

SENTENZA DELLA CORTE (seconda sezione)
23 gennaio 1986 *

Nel procedimento 283/84,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dalla Commissione tributaria di secondo grado di Sassari nella causa dinanzi ad essa pendente tra

Trans Tirreno Express SpA, società di diritto italiano, con sede in Sassari,

e

Ufficio provinciale IVA di Sassari,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388, 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,

LA CORTE (seconda sezione),

composta dai signori K. Bahlmann, presidente di sezione, O. Due e F. Schockweiler, giudici

avvocato generale: Sir Gordon Slynn
cancelliere: D. Louterman, amministratore

considerate le osservazioni presentate:

- per la Trans Tirreno Express SpA, ricorrente nella causa principale, dall'avv. Guido Guida, del foro di Genova,
- per il governo della Repubblica italiana, nella fase orale, dal sig. Marcello Conti, avvocato dello stato,

* Lingua processuale: l'italiano.

- per il governo della Repubblica federale di Germania: nella fase scritta, dal sig. Martin Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft, e dal sig. Ernst Röder, Regierungsdirektor im Bundesministerium für Wirtschaft, e nella fase orale, dall'avv. Jochim Sedemund, del foro di Colonia,
- per il governo della Repubblica francese: nella fase scritta, dal sig. François Renouard, directeur adjoint des affaires juridiques presso il ministero delle relazioni estere, e nella fase orale, dal sig. R. Abraham, consigliere dei tribunali amministrativi presso il ministero delle relazioni estere,
- per il governo del Regno di Danimarca, nella fase scritta, dal sig. Laurids Mikaelsen, consigliere giuridico presso il ministero degli affari esteri,
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. Guido Berardis, membro dell'ufficio legale della Commissione,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 dicembre 1985,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

(Parte « In fatto » non riprodotta)

In diritto

Con ordinanza 23 novembre 1984, pervenuta in cancelleria il 29 novembre successivo, la Commissione tributaria di secondo grado di Sassari ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 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: « sesta direttiva »).

Gli antefatti

- 2 Dalle informazioni fornite dal giudice nazionale risulta che la ricorrente nella causa principale, società Trans Tirreno Express SpA, effettua un servizio di trasporto marittimo di passeggeri e merci tra il porto di Livorno, sito nell'Italia peninsulare, e quello di Olbia, sito in Sardegna. Per tale trasporto, l'ufficio provinciale IVA di Sassari le chiedeva il pagamento dell'IVA relativamente all'intero percorso, ivi compreso il tratto effettuato in acque internazionali.

- 3 La ricorrente nella causa principale si oppone al pagamento di quella parte dell'imposta richiesta che si riferisce alle distanze percorse in acque internazionali, contestando il diritto dello Stato italiano di applicare l'imposta per tale parte del tragitto. A tal fine, essa fa valere che l'art. 9, lett. c), del DPR, del 26 ottobre 1972, n. 633 (supplemento ordinario alla GURI n. 292, pag. 2), modificato dal DPR, del 31 marzo 1979, n. 94 (GURI n. 93, pag. 3011), articolo che determina la base imponibile dell'IVA per le prestazioni di trasporto effettuate sul territorio dello stato « in proporzione alla distanza ivi percorsa », costituisce attuazione dell'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, il quale escluderebbe, in applicazione del principio della territorialità, la percezione dell'IVA per i tragitti compiuti fuori del territorio nazionale.

- 4 Ritenendo che, stando così le cose, l'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva sia indispensabile per poter decidere la causa e considerando inoltre che il diritto comunitario in materia debba trovare identica applicazione in tutti gli Stati membri, la Commissione tributaria di secondo grado di Sassari ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

« Se l'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva CEE riferisca l'imposizione dell'IVA alle sole distanze percorse all'interno del territorio di Stati membri nel corso di trasporti internazionali (da stato a stato) ovvero anche ai trasporti nazionali (da un punto all'altro dello stesso stato) che si svolgano — come nella specie — prevalentemente su mare extraterritoriale ».

Le osservazioni presentate alla Corte

La Trans Tirreno Express SpA, il governo della Repubblica federale di Germania, il governo della Repubblica francese e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte ed orali. Il governo del Regno di Danimarca ha presentato osservazioni scritte, quello della Repubblica italiana osservazioni orali.

Secondo la Trans Tirreno Express SpA, dall'interpretazione letterale e rigorosa della disposizione risulta che la stessa sancisce il principio della territorialità dell'imposta e che i tragitti effettuati in acque internazionali non possono né debbono dar luogo ad imposizione.

Il governo della Repubblica federale di Germania, richiamandosi agli artt. 2 e 3 della sesta direttiva, assume che le acque extraterritoriali non fanno parte dell'« interno del paese » ai sensi della direttiva, e che è soggetta all'IVA — anche nel caso in cui il tragitto inizi e termini nello stesso Stato membro — soltanto la parte del trasporto effettuata all'interno del paese.

Il governo della Repubblica francese sostiene che la sesta direttiva impone agli Stati membri soltanto l'obbligo di assoggettare all'IVA le prestazioni di trasporto effettuate nel territorio nazionale. Fuori del territorio nazionale, gli Stati membri sarebbero liberi di applicare o meno l'IVA, come la Corte avrebbe riconosciuto, seppur in riferimento ad una diversa disposizione, nella sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz (Racc. 1985, pag. 2251).

Secondo il governo del Regno di Danimarca, la sesta direttiva non risolve espresamente detta questione, ma dall'interpretazione sistematica della direttiva stessa emerge che la riscossione dell'IVA relativamente alle parti del tragitto percorso in acque internazionali non soltanto può, ma deve essere effettuata, onde evitare che si commettano abusi consistenti in evasioni d'imposta attraverso artificiosi dirottamenti in acque internazionali. Esso ritiene inoltre che, quando le navi nazionali si trovano in acque internazionali, la prestazione di trasporto effettuata in acque internazionali rimane soggetta alle norme tributarie nazionali, in quanto tali navi sono soggette alla giurisdizione dello stato d'immatricolazione.

- 10 Secondo il governo della Repubblica italiana, l'art. 9 della sesta direttiva avrebbe la funzione di risolvere i conflitti di competenza che sorgono nel caso in cui una prestazione di servizi interessi l'ordinamento giuridico di diversi stati. Nella specie non sussisterebbe un conflitto del genere e la questione andrebbe risolta in base agli artt. 2 e 3 della sesta direttiva. Spetterebbe in definitiva a ciascuno Stato membro determinare l'ambito territoriale di applicazione del proprio regime IVA.
- 11 La Commissione assume che l'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva va applicato unicamente al trasporto di persone, mentre il trasporto di merci, essendo una prestazione accessoria, sarebbe disciplinato da altre disposizioni. Il trasporto di persone tra due punti del territorio di uno stesso stato rappresenterebbe un'operazione interna che, in base alla direttiva, va assoggettata all'IVA nazionale anche per le distanze percorse in acque internazionali, a condizione che non venga effettuato alcuno scalo in un altro stato.

Sulla soluzione della questione pregiudiziale

- 12 Per risolvere la questione sollevata dal giudice a quo occorre esaminare quale sia lo scopo dell'art. 9 nel sistema generale della direttiva.
- 13 L'ambito territoriale di applicazione della direttiva è definito negli artt. 2 e 3. Ai termini dell'art. 2, sono soggette all'IVA 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. Secondo l'art. 3, l'interno del paese corrisponde al campo d'applicazione del trattato che istituisce la Comunità economica europea, qual è definito per ciascuno Stato membro dall'art. 227. L'art. 3, n. 2, ne esclude espressamente taluni territori nazionali.
- 14 La Corte ha già affermato, nella suddetta sentenza 4 luglio 1985 (Berkholz), che l'art. 9 intende stabilire, come risulta dal settimo punto del preambolo della direttiva, una razionale delimitazione delle sfere di applicazione delle norme interne in materia di IVA, definendo in modo uniforme il luogo d'imposizione delle prestazioni di servizi.
- 15 Per prevenire il verificarsi di conflitti di competenza nella ipotesi in cui una prestazione di servizi possa rientrare nell'ambito d'applicazione dell'ordinamento giuri-

dico di più Stati membri, l'art. 9, n. 1, derogando al rigoroso principio della territorialità, stabilisce la regola generale secondo cui 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.

- 16 L'art. 9, n. 2, contempla, rispetto a tale regola generale, talune deroghe per determinate prestazioni specifiche relativamente alle quali la localizzazione fittizia della prestazione presso la sede dell'attività del prestatore sarebbe inadeguata e per le quali detta norma stabilisce altri criteri di collegamento.
- 17 Così, per quanto riguarda le prestazioni di trasporto, l'art. 9, n. 2, lett. b), identifica il luogo di esecuzione e, quindi, di imposizione, col luogo in cui viene effettuato il trasporto in funzione delle distanze percorse. Questa eccezione alla regola generale sancita dal n. 1 è necessaria poiché, nell'ipotesi del trasporto, la sede dell'attività economica non costituisce un criterio di collegamento utile per stabilire la competenza territoriale ai fini impositivi; in effetti, la natura stessa di quella particolare prestazione di servizi costituita dal trasporto, prestazione idonea a svolgersi sul territorio di più Stati membri, esige un diverso criterio che permetta essenzialmente di delimitare le rispettive sfere di competenza dei diversi Stati membri ai fini dell'imposizione.
- 18 Si deve constatare che un trasporto come quello su cui verte la causa principale non determina alcun concorso di competenze, per quanto riguarda l'applicazione dell'IVA, se la nave che effettua il trasporto collega due punti di uno stesso stato e se l'itinerario prescelto, pur sviluppandosi parzialmente fuori del territorio nazionale, non attraversa spazi soggetti alla sovranità di un altro stato.
- 19 Nel caso dei trasporti suddetti, che possono essere considerati come trasporti puramente interni, l'ambito territoriale di applicazione dell'IVA va determinato secondo le regole di base contenute negli artt. 2 e 3 della direttiva e non a norma dell'art. 9.
- 20 Benché l'ambito territoriale di applicazione della sesta direttiva corrisponda, come è stato sopra rilevato, al campo d'applicazione del trattato CEE qual è definito, per ciascuno Stato membro, dall'art. 227, e benché, di conseguenza, il regime della

direttiva si applichi obbligatoriamente ed imperativamente all'insieme del territorio nazionale degli Stati membri, la direttiva, ed in particolare l'art. 9, n. 2, lett. b), non limita in alcun modo la facoltà degli Stati membri di estendere il campo d'applicazione della propria legislazione fiscale al di là dei loro veri e propri limiti territoriali, purché non venga invasa la sfera di competenza di altri Stati.

- 21 La questione posta dal giudice a quo va dunque risolta nel senso che l'art. 9, n. 2, lett. b), 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, non osta a che uno Stato membro applichi la propria legislazione sull'IVA alle prestazioni di trasporto effettuate fra due punti del suo territorio nazionale, nemmeno qualora il trasporto si svolga in parte fuori di tale territorio, purché tale stato non invada l'ambito della potestà tributaria di altri stati.

Sulle spese

- 22 Le spese sostenute dal governo della Repubblica italiana, dal governo della Repubblica federale di Germania, dal governo della Repubblica francese, dal governo del Regno di Danimarca e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi pronunciarsi sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (seconda sezione),

pronunciandosi sulla questione ad essa sottoposta dalla Commissione tributaria di secondo grado di Sassari con ordinanza 23 novembre 1984, dichiara:

L'art. 9, n. 2, lett. b), 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 ag-

giunto: base imponibile uniforme, non osta a che uno Stato membro applichi la propria legislazione sull'IVA alle prestazioni di trasporto effettuate fra due punti del suo territorio nazionale, nemmeno qualora il trasporto si svolga in parte fuori di tale territorio, purché tale stato non invada l'ambito della potestà tributaria di altri stati.

Bahlmann

Due

Schockweiler

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 23 gennaio 1986.

Il cancelliere

P. Heim

Il presidente della seconda sezione

K. Bahlmann