CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE FRANCIS G. JACOBS

presentate il 17 maggio 1989 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. La presente domanda di pronunzia pregiudiziale proposta dallo Højesteret (corte suprema danese) verte sulla questione se debba essere assoggettata all'IVA la locazione di autorimesse individuali chiuse, a norma dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva in materia di IVA (direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1987 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 1977, L 145, pag. 1)].

2. L'art. 13 della sesta direttiva in materia di IVA è intitolato « Esenzioni all'interno del paese ». L'art. 13, parte A, è intitolato « Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico ». L'art. 13, parte B, è intitolato « Altre esenzioni » e dispone 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:

a) (...);

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 di macchine fissati stabilmente;

4. delle locazioni di casseforti.

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

c) (...) ».

* Lingua originale: l'inglese.

3. L'art. 13, parte C, è intitolato « Opzioni » e recita:

« Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di:

a) affitto e locazione di beni immobili;

b) operazioni di cui al punto B, lett. d), g) ed h).

Gli Stati membri possono restringere la portata del diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio ».

4. L'art. 13, parte B, dev'essere interpretato alla luce del diciassettesimo punto della motivazione della direttiva:

« considerando che è opportuno che, entro certi limiti e a certe condizioni, gli Stati membri possano adottare o mantenere misure particolari derogative alla presente direttiva, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta e di evitare talune frodi ed evasioni fiscali ».

5. La sesta direttiva in materia di IVA veniva attuata in Danimarca dalla legge 10 maggio 1978, n. 204, che recepiva sostanzialmente, tra l'altro, le disposizioni dell'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva.

6. La controversia tra le parti nella causa principale, il sig. Henriksen e il Ministero danese delle imposte e delle accise, verte sul problema se la locazione, da parte del sig. Henriksen, di autorimesse situate in un complesso di autorimesse acquistato dallo Henriksen, costituisca locazione di « beni immobili » o « locazione di aree destinate al parcheggio di autoveicoli ». Nel primo caso, la locazione rientrerebbe in linea di principio nell'esenzione dall'IVA (salva la facoltà degli Stati membri di stabilire ulteriori esclusioni a norma dell'ultima frase del precitato art. 13, parte B, lett. b). Nella seconda ipotesi, la locazione verrebbe esclusa dall'esenzione e quindi assoggettata all'IVA.

7. Risulta dagli atti che l'insieme di autorimesse interessato è composto da due fabbricati comprendenti ciascuno 12 autorimesse costruite contemporaneamente ad un complesso immobiliare di 37 case a schiera. Alcune delle autorimesse sono affittate ad inquilini del complesso immobiliare, mentre altre sono affittate ad abitanti del vicinato. Si tratta di autorimesse chiuse, separate da un tramezzo e munite ciascuna di una porta. Questi tipi di autorimesse si possono vedere dovunque in Europa dietro le case o i condomini. Durante la trattazione orale, lo Henriksen ha precisato di aver acquistato solo le autorimesse e non una delle case.

8. Nel corso del procedimento nazionale, lo Østre Landsret, in prima istanza, ha dichiarato che la locazione di tali autorimesse non era assoggettata ad imposta. Esso ha ritenuto che, conformemente al senso letterale dell'espressione « area destinata al parcheggio » nella legge danese, l'esclusione dall'esenzione relativa alla locazione di beni im-

mobili non comprendesse autorimesse del tipo di cui è causa e che dalla formulazione dell'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, della direttiva, sia nella versione danese che nelle altre, non risultasse chiaramente che l'interpretazione adottata dal convenuto fosse corretta. Lo Højesteret, investito della causa su appello del ministero convenuto, con decisione registrata in cancelleria il 27 giugno 1988, ha proposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

« 1) Se l'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra di affari (sesta direttiva IVA), debba essere inteso nel senso che l'obbligo tributario derivante dalla locazione di " aree destinate al parcheggio degli autoveicoli " si estende anche alla locazione di autorimesse del genere di cui trattasi nella presente controversia.

2) In caso di soluzione affermativa della questione precedente, se l'articolo precitato debba essere interpretato nel senso che gli Stati membri sono tenuti ad assoggettare all'IVA la locazione di autorimesse del genere di cui trattasi nella presente controversia ».

9. Hanno presentato osservazioni scritte il governo danese e la Commissione. Per quanto riguarda la prima questione, il governo danese fa valere che l'espressione « aree destinate al parcheggio dei veicoli » comprende qualsiasi spazio predisposto per parcheggiare veicoli, sia esso aperto, coperto o situato in un fabbricato. Esso fa riferimento alle diverse versioni linguistiche dell'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, della direttiva osservando che la versione inglese (« premises and sites ») è particolarmente utile perché essa mostra il carattere onnicomprensivo della nozione nelle intenzioni del legislatore comunitario. Esso sostiene che tutte le esenzioni dall'assoggettamento all'IVA debbono essere interpretate in senso stretto poiché la finalità della direttiva è quella di applicare un sistema comune di imposta e le esenzioni dovrebbero avere una « corretta e semplice applicazione ». Il fatto di permettere l'esenzione di questo tipo di autorimessa creerebbe un'anomalia in quanto sarebbe allora più redditizio affittare questo tipo di autorimessa rispetto ad altre possibilità di parcheggio.

10. La Commissione propone infatti di risolvere la prima questione in senso affermativo salvo il caso in cui un'autorimessa di questo tipo sia affittata come parte della locazione di un bene immobile (ad esempio, la locazione di una casa o di un appartamento unitamente ad un'autorimessa): in questo caso l'IVA non dovrebbe essere imposta sulla parte dell'affitto relativa all'autorimessa. Essa sostiene che in tali casi la locazione del garage o del posto di parcheggio è accessoria all'oggetto in senso proprio della locazione. La Commissione ritiene che dalla normativa della maggior parte degli Stati membri risulti che la locazione di aree destinate al parcheggio dei veicoli è assoggettata all'IVA solo qualora la locazione rivesta un vero e proprio carattere commerciale. Dato che, a suo dire, nessuno Stato membro riscuote l'IVA quando tale locazione fa parte di un contratto di locazione di un alloggio, la Commissione si esprime nel senso che l'IVA dovrebbe essere riscossa soltanto quando sia specificato un prezzo distinto per l'affitto dell'autorimessa o del posto di parcheggio.

11. Se la questione in esame avesse dovuto essere decisa sulla base della sola versione inglese della direttiva, non avrei avuto alcuna difficoltà a concludere che autorimesse del tipo di quelle di cui trattasi nella fattispecie rientrano nell'esclusione espressa dai termini « premises and sites for parking vehicles » e che la locazione di autorimesse di questo tipo era assoggettata all'IVA, salvo un'eventuale esenzione come quella suggerita dalla Commissione qualora la locazione dell'autorimessa fosse meramente accessoria rispetto alla locazione di altri beni quali una casa o un appartamento. Esaminerò a tempo debito i problemi che possono sorgere al riguardo.

12. Tuttavia è chiaro nella fattispecie che vi sono variazioni nelle diverse versioni linguistiche della direttiva ed è pertanto necessario esaminare le varie versioni linguistiche e cercare altresì di collocare le disposizioni in esame nel contesto della direttiva vista nel suo complesso, alla luce dei suoi obiettivi.

13. Nella versione inglese, il termine « premises », in particolare, sembra abbastanza ampio da estendersi a qualsiasi tipo di struttura posta sul suolo. In altre versioni linguistiche la situazione è però meno chiara. Nella versione francese, ad esempio, i termini impiegati sono i seguenti: « à l'exception (...) des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules ». Il termine « emplacement », in questo contesto, è più idoneo a designare un posto macchina, delimitato in un posteggio per autovetture all'aperto o previsto in un parcheggio costruito a tal fine, come un parcheggio sotterraneo del tipo di quelli che si trovano nei centri cittadini. Solo per estensione il termine « emplacement pour le stationnement des véhicules » sarebbe idoneo a comprendere un fabbricato quale un'autorimessa.

14. Su questo punto, le altre versioni linguistiche sembrano più vicine alla versione francese che a quella inglese. La versione danese impiega i termini « pladser til parkering af køretøjer » [letteralmente: « posti (o aree) per il parcheggio di veicoli »], la versione olandese « verhuur van parkeerruimte voor voertuigen », la versione tedesca « der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen » e la versione italiana « delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli », versioni tutte aventi, a quanto pare, significato analogo a quello della versione francese. Pertanto, delle sei versioni della direttiva facenti fede al momento della sua adozione, tutte, ad eccezione della versione inglese, possono essere intese nel senso che l'esclusione è almeno in linea di principio limitata alla locazione di posti, o di spazi, per il parcheggio; questo signicato sarebbe stato meglio reso, nel testo inglese, dall'espressione « sites for parking vehicles », anziché « premises and sites for parking vehicles ».

15. Benché queste considerazioni linguistiche debbano rivestire un'importanza notevole specialmente in un atto legislativo nell'ambito tributario, va esaminato se altri fattori, in particolare l'economia e la finalità della direttiva, possono condurre ad una diversa interpretazione ed in particolare ad un'estensione del significato letterale così da comprendere autorimesse chiuse del tipo di cui è causa (vedasi causa 139/84, Van Dijk's Boekhuis/Staatssecretaris van Financïen, Racc. 1985, pag. 1405, in particolare pag. 1418).

16. La genesi del testo non è di alcun aiuto sotto tale profilo, per quanto si possa ricordare che la proposta di direttiva della Commissione (che inoltre era molto più estensiva nell'escludere dall'esenzione la locazione di beni industriali e commerciali) faceva semplicemente riferimento ai « contracts for the supply of parking facilities » nella versione inglese o a « des contrats de parking » in quella francese (*Bollettino delle Comunità europee*, Supplemento 11/73, pag. 43).

17. Le disposizioni di cui trattasi vanno altresì intese nel loro contesto. Il contesto immediato non è di grande aiuto poiché le altre esclusioni considerate all'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, formano un insieme eterogeneo, senza un filo conduttore apparente. D'altra parte, l'esenzione stabilita all'art. 13, parte B, lett. b), è formulata in termini molto ampi, estendendosi all'affitto o alla locazione di ogni bene immobile salvo le esclusioni specificate. Nel contesto di tale esenzione formulata in termini ampi, sembrerebbe eccessivo interpretare l'esclusione relativa alla locazione di aree destinate al parcheggio dei veicoli in senso così lato da estenderla ad un'operazione che sembra estranea alla sua formulazione e, così facendo, darle un senso che sia contrario al significato primario del testo.

18. Si può desumere dall'economia della direttiva nel suo complesso e dalla formulazione dell'art. 2 in particolare che il principio base della direttiva è quello secondo cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, qualora effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisca in quanto tale, sono sottoposte all'imposta sul valore aggiunto, a meno che ne siano espressamente esentate. Le disposizioni di esenzione vanno interpretate restrittivamente dato che esse costituiscono un'eccezione al principio base della direttiva (vedasi, ad esempio, sentenza 15 marzo 1989, causa 51/88, Hamann/Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, Racc. pag. 767, punto 19 della motivazione). Si potrebbe sostenere su questa base che l'esenzione dall'applicazione della regola base (per l'affitto o la locazione di beni immobili) debba essere interpretata restrittivamente e che l'esclusione dall'esenzione (per la locazione di aree destinate al parcheggio) debba essere interpretata in senso lato, risultando ciò dall'applicazione della regola base. Tuttavia, anche ove ci si fondi su un'interpretazione così estensiva, non mi sembra possibile estendere la formulazione dell'esclusione fino ad includere le autorimesse chiuse senza scostarsi notevolmente dal significato normale dei termini impiegati nella maggior parte delle versioni linguistiche. Inoltre, in una direttiva destinata ad essere applicata in maniera uniforme nella Comunità dalle autorità tributarie degli Stati membri, e nella quale le esenzioni vanno espressamente applicate in maniera « semplice », è opportuno che ai termini impiegati sia attribuito, per quanto possibile, il loro significato normale. Di conseguenza, gli obiettivi della direttiva sotto tale profilo suffragano la tesi secondo cui l'esclusione relativa alla locazione di aree destinate al parcheggio dei veicoli non andrebbe interpretata nel senso che si estende alla locazione di autorimesse chiuse.

19. Il governo danese ha sostenuto che la direttiva tende a realizzare un sistema di imposta sul valore aggiunto che sia neutro dal punto di vista del consumatore e sarebbe a suo parere contrario a tale obiettivo esentare la locazione di autorimesse chiuse in quanto diventerebbe più redditizio affittare autori-

messe chiuse rispetto ad altre possibilità di parcheggio. Il governo danese sostiene altresì che una siffatta esenzione comporterebbe difficili problemi di delimitazione tra i vari tipi di posti di parcheggio. Tuttavia, analoghe difficoltà sorgerebbero se la locazione di autorimesse chiuse non fosse esentata, poiché, come la Commissione ammette, anche se la locazione di autorimesse dovesse essere considerata in linea di principio assoggettata all'IVA, potrebbero risultare necessarie eccezioni qualora tale locazione fosse un elemento accessorio della locazione di un altro bene immobile come una casa. Le situazioni anomale che ne risulterebbero sono chiaramente dimostrate dalle circostanze della fattispecie in esame, dato che alcune delle autorimesse sono affittate ad inquilini delle case che fanno parte del complesso immobiliare in cui l'insieme delle autorimesse è situato, diversamente da altre autorimesse appartenenti allo stesso insieme. La Commissione propone come criterio che l'IVA sia riscossa relativamente ad un'autorimessa solo qualora sia specificato un prezzo distinto per la locazione del garage, ma tale criterio potrebbe manifestamente comportare situazioni anomale o addirittura abusi. La tesi della Commissione porterebbe a risultati che non sembrano maggiormente compatibili con l'obiettivo diretto ad « assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate (...) e [a] prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso ». La Commissione traccia inoltre una distinzione, fondata su un esame della prassi seguita da alcuni Stati membri, tra le autorimesse collegate ad abitazioni e le locazioni a carattere commerciale. Tale distinzione non appare convincente se si considera che la locazione di beni commerciali è in linea di principio esentata dall'imposta sul valore aggiunto a norma della direttiva. Anche se in forza dell'art. 13, parte C, gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'assoggettamento all'imposta di affitto e di locazione di beni immobili, le disposizioni dell'art. 13, parte C, non fanno distinzioni tra i beni a carattere commerciale e gli altri beni.

20. Di conseguenza ritengo, alla luce dei termini impiegati nella direttiva, intesi nel loro contesto, che l'esclusione non si applichi alla locazione di autorimesse individuali chiuse del tipo di cui trattasi nella presente controversia e che la prima questione sottoposta alla Corte richieda una soluzione negativa.

21. Tenuto conto del mio punto di vista sulla prima questione, la seconda questione sollevata non si pone. Tuttavia, se dovesse prevalere la tesi secondo cui la locazione di autorimesse del tipo di quelle attualmente in esame è esclusa dall'esenzione, ritengo che la seconda questione dovrebbe essere risolta in senso affermativo. L'esclusione avrebbe come conseguenza l'assoggettamento all'IVA di tale locazione e la direttiva non ammette alcuna discrezionalità al riguardo. Il solo margine di discrezionalità risulta dall'ultima frase dell'art. 13, parte B, lett. b), che autorizza gli Stati membri a stabilire ulteriori esclusioni dal campo di applicazione dell'esenzione, ma non consente loro di derogare alle esclusioni specificate. Tale margine discrezionale consente agli Stati membri di estendere l'assoggettamento all'IVA, non di apportarvi limitazioni.

22. Ciò pone, a mio parere, un ulteriore problema che non è stato sollevato ma che mi pare necessario risolvere. Come ho appena detto, le disposizioni finali dell'art. 13,

parte B, lett. b), consentono agli Stati membri di stabilire ulteriori esclusioni dal campo di applicazione dell'esenzione. Il margine discrezionale attribuito da tali disposizioni è ampio e benché tale margine discrezionale sia certamente soggetto a taluni limiti, non possono risultare dal precitato articolo, a mio parere, limitazioni che impediscano ad uno Stato membro, se sceglie in questo senso, di estendere l'esclusione contemplata per quanto riguarda gli spazi destinati al parcheggio dei veicoli al punto da comprendere anche le autorimesse individuali chiuse del tipo di quelle di cui trattasi nella presente controversia. Il problema di stabilire se l'esclusione sia stata estesa in questo modo è una questione di interpretazione della normativa nazionale e rientra nella competenza dei giudici nazionali. Tuttavia mi sembra chiaro, tenuto conto dell'economia della direttiva, che, in base ad una corretta interpretazione delle sue disposizioni, la normativa nazionale non può avere un effetto del genere a meno che essa non contenga a tal fine disposizioni specifiche ad essa proprie. Qualora la normativa nazionale si limiti a riprodurre le disposizioni della direttiva, con le sue esenzioni e le sue esclusioni specifiche, la normativa dev'essere interpretata in conformità a tali disposizioni e le autorità fiscali nazionali non danno la facoltà di stabilire ulteriori esclusioni a meno che lo Stato membro non abbia adottato provvedimenti legislativi aggiuntivi diretti ad estendere l'assoggettamento all'IVA a tali locazioni.

23. Di conseguenza, a mio parere, le questioni sollevate vanno risolte nei seguenti termini:

L'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (sesta direttiva in materia di IVA), dev'essere interpretato nel senso che la locazione di autorimesse individuali chiuse non è assoggettata all'IVA, a meno che uno Stato membro non abbia esso stesso adottato provvedimenti legislativi specifici diretti ad estendere l'assoggettamento all'IVA a tali locazioni.