

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

F. G. JACOBS

presentate il 25 settembre 1997 *

1. La presente causa, proposta alla Corte dal Finanzgericht (Tribunale tributario) di Monaco di Baviera, pone il quesito se l'art. 13, sub B, lett. b), della sesta direttiva IVA (in prosieguo: «la direttiva»)¹ consenta ad uno Stato membro di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto la prestazione di alloggio temporaneo a rifugiati e a profughi.

Le disposizioni comunitarie e nazionali pertinenti

2. Per ciò che rileva ai fini della causa in esame, l'art. 13, sub B, della direttiva dispone che:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottocelenate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

* Lingua originale: l'inglese.

1 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari-Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

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;

(...)

Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione».

3. Discende chiaramente dalla sentenza Henriksen² che, mentre uno Stato membro è libero di restringere, con l'istituzione di ulteriori esclusioni, la portata dell'esenzione di cui all'art. 13, sub B, lett. b), esso non è

2 — Sentenza 13 luglio 1989, causa 173/88, Skatteministeriet/Henriksen (Racc. pag. 2763, punto 21).

autorizzato ad esentare dall'assoggettamento all'imposta le operazioni che sono escluse da tale esenzione. Di conseguenza, le operazioni menzionate dall'art. 13, sub B, lett. b), n. 1, sono obbligatoriamente imponibili.

I fatti e le questioni sollevate dal giudice nazionale

4. Le disposizioni del diritto tedesco applicabili al caso di specie sono rinvenibili nella versione del 1980 dell'Umsatzsteuergesetz (Legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: la «UStG»). Ai sensi dell'art. 4, punto 12, prima frase, lett. a), dell'UStG, così come interpretato dalle giurisdizioni tedesche, è esentata dall'imposta la locazione di beni immobili, ivi incluse anche le singole parti di un immobile, come i vani ad uso abitativo e le camere da letto. In base all'art. 4, punto 12, seconda frase, dell'UStG è tuttavia imponibile la locazione di alloggi per abitazione e pernottamento, che un operatore metta a disposizione per l'alloggio di breve durata di stranieri. La giurisdizione di rinvio sostiene che, secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Corte federale tributaria tedesca), il criterio della fornitura di un alloggio di breve durata non si riferirebbe all'effettiva durata del soggiorno, bensì all'intenzione dell'operatore. Nel momento in cui quest'ultimo loca le camere ad un'autorità pubblica che le destina all'alloggio di terzi, l'elemento determinante è se l'operatore intenda dare le camere in locazione a lungo termine ed abbia posto in atto questo suo intento stipulando un contratto di lunga durata con l'autorità pubblica. Stando alla giurisprudenza del Bundesfinanzhof, alla prassi delle autorità tributarie e alle posizioni della dottrina, la locazione è ritenuta di breve durata se è prevista per un periodo inferiore a sei mesi.

5. Dal 1984 la signora Blasi ha fornito alloggio a famiglie di profughi, originari dei paesi dell'Europa orientale, in tre edifici situati in Monaco di Baviera. Le camere negli edifici sono interamente ammobiliate e dotate di cucina e frigorifero. Alla loro pulizia provvedono gli stessi profughi, che talvolta fanno attivare il collegamento telefonico a proprie spese.

6. Ogni 14 giorni la signora Blasi cambia la biancheria e pulisce i pavimenti, le scale, i bagni e i sanitari. Ai profughi non vengono forniti pasti o bevande. Gli edifici non hanno né sale comuni o spazi di soggiorno destinati ad uso collettivo, né una portineria.

7. I profughi vengono indirizzati alla signora Blasi dal Comune di Monaco di Baviera, che all'epoca dei fatti le versava 25 DM al giorno a persona. Risulta che la signora Blasi abbia comunicato al Comune di Monaco di Baviera di non essere interessata ad ospitare profughi intenzionati a rimanere soltanto per un periodo limitato e che, secondo i calcoli della signora Blasi, la durata media del soggiorno è di 14,4 mesi. Comunque, non esiste alcuna disposizione contrattuale che imponga alle locazioni di avere una durata minima.

8. Avendo ricevuto un avviso di accertamento relativo all'IVA per le locazioni relative al 1984, la signora Blasi ha proposto ricorso dinanzi alla giurisdizione di rinvio, sostenendo di non essere tenuta a versare l'IVA. Nell'ordinanza di rinvio il giudice nazionale solleva alcuni dubbi in ordine alla compatibilità dell'art. 4, punto 12, seconda frase, dell'UStG con l'art. 13, sub B, lett. b), n. 1, della direttiva. Esso rileva che, mentre la direttiva esclude dall'esenzione applicabile alla locazione o all'affitto di beni immobili le «prestazioni di alloggio (...) effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe», l'UStG si riferisce soltanto alle prestazioni di alloggio di breve durata. La giurisdizione di rinvio ha perciò proposto alla Corte le seguenti questioni:

«1) Se l'art. 13, sub B, lett. b), n. 1, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (sesta direttiva in materia di imposte sulla cifra d'affari) debba essere interpretato nel senso che le «prestazioni di alloggio, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe» si risolvono semplicemente nella nozione di alloggiamento di breve durata di stranieri.

2) In caso di soluzione affermativa alla questione sub 1):

a) Quale periodo di alloggiamento possa normalmente essere considerato di breve durata.

Se una «prestazione di alloggio effettuata nel settore alberghiero» non sia più configurata qualora l'operatore tenga a disposizione i locali per alloggiamenti di lunga durata e ciò si traduca nella stipulazione di un contratto di locazione di lunga durata (oltre sei mesi).

b) Se sia possibile un'esenzione pro rata temporis ai sensi dell'art. 13, sub B, lett. b), n. 1, qualora risulti che tutti i locali fossero dati in locazione, a scelta, a breve o a lungo termine.

3) In caso di soluzione negativa alla questione sub 1):

In base a quali criteri di natura temporale, spaziale e concettuale debba determinarsi la nozione di «prestazioni di alloggio, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe» e quali di essi debbano configurarsi come vincolanti».

Valutazione delle questioni

9. Le questioni proposte dalla giurisdizione di rinvio, le quali possono essere esaminate congiuntamente, sono state sollevate sul presupposto che, se l'art. 13, sub B, lett. b), n. 1, non fosse applicabile alle prestazioni della signora Blasi, la direttiva non potrebbe costituire la base giuridica per assoggettarle ad imposta. In particolare, la disposizione tedesca non potrebbe fondarsi sull'ultima frase dell'art. 13, sub B, lett. b), che consente agli Stati membri di «stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione». Questa conclusione si basa sull'affermazione della Corte, contenuta nella sentenza *Henriksen*³, secondo la quale l'ultima frase dell'art. 13, sub B, lett. b), consente ad uno Stato membro soltanto di istituire ulteriori esclusioni da tale esenzione e non di restringere la portata delle esclusioni stesse; la giurisdizione di rinvio conclude che la Germania non si può fondare su tale disposizione al fine di limitare l'esclusione dall'esenzione di cui all'art. 13, sub B, lett. b), n. 1, ai soli soggiorni di breve durata.

10. Tuttavia, tale ragionamento è manifestamente errato. Può darsi che la disposizione tedesca, nel non assoggettare ad imposta gli alloggiamenti di lunga durata nel settore alberghiero e in settori aventi finalità analoghe, sia più restrittiva rispetto all'art. 13, sub B, lett. b), n. 1. Se ciò fosse il caso, la disposizione esonererebbe dall'imposta le operazioni che sono obbligatoriamente imponibili in base alla direttiva, contrariamente alla

decisione resa dalla Corte nel caso *Henriksen*.

11. Comunque, ciò non ha rilievo nella presente causa. Nel caso di specie non si tratta di sapere se la Germania possa esentare le prestazioni della signora Blasi, ma piuttosto se possa assoggettarle ad imposta. Qualora le sue prestazioni non fossero obbligatoriamente imponibili ai sensi dell'art. 13, sub B, lett. b), n. 1, la disposizione tedesca, tassandole, amplierebbe le ipotesi di esclusione dall'esenzione, anziché limitarle.

12. L'ultima frase dell'art. 13, sub B, lett. b), è formulata in termini ampi, in modo da consentire agli Stati membri un largo margine di discrezionalità nel restringere la portata dell'esenzione di cui all'art. 13, sub B, lett. b). Come la Corte ha sostenuto nel caso *Henriksen*, «gli Stati membri sono liberi di restringere, con l'istituzione di ulteriori esclusioni, la portata dell'esenzione di cui trattasi»⁴. A differenza delle esenzioni, che generalmente sono sottoposte ad interpretazione restrittiva perché costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo⁵, l'esclusione di operazioni dall'ambito di applicazione dell'esenzione è conforme a tale principio gene-

⁴ — Punto 21.

⁵ — V., ad esempio, sentenza 15 giugno 1989, causa 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financiën* (Racc. pag. 1737, punto 13).

³ — Citata alla nota 2.

rale. A mio avviso, la Comunità non avrebbe alcun interesse ad interpretare restrittivamente il margine di discrezionalità che tale disposizione assicura agli Stati membri per ricondurre ulteriori operazioni nella sfera applicativa della imponibilità.

13. Pertanto, la Germania avrebbe potuto invocare l'ultima frase dell'art. 13, sub B, lett. b), a fondamento della disposizione in questione. Essa sostiene, tuttavia, che tale norma può essere basata sull'art. 13, sub B, lett. b), n. 1. Occorre quindi tornare ai quesiti proposti dalla giurisdizione di rinvio, che riguardano questa disposizione.

14. Con la prima e la seconda questione il giudice di rinvio chiede, in sostanza, di chiarire se la fornitura di un alloggio di breve durata possa rappresentare un criterio adeguato ai fini dell'art. 13, sub B, lett. b), n. 1, e, in caso di soluzione affermativa, quale periodo debba essere considerato di breve durata.

15. In base alla direttiva, la fornitura e la locazione di beni immobili sono in linea di principio esentati dall'IVA⁶. Queste esenzioni riflettono le difficoltà particolari che si riscontrano nell'applicare l'IVA a tali beni. A differenza dei beni ordinari, il terreno non è il risultato di un processo produttivo; inoltre,

gli edifici, una volta costruiti, possono vedere mutare il loro proprietario numerose volte nel corso della loro esistenza, spesso senza costituire oggetto di attività economiche ulteriori⁷. Ai sensi della direttiva l'assoggettamento ad IVA è perciò, in linea di principio⁸, limitato alla fornitura di terreno edificabile o di nuove costruzioni unitamente al terreno su cui insistono. La sistemazione del terreno in vista del suo miglioramento implica un'attività economica che ne aumenta il valore; e la fornitura di una nuova costruzione contrassegna la fine di un processo produttivo. Da questo momento in poi, la reiterata imposizione sull'immobile ad ogni sua vendita non potrebbe trovare giustificazione. Lo stesso dicasi per la locazione di tale bene, che costituisce normalmente una attività relativamente passiva, in ordine alla quale non si genera alcun valore aggiunto significativo; nonostante si tratti di attività economica ai fini dell'art. 4 della direttiva⁹, la locazione dei beni immobili è perciò in via di principio esentata dall'imposta.

16. Comunque, mentre sono esentati, in generale, l'affitto o la locazione di beni

7 — Le prestazioni consistenti nella modifica o nella riparazione di fabbricati sono in ogni caso assoggettabili ad imposta separata in quanto prestazioni di servizi.

8 — Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di fornitura o locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, sub C, della direttiva. L'opzione si riferisce ad immobili adibiti ad attività commerciali. Un venditore o un locatore potrebbe preferire l'imposizione sulla fornitura o sulla locazione di un immobile, adibito ad attività commerciale, ad un soggetto passivo che utilizzi il bene per la sua attività economica con il conseguente diritto alla deduzione dell'imposta addebitata. A sua volta il venditore o il locatore avrà il diritto di ottenere la deduzione dell'IVA versata in occasione della vendita, della locazione, della modifica o della ristrutturazione dell'immobile. In tal modo i soggetti passivi evitano di incorrere nell'impossibilità di recuperare l'IVA versata relativamente all'immobile.

9 — Si può comunque notare che è stato ritenuto necessario includere una disposizione espressa nell'art. 4, n. 2, della direttiva al fine di chiarire che «si considera in particolare attività economica» ai sensi della direttiva «un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale (...) per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

6 — Art. 13, sub B, lett. b), g) ed h).

immobili, l'art. 13, sub B, lett. b), prevede anche l'esclusione di alcune operazioni dall'esenzione. La caratteristica comune di queste è che comportano uno sfruttamento più attivo della proprietà immobiliare, giustificando l'imposizione ulteriore, in aggiunta a quella già riscossa in occasione della sua vendita iniziale.

17. Con riferimento, in particolare, all'art. 13, sub B, lett. b), n. 1, si può rilevare, in primo luogo, che la sua formulazione, in particolare le espressioni «prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri» e «settori aventi funzioni analoghe», è in certo modo imprecisa. A mio parere, l'intenzione doveva essere di lasciare agli Stati membri un margine di discrezionalità nel definire i limiti esatti dell'esclusione.

18. In secondo luogo, come già è stato osservato, l'art. 13, sub B, lett. b), n. 1, stabilisce un'esclusione dall'esenzione, con la conseguenza di non poter essere interpretato restrittivamente. Infatti, mi sembra che l'espressione «settori aventi funzioni analoghe» debba essere interpretata estensivamente, dal momento che ha lo scopo di garantire che le prestazioni di alloggio temporaneo analoghe a quelle fornite nel settore alberghiero, e perciò in concorrenza potenziale con queste, siano assoggettate ad imposta.

19. Per quanto riguarda la disposizione tedesca, è vero che la locazione di breve durata

di immobili ad uso abitativo potrebbe non includere tutte le prestazioni di beni e servizi addizionali, come la fornitura di pasti e bevande, la pulizia delle camere, la fornitura di biancheria ecc., che normalmente vengono offerte negli alberghi. Ciononostante, non vi è dubbio che un soggetto passivo che dia, ad esempio, in locazione un immobile ad uso abitativo per una vacanza di breve durata svolge, in sostanza, la medesima funzione di un soggetto passivo nel settore alberghiero — e si trova in rapporto di concorrenzialità con quest'ultimo. La distinzione essenziale tra tali locazioni e le locazioni di immobili ad uso abitativo esentate da imposta consiste nella natura temporanea della prestazione di alloggio. In ogni caso, le locazioni di breve durata possono più facilmente includere prestazioni supplementari, come la fornitura di biancheria e la pulizia delle parti comuni dell'edificio o eventualmente dello stesso alloggio (infatti, un certo numero di servizi di tal genere sono forniti dalla signora Blasi); inoltre, esse richiedono uno sfruttamento più attivo del bene rispetto alle locazioni di lunga durata, per il fatto che sono richieste una maggiore sorveglianza e una più intensa attività di gestione.

20. In questo contesto, nonostante la disposizione tedesca — a differenza di quanto previsto dall'art. 13, sub B, lett. b), n. 1 — non si soffermi espressamente sulla natura dell'immobile adibito ad alloggiamento, né sul settore in cui questo viene fornito, mi sembra che l'uso del criterio della fornitura a stranieri di un alloggio di breve durata costituisca uno strumento efficace al fine di realizzare l'obiettivo alla base della disposizione. Esso assicura che vengano assoggettate ad imposta le operazioni compiute da soggetti

passivi, la cui attività è analoga alla funzione essenziale svolta da un albergo, vale a dire la prestazione di un alloggio temporaneo nell'ambito di un rapporto commerciale. Benché possa davvero accadere che le persone rimangano per lunghi periodi in albergo, la inadeguatezza della disposizione tedesca a tal proposito non ha rilevanza per il caso in esame e sarebbe in ogni caso di minima importanza pratica.

21. Inoltre, non mi sembra irragionevole il criterio tratto dalla giurisprudenza del Bundesfinanzhof, secondo il quale, per aversi locazione di un bene immobile idonea a beneficiare dell'esenzione, è necessario provare l'intenzione, certificata da un contratto di locazione o da altro contratto, di dare in locazione il bene per una durata minima di sei mesi. Esso fornisce uno strumento funzionale e giuridicamente certo per distinguere tra l'alloggiamento a breve termine, simile a quello fornito nel settore alberghiero, e le locazioni, di maggiore durata, di immobili ad uso abitativo, per le quali la direttiva prevede l'esenzione. Un albergo o una pensione sarà disposto ad accogliere clienti per soggiorni potenzialmente brevi, mentre un locatore interessato a locazioni di maggiore durata, più passive, richiederà un contratto, che confermi l'intenzione del locatario di rimanere per un periodo più lungo. Non vedo alcuna ragione per cui si debba interpretare la direttiva nel senso che imponga un periodo massimo di tre mesi, come suggerisce la Commissione.

22. Può essere opportuno notare che le parole di apertura dell'art. 13, sub B, impongono agli Stati membri di stabilire le condi-

zioni per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso. La Germania, a mio parere, ha il diritto di ritenere che gli altri criteri suggeriti dalla signora Blasi, come il fatto che l'alloggio costituisca il centro di interesse delle persone in questione o che vengano fornite prestazioni aggiuntive, sarebbero troppo incerti e di difficile applicazione. Per esempio, un caravan, ubicato su un campeggio in Spagna, potrebbe essere considerato come il centro di interesse di un pensionato che abbia venduto la sua casa e vi si sia trasferito per viverci tutto l'anno; ma sarebbe arduo per il proprietario del campeggio utilizzare siffatto criterio. Per di più, il livello dei servizi e degli arredi forniti da alberghi, pensioni e campeggi varia considerevolmente. Esistono alberghi che non offrono altro che una camera e campeggi che offrono poco più di un terreno per il campeggio. Inoltre, il governo tedesco potrebbe ragionevolmente ritenere che criteri del genere, rispetto a quello fondato sulla durata del soggiorno, siano meno idonei per il perseguimento dello scopo della neutralità concorrenziale.

23. Se la reale intenzione della signora Blasi fosse di locare i fabbricati ad uso abitativo per un lungo periodo, non le sarebbe preclusa la possibilità di stipulare un contratto a tal fine. Se, invece, la natura essenzialmente temporanea dei soggiorni le impedisce di farlo, allora non è irragionevole per le autorità tributarie ritenere che, nel caso di specie, ci si trovi in presenza di uno sfruttamento commerciale di breve durata di beni immobili e porre sul medesimo piano le prestazioni di alloggio da lei fornite e quelle,

imponibili, fornite da una pensione o da un albergo economico. Infatti, è possibile ritenere che il Comune di Monaco di Baviera possa fare ugualmente ricorso a stabilimenti di tal tipo per l'alloggio temporaneo di rifugiati e di profughi.

lunga durata, e perciò qualificata per l'esenzione, solo se è provata l'intenzione, sin dal principio, di prestare l'alloggio per un periodo di almeno sei mesi.

24. Con riferimento alla questione sub 2b), sollevata dal giudice nazionale, non ritengo che le autorità tedesche siano tenute a garantire l'esenzione pro rata temporis, qualora la durata della locazione ecceda i sei mesi. Le autorità tedesche, a mio avviso, possono giustamente ritenere che una locazione sia di

25. Infine, come ho già avuto modo di chiarire, qualora si ritenesse che le disposizioni tedesche vadano al di là della formulazione dell'art. 13, sub B, lett. b), n. 1, nell'assoggettare ad imposta la prestazione di alloggio fornita dalla signora Blasi, ciò potrebbe in ogni caso avvenire in base all'ultima frase dell'art. 13, sub B, lett. b).

Conclusioni

26. Alla luce di quanto in precedenza esposto, propongo di rispondere alle questioni sollevate dal Finanzgericht di Monaco di Baviera nel modo seguente:

Una disposizione di diritto interno che assoggetti a IVA la fornitura a stranieri di un alloggio di breve durata, cioè la fornitura di un alloggio non effettuata con la stipulazione di un contratto che preveda un soggiorno minimo di sei mesi, è compatibile con l'art. 13, sub B, lett. b), n. 1, della sesta direttiva IVA.