RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nella causa 51/88 *

I — Antefatti e procedimento

1. L'art. 9, n. 1, 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, GU L 145, pag. 1 (in prosieguo: la « sesta direttiva »)], stabilisce che 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, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Tuttavia, secondo il n. 2, lett. d), dello stesso articolo, 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.

2. La sesta direttiva è stata modificata dalla decima direttiva 84/386/CEE del Consiglio del 31 luglio 1984, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, che modifica la direttiva 77/388/CEE [applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle locazioni di beni mobili materiali, GU L 208, pag. 58 (in prosieguo: la « decima direttiva »)]. Questa direttiva era destinata ad entrare in vigore entro il 1° luglio 1985. Ai sensi del quarto punto del preambolo della stessa, per quanto riguarda le locazioni di mezzi di trasporto, è opportuno, per ragioni di controllo, applicare rigorosamente l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, localizzando dette prestazioni di servizi nel luogo del prestatore.

3. Il ricorrente nella causa principale, Knut Hamann, svolgeva nell'ambito della propria impresa, negli anni 1980 e 1981, cui si riferisce la controversia, l'attività di noleggiante di panfili a vela d'alto mare senza equipaggio.

4. I noleggiatori prendevano possesso dei panfili nel porto di matricola di Kiel (Repubblica federale di Germania) e generalmente lasciavano le acque territoriali tedesche andando a far vela soprattutto in acque danesi e svedesi, ma spingendosi anche in Norvegia e in Finlandia. Essi tornavano soltanto poco prima della scadenza del periodo di noleggio per restituire i panfili, che quindi venivano principalmente usati al di fuori del territorio fiscale tedesco.

5. Per gli esercizi 1980 e 1981 lo Hamann dichiarava una cifra d'affari esente da imposta, che veniva accettata dal Finanzamt di Amburgo-Eimsbüttel (in prosieguo: il « Finanzamt ») con riserva del controllo previsto dalla legislazione fiscale tedesca.

6. In occasione di un'ispezione effettuata nel 1983, l'ispettore riteneva che il noleggio dei panfili d'alto mare costituisse locazione

* Lingua processuale: il tedesco.

di mezzi di trasporto, da considerare prestazione imponibile resa nel territorio nazionale, e calcolava perciò la corrispondente imposta sulla cifra d'affari per gli esercizi 1980 e 1981. Il Finanzamt confermava l'interpretazione dell'ispettore ed emanava quindi, per il 1980 ed il 1981, avvisi di accertamento rettificativi.

7. Contro le decisioni con cui il Finanzamt aveva respinto le sue opposizioni Knut Hamann proponeva ricorso al Finanzgericht di Amburgo, facendo valere che, a norma del § 1 della legge tedesca del 1980 relativa all'imposta sulla cifra d'affari, il noleggio di panfili d'alto mare non era soggetto a tale imposta, avendo egli realizzato un reddito non imponibile al di fuori del territorio fiscale tedesco, dal momento che la locazione di beni mobili materiali avviene nel luogo in cui i beni sono stati utilizzati. Non si configurava l'eccezione prevista per i mezzi di trasporto, poiché i panfili d'alto mare non costituiscono tali mezzi di trasporto.

8. Il Finanzamt sosteneva invece che i panfili d'alto mare sono mezzi di trasporto ai sensi della legislazione tedesca e che, di conseguenza, la locazione di tali beni costituisce un'attività che dev'essere tassata là dove il locatore ha fissato la sede della propria attività economica, cioè nella fattispecie, in Germania.

9. Il Finanzgericht di Amburgo considerava che la norma speciale riguardante la locazione dei mezzi di trasporto è stata introdotta nella legge tedesca del 1980, relativa all'imposta sulla cifra d'affari, al fine di trasporre fedelmente nel diritto interno la sesta direttiva europea.

10. Ritenendo che la controversia implichi la necessità di valutare l'interpretazione delle norme comunitarie di cui trattasi, il Finanzgericht di Amburgo decideva, con ordinanza 22 dicembre 1987, in forza dell'art. 177 del trattato CEE, di sospendere il procedimento finché la Corte di giustizia non si fosse pronunciata 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 ».

11. L'ordinanza del Finanzgericht di Amburgo è stata registrata nella cancelleria della Corte il 17 febbraio 1988.

12. In conformità all'art. 20 del protocollo sullo statuto (CEE) della Corte di giustizia, sono state depositate osservazioni scritte, il 6 maggio 1988 dalla Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. Daniel Calleja, membro del suo servizio giuridico, assistito dal sig. Reinhard Wagner, giudice tedesco messo a disposizione della Commissione nell'ambito del programma di scambi di personale, l'11 e il 17 maggio 1988 dal Finanzamt, rappresentato dal suo direttore, il 13 maggio 1988 dal sig. Knut Hamann, ricorrente nella causa principale, rappresentato dall'avv. P. Müller-Kemler, del foro di Hannover, e il 16 maggio 1988 dal governo della Repubblica federale di Germania, rappresentato dal sig. Martin Seidel, Ministerialrat presso il Ministero federale dell'economia, assistito dall'avv. Jochim Sedemund, del foro di Colonia.

13. Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di

passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

14. Con decisione 27 ottobre 1988, a norma dell'art. 95, §§ 1 e 2, del regolamento di procedura, la Corte ha rimesso la causa alla seconda sezione.

II — Osservazioni scritte presentate alla Corte

1. *Knut Hamann*, ricorrente nella causa principale, sottolinea anzitutto che l'interpretazione della nozione « mezzo di trasporto » è molto controversa nella Repubblica federale di Germania. Egli considera poi che, finora, il più accurato tentativo di delimitazione è stato fatto in una sentenza emessa dal Finanzgericht dello Schleswig-Holstein il 29 settembre 1983. Secondo questa pronunzia, per classificare oggetti che possono essere usati sia come mezzi di trasporto « sportivi », sia come attrezzi sportivi « che trasportano », ci si deve basare principalmente sulla proprietà e sulla funzione che conferiscono allo strumento il suo carattere essenziale, secondo l'opinione corrente e tenuto conto delle circostanze di fatto. Il Finanzgericht avrebbe constatato che le imbarcazioni a vela non rientrano, in via di principio, fra i mezzi di trasporto. Il trasporto dei navigatori — ed eventualmente del loro equipaggiamento e del loro carico — verso un qualsiasi luogo sarebbe, in linea di massima, solo un risultato oggettivo, non già lo scopo, né tanto meno lo scopo principale della navigazione a vela. Lo scopo principale del noleggio di un panfilo a vela d'alto mare consisterebbe nell'esercizio sportivo e nella distensione. Lo spostamento di persone e di cose avrebbe in tal caso un ruolo soltanto secondario e costituirebbe un fenomeno accessorio che verrebbe subìto solo perché, senza di esso, non sarebbe praticamente possibile l'esercizio della navigazione. È questo il motivo per cui, secondo la suddetta decisione, l'imbarcazione a vela sarebbe in primo luogo un attrezzo sportivo e da diporto, e non un mezzo di trasporto, ai sensi della legislazione fiscale.

Knut Hamann ammette che il Bundesfinanzhof, nell'ordinanza 8 dicembre 1983, è stato di diverso parere, avendo deciso che il trasporto è una conseguenza dello spostamento del veicolo e che il fatto del trasporto mediante un veicolo (idoneo a tale scopo) non viene meno se il motivo della navigazione non consiste nel fruire a titolo oneroso di un trasporto per mare, bensì nell'attività sportiva o in altre ragioni inerenti all'organizzazione del tempo libero. Hamann sostiene tuttavia che, se si seguisse questa decisione con tutte le sue conseguenze, si giungerebbe a risultati inaccettabili e cita l'esempio di una tavola a vela, di una bicicletta o di una vettura da corsa presi a noleggio. Inoltre, egli si riferisce ad un decreto del ministro federale dei trasporti in data 7 aprile 1981 sulla locazione commerciale e l'uso di imbarcazioni da diporto nella zona costiera (BGBl. 1981, pag. 343), provvedimento che si fonda espressamente sullo scopo di attività sportiva o di distensione per il quale l'imbarcazione viene usata.

In conclusione, Knut Hamann sostiene che « mezzo di trasporto », ai sensi delle norme relative all'imposta sulla cifra d'affari, può essere soltanto un oggetto il cui scopo principale sia il trasporto di persone o di cose da un luogo ad un altro, vale a dire una prestazione di trasporto. Se, invece, ci si fondasse unicamente sullo spostamento dell'oggetto e, con esso, delle persone o delle cose che vi si trovano, ci si allontanerebbe in modo inammissibile dalla nozione di « mezzo di trasporto ». La funzione principale di un panfilo a vela, in particolare di un panfilo d'alto mare, non è quella di trasportare persone o cose da un luogo all'altro, bensì unicamente l'esercizio dello sport velico. Chi cercasse un mezzo di trasporto, ad esempio

da Kiel a Copenaghen, non sceglierebbe certo un panfilo a vela.

Il ricorrente nella causa principale suggerisce quindi che la questione venga risolta come segue:

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

2. Il *Finanzamt*, convenuto nella causa principale, considera che la norma derogatoria relativa ai mezzi di trasporto, nella sesta direttiva, è stata creata per evitare problemi di delimitazione e di prova praticamente insuperabili, nell'interesse di una tassazione semplificata. L'idea di semplificazione che è alla base di questa disciplina impone la necessità d'intendere in senso lato la nozione di « mezzo di trasporto », e cioè nel senso ch'essa dovrebbe applicarsi a tutti gli oggetti che servano al trasporto di persone o di cose, per i quali la determinazione del luogo di utilizzazione implichi difficoltà pratiche. A sostegno della propria tesi, il Finanzamt cita il parere espresso il 22 settembre 1983 dal comitato consultivo per l'imposta sul valore aggiunto, parere nel quale venivano indicati come mezzi di trasporto, oltre alle imbarcazioni sportive e da diporto, anche le biciclette e i cavalli da sella, che in genere sono anch'essi quasi esclusivamente noleggiati a fini sportivi o ricreativi o di passatempo. Secondo il Finanzamt, l'interpretazione della nozione « mezzo di trasporto » sostenuta dal ricorrente non tiene conto del fatto che qualsiasi trasporto, indipendentemente dal mezzo usato, non serve soltanto ad un mero spostamento, ma tende necessariamente, in primo luogo, ad altri scopi, cosicché una delimitazione in base allo scopo principale e allo scopo secondario dello spostamento risulta in pratica impossibile.

3. Il *governo della Repubblica federale di Germania* ritiene che la questione sollevata debba essere risolta affermativamente. Questa interpretazione deriverebbe dall'accezione generale della nozione di « mezzo di trasporto », nonché dallo spirito della norma contenuta nell'art. 9 della sesta direttiva. Poiché il legislatore comunitario ha rinunciato a definire la suddetta nozione, sarebbe evidente ch'egli si è fondato in proposito su un consolidato uso linguistico e su una prassi amministrativa uniforme vigente da tempo negli Stati membri. Secondo tale uso linguistico sarebbe essenziale, per un mezzo di trasporto, ch'esso serva allo spostamento di persone o di beni, dovendo lo spostamento essere lo scopo in sé o lo scopo principale dell'attività. Di conseguenza, la nozione di « mezzo di trasporto » sarebbe soggetta a due condizioni essenziali: l'idoneità immediata a superare le distanze e l'uso, conforme alla destinazione, per il trasporto di persone o cose. Secondo il governo federale, il panfilo a vela risponde ad entrambe queste condizioni, anche se viene usato esclusivamente per l'esercizio dello sport velico. Lo scopo del trasporto sarebbe irrilevante. Secondo la sesta direttiva, la locazione di un oggetto viene tassata in quanto prestazione di servizi, indipendentemente dal grado e dal modo di utilizzazione. L'insieme delle norme enunciate dall'art. 9 della direttiva non riguarda la questione del se vi sia stata o meno una utilizzazione, ma si limita a determinare il luogo della tassazione.

Questa interpretazione sarebbe confermata dall'art. 15, n. 2, della sesta direttiva, che

annovera espressamente le imbarcazioni da diporto fra i mezzi di trasporto. Essa sarebbe appoggiata anche dal comitato consultivo per l'imposta sul valore aggiunto, che, nella sua dodicesima sessione, dal 30 giugno al 1° luglio 1987, si sarebbe espresso a favore della classificazione delle imbarcazioni sportive e da diporto fra i mezzi di trasporto.

4. La *Commissione* sostiene che, per evitare conflitti di competenza nel caso in cui una prestazione di servizi possa essere soggetta all'ordinamento giuridico di più d'uno Stato membro, l'art. 9, n. 1, derogando al rigoroso principio della territorialità, ha stabilito la regola generale secondo cui 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; a detta regola generale il n. 2 apporta varie deroghe, relative a specifiche prestazioni per le quali la localizzazione fittizia presso la sede del prestatore non sarebbe opportuna e per le quali vengono indicati altri criteri di collegamento. Secondo la Commissione, dall'art. 9, n. 2, lett. d), si desume a contrario che il luogo di una prestazione di servizi consistente nella locazione di mezzi di trasporto è sempre quello della sede del prestatore, in ossequio al principio stabilito nell'art. 9, n. 1.

La Commissione ritiene che la questione se la nozione « mezzo di trasporto » possa applicarsi ad un'imbarcazione a vela dev'essere risolta affermativamente. Essa ammette che la nozione « mezzo di trasporto » non è espressamente definita nella sesta direttiva, ma considera che si tratti di una nozione comunitaria, da intendere in senso lato. Questa interpretazione, che potrebbe desumersi già dall'ampia nozione cui si riferisce la versione tedesca della direttiva (« außer Beförderungsmitteln »), è confermata dalle altre versioni linguistiche, in cui si parla di mezzi di trasporto di qualsiasi tipo. Essa è corroborata dall'art. 15, n. 2, della direttiva: l'espressione « qualsiasi altro mezzo di trasporto » indica chiaramente che le imbarcazioni da diporto sono mezzi di trasporto ai sensi della sesta direttiva. Secondo la Commissione, in tutte le versioni linguistiche, il legislatore comunitario ha optato per una formulazione ampia e generica, che dev'essere interpretata secondo l'uso corrente della lingua. Adoperando l'espressione « qualsiasi altro mezzo di trasporto », il legislatore comunitario ha voluto estendere la suddetta disposizione ai veicoli che possano adempiere una siffatta funzione di trasporto, e la nozione « mezzo di trasporto » comprende un panfilo a vela atto alla navigazione marittima al di fuori delle acque territoriali nazionali, anche se tale imbarcazione viene usata in primo luogo per la navigazione sportiva. Un'imbarcazione a vela è quindi sempre un mezzo di trasporto, qualora possa servire per recarsi da un luogo ad un altro. Ora, questa possibilità esiste sempre nel caso di panfili a vela d'alto mare.

La Commissione fa presente che il comitato consultivo per l'imposta sul valore aggiunto si è pronunciato all'unanimità, nel 1981, in favore di un'interpretazione lata della nozione di « mezzo di trasporto » e che la maggioranza delle delegazioni ha sostenuto che tale nozione comprende anche le imbarcazioni da diporto.

La Commissione ricorda anche la 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), la quale

prevede la concessione di una franchigia dalle imposte sulla cifra d'affari e da ogni altra imposta sui consumi all'importazione di taluni mezzi di trasporto, fra i quali le imbarcazioni da diporto. Secondo la Commissione, l'espressione « imbarcazioni da diporto » comprende i panfili di cui trattasi nella fattispecie.

La Commissione sostiene che questa interpretazione è inoltre conforme allo spirito della direttiva. Secondo il preambolo della proposta della Commissione per la sesta direttiva, il collegamento stabilito nell'art. 9, n. 1, fra il luogo della prestazione di servizi e l'attività professionale o il domicilio del prestatore è dovuto essenzialmente a motivi di semplificazione e alla volontà di evitare tutte le difficoltà d'interpretazione che potessero derivare dalla nozione di « luogo di utilizzazione o di sfruttamento di un servizio ». Per contro, nel caso della locazione di beni mobili materiali — ad eccezione dei mezzi di trasporto esportati dal locatore di uno Stato membro in un altro Stato membro per essere ivi utilizzati — è il luogo di utilizzazione che viene considerato luogo della prestazione di servizi. Ciò è parso necessario per evitare distorsioni di concorrenza eventualmente risultanti dalle differenze di aliquota dell'imposta sul valore aggiunto. Queste considerazioni non valgono, tuttavia, per i mezzi di trasporto. Si presentano infatti problemi di controllo, poiché detti beni sono, per definizione, mobili e possono facilmente attraversare le frontiere. Questo problema del controllo si pone per le imbarcazioni a vela del tipo in questione così come per altri mezzi di trasporto. Un'interpretazione diversa da quella proposta dalla Commissione farebbe sorgere per l'appunto i problemi che la disciplina semplificata di cui all'art. 9 della sesta direttiva doveva consentire di evitare.

Infine, la Commissione sottolinea che nella fattispecie i panfili non sono « esportati dal locatore di uno Stato membro in un altro Stato membro per essere ivi utilizzati », come previsto dall'art. 9, n. 2, lett. d). Sono invece i locatari che li prendono in consegna nel porto d'immatricolazione di Kiel. Non si potrebbe quindi derogare al principio stabilito dall'art. 9, n. 1, della direttiva neppure se i panfili a vela di cui trattasi non venissero considerati mezzi di trasporto ai sensi della norma controversa.

In base a tutte queste considerazioni, la Commissione propone di risolvere come segue la questione pregiudiziale:

« L'art. 9, n. 2, lett. d), della sesta direttiva dev'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 disposizione di tale direttiva ».

F. A. Schockweiler
giudice relatore