

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 14 ottobre 2004¹

I — Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale del Vestre Landsret (Danimarca) verte sulla disciplina IVA della locazione di posti barca in un porto turistico, nonché di posti a terra per il rimessaggio invernale di imbarcazioni da diporto. Ai sensi 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 (in prosieguo: la «sesta direttiva»)², tali prestazioni potrebbero essere esentate dall'IVA ove costituiscono locazione di beni immobili. L'esenzione fiscale, peraltro, non opererebbe se i posti barca e i posti per il rimessaggio invernale dovessero venire qualificati come «Aree destinate al parcheggio di veicoli».

II — Contesto normativo

A — La normativa comunitaria

2. Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto, in linea di principio, le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese. Come si evince dall'art. 4, n. 2, per. 2, della sesta direttiva, anche «un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale (...) per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità» si considera attività economica assoggettata all'imposta sul valore aggiunto.

3. Ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, in presenza di determinati presupposti, sono esentati dall'imposta sul valore aggiunto:

«l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione;

1. delle prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati

¹ — Lingua originale: il tedesco.

² — GU L 145, pag. 1.

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».

zione di gas, acqua, elettricità e riscaldamento nel contesto della locazione o dell'affitto. L'esenzione non comprende peraltro la locazione di camere di albergo et res similia, nonché la locazione di camere in imprese che forniscono alloggio per periodi inferiori ad un mese, la locazione di terreni attrezzati per il campeggio, di terreni per parcheggio ovvero di spazi pubblicitari, nonché la locazione di armadietti di deposito».

5. Inoltre, al punto D.11.8 delle linee guida in materia di IVA del 2001 relative alla prassi amministrativa seguita in Danimarca viene indicato quanto segue:

«La locazione di posti barca, di posti a terra e nel porto, nonché di attracchi da parte di associazioni veliche è soggetta ad IVA, anche se tale locazione avviene solo a favore dei membri dell'associazione.

B — *La normativa nazionale*

4. L'art. 13, comma 1, n. 8), della legge danese sull'IVA prevede un'esenzione per i seguenti beni e le seguenti prestazioni di servizi:

Pertanto, dev'essere corrisposta l'IVA sui canoni di locazione del posto, inclusi gli eventuali contributi e depositi cauzionali versati per la locazione da parte di locatari stabili, nonché i diritti portuali versati da navigatori di passaggio che fanno uso del porto».

«L'amministrazione, la locazione e l'affitto di beni immobili, compresa la somministra-

6. Ai sensi dell'art. 39, comma 5, della legge sull'IVA, può essere detratta, come imposta a

monte, l'imposta relativa alla progettazione, alla riparazione, alla manutenzione di opere portuali, ad eccezione degli edifici.

III — Fatti, questioni pregiudiziali e procedimento

7. La Fonden Marselisborg Lystbådehavn (in prosieguo: la «FML») è una fondazione che gestisce un porto turistico. La FML concede in locazione posti barca nel porto e posti a terra per il rimessaggio invernale degli yacht. Tali prestazioni vengono proposte sia congiuntamente sia disgiuntamente. I posti barca possono essere oggetto di locazione tanto di lunga durata quanto anche di breve durata, vale a dire mensile e giornaliera.

8. Nell'ipotesi di locazione combinata di lunga durata di posto barca e di posto a terra, il locatario, oltre al canone di locazione, è tenuto al versamento di una cauzione. I due rispettivi importi dipendono, inter alia, dalle dimensioni del posto necessario per la relativa barca.

9. Al proprietario della barca viene concesso, a titolo di corrispettivo, l'uso per un anno di un determinato posto barca fisso ad

una bitta o ad un pontile galleggiante, adeguato alle dimensioni della barca. Se l'assegnatario di un posto decide di non utilizzare il proprio posto barca per una durata superiore a 24 ore, il posto viene messo gratuitamente a disposizione dei visitatori di passaggio. Al locatario viene, inoltre, attribuito un posto a terra, consistente in un cavalletto numerato collocato in un'area specifica del territorio portuale, sul quale può collocare la propria barca nel periodo fuori stagione e al quale ha libero accesso. Il locatario, infine, ha diritto ad utilizzare le strutture comuni del porto, quali i servizi igienici ed i bagni.

10. I proprietari di barche che prendono a titolo di locazione di lunga durata ovvero mensilmente solo un posto barca, non sono tenuti al versamento di alcuna cauzione. Deve essere corrisposto, invece, un canone di locazione più elevato. Per la durata della locazione viene attribuito anche a loro un posto fisso. Alle barche a vela di passaggio, che restano nel porto solo uno o più giorni, vengono attribuiti posti barca gratuiti.

11. I detti posti barca a terra possono essere concessi in locazione anche indipendentemente da un posto barca in acqua.

12. L'Amministrazione finanziaria comunicava alla FML che le attività da essa svolte dovevano ritenersi interamente assoggettate all'IVA. A seguito di ricorso della FML

avverso tale decisione, il giudice in primo grado (Landsskatteret) confermava la tesi dell'Amministrazione finanziaria con riferimento ai posti barca. La relativa locazione non sarebbe ricompresa nell'esenzione prevista per la locazione di beni immobili. Secondo il detto giudice, la locazione di posti barca a terra sarebbe invece esente da imposta. Sia la FML sia lo Skatteministeriet (ministero delle Finanze) impugnavano tale decisione dinanzi al Vestre Landsret, che, con ordinanza 22 novembre 2002, sollevava dinanzi alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva IVA (direttiva del Consiglio 77/388) debba essere interpretato nel senso che l'espressione "locazione e affitto di beni immobili" comprende la locazione di un posto barca, consistente in un'area portuale saldamente collegata alla terraferma, nonché in un'area circoscritta e identificabile in acqua.

2) Se l'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, della sesta direttiva IVA (direttiva del Consiglio 77/388) debba essere interpretato nel senso che il termine "køretøjer" (veicoli) comprende le barche».

13. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni la FML, il governo danese ed il governo greco, nonché la Commissione. Ad eccezione della FML,

tutte le parti intervenienti sostengono che la locazione di posti barca in acqua e a terra sia assoggettata ad IVA. Mentre gli Stati membri ritengono che, in ogni caso, i posti in acqua già non costituiscano beni immobili ai sensi della direttiva, su questo punto la Commissione è di diverso avviso. La Commissione ed i governi concordano peraltro quanto al fatto che ricorra la deroga (o controeccezione) all'esenzione IVA per il parcheggio dei veicoli. Secondo la FML, la normativa sul parcheggio dei veicoli, al contrario, non è applicabile ai posti barca.

IV — Analisi

14. Le questioni pregiudiziali vertono sull'interpretazione della normativa concernente l'esenzione dall'IVA della locazione di beni immobili, contenuta nell'art. 13, parte B, lett. b). In tale contesto, con il primo quesito si chiede se un posto barca in un porto ovvero un posto barca a terra debba essere considerato come bene immobile. Per risolvere il secondo quesito occorre chiarire se la deroga all'esenzione per la locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli sia applicabile anche ai detti posti barca.

A — *Considerazioni preliminari*

15. Prima di affrontare in dettaglio i quesiti pregiudiziali occorre ricordare che le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario e devono pertanto ricevere una definizione comunitaria³.

16. Dalla struttura sistematica della direttiva si evincono i seguenti principi interpretativi quanto alle disposizioni da esaminare nella specie: dato che le esenzioni fiscali costituiscono deroghe al principio generale secondo cui ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo è assoggettata all'IVA, il concetto di locazione di beni immobili deve essere interpretato restrittivamente⁴. In forza della detta deroga all'esenzione fiscale di cui all'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, della sesta direttiva, relativa alle aree destinate al parcheggio di veicoli, le relative operazioni vengono ricondotte nel regime generale della direttiva medesima; tale clausola non può quindi essere interpretata restrittivamente⁵.

17. L'interpretazione della direttiva, d'altronde, potrebbe risultare superflua, se la Danimarca si fosse avvalsa dalla possibilità di prevedere, oltre alle ipotesi disciplinate dall'art. 13, parte B, lett. b), nn. 1-4, della sesta direttiva, ulteriori deroghe alla sfera di applicazione dell'esenzione. La sesta direttiva, infatti, ha lasciato un'ampia discrezionalità agli Stati membri in proposito, come la Commissione ha correttamente sottolineato richiamandosi al riguardo alla sentenza Far⁶. La Danimarca potrebbe quindi espressamente dichiarare, in particolare, la locazione di posti barca quale ulteriore attività assoggettata ad IVA accanto alla locazione di aree destinate a parcheggio.

18. Tuttavia, laddove uno Stato membro intenda avvalersi di tale facoltà, deve farlo strutturando opportunamente la relativa disciplina legislativa in materia di imposta sul valore aggiunto. Non è sufficiente, pertanto, che disposizioni nazionali ampiamente corrispondenti alla sesta direttiva vengano integrate mediante prassi amministrative ovvero mediante istruzioni amministrative vincolanti solo internamente, in modo che ulteriori fattispecie risultino assoggettate all'imposta⁷.

3 — 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) e 12 giugno 2003, causa C-275/01, Sinclair Collis (Racc. pag. I-5965, punto 22).

4 — Sentenze Commissione/Irlanda (cit. supra, nota 3, punto 52), 18 gennaio 2001, causa C-150/99, Stockholm Lindöpark (Racc. pag. I-493, punto 25) e Sinclair Collis (cit. supra, nota 3, punto 23).

5 — Sentenza 12 febbraio 1998, causa C-346/95, Blasi (Racc. pag. I-481, punto 19).

6 — Sentenza 3 febbraio 2000, causa C-12/98, Far (Racc. pag. I-527). V. anche sentenza 4 ottobre 2001, causa C-326/99, «Goed Wonen» (Racc. pag. I-6831, punto 45).

7 — Cfr. le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs presentate all'udienza del 6 giugno 2002 nella causa C-315/00, Maierhofer (Racc. 2003, pag. I-565, punti 27 e 28) e all'udienza del 17 maggio 1989 nella causa 173/88, Henriksen (Racc. pag. I-2763, I-2770, punto 22).

19. La prassi amministrativa prevista dalle linee guida in materia di IVA del 2001⁸, a termini delle quali i posti barca sono assoggettati all'IVA, non può essere, pertanto, considerata quale ulteriore deroga nazionale alla fattispecie di esenzione a favore della locazione e dell'affitto di beni immobili.

20. A termini della normativa nazionale, i contribuenti sono legittimati alla detrazione dell'imposta a monte relativa alle spese per la progettazione, la riparazione e la manutenzione di opere portuali, sempreché tali spese non riguardino edifici. Ciò lascia intendere che il legislatore danese ricollega tali spese ad un'attività soggetta ad imposta. Ma anche tale indicazione indiretta non costituisce un'ulteriore inequivocabile fattispecie derogatoria all'esenzione dall'imposta prevista per la locazione di beni immobili.

21. In assenza di una specifica disciplina, nella normativa danese in materia di IVA, del regime fiscale della locazione di posti barca, occorre acclarare se una siffatta attività possa essere considerata quale locazione di un bene immobile e, eventualmente, anche quale locazione di un'area destinata al parcheggio di veicoli ai sensi della sesta direttiva.

B — *Locazione di un bene immobile (prima questione pregiudiziale)*

22. L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva non definisce la nozione di «locazione di beni immobili», né rinvia alle rispettive definizioni accolte a tal riguardo dalle normative degli Stati membri⁹.

23. Tuttavia, da una giurisprudenza costante risulta che, da un lato, la caratteristica fondamentale della locazione di beni immobili ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva consiste nel conferire all'interessato, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto¹⁰.

24. Dall'altro, ai fini dell'inquadramento fiscale di un'operazione imponibile, occorre considerare complessivamente tutte le circostanze in cui tale operazione si svolge¹¹.

9 — Sentenze «Goed Wonen» (cit. supra, nota 6, punto 44) e Sinclair Collis (cit. supra, nota 3, punto 24).

10 — Sentenze «Goed Wonen» (cit. supra, nota 6, punto 55) e Sinclair Collis (cit. supra, nota 3, punto 25) nonché 9 ottobre 2001, causa C-108/99, Cantor Fitzgerald International (Racc. pag. I-7257, punto 21).

11 — Sentenze 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (Racc. pag. I-2395, punto 12), Stockholm Lindöpark (cit. supra, nota 4, punto 26) e Sinclair Collis (cit. supra, nota 3, punto 26).

8 — V. supra, paragrafo 5.

25. L'offerta della FML comprende la locazione sia di posti barca nel porto sia di posti a terra per il rimessaggio invernale delle barche. Ancorché tali prestazioni vengano offerte anche congiuntamente, la questione se ricorra la locazione di un bene immobile va esaminata disgiuntamente per entrambi i tipi di posti barca.

26. Il fatto che, per la locazione congiunta di posti barca in acqua e a terra, venga fatturato un prezzo unico non riveste infatti un'importanza decisiva¹².

27. Risulta decisivo, piuttosto, il fatto che un posto barca in acqua e un posto barca a terra possano essere concessi in locazione, di volta in volta, separatamente, sicché sussistono, effettivamente, due prestazioni principali distinte, separabili l'una dall'altra, e non un'unica prestazione integrata¹³. Né la locazione di un posto barca costituisce, in alcuna sua forma, la prestazione principale, ove l'altra costituirebbe la prestazione accessoria, cui si applicherebbe la stessa disciplina tributaria della prestazione principale¹⁴.

28. Con riguardo ai posti barca a terra, dalle indicazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale si evince che le rispettive superfici sono chiaramente delimitate e contrassegnate. Il locatario ha, per un periodo determinato, diritto all'uso esclusivo del posto, nonché accesso illimitato al medesimo. Durante il periodo della locazione, nessun altro proprietario di barca può occupare il posto senza il consenso del locatario. Conseguentemente, ricorre la locazione di un bene immobile ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva.

29. Presenta difficoltà maggiori, per contro, la qualificazione dei posti barca in acqua nel bacino portuale. Risulta anche in questo caso certo che i posti barca in acqua sono chiaramente delimitati dal resto del bacino portuale mediante bitte e pali. I governi greco e danese nutrono peraltro dubbi quanto al fatto stesso che i posti barca in acqua costituiscano beni immobili.

30. Un bene immobile può essere definito come una porzione determinata della superficie terrestre, comprendente gli edifici ivi stabilmente costruiti, che può essere oggetto di proprietà e di possesso. A differenza dall'alto mare, le acque interne possono essere oggetto di proprietà o possesso da parte di una persona. Così, la FML è proprietaria del territorio portuale, come si evince dalla domanda di pronuncia pregiudiziale. Il fatto che una superficie sia completamente o parzialmente sommersa dall'acqua non osta alla classificazione quale bene immobile che può essere concesso in

12 — Cfr. sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP (Racc. pag. I-973, punto 31).

13 — Sentenza CCP (cit. supra, nota 12, punto 29).

14 — Sentenza CCP (cit. supra, nota 12, punto 30) e sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin (Racc. pag. I-6229, punto 24); v., in particolare, anche sentenza 13 luglio 1989, causa 173/88, Henriksen (Racc. pag. I-2763, punti 14-16), in cui la Corte ha qualificato la locazione di un'autorimessa quale prestazione connessa alla locazione di un appartamento, che è parimenti ricompresa nell'esenzione fiscale prevista per la locazione di beni immobili.

locazione o in affitto. La FML, così come ha potuto acquistare la proprietà del territorio portuale, ivi compreso il bacino portuale, avrebbe anche potuto concedere in affitto il territorio. Peraltro, ciò che vale per il territorio complessivamente inteso deve valere anche per parti delimitate di esso.

31. I beni immobili, inoltre, vanno distinti dai beni mobili. È pur vero che l'acqua, a diretto contatto con la quale si trovano le barche, è un bene mobile. Prendendo le mosse da queste considerazioni, anche il governo danese sembra prendere in considerazione, quali beni immobili, solamente i pali o i pontili collegati alla terraferma, ai quali sono attraccate le barche, ritenendone peraltro la predisposizione una mera prestazione accessoria. Oggetto della locazione, tuttavia, non è una certa quantità di acqua, bene mobile, ma una parte determinata del bacino portuale. La detta superficie sommersa dall'acqua è chiaramente determinata e non suscettibile di spostamento.

32. Anche interpretando restrittivamente l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, un posto barca in un bacino portuale soddisfa quindi la definizione di bene immobile ai sensi della disposizione medesima.

33. La sussistenza di un rapporto di locazione non è, inoltre, esclusa per il fatto che la FML può cedere a visitatori di passaggio un posto barca in caso di assenza temporanea del titolare del posto.

34. È pur vero che la locazione di un bene immobile, in linea di principio, è contraddistinta dal fatto che il locatario assume il possesso del bene, potendone escludere chiunque altro in ogni momento. Possono peraltro esistere rapporti di locazione nei quali più locatari possono utilizzare il medesimo bene, ove un locatario gode di un diritto di uso privilegiato.

35. Tale ipotesi ricorre nella specie. Il locatario a lungo termine può decidere liberamente se intende allontanare o meno la propria barca dal posto barca. Né la FML, né un altro proprietario di barca può esigere dal locatario, durante il periodo della locazione, che il posto barca sia sgomberato. Solo qualora il locatario decida di non fare uso del proprio posto barca per un periodo superiore a 24 ore, l'amministrazione portuale può provvisoriamente mettere il posto a disposizione di altri proprietari di barche.

36. La prima questione deve pertanto essere risolta nel senso che la nozione di «locazione e affitto di beni immobili» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, comprende sia la locazione, come posto barca, di una determinata area circoscritta di un bacino portuale, sia quella di un posto barca circoscritto per il rimessaggio a terra.

C — Locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli (seconda questione pregiudiziale)

37. Con la seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede se l'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, della sesta direttiva escluda i posti barca a terra dall'esenzione d'imposta prevista per la locazione di beni immobili. Il giudice a quo nutre dubbi in proposito, soprattutto dal momento che nella versione danese della disposizione viene utilizzato il termine «køretøjer», che, letteralmente inteso, comprende solo i mezzi di trasporto su ruote. Conseguentemente, sarebbe incompatibile con il tenore letterale della versione danese ritenere le barche veicoli ai sensi della detta disposizione.

38. Come peraltro correttamente rilevato dal giudice a quo, dalla Commissione e dai governi intervenuti nel procedimento, tale problema non si presenta nei medesimi termini nelle altre versioni linguistiche della direttiva, poiché in tali versioni vengono utilizzate espressioni più neutre, che possono comprendere anche le barche¹⁵.

39. Secondo costante giurisprudenza, in una siffatta ipotesi, in cui le differenti versioni linguistiche divergono l'una dall'altra, la disposizione controversa deve essere intesa in funzione del sistema e della finalità della normativa di cui essa fa parte¹⁶.

40. Peraltro, anche nelle versioni linguistiche diverse da quella danese, non risulta del tutto chiaro se la nozione di aree destinate al parcheggio dei veicoli ricomprenda anche i posti barca, rispettivamente, in acqua o a terra. Quando la portata di un'espressione non possa essere accertata sulla base di una interpretazione esclusivamente testuale, per chiarire il suo significato occorre fare ricorso al contesto in cui essa si inserisce, alla luce della sistematica della sesta direttiva¹⁷.

41. La FML tenta di dimostrare che nella sesta direttiva viene utilizzata l'espressione «mezzi di trasporto» quale termine di portata generale per veicoli di terra, acqua e aria, mentre per «veicoli» si intenderebbero solo i veicoli terrestri.

42. Osservando la versione tedesca della sesta direttiva sorge peraltro il dubbio che alla direttiva sia sottesa una sistematica terminologica in tal senso. Così, se è pur

15 — Nella versione inglese si adopera il termine «vehicles», in quella francese il termine «véhicules», in quella spagnola il termine «vehículos», in quella portoghese il termine «veículos», in quella italiana il termine «veicoli», in quella olandese il termine «voertuigen» e in quella svedese il termine «fordon».

16 — Sentenze 27 marzo 1990, causa C-372/88, Cricket St. Thomas (Racc. pag. I-1345, punto 19) e 14 settembre 2000, causa C-384/98, D. (Racc. pag. I-6795, punto 16).

17 — Sentenza 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC (Racc. pag. I-3017, punto 22) e sentenza Henriksen (cit. supra, nota 14, punti 10 e 11).

vero che nell'art. 15, 1° comma, n. 2, citato dalla FML, viene adoperata la nozione di mezzo di trasporto (*Beförderungsmittel*), in altre disposizioni richiamate dalla FML [artt. 28 bis, n. 2, lett. a), 28 quindicies, n. 4, lett. b) e c), 28 sexdecies, n. 1, lett. g) e 28 septdecies, n. 7, lett. b) e c) della sesta direttiva], si trova l'espressione «veicolo» e non quella, più generale, di «mezzo di trasporto».

43. La Commissione, inoltre, correttamente si richiama all'art. 13, parte A, 1° comma, lett. p), della sesta direttiva quale esempio a contrario, che disciplina l'esenzione dall'imposta del trasporto di malati in veicoli all'uopo equipaggiati («véhicules spécialement aménagés»). Anche in questo caso la nozione di veicolo ricomprende natanti e aeromobili.

44. Dal momento che, pertanto, l'indagine relativa alle nozioni di veicolo e di mezzo di trasporto adoperate in diversi punti della direttiva non è di ausilio, occorre verificare, in considerazione della ratio dell'esenzione dall'imposta per la locazione di beni immobili e delle deroghe a tale esenzione, se le barche ricadano nella nozione di veicolo di cui all'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, della sesta direttiva.

45. L'esenzione dall'imposta per la locazione di beni immobili è sorretta, in particolare, da

un duplice ordine di motivi. Da un lato, un immobile già usato non è il risultato di un processo produttivo, come rilevato dall'avvocato generale Jacobs nelle proprie conclusioni relative alla causa Blasi¹⁸. Una volta reso edificabile il terreno ed ivi realizzato un edificio, un immobile viene utilizzato, di regola, soprattutto passivamente, senza conseguimento di un valore aggiunto¹⁹. Per tale motivo è assoggettata ad imposta solamente la prima cessione di un terreno edificabile attrezzato nonché la cessione di un edificio anteriormente alla sua prima occupazione²⁰, mentre sono esenti da imposta i successivi trasferimenti di un immobile già occupato così come la sua locazione.

46. D'altro lato, prima dell'armonizzazione realizzata con la sesta direttiva, nella maggior parte degli Stati membri la locazione di abitazioni non era, in ogni caso, soggetta ad imposta per motivi di indole sociale²¹. La sesta direttiva non poteva discostarsi da tale linea di condotta al fine di evitare un rincaro dei canoni di locazione delle abitazioni.

47. Entrambe le dette giustificazioni sottese all'esenzione dall'imposta non si attagliano alle fattispecie di cui all'art. 13, parte B,

18 — Conclusioni dell'avvocato generale Jacobs presentate all'udienza del 25 settembre 1997, causa C-346/95, Blasi (Racc. 1998, pag. I-483, punti 15 e 16).

19 — Diverso può risultare il caso in cui su un terreno venga edificato l'opificio di un'impresa e l'immobile venga in tal modo utilizzato quale fattore produttivo.

20 — Cfr. art. 4, n. 3, lett. a) e b), della sesta direttiva.

21 — Cfr. la proposta della Commissione per la sesta direttiva (*Bollettino delle Comunità europee*, supplemento 11/73, pag. 17).

lett. b), nn. 1-4, della sesta direttiva, ragion per cui tali fattispecie particolari di locazione di immobili sono escluse dall'esenzione e vengono conseguentemente ricollocate tra le operazioni imponibili.

48. Tali prestazioni sono infatti caratterizzate, di regola, da un lato da uno sfruttamento dell'immobile di carattere più attivo. In tal senso, ad esempio, la locazione di camere di albergo e di posti-tenda in un campeggio, di cui al n. 1 della detta disposizione, comprende una serie di prestazioni che vanno al di là della mera messa a disposizione dei locali ovvero di un'area per campeggiare.

49. È pur vero che tale argomento appare meno rilevante con riguardo alla locazione di posti di parcheggio per veicoli ai sensi del n. 2 della disposizione medesima, sebbene, anche in tali ipotesi potrebbero aggiungersi prestazioni integrative quali, ad esempio, la sorveglianza del parcheggio. In tale contesto assume peraltro particolare rilevanza il secondo aspetto, vale a dire l'assenza di una giustificazione politico-sociale per l'esenzione.

50. Con la locazione di posti barca viene parimenti realizzato un più intenso sfrutta-

mento dell'immobile, caratteristica che contraddistingue, in linea generale, le fattispecie di esclusione dall'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), nn. 1-4 della sesta direttiva. In tal senso, analogamente a quanto avviene per un posto-tenda in un campeggio, oltre al mero posto barca o all'area di rimessaggio vengono messe a disposizione altre strutture, come, ad esempio, i servizi sanitari. Occorre, inoltre, che i posti barca siano muniti di pontili e particolari attrezzature per l'attracco delle imbarcazioni che, a causa degli effetti dell'acqua, sono soggetti continuamente a controlli e manutenzione.

51. Anche i motivi di indole sociale, originariamente rilevanti con riguardo all'esenzione dall'imposta prevista per la locazioni di immobili, sono manifestamente non pertinenti con riguardo alla locazione di posti barca per imbarcazioni da diporto.

52. Alla luce degli obiettivi perseguiti dall'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, appare ragionevole interpretare il n. 2 di tale disposizione nel senso che esso si applica anche alla locazione di posti barca e di posti per il rimessaggio delle imbarcazioni da diporto. Tale interpretazione si allinea, inoltre, al principio secondo cui la detta disposizione non necessita un'interpretazione restrittiva.

V — Conclusione

53. In conclusione, suggerisco di risolvere le questioni pregiudiziali sollevate dal Vestre Landsret nei seguenti termini:

1. La nozione di «locazione ed affitto di immobili» di cui all'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, comprende sia la locazione, come posto barca, di una determinata area circoscritta in un bacino portuale, sia quella di un posto barca circoscritto per il rimessaggio a terra.
2. L'art. 13, parte B, lett. b), n. 2, della sesta direttiva 77/388/CEE, si applica anche alla locazione di posti barca e di posti per il rimessaggio delle imbarcazioni.