

SENTENZA DELLA CORTE (terza sezione)

13 luglio 1989 *

Nella causa 173/88,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dallo Højesteret danese nell'ambito della causa dinanzi ad esso pendente tra

Skatteministeriet (Ministero danese delle imposte e delle accise)

e

Morten Henriksen,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977, 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)],

LA CORTE (terza sezione),

composta dai signori F. Grévisse, presidente di sezione, J. C. Moitinho de Almeida e M. Zuleeg, giudici,

avvocato generale: F. G. Jacobs

cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni presentate:

— per il sig. M. Henriksen, dallo stesso,

— per il governo danese, dal sig. J. Molde, consigliere giuridico, e dagli avv. ti O. Fentz e F. Mejnertzen del foro di Copenhagen,

* Lingua processuale: il danese.

— per la Commissione delle Comunità europee, dal suo consigliere giuridico
J. F. Buhl, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza e in seguito alla trattazione orale del 18 aprile 1989,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale presentate all'udienza del 17 maggio 1989,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con domanda del 21 giugno 1988, pervenuta alla Corte il 27 giugno successivo, lo Højesteret danese ha proposto, in forza dell'art. 177 del trattato CEE, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari [sistema comune di imposte sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1)].
- 2 Dette questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra il sig. Morten Henriksen e lo Skatteministeriet (Ministero danese delle imposte e delle accise) relativa, in sostanza, al problema se la locazione di autorimesse situate in un complesso di autorimesse di cui lo Henriksen è proprietario benefici o meno dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto in forza della precitata disposizione della sesta direttiva 77/388.
- 3 L'insieme di autorimesse di cui trattasi è composto da due immobili comprendenti ciascuno 12 autorimesse costruite congiuntamente ad un complesso immobiliare di 37 case disposte a schiera. Le autorimesse sono affittate, in parte, ad inquilini del complesso immobiliare e, in parte, ad abitanti del vicinato. Esse sono tutte chiuse, separate le une dalle altre da un tramezzo e munite ciascuna di una porta.

- 4 Nell'ambito della causa principale, lo Østre Landsret, adito in primo grado, si pronunciava nel senso che la locazione di dette autorimesse non era assoggettata all'imposta sul valore aggiunto. Esso riteneva che l'esclusione dell'esenzione, che si applica normalmente alla locazione di beni immobili, non si estendesse alle autorimesse del tipo di quelle di cui è causa in quanto tali autorimesse non potevano essere considerate « aree destinate al parcheggio » ai sensi della legge danese in materia. D'altro canto, l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388 non fornirebbe elementi tali da suffragare un'interpretazione contraria.
- 5 Al fine di poter valutare tali argomenti lo Højesteret, investito della causa in appello, ha sospeso il giudizio sottoponendo alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- « 1) Se l'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra di affari (sesta direttiva IVA), debba essere inteso nel senso che l'obbligo tributario derivante dalla locazione di " aree destinate al parcheggio degli autoveicoli " si estende anche alla locazione di autorimesse del genere di cui trattasi nella presente controversia.
- 2) In caso di soluzione affermativa della questione precedente, se l'articolo precitato debba essere interpretato nel senso che gli Stati membri sono tenuti ad assoggettare all'IVA la locazione di autorimesse del genere di cui trattasi nella presente controversia ».
- 6 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della causa principale, delle disposizioni comunitarie e nazionali di cui è causa nonché dello svolgimento del procedimento e delle osservazioni presentate alla Corte si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

Sulla prima questione

- 7 Alla luce di quanto risulta agli atti, la prima questione va intesa come riguardante in sostanza il problema se l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 debba essere interpretato nel senso che la nozione di « locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli » comprende anche le loca-

zioni di autorimesse chiuse collegate con beni immobili la cui locazione è esentata dall'imposta sul valore aggiunto.

- 8 L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva stabilisce che, « 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 (...) l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione (...) delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli (...). Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione ».
- 9 Il sig. Henriksen sostiene che l'espressione « aree destinate al parcheggio dei veicoli » di cui al precitato art. 13, parte B, lett. b), comprende solo le aree aperte destinate al parcheggio dei veicoli per breve durata. Invece, il governo danese ritiene che tale espressione, secondo la sua accezione normale, riguardi qualsiasi spazio predisposto per collocare o parcheggiare autoveicoli sia esso aperto, coperto o situato in un fabbricato. La Commissione, dal canto suo, fa valere che tale espressione, considerata nel suo contesto, comprende le autorimesse chiuse, ad eccezione di quelle affittate in quanto parte non specificata di un immobile esentato.
- 10 Da un esame comparativo delle varie versioni linguistiche autentiche dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva risultano divergenze terminologiche, per quanto riguarda la portata dell'espressione « locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli ». Infatti, mentre alcune di queste versioni fanno ritenere che tale espressione si riferisca solo ad aree non edificate destinate al parcheggio dei veicoli, altre versioni linguistiche portano piuttosto a pensare che riguardi anche autorimesse chiuse come quelle oggetto della causa principale.
- 11 In presenza di tali divergenze, non si può valutare la portata della nozione controversa sulla base di un'interpretazione esclusivamente testuale. Onde chiarire il suo significato, occorre quindi fare ricorso al contesto in cui essa si inserisce, alla luce dell'economia della sesta direttiva.

- 12 Al riguardo va considerato che il periodo « ad eccezione (...) delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli », contenuto nell'art. 13, parte B, lett. b), della direttiva, introduce un'eccezione all'esenzione contemplata da tale disposizione per l'affitto e la locazione di beni immobili. Esso sottopone quindi le operazioni considerate alla disciplina generale della direttiva, che è diretta ad assoggettare all'imposta tutte le operazioni imponibili, salvo le deroghe espressamente stabilite. Tale disposizione non può quindi essere interpretata restrittivamente nel senso che solo le aree di parcheggio aperte, ad esclusione delle autorimesse chiuse, possono entrare nel suo ambito di applicazione.
- 13 Tale interpretazione è del resto conforme ad una concezione comune a tutti gli Stati membri nessuno dei quali, nella normativa nazionale adottata per l'attuazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto, fa dipendere la riscossione di detta imposta, per quanto riguarda le superfici destinate al parcheggio dei veicoli, dal carattere aperto delle aree di parcheggio.
- 14 Occorre tuttavia precisare che la nozione di « locazione di beni immobili » che forma oggetto dell'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva comprende necessariamente, oltre alla locazione dei beni che costituiscono l'oggetto principale di tale locazione, quella di tutti i beni che ne sono gli accessori.
- 15 Pertanto, non può essere esclusa dall'esenzione così stabilita la locazione di un posto per il parcheggio dei veicoli qualora sia strettamente connessa alla locazione, a sua volta esentata, di immobili destinati ad altro uso, come ad esempio, immobili ad uso abitativo o commerciale, nel senso che le due locazioni formano un'operazione economica unica.
- 16 Ciò si verifica se, da un lato, il posto per il parcheggio dei veicoli e l'immobile destinato ad altro uso fanno parte di uno stesso complesso immobiliare e se, dall'altro, questi due beni sono affittati allo stesso locatario dallo stesso proprietario.

- 17 Si deve quindi risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 va interpretato nel senso che la nozione di « locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli » riguarda le locazioni di tutte le superfici destinate al parcheggio dei veicoli, ivi comprese le autorimesse chiuse, ma tali locazioni non possono essere escluse dal beneficio dell'esenzione stabilita a favore della « locazione di beni immobili » ove esse siano strettamente connesse a quelle, a loro volta esentate, di beni immobili destinati ad altro uso.
- 18 Nell'ambito della cooperazione istituita dall'art. 177 del trattato tra il giudice nazionale e la Corte, spetta al primo operare le valutazioni di fatto necessarie al fine di stabilire se le locazioni di cui trattasi soddisfano a tali criteri.

Sulla seconda questione

- 19 La seconda questione è sostanzialmente diretta a stabilire se l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che consente agli Stati membri di esentare dall'imposta sul valore aggiunto le locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli.
- 20 Va innanzitutto rilevato che se, ai sensi della formula introduttiva dell'art. 13, parte B, della sesta direttiva, gli Stati membri fissano le condizioni delle esenzioni al fine di assicurarne la corretta e semplice applicazione e di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, tali « condizioni » non possono riguardare la definizione del contenuto delle esenzioni stabilite.
- 21 Va rilevato, in secondo luogo, che a norma dell'ultimo comma dell'art. 13, parte B, lett. b), « gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione ». Dalla formulazione stessa di tale disposizione risulta che, se gli Stati membri sono liberi di restringere, con l'istituzione di ulteriori esclusioni, la portata dell'esenzione di cui trattasi, essi non sono autorizzati ad esentare dall'assoggettamento all'imposta operazioni che sono escluse da tale esenzione.

- 22 Ne consegue che gli Stati membri sono tenuti ad assoggettare all'imposta sul valore aggiunto le « locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli » che sono escluse dal beneficio dell'esenzione contemplata dall'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, quale interpretato in esito alla prima questione.
- 23 Si deve pertanto risolvere la seconda questione dichiarando che l'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 va interpretato nel senso che esso osta a che gli Stati membri esentino dall'imposta sul valore aggiunto le locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli che sono escluse dal beneficio dell'esenzione stabilito da tale disposizione, vale a dire quelle che non sono strettamente connesse a locazioni, a loro volta esentate, di beni immobili destinati ad altro uso.

Sulle spese

- 24 Le spese sostenute dal governo danese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifu-sione. Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (terza sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Højesteret danese, con domanda del 21 giugno 1988, dichiara:

- 1) L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 dev'essere interpretato nel senso che la nozione di « locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli » riguarda le locazioni di tutte le superfici destinate al parcheggio dei veicoli, ivi comprese le autorimesse chiuse, ma tali locazioni non possono essere escluse dal beneficio dell'esenzione stabilita a favore della « locazione di beni immobili » ove esse siano strettamente connesse a quelle, a loro volta esentate, di beni immobili destinati ad altro uso.

- 2) **L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 dev'essere interpretato nel senso che esso osta a che gli Stati membri esentino dall'imposta sul valore aggiunto le locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli che sono escluse dal beneficio dell'esenzione stabilito da tale disposizione, vale a dire quelle che non sono strettamente connesse a locazioni, a loro volta esentate, di beni immobili destinati ad altro uso.**

Grévisse

Moitinho de Almeida

Zuleeg

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 13 luglio 1989.

Il cancelliere

J.-G. Giraud

Il presidente della terza sezione

F. Grévisse