locazione per un anno, oppure su base mensile, o ancora per un periodo più breve, ossia uno o più giorni.

10 Nell'ipotesi di locazione su base annua, il locatario consegue il diritto di utilizzare un posto fisso e delimitato, nonché quello di fruire delle strutture comuni del porto, quali i servizi igienici e le docce. I posti barca sono adattati alle imbarcazioni in base alla loro dimensione. Ognuno di essi è dotato di un numero individuale ed è contrassegnato da pali d'ormeggio o da aste d'ormeggio oppure da pontili galleggianti con aste d'ormeggio. Se il locatario di un siffatto posto barca decide di non utilizzarlo per una durata superiore a 24 ore, il posto viene messo gratuitamente a disposizione dei visitatori di passaggio.

11 I locatari a lungo termine di posti barca in acqua con diritto di posto barca a terra devono pagare un canone di locazione annuo e versare una cauzione calcolata, in particolare, in base alle dimensioni dell'imbarcazione. Per contro, nel caso di locazione di un posto barca in acqua senza diritto ad un posto a terra non è richiesta alcuna cauzione. Tuttavia, in quest'ultima situazione, il canone annuo è più elevato.

12 Nell'ipotesi di locazione su base mensile deve essere versato mensilmente un canone di locazione, ma non è richiesta alcuna cauzione. In linea di principio, al locatario viene assegnato un posto numerato, circoscritto e adattato alla sua imbarcazione.

13 La locazione a breve termine è prevista per i visitatori di passaggio, che ricevono posti barca nel porto solo per uno o più giorni. Per questo tipo di locazione non è richiesta alcuna cauzione.

14 Per quanto concerne la locazione di posti barca a terra, essa conferisce all'utente il diritto di utilizzare un determinato posto destinato al rimessaggio della sua imbarcazione. Tale posto consiste in un cavalletto, ossia una struttura sulla quale viene messa l'imbarcazione, contrassegnato da un numero e al quale il locatario può liberamente accedere per sorvegliare e preparare la propria imbarcazione.

15 La controversia nella causa principale deriva dal fatto che, rispondendo ad una domanda inviata nel 1999 dalla FML all'autorità fiscale regionale di Århus (Danimarca), quest'ultima ha ritenuto che i proventi della locazione di posti barca fossero assoggettati ad IVA. La FML ha contestato tale decisione dinanzi al Landsskatteret (Danimarca).

16 Nell'ordinanza 6 dicembre 2000 questo giudice ha dichiarato che la locazione di posti barca in acqua non poteva beneficiare dell'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 13, n. 1, punto 8, della momsloven, in quanto tale attività non poteva essere considerata alla stregua di una locazione di beni immobili. Il Landsskatteret ha reputato che il proprietario dell'imbarcazione non affitti un'area circoscritta ed identificabile oppure una parte di un immobile, bensì acquisisca unicamente un diritto di uso che consiste nel disporre di un posto barca in acqua per la sua imbarcazione nel porto.

17 Per contro, quanto al rimessaggio invernale dell'imbarcazione, il Landsskatteret ha statuito che tale attività non è assoggettata all'IVA, dato che può essere qualificata come «locazione di beni immobili» ai sensi dell'art. 13, n. 1, punto 8, della momsloven. Egli ha infatti ritenuto che il proprietario dell'imbarcazione affitti, ad un prezzo determinato in proporzione alla superficie occupata, un'area circoscritta e identificabile, dove può liberamente recarsi nel periodo invernale. Secondo detto giudice, siffatta locazione non è compresa nella deroga relativa alle «locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli», in quanto le imbarcazioni non rientrano nella nozione di «veicoli» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), punto 2, della sesta direttiva.

18 Sia la FML sia lo Skatteministeriet hanno presentato ricorso avverso la detta ordinanza del Landsskatteret dinanzi al Vestre Landsret. Quest'ultimo, ritenendo che la soluzione della controversia sottopostagli richiedesse l'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva IVA (...) debba essere interpretato nel senso che la nozione di "*locazione di beni immobili*" comprende

la locazione di un posto barca, consistente in una parte dell'area portuale sulla terraferma, nonché in un'area circoscritta e identificabile in acqua.

2) Se l'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la nozione di "veicoli" comprende le imbarcazioni».

Sulla prima questione

19 Con la prima questione il giudice del rinvio vuole sapere se l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva vada interpretato nel senso che nella nozione di locazione di beni immobili rientra la locazione di posti in acqua previsti per l'ormeggio di imbarcazioni, nonché di posti per il rimessaggio a terra di tali imbarcazioni nell'area portuale.

Osservazioni presentate alla Corte

20 La FML sostiene che la sua attività di locazione di posti barca in acqua nonché di posti barca a terra per il rimessaggio delle imbarcazioni risponde alle condizioni fissate dalla giurisprudenza della Corte per costituire una locazione di beni immobili ai sensi della sesta direttiva. A suo parere, infatti, la sua attività dà luogo al pagamento di un canone di locazione, il posto è affittato per un periodo contrattuale preciso e detta locazione determina il trasferimento al locatario dei diritti di utilizzare la proprietà e di escluderne i terzi.

21 Quanto alla natura dell'oggetto affittato, essa afferma che le strutture portuali sono costruzioni fisse che non possono essere agevolmente smontate o spostate.

22 Il governo danese ritiene che la locazione di posti barca non possa essere considerata locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, in quanto le deroghe previste a questo articolo vanno interpretate restrittivamente.

23 Secondo il detto governo, anche se le strutture portuali possono essere considerate «immobili», termine che costituisce l'elemento essenziale per analizzare la nozione di «beni immobili» ai sensi della sesta direttiva, l'utilizzo di tali strutture in occasione dell'ormeggio costituisce solo una prestazione accessoria che, dal punto di vista fiscale, deve essere trattata come la prestazione principale, ossia l'assegnazione ai proprietari di imbarcazioni di un posto in acqua nel porto. Orbene, quest'ultimo non presenterebbe i requisiti per rientrare nella nozione di beni immobili.

24 Al contrario, la locazione al proprietario di un'imbarcazione di un posto barca a terra, chiaramente circoscritto, da utilizzare per il rimessaggio nel periodo invernale dovrebbe essere considerata locazione di un bene immobile ai sensi della sesta direttiva.

25 Il governo ellenico, come il governo danese, è dell'avviso che la nozione di «locazione di beni immobili» non riguardi un posto circoscritto e identificabile in acqua, ma copra la locazione di posti a terra per il rimessaggio invernale di imbarcazioni.

26 La Commissione delle Comunità europee sostiene che dall'interpretazione molto ampia dei termini «affitto e la locazione di beni immobili» data dalla Corte si evince che la locazione di una parte di un'area portuale sulla terraferma, destinata al rimessaggio delle imbarcazioni, costituisce incontestabilmente una locazione di beni immobili ai sensi della sesta direttiva. Inoltre, la locazione di un posto barca in acqua non può essere trattata diversamente in funzione dell'esistenza di particolarità tecniche quali l'ormeggio dell'imbarcazione ad una boa o ad un pontile galleggiante piuttosto che l'ancoraggio al fondo del mare o l'ormeggio ad un palo di alaggio piantato nel suolo.

Giudizio della Corte

27 Secondo costante giurisprudenziale, le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario e devono pertanto ricevere una definizione comunitaria (v. sentenze 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I-6301, punto 51; 16 gennaio 2003, causa C-315/00, Maierhofer, Racc. pag. I-563, punto 25; 12 giugno 2003, causa C-275/01, Sinclair Collis, Racc. pag. I-5965, punto 22, e 18 novembre 2004, causa C-284/03, Temco Europe, Racc. pag. I-11237, punto 16).

28 In mancanza di una definizione della nozione di «locazione di beni immobili» all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, essa deve essere interpretata alla luce del contesto nel quale si inserisce, nonché della finalità e della struttura di tale direttiva, tenendo conto particolarmente della ratio legis dell'esenzione che essa prevede (v., in tal senso, sentenza Temco Europe, citata, punto 18).

29 In proposito, dato che le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo, esse devono essere interpretate restrittivamente (v., in particolare, sentenza Commissione/Irlanda, citata, punto 52; 12 settembre 2000, causa C-359/97, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-6355, punto 64, e Sinclair Collis, cit., punto 23).

30 In diverse sentenze la Corte ha definito la locazione di beni immobili, ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, come il diritto conferito dal proprietario di un immobile al locatario, dietro corrispettivo e per una durata convenuta, di occupare tale immobile e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto (v., in tal senso, sentenze Commissione/Irlanda, cit., punti 52-57; 9 ottobre 2001, causa C-409/98, Mirror Group, Racc. pag. I-7175, punto 31; 4 ottobre 2001, causa C-326/99, «Goed Wonen», Racc. pag. I-6831, punto 55, e Temco Europe, citata, punto 19).

31 Nella causa principale è pacifico che i rapporti tra la FML e gli utilizzatori dei posti barca a terra, i quali per un certo periodo dispongono dell'uso esclusivo dei posti loro assegnati, rientrano nella nozione di locazione ai sensi della detta disposizione. Lo stesso vale per i rapporti tra la FML e gli utilizzatori di posti barca in acqua anche se, in via occasionale, un posto di questo tipo può essere provvisoriamente occupato da un'imbarcazione diversa da quella del titolare del detto posto quando quest'ultimo non lo stia usando per la propria imbarcazione. Dato che siffatto utilizzo occasionale non arreca pregiudizio al titolare, esso non può essere considerato idoneo a snaturare il rapporto tra quest'ultimo ed il gestore del porto.

32 Pertanto, per risolvere la prima questione, resta da stabilire se, rispettivamente, i posti barca a terra e i posti barca in acqua vadano considerati beni immobili.

33 Per quanto riguarda i posti barca a terra, occorre dichiarare che il suolo utilizzato per il rimessaggio delle imbarcazioni è un bene immobile.

34 Per quanto concerne i posti barca in acqua, dalla decisione di rinvio emerge che la FML è proprietaria del terreno e del bacino portuali. Il fatto che tale terreno sia completamente o parzialmente sommerso dall'acqua non osta alla sua classificazione quale bene immobile che può essere oggetto di locazione o di affitto. In qualità di proprietaria, la FML può concedere in affitto tale terreno nella sua interezza, comprese le sue parti circoscritte. Oggetto della locazione, tuttavia, non è una certa quantità di acqua, ma una parte determinata del detto bacino. Tale superficie sommersa dall'acqua è delimitata in modo permanente e non è suscettibile di spostamento.

35 Pertanto, come osserva l'avvocato generale al punto 32 delle conclusioni, anche interpretando restrittivamente l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, un posto barca in un bacino portuale soddisfa la definizione di bene immobile ai sensi della disposizione medesima.

36 Occorre quindi risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la nozione di locazione di beni immobili comprende la locazione di posti previsti per l'ormeggio d'imbarcazioni nonché di posti barca a terra per il rimessaggio di tali imbarcazioni nell'area portuale.

Sulla seconda questione

37 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede se la nozione di «veicoli» di cui all'art. 13, parte B, lett. b), punto 2, della sesta direttiva comprenda le imbarcazioni.

Osservazioni presentate alla Corte

38 La FML sostiene che dagli artt. 15, punto 2, 28 bis, punto 2, lett. a), e 28 quindecies, punto 4, lett. b) e c), della sesta direttiva risulta che il legislatore comunitario ha operato una distinzione tra i termini «mezzi di trasporto» e «veicoli». Quando una disposizione riguarda tutte le forme di mezzi di trasporto, ossia aeromobili, veicoli a motore, imbarcazioni ecc., viene utilizzata l'espressione «mezzi di trasporto». Al contrario, la nozione di «veicoli» viene impiegata solo per indicare i mezzi di trasporto terrestri in grado di viaggiare su strada. La nozione di «veicoli» di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva comprenderebbe quindi solamente i mezzi di trasporto terrestri. Di conseguenza, la seconda questione andrebbe risolta negativamente.

39 I governi danese ed ellenico ritengono che la nozione di «veicoli» non debba essere interpretata restrittivamente. Detta nozione dovrebbe dunque comprendere tutto ciò che una persona può trasportare da un punto ad un altro, comprese le imbarcazioni.

40 La Commissione sostiene altresì che nonostante le divergenze terminologiche tra le varie versioni linguistiche dell'art. 13, parte B, lett. b), punto 2, della sesta direttiva il termine «veicoli» è in realtà utilizzato in modo coerente in tutte queste versioni e comprende i mezzi di trasporto in senso lato, comprese le imbarcazioni. Un'interpretazione contraria determinerebbe conseguenze illogiche, incompatibili con il principio della neutralità fiscale.

Giudizio della Corte

41 I termini utilizzati nelle varie versioni linguistiche del detto art. 13, parte B, lett. b), punto 2, per definire la nozione di «veicoli» non sono coerenti. Come rileva giustamente la Commissione, determinate versioni linguistiche, tra cui la francese, l'inglese, l'italiana, la spagnola, la portoghese, la tedesca e la finlandese, fanno rientrare in tale nozione i mezzi di trasporto in generale, compresi gli aeromobili e le imbarcazioni. Per contro, altre versioni, quale la danese, la svedese, l'olandese e la greca, hanno scelto un termine più preciso e avente un significato più limitato, con cui si indicano principalmente «mezzi di trasporto terrestri». In particolare, il termine danese «kjøretøjer» si riferirebbe a mezzi di trasporto terrestre su ruote.

42 In proposito occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, in caso di disparità tra le diverse versioni linguistiche di una disposizione comunitaria, essa deve essere intesa in funzione del sistema e della finalità della normativa di cui fa parte (v., in particolare, sentenze 27 marzo 1990, causa C-372/88, Cricket St Thomas, Racc. pag. I-1345, punto 19, e 14 settembre 2000, causa C-384/98, D., Racc. pag. I-6795, punto 16).

43 Orbene, per quanto concerne la locazione di aree destinate al parcheggio dei veicoli, l'art. 13, parte B, lett. b), punto 2, della sesta direttiva introduce un'eccezione all'esenzione prevista da tale articolo per l'affitto e la locazione di beni immobili. Esso sottopone quindi le operazioni considerate al regime generale di detta direttiva, che tende ad assoggettare ad IVA tutte le operazioni imponibili, salvo le deroghe espressamente previste. Tale disposizione non può quindi essere interpretata

restrittivamente (v. sentenza 12 febbraio 1998, causa C-346/95, Blasi, Racc. pag. I-481, punto 19).

44 Pertanto, il termine «veicoli» impiegato in tale disposizione va interpretato come diretto a designare tutti i mezzi di trasporto, comprese le imbarcazioni.

45 La locazione di posti barca non si limita, infatti, al solo diritto di occupare, in via esclusiva, la superficie dell'acqua, ma implica anche la messa a disposizione di varie attrezzature portuali, segnatamente per l'ormeggio dell'imbarcazione, delle strutture per lo sbarco e l'imbarco dell'equipaggio, nonché l'eventuale utilizzo da parte di quest'ultimo di vari servizi igienici o di altri servizi. Ebbene, come osserva l'avvocato generale al paragrafo 51 delle conclusioni, nessuna delle considerazioni, in particolare di ordine sociale, che sono alla base delle esenzioni dall'IVA a favore della locazione di beni immobili può essere applicata alla locazione di posti barca così come essa si realizza nelle circostanze di cui alla causa principale.

46 Pertanto, alla luce degli obiettivi di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, il punto 2 di detta disposizione, che esclude dalla deroga all'assoggettamento ad IVA la locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli, deve essere interpretato nel senso che si applica, in via generale, alla locazione di aree destinate al parcheggio di tutti i mezzi di trasporto, comprese le imbarcazioni.

47 Visto quanto precede, occorre risolvere la seconda questione dichiarando che l'art. 13, parte B, lett. b), punto 2, della sesta direttiva va interpretato nel senso che la nozione di «veicoli» comprende le imbarcazioni.

Sulle spese

48 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare osservazioni alla Corte, diverse da quelle delle dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

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

1) **L'art. 13, parte B, lett. b), 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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, deve essere interpretato nel senso che la nozione di locazione di beni immobili comprende la locazione di posti previsti per l'ormeggio di imbarcazioni, nonché di posti barca a terra per il rimessaggio di tali imbarcazioni nell'area portuale.**

2) **L'art. 13, parte B, lett. b), punto 2, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 92/111, deve essere interpretato nel senso che la nozione di «veicoli» comprende le imbarcazioni.**

Firme