

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

22 dicembre 2010 *

Nel procedimento C-116/10,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dalla Cour de cassation (Lussemburgo), con decisione 18 febbraio 2010, pervenuta in cancelleria il 3 marzo 2010, nella causa

État du Grand-Duché de Luxembourg,

Administration de l'enregistrement et des domaines

contro

Pierre Feltgen, in qualità di curatore fallimentare della Bacino Charter Company SA,

Bacino Charter Company SA,

* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dal sig. D. Šváby, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. E. Juhász e G. Arestis (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. N. Jääskinen
cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per l'État du Grand-Duché de Luxembourg e l'administration de l'enregistrement et des domaines, dagli avv.ti F. Kremer e P.-E. Partsch, avocats,
- per il sig. Feltgen, agente in qualità di curatore fallimentare della Bacino Charter Company SA, e Bacino Charter Company SA, dall'avv. B. Felten, avocat,
- per il governo tedesco, dai sigg. T. Henze, C. Blaschke e B. Klein, in qualità di agenti,
- per il governo cipriota, dalla sig.ra D. Kallí, in qualità di agente,

— per la Commissione europea, dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agente,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- ¹ La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 15, punto 5, 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE (GU L 376, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- ² La domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone l'État du Grand-Duché de Luxembourg (Stato del Granducato di Lussemburgo) e l'administration de l'enregistrement et des domaines (Ufficio del registro e del demanio; in prosieguo: «l'amministrazione tributaria»), al sig. Feltgen, curatore fallimentare della Bacino Charter Company SA, società di diritto lussemburghese (in prosieguo: la «Bacino») e a quest'ultima società, vertente sul pagamento da parte di quest'ultima dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») figurante su talune cartelle d'imposta corrispondenti agli esercizi 1998 e 1999.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

- ³ Con il titolo «Esenzione delle operazioni all'esportazione al di fuori della Comunità, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali», l'art. 15 della sesta direttiva dispone quanto segue:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, a condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

4. le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi:

- a) adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca,
- b) adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare o alla pesca costiera, escluse, per [queste] ultime, le provviste di bordo,

(...)

5. cessione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione delle navi di cui al paragrafo 4, lettere a) e b), nonché fornitura, locazione, riparazione e manutenzione degli oggetti in esse incorporati o da esse usati, compresa l'attrezzatura per la pesca;

(...)».

La normativa nazionale

- 4 La sesta direttiva è stata trasposta nell'ordinamento giuridico lussemburghese con la legge 12 febbraio 1979 sull'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «legge lussemburghese»). L'art. 43, n. 1, lett. i), secondo trattino, di tale legge, nella versione vigente all'epoca dei fatti della causa principale, prevede che le prestazioni di servizi effettuate per le necessità della navigazione marittima siano esentate dall'IVA nei limiti e alle condizioni da determinarsi con regolamento granducale.
- 5 L'art. 7, n. 2, lett. a), primo trattino, del regolamento granducale 16 giugno 1999, relativo all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto delle operazioni all'esportazione al di fuori della Comunità, delle cessioni intracomunitarie di beni e di altre operazioni, precisa che, per prestazioni di servizi effettuate per le necessità della navigazione marittima di cui al detto art. 43, occorre intendere il noleggio e la locazione di navi, ad esclusione di panfili e altre navi ed imbarcazioni da diporto o da sport, adibite alla navigazione marittima e al trasporto a pagamento di persone o beni o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca.

Causa principale e questione pregiudiziale

- 6 Tra il 10 luglio 1998 e l'8 agosto 1999, la Bacino ha regolarmente messo a disposizione di persone fisiche che navigavano in alto mare a fini di diporto, dietro pagamento, un'imbarcazione di cui essa era proprietaria nonché un equipaggio. Considerando che tale operazione fosse esente da IVA, la Bacino non ha corrisposto la medesima.
- 7 Ritenendo che non si dovesse applicare l'esenzione dall'IVA prevista all'art. 43 n. 1, lett. i), secondo trattino, della legge lussemburghese, poiché tale imbarcazione non costituiva un'imbarcazione commerciale, ma un panfilo ai sensi del regolamento granducale menzionato al punto 5 della presente sentenza, l'amministrazione tributaria ha notificato alla Bacino, nel corso del 2001, cartelle d'imposta corrispondenti agli esercizi 1998 e 1999, su cui figuravano gli importi dovuti da dette società a titolo di IVA.
- 8 A seguito di un reclamo rimasto infruttuoso, la Bacino ha contestato tale imposta dinanzi al tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunale di Lussemburgo), sostenendo che detta operazione rientrava nell'ambito di applicazione dell'art. 43 n. 1, lett. i), secondo trattino, della legge lussemburghese.
- 9 Poiché tale ricorso è stato respinto, la Bacino ha interposto appello dinanzi alla cour d'appel (Corte d'appello), la quale ha accolto il suo ricorso. Tale giudice ha segnatamente concluso per l'esistenza di una prestazione principale di locazione di nave con equipaggio e di una prestazione accessoria di trasporto. Avendo rilevato che l'imbarcazione di cui la Bacino era proprietaria era adibita alla navigazione in alto mare e che il trasporto di passeggeri era a pagamento per cui la locazione di tale imbarcazione costituiva un'operazione commerciale, detto giudice ha affermato che erano soddisfatte le due condizioni enunciate all'art. 15, punto 5, della sesta direttiva.

- ¹⁰ L'amministrazione tributaria ha proposto un'impugnazione dinanzi alla Cour de cassation (Corte di cassazione), la quale, considerando che la soluzione della controversia principale necessitasse dell'interpretazione del diritto dell'Unione, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le prestazioni di servizi effettuate dal proprietario di un'imbarcazione che dietro pagamento, la mette a disposizione di persone fisiche, con un equipaggio, a fini di viaggi di diporto in alto mare per i loro clienti, possano essere considerate esenti a titolo dell'art. 15, n. 5, della sesta direttiva (...), qualora tali prestazioni siano considerate contemporaneamente prestazione di noleggio di imbarcazione e prestazione di trasporto».

Sulla questione pregiudiziale

- ¹¹ Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'art. 15, punto 5, della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA, prevista da tale disposizione si applichi alle prestazioni di servizi consistenti nel mettere a disposizione di persone fisiche a fini di diporto in alto mare, dietro pagamento, una nave con equipaggio.
- ¹² Va rammentata al riguardo la costante giurisprudenza della Corte secondo la quale, ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v., in particolare, sentenze 17 novembre 1983, causa 292/82, Merck, Racc. pag. 3781, punto 12; 1° marzo 2007, causa C-34/05, Schouten, Racc. pag. I-1687, punto 25, e 3 dicembre 2009, causa C-433/08, Yaesu Europe, Racc. pag. I-11487, punto 24).

- ¹³ È giocoforza rilevare, a tal riguardo, che la formulazione stessa dell'art. 15, punto 5, della sesta direttiva, che effettua un rinvio al medesimo art. 15, punto 4, lettera a), si riferisce alle locazioni di navi adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca. Affinché una tale prestazione di locazione possa essere esentata a titolo di detta disposizione, è necessario che il locatario della nave interessata utilizzi la medesima per esercitare un'attività economica.
- ¹⁴ Ne consegue che, se, come nella causa principale, una nave viene data in locazione a persone che l'utilizzano esclusivamente a fini di diporto e non a scopo di lucro, al di fuori di qualsiasi attività economica, la prestazione di locazione non soddisfa le condizioni esplicite di esenzione dall'IVA poste dall'art. 15, punto 5, della sesta direttiva.
- ¹⁵ Del resto, occorre precisare che l'art. 15, punto 5, della sesta direttiva esenta parimenti, mediante rinvio al medesimo art. 15, punto 4, lett. b), la locazione di navi di salvataggio ed assistenza in mare o adibite alla pesca costiera, escluse, per queste ultime, le provviste di bordo. Tuttavia, i casi indicati in tali disposizioni sono manifestamente estranei ai fatti di cui trattasi nella causa principale.
- ¹⁶ L'interpretazione figurante ai punti 13 e 14 della presente sentenza è, inoltre, corroborata dall'obiettivo del regime delle esenzioni previste all'art. 15 della sesta direttiva, il quale, riferendosi ad operazioni all'esportazione, ad operazioni equiparate e ai trasporti internazionali, consiste nell'osservare il principio dell'imposizione dei beni o dei servizi interessati nel luogo di destinazione dei medesimi (v. sentenza 18 ottobre 2007, causa C-97/06, Navicon, Racc. pag. I-8755, punto 29).
- ¹⁷ Ciò premesso, l'esenzione prevista all'art. 15, n. 5, della sesta direttiva, non può andare a beneficio dei servizi di locazione di una nave destinati a coloro che intendano usarli a fini strettamente privati, in quanto consumatori finali.

- 18 Occorre parimenti rilevare che l'esposizione dei motivi che accompagna la proposta della sesta direttiva del Consiglio 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, presentata dalla Commissione delle Comunità europee al Consiglio delle Comunità europee il 29 giugno 1973, indica esplicitamente che le navi da diporto sono escluse dall'esenzione prevista all'art. 15, punto 5, di tale direttiva e che i servizi forniti al consumo finale che si riferiscono alle medesime devono essere assoggettati ad IVA. Tale esposizione conferma che le prestazioni di locazione di navi fornite ai consumatori finali che le adibiscono a fini di diporto o ricreativi sono escluse dall'ambito di applicazione di tale esenzione.
- 19 Inoltre, conformemente ad una costante giurisprudenza, le esenzioni dall'IVA devono essere interpretate in maniera restrittiva, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui tale imposta è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze 26 giugno 1990, causa C-185/89, *Velker International Oil Company*, Racc. pag. I-2561, punto 19, e 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04, *Elmeka*, Racc. pag. I-8167, punto 15).
- 20 Peraltro, l'interpretazione figurante ai punti 13 e 14 della presente sentenza non può essere rimessa in discussione dalla qualificazione nel diritto nazionale delle prestazioni di cui trattasi nella causa principale, la quale non influisce sulla soluzione da darsi alla questione proposta dal giudice del rinvio. Emerge, infatti, dalla giurisprudenza della Corte e, in particolare, dai punti 27 e 28 della sentenza *Navicon*, citata, la quale ha avuto ad oggetto proprio l'interpretazione dell'art. 15, punto 5, della sesta direttiva, che l'assoggettamento all'IVA di una determinata operazione ovvero l'esenzione di quest'ultima non possono dipendere dalla sua qualificazione nell'ambito del diritto nazionale poiché secondo giurisprudenza costante, sebbene gli Stati membri, in forza della frase introduttiva dell'art. 15 della sesta direttiva, fissino le condizioni delle esenzioni per assicurarne una corretta e semplice applicazione e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, tali condizioni non possono riguardare la definizione del contenuto delle esenzioni previste.
- 21 Con riferimento a tutte le considerazioni che precedono, occorre risolvere la questione proposta dichiarando che l'art. 15, punto 5, della sesta direttiva deve essere

interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione non si applica alle prestazioni di servizi consistenti nel mettere a disposizione di persone fisiche a fini di diporto in alto mare, dietro pagamento, una nave con equipaggio.

Sulle spese

- ²² 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. 15, punto 5, 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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista da tale disposizione non si applica alle prestazioni di servizi consistenti nel mettere a disposizione di persone fisiche a fini di diporto in alto mare, dietro pagamento, una nave con equipaggio.

Firme