SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
2 maggio 1996 *

Nel procedimento C-231/94,

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

Faaborg-Gelting Linien A/S

e

Finanzamt Flensburg,

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), ed in particolare dei suoi artt. 5, 6, 8 e 9,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori C. N. Kakouris, presidente di sezione, G. Hirsch, G. F. Mancini (relatore), F. A. Schockweiler e P. J. G. Kapteyn, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: G. Cosmas
cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo tedesco, dai signori E. Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e B. Kloke, Regierungsrat presso lo stesso ministero, in qualità di agenti;

— per il governo italiano, dal professor U. Leanza, capo del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dal signor I. Braguglia, avvocato dello Stato;

— per il governo olandese, dal signor A. Bos, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

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

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Faaborg-Gelting Linien A/S, con l'avv. D. Behrens, del foro di Kiel, del governo tedesco, rappresentato dal signor B. Kloke, del governo olandese, rappresentato dal signor J. S. Van den Oosterkamp, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal signor J. Grunwald, all'udienza del 23 novembre 1995,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 1° febbraio 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 30 maggio 1994, pervenuta alla Corte l'11 agosto seguente, il Bundesfinanzhof ha sollevato, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, tre questioni pregiudiziali 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»), ed in particolare dei suoi artt. 5, 6, 8 e 9.

2 Le questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra la Faaborg-Gelting Linien A/S (in prosieguo: la «FG-Linien»), con sede in Danimarca, e l'amministrazione tributaria tedesca in merito all'imposizione fiscale di operazioni consistenti nel servire pasti da consumarsi a bordo dei traghetti che svolgono servizio regolare di linea tra il porto di Faaborg (Danimarca) e quello di Gelting (Germania).

3 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, si considera «cessione di un bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Secondo l'art. 6, n. 1, si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi del citato art. 5.

4 La determinazione del luogo delle operazioni imponibili è disciplinata dagli artt. 8 e 9 della sesta direttiva. Ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. b),

«1. Si considera come luogo di cessione di un bene:

a) (...)

b) se il bene non viene spedito o trasportato: il luogo dove il bene si trova al momento della cessione».

5 L'art. 9, n. 1, ha invece il seguente tenore:

«1. Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

6 Ritenendo che le operazioni di ristorazione di cui trattasi costituissero prestazioni di servizi ai sensi dell'Umsatzsteuergesetz (legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: l'«UStG») e supponendo pertanto che il relativo luogo di imposizione fosse, ai sensi dell'art. 9 della sesta direttiva, il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica, la FG-Linien non ha menzionato tali operazioni nelle dichiarazioni dei redditi presentate all'amministrazione tributaria tedesca per gli anni 1984-1989.

7 L'amministrazione tributaria tedesca ha invece ritenuto che le operazioni di ristorazione configurassero cessioni di beni ai sensi dell'UStG, imponibili, a norma dell'art. 8 della sesta direttiva, nel luogo in cui il bene si trova al momento della

cessione. Ha pertanto emesso nei confronti della FG-Linien avvisi di accertamento per le operazioni di ristorazione effettuate sul traghetto nel periodo di cui trattasi, allorché si trovava nell'ambito di applicazione territoriale dell'UStG.

8 Poiché tanto il reclamo al Finanzamt quanto il ricorso dinanzi al Finanzgericht sono stati respinti, la FG-Linien ha proposto ricorso in cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof.

9 Nell'ordinanza di rinvio, il Bundesfinanzhof afferma che, ai sensi dell'UStG, le operazioni di ristorazione devono essere considerate cessioni di beni. Una qualificazione del genere non sarebbe in contrasto, in particolare, con gli artt. 5 e 6 della sesta direttiva, i quali non conterrebbero disposizioni specifiche che qualifichino le operazioni di ristorazione come cessioni di beni o come prestazioni di servizi. Atteso che non tutti gli Stati membri qualificherebbero tali operazioni come cessioni di beni, esse rischierebbero di subire una doppia imposizione, il che si potrebbe però evitare mediante un'interpretazione uniforme.

10 Il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Quale disciplina contenga la sesta direttiva (77/388/CEE) in ordine all'imposizione della cifra d'affari in caso di consegna di vivande da consumare in loco (operazioni di ristorazione).

2) Nel caso in cui manchi tale disciplina, quale disciplina di diritto comunitario valga per le operazioni di ristorazione su mezzi di trasporto che circolano fra Stati membri in cui vigono norme diverse in ordine al luogo dell'operazione imponibile.

3) Nel caso in cui manchi una disciplina di diritto comunitario, se i singoli Stati membri possano conservare le proprie norme divergenti in materia di operazioni di ristorazione o di luogo della prestazione qualora, nel singolo caso, evitino mediante accordi la doppia imposizione della cifra d'affari».

11 Con la prima questione, il giudice di rinvio chiede in sostanza se le operazioni di ristorazione costituiscano cessioni di beni ai sensi dell'art. 5 della sesta direttiva, che, secondo il disposto dell'art. 8, n. 1, lett. b), si considerano avvenute nel luogo in cui il bene si trova al momento della cessione, o se costituiscano invece prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, che, in conformità all'art. 9, n. 1, della stessa direttiva, si considerano effettuate nel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica.

12 Per accertare se un'operazione configuri cessione di beni o prestazione di servizi, occorre prendere in considerazione tutte le circostanze in cui essa si svolge, così da rinvenirne gli elementi caratteristici.

13 Si deve rilevare in proposito che la fornitura di bevande e di pasti preparati pronti al consumo immediato è il risultato di una serie di servizi che va dalla cottura dei cibi alla loro consegna materiale su un sostegno, e che si accompagna alla predisposizione in favore del cliente di un'infrastruttura comprendente tanto una sala di ristoro con annessi (guardaroba ecc.) quanto gli arredi e le stoviglie. Vi possono essere persone fisiche, la cui attività professionale consiste nell'effettuare tali operazioni di ristorazione, che provvedono ad apparecchiare i tavoli, a consigliare il cliente e a fornirgli spiegazioni sulle vivande o sulle bevande proposte, a servire a tavola tali prodotti e, infine, a sparecchiare dopo il consumo.

14 Emerge pertanto che l'operazione di ristorazione è caratterizzata da una serie di elementi e di atti, dei quali la cessione di cibi è soltanto una parte e nel cui ambito predominano ampiamente i servizi. Essa dev'essere pertanto considerata come prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva. Diverso è il caso di un'operazione avente ad oggetto alimenti «da asportare», non accompagnata da servizi volti a rendere più piacevole il consumo in loco in un ambiente adeguato.

15 Una volta stabilito che l'operazione di ristorazione effettuata a bordo di traghetti costituisce una prestazione di servizi, occorre determinare il luogo in cui essa si considera avvenuta.

16 Sul punto, si evince da una giurisprudenza costante (v. sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 17) che, secondo l'art. 9, n. 1, il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro.

17 Secondo questa stessa giurisprudenza, dal contesto delle nozioni usate dall'art. 9 si desume che il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro di attività abbia una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi (punto 18 della sentenza citata).

18 Tali circostanze non paiono ricorrere nel caso di un punto di ristoro su una nave, in particolar modo allorché, come nel caso di specie, la sede permanente del gestore della nave fornisca un criterio di connessione utile ai fini dell'imposizione fiscale.

19 La prima questione dev'essere pertanto risolta nel senso che le operazioni di ristorazione vanno considerate prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva, che si ritengono effettuate nel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica, in conformità all'art. 9, n. 1, della stessa direttiva.

20 Alla luce di tale soluzione, non occorre risolvere la seconda e la terza questione.

Sulle spese

21 Le spese sostenute dai governi tedesco, italiano e olandese 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 (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Bundesfinanzhof con ordinanza 30 maggio 1994, dichiara:

Le operazioni di ristorazione debbono essere considerate prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 6, 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, che si ritengono effettuate nel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica, in conformità all'art. 9, n. 1, della stessa direttiva.

Kakouris Hirsch Mancini

Schockweiler Kapteyn

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 2 maggio 1996.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

C. N. Kakouris