

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
6 novembre 1997*

Nel procedimento C-116/96,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Bundesfinanzhof nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Reisebüro Binder GmbH

e

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

domanda vertente sull'interpretazione dell'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 (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori C. Gulmann, presidente di sezione, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (relatore) e P. Jann, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: A. La Pergola
cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Reisebüro Binder GmbH, dall'avv. Peter Goth, del foro di Monaco;
- per il governo tedesco, dai signori Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat presso lo stesso ministero, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Jürgen Grunwald, consigliere giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Reisebüro Binder GmbH, rappresentata dall'avv. Peter Goth, del governo tedesco, rappresentato dal signor Ernst Röder, e della Commissione, rappresentata dal signor Jürgen Grunwald, all'udienza del 5 giugno 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 luglio 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 8 febbraio 1996, pervenuta alla Corte il 10 aprile successivo, il Bundesfinanzhof ha posto, in forza dell'art. 177 del Trattato, una questione

pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

- 2 Detta questione è sorta nel corso di una controversia tra la Reisebüro Binder GmbH (in prosieguo: la «Binder») e il Finanzamt Stuttgart-Körperschaften circa la determinazione della base imponibile per l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sulle prestazioni di trasporto fornite in forma di viaggi internazionali forfettari in torpedone.
- 3 L'art. 9 della sesta direttiva prevede:

«1. 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.

2. Tuttavia:

(...)

b) il luogo delle prestazioni di trasporto è quello dove avviene il trasporto in funzione delle distanze percorse;

(...)».

- 4 L'art. 11 A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva precisa, a sua volta, che la base imponibile all'interno del paese è normalmente costituita «da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

- 5 Emerge dall'ordinanza di rinvio che le disposizioni della normativa tedesca applicabile ai fatti della controversia principale, che corrispondono agli artt. 9, n. 2, lett. b), della seconda direttiva, e 11 A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, sono contenute nella versione del 1980 dell'Umsatzsteuergesetz (legge sull'IVA; in prosieguo: l'«UStG 1980»).

- 6 Ai sensi dell'art. 3 bis, n. 2, punto 2, della detta legge, «una prestazione di trasporto si effettua nel luogo nel quale si opera il trasporto. Se un trasporto non è limitato al territorio di riscossione, nella disciplina della presente legge rientra solo la frazione della prestazione effettuata nel territorio di riscossione».

- 7 Infine, l'art. 10, n. 1, dell'UStG 1980 recita: «Nelle cessioni e altre prestazioni (...) il fatturato imponibile è determinato in base al corrispettivo. Il corrispettivo comprende tutto quello che il destinatario della prestazione spende per ottenere che essa sia fornita, ma dopo deduzione dell'imposta sulla cifra d'affari».

- 8 La Binder, che organizza viaggi internazionali forfettari in torpedone, con veicoli di sua proprietà, ha chiesto all'amministrazione fiscale tedesca di tener conto, per la ripartizione territoriale della base imponibile della prestazione di trasporto sotto il profilo dell'IVA, non solo delle distanze percorse, ma anche del tempo d'impiego dei torpedoni e della permanenza dei viaggiatori all'interno e all'esterno del territorio nazionale. Poiché la sua richiesta non ha avuto esito, ha adito il Finanzgericht competente ed in seguito il Bundesfinanzhof con una domanda di revisione.

- 9 Ritenendo che la controversia facesse sorgere un problema d'interpretazione della sesta direttiva, quest'ultimo ha deciso di sottoporre alla Corte la seguente questione:

«Se l'art. 9, n. 2, lett. b), della direttiva 77/388/CEE debba essere interpretato nel senso che, in caso di trasporto di persone transfrontaliero, nel determinare la base imponibile corrispondente alla parte del trasporto effettuata all'interno del paese,

a) il corrispettivo globale debba sempre essere suddiviso in proporzione al rapporto tra le diverse distanze percorse, senza prendere in considerazione i periodi di sosta tra una parte e l'altra del viaggio, ad esempio in occasione di viaggi di studio, oppure

b) la disposizione in oggetto contiene semplicemente la disciplina del luogo della prestazione di trasporto, il quale soltanto dovrebbe essere determinato secondo il criterio delle distanze percorse, con la conseguenza che gli Stati membri rimarrebbero liberi di prevedere il criterio secondo il quale suddividere il corrispettivo globale tra parte imponibile e parte non imponibile del trasporto».

- 10 La Binder e la Commissione ritengono in sostanza che l'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva disciplini solo il luogo di una prestazione di trasporto e che, per la suddivisione territoriale del corrispettivo di detta prestazione, si possa tener conto di altri elementi diversi dalla distanza percorsa, come ad esempio del tempo di permanenza nei vari luoghi assoggettati ad IVA. A loro giudizio, infatti, una notevole parte dei costi gravanti sull'impresa è anzitutto funzione non già del chilometraggio percorso, ma del tempo trascorso ad effettuare la prestazione di trasporto.

- 11 Il governo tedesco ritiene invece che la disposizione in questione imponga agli Stati membri di suddividere sempre il corrispettivo globale della prestazione di trasporto in base al chilometraggio percorso. A suo giudizio, l'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, che tiene conto del carattere specifico delle prestazioni di

trasporto, per le quali il tempo di permanenza non è un fattore rilevante, sarebbe svuotato di contenuto se si potesse applicare un diverso metodo di ripartizione per la determinazione della base imponibile soggetta all'IVA nello Stato membro interessato.

- 12 Come la Corte ha considerato al punto 14 della sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz (Racc. pag. 2251), l'art. 9 della sesta direttiva, che mira a stabilire una ripartizione razionale delle sfere di applicazione delle leggi nazionali in materia di IVA, determinando in modo uniforme il luogo di riferimento fiscale delle prestazioni di servizi, fornisce in proposito un principio di carattere generale al n. 1 e al n. 2 indica una serie di collegamenti specifici. Lo scopo di queste disposizioni è in particolare quello di evitare conflitti di competenza fra Stati membri, che possono portare a doppie tassazioni.
- 13 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. Come ha osservato la Corte al punto 17 della sentenza 23 gennaio 1986, causa 283/84, Trans Tirreno Express (Racc. pag. 231), questa eccezione alla regola generale sancita dal n. 1 è necessaria poiché, nell'ipotesi del trasporto, la sede dell'attività economica del vettore 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.
- 14 Questa norma specifica per le prestazioni di trasporto, che deroga al regime di determinazione del luogo delle prestazioni di servizi istituito dall'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, mira a garantire che ogni Stato membro assoggetti all'imposta le prestazioni di trasporto per i tratti percorsi sul proprio territorio (sentenze 13 marzo 1990, causa C-30/89, Commissione/Francia, Racc. pag. I-691, punto 16, e 23 maggio 1996, causa C-331/94, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-2675, punto 10).

- 15 Se detta norma, in linea di massima, non influisce affatto sul modo di determinazione della base imponibile della prestazione di trasporto, che si conforma ai criteri generali definiti all'art. 11 A, n. 1, lett. a), ha invece inevitabili incidenze sulla ripartizione da effettuare, se la base imponibile è determinata in modo globale, tra gli Stati membri nei quali è fornita la prestazione. La determinazione del luogo della prestazione del trasporto nel luogo ove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse implica infatti che la suddivisione tra i vari luoghi di prestazione sia fondata su questo specifico criterio.
- 16 Se si ammettesse il principio opposto, si finirebbe col privare detto criterio di qualsiasi valore reale, correndo il rischio, per una stessa prestazione la cui base imponibile globale può determinarsi senza troppe difficoltà conformemente all'art. 11 A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, di applicare in modo incerto diversi metodi di ripartizione di detta base globale tra gli Stati membri interessati. Questa incertezza potrebbe per di più indurre gli amministratori ad applicare il modo di calcolo che risulta a loro più conveniente, a seconda delle normative dei vari Stati membri, scartando eventualmente un metodo di ripartizione fondato su criteri semplici e obiettivi.
- 17 Quindi, in una situazione come quella che sta all'origine della causa principale, in cui la determinazione del corrispettivo globale della prestazione di trasporto è fuori discussione ed in cui la controversia si limita al criterio di ripartizione di detto corrispettivo tra gli Stati membri nei quali è fornita la prestazione, il criterio specifico di cui all'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva obbliga ad effettuare detta suddivisione in base alle distanze percorse in ciascuno degli Stati membri interessati.
- 18 Si deve dunque risolvere la questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva va interpretato nel senso che, nell'ipotesi di una prestazione di trasporto internazionale forfettaria di passeggeri, il corrispettivo globale di detta prestazione deve essere suddiviso, per la determinazione della frazione di trasporto imponibile in ciascuno degli Stati membri interessati, in ragione delle distanze percorse in ciascuno Stato.

Sulle spese

- 19 Le spese sostenute dal governo tedesco 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 statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Bundesfinanzhof con ordinanza 8 febbraio 1996, 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va interpretato nel senso che, nell'ipotesi di una prestazione di trasporto internazionale forfettaria di passeggeri, il corrispettivo globale di detta prestazione deve essere suddiviso, per la determinazione della frazione di trasporto imponibile in ciascuno degli Stati membri interessati, in ragione delle distanze percorse in ciascuno Stato.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Puissochet

Jann

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 6 novembre 1997.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

C. Gulmann