



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

19 dicembre 2019*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 98 – Facoltà, per gli Stati membri, di applicare un'aliquota IVA ridotta a talune cessioni di beni e prestazioni di servizi – Allegato III, punto 12 – Aliquota IVA ridotta applicabile all'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte – Questione dell'applicazione di questa aliquota ridotta alla locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni in un porto turistico – Confronto con la locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli – Parità di trattamento – Principio della neutralità fiscale»

Nella causa C-715/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 2 agosto 2018, pervenuta in cancelleria il 15 novembre 2018, nel procedimento

Segler-Vereinigung Cuxhaven eV

contro

Finanzamt Cuxhaven,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da L.S. Rossi, presidente di sezione, J. Malenovský (relatore) e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, da S. Eisenberg e J. Möller, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da F. Urbani Neri, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, da R. Pethke e N. Gossement, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

* Lingua processuale: il tedesco.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, di tale direttiva.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Segler-Vereinigung Cuxhaven eV e il Finanzamt Cuxhaven (Ufficio delle imposte di Cuxhaven, Germania) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») relativamente all'imposta sul valore aggiunto (IVA) applicabile alla locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

«le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

- 4 L'articolo 96 di tale direttiva così dispone:

«Gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi».

- 5 L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva in parola così prevede:

«1. Gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte.

2. Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III.

(...)».

- 6 In virtù dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della citata direttiva, gli Stati membri esentano, segnatamente, dall'imposta «l'affitto e la locazione di beni immobili».

- 7 L'articolo 135, paragrafo 2, della medesima direttiva così dispone:

«Sono escluse dall'esenzione di cui al paragrafo 1, lettera l), le operazioni seguenti:

a) le 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;

b) le locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli;

(...)».

- 8 L'allegato III della direttiva IVA contiene un elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote IVA ridotte di cui all'articolo 98 di tale direttiva. Il punto 12 di tale allegato comprende i seguenti servizi:

«alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte».

Diritto tedesco

- 9 L'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG») stabilisce quanto segue:

«1. Sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari le operazioni seguenti:

le cessioni e le altre prestazioni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un imprenditore nell'ambito della propria attività d'impresa. La tassazione non è esclusa dal fatto che l'operazione sia effettuata sulla base di un atto legislativo o amministrativo o che sia considerata come effettuata in forza di una disposizione di legge».

- 10 L'articolo 4, punto 12, lettera a), dell'UStG così recita:

«Fra le operazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, sono esenti:

(...)

- 12 a) la locazione e l'affitto di beni immobili, di diritti ai quali si applicano le disposizioni del diritto civile relative ai beni immobili e di diritti relativi ad una prerogativa dello Stato afferente all'uso del suolo (...).

(...)

Non sono esenti la locazione di stanze e camere da letto che un imprenditore riserva all'alloggio temporaneo di ospiti, la locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli, la locazione temporanea di posti per campeggio nonché la locazione e l'affitto di macchinari e altri impianti di qualsiasi natura facenti parte di uno stabilimento aziendale (...), anche se costituiscono elementi essenziali di un immobile».

- 11 Secondo l'articolo 12, paragrafo 1, dell'UStG, si applica un'aliquota d'imposta normale del 19%.

- 12 Ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, dell'UStG, l'imposta sulla cifra d'affari è ridotta al 7% della base imponibile per le seguenti operazioni:

«La locazione di stanze e camere da letto che un imprenditore riserva all'alloggio temporaneo di terzi, nonché per la locazione temporanea di aree per campeggio. Il primo periodo non si applica alle prestazioni che non sono direttamente funzionali alla locazione, anche se tali prestazioni sono remunerate con il corrispettivo versato per la locazione».

- 13 L'articolo 3, paragrafo 1, del Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Costituzione della Repubblica federale di Germania), del 23 maggio 1949 (BGBl. 1949, pag. 1) dispone che tutti sono uguali davanti alla legge.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 14 La ricorrente principale è un'associazione registrata di utilità sociale, il cui obiettivo consiste nella promozione della vela e di altri sport acquatici motorizzati. Essa gestisce circa 300 punti di ormeggio per imbarcazioni di cui, negli anni tra il 2010 e il 2012 (in prosieguo: gli «anni controversi»), circa la metà era stabilmente assegnata a membri dell'associazione. Questi membri, quando assenti, sono tenuti a tollerare l'utilizzo dei propri posti da parte di ospiti. Per quanto riguarda gli spazi di ormeggio rimanenti, essi sono utilizzati senza restrizioni dagli ospiti.
- 15 Negli anni controversi, la ricorrente principale ha applicato l'aliquota IVA ridotta ai compensi percepiti per la messa a disposizione ad ospiti degli spazi di ormeggio per imbarcazioni.
- 16 A seguito di una verifica effettuata presso la ricorrente principale, l'amministrazione tributaria ha deciso di rettificare gli avvisi d'imposta sulla cifra d'affari per gli anni controversi e ha assoggettato tali compensi all'aliquota IVA ordinaria.
- 17 Il Niedersächsische Finanzgericht (Tribunale tributario della Bassa Sassonia, Germania) ha respinto il ricorso proposto dalla ricorrente principale avverso tale decisione. Secondo tale giudice, la messa a disposizione temporanea di spazi di ormeggio per imbarcazioni non potrebbe essere qualificata come «locazione temporanea di posti per campeggio» ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, dell'UStG. Secondo tale giudice, una siffatta messa a disposizione rientra nella nozione di «locazione di aree destinate al parcheggio dei veicoli», di cui all'articolo 4, punto 12, seconda frase, seconda opzione, dell'UStG, disposizione essa stessa fondata sull'articolo 135, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA. Il principio generale della parità di trattamento stabilito dall'articolo 3, paragrafo 1, della Costituzione della Repubblica federale di Germania non osterebbe a tale interpretazione.
- 18 La ricorrente principale ha proposto un ricorso per revisione (*Revision*) dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) avverso la decisione del Niedersächsische Finanzgericht (Tribunale tributario della Bassa Sassonia). Secondo la ricorrente principale, l'imposizione alla locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni dell'aliquota IVA ordinaria viola il principio generale della parità di trattamento, in quanto la messa a disposizione di posti per camper e roulotte è soggetta ad un'aliquota IVA ridotta. Un'interpretazione conforme al principio della parità di trattamento comporterebbe, secondo la ricorrente principale, che tutte le forme di alloggio temporaneo, di qualsiasi tipo, siano uniformemente assoggettate all'aliquota IVA ridotta. Le prestazioni effettuate dalla ricorrente principale si ridurrebbero alla messa a disposizione di spazi di ormeggio per imbarcazioni ai fini dell'accoglienza di velisti. Quindi, la tassa di ancoraggio (*Hafengeld*) sarebbe dovuta solo in caso di pernottamento.
- 19 Sulla scorta di tali circostanze, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la riduzione dell'aliquota d'imposta per l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte a norma dell'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva [IVA], in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, della stessa direttiva, ricomprenda anche la locazione di posti barca».

Sulla questione pregiudiziale

- 20 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, della stessa direttiva, debba essere interpretato nel senso che l'aliquota IVA ridotta, prevista in tale disposizione, per l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte sia anche applicabile alla locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni.

- 21 A tale proposito occorre rilevare che, secondo l'articolo 96 della direttiva IVA, ciascuno Stato membro applica un'aliquota IVA normale identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi.
- 22 In via derogatoria, l'articolo 98 di tale direttiva prevede la possibilità di applicare aliquote IVA ridotte. A tal fine, l'allegato III della citata direttiva elenca in maniera esaustiva le categorie di cessioni di beni e di prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte (sentenza del 9 marzo 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, punto 21).
- 23 Più particolarmente, l'allegato III, punto 12, della direttiva IVA consente agli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta all'«alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte».
- 24 Nella specie, si pone la questione se la locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni possa essere assimilata, alla luce dell'allegato III, punto 12, della direttiva IVA, all'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte.
- 25 A tale proposito, occorre rammentare, in via preliminare, da un lato, che le disposizioni che hanno carattere di deroga ad un principio devono essere interpretate restrittivamente. Dall'altro, le nozioni utilizzate nell'allegato III della direttiva IVA devono essere interpretate conformemente al senso abituale delle espressioni di cui trattasi (sentenza del 10 novembre 2016, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, punti 59 e 60 e giurisprudenza ivi citata).
- 26 L'allegato III, punto 12, della direttiva IVA precisa le diverse prestazioni di «alloggio» che possono essere assoggettate ad aliquota IVA ridotta.
- 27 Come emerge dalla giurisprudenza citata al punto 25 della presente sentenza, occorre interpretare la nozione di «alloggio», ai sensi dell'allegato III, punto 12, della direttiva IVA, restrittivamente e non va esteso l'ambito di applicazione di tale disposizione alle prestazioni che non rientrano nella formulazione della citata disposizione né sono intrinsecamente connesse a tale nozione.
- 28 Orbene, la locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni, da un lato, non compare nella formulazione dell'allegato III, punto 12, della direttiva IVA e, dall'altro, non è intrinsecamente connessa alla nozione di «alloggio», ma persegue in via prioritaria lo scopo di consentire la stabilizzazione e l'ormeggio delle imbarcazioni.
- 29 Quindi, emerge che l'allegato III, punto 12, della direttiva IVA non va letto nel senso che consente ad uno Stato membro di applicare un'aliquota IVA ridotta alla locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni.
- 30 Una siffatta interpretazione è peraltro avallata dagli scopi perseguiti dal sistema di aliquote IVA ridotte.
- 31 A tale proposito va ricordato che occorre riconoscere un ampio margine discrezionale al legislatore dell'Unione, poiché quando adotta una misura di carattere fiscale esso è chiamato a operare scelte di natura politica, economica e sociale, nonché a stabilire un ordine di priorità tra interessi divergenti o a effettuare valutazioni complesse (sentenza del 7 marzo 2017, *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, punto 54).
- 32 In tale contesto generale va precisato che, quando ha redatto l'allegato III della direttiva IVA, il legislatore dell'Unione si è prefisso che i beni essenziali nonché i beni e i servizi corrispondenti a scopi sociali o culturali, purché non presentassero alcun rischio o presentassero pochi rischi di distorsione della concorrenza, potessero essere assoggettati ad un'aliquota IVA ridotta (sentenza del 4 giugno 2015, *Commissione/Regno Unito*, C-161/14, non pubblicata, EU:C:2015:355, punto 25).

- 33 Più particolarmente, il riconoscimento agli Stati membri, al punto 12 di tale allegato, della facoltà di applicare un'aliquota IVA ridotta a diverse forme di alloggio, in particolare per vacanze, e in risposta ad un'esigenza essenziale delle persone in viaggio, è idoneo ad agevolare un ampio accesso alle prestazioni di cui trattasi.
- 34 Orbene, la concessione della facoltà di applicare un'aliquota IVA ridotta alle prestazioni di locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni non sarebbe manifestamente giustificata alla luce di un simile scopo di natura sociale, dal momento che le imbarcazioni a vela o a motore, come quelle di cui trattasi nella causa principale, non svolgono la funzione, o almeno non principalmente, di alloggio.
- 35 Infine, contrariamente ai dubbi espressi dal giudice del rinvio, l'interpretazione dell'allegato III, punto 12, della direttiva IVA, come emerge dal punto 29 della presente sentenza, non pregiudica il principio di neutralità fiscale.
- 36 Infatti, tale principio osta a che beni o prestazioni di servizi simili, che si trovino in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in modo diverso dal punto di vista dell'IVA (sentenza del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a., C-597/17, EU:C:2019:544, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Orbene, a tal proposito, occorre rilevare che, come emerge dal punto 34 della presente sentenza, i servizi di affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte, da un lato, e i servizi di locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni, dall'altro, assolvono funzioni diverse e, pertanto, non si trovano in situazione di concorrenza gli uni con gli altri.
- 38 Alla luce delle considerazioni suesposte, occorre rispondere alla questione sottoposta dichiarando che l'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva IVA, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che l'aliquota IVA ridotta, prevista in tale disposizione, per l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte non è applicabile alla locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni.

Sulle spese

- 39 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Ottava Sezione) dichiara:

L'articolo 98, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che l'aliquota ridotta d'imposta sul valore aggiunto, prevista in tale disposizione, per l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte non è applicabile alla locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni.

Firme