SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
16 gennaio 2003 *

Nel procedimento C-315/00,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Rudolf Maierhofer

e

Finanzamt Augsburg-Land,

domanda vertente 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),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. M. Wathelet, presidente di sezione, C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann e S. von Bahr (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. F.G. Jacobs
cancelliere: sig. H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il sig. Maierhofer, dal sig. C. Theil, Rechtsanwalt;

— per il governo tedesco, dal sig. W.-D. Plessing e dalla sig.ra B. Muttelsee-Schön, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti, assistiti dal sig. A. Böhlke, Rechtsanwalt,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del sig. Maierhofer, rappresentato dall'avv. C. Theil, del governo tedesco, rappresentato dalla sig.ra B. Muttelsee-Schön e dal sig.

F. Huschens, in qualità di agente, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla sig.ra P. Whipple, barrister, e della Commissione, rappresentata dal sig. K. Gross, assistito dall'avv. A. Böhlke, all'udienza del 7 febbraio 2002,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 giugno 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 25 maggio 2000, pervenuta in cancelleria il 21 agosto successivo, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra il sig. Maierhofer e il Finanzamt Augsburg-Land, amministrazione fiscale (in prosieguo: il «Finanzamt»), riguardo all'assoggettamento del sig. Maierhofer all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per operazioni di locazione di edifici costituiti da elementi prefabbricati.

Normativa comunitaria

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva così prevede:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. 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».

4 L'art. 4 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.

3. Gli Stati membri possono considerare soggetti passivi anche chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di cui al paragrafo 2 e in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo; gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione di questo criterio alla trasformazione di edifici nonché il concetto di suolo attiguo.

Gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione, quali ad esempio il criterio del periodo che intercorre tra la data di completamento dell'edificio e la data di prima consegna, oppure del periodo che intercorre tra la data di prima occupazione e la data della successiva consegna, purché tali periodi non superino cinque e due anni rispettivamente.

Si considera fabbricato qualsiasi costruzione incorporata al suolo;

(...)».

5 L'art. 13, parte B, della sesta direttiva così prevede:

«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».

Normativa nazionale

6 L'Umsatzsteuergesetz 1993 (legge del 1993 relativa all'imposta sulla cifra d'affari; BGBl. I, 1993, pag. 565; in prosieguo: l'«UStG»), nella versione applicabile alla fattispecie considerata nella causa principale, prevede all'art. 1 che sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari le cessioni ed altre prestazioni effettuate a titolo oneroso da un imprenditore che opera nell'ambito della sua attività.

7 L'art. 4 dell'UStG prevede talune esenzioni. In forza del n. 12, prima frase, lett. a), di tale disposizione, sono esentate, tra l'altro, la locazione e l'affitto di beni immobili.

8 L'art. 4, n. 12, seconda frase, dell'UStG esclude da tale esenzione alcune operazioni:

«Non sono esonerate la locazione di vani o di stanze che un imprenditore riservi all'alloggio temporaneo di stranieri, la locazione temporanea di aree destinate al parcheggio di veicoli, la locazione temporanea di aree nei campeggi nonché la locazione e l'affitto di macchinari e altri impianti di qualsiasi natura che fanno

parte di una superficie di esercizio, anche se costituiscono elementi essenziali di un immobile».

9 L'art. 94, primo comma, del Bürgerliches Gesetzbuch (codice civile tedesco; in prosieguo: il «BGB») dispone quanto segue:

«Gli elementi essenziali degli immobili comprendono i beni materiali fermamente connessi con il suolo, in particolare gli edifici (...)».

10 Ai sensi dell'art. 95, primo comma, del BGB:

«Tra gli elementi degli immobili non rientrano i beni materiali connessi solo temporaneamente con il suolo (...)».

Controversia nel procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 Il sig. Maierhofer ha dato in locazione al Freistaat Bayern (Land di Baviera) alloggi comuni «unitamente al terreno a tal fine necessario», per sistemare temporaneamente persone che avevano chiesto diritto di asilo. Il contratto di locazione è stato concluso per un periodo di cinque anni rinnovabile.

12 Alcuni degli edifici di cui trattasi sorgevano su un terreno che un ente locale aveva dato in locazione al sig. Maierhofer e altri su terreni presi in locazione dal locatario degli edifici, lo stesso Land di Baviera. In entrambi i casi, i terreni dovevano essere completamente ripristinati nel loro stato originario alla cessazione del contratto.

13 Su tali terreni il sig. Maierhofer costruiva con elementi prefabbricati edifici a uno o due piani, paragonabili a case prefabbricate. Gli edifici poggiavano su piattaforme di cemento realizzate su fondamenta interrate. Le pareti, realizzate mediante pannelli, erano fissate a mezzo di viti su bulloni inseriti nelle fondamenta. I tetti erano ricoperti di tegole. I pavimenti e le pareti dei servizi e delle cucine erano piastrellati. Il sistema di costruzione utilizzato consentiva in ogni momento lo smontaggio dei fabbricati da parte di otto persone in un arco di dieci giorni e la loro successiva riutilizzazione.

14 Nel 1992 il sig. Maierhofer non portava in detrazione l'anticipo d'imposta versato riguardo alla costruzione di detti edifici. Per gli esercizi 1993-1995, egli dichiarava la sussistenza di operazioni di locazione di immobili esenti da imposta ai sensi dell'art. 4, n. 12, prima frase, lett. a), dell'UstG.

15 Il Finanzamt assoggettava tuttavia ad imposta, all'aliquota normale, le operazioni di locazione effettuate dal sig. Maierhofer, in base al rilievo che oggetto della locazione non erano beni immobili, bensì solo edifici che non costituivano in realtà elementi essenziali di un immobile, in base all'art. 95 del BGB. Il Finanzamt, nella determinazione dell'imposta, ha preso in considerazione anche le imposte deducibili.

16 Il Finanzgericht (Germania) respingeva il ricorso proposto dal sig. Maierhofer contro le decisioni con cui il Finanzamt aveva imposto tale tassazione.

17 Il sig. Maierhofer a quel punto ha proposto ricorso per «Revision» dinanzi al Bundesfinanzhof, invocando un'inesatta applicazione dell'art. 4, n. 12, prima frase, lett. a), dell'UStG, letto alla luce della sesta direttiva.

18 Il Bundesfinanzhof rileva che l'art. 4 dell'UStG, che applica l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, non esclude espressamente dall'esenzione dell'imposta sulla cifra di affari operazioni come quelle effettuate dal sig. Maierhofer, consistenti nel cedere in locazione fabbricati costruiti per un uso temporaneo. Tuttavia, secondo la giurisprudenza nazionale, si dovrebbe interpretare l'art. 4, n. 12, prima frase, lett. a), dell'UStG conformemente al diritto civile tedesco, in particolare all'art. 95, n. 1, prima e seconda frase, del BGB, ai sensi del quale gli elementi, compresi i fabbricati, che sono connessi con il suolo solo temporaneamente non fanno parte integrante di un immobile. In tale prospettiva, la locazione di siffatti fabbricati costituirebbe un'operazione assoggettabile a imposta.

19 Il Bundesfinanzhof nutre tuttavia alcuni dubbi sulla compatibilità dell'approccio giurisprudenziale tedesco con il diritto comunitario e considera pertanto necessario sottoporre alla Corte le due seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se nella nozione di "locazione di beni immobili" di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva 77/388/CEE rientri la cessione a titolo oneroso di un edificio realizzato con parti prefabbricate che deve essere rimosso alla scadenza del contratto e può essere successivamente riutilizzato su altro terreno.

2) Se al riguardo rilevi la circostanza che il locatore metta a disposizione del locatario il terreno unitamente all'edificio, ovvero il solo edificio costruito sul terreno del locatario».

Sulla prima questione

20 Con la prima questione il giudice a quo interroga la Corte sulla portata della nozione di locazione di un bene immobile utilizzata dall'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

21 Secondo il governo tedesco, non è necessario fornire una definizione precisa della nozione di locazione di un bene immobile in quanto l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva consente agli Stati membri di prevedere esenzioni che si cumulano con quelle contemplate da tale norma, possibilità di cui si sarebbe avvalso il legislatore tedesco. Infatti da disposizioni amministrative approvate dal Bundesrat emergerebbe che la locazione di edifici costruiti con elementi prefabbricati, connessi temporaneamente con il suolo, non costituisce una locazione di beni immobili ai sensi del BGB ed è pertanto esclusa dall'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari prevista per la locazione di beni immobili.

22 Si deve osservare tuttavia che, da un lato, l'art. 4 dell'UStG, con cui si recepisce l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, dispone che la locazione di beni immobili sia in linea di principio esente da imposta ed esclude dall'esenzione solo talune specifiche operazioni di locazione che corrispondono complessivamente a quelle previste dall'art. 13, parte B, lett. b), primo comma, nn. 1-4, di tale direttiva. L'art. 4 dell'UStG non contiene alcuna esclusione supplementare e, in particolare, non esclude espressamente gli edifici costruiti con elementi prefabbricati.

23 D'altronde, per quanto riguarda le disposizioni amministrative cui fa riferimento il governo tedesco, si deve rilevare che il Bundesfinanzhof non vi ha fatto il minimo accenno nella sua ordinanza di rinvio. Peraltro, come emerso in udienza, tali disposizioni interne, anche se sono state approvate dal Bundesrat, sono solo istruzioni e non costituiscono disposizioni di legge alla stregua dell'art. 4 dell'UStG. Le stesse non possono quindi introdurre una esclusione supplementare ai sensi dell'art. l'art. 13, parte B, lett. b), secondo comma, della sesta direttiva.

24 Pertanto, si deve considerare che la Repubblica federale di Germania non si è avvalsa, al momento della trasposizione della sesta direttiva, della facoltà concessa dall'art. l'art. 13, parte B, lett. b), della suddetta direttiva di prevedere altre esclusioni oltre a quelle espressamente sancite da tale disposizione.

25 Occorre inoltre rammentare che, per giurisprudenza costante, le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario e che devono pertanto ricevere una definizione comunitaria (v. sentenza 12 settembre 2000, causa C-358/97, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I-6301, punto 51).

26 Di conseguenza, l'interpretazione del concetto di locazione di bene immobile prevista dall'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva non può dipendere da quella elaborata dal diritto civile di uno Stato membro. Pertanto, a differenza di quanto sostiene il governo tedesco, è necessario esaminare la portata della nozione di locazione di bene immobile.

27 Ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto comunitario, occorre tener conto della lettera della stessa nonché del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v. sentenze 14 ottobre 1999, causa C-223/98, Adidas, Racc. pag. I-7081, punto 23, e 14 giugno 2001, causa C-191/99, Kvaerner, Racc. pag. I-4447, punto 30).

28 Il tenore letterale dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva non definisce la portata della nozione di locazione di bene immobile. Occorre quindi esaminare il contesto di tale disposizione e gli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte.

29 Dal disposto dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva risulta che il legislatore comunitario ha inteso assoggettare a imposta la locazione di beni mobili in antitesi alla locazione di beni immobili che deve essere, in linea di principio, esente da tassazione.

30 La Corte ha in tal senso statuito che una disposizione nazionale che estendeva alla locazione di taluni beni mobili l'esenzione dall'IVA che l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva riserva esclusivamente alla locazione di beni immobili era contraria alle disposizioni di tale direttiva (v. sentenza 3 luglio 1997, causa C-60/96, Commissione/Francia, Racc. pag. I-3827, punto 16).

31 I beni considerati nella causa che ha originato la citata sentenza Commissione/Francia erano roulotte, tende, case mobili e alloggi leggeri per il tempo libero. Questi beni, qualificati come beni mobili, si contraddistinguevano per il fatto che

si trattava o di beni che si muovono, nel caso delle roulotte e delle case mobili, o di beni facilmente spostabili, nel caso delle tende e degli alloggi leggeri per il tempo libero.

32 Per contro, gli edifici considerati nella fattispecie di cui alla causa principale, descritti al punto 13 della presente sentenza, non si muovono né sono facilmente spostabili. Si tratta di edifici che poggiano su piattaforme di cemento realizzate su fondamenta interrate. Possono essere smontati alla cessazione del contratto di locazione per una loro successiva riutilizzazione, ma facendo ricorso a otto persone per un periodo di dieci giorni.

33 Si deve ritenere che tali fabbricati, costituiti da costruzioni incorporate al suolo, costituiscano beni immobili. A tale proposito è rilevante che le costruzioni non siano facilmente smontabili e spostabili, ma, contrariamente a quanto sostiene il governo tedesco, non è necessario che siano indissolubilmente incorporate al suolo. La durata del contratto di locazione non è neanch'essa decisiva per determinare se i fabbricati di cui trattasi siano beni mobili o immobili.

34 La nozione di fabbricato così definita corrisponde alla definizione di tale termine figurante all'art. 4, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, relativo alla cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato. Non vi è infatti motivo di distinguere tale nozione a seconda che si tratti di un'operazione di locazione prevista dall'art. 13, parte B, lett. b), della stessa direttiva o di un'operazione di cessione contemplata dal suddetto art. 4, n. 3, lett. a).

35 Si deve quindi risolvere la prima questione nel senso che la locazione di un edificio costruito con elementi prefabbricati incorporati al suolo in modo da non essere né agevolmente smontabili né agevolmente spostabili costituisce una

locazione di bene immobile ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, anche se tale fabbricato deve essere rimosso alla scadenza del contratto di locazione e riutilizzato su altro terreno.

Sulla seconda questione

36 Con la seconda questione, il giudice a quo chiede se la circostanza che il locatore ceda al locatario il terreno unitamente all'edificio, ovvero il solo edificio che egli ha costruito sul terreno del locatario rilevi al fine di determinare se una locazione costituisca locazione di un bene immobile ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

37 Secondo il sig. Maierhofer e la Commissione, la qualificazione di un'operazione come locazione di bene immobile non dipende assolutamente da tale circostanza.

38 Il governo del Regno Unito per contro ritiene importante che il locatore ponga a disposizione del locatario non solo l'edificio stesso ma anche il terreno sul quale quest'ultimo è costruito. In caso contrario, sussisterebbe il rischio che la fornitura di un servizio soggetto a imposta, come nel caso di lavori di costruzione o di riparazione di un edificio, venga presentata come un'operazione di locazione di bene immobile esente da tassazione.

39 Al riguardo occorre rilevare che l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva definisce le operazioni esenti da imposta in funzione della natura delle operazioni effettuate. Al fine di determinare se un'operazione costituisce una locazione o un lavoro di costruzione o di riparazione, si deve tener conto dei suoi elementi caratteristici (v., per quanto riguarda l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP, Racc. pag. I-973, punto 29) indipendentemente dal modo in cui potrebbe essere artificiosamente presentata.

40 Peraltro, come emerge dalla soluzione della prima questione, la locazione di un bene immobile può riguardare esclusivamente un edificio. Non è necessario che interessi al contempo l'edificio e il terreno sul quale quest'ultimo viene eretto per essere qualificata come locazione di un bene immobile ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

41 Si deve quindi risolvere la seconda questione nel senso che la circostanza che il locatore metta a disposizione del locatario il terreno unitamente all'edificio, ovvero il solo edificio che egli ha costruito sul terreno del locatario, non rileva al fine di determinare se si tratti di una locazione di bene immobile ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

Sulle spese

42 Le spese sostenute dai governi tedesco e del Regno Unito, nonché dalla Commissione, 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 Bundesfinanzhof con ordinanza 25 maggio 2000, dichiara:

1) **La locazione di un edificio costruito con elementi prefabbricati incorporati al suolo in modo da non essere né agevolmente smontabili né agevolmente spostabili costituisce una locazione di bene immobile ai sensi 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, anche se tale edificio deve essere rimosso alla scadenza del contratto e riutilizzato su un altro terreno.**

2) **La circostanza che il locatore metta a disposizione del locatario il terreno unitamente all'edificio, ovvero il solo edificio che egli ha costruito sul terreno del locatario, non rileva al fine di determinare se si tratti di una locazione di bene immobile ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388.**

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 16 gennaio 2003.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

M. Wathelet