SENTENZA DELLA CORTE (seconda sezione)
15 marzo 1989 *

Nel procedimento 51/88,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, in forza dell'art. 177 del trattato CEE, dal Finanzgericht di Amburgo nella causa dinanzi ad esso pendente fra

Knut Hamann, residente in Amburgo,

e

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. d), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (seconda sezione),

composta dai signori T. F. O'Higgins, presidente di sezione, G. F. Mancini e F. A. Schockweiler, giudici,

avvocato generale: F. G. Jacobs
cancelliere: D. Louterman, amministratore

viste le osservazioni presentate:

— per il sig. Knut Hamann, ricorrente nella causa principale, dall'avv. P. Müller-Kemler, del foro di Hannover,

— per il Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, convenuto nella causa principale, dal suo direttore, nella fase scritta del procedimento,

* Lingua processuale: il tedesco.

— per il governo della Repubblica federale di Germania, dal sig. M. Seidel, Ministerialrat presso il Ministero federale dell'economia, assistito dall'avv. J. Sedemund, del foro di Colonia,

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Calleja, membro del suo servizio giuridico, assistito dal sig. R. Wagner, funzionario messo a disposizione della Commissione nell'ambito del programma di scambi di personale,

vista la relazione d'udienza ed in esito alla trattazione orale svoltasi il 14 febbraio 1989,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 21 febbraio 1989,

ha pronunziato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 22 dicembre 1987, pervenuta in cancelleria il 17 febbraio 1988, il Finanzgericht di Amburgo ha sottoposto a questa Corte, in forza dell'art. 177 del trattato CEE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. d), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari [sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, GU L 145, pag. 1 (in prosieguo: « sesta direttiva »).

2 La suddetta questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia fra il sig. Knut Hamann (in prosieguo: lo « Hamann ») ed il Finanzamt (ufficio delle imposte) Hamburg-Eimsbüttel (in prosieguo: il « Finanzamt ») relativa al se il noleggio, a fini sportivi, da parte di un'impresa con sede nella Repubblica federale di Germania, di panfili a vela d'alto mare sia soggetto, in questo Stato, all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: « IVA »).

3 Dal fascicolo della causa principale risulta che lo Hamann è titolare di un'impresa di noleggio di panfili a vela, con sede nella Repubblica federale di Germania. I panfili sono stati noleggiati per far vela principalmente in acque danesi e svedesi, ma raggiungendo anche la Norvegia e la Finlandia, e sono stati quindi usati dai locatari soprattutto al di fuori del territorio fiscale tedesco.

4 Per gli esercizi 1980 e 1981, lo Hamann dichiarava una cifra d'affari esente da imposta, che veniva accettata, con riserva di controllo, dal Finanzamt.

5 In occasione di un controllo effettuato nel 1983, l'ispettore delle imposte riteneva che il noleggio, da parte dello Hamann, di panfili a vela d'alto mare costituisse una locazione di mezzi di trasporto, da considerare come una prestazione interna imponibile, e calcolava perciò il corrispondente ammontare dell'IVA per gli esercizi 1980 e 1981. Il Finanzamt confermava l'interpretazione dell'ispettore ed emanava, per il 1980 e per il 1981, avvisi di accertamento rettificativi.

6 Successivamente al rigetto della sua opposizione, lo Hamann proponeva ricorso al Finanzgericht di Amburgo. Egli faceva valere che, secondo la legislazione tedesca, il noleggio di panfili a vela d'alto mare non era soggetto all'IVA, in quanto il reddito era stato realizzato nel luogo di utilizzazione dei beni locati e, pertanto, al di fuori del territorio fiscale tedesco. A suo avviso nella fattispecie non si doveva applicare la norma contemplata dalla legislazione tedesca per la locazione di mezzi di trasporto, secondo cui si considera che detta locazione avvenga nel luogo nel quale il locatore esercita la propria attività, poiché i panfili a vela d'alto mare non sono da considerare mezzi di trasporto.

7 Il Finanzamt sosteneva, invece, che i panfili a vela d'alto mare sono mezzi di trasporto ai sensi della legislazione tedesca e che, perciò, la locazione di questi beni era soggetta all'IVA nel luogo in cui il noleggiante ha fissato la sede della propria attività economica, cioè nella Repubblica federale di Germania.

8 Il Finanzgericht di Amburgo riteneva che la norma che disciplina la locazione di mezzi di trasporto sia stata introdotta nella legislazione tedesca al fine di trasporre nel diritto interno la sesta direttiva.

9 Considerando che la controversia rendeva necessaria l'interpretazione della disciplina comunitaria di cui trattasi, il Finanzgericht di Amburgo, con ordinanza 22 dicembre 1987, decideva, in forza dell'art. 177 del trattato CEE, di sospendere il procedimento finché la Corte di giustizia non si fosse pronunziata in via pregiudiziale sulla seguente questione:

« Se l'art. 9, n. 2, lett. d), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che panfili a vela d'alto mare usati dai locatari per l'esercizio dello sport velico devono essere considerati mezzi di trasporto ai sensi di detta direttiva ».

10 Per una più ampia esposizione dei fatti e del contesto normativo della controversia, delle varie fasi del procedimento e delle osservazioni presentate alla Corte si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono in prosieguo riportati solo in quanto necessari al ragionamento della Corte.

11 Anzitutto, si deve ricordare che, a norma dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, « 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 ».

12 Inoltre, va sottolineato che l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva prevede un certo numero di deroghe a questo principio generale. In particolare, l'art. 9, n. 2, lett. d), stabilisce che il « luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto la locazione di beni mobili materiali, ad eccezione di qualsiasi mezzo di trasporto, esportati dal locatore di uno Stato membro in un altro Stato membro per essere ivi utilizzati, è quello in cui il bene è così utilizzato ».

13 Ne consegue che sono esclusi dal campo di applicazione della deroga prevista per la locazione di beni mobili materiali tutti i mezzi di trasporto, i quali restano quindi soggetti al regime generale dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva.

14 Per risolvere la questione sollevata dal giudice a quo, si deve stabilire se panfili a vela d'alto mare, noleggiati per l'esercizio dello sport velico, costituiscano mezzi di trasporto ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. d), della sesta direttiva.

15 In proposito, lo Hamann osserva che la definizione della nozione di « mezzo di trasporto » dipende dalla funzione essenziale dell'oggetto di cui trattasi. Ora, lo scopo principale del noleggio di un panfilo a vela d'alto mare non sarebbe il trasporto di persone e di cose da un luogo all'altro, bensì l'esercizio dello sport o la navigazione da diporto. Ne deriverebbe che i panfili a vela di cui trattasi nella causa principale non devono essere considerati mezzi di trasporto ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. d), della sesta direttiva.

16 La Commissione ritiene invece che l'espressione « mezzo di trasporto » debba essere interpretata in senso lato e comprenda qualsiasi strumento che possa essere usato per spostarsi da un luogo all'altro. A suo avviso, qualsiasi imbarcazione a vela atta alla navigazione marittima costituisce perciò un mezzo di trasporto, anche se viene usata principalmente a scopo di esercizio sportivo.

17 La tesi della Commissione dev'essere accolta. Dal settimo punto del preambolo della sesta direttiva risulta infatti che una delle finalità di quest'ultima è stata quella di delimitare in modo razionale il campo d'applicazione delle legislazioni degli Stati membri, in particolare per quanto riguarda le prestazioni di servizi. Perciò, per motivi di semplificazione, il criterio di collegamento per la prestazione di servizi è, in via di principio, il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, secondo il suddetto punto del preambolo, in taluni casi si deve derogare a questo principio generale: così, per la locazione di beni mobili materiali, al fine di evitare distorsioni di concorrenza che potrebbero derivare da differenze nelle aliquote dell'IVA fra Stati membri, il luogo della prestazione di servizi è quello in cui il bene locato viene usato.

18 Queste considerazioni non valgono, però, per la locazione di mezzi di trasporto. Poiché questi possono facilmente valicare le frontiere, è infatti difficile, se non impossibile, determinare il luogo in cui vengono usati. È tuttavia necessario prevedere in ogni caso un criterio praticamente applicabile per la riscossione dell'IVA. Di conseguenza, la sesta direttiva ha stabilito, come criterio di collegamento per la locazione di tutti i mezzi di trasporto, non già il luogo in cui il bene locato viene usato, bensì, in conformità al principio generale, il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica.

19 Perciò, tenuto conto delle ragioni per cui tutti i mezzi di trasporto sono esclusi dal regime derogatorio previsto dall'art. 9, n. 2, lett. d), della sesta direttiva, e considerato che le deroghe al regime generale stabilito dalla sesta direttiva sono da interpretare restrittivamente, panfili a vela d'alto mare, anche se usati dai locatari per l'esercizio dello sport, devono essere considerati mezzi di trasporto ai sensi della suddetta disposizione della direttiva. Panfili di questo tipo permettono, infatti, lo spostamento di persone e cose su grandi distanze, cosicché risulta difficile determinare il luogo in cui essi vengono usati e, di conseguenza, il collegamento al luogo di utilizzazione del bene comporterebbe il rischio che la locazione di siffatte imbarcazioni sfugga al pagamento dell'IVA, contrariamente alla finalità della sesta direttiva.

20 Questa interpretazione è confermata dall'art. 15, n. 2, della sesta direttiva, secondo cui le « navi da diporto » — categoria alla quale appartengono i panfili a vela d'alto mare — sono comprese fra i « mezzi di trasporto ad uso privato ».

21 La stessa interpretazione è stata d'altronde seguita nella direttiva 83/182/CEE del Consiglio del 28 marzo 1983, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto (GU L 105, pag. 59), il cui art. 1, n. 1, prevede che le « imbarcazioni da diporto » rientrano nel campo d'applicazione di questa direttiva e sono quindi comprese nella nozione di « taluni mezzi di trasporto ».

22 Stando così le cose, la questione sollevata dal giudice di rinvio dev'essere risolta nel senso che panfili a vela d'alto mare, usati dai locatari per l'esercizio dello sport velico, sono mezzi di trasporto ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. d), della sesta direttiva.

Sulle spese

23 Le spese sostenute dal governo della Repubblica federale di Germania 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 ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (seconda sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Finanzgericht di Amburgo con ordinanza 22 dicembre 1987, dichiara:

Panfili a vela d'alto mare, usati dai locatari per l'esercizio dello sport velico, sono mezzi di trasporto ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. d), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977, 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).

O'Higgins Mancini Schockweiler

Così pronunziato e letto a Lussemburgo il 15 marzo 1989.

Il cancelliere

J.-G. Giraud

Il presidente della seconda sezione

T. F. O'Higgins