



1 ) )):

"Se l' art . 9, n . 2, lett . d ), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che panfili a vela d' alto mare usati dai locatari per l' esercizio dello sport velico devono essere considerati mezzi di trasporto ai sensi di detta direttiva ".

4 . Gli scopi della direttiva risultano chiaramente dal preambolo : essi comprendono la fissazione di "una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie" ( punto secondo ) e - cosa che assume particolare rilievo nella presente causa - la soluzione di eventuali conflitti di competenza tra gli Stati membri per quanto riguarda le prestazioni di servizi ( punto settimo ).

5 . L' art . 2 della direttiva dispone, per quello che interessa nella fattispecie, che :

"Sono soggette all' imposta sul valore aggiunto :

1 . le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all' interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale (...)".

L' art . 3 definisce il campo d' applicazione territoriale della direttiva : ai sensi del n . 1 di quest' articolo, l' "interno del paese" corrisponde al campo d' applicazione del trattato CEE, quale è definito, per ciascuno Stato membro, dall' art . 227 . Nessuno ha sostenuto che sull' applicazione della direttiva abbia incidenza il fatto che i panfili a vela abbiano potuto essere usati in parte al di fuori del territorio di un qualsiasi Stato membro .

6 . L' art . 9, n . 1, della direttiva, che dà attuazione al punto 7 del preambolo, stabilisce quanto segue :

"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 ."

7 . L' art . 9, n . 2, della direttiva apporta talune deroghe a questa regola generale . In particolare, alla lett . d ) è stabilito ( nella versione anteriore alla modifica ) che :

"Il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto la locazione di beni mobili materiali, ad eccezione di qualsiasi mezzo di trasporto, esportati dal locatore di uno Stato membro in un altro Stato membro per essere ivi utilizzati, è quello in cui il bene è così utilizzato ".

La ragione per cui è stata introdotta una deroga per la locazione di beni mobili materiali consiste indubbiamente nel prevenire distorsioni negli scambi e alterazioni della concorrenza . Per riprendere l' esempio addotto in udienza dal rappresentante della Commissione, qualora tra la Repubblica federale di Germania e la Danimarca vi fosse una notevole differenza nelle aliquote dell' IVA sulla locazione di televisori, il tassare la locazione nello Stato membro in cui i beni sono stati forniti potrebbe portare ad una rilevante distorsione .

8 . Tuttavia, da questa deroga per la locazione di beni mobili materiali è espressamente escluso "qualsiasi mezzo di trasporto", cosicché la locazione di mezzi di trasporto ( diversi da quelli destinati ad usi puramente interni ) rientra nel campo d' applicazione della regola generale enunciata all' art . 9, n . 1 . Perciò, il noleggio di panfili a vela, se questi costituiscono un mezzo di trasporto, deve ritenersi avvenire nel luogo in cui il noleggiante ha fissato la sede della propria attività economica .

9 . Anche qui, la ragione per cui i mezzi di trasporto sono stati esclusi dal campo d' applicazione della deroga è, in genere, subito evidente : dal momento che mezzi di trasporto come autovetture,

*autocarri o perfino biciclette o cavalli possono essere usati al di là delle frontiere nazionali, sarebbe infatti del tutto impossibile, in pratica, cercare di tassare la locazione di siffatti mezzi di trasporto nel luogo "in cui il bene è così utilizzato".*

*10. Prima di affrontare il problema se i panfili a vela debbano essere considerati mezzi di trasporto, vorrei aggiungere che sembra molto improbabile, anche qualora si debba ritenere che tali panfili non siano mezzi di trasporto, che la presente fattispecie rientri nel campo d' applicazione della deroga prevista dall' art. 9, n. 2, lett. d), disposizione la quale richiede che i beni mobili materiali, per fruire della deroga, siano stati esportati dal locatore di uno Stato membro in un altro Stato membro per essere ivi utilizzati. Benché tale questione non sia stata esaminata dal giudice nazionale, sembra evidente che i panfili non sono stati esportati dal locatore, sig. Hamann, affinché venissero usati in un altro Stato membro, e che perciò il noleggio degli stessi non rientrerebbe nella deroga neppure se i panfili dovessero essere considerati beni mobili materiali. Il motivo per cui la questione non è stata esaminata dal giudice nazionale sembra consistere nel fatto che la legislazione tedesca - la legge tedesca del 1980 relativa all' imposta sulla cifra d' affari (" Umsatzsteuergesetz ") - non contempla la condizione sopra indicata; essa stabilisce unicamente, al § 3, lett. a), 2° comma, punto 4, che la locazione di beni mobili materiali avviene nel luogo in cui i beni vengono usati (" Die Vermietung beweglicher koerperlicher Gegenstaende - ausgenommen Befoerderungsmittel - wird dort ausgefuehrt, wo die Gegenstaende genutzt werden ").*

*11. Perciò, anche se, si può pensare che nella fattispecie il rinvio non sarebbe stato strettamente necessario per risolvere la controversia, è certo che questa Corte deve tuttavia pronunciarsi sulla questione sottoposta, e passo quindi all' esame di tale questione. Il ricorrente nella causa principale assume, in sostanza, che panfili a vela usati per la navigazione da diporto non sono mezzi di trasporto poiché il trasporto non è lo scopo principale per il quale essi vengono usati. Questo punto di vista è contestato dall' ufficio delle imposte, dal governo tedesco e dalla Commissione, i quali ritengono, in sostanza, che l' espressione "mezzi di trasporto" dev' essere intesa in senso più ampio, come comprendente qualsiasi mezzo di locomozione, anche se non usato principalmente in quanto tale.*

*12. A prima vista, sembrerebbe che l' espressione "mezzi di trasporto" possa essere interpretata tanto come sostenuto dal sig. Hamann quanto in senso più ampio. Da una parte, si potrebbe far valere che il criterio essenziale per un mezzo di trasporto è il suo scopo funzionale, e che il trasporto dei navigatori e del carico di un panfilo a vela è puramente incidentale rispetto allo scopo del veleggiare, che è in primo luogo un' attività ricreativa. Da questo punto di vista, una barca a vela è anzitutto uno strumento di divertimento più che un mezzo di trasporto. Dall' altra, si potrebbe sostenere che, benché i motivi del veleggiare possano essere di carattere puramente ricreativo o sportivo, si ha comunque un trasporto, a prescindere dai motivi per i quali esso viene effettuato, e che un' imbarcazione è un mezzo di trasporto, indipendentemente dagli scopi per cui viene usata. In effetti, risulta che entrambi i punti di vista trovano riscontro nella giurisprudenza tedesca.*

*13. A mio avviso, tuttavia, esiste una chiara soluzione di questo problema d' interpretazione, qualora esso si ponga nel contesto della sesta direttiva. In primo luogo, come ho già sottolineato, la finalità cui sono informate le disposizioni di cui trattasi impone d' interpretare l' espressione in senso lato. A causa delle difficoltà pratiche inerenti alla tassazione di siffatte prestazioni di servizi, se si adottasse un' interpretazione più restrittiva si correrebbe infatti il rischio che tali prestazioni di servizi sfuggano ad ogni imposizione. Inoltre, qualsiasi deroga alla direttiva dev' essere interpretata restrittivamente, il che porta, qui, ad un' interpretazione in senso lato dell' espressione controversa. Una siffatta interpretazione trova anche qualche sostegno nel tenore letterale della disposizione stessa: mentre nella versione tedesca dell' art. 9, n. 2, lett. d), viene usata l' espressione "ausser Befoerderungsmittel", cioè "ad eccezione di mezzi di trasporto", in altre versioni linguistiche è stato aggiunto un aggettivo indicante generalità ( in inglese "all", in francese*

"tout" e così via ), il quale fa pensare che l' espressione sia intesa nel senso più ampio possibile .

14 . Altrettanto significativo è il fatto che, com' è stato sottolineato dalla Commissione, l' art . 15, n . 2, della direttiva fa espresso riferimento a "navi da diporto, aerei da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato", includendo così chiaramente - sia pure in altro contesto - le navi da diporto, quali sono i panfili a vela noleggiati, nella nozione di "mezzi di trasporto ". Ritengo irrilevante che la formulazione della versione inglese sia lievemente differente - "means" invece di "forms" -, mentre le altre versioni linguistiche usano gli stessi termini in entrambi i testi .

15 . E' interessante anche la legislazione successivamente intervenuta nello stesso settore, che può servire a fini comparativi . Nella direttiva 83/182/CEE del Consiglio del 28 marzo 1983, relativa alle franchigie fiscali applicabili all' interno della Comunità in materia d' importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto ( GU L 105 del 23 aprile 1983, pag . 59 ), l' art . 1, n . 1, include nel campo d' applicazione della direttiva ( quindi, implicitamente, nella nozione di "taluni mezzi di trasporto "), fra l' altro, le "imbarcazioni di diporto ". Questa volta esiste una leggera differenza di formulazione in alcune versioni linguistiche diverse dall' inglese . Nella versione tedesca si ha "Verkehrsmittel" invece di "Befoerderungsmittel ". La versione francese continua ad usare l' espressione "moyens de transport ". Ancora una volta, tuttavia, le differenze linguistiche sono irrilevanti ed è chiaro che la nozione, qual è stata concepita dal legislatore comunitario, rimane invariata, in quanto la direttiva stessa è destinata ad integrarsi nel sistema generale dell' IVA .

16 . Il complesso di questi elementi mi induce a concludere che nell' espressione "mezzi di trasporto" s' intendeva comprendere pure le imbarcazioni da diporto ( compresi i panfili a vela noleggiati ).

17 . Nel pervenire a questa conclusione, non tengo conto del fatto che l' art . 9 della sesta direttiva è stato modificato dalla decima direttiva IVA ( 84/386/CEE, GU L 208 del 3 agosto 1984, pag . 58 ), perché quest' ultima è stata adottata il 31 luglio 1984 e doveva essere attuata entro il 1° luglio 1985, cosicché non si applica alla fattispecie . Dall' ultimo punto del preambolo di questa direttiva risulta chiaramente che il legislatore comunitario intendeva garantire la rigida applicazione del principio generale di cui all' art . 9, n . 1 :

"(...) per quanto riguarda le locazioni di mezzi di trasporto è opportuno, per ragioni di controllo, applicare rigorosamente l' articolo 9, paragrafo 1, summenzionato, localizzando dette prestazioni di servizi nel luogo del prestatore " .

18 . Ritengo quindi che al giudice a quo si debba rispondere nel seguente modo :

"Panfili a vela d' alto mare, noleggiati allo scopo di veleggiare, sono 'mezzi di trasporto' ai sensi dell' art . 9, n . 2, della sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari " .

(\*) Lingua originale : l' inglese .