

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

13 luglio 2000 \*

Nel procedimento C-36/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Tribunal de première instance di Liegi (Belgio) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

**Idéal tourisme SA**

e

**Stato belga,**

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 12, n. 3, e 28, n. 3, 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), nel testo risultante dalla direttiva del Consiglio 20 dicembre 1996, 96/95/CE, che modifica, in relazione al livello dell'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto, la direttiva 77/388/CEE (GU L 338, pag. 89), nonché dell'art. 92 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 87 CE),

\* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori J.C. Moitinho de Almeida, presidente di sezione, R. Schintgen, C. Gulmann, G. Hirsch (relatore) e V. Skouris, giudici,

avvocato generale: G. Cosmas

cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per l'Idéal tourisme SA, dagli avv.ti F. Herbert e S. Houx, del foro di Bruxelles;
  
- per lo Stato belga, dalla signora A. Snoecx, consigliere presso la direzione generale «Affari giuridici» del Ministero degli Affari esteri, del Commercio internazionale e della Cooperazione allo sviluppo, in qualità di agente, assistita dall'avv. B. van de Walle de Ghelcke, del foro di Bruxelles;
  
- per il governo francese, dalla signora K. Rispal-Bellanger, vicedirettore presso la direzione «Affari giuridici» del Ministero degli Affari esteri, e dal signor D. Colas, segretario agli affari esteri presso la stessa direzione, in qualità di agenti;
  
- per il governo portoghese, dai signori L. Inez Fernandes, direttore del servizio giuridico della direzione generale «Comunità europee» del Ministero degli Affari esteri, Â. Cortesao de Seïça Neves, giurista presso la stessa direzione, e R. Álvaro de Figueiredo Ribeiro, giurista presso la direzione generale «Trasporti terrestri», in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla signora H. Michard e dal signor D. Triantafyllou, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali dell'Idéal tourisme SA, rappresentata dagli avv.ti F. Herbert, S. Houx e M. Pittie, del foro di Bruxelles, dello Stato belga, rappresentato dall'avv. B. van de Walle de Ghelcke, del governo francese, rappresentato dai signori D. Colas e F. Million, incaricato ad hoc presso la direzione «Affari giuridici» del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dalla signora H. Michard e dal signor D. Triantafyllou, all'udienza del 29 marzo 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 maggio 2000,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

- 1 Con decisione 8 febbraio 1999, pervenuta in cancelleria il 10 febbraio successivo, il Tribunal de première instance di Liegi ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione degli artt. 12, n. 3, e 28, n. 3, 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), nel testo risultante dalla direttiva del Consiglio

20 dicembre 1996, 96/95/CE, che modifica, in relazione al livello dell'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto, la direttiva 77/388/CEE (GU L 338, pag. 89; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché dell'art. 92 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 87 CE).

- 2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra l'Idéal tourisme SA (in prosieguo: l'«Idéal tourisme») e lo Stato belga riguardo alla riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») che colpisce le operazioni di trasporto internazionale di persone per autocorriera effettuate dall'Idéal tourisme.

### Normativa comunitaria

- 3 L'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva dispone:

«Durante il periodo transitorio di cui al paragrafo 4, gli Stati membri possono:

(...)

- b) continuare ad esentare le operazioni elencate nell'allegato F alle condizioni esistenti nello Stato membro interessato».

- 4 L'allegato F della sesta direttiva, intitolato «Elenco delle operazioni di cui all'articolo 28, paragrafo 3, lettera b)», menziona, al punto 17, i

«trasporti di persone

I trasporti di beni quali bagagli e autovetture al seguito di viaggiatori o le prestazioni di servizi connesse con il trasporto delle persone, sono esentati solo nella misura in cui è esente il trasporto di tali persone».

- 5 L'art. 15 della sesta direttiva, che disciplina in particolare l'esenzione dei trasporti internazionali, al n. 6 dispone:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, a condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

6. cessione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione di aeromobili usati da compagnie di navigazione aerea che praticano essenzial-

mente il trasporto internazionale a pagamento, nonché fornitura, locazione, riparazione e manutenzione degli oggetti in essi incorporati o da essi usati».

- 6 Ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, gli Stati membri accordano ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'IVA nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini di sue operazioni esenti ai sensi dell'art. 15 della stessa direttiva.
- 7 L'art. 12, n. 3, della sesta direttiva precisa le modalità con cui gli Stati membri fissano l'aliquota normale e le aliquote ridotte dell'IVA applicabili alle operazioni imponibili.
- 8 L'art. 92, n. 1, del Trattato recita:

«Salvo deroghe contemplate dal presente Trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

## Normativa nazionale

- 9 In Belgio l'art. 21, n. 3, del codice dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: il «codice IVA») dispone:

«In deroga al n. 2, è ritenuto luogo della prestazione di servizi:

(...)

3° il luogo dove è effettuato il trasporto in funzione delle distanze percorse quando la prestazione ha per oggetto un trasporto».

- 10 L'art. 1, punto 1, del regio decreto 20 luglio 1970, n. 20, che fissa le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto e determina la ripartizione dei beni e dei servizi secondo dette aliquote (*Moniteur belge* del 31 luglio 1970), dispone:

«L'imposta sul valore aggiunto è riscossa:

1° all'aliquota del 6% per i beni e i servizi indicati nella tabella A dell'allegato al presente decreto».

11 Nella rubrica XXV della tabella A, intitolata «Trasporti», figurano:

«I trasporti di persone e di bagagli non registrati e di animali che accompagnano i viaggiatori».

12 L'art. 41, n. 1, punto 1°, del codice dell'IVA prevede che sono esenti dall'IVA:

«I trasporti marittimi di persone; i trasporti aerei internazionali di persone; i trasporti di bagagli e di autovetture, accompagnate dai viaggiatori nel caso dei trasporti previsti al presente punto 1°».

13 L'art. 45, n. 1, del codice dell'IVA dispone quanto segue:

«Ogni soggetto passivo può dedurre dall'imposta dovuta le imposte gravanti sui beni e servizi che gli sono stati forniti, sui beni che ha importato e sulle acquisizioni intracomunitarie di beni che ha effettuato, nella misura in cui li utilizza per porre in essere:

1° operazioni soggette a imposta;

2° operazioni esenti a norma degli artt. 39-42».



- 14 Tale normativa belga relativa all'esenzione dei trasporti aerei internazionali di persone è anteriore alla data di entrata in vigore della sesta direttiva.

### Causa principale e questioni pregiudiziali

- 15 L'Idéal tourisme, avente sede a Liegi (Belgio), è una società che effettua servizi di trasporto internazionale di persone mediante autocorriera.
- 16 Nella dichiarazione mensile dell'IVA relativa alle operazioni del mese di giugno 1997 l'Idéal tourisme dichiarava all'aliquota dello 0%, invece dell'aliquota del 6% prevista dalla normativa belga, le parti effettuate in Belgio delle operazioni di trasporto internazionale di persone mediante autocorriera. Nel far ciò spiegava che riteneva di essere discriminata nell'ambito dell'IVA rispetto ai trasporti aerei internazionali di persone. Infatti, a suo parere, quest'ultimo tipo di trasporto è esentato dall'IVA, ma ciò non impedisce alle imprese di trasporto aereo di dedurre l'IVA a monte, mentre la parte effettuata in Belgio dei trasporti di persone mediante autocorriera, secondo la normativa belga, è assoggettata all'IVA all'aliquota del 6%. Si tratterebbe dunque di una discriminazione contraria al principio generale di uguaglianza che fa parte dei principi generali del diritto comunitario.
- 17 Poiché l'amministrazione tributaria belga aveva richiesto all'Idéal tourisme le somme di BEF 554 845 a titolo di IVA e di BEF 55 000 a titolo di ammenda, la società, dopo aver versato tali importi, adiva il Tribunal de première instance di Liegi per ottenerne il rimborso. L'Idéal tourisme sosteneva dinanzi a tale giudice che la normativa belga che esonera i trasporti aerei internazionali di persone non

solo è contraria al principio generale di uguaglianza, ma costituisce anche un aiuto statale ai sensi dell'art. 92 del Trattato a favore delle compagnie aeree.

- 18 Ritenendo necessaria, per la pronuncia della sentenza, un'interpretazione del diritto comunitario, il Tribunal de première instance di Liegi ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la direttiva del Consiglio 77/388/CEE, in particolare negli artt. 12, n. 3, e 28, n. 3, lett. b), autorizzi gli Stati membri a stabilire, in danno delle imprese di trasporto di persone mediante autocorriera, una discriminazione in contrasto con i principi di parità di trattamento e di non discriminazione enunciati dal diritto comunitario.

2) Se un regime IVA favorevole ad un determinato settore economico di attività, come quello di cui trattasi nella fattispecie, possa costituire un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato di Roma, anche se esso non tutela esclusivamente l'industria nazionale».

### Sulla ricevibilità delle questioni pregiudiziali

- 19 Lo Stato belga esprime dubbi riguardo al carattere reale della controversia tra le parti nella causa principale. A suo parere, le questioni da sottoporre alla Corte suggerite dall'Idéal tourisme al giudice a quo, pur non essendo meramente ipotetiche, avrebbero tuttavia come unico obiettivo un risultato che non ha ancora potuto essere conseguito per via legislativa. Si rimette alla Corte per quanto attiene alla ricevibilità del rinvio pregiudiziale.

- 20 In proposito occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze di ciascuna causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte (v., in particolare, sentenza 15 dicembre 1995, causa C-415/93, *Bosman*, Racc. pag. I-4921, punto 59). Tuttavia la Corte ha ritenuto di non poter statuire su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione di una norma comunitaria o il giudizio sulla sua validità chiesti da tale giudice non hanno alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale, qualora il problema sia di natura ipotetica o quando la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (v. sentenze *Bosman*, citata, punto 61, e 9 marzo 2000, causa C-437/97, *EKW e Wein & Co.*, Racc. pag. I-1157, punto 52).
- 21 Ora, dalla decisione di rinvio emerge chiaramente che il ricorso proposto dall'*Idéal tourisme* riguarda il rimborso dell'importo dell'IVA versato allo Stato belga e dunque riguarda la possibilità della stessa di beneficiare di un'esenzione dall'IVA senza perdere tuttavia il diritto alla deduzione dell'IVA pagata a monte.
- 22 Si deve osservare che il fascicolo non presenta elementi da cui risulti in modo evidente che le parti nella causa principale si sono previamente accordate per indurre la Corte a pronunciarsi ricorrendo all'espedito di una controversia costruita a bella posta, com'è avvenuto nella causa che era all'origine della sentenza 16 dicembre 1981, causa 244/80, *Foglia* (Racc. pag. 3045). Al contrario è evidente che le parti sono in disaccordo su un certo numero di punti importanti, e dal fascicolo emerge chiaramente che l'*Idéal tourisme* non si è accordata con lo Stato belga per porre questioni pregiudiziali ipotetiche alla Corte.
- 23 Quanto alla rilevanza della prima questione si deve osservare che essa non ne è manifestamente priva, posto che dal fascicolo risulta che il giudice a quo ritiene che i trasportatori di persone mediante autocorriere subiscano, rispetto alle

compagnie aeree, una discriminazione che gli sembra a priori contraria al principio comunitario di uguaglianza e di non discriminazione.

- 24 Non spetta alla Corte, nell'ambito dell'esame della ricevibilità della prima questione, esprimere una valutazione su tale analisi.
- 25 Si deve pertanto risolvere la prima questione pregiudiziale.
- 26 Occorre rilevare per contro che la seconda questione proposta è manifestamente priva di rilevanza per la definizione della causa principale.
- 27 Con tale seconda questione il giudice a quo chiede sostanzialmente se l'esenzione dall'IVA di cui beneficiano le compagnie aeree costituisca un aiuto statale incompatibile con il diritto comunitario.
- 28 La causa principale tuttavia non riguarda tale problema, bensì quello di accertare se talune operazioni effettuate dall'Idéal tourisme siano o meno assoggettate all'IVA.
- 29 Pertanto non si deve risolvere la seconda questione pregiudiziale (v., in questo senso, per una causa analoga, la citata sentenza EKW e Wein & Co., punto 53).

## La prima questione

- 30 Con la prima questione il giudice a quo domanda sostanzialmente se il principio di parità di trattamento osti a una normativa di uno Stato membro che, da un lato, ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, continua a esentare i trasporti aerei internazionali di persone e, dall'altro, assoggetta ad imposizione i trasporti internazionali di persone mediante autocorriera.
- 31 L'Idéal tourisme sostiene che, nella sua qualità di società di trasporto mediante autocorriera, sarebbe in diretta concorrenza con le società di navigazione aerea sulle medie distanze, vale a dire quelle comprese tra 300/400 km e 2 500/3 000 km. La differenza di imposizione fiscale non sarebbe dunque giustificata e sarebbe contraria al principio della parità di trattamento. Secondo lo Stato belga e i governi francese e portoghese, per contro, questi due modi di trasporto non sono sufficientemente intercambiabili per essere considerati appartenenti allo stesso mercato. Dal canto suo la Commissione sottolinea che la differenza di imposizione fiscale secondo il mezzo di trasporto utilizzato dal soggetto passivo, che sia o meno obiettivamente giustificata, deve essere considerata conforme alla sesta direttiva finché il legislatore comunitario non avrà posto fine al regime transitorio di esenzione.
- 32 Preliminarmente occorre ricordare che l'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, in combinato disposto con l'allegato F della stessa direttiva, autorizza gli Stati membri, in termini chiari e non ambigui, a continuare ad applicare alle stesse condizioni talune esenzioni previste dalla loro normativa prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva. Anche se, conseguentemente, non consente agli Stati membri di istituire nuove esenzioni o di estendere la portata delle esenzioni esistenti successivamente alla data d'entrata in vigore della direttiva, tale articolo non osta invece alla riduzione di queste ultime, a maggior ragione dal momento che la loro abrogazione costituisce lo scopo dell'art. 28, n. 4, della sesta direttiva

(v. sentenza 29 aprile 1999, causa C-136/97, Norbury Developments, Racc. pag. I-2491, punto 19).

33 Ne deriva che uno Stato membro che, come il Regno del Belgio, assoggetta ad IVA i trasporti internazionali effettuati dalle imprese di trasporto di persone mediante autocorriera e continua ad esentare i trasporti aerei internazionali di persone non sarebbe autorizzato ad estendere ai primi l'esenzione di cui beneficiano i secondi, anche se la differenza di trattamento fosse contraria al principio della parità di trattamento. Per contro potrebbe assoggettare a imposta anche i trasporti aerei al fine di eliminare tale differenza di trattamento.

34 Tuttavia si deve osservare che uno Stato membro può, da un lato, continuare a esentare, alle condizioni previste dall'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, i trasporti aerei internazionali di persone e, dall'altro, assoggettare ad imposta i trasporti internazionali di persone mediante autocorriera.

35 E' vero che il principio di uguaglianza fa parte dei principi fondamentali del diritto comunitario. Questo principio impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata (sentenza 25 novembre 1986, cause riunite 201/85 e 202/85, Klensch e a., Racc. pag. 3477, punto 9).

36 Come sostiene giustamente l'Idéal tourisme, dal punto 10 della sentenza Klensch e a., citata, deriva che gli Stati membri, quando traspongono una direttiva nel loro diritto nazionale, sono tenuti a rispettare il principio della parità di trattamento.

- 37 Occorre tuttavia ricordare che il sistema comunitario IVA è il risultato di un'armonizzazione graduale delle leggi nazionali nell'ambito degli artt. 99 e 100 del Trattato CE (divenuti artt. 93 CE e 94 CE). Come la Corte ha più volte rilevato, detta armonizzazione, nel modo in cui è stata realizzata da una serie di direttive e, in particolare, dalla sesta direttiva, è ancora solo parziale (v. sentenza 5 dicembre 1989, causa C-165/88, ORO Amsterdam Beheer e Concerto, Racc. pag. 4081, punto 21).
- 38 Come indicato dallo Stato belga in udienza, la prevista armonizzazione non è ancora stata realizzata in quanto la sesta direttiva, ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), ha autorizzato senza riserve gli Stati membri a continuare a mantenere in vigore talune disposizioni della loro normativa nazionale anteriori alla sesta direttiva, disposizioni che, senza tale autorizzazione, sarebbero incompatibili con la direttiva stessa. Pertanto, se uno Stato membro mantiene in vigore disposizioni del genere, non traspone la sesta direttiva e non viola dunque né la direttiva né i principi generali comunitari che gli Stati membri, secondo la citata sentenza Klensch e a., devono rispettare nell'attuare la disciplina comunitaria.
- 39 Riguardo a tale situazione spetta al legislatore comunitario stabilire il regime comunitario definitivo delle esenzioni dall'IVA e realizzare in tal modo la graduale armonizzazione delle normative nazionali in materia di IVA (v., in questo senso, sentenza 5 ottobre 1999, causa C-305/97, Royscot e a., Racc. pag. I-6671, punto 31).
- 40 Si deve dunque risolvere la prima questione nel senso che, allo stato attuale dell'armonizzazione delle normative degli Stati membri relative al regime comune dell'IVA, il principio della parità di trattamento non osta a una normativa di uno

Stato membro che, da un lato, ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, continua ad esentare i trasporti aerei internazionali di persone e, dall'altro, assoggetta ad imposizione i trasporti internazionali di persone mediante autocorriera.

### Sulle spese

- 41 Le spese sostenute dai governi francese e portoghese nonché dalla Commissione, 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 (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Tribunal de première instance di Liegi con decisione 8 febbraio 1999, dichiara:

Allo stato attuale dell'armonizzazione delle normative degli Stati membri relative al regime comune dell'imposta sul valore aggiunto, il principio comunitario della



parità di trattamento non osta a una normativa di uno Stato membro che, da un lato, ai sensi dell'art. 28, n. 3, 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, nel testo risultante dalla direttiva del Consiglio 20 dicembre 1996, 96/95/CE, che modifica, in relazione al livello dell'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto, la direttiva 77/388/CEE, continua ad esentare i trasporti aerei internazionali di persone e, dall'altro, assoggetta ad imposizione i trasporti internazionali di persone mediante auto-corriera.

Moitinho de Almeida

Schintgen

Gulmann

Hirsch

Skouris

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 13 luglio 2000.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida