

Downloaded via the EU tax law app / web

**Causa C-166/05**

**Heger Rudi GmbH**

**contro**

**Finanzamt Graz-Stadt**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«Sesta direttiva IVA — Collegamento fiscale — Art. 9 — Prestazione di servizi relativa a un bene immobile — Cessione dei diritti di pesca in un determinato tratto di un corso d'acqua»

Conclusioni dell'avvocato generale E. Sharpston, presentate il 7 marzo 2006

Sentenza della Corte (Terza Sezione) 7 settembre 2006

Massime della sentenza

*Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Prestazioni di servizi*

*[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 9, n. 2, lett. a)]*

Il fatto di concedere un diritto di pesca mediante il trasferimento a titolo oneroso di permessi di pesca costituisce una prestazione di servizi relativa a un bene immobile ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari.

Poiché, infatti, i diritti di pesca possono essere esercitati solo in rapporto al fiume considerato e nei tratti di quest'ultimo menzionati nei permessi, il corso d'acqua medesimo rappresenta un elemento integrante dei permessi di pesca e, pertanto, della cessione dei diritti di pesca. Là dove una prestazione di servizi consiste proprio nella cessione di un diritto d'uso del bene che è il fiume, tale immobile costituisce un elemento centrale ed indispensabile della prestazione. Il luogo di ubicazione dell'immobile corrisponde, inoltre, al luogo di consumo finale del servizio. Da tutti questi elementi risulta che sussiste un nesso sufficientemente diretto fra la cessione dei diritti di pesca e i tratti del corso d'acqua ai quali questi ultimi si riferiscono.

(v. punti 25-27 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

7 settembre 2006 (\*)

«Sesta direttiva IVA – Collegamento fiscale – Art. 9 – Prestazione di servizi relativa a un bene immobile – Cessione dei diritti di pesca in un determinato tratto di un corso d'acqua»

Nel procedimento C-166/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Verwaltungsgerichtshof (Austria), con decisione 31 marzo 2005, pervenuta in cancelleria il 13 aprile 2005, nella causa tra

**Heger Rudi GmbH**

contro

**Finanzamt Graz-Stadt,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (relatore) e U. Löhmus, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

– per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 marzo 2006,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. a), 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 d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto, base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Essa è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Heger Rudi GmbH (in prosieguo: la «Heger») e il Finanzamt Graz-Stadt [Ufficio finanziario di Graz/Città] in merito ai diritti della Finanzlandesdirektion für die Steiermark [Direzione regionale delle finanze per il Land di Stiria] riguardo a una domanda di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») pagata per delle cessioni di permessi di pesca.

## **Contesto normativo**

*Il diritto comunitario*

3 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, è considerato «cessione di bene» «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Ai sensi del n. 3, lett. a) e lett. b), del medesimo articolo, gli Stati membri possono considerare «beni materiali», rispettivamente, «determinati diritti su beni immobili» e «i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili».

4 L'art. 6, n. 1, della sesta direttiva definisce prestazione di servizi «ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5». Tale operazione può consistere, tra l'altro, in «una cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo» o in «un obbligo di non fare o di tollerare un atto od una situazione».

5 L'art. 9, n. 1, della detta direttiva pone la seguente regola generale:

«Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

6 L'art. 9, n. 2, della sesta direttiva enuncia una serie di norme derogatorie. In particolare, conformemente alla sua lett. a),

«il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile, incluse le prestazioni di agente immobiliare e di perito, nonché le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori immobiliari come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è quello dove il bene è situato».

7 Le modalità per il rimborso dell'IVA sulle prestazioni di servizi transfrontaliere sono disciplinate dall'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331, pag. 11; in prosieguo: l'«ottava direttiva»). Da tale direttiva risulta, in sostanza, che il diritto al rimborso dell'IVA pagata a monte sorge quando il soggetto passivo è stabilito in un altro Stato membro e non ha successivamente espletato alcuna operazione imponibile nel territorio dello Stato dove l'IVA è stata riscossa. Per contro, se il soggetto passivo ha ivi effettuato successive operazioni imponibili, l'ottava direttiva non gli accorda più il diritto al rimborso dell'IVA, ma troverà applicazione la regola generale di deduzione di cui agli artt. 17 e segg. della sesta direttiva.

#### *La normativa nazionale*

8 Il § 3a, comma 6, dell'Umsatzsteuergesetz [legge in materia di imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»] 1994 (BGBl 663/1994) riprende, in sostanza, le disposizioni dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

#### **Procedimento di cui alla causa a qua e questione pregiudiziale**

9 La Heger è una società con sede in Germania, e che non dispone di stabilimenti in Austria. Negli anni 1997 e 1998 essa acquistava contingenti di permessi di pesca relativi al Gmundner Traun, fiume che scorre nell'Austria superiore, da una società avente sede in Austria, la Flyfishing Adventure GmbH (in prosieguo: la «Flyfishing»). Tali permessi legittimavano i detentori a pescare in specifici tratti del fiume in determinati periodi dell'anno. La Heger rivendeva i permessi a numerosi clienti di diversi Stati membri.

10 In aggiunta al prezzo di vendita dei permessi la Flyfishing fatturava alla Heger l'IVA austriaca al 20%, per un totale di ATS 252.000 (circa EUR 18 300).

11 Nel dicembre 1999, richiamandosi alle disposizioni di attuazione nell'ordinamento austriaco dell'ottava direttiva, la Heger chiedeva all'autorità austriaca competente il rimborso dell'IVA pagata in relazione all'acquisto di permessi di pesca per gli anni 1997 e 1998.

12 Dalla decisione di rinvio risulta che la domanda veniva respinta in quanto la rivendita dei permessi di pesca da parte della Heger ai suoi clienti avrebbe costituito una prestazione di servizi relativa a un bene immobile ubicato in Austria, per la qual cosa non sarebbe stato possibile procedere al rimborso dell'IVA pagata a monte.

13 La Heger impugnava la decisione dinanzi al Verwaltungsgerichtshof [Corte suprema di giustizia amministrativa], il quale decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'attribuzione della legittimazione all'esercizio della pesca, attuata mediante il trasferimento a titolo oneroso di permessi di pesca, costituisca una "prestazion[e] di servizi relativ[a] a un bene immobile" ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. a), della [sesta direttiva]».

### **Sulla questione pregiudiziale**

14 Il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che il trasferimento a titolo oneroso di permessi di pesca relativi a un fiume costituisce una prestazione di servizi relativa a un bene immobile ai sensi della detta disposizione.

15 A tale riguardo si deve ricordare che l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva contiene una regola generale per determinare il luogo di collegamento fiscale, mentre il n. 2 del medesimo articolo indica una serie di collegamenti specifici.

16 Con riferimento al rapporto tra i primi due paragrafi dell'art. 9 della sesta direttiva la Corte ha già dichiarato che non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie è se esso rientri in una delle ipotesi menzionate all'art. 9, n. 2, della detta direttiva; altrimenti esso rientra nell'art. 9, n. 1 (v., in tal senso, sentenze 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda, Racc. pag. I-4595, punto 21, e 27 ottobre 2005, causa C-41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank, Racc. pag. I-9433, punto 33).

17 Ne consegue che l'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva non può essere considerato un'eccezione ad una regola generale, da interpretare in senso restrittivo (v., in tal senso, sentenza 15 marzo 2001, causa C-108/00, SPI, Racc. pag. I-2361, punto 17).

18 Si deve dunque verificare se un'operazione come quella oggetto della causa principale può rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, della sesta direttiva. Perché la rivendita dei permessi di pesca di cui trattasi possa essere considerata una prestazione di servizi relativa a un bene immobile nel senso dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, occorre per prima cosa che

la cessione di tali diritti costituisca una «prestazione di servizi» e che le parti di fiume cui si riferiscono i permessi possano essere qualificate «beni immobili».

19 Come ha osservato l'avvocato generale ai punti 28 e 29 delle conclusioni, siccome la Repubblica d'Austria non sembra essersi avvalsa della facoltà, accordata agli Stati membri dall'art. 5, n. 3, della sesta direttiva, di considerare determinati diritti su beni immobili nonché taluni diritti reali idonei a conferire al loro titolare un potere d'uso su tali beni come «beni materiali», la cessione a titolo oneroso dei permessi di pesca oggetto della causa principale non può essere qualificata cessione di beni ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva. Detta cessione costituisce, dunque, una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, di tale direttiva.

20 Quanto alla nozione di «bene immobile», occorre ricordare che una delle caratteristiche fondamentali di un tale bene è di essere collegato a una porzione determinata della superficie terrestre. La Corte ha già affermato in proposito che un terreno delimitato in modo permanente o addirittura sommerso dall'acqua può essere qualificato bene immobile (v., in tal senso, sentenza 3 marzo 2005, causa C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Racc. pag. I?1527, punto 34).

21 Diritti di pesca come quelli acquisiti e rivenduti dalla Heger permettono l'esercizio della pesca in tratti ben precisi del corso d'acqua considerato. Tali diritti, che riguardano non l'acqua che scorre nel fiume e si rinnova senza sosta, bensì zone geografiche determinate in cui possono essere esercitati, sono collegati, quindi, ad una superficie ricoperta d'acqua delimitata in modo permanente.

22 Ne consegue che le parti di fiume per cui valgono i permessi di pesca in questione devono essere considerate beni immobili ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

23 Ciò detto, resta da verificare se il nesso tra il servizio in questione e i detti beni immobili sia sufficiente. Sarebbe, infatti, contrario all'economia dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva far rientrare nell'ambito di applicazione di tale norma speciale ogni prestazione di servizi che presenti un nesso anche minimo con un bene immobile, visto che i servizi che si riferiscono in una maniera o nell'altra a un bene immobile sono ben numerosi.

24 È per questo che solo le prestazioni di servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con un bene immobile rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva. Un nesso del genere caratterizza, d'altronde, tutte le prestazioni di servizi elencate in tale disposizione.

25 I diritti di pesca oggetto della causa principale possono essere esercitati solo in rapporto al fiume considerato e nei tratti di quest'ultimo menzionati nei permessi. Il corso d'acqua medesimo rappresenta, dunque, un elemento integrante dei permessi di pesca e, pertanto, della cessione dei diritti di pesca. Là dove una prestazione di servizi, come quella oggetto della causa principale, consiste proprio nella cessione di un diritto d'uso del bene, che è il fiume, tale immobile costituisce un elemento centrale ed indispensabile della prestazione. Il luogo di ubicazione dell'immobile corrisponde, inoltre, al luogo di consumo finale del servizio.

26 Da tutti questi elementi emerge un nesso sufficientemente diretto fra la cessione dei diritti di pesca e i tratti del corso d'acqua ai quali questi ultimi si riferiscono. Un servizio come quello fornito dalla Heger è, di conseguenza, relativo a un bene immobile ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

27 La questione pregiudiziale dev'essere pertanto risolta nel senso che il fatto di concedere un diritto di pesca mediante il trasferimento a titolo oneroso di permessi di pesca costituisce una prestazione di servizi relativa a un bene immobile ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta

direttiva.

### **Sulle spese**

28 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 diverse da quelle delle dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

**Il fatto di concedere un diritto di pesca mediante il trasferimento a titolo oneroso di permessi di pesca costituisce una prestazione di servizi relativa a un bene immobile ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. a), 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 d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto, base imponibile uniforme.**

Firme

\* Lingua processuale: il tedesco.