

SENTENZA DELLA CORTE

11 luglio 1985 *

Nella causa 107/84,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. David Gilmour e dal sig. Friedrich-Wilhelm Albrecht, suoi consiglieri giuridici, in qualità di agenti, e con domicilio eletto in Lussemburgo presso il sig. Georges Kremlis, membro dell'ufficio legale della Commissione, edificio Jean Monnet, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Repubblica federale di Germania, rappresentata dal sig. Martin Seidel, Ministerialrat e dal prof. Albert Bleckmann, in qualità di agenti, e con domicilio eletto in Lussemburgo presso la sede della propria ambasciata, 20-22, avenue Émile-Reuter,

convenuta,

causa avente ad oggetto la dichiarazione, a norma dell'art. 169 del trattato CEE, che la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi imposti dal trattato CEE, esonerando dall'imposta sul valore aggiunto le prestazioni effettuate, a norma di legge, dalle imprese di trasporti per la Deutsche Bundespost (poste federali),

LA CORTE,

composta dai signori Mackenzie Stuart, presidente, O. Due, presidente di sezione, P. Pescatore, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann e Y. Galmot, giudici,

avvocato generale: M. Darmon

cancelliere: J. A. Pompe, cancelliere aggiunto

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 giugno 1985,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

SENTENZA

(Parte « In fatto » non riprodotta)

In diritto

- 1 Con atto depositato nella cancelleria della Corte il 16 aprile 1984, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, a norma dell'art. 169 del trattato CEE, un ricorso mirante a far dichiarare che la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi imposti dal trattato esonerando dall'imposta sul valore aggiunto « le prestazioni effettuate a norma di legge dalle imprese di trasporto per la Deutsche Bundespost (poste federali tedesche) ».

- 2 Impiegando questa formula, la Commissione ha ripetuto la lettera dell'art. 4, n. 7, della legge tedesca in fatto di imposta sull'entrata (« Umsatzsteuergesetz » del 26 novembre 1979, BGBl. I, pag. 1953; in prosieguo « la UStG »). La Commissione sostiene che questa disposizione contempla un esonero che va oltre quanto è consentito agli Stati membri dall'art. 13, intitolato « esenzioni all'interno del paese », della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (direttiva 77/388, GU L 145, pag. 1, in prosieguo « la direttiva »). Il titolo A di detto articolo intitolato « Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico » stabilisce al n. 1 che « gli Stati membri esonerano (...) a) quando sono effettuate dai servizi pubblici postali, le prestazioni di servizi e le forniture di beni accessori a dette prestazioni, escluso il trasporto di persone e le telecomunicazioni (...) ».

- 3 A sostegno del ricorso, la Commissione si richiama essenzialmente al carattere tassativo degli esoneri contemplati dall'art. 13 della direttiva, alla lettera del n. 1, lett. a), testé menzionato, che riguarderebbe solo le prestazioni effettuate *dai* servizi pubblici postali e non quelle effettuate da terzi *per* i servizi pubblici postali, nonché al fatto che nessuna altra disposizione dell'art. 13 può giustificare l'esonero dalla UStG.

- 4 Il governo tedesco contesta l'interpretazione letterale caldeggiata dalla Commissione. È vero che nella versione tedesca l'espressione « die öffentlichen Posteinrichtungen » parrebbe riferirsi piuttosto alle poste in quanto ente, tuttavia l'espressione equivalente nella versione francese « les services publics postaux » potrebbe del pari avere un senso sostanziale e riferirsi al complesso di attività che perseguono gli scopi delle poste. Compresa in questo senso, la norma non osterebbe all'esonero delle attività summenzionate che non sono svolte direttamente dall'ente postale, nella fattispecie dalla Deutsche Bundespost, bensì, in modo indiretto e per conto di questa, da altre imprese, cioè dalle ferrovie tedesche e dalla società aerea « Lufthansa ». Poiché il tenore della disposizione non è dunque univoco in tutte le sue versioni linguistiche, si dovrebbe interpretarla in relazione al sistema generale ed allo scopo della disciplina di cui fa parte.
- 5 Per quel che riguarda il sistema generale delle disposizioni pertinenti della direttiva, il governo tedesco sostiene, in primo luogo, che gli altri esoneri contemplati dall'art. 13, titolo A, n. 1, riguardano attività sostanziali definite in relazione agli scopi che esse perseguono. Sarebbe del tutto estraneo alla struttura del n. 1 intendere la lettera a) nel senso che essa riguardi solo le attività di determinati organi di gestione, non già tutte le attività che perseguono gli scopi del servizio postale.
- 6 In secondo luogo, il governo tedesco assume che l'interpretazione caldeggiata dalla Commissione svuoterebbe di senso detta lett. a), giacché il servizio pubblico postale, in quanto ente di diritto pubblico, è già esente in forza dell'art. 4, n. 5, della direttiva e il trasporto di persone nonché le telecomunicazioni sono escluse da detto esonero nell'allegato D al quale detto art. 4, n. 5, si richiama.
- 7 Quanto agli scopi degli esoneri contemplati dall'art. 13, titolo A, n. 1, della direttiva, il governo tedesco deduce che detta disposizione mira ad esonerare in modo generale determinate attività specifiche, svolte nell'interesse generale, onde evitare l'aumento dei prezzi delle prestazioni inerenti a dette attività. Striderebbe con questo scopo tassare le prestazioni di trasporto effettuate per la Deutsche Bundespost, che perseguono esattamente lo stesso scopo delle attività svolte direttamente da questa.

- 8 Per contro, la direttiva non mirerebbe affatto ad armonizzare le legislazioni degli Stati membri nel campo postale, ma li lascerebbe liberi di determinare la loro organizzazione sotto questo profilo. Orbene, l'interpretazione proposta dalla Commissione sfocerebbe o nell'armonizzazione di fatto o nel trattamento diseguale degli Stati membri, a seconda dell'organizzazione del loro servizio postale, il che sarebbe in contrasto con lo scopo principale della direttiva, cioè l'istituzione di una base imponibile uniforme e dell'esazione analoga delle risorse proprie delle Comunità in tutti gli Stati membri.
- 9 Secondo il governo tedesco, l'unico mezzo per garantire il principio d'uguaglianza e per dare alla disposizione della direttiva un significato plausibile sarebbe l'interpretarla nel senso che essa verte su una nozione sostanziale di attività postali, siano esse svolte dalle poste in senso stretto oppure da altri enti, almeno nei casi nei quali il diritto nazionale garantisce che sul piano della legislazione penale, postale e civile, l'attività di detti altri enti è considerata esattamente alla stessa stregua dell'attività esercitata dall'amministrazione postale stricto sensu. Ciò avviene per i trasporti che le ferrovie tedesche e la Lufthansa effettuano per la Deutsche Bundespost. Si tratterebbe in realtà di « attività postali indirette ».
- 10 Onde dirimere la lite si deve anzitutto esaminare la disposizione litigiosa della direttiva in tutte le versioni linguistiche. Detta disposizione sancisce non già la facoltà, bensì l'obbligo per tutti gli Stati membri, salvo per la Repubblica ellenica che non ha ancora istituito il sistema dell'IVA, di esonerare: « die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen » (versione tedesca); « the supply by the public postal services of services (...) » (versione inglese); « tjenesteydelse (...) præsteret af det offentlige postvæsen (...) » (versione danese); « les prestations de services (...) effectuées par les services publics postaux » (versione francese); « τις παροχές υπηρεσιών ... οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες ... » (versione greca); « quando sono effettuate dai servizi pubblici postali, le prestazioni dei servizi » (versione italiana); « de door openbare postdiensten verrichte diensten (...) » (versione olandese).
- 11 Benché talune di queste versioni consentano di comprendere l'espressione « i servizi pubblici postali », di per sé considerati, in senso sostanziale, riferendola al complesso delle attività postali, la sintassi della frase intera dimostra chiaramente

che dette parole designano gli organi di gestione che effettuano le prestazioni di servizi da esonerare. Per ricadere sotto la disposizione, è quindi necessario che dette prestazioni vengano effettuate da un operatore che possa esser definito « servizio pubblico postale » nel senso organico del termine. Ciò non avviene ad esempio, nel caso dell'impresa di trasporti che, senza entrare in contatto col pubblico, effettui unicamente il trasporto su lunghe distanze tra due uffici postali.

- 12 Di fronte ad una norma così chiara non si può applicare l'esonero ad attività che perseguono gli stessi scopi, ma che vengono svolte da enti che non possono considerarsi « servizi pubblici postali » in senso organico, a meno che esistano altri motivi interpretativi perentori a favore di siffatta estensione rispetto alla lettera della disposizione.
- 13 Un motivo del genere non può venir reperito nel raffronto col tenore di altre disposizioni dello stesso numero. Gli esoneri contemplati da queste disposizioni vengono descritti in modo molto diverso. Benché questi esoneri vadano a vantaggio di attività che perseguono determinati scopi, tuttavia la maggior parte delle disposizioni precisa pure quali operatori economici siano autorizzati a fornire le prestazioni esonerate. Non è quindi esatto sostenere che dette prestazioni sono definite mediante riferimento a nozioni puramente sostanziali o funzionali.
- 14 Per quanto riguarda i rapporti fra gli artt. 4 e 13 della direttiva, si deve anzitutto rilevare che il primo riguarda la nozione di soggetto d'imposta, mentre il secondo contempla l'esonero di determinate prestazioni di servizi o forniture di beni. L'art. 4, n. 5, stabilisce nel primo comma che gli enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività o per le operazioni che essi svolgono in quanto pubbliche autorità. L'ultimo comma dello stesso numero autorizza gli Stati membri ad equiparare alle attività delle pubbliche autorità quelle di detti enti che sono esonerati in forza dell'art. 13.
- 15 Ne consegue che, pur se le attività postali sono affidate ad enti di diritto pubblico, l'art. 13 e il richiamo a detto articolo contenuto nell'ultimo comma dell'art. 4, n. 5, sono necessari per esonerare il complesso di dette attività, delle quali solo una parte può considerarsi come attività delle pubbliche autorità nel senso stretto del

termine. Non è quindi esatto sostenere che l'esonero contemplato dall'art. 13 sarebbe svuotato di senso se non si applicasse che alle attività di un ente di diritto pubblico.

- 16 D'altro canto, l'esonero contemplato dall'art. 13 conserva inalterato il proprio senso nell'ipotesi in cui uno Stato membro abbia affidato le attività postali ad un ente di gestione che non sia un ente di diritto pubblico. In questo modo la direttiva ha precisamente evitato di influenzare l'organizzazione postale degli Stati membri. Le attività postali restano esenti, anche se vengono svolte da un'impresa concessionaria. La disposizione limita unicamente l'esonero alle prestazioni di servizi forniti dalla posta, ente di diritto pubblico o impresa concessionaria, ad esclusione di quelle fornite alla posta da altre imprese.
- 17 Per quel che riguarda lo scopo degli esoneri contemplati dall'art. 13, è opportuno rilevare che detto articolo non cita affatto tutte le attività di interesse generale, ma solo alcune di esse, che sono elencate accuratamente e descritte in modo molto particolareggiato. La motivazione della direttiva indica solo a questo proposito « che è opportuno redigere un elenco comune di esenzioni, per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri », ma non fornisce alcuna ragione della scelta effettuata fra le attività di interesse generale. La Commissione ha osservato che solo la Repubblica federale di Germania esonera le prestazioni di servizi fornite da imprese di trasporto all'ente postale.
- 18 Così stando le cose, gli argomenti che il governo tedesco trae dagli scopi dell'esonero e dal principio di uguaglianza non sono atti a suffragare l'interpretazione da esso proposta.
- 19 Si deve aggiungere che l'espressione « attività postali indirette », usata dal governo tedesco, è estranea al sistema generale dell'IVA, contemplato dalla direttiva e che contempla la tassazione delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi effettuate da un soggetto d'imposta senza che la base imponibile del negozio risenta di prestazioni che sono state fornite da altri operatori al contribuente e che fanno quindi indirettamente parte del negozio imponibile.

- 20 Si deve quindi concludere che il governo tedesco non ha dimostrato l'esistenza di motivi interpretativi che consentano di estendere l'esonero contemplato dall'art. 13, titolo A, n. 1, lett. a), oltre i limiti che si desumono dalla lettera di detta disposizione. Poiché nessun'altra disposizione della direttiva autorizza la Repubblica federale di Germania a derogare al sistema generale di tassazione contemplato dalla direttiva, in particolare nell'art. 2, per quel che riguarda le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da imprese di trasporti per la Deutsche Bundespost, è quindi dimostrata l'inosservanza asserita dalla Commissione.
- 21 Si deve quindi dichiarare che la Repubblica federale di Germania, esonerando dall'imposta sul valore aggiunto le prestazioni effettuate, a norma di legge, dalle imprese di trasporto per la Deutsche Bundespost, è venuta meno gli obblighi imposti dal trattato CEE nonché dalla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata - sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

Sulle spese

- 22 A norma dell'art. 69, § 2, del regolamento di procedura, le spese sono poste a carico del soccombente. La convenuta è rimasta soccombente e quindi le spese vanno poste a suo carico.

Per questi motivi,

LA CORTE

dichiara e statuisce:

- 1) La Repubblica federale di Germania, esonerando dall'imposta sul valore aggiunto le prestazioni effettuate, a norma di legge, dalle imprese di trasporto per la Deutsche Bundespost, è venuta meno agli obblighi imposti dal trattato CEE nonché dalla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in fatto di armonizza-

zione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

2) Le spese sono poste a carico della Repubblica federale di Germania.

Mackenzie Stuart	Due	Pescatore	
Koopmans	Everling	Bahlmann	Galmot

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, l'11 luglio 1985.

Il cancelliere
P. Heim

Il presidente
A. J. Mackenzie Stuart