

Downloaded via the EU tax law app / web

Causa C-451/06

Gabriele Walderdorff

contro

Finanzamt Waldviertel

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien)

«Sesta direttiva IVA — Art. 13, parte B, lett. b) — Esenzione — Operazioni di affitto e di locazione di beni immobili — Locazione di un diritto di pesca»

Conclusioni dell'avvocato generale E. Sharpston, presentate il 18 luglio 2007

Sentenza della Corte (Terza Sezione) 6 dicembre 2007

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Esenzioni contemplate dalla sesta direttiva — Esenzione dell'affitto e della locazione di beni immobili

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, parte B, lett. b)]

L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, dev'essere interpretato nel senso che la concessione a titolo oneroso del diritto di praticare la pesca, accordata, in virtù di un contratto di locazione concluso per una durata di dieci anni, dal proprietario dello specchio d'acqua per il quale tale diritto è stato attribuito nonché dal titolare del diritto di pesca in uno specchio d'acqua appartenente al demanio pubblico, non costituisce né affitto, né locazione di beni immobili, qualora tale concessione non conferisca il diritto di occupare il bene immobile in questione e di escludere qualsiasi terzo dal godimento di un tale diritto.

(v. punto 23 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

6 dicembre 2007 (*)

«Sesta direttiva IVA – Art. 13, parte B, lett. b) – Esenzione – Operazioni di affitto e di locazione di beni immobili – Locazione di un diritto di pesca»

Nel procedimento C?451/06,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dall'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Austria), con decisione 24 ottobre 2006, pervenuta in cancelleria il 6 novembre 2006, nella causa tra

Gabriele Walderdorff

e

Finanzamt Waldviertel,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. U. Lõhmus (relatore), J.N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente, sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 luglio 2007,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte 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 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra la sig.ra Walderdorff e il Finanzamt Waldviertel (in prosieguo: il «Finanzamt»), avente ad oggetto l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») di operazioni di locazione di un diritto di pesca.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva prevede che siano soggette all'IVA 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 Ai sensi dell'art. 13, parte B, della sesta direttiva:

«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;

(...)».

La normativa nazionale

5 Ai sensi dell'art. 1, n. 1, della legge relativa all'imposta sulla cifra di affari del 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994; in prosieguo: l'«UStG»), sono assoggettate all'imposta sulla cifra di affari le forniture e prestazioni di servizi che un imprenditore effettua a titolo oneroso in Austria nell'ambito della sua impresa.

6 Ai sensi dell'art. 6, n. 1, punto 16, dell'UStG 1994, sono esenti:

«la locazione e l'affitto di beni immobili, 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; la cessione del godimento di uffici e altri locali in forza di contratti di godimento va considerata come locazione o affitto di beni immobili. È esente anche l'uso privato. Non sono esenti:

- la locazione (cessione del godimento) di immobili a fini abitativi, escluso l'uso privato;
- la locazione e l'affitto di macchinari e altre attrezzature di ogni tipo appartenenti ad un'azienda, anche quando si tratti di elementi essenziali di un immobile;
- l'alloggio in camere o stanze da letto ammobiliate;
- la locazione (cessione del godimento) di spazi o posti per lo stazionamento di ogni tipo di veicolo;
- la locazione (cessione del godimento) di terreni per campeggi».

Causa principale e questione pregiudiziale

7 La sig.ra Walderdorff gestisce un'azienda agricolo-silvicola in Austria. Le operazioni effettuate dall'interessata nell'ambito della sua attività economica sono sottoposte al regime generale in materia di IVA.

8 Il 21 novembre 1995 la sig.ra Walderdorff ha concluso con la Sportfischereiverein Zwettl (associazione di pesca sportiva di Zwettl, in prosieguo: l'«associazione di pesca») un contratto di

durata decennale. In base a tale contratto, l'associazione di pesca beneficiava, dietro corrispettivo, del diritto di praticare la pesca, da un lato, nei due stagni ubicati nei terreni dell'azienda della sig.ra Walderdorff, per i quali quest'ultima dispone, in quanto proprietaria, di un diritto di pesca, e, dall'altro, in una zona di pesca appartenente al demanio pubblico, per la quale la sig.ra Walderdorff dispone di un diritto di pesca iscritto al catasto (zona «Zwettl I/3»). Il suddetto contratto di locazione è stato concluso per il periodo che va dal 1° gennaio 1996 al 31 dicembre 2005. La sig.ra Walderdorff non ha versato l'IVA relativa a tali operazioni di locazione. La tassa in questione non è stata fatturata neppure al locatario.

9 In seguito ad un accertamento fiscale relativo agli esercizi 1998?2000, il Finanzamt ha rilevato che tali operazioni di locazione andavano assoggettate alla normale aliquota IVA, in quanto i proventi dell'affitto di cui trattasi non erano riscossi in forza di una locazione di un diritto reale immobiliare esente ai sensi dell'UStG. Infatti, a parere del Finanzamt, il diritto di pesca si riferiva ad un diritto indipendente dal terreno.

10 Di conseguenza, in data 24 marzo 2003, il Finanzamt ha emesso, relativamente al periodo suddetto, alcuni avvisi di accertamento nei confronti della sig.ra Walderdorff, nei quali la locazione del diritto di pesca è stata inclusa tra le operazioni soggette all'aliquota normale del 20%. Con lettera 24 aprile 2003, la sig.ra Walderdorff impugnava tali avvisi chiedendo, in forza dell'art. 6, n. 1, punto 16, dell'UStG, l'esenzione delle operazioni di locazione del diritto di pesca.

11 Il Finanzamt ha respinto tale reclamo e, successivamente, su domanda della sig.ra Walderdorff, ha rinviato la causa dinanzi all'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

12 La causa pendente dinanzi a detto giudice verte sulla questione se i canoni versati in virtù del contratto concluso tra la sig.ra Walderdorff e l'associazione di pesca siano soggetti all'aliquota IVA normale ai sensi del regime generale, ovvero se trovi applicazione l'esenzione prevista all'art. 6, n. 1, punto 16, dell'UStG.

13 L'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, ha deciso pertanto di sospendere il procedimento e di sottoporre 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 10 anni

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

– da parte del titolare del diritto di pesca relativo ad uno specchio d'acqua appartenente al demanio pubblico,

debba essere considerata un "affitto e [una] locazione di beni immobili"».

Sulla questione pregiudiziale

14 Con la questione pregiudiziale deferita, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la concessione a titolo oneroso, in virtù di un contratto di locazione concluso per una durata decennale, di un diritto di esercitare l'attività di pesca in uno specchio d'acqua appartenente al demanio pubblico da parte del titolare del diritto di pesca, configuri «un affitto o una locazione di beni immobili» ai sensi di tale disposizione.

15 In via preliminare, occorre constatare che il contratto perfezionato tra la sig.ra Walderdorff e

l'associazione di pesca ha ad oggetto la concessione del diritto di esercitare la pesca in taluni specchi d'acqua. Le operazioni di locazione in virtù del suddetto contratto sono quindi, in linea di principio, soggette all'IVA, in conformità alla sesta direttiva. Resta da stabilire se esse rientrano nel campo di applicazione dell'esenzione prevista all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

16 Occorre rammentare che, secondo una giurisprudenza costante, le esenzioni previste all'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario che devono pertanto ricevere una definizione comunitaria (v. sentenze 12 settembre 2000, causa C?358/97, Commissione/Irlanda, Racc. pag. I?6301, punto 51; 16 gennaio 2003, causa C?315/00, Maierhofer, Racc. pag. I?563, punto 25; 12 giugno 2003, causa C?275/01, Sinclair Collis, Racc. pag. I?5965, punto 22; 18 novembre 2004, causa C?284/03, Temco Europe, Racc. pag. I?11237, punto 16; 3 marzo 2005, causa C?428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Racc. pag. I?1527, punto 27, e 19 aprile 2007, causa C?455/05, Velvet & Steel Immobilien, acc. pag. I?3225, punto 15).

17 In mancanza di una definizione delle nozioni di «affitto» e «locazione di beni immobili» all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, la Corte ha definito la locazione di beni immobili, ai sensi della disposizione suddetta, 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 godimento di un tale diritto (v., in tal senso, sentenze 4 ottobre 2001, causa C?326/99, «Goed Wonen», Racc. pag. I?6831, punto 55; 9 ottobre 2001, causa C?409/98, Mirror Group, Racc. pag. I?7175, punto 31, e causa C?108/99, Cantor Fitzgerald International, Racc. pag. I?7257, punto 21, nonché sentenze citate Commissione/Irlanda, punti 52?57; Sinclair Collis, punto 25; Temco Europe, punto 19, e Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punto 30).

18 Secondo la giurisprudenza, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva, incluse le nozioni di «affitto» e «locazione di beni immobili», devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenza 18 gennaio 2001, causa C?150/99, Stockholm Lindöpark, Racc. pag. I?493, punto 25, nonché sentenze citate Commissione/Irlanda, punti 52 e 55; Sinclair Collis, punto 23; Temco Europe, punto 17, e Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punto 29).

19 Nella causa principale è pacifico che la sig.ra Walderdorff ha concluso con l'associazione di pesca, dietro corrispettivo, un contratto decennale di concessione del diritto di praticare la pesca in diversi specchi d'acqua. La Corte ha già dichiarato che una superficie sommersa in tutto o in parte dall'acqua può essa stessa essere qualificata come bene immobile che può costituire oggetto di locazione o di affitto (v., in tal senso, sentenze Fonden Marselisborg Lystbådehavn, cit., punto 34, e 7 settembre 2006, causa C?166/05, Heger, Racc. pag. I?7749, punto 20).

20 Come ha giustamente rilevato l'avvocato generale al paragrafo 23 delle sue conclusioni, è necessario che ricorrano tutti gli elementi della definizione di affitto e locazione di beni immobili, rammentati al punto 17 della presente sentenza. Ciò vale, segnatamente, per l'elemento secondo il quale l'affitto o la locazione di un bene immobile deve conferire il diritto di occupare il detto bene e di escludere altre persone dal godimento di un tale diritto. Orbene, i fatti della causa principale non integrano un caso simile.

21 Dalla decisione di rinvio emerge che, in virtù del contratto concluso tra la sig.ra Walderdorff e l'associazione di pesca, quest'ultima dispone soltanto del diritto di praticare la pesca negli specchi d'acqua di cui trattasi. Inoltre, dal fascicolo presentato alla Corte risulta che i termini del contratto di locazione prevedono che la sig.ra Walderdorff si riserva il diritto di pescare in tali specchi d'acqua e di autorizzare, ogni giorno, un invitato a pescarvi. Pertanto, ai sensi del contratto di cui

alla causa principale, l'associazione di pesca non dispone del diritto di escludere qualsiasi terzo dal godimento del diritto di occupare gli specchi d'acqua di proprietà della sig.ra Walderdorff, nonché quello facente parte del demanio pubblico, in relazione al quale ella è titolare di un diritto di pesca iscritto al catasto.

22 Pertanto, senza che sia necessario pronunciarsi sulla questione se un contratto di concessione del diritto di praticare la pesca, come quello di cui alla causa principale, abbia ad oggetto un bene immobile, occorre constatare che uno degli elementi della definizione delle nozioni di diritto comunitario di affitto e locazione di beni immobili, utilizzate nell'ambito della normativa comunitaria in materia di IVA, non ricorre nella fattispecie, dal momento che il contratto di concessione di cui alla causa principale non conferisce all'associazione di pesca il diritto di occupare il bene immobile di cui trattasi e di escludere qualsiasi terzo dal godimento di un tale diritto.

23 La questione sollevata va pertanto risolta dichiarando che l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che la concessione a titolo oneroso del diritto di praticare la pesca, accordata, in virtù di un contratto di locazione concluso per una durata di dieci anni, dal proprietario dello specchio d'acqua per il quale tale diritto è stato attribuito nonché dal titolare del diritto di pesca in uno specchio d'acqua appartenente al demanio pubblico, non costituisce né affitto, né locazione di beni immobili, qualora tale concessione non conferisca il diritto di occupare il bene immobile in questione e di escludere qualsiasi terzo dal godimento di un tale diritto.

Sulle spese

24 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

L'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, dev'essere interpretato nel senso che la concessione a titolo oneroso del diritto di praticare la pesca, accordata, in virtù di un contratto di locazione concluso per una durata di dieci anni, dal proprietario dello specchio d'acqua per il quale tale diritto è stato attribuito nonché dal titolare del diritto di pesca in uno specchio d'acqua appartenente al demanio pubblico, non costituisce né affitto, né locazione di beni immobili, qualora tale concessione non conferisca il diritto di occupare il bene immobile in questione e di escludere qualsiasi terzo dal godimento di un tale diritto.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.