CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE ELEANOR SHARPSTON presentate il 18 luglio 2007 [1]

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale, la Sezione di Vienna dell'Unabhängiger Finanzsenat (commissione tributaria indipendente) vuole sapere se nella nozione di «affitto e locazione di beni immobili» di cui alla normativa comunitaria in materia di IVA rientri la concessione del diritto di pescare in un determinato specchio d'acqua, sotto forma di un contratto di affitto concluso per la durata di dieci anni da parte del proprietario del fondo sul quale si trova lo specchio d'acqua o da parte del titolare di diritti di pesca relativi a uno specchio d'acqua appartenente al demanio pubblico.

Normativa comunitaria

2. All'epoca dei fatti del procedimento principale, l'IVA era armonizzata dalla sesta direttiva [2], il cui art. 13, parte B, disponeva tra l'altro:

«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;

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — 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, modificata a più riprese, ma non nelle disposizioni rilevanti ai fini della presente controversia). Il 1° gennaio 2007 la sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

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;

(...)» [3].

3. L'art. 13, parte C, lett. a), autorizzava gli Stati membri ad accordare ai soggetti passivi — fatte salve le eventuali restrizioni e le modalità stabilite dallo Stato — il diritto di optare per l'imposizione in caso di affitto e locazione di beni immobili [4].

Normativa austriaca

4. L'art. 6, n. 1, punto 16, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (legge sull'imposta relativa alla cifra d'affari del 1994; in prosieguo: l'«UStG») esenta dall'IVA l'affitto e la locazione di beni immobili, nonché «di diritti a cui si applicano le disposizioni di diritto civile in materia di immobili, e di diritti sovrani statali relativi al godimento della proprietà fondiaria», fatte salve le stesse eccezioni di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

5. Il giudice del rinvio spiega che la nozione di bene immobile di cui all'art. 16, n. 1, punto 16, dell'UStG è quella propria del diritto civile. Il codice civile austriaco qualifica i diritti come beni mobili, a meno che siano connessi con la proprietà di un bene immobile, ossia vengano esercitati in virtù di tale proprietà, al pari delle servitù prediali. La servitù prediale è un diritto in rem che di norma si acquisisce con una registrazione [5]. I diritti di pesca in acque private sono normalmente considerati inerenti al diritto di proprietà delle acque. Qualora vengano

3 — V. ora artt. 131 e 135, nn. 1, lett. l), e 2, della direttiva 2006/112.

4 — V. ora art. 137, nn. 1, lett. d), e 2, della direttiva 2006/112.

5 — Non risulta che l'Austria abbia esercitato l'opzione di cui all'art. 5, n. 3, della sesta direttiva (attualmente prevista dall'art. 15, n. 2, della direttiva 2006/112) per considerare come beni materiali i diritti in rem che conferiscono al titolare un diritto di uso su un immobile. V. sentenza 7 settembre 2006, causa C-166/05, Heger (Racc. pag. I-7749, punto 19), e le mie conclusioni in tale causa (paragrafo 28).

esercitati in forza della proprietà di un bene immobile diverso costituiscono servitù reali. In alternativa, possono essere riconosciuti in quanto servitù personali irregolari e diritti autonomi in rem, liberamente trasferibili mediante compravendita e per successione (i diritti di caccia, invece, non possono più essere acquisiti come diritti in rem autonomi, ma seguono sempre la proprietà dell'immobile). La selvaggina e i pesci allo stato libero [6] sono res nullius e non formano parte né sono pertinenze del fondo. Il codice civile li qualifica come beni immobili finché non vengano pescati o uccisi, precisando così che il diritto di catturarli promana dalla proprietà del fondo e non da un diritto preesistente su di essi come beni mobili autonomi. Non l'animale, bensì il diritto di caccia o di pesca è parte della proprietà fondiaria.

6. L'art. 4 della NÖ Fischereigesetz 2001 (legge sulla pesca della Bassa Austria) definisce i diritti di pesca in vari modi, come consistenti nel diritto di coltivare, catturare, acquisire e uccidere animali acquatici e nel consentirne la cattura e/o l'acquisizione da parte di altri, come inscindibili dall'obbligo di amministrare l'acqua di pesca in maniera adeguata e sostenibile, e come diritti autonomi non connessi alla proprietà fondiaria, che possono essere acquisiti e posseduti secondo le disposizioni comuni in materia di acquisizione e di possesso di diritti soggettivi, materia per la quale sono competenti i giudici ordinari.

6 — «In freier Natur». Questo punto non è menzionato nel caso in esame, ma ci si potrebbe domandare se il termine includa, ad esempio, stock ittici controllati entro stagni chiusi specificamente destinati alla pesca.

Fatti e procedimento

7. La sig.ra Gabriele Walderdorff gestisce un'azienda agricolo-silvicola di sua proprietà a Zwettl, nella Bassa Austria, per la quale è soggetta a IVA all'aliquota normale. La proprietà include diritti di pesca registrati su talune acque appartenenti al demanio pubblico. Inoltre, sulla proprietà si trovano stagni sui quali la ricorrente ha diritti di pesca in quanto proprietaria del terreno.

8. La sig.ra Walderdorff concludeva con un'associazione di pesca sportiva un contratto di affitto avente ad oggetto ambedue i suddetti gruppi di diritti di pesca per una durata di dieci anni a decorrere dal 1° gennaio 1996. In base al contratto, il canone d'affitto annuo ammontava ad ATS 60 000. Se la sig.ra Walderdorff avesse optato per l'imposizione in regime di IVA, il canone sarebbe ammontato ad ATS 50 000 netti, più l'IVA al 20 %. La sig.ra Walderdoff, però, non optava per tale imposizione e pertanto non fatturava l'IVA all'associazione.

9. A seguito di un controllo, l'autorità tributaria stabiliva che il canone dell'affitto era soggetto a IVA secondo l'aliquota normale, in quanto non rientrava nel caso di affitto di un diritto immobiliare esente ai sensi dell'UStG, ed emetteva quindi avvisi di accertamento riguardanti l'IVA al 20 %.

10. La sig.ra Walderdorff impugnava tali avvisi e chiedeva l'esenzione dall'IVA ai sensi dell'art. 6, n. 1, punto 16, dell'UStG. Il ricorso è attualmente pendente dinanzi al giudice del rinvio.

11. L'amministrazione tributaria si fonda sul parere espresso dal Ministero federale delle Finanze, secondo cui i diritti di pesca sono indipendenti dalla proprietà del fondo e non possono considerarsi equivalenti all'uso della terra. Pertanto, l'affitto di tali diritti da parte di un soggetto passivo non è esente ai sensi dell'art. 6, n. 1, punto 16, dell'UStG, bensì soggetto a tassazione all'aliquota normale.

12. La sig.ra Walderdorff fa valere che l'art. 6, n. 1, punto 16, dell'UStG riguarda diritti che, pur non essendo parti costitutive di beni immobili, possono di per sé essere oggetto di un contratto di affitto. Il diritto di caccia non rientra in tale definizione, in quanto non può più essere costituito come un autonomo diritto reale in rem registrabile come tale. I diritti di pesca possono invece essere dati in godimento a un soggetto diverso dal proprietario del fondo, nel qual caso sono servitù iscrivibili nel registro fondiario. Essi costituiscono quindi diritti immobiliari ai sensi dell'art. 6, n. 1, punto 16, dell'UStG.

13. Nutrendo dubbi circa la situazione sotto l'aspetto del diritto comunitario, l'Unabhängiger Finanzsenat ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13, parte B, lett. b), della [sesta direttiva] vada interpretato nel senso che la concessione del diritto di pesca a titolo oneroso sotto forma di un contratto d'affitto concluso per la durata di dieci anni

1) da parte del proprietario del fondo sul quale si trova lo specchio d'acqua per il quale è stato accordato tale diritto,

2) da parte del titolare del diritto di pesca su uno specchio d'acqua appartenente al demanio pubblico,

debba essere considerata "affitto e locazione di beni immobili"».

14. Solo la Commissione ha presentato osservazioni scritte e non è stata chiesta né si è tenuta udienza.

Analisi

15. L'ordinanza di rinvio fornisce ampie informazioni sulla natura e sulla classificazione nel diritto austriaco dei diritti relativi alla proprietà immobiliare e, in particolare, dei diritti di pesca e di caccia. Anche gli argomenti dedotti dinanzi al giudice del rinvio si basano in larga misura su tale classificazione.

16. Tuttavia, la questione sollevata riguarda l'interpretazione dell'espressione «affitto e locazione di beni immobili» di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva e, secondo la costante giurisprudenza della Corte, le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario, il cui scopo è evitare divergenze nell'applicazione del regime dell'IVA da uno Stato membro all'altro [7].

17. Di conseguenza, la classificazione dei diritti di pesca secondo il diritto austriaco — o la loro differenziazione dai diritti di caccia — non è decisiva per stabilire se la relativa concessione possa costituire «affitto e locazione di immobili» ai fini dell'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b). Né è decisivo il fatto che, nel diritto austriaco, il contratto in questione sia considerato un affitto (*Pachtvertrag*).

18. Tuttavia, l'ordinanza di rinvio potrebbe celare la questione se i diritti di pesca possano costituire di per sé beni immobili suscettibili di essere affittati o concessi in locazione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), nel caso in cui possano essere considerati diritti immobiliari ai sensi del diritto austriaco, e probabilmente secondo altri ordinamenti giuridici.

7 — V., ad esempio, sentenza 14 giugno 2007, causa C-434/05, Horizon College (Racc. pag. I-4793, punto 15 e giurisprudenza ivi citata) e, in un controversia vertente sulla classificazione di diritti di caccia ai fini dell'IVA, sentenza 26 maggio 2005, causa C-43/04, Stadt Sundern (Racc. pag. I-4491, punto 24).

19. A mio parere, nel presente contesto sarebbe artificioso interpretare in tal modo la nozione di bene immobile propria del diritto comunitario. Il concetto di affitto o locazione di beni immobili è adeguato solo rispetto a beni tangibili fisicamente, non rispetto a diritti che sono per loro natura immateriali, a prescindere dal bene cui si ricollegano. La Corte ha dichiarato che la nozione di beni immobili comprende solo ciò che non costituisce un bene mobile o facilmente spostabile [8]. Tale limitazione implica, a fortiori, l'esclusione dei beni immateriali. Tale parere è confermato dalla dichiarazione della Corte secondo cui una delle caratteristiche fondamentali dei beni immobili è di essere collegati a una porzione determinata della superficie terrestre [9].

20. Al riguardo non mi convince il richiamo del giudice del rinvio a una dichiarazione contenuta nel verbale del Consiglio relativo all'adozione della sesta direttiva, secondo cui la possibilità di limitare la portata dell'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), sarebbe stata introdotta in particolare per consentire agli Stati membri l'opzione di assoggettare all'IVA, inter alia, la caccia e la pesca, con la possibile conseguenza — secondo il giudice del rinvio — che in tale contesto, di regola, caccia e pesca sarebbero classificate beni immobili. Quali che ne possano essere le conseguenze, è costante giurisprudenza che tali dichiarazioni, allorché non trovano alcun riscontro nel testo della disposizione cui si riferiscono, non hanno portata giuridica e non possono essere prese in considerazione ai fini dell'interpretazione di una direttiva [10].

21. 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 [11]. Essa ha inoltre dichiarato che un terreno completamente o parzialmente sommerso dall'acqua può comunque essere classificato bene immobile che può essere concesso in locazione o affitto [12].

22. Uno specchio d'acqua può quindi essere affittato o dato in locazione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva e nella fattispecie è dimostrato che il contratto

8 — V. sentenza 16 gennaio 2003, causa C-315/00, Maierhofer (Racc. pag. I-563, punti 30 e segg.).

9 — V. sentenza Heger (citata alla nota 5), punto 20.

10 — V., ad esempio, nel settore della fiscalità, sentenze 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94, Bautiaa (Racc. pag. I-505, punto 51), e 8 giugno 2000, causa C-375/98, Epson Europe (Racc. pag. I-4243, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

11 — V. sentenza 3 marzo 2005, causa C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (Racc. pag. I-1527, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

12 — Ibid., punto 34. V. anche, per quanto riguarda la classificazione come bene immobile di un corso d'acqua rispetto al quale possono essere concesse licenze di pesca, sentenza Heger (citata alla nota 5), punti 20-22.

in questione conferisce diritti su un determinato specchio d'acqua per un periodo concordato in cambio di un canone annuo. Tali caratteristiche sono conformi ai criteri stabiliti dalla giurisprudenza della Corte. Si può osservare inoltre che il diritto di prelevare pesci dalle acque e l'obbligo di gestire tali acque in modo adeguato e sostenibile sembrano caratteristici del tipo di locazione indicato nella versione tedesca dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva come «*Verpachtung*» [13].

23. Tuttavia, non è sufficiente che un contratto presenti taluni elementi tipici dell'affitto o della locazione di beni immobili se non risponde a tutti i criteri fondamentali della definizione di affitto o di locazione ai sensi del diritto comunitario. Uno di tali criteri è la portata del diritto, che il contratto conferisce, di occupare il fondo e di escluderne altre persone.

24. Una prima questione è se un contratto che concede l'accesso e il godimento di un bene immobile concreto ai soli fini della caccia e della pesca possa essere considerato affitto o locazione.

25. Naturalmente non è raro che un contratto di locazione specifichi che l'immobile in questione dev'essere utilizzato, o meno, per una o più finalità specifiche. Né l'attività della pesca presenta alcun elemento intrinseco tale da impedire che venga classificato come affitto un contratto con cui si concede l'accesso e il godimento a tale scopo.

26. Tuttavia, occorre esaminare ogni singolo contratto onde stabilire se esso conferisca il diritto di occupare il bene e di escludere altre persone dal beneficio di tale diritto.

27. Nella fattispecie, il contratto — copia del quale è incluso nel fascicolo inviato alla Corte dal giudice del rinvio — non menziona alcuno scopo diverso dalla pesca per il quale l'associazione possa avere accesso al fondo o alle acque. Il contratto non contiene alcun elemento da cui emerga che la sig.ra Walderdorff non può utilizzare essa stessa gli stagni che si trovano sul suo fondo, o autorizzare altri ad usarli, per scopi diversi dalla pesca (anche se potrebbe essere implicito che tali usi non devono interferire con il godimento dei diritti di pesca). Del pari (e alla stessa condizione), non vi sono indizi nel

13 — La distinzione fra «*Vermietung*» e «*Verpachtung*» non esiste in tutte le versioni linguistiche e rispecchia una distinzione spesso operata negli ordinamenti giuridici nazionali. V. conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa C-326/99, Stichting Goed Wonen (Racc. pag. I-6831).

senso che i suoi diritti di pesca nelle acque demaniali, conferiti all'associazione per la durata del contratto, consentano a lei o all'associazione di impedire a terzi di esercitare altre attività nelle acque in questione.

28. Pertanto mi sembra difficile conciliare la situazione descritta con la coerente definizione data dalla Corte all'affitto e alla locazione, secondo cui essi comportano il conferimento del diritto di occupare l'immobile e di escludere altre persone dal beneficio di tale diritto.

29. Inoltre si può formulare una distinzione tra la concessione di un diritto esclusivo di pesca in un determinato specchio d'acqua, con il correlato diritto di impedire ai terzi di pescare nello stesso, e la concessione di permessi di pesca individuali che autorizzino i singoli a pescare insieme ad altri titolari di permessi. Tali permessi, benché conferiscano un concreto diritto d'uso dell'immobile in questione [14], di regola non consentono al titolare di escludere altre persone e pertanto, a mio parere, non rispondono al criterio utilizzato dalla Corte per definire la locazione [15].

30. Nel caso di specie, dal contratto non risulta che i diritti concessi abbiano natura esclusiva nel senso che l'associazione di pesca potrebbe decidere chi possa o meno pescare nelle acque in questione. Tuttavia, il contratto stabilisce che la sig.ra Walderdorff si riserva il diritto di pescare liberamente nelle acque, per sé e per un ospite al giorno da lei autorizzato. Il contratto prevede inoltre che la sig.ra Walderdorff ha diritto all'iscrizione gratuita all'associazione per la durata del contratto e dispone che, in caso di risoluzione, la sig.ra Walderdorff conferisce ai dodici membri dell'associazione un diritto di prelazione per la stipula di nuovi contratti individuali aventi la stessa finalità.

31. È vero che un diritto di accesso illimitato quale quello concesso nel caso di specie è un tipico, e probabilmente essenziale, elemento dell'affitto o della locazione. Nel caso in esame, tuttavia, non solo il concedente conserva espressamente il proprio diritto di accesso all'uso delle acque allo stesso scopo per il quale è stato garantito l'accesso all'associazione — e non per uno scopo diverso dall'uso o dal godimento, come ad esempio, la manutenzione di cui il proprietario rimane responsabile [16] —, ma si riserva anche il diritto di concedere il medesimo accesso a terzi.

14 — Sentenza Heger (citata alla nota 5), punto 25.

15 — V. anche conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa C-150/99, Stockholm Lindöpark (Racc. pag. I-493, paragrafi 34 e 35).

16 — V. sentenza 18 novembre 2004, causa C-284/03, Temco (Racc. pag. I-11237, punti 24 e 25), in cui talune restrizioni del diritto esclusivo di occupazione (quali il diritto del locatore di visitare o utilizzare in comune con altri occupanti alcune parti dell'immobile) non sono state dichiarate incompatibili con la classificazione quale affitto o locazione.

32. Inoltre, qualora l'associazione si sciogliesse e venissero stipulati contratti separati da ciascuno dei suoi ex membri, tali contratti equivarrebbero (pur continuando ad essere definiti Pachtverträge) a poco più che permessi di pesca individuali di lunga durata, e nessun elemento indica che in tal caso la sig.ra Walderdorff non potrebbe concludere altri contratti dello stesso tipo.

33. Si tratta naturalmente di questioni che spetta al giudice del rinvio definire, ma, a mio avviso, la nozione di affitto e locazione di beni immobili, quale definita dalla giurisprudenza della Corte relativa all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, va limitata ai contratti in base ai quali il diritto di accesso, godimento e uso dell'immobile ha carattere esclusivo, nel senso che il locatario non è obbligato a tollerare lo stesso accesso, godimento e uso da parte del locatore e/o di altre persone da questo autorizzate.

34. Le considerazioni che precedono conducono a un risultato — l'esclusione dall'esenzione — che è coerente con la costante giurisprudenza della Corte secondo cui i termini con cui sono state designate specifiche esenzioni vanno interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo [17].

35. Infine, avendo concluso che la concessione di diritti di pesca nella forma descritta non rientra nella nozione di affitto e locazione di beni immobili di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, ritengo che non vi sia alcun vantaggio nel cercare di classificarla in modo più preciso. Si tratta chiaramente di una cessione di beni o di una prestazione di servizi, effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale nel contesto di un'attività economica [18]. Tali operazioni sono soggette all'IVA all'aliquota normale, salvo che rientrino nell'ambito di applicazione di un'esenzione specifica, di un'aliquota ridotta o di un regime speciale. Nessun'aliquota ridotta, nessun regime speciale e nessuna esenzione diversi dall'art. 13, parte B, lett. b), sono stati proposti, né sembrano applicabili.

17 — V., ad esempio, sentenze Horizon College, citata alla nota 7 (punto 16 e giurisprudenza ivi citata). Nondimeno, la nozione di affitto e locazione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva può essere più ampia di quella contemplata dai vari ordinamenti nazionali; essa può includere, ad esempio, la sistemazione in albergo e l'usufrutto. V. sentenze 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione/Irlanda (Racc. pag. I-6301, punto 54), e Goed Wonen (citata alla nota 13), punto 49.

18 — V. artt. 2, n. 1, 4, n. 1, 5, nn. 1 e 3, e 6, n. 1, della sesta direttiva. Sussisterebbe una fornitura di beni se l'Austria si fosse avvalsa dell'art. 5, n. 3 (v. nota 5 supra).

Conclusione

36. Ritengo pertanto che la Corte debba risolvere come segue la questione sottopostale:

La nozione di affitto e locazione di immobili di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE comporta il conferimento del diritto di occupare l'immobile e di escludere altre persone dal beneficio di tale diritto. Essa non si applica a una situazione in cui il proprietario dell'immobile conferisce il diritto di utilizzarlo per uno scopo preciso conservando egli stesso il diritto di utilizzare l'immobile, o di autorizzare altri ad usarlo, per lo stesso scopo o per scopi diversi.