SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
6 febbraio 1997 *

Nel procedimento C-247/95,

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

Finanzamt Augsburg-Stadt

e

Marktgemeinde Welden,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 4, nn. 1, 2 e 5, nonché dell'art. 13, parti B e C, 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 (Sesta Sezione),

composta dai signori G. F. Mancini, presidente di sezione, J. L. Murray, C. N. Kakouris, P. J. G. Kapteyn e H. Ragnemalm (relatore), giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: A. La Pergola
cancelliere: R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il Finanzamt Augsburg-Stadt, dal signor Alto Schwarz, leitender Regierungsdirektor, Amtvorsteher, in qualità di agente;

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

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 24 ottobre 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 21 marzo 1995, pervenuta alla Corte il 17 luglio successivo, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 4, nn. 1, 2 e 5, nonché dell'art. 13, parti B e C, 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 il Finanzamt Augsburg-Stadt e la Marktgemeinde Welden, comune tedesco (in prosieguo: il «Comune»), in merito alla natura di quest'ultimo di soggetto passivo ai fini dell'IVA.

3 L'art. 4 della sesta direttiva definisce la nozione di soggetto passivo. Per quanto attiene agli enti pubblici, il n. 5 del detto articolo così recita:

«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti pubblici esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D quando esse non sono trascurabili.

Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma degli articoli 13 o 28».

4 L'art. 13 della sesta direttiva prevede che talune attività o operazioni siano esenti da imposta. Tra tali attività o operazioni, l'art. 13, parte B, lett. b), menziona l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione di talune operazioni che esulano dalla fattispecie in esame.

5 L'art. 13, parte C, della sesta direttiva stabilisce tuttavia che gli Stati membri possano accordare ai propri soggetti passivi il diritto di optare per l'imponibilità dell'affitto e della locazione di beni immobili.

6 A termini dell'art. 4, punto 12, dell'Umsatzsteuergesetz del 1980 (legge tedesca relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: l'«UStG»), l'affitto e la locazione di beni immobili sono esenti, in linea di principio, dall'imposta.

7 Ai sensi dell'art. 9 dell'UStG l'imprenditore può assoggettare ad imposta un fatturato altrimenti non imponibile in base segnatamente, all'art. 4, punto 12, della detta legge, quando il fatturato, per esigenze dell'impresa, sia realizzato presso altro imprenditore.

8 Il termine «imprenditore» è definito all'art. 2, primo comma, dell'UStG, come «colui che svolge attività industriale, commerciale o professionale senza vincolo di subordinazione». A termini del successivo terzo comma, le persone giuridiche di diritto pubblico possono svolgere attività imprenditoriale solamente laddove si tratti di enti di carattere industriale o commerciale o di aziende agricole o silvicole.

9 Dal fascicolo della causa principale emerge che il Comune avviava la costruzione di un nuovo edificio i cui locali venivano ceduti in locazione, dal Comune stesso, ad un ristorante che ne ricavava una locanda. Il Comune non forniva le attrezzature dell'attività di ristorazione, quali le cucine, le macchine, i forni, la mobilia e le stoviglie.

10 Ai sensi dell'art. 9 dell'UStG, il Comune rinunciava all'esenzione dei canoni di locazione, prevista dall'art. 4, punto 12, della detta legge, e dichiarava come imposta versata a monte l'IVA relativa ai costi di costruzione dell'immobile.

11 L'Amministrazione finanziaria, il Finanzamt Augsburg-Stadt, non riconosceva la rinuncia operata dal Comune, sulla base del rilievo che la locazione della locanda nel nuovo edificio non costituiva un'attività di carattere industriale o commerciale, atteso che con l'immobile non era stata anche ceduta in locazione l'attrezzatura necessaria all'utilizzazione imprenditoriale dell'immobile medesimo. Non avendo agito in qualità di imprenditore, il Comune non poteva essere quindi considerato quale soggetto passivo ai fini dell'IVA.

12 Avverso tale decisione il Comune ricorreva dinanzi al Finanzgericht, che accoglieva la domanda sulla base del ragionamento seguente. Secondo un orientamento generalmente accolto in Germania, la locazione di un'azienda è equiparata ad attività di carattere industriale o commerciale solamente qualora il locatore fornisca le attrezzature eventualmente necessarie in considerazione delle caratteristiche dell'azienda medesima e ne consenta l'utilizzazione al locatario. In caso contrario, si tratta di gestione di patrimonio. Tuttavia, dalle disposizioni della sesta direttiva emergerebbe che la natura di imprenditore è esclusa per un ente di diritto pubblico solamente qualora tale ente agisca nell'ambito di pubblici poteri. Atteso che, nella specie, il Comune non avrebbe agito nei confronti del locatario in qualità di pubblica autorità, bensì in qualità di gestore privato, il Finanzgericht ritiene che debba essergli riconosciuto lo status di imprenditore e che possa quindi avvalersi direttamente delle disposizioni della sesta direttiva.

13 Il Finanzamt Augsburg-Stadt proponeva ricorso per cassazione dinanzi al Bundesfinanzhof, che disponeva la sospensione del procedimento e la sottoposizione alla Corte di giustizia delle seguenti tre questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 4, n. 5, quarto comma, della direttiva 77/388/CEE autorizzi gli Stati membri, nel caso di enti di diritto pubblico, a trattare attività esentate da imposta, ma per le quali si possa optare per l'imposizione, come attività della pubblica amministrazione, benché tali enti le esercitino alle stesse condizioni di diritto e allo stesso modo degli operatori economici privati.

2) Nel caso di soluzione negativa della questione sub 1: se, a norma dell'art. 13, parte C, secondo comma, della direttiva 77/388/CEE, il diritto di optare per l'imposizione possa essere limitato in modo che le attività di cui all'art. 13, parte C, primo comma, della direttiva 77/388/CEE vengano considerate solo a determinate condizioni come attività commerciali, ove esse siano esercitate da enti di diritto pubblico.

3) Nel caso in cui anche tale questione debba essere risolta in senso negativo: se un ente di diritto pubblico possa far valere direttamente il combinato disposto dell'art. 4, nn. 1 e 2, e del n. 5 della stessa norma della direttiva 77/388/CEE per opporsi all'applicazione di una disposizione nazionale anche qualora l'applicazione della disciplina di tale direttiva risulti sì indirettamente favorevole ai fini della deduzione, ma per il resto pregiudizievole».

Sulla prima questione

14 La Commissione osserva che l'art. 4, n. 5, quarto comma, della sesta direttiva consente agli Stati membri di considerare come soggetti esenti taluni enti pubblici che,

secondo il sistema della direttiva medesima, dovrebbero essere, in linea di principio, considerati soggetti passivi, nel caso in cui le attività da essi esercitate siano esenti da imposta ai sensi dell'art. 13 della direttiva stessa. Le due soluzioni, vale a dire non riconoscere agli enti pubblici lo status di soggetto passivo o riconoscere loro tale status ed esentarli dall'imposta, condurrebbero allo stesso risultato.

15 Tuttavia, l'art. 4, n. 5, quarto comma, in quanto disposizione derogatoria al sistema di principio attuato dalla sesta direttiva, dovrebbe essere oggetto, secondo la Commissione, di interpretazione restrittiva ed applicarsi alle attività esentate dall'art. 13 solamente nel caso in cui le disposizioni del detto articolo le ricolleghino espressamente agli enti pubblici.

16 La Commissione ritiene conseguentemente che gli Stati membri non siano autorizzati, ai sensi dell'art. 4, n. 5, quarto comma, della sesta direttiva, a escludere dall'assoggettamento gli enti pubblici per quelle attività che, come la locazione di beni immobili, non rispondano all'esigenza esposta al punto precedente.

17 Si deve anzitutto rilevare in proposito che le attività esercitate in quanto pubbliche autorità, ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva, sono quelle svolte dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati (sentenze 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e a., Racc. pag. 3233, e 15 maggio 1990, causa C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino e a., Racc. pag. I-1869, punto 8).

18 Nella specie della causa principale, non emerge dal fascicolo che il Comune abbia agito in quanto pubblica autorità ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva. Sembra, al contrario, che l'attività di locazione sia stata posta in essere in base allo stesso regime giuridico cui sono sottoposti gli operatori economici privati. Tale disposizione non consente quindi di negare al Comune lo status di soggetto passivo.

19 Occorre fare tuttavia riferimento all'art. 4, n. 5, quarto comma, della direttiva, che, al di fuori delle attività degli enti pubblici non imponibili sulla base del primo comma della disposizione medesima, lascia agli Stati membri la facoltà di considerare quali attività della pubblica amministrazione quelle esenti da imposta a norma dell'art. 13 della direttiva stessa e, conseguentemente, di escludere per tali attività l'assoggettamento degli enti pubblici.

20 Atteso che l'art. 4, n. 5, quarto comma, della sesta direttiva non opera alcuna distinzione nell'ambito di tali attività, gli Stati membri sono autorizzati ad escludere l'assoggettamento degli enti pubblici che svolgano attività esenti ai sensi dell'art. 13 della direttiva stessa, ancorché tali attività siano svolte secondo modalità analoghe a quelle di un operatore economico privato.

21 Nel caso in cui debba ritenersi, ai sensi dell'art. 4, n. 5, quarto comma, della sesta direttiva, che un ente pubblico abbia svolto un'attività in quanto pubblica autorità, spetta al giudice nazionale valutare eventualmente se sussistano i requisiti di cui al successivo secondo comma.

22 Alla luce delle considerazioni che precedono, la prima questione dev'essere risolta affermando che l'art. 4, n. 5, quarto comma, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che consente agli Stati membri di ritenere che le attività elencate all'art. 13 della direttiva stessa siano esercitate da enti pubblici in quanto pubbliche autorità, ancorché tali attività siano svolte secondo modalità analoghe a quelle di un operatore economico privato.

Sulla seconda e terza questione

23 Considerato che la seconda e la terza questione si riferiscono unicamente all'ipotesi in cui sia data risposta negativa alla prima questione, non occorre procedere al loro esame.

Sulle spese

24 Le spese sostenute dalla Commissione delle Comunità europee, che ha 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 21 marzo 1995, dichiara:

L'art. 4, n. 5, quarto comma, 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, dev'essere interpretato nel senso che consente agli Stati membri di ritenere che le attività elencate all'art. 13 della direttiva stessa siano esercitate da enti pubblici in quanto pubbliche autorità, ancorché tali attività siano svolte secondo modalità analoghe a quelle di un operatore economico privato.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Ragnemalm

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 6 febbraio 1997.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

G. F. Mancini