



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MACIEJ SZPUNAR
presentate il 7 aprile 2022¹

Causa C-294/21

**État du Grand-Duché de Luxembourg,
Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA
contro
Navitours Sàrl**

[domanda di pronuncia pregiudiziale presentata dalla Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Corte di cassazione del Granducato di Lussemburgo, Lussemburgo)]

«Rinvio pregiudiziale – Imposte – Imposta sul valore aggiunto – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 2, punto 1 e articolo 9, paragrafo 2, lettera b) – Ambito di applicazione – Operazioni imponibili – Luogo della prestazione dei servizi di trasporto – Crociera turistica sulla Mosella – Fiume avente lo status di condominio»

Introduzione

1. Per quanto improbabile possa sembrare, la genesi della presente causa risale a più di 200 anni fa, precisamente al Congresso di Vienna del 1815. Nell'articolo 25 dell'atto finale di quel congresso², riguardante i «possedimenti prussiani sulla riva sinistra del Reno», fu deciso infatti che i fiumi Mosella, Sûre e Our, nella parte in cui formavano il confine di tali possedimenti, sarebbero appartenuti congiuntamente alle potenze di confine. Tale disposizione fu confermata e integrata nell'articolo 27 del trattato sulle frontiere tra il Regno dei Paesi Bassi e il Regno di Prussia concluso ad Aquisgrana il 26 giugno 1816.

2. Sebbene il Regno di Prussia e il Regno dei Paesi Bassi, nella forma di allora, e lo stesso ordine stabilito dal Congresso di Vienna non esistano più da tanto tempo, la summenzionata disposizione è ancora in vigore, attualmente nell'articolo 1, paragrafo 1, del trattato tra il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania sulla delimitazione della frontiera comune tra i due Stati³ (in prosieguo: il «trattato sulle frontiere del 1984»). Tale trattato stabilisce che il territorio a sovranità congiunta è un'espressione visibile dello spirito dell'integrazione europea, ma, paradossalmente, nella pratica questa sovranità congiunta crea

¹ Lingua originale: il polacco

² Del 9 giugno 1815

³ Approvato dal Granducato di Lussemburgo in forza della loi du 27 mai 1988 portant approbation du Traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats et de l'échange de lettres, signés à Luxembourg, le 19 décembre 1984 (legge del 27 maggio 1988 recante approvazione del trattato tra il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania sulla delimitazione della frontiera comune tra i due Stati nonché dello scambio di lettere, firmati a Lussemburgo il 19 dicembre 1984, Mémorial n. A-26 del 7 giugno 1988, pag. 538).

difficoltà a tali due Stati membri nell'adempimento dei loro obblighi derivanti dal diritto dell'Unione europea e più specificamente, per quanto riguarda il caso in questione, dalle disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

3. Come ha già avuto l'occasione di esporre l'avvocato generale A.L. Dutheillet de Lamothe⁴, le intese del Congresso di Vienna e le disposizioni degli accordi internazionali che ne derivano non dovrebbero ostacolare l'applicazione integrale e l'efficacia del diritto dell'Unione su tutto il territorio dell'Unione, anche nel territorio che in base alle suddette disposizioni è soggetto alla sovranità congiunta di due Stati membri. Di conseguenza, propongo che la presente causa sia decisa in base alle pertinenti disposizioni del diritto dell'Unione, senza far dipendere la loro applicazione dalle disposizioni degli accordi internazionali tra i singoli Stati membri e dalla conclusione dei patti previsti da tali accordi.

Contesto normativo

Diritto internazionale

4. L'articolo 1, paragrafo 1, del trattato sulle frontiere del 1984 istituisce la sovranità congiunta (condominio) della Germania e del Lussemburgo sui fiumi di confine:

«Laddove la Mosella, la Sûre o l'Our formano la frontiera in virtù del trattato del 26 giugno 1816^[5], tali fiumi costituiscono un territorio comune soggetto alla sovranità congiunta di entrambi gli Stati contraenti».

5. L'articolo 5, paragrafo 1, di tale trattato stabilisce:

«Gli Stati contraenti risolvono le questioni relative al diritto applicabile nel territorio comune soggetto alla sovranità congiunta mediante un accordo aggiuntivo».

Ad oggi, nessun accordo aggiuntivo è stato concluso.

Diritto dell'Unione

6. L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 uniforme⁶, come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991⁷, così prevedeva:

«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;

⁴ Conclusioni dell'avv. Gen. A.L. Dutheillet de Lamothe nella causa Muller e Hein (10/71, EU:C:1971:76, pagg. 735 e 736). La causa riguardava l'applicazione dell'articolo 90 del Trattato CEE (attualmente l'articolo 106 TFUE) nel territorio considerato dal trattato del 1816 (v. paragrafo 1 delle presenti conclusioni).

⁵ V. paragrafo 1 delle presenti conclusioni.

⁶ GU 1977, L 145, pag. 1.

⁷ GU. 1991, L 376, pag. 1.

(...)).

7. Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della medesima direttiva:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, l'“interno del paese” corrisponde al campo d'applicazione del trattato che istituisce la Comunità economica europea, quale è definito, per ciascuno Stato membro, dall'articolo 227».

8. Infine l'articolo 9, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettera b), della suddetta direttiva stabiliva quanto segue:

«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;».

Fatti, procedimento principale e questioni pregiudiziali

9. La Navitours Sàrl, società di diritto lussemburghese, svolge un'attività nell'ambito dell'organizzazione di crociere turistiche sul tratto della Mosella che è soggetto alla sovranità congiunta in forza del trattato sulle frontiere del 1984. In ragione di tale statuto speciale del fiume, l'attività della società Navitours era considerata dalle autorità fiscali come effettuata al di fuori del territorio nazionale ai sensi della legislazione sull'IVA e, di conseguenza, tali autorità non avevano richiesto il versamento dell'imposta sui corrispettivi delle suddette crociere.

10. Nel 2004, la società Navitours aveva acquistato nei Paesi Bassi una nave passeggeri per svolgere la sua attività. La nave era stata assoggettata dall'autorità fiscale alle disposizioni relative all'acquisto intracomunitario, pertanto l'operazione era stata esentata dall'imposta nei Paesi Bassi e assoggettata all'imposta in Lussemburgo⁸. Tuttavia, l'autorità fiscale aveva negato alla società Navitours il diritto di detrarre l'IVA pagata sull'acquisto di tale imbarcazione, motivando che, poiché l'attività della società, svolta nelle acque appartenenti al condominio, non era assoggettata all'imposta, l'imbarcazione non era stata acquistata ai fini di un'attività imponibile, circostanza che costituisce un presupposto del diritto alla detrazione.

⁸ Gli acquisiti intracomunitari di beni sono disciplinati dal capo XVI bis della direttiva 77/388. Nell'ambito del procedimento davanti ai giudici nazionali, la società Navitours aveva contestato tale classificazione dell'operazione in questione poiché, a suo parere, in ragione dello statuto speciale della Mosella, la nave costituente l'oggetto dell'operazione in questione non era mai entrata nel territorio fiscale del Lussemburgo. Tale posizione non era priva di logica visto il modo in cui viene trattato il territorio condominiale da parte delle autorità fiscali, tuttavia è stata respinta dai giudici nazionali e attualmente la classificazione dell'operazione di acquisto della nave da parte della società Navitours come acquisto intracomunitario di beni non è oggetto di contesa nel procedimento principale.

11. A seguito del ricorso della società Navitours, il suddetto diniego del diritto alla detrazione era stato infine rimesso in discussione con sentenza della Cour d'appel (Corte d'appello, Lussemburgo) del 10 luglio 2014, con la quale veniva stabilito che l'attività di tale società poteva essere assoggettata all'imposta sia in Lussemburgo che in Germania e che quindi essa aveva diritto alla detrazione.

12. In seguito a tale sentenza, con decisione del 5 agosto 2015, l'autorità fiscale ha intimato alla società Navitours il pagamento dell'IVA sulle sue attività per gli esercizi fiscali 2004 e 2005. Tuttavia, in seguito al ricorso della società Navitours, il tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunale circoscrizionale di Lussemburgo), con sentenza del 23 maggio 2018 ha annullato tale decisione. Tale giudice ha ritenuto, in particolare, che in mancanza di un accordo tra il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania sull'applicazione dell'IVA nel territorio condominiale, le autorità fiscali lussemburghesi non siano autorizzate a riscuotere tale imposta sulle attività svolte nel suddetto territorio. Tale sentenza è stata confermata con sentenza della Cour d'appel (Corte d'appello, Lussemburgo) dell'11 dicembre 2019.

13. L'État du Grand-duché de Luxembourg (Stato del Granducato di Lussemburgo) e l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (autorità fiscale, Lussemburgo) hanno presentato davanti al giudice del rinvio un ricorso per cassazione avverso tale sentenza. In tali circostanze, la Cour de cassation (Corte di cassazione, Lussemburgo) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«Se l'articolo 2, [punto 1], della direttiva [77/388], il quale dispone 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”,

e/o l'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva [77/388], il quale dispone che “il luogo delle prestazioni di trasporto è quello dove avviene il trasporto in funzione delle distanze percorse”,

si applichi(no) e comporti(no) l'assoggettamento all'IVA in Lussemburgo delle prestazioni di trasporto di persone effettuate da un prestatore stabilito in Lussemburgo, qualora tali prestazioni siano effettuate all'interno di un condominio, il quale è definito nel [trattato sulle frontiere del 1984], come territorio comune soggetto alla sovranità congiunta del Granducato di Lussemburgo e della Repubblica federale di Germania e in relazione al quale non esiste, in materia di riscossione dell'IVA sulle prestazioni di servizi di trasporto, un accordo tra i due Stati, come previsto dall'articolo 5, paragrafo 1, del [trattato sulle frontiere del 1984], ai sensi del quale “Gli Stati contraenti risolvono le questioni relative al diritto applicabile nel territorio comune soggetto alla sovranità congiunta mediante un accordo aggiuntivo”».

14. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla Corte il 10 maggio 2021. Osservazioni scritte sono state presentate dalla società Navitours, dai governi lussemburghese e tedesco e dalla Commissione europea. La Corte ha deciso di non tenere un'udienza di discussione. Le parti hanno risposto per iscritto a un quesito posto dalla Corte.

Analisi

15. Con la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta nella presente causa, il giudice del rinvio pone essenzialmente due questioni, ossia, da un lato, se in mancanza di un accordo tra il Lussemburgo e la Germania sull'applicazione della normativa in materia di IVA nel territorio del

condominio, tale normativa sia applicabile ai servizi di trasporto prestati sul territorio di cui si discorre e, dall'altro, se la sua applicazione comporti, o possa comportare, l'assoggettamento all'imposta di tali servizi in Lussemburgo.

16. Tali questioni, sebbene ovviamente strettamente connesse, sono tuttavia separate e devono essere esaminate distintamente. Prima di farlo, occorre tuttavia risolvere una questione preliminare, ossia se nel caso di specie si tratti di prestazioni di trasporto ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388.

Crociere turistiche come servizi di trasporto ai fini dell'IVA

17. Con sentenza *Trijber e Harmsen*⁹, a seguito di un'analisi approfondita, la Corte ha stabilito¹⁰ che, fatte salve le verifiche di competenza del giudice del rinvio, un'attività consistente nel fornire, a titolo oneroso, servizi di accoglienza di passeggeri su un'imbarcazione al fine di far loro visitare, in occasione di eventi e ricorrenze, una città per le vie d'acqua, non costituisce un servizio nel «settore dei trasporti», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, lettera d), della direttiva 2006/123/CE¹¹.

18. Occorre quindi valutare se alla luce di tale sentenza i servizi forniti dalla società Navitours costituiscano, innanzitutto, una «prestazion[e] di trasporto» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388. In caso di risposta negativa a tale domanda, la questione pregiudiziale nella presente causa, riguardante chiaramente l'interpretazione della summenzionata disposizione, sarebbe priva di oggetto. Per questo motivo nella presente causa la Corte ha posto alle parti un quesito sul punto¹².

19. Ritengo, tuttavia, che non sia giusto intendere la nozione di «prestazioni di trasporto» di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388 allo stesso modo della nozione di «servizi nel settore dei trasporti» contenuta nella direttiva 2006/123. Concordo sul punto con l'opinione espressa nelle risposte al quesito della Corte fornite dalla società Navitours, dal governo lussemburghese e dalla Commissione¹³.

20. In via preliminare osservo che la summenzionata sentenza della Corte si basa in gran parte sulla natura molto particolare dei servizi costituenti l'oggetto di uno dei procedimenti principali che hanno dato luogo alla sentenza *Trijber e Harmsen*, nell'ambito dei quali il trasporto in sé aveva una valenza secondaria¹⁴. Nulla lascia, invece, pensare che i servizi della società Navitours

⁹ Sentenza del 1° ottobre 2015 (C-340/14 e C-341/14, EU:C:2015:641, punti da 43 a 59 e punto 1 del dispositivo).

¹⁰ Conformemente alla mia proposta. V. le mie conclusioni nelle cause riunite *Trijber e Harmsen* (C-340/14 e C-341/14, EU:C:2015:505, paragrafi da 26 a 43).

¹¹ Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, del 12 dicembre 2006, relativa ai servizi nel mercato interno (GU 2006, L 376, pag. 36).

¹² Come osserva la società Navitours nella sua risposta a tale quesito, qualora dovesse ritenersi che i servizi dalla stessa forniti non costituiscano prestazioni di trasporto ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388, allora essi dovrebbero essere considerati come servizi a carattere ricreativo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera c), primo trattino, della medesima direttiva. Siffatti servizi sono invece soggetti all'imposta nel luogo «in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite», e ciò, secondo la società, significherebbe comunque il territorio del condominio. Non sono, tuttavia, convinto che senza ulteriori informazioni del giudice del rinvio la Corte sia in grado di compiere autonomamente una tale classificazione dei servizi in questione e, quindi, di salvare in questo modo la domanda di pronuncia pregiudiziale nella presente causa.

¹³ Il governo tedesco ha dato una risposta meno univoca, secondo la quale la classificazione dei servizi in questione come prestazioni di trasporto è di competenza del giudice del rinvio.

¹⁴ V. sentenza del 1° ottobre 2015, *Trijber e Harmsen* (C-340/14 e C-341/14, EU:C:2015:641, punto 56).

di cui si discorre nel procedimento principale nella presente causa abbiano un carattere simile. I servizi in questione consistono nell'organizzazione di crociere sulle acque interne, pertanto un'attività in cui il trasporto di persone costituisce un elemento essenziale¹⁵.

21. Tuttavia, indipendentemente, da tali differenze di fatto, la diversa interpretazione delle nozioni di «prestazioni di trasporto» ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388 e di «servizi nel settore dei trasporti» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, lettera d), della direttiva 2006/123 è, a mio avviso, avvalorata dalle finalità completamente diverse di queste due disposizioni. La società Navitours, il governo lussemburghese e la Commissione nelle loro risposte al quesito della Corte pongono l'attenzione sul medesimo aspetto.

22. La direttiva 2006/123 concretizza la libera prestazione dei servizi e la libertà di stabilimento dei prestatori di servizi nel mercato unico. L'articolo 2, paragrafo 2, lettera d), di tale direttiva ha lo scopo di escludere dal suo campo di applicazione i servizi che sono disciplinati da disposizioni speciali contenute nella (attuale) parte terza, titolo VI, del TUE e da norme di diritto derivato basate su tali disposizioni, ai quali, conformemente all'articolo 58, paragrafo 1, TFUE, non si applica il principio generale della libera prestazione dei servizi. Tale disposizione deve quindi essere interpretata restrittivamente, nel senso che la stessa si applica solo ai tipi di servizi in relazione ai quali l'esclusione dall'applicazione della libera prestazione dei servizi è giustificata e risulta dalle disposizioni del trattato. Nella sentenza *Trijber e Harmsen*, la Corte ha ritenuto che tale esclusione dei servizi costituenti l'oggetto di uno dei procedimenti principali non era giustificata.

23. L'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388 è di natura completamente diversa. Tale articolo non mira a disciplinare i servizi di trasporto in generale in modo specifico rispetto alle altre categorie di servizi, ma solo a disciplinare specificamente tali servizi sotto un unico aspetto, ossia il luogo della loro prestazione. Bisogna tener presente, al contempo, che il senso fondamentale della regolamentazione dettagliata del luogo in cui si effettuano le operazioni assoggettate all'IVA consiste nel fatto che tale luogo determina la competenza per la loro imposizione. Pertanto, se un'operazione interessa in qualche modo più di uno Stato membro (ad esempio il trasporto da uno Stato membro all'altro), le regole per determinare il luogo in cui siffatta operazione viene effettuata sono importanti per la ripartizione delle competenze fiscali tra gli Stati membri. La regola generale è che l'imposizione dovrebbe avvenire nel luogo in cui i beni o i servizi siano effettivamente consumati.

24. Secondo l'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388, il luogo delle prestazioni di trasporto è quello dove avviene (nella realtà) il trasporto «in funzione delle distanze percorse». Il legislatore dell'Unione ha quindi considerato più corrispondente alla realtà la soluzione in cui si ritiene che il luogo di prestazione di un servizio di trasporto sia il luogo in cui si trova il mezzo di trasporto durante la prestazione del servizio, quando il mezzo di trasporto è in movimento¹⁶. La competenza ad assoggettare all'imposta tali servizi è quindi determinata dalla distanza percorsa dal mezzo di trasporto nel territorio di un determinato Stato membro e non, per esempio, dal luogo di carico o dalla durata della prestazione di servizi¹⁷.

¹⁵ La situazione è ovviamente diversa se la nave rimane ormeggiata alla banchina e viene utilizzata per scopi diversi dalla navigazione, ad esempio per firmare un accordo internazionale (come è avvenuto nel caso dell'accordo di Schengen). A mio avviso, in quei casi non può parlarsi di un servizio di trasporto (v. i paragrafi 24 e 25 delle presenti conclusioni).

¹⁶ V., analogamente, sentenza del 6 novembre 1997, *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, punti da 12 a 14).

¹⁷ Tale principio è stato confermato dalla Corte *expressis verbis* nella sentenza del 6 novembre 1997, *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, punti 15 e 16).

25. Da questo punto di vista per prestazione di trasporto ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388, deve intendersi, secondo me, qualsiasi servizio la cui unica o principale componente consista nello spostare persone o beni su distanze maggiori di quelle da considerarsi trascurabili¹⁸, indipendentemente dallo scopo (commerciale, turistico, svago ecc.) per il quale tale spostamento avvenga e indipendentemente dal fatto se il servizio inizi e termini nello stesso luogo o in luoghi diversi. In ogni situazione del genere può verificarsi, infatti, una ripartizione della competenza impositiva tra più Stati membri e tale ripartizione deve essere effettuata in conformità con la suddetta disposizione, ossia tenendo conto delle distanze percorse.

26. A mio avviso, tale distinzione tra i significati delle nozioni in esame, in base alle direttive 77/388 e 2006/123, non osta al principio secondo il quale termini simili, utilizzati in diversi atti del diritto dell'Unione, devono essere interpretati in modo simile¹⁹.

27. In primo luogo, la diversa natura e finalità di queste due regolamentazioni, come indicato sopra, giustifica una diversa interpretazione delle nozioni di «prestazioni di trasporto» e di «servizi nel settore dei trasporti» nei suddetti atti legislativi. Servizi simili possono essere, quindi, classificati diversamente ai fini dell'applicazione di tali due atti.

28. In secondo luogo, la totale coincidenza nell'interpretazione di tali nozioni in ogni caso non è possibile.

29. Da una parte, infatti, l'articolo 2, paragrafo 2, lettera d), della direttiva 2006/123 include espressamente i servizi portuali tra i servizi nel settore dei trasporti. Allo stesso modo, la Corte ha ritenuto ricompresi in tale disposizione i servizi nel campo del controllo tecnico dei veicoli²⁰. A mio parere, non vi sono dubbi che né i servizi portuali né i servizi di controllo tecnico dei veicoli possano costituire prestazioni di trasporto ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388. Innanzitutto, sarebbe impossibile applicare in relazione a detti servizi il criterio della distanza percorsa previsto da tale disposizione.

30. D'altra parte, la Corte ha espressamente riconosciuto che le crociere rientrano nel campo di applicazione del regolamento (CEE) n. 3577/92²¹ e, di conseguenza, anche del titolo VI TFUE, riguardante il trasporto, in forza del quale tale regolamento è stato adottato²². Sarebbe difficile trattare diversamente le crociere sulle acque interne, anche se disciplinate dalle disposizioni di un diverso regolamento emesso in base alle stesse disposizioni del trattato²³.

31. Da ciò emerge che è difficile un'interpretazione uniforme della nozione di «trasporto» e delle nozioni derivate contenute nei diversi atti normativi del diritto dell'Unione che disciplinano i vari settori del trasporto. Non ritengo altresì, come ho già esposto sopra, che una tale interpretazione uniforme sia indispensabile, visti i diversi obiettivi perseguiti da tali regolamentazioni²⁴.

¹⁸ Quest'ultimo requisito esclude dalla nozione di prestazioni di trasporto i servizi come, per esempio, lo spostamento di oggetti con una gru.

¹⁹ V., per analogia, relativamente alla nozione di assicurazione, sentenza dell'8 ottobre 2020, *United Biscuits (Pensions Trustees) e United Biscuits Pension Investments* (C-235/19, EU:C:2020:801, punto 36).

²⁰ Sentenza del 15 ottobre 2015, *Grupo Itevelesa e a.* (C-168/14, EU:C:2015:685, punto 1 del dispositivo).

²¹ Regolamento del Consiglio, del 7 dicembre 1992, concernente l'applicazione del principio della libera prestazione dei servizi ai trasporti marittimi fra Stati membri (cabotaggio marittimo) (GU 1992, L 364, pag. 7).

²² Sentenza del 27 marzo 2014, *Alpina River Cruises e Nicko Tours* (C-17/13, EU:C:2014:191).

²³ E precisamente il regolamento (CEE) n. 3921/91 del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che fissa le condizioni per l'ammissione di vettori non residenti ai trasporti nazionali di merci o di persone per via navigabile in uno Stato membro (GU 1991, L 373, pag. 1).

²⁴ Analogamente le conclusioni dell'avvocato generale P. Pikamäe nella causa *United Biscuits (Pensions Trustees) e United Biscuits Pension Investments* (C-235/19, EU:C:2020:380, paragrafo 73).

32. Alla luce di quanto precede, propongo di considerare i servizi consistenti nell'organizzare crociere su battelli fluviali come prestazioni di trasporto ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388.

Applicazione delle disposizioni sull'IVA nel territorio del condominio

33. Conformemente all'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388, il luogo di prestazione dei servizi di trasporto fluviale sulle acque della Mosella, nella parte in cui costituisce la frontiera tra il Lussemburgo e la Germania, è il territorio di tali acque, quindi, in base al trattato sulle frontiere del 1984, il territorio a sovranità congiunta di due Stati membri, ossia un condominio. Occorre pertanto valutare se in relazione a tale territorio siano soddisfatte le condizioni di applicazione della suddetta direttiva, ossia, da un lato, se tale territorio costituisca l'interno del paese di uno Stato membro ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva in esame e, dall'altro, se e a quali condizioni i summenzionati Stati membri possano applicare a tale territorio la normativa da essi adottata al fine di recepire la direttiva in questione.

Territorio del condominio come interno del paese ai sensi delle disposizioni sull'IVA

34. Come ho già rilevato, l'attività della società Navitours nel settore delle crociere sulla Mosella non era soggetta all'IVA in considerazione del fatto che le autorità fiscali lussemburghesi (nonché, a quanto pare, quelle tedesche) non la consideravano come un'attività «all'interno del paese» ai sensi della normativa sull'IVA. Ciò derivava dallo status speciale di quel territorio soggetto alla sovranità congiunta di entrambi gli Stati membri. Sebbene la posizione dell'autorità fiscale lussemburghese sia cambiata in seguito alla necessità di concedere alla società Navitours il diritto di detrarre l'IVA sui costi di acquisto di un'imbarcazione destinata agli scopi di tale attività, la tesi relativa allo status fiscale speciale del territorio del condominio sembra essere condivisa dai giudici di primo e di secondo grado nel procedimento principale.

35. Ritengo, tuttavia, che tale tesi non sia corretta.

36. L'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 77/388 definisce l'interno del paese con riferimento all'ambito di applicazione territoriale del trattato che istituisce la Comunità europea di cui al suo articolo 299²⁵. Secondo quest'ultima disposizione, il trattato, e di conseguenza anche la direttiva 77/388, si applica, in particolare, alla Repubblica federale di Germania e al Granducato di Lussemburgo. Anche se tale disposizione contiene una serie di eccezioni e regole speciali, nessuna di esse si riferisce al territorio di un condominio²⁶. Allo stesso modo, questo territorio non è stato escluso dalla nozione di «interno del paese» ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 3, della direttiva 77/388.

37. In considerazione di quanto sopra, si può solo concludere che il territorio del condominio fa parte dell'interno del paese, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 77/388. In caso contrario si dovrebbe ritenere che il diritto dell'Unione non si applica affatto a tale territorio, il che costituirebbe una conclusione assurda.

²⁵ Precedentemente l'articolo 227 TCE.

²⁶ Ricordo che il condominio esisteva già prima della conclusione del trattato sulle frontiere del 1984 (v. paragrafo 2 delle presenti conclusioni).

38. La specificità di questo caso consiste tuttavia nel fatto che si tratta dell'interno del paese di due Stati membri contemporaneamente. È una situazione eccezionale e non prevista dagli autori della direttiva 77/388. Occorre quindi rispondere alla questione di quali siano le condizioni alle quali tale direttiva debba essere applicata nel territorio in questione.

Condizioni di applicazione della normativa sull'IVA nel territorio del condominio

39. Il governo tedesco nonché la società Navitours nelle loro osservazioni depositate nella presente causa, sostengono che in base ai principi del diritto internazionale pubblico l'esercizio della sovranità nel territorio di un condominio da parte di uno degli Stati interessati richiede il consenso dell'altro Stato, di conseguenza l'esercizio da parte del Granducato di Lussemburgo o della Repubblica federale di Germania delle loro competenze in materia di IVA nel territorio soggetto alla loro sovranità congiunta è impossibile senza un accordo basato sull'articolo 5 del trattato sulle frontiere del 1984²⁷. Inoltre, secondo il governo tedesco, la direttiva 77/388 non osta a che i due Stati membri interessati si astengano temporaneamente dall'assoggettare all'imposta le operazioni effettuate in tale territorio, conformemente al diritto internazionale e nell'interesse delle relazioni di buon vicinato.

40. Alla luce del diritto dell'Unione, tuttavia, tale tesi è, a mio avviso, completamente infondata.

41. Per quanto riguarda la direttiva 77/388, essa non contiene alcuna disposizione che autorizzi il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania a non assoggettare all'imposta le operazioni effettuate nel territorio del condominio. Ai sensi dell'articolo 2 di tale direttiva, ogni prestazione di servizi a titolo oneroso è imponibile e qualsiasi eccezione a tale regola deve essere determinata espressamente e restrittivamente²⁸. La direttiva non contiene alcuna disposizione che esenti dall'imposta le operazioni effettuate nel territorio di un condominio.

42. Per quanto riguarda invece il trattato sulle frontiere del 1984, bisogna innanzitutto osservare che il diritto dell'Unione rispetta il diritto internazionale nella misura in cui determina l'ambito territoriale della sovranità degli Stati membri. Il campo di applicazione territoriale del diritto dell'Unione è determinato proprio con riferimento all'area soggetta a tale sovranità come delimitata dal diritto internazionale e dal diritto nazionale attuativo dello stesso. Ciò viene garantito dalle disposizioni dettagliate dell'articolo 299 CE²⁹ e, nella materia dell'IVA, dall'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 77/388³⁰. A tale aspetto si riferiscono anche le sentenze citate dal governo tedesco³¹.

43. In considerazione di quanto sopra, è proprio sulla base dell'articolo 1 del trattato sulle frontiere del 1984 che sia il Granducato di Lussemburgo che la Repubblica federale di Germania possono (e devono) esercitare la competenza fiscale in materia di IVA nel territorio del condominio e hanno il diritto di concordare le regole per il suo esercizio.

²⁷ Tale accordo, come noto, è tutt'ora inesistente.

²⁸ V., analogamente, recentemente, sentenza del 21 ottobre 2021, Dubrovin & Tröger – Aquatics (C-373/19, EU:C:2021:873, punto 22).

²⁹ Attualmente l'articolo 52 TUE e l'articolo 355 TFUE.V., anche, l'articolo 77, paragrafo 4, TFUE.

³⁰ Attualmente l'articolo 5, punto 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), che ha sostituito la direttiva 77/388.

³¹ Tale governo cita, in particolare, le sentenze del 29 marzo 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punti 57 e segg.) e del 27 febbraio 2018, Western Sahara Campaign UK (C-266/16, EU:C:2018:118, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

44. Per contro, come la Corte ha già ripetutamente dichiarato, le disposizioni di un accordo tra due Stati membri non possono essere applicate nei loro rapporti se sono contrarie alle disposizioni del trattato³². Lo stesso dovrebbe valere, a mio avviso, per l'incompatibilità di un tale accordo con il diritto derivato dell'Unione, altrimenti gli Stati membri potrebbero concordare tra loro delle deroghe al diritto dell'Unione, compromettendo così la sua efficacia. Di conseguenza, l'assenza di un accordo come quello previsto dall'articolo 5 del trattato sulle frontiere del 1984 non può giustificare il mantenimento di uno stato contrario al diritto dell'Unione, ossia la mancata imposizione delle operazioni effettuate nel territorio del condominio. Giova inoltre osservare che il trattato sulle frontiere del 1984 è successivo alla direttiva 77/388, pertanto al momento della sua conclusione entrambi gli Stati membri interessati erano consapevoli dei loro obblighi derivanti da tale direttiva.

45. Infine, per quanto riguarda l'argomentazione del governo tedesco secondo cui la mancata imposizione delle operazioni effettuate nel territorio del condominio avrebbe carattere temporaneo poiché gli Stati membri interessati stanno negoziando un accordo adeguato, è sufficiente notare che tale «temporaneità» dura da quasi 45 anni³³. Inoltre, la direttiva 77/388 non prevede deroghe, né permanenti né temporanee, in relazione al territorio del condominio.

46. Le suddette conclusioni non sono inficiate neanche dal fatto che il Consiglio ha adottato la decisione di esecuzione 2010/579/UE³⁴. Tale decisione riguardava il riconoscimento del ponte di confine sulla Mosella tra il Lussemburgo e la Germania come situato interamente nel territorio del Lussemburgo ai fini dell'assoggettamento all'imposta delle forniture di beni, delle prestazioni di servizi, degli acquisti intracomunitari di beni e delle importazioni di beni destinati al rinnovamento di tale ponte.

47. Contrariamente a quanto suggerito dalla società Navitours nelle sue osservazioni, tale decisione non si basava sull'impossibilità di applicare le norme sull'IVA alle operazioni effettuate nel contesto della ristrutturazione del ponte ma solo sulla necessità di semplificare la loro applicazione mediante la determinazione del territorio di un solo Stato membro come luogo di esecuzione di tali operazioni³⁵. Tale decisione riguardava non solo le operazioni il cui luogo di esecuzione era all'interno del territorio del condominio, ma anche le operazioni il cui luogo di esecuzione ai sensi delle disposizioni della direttiva 2006/112 poteva essere il territorio di un solo Stato membro. Del resto il titolo stesso di tale decisione indica chiaramente che essa rende possibile l'introduzione di *deroghe* alle disposizioni della menzionata direttiva e non di strumenti necessari per la sua applicazione.

48. Inoltre, uno dei presupposti per l'adozione della decisione in questione era il fatto che tale decisione non incidesse negativamente sulle risorse proprie dell'Unione derivanti dall'IVA³⁶. Invece, la mancata imposizione delle operazioni effettuate nel territorio condominiale dopo il 1978 ha, senza dubbio, un tale impatto negativo.

³² V., in particolare, sentenza del 20 maggio 2003, Ravil (C-469/00, EU:C:2003:295, punto 37). Su tale presupposto si basava anche la sentenza del 6 marzo 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158).

³³ Ai sensi dell'articolo 1 della direttiva 77/388 gli Stati membri erano obbligati a far entrare in vigore il regime comune dell'IVA entro il 1° gennaio 1978. Anche se il trattato sulle frontiere del 1984 è posteriore, nulla indica che la situazione fiscale nel territorio del condominio fosse diversa prima della sua conclusione rispetto ad oggi.

³⁴ Decisione di esecuzione del Consiglio, del 27 settembre 2010, che autorizza la Repubblica federale di Germania e il Granducato di Lussemburgo ad applicare una misura di deroga all'articolo 5 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2010, L 256, pag. 20).

³⁵ Considerando 4 e 5 della decisione 2010/579.

³⁶ Considerando 6 della decisione 2010/579.

49. Giova anche aggiungere, come il presente caso e il decorso del procedimento principale illustrano perfettamente, che la mancata imposizione delle operazioni in esame dà luogo a ulteriori irregolarità nell'applicazione dell'IVA, riguardanti le operazioni effettuate a monte. Siffatte operazioni, come ad esempio l'acquisto di una nave da crociera destinata allo svolgimento di un'attività nel territorio del condominio, che era all'origine della controversia nel procedimento principale, o non vengono assoggettate all'imposta (secondo la posizione iniziale della società Navitours³⁷) o vengono assoggettate all'imposta con esclusione del diritto alla detrazione (secondo la posizione iniziale delle autorità fiscali³⁸) o ancora danno diritto alla detrazione anche se, in realtà, le operazioni a valle non sono imponibili (secondo le decisioni dei giudici di primo e di secondo grado nel procedimento principale³⁹). Nessuna di tali situazioni è conforme alla direttiva 77/388⁴⁰.

50. Alla luce di quanto sopra si deve pertanto concludere che non assoggettando all'IVA le operazioni effettuate nel territorio del condominio sia il Granducato di Lussemburgo che la Repubblica federale di Germania sono venuti meno agli obblighi ad essi incombenti in forza delle disposizioni della direttiva 77/388 (ora direttiva 2006/112)⁴¹. Siffatte operazioni sono infatti soggette all'imposta in forza di tali disposizioni e l'assenza dell'accordo di cui all'articolo 5 del trattato sulle frontiere del 1984 non esime tali Stati membri dall'adempiere detti obblighi.

51. Resta quindi da stabilire se le disposizioni della direttiva 77/388 ostino all'imposizione unilaterale, da parte di uno degli Stati membri interessati, dei servizi prestati nel territorio del condominio.

Imposizione da parte di uno degli Stati membri interessati delle operazioni effettuate nel territorio del condominio

52. Come emerge dal settimo considerando della direttiva 77/388, lo scopo delle disposizioni che riguardano la determinazione del luogo di esecuzione delle operazioni assoggettate all'IVA è, in particolare, quello di evitare conflitti di competenza tra gli Stati membri che potrebbero comportare la doppia imposizione o la mancata imposizione di siffatte operazioni⁴². Tuttavia, il legislatore dell'Unione non ha previsto e non ha regolato la situazione eccezionale del condominio dove le operazioni effettuate sul suo territorio rientrano nella competenza fiscale di due Stati membri.

53. Ai sensi dell'articolo 5 del trattato sulle frontiere del 1984, tale situazione dovrebbe essere risolta da un accordo tra il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania concluso sulla base di detta disposizione. Tuttavia, gli Stati membri in questione non hanno concluso un tale accordo. L'assenza di un tale accordo e la conseguente mancata imposizione delle operazioni effettuate nel territorio del condominio non solo comporta una violazione della normativa sull'IVA, ma può anche essere considerata come una violazione del principio di leale

³⁷ V. nota 8 nel paragrafo 10 delle presenti conclusioni.

³⁸ V. paragrafo 10 delle presenti conclusioni.

³⁹ V. paragrafo 11 delle presenti conclusioni.

⁴⁰ Le operazioni effettuate nelle fasi a monte non sono oggetto della presente causa e quindi non approfondirò tale aspetto. Chiarisco solo brevemente che nella prima e nella terza ipotesi viene violato il principio dell'imposizione di tutte le operazioni che rientrano nell'ambito della direttiva 77/388 e che non sono esenti, mentre nella seconda ipotesi viene violato il principio della neutralità fiscale.

⁴¹ V. sentenza del 23 maggio 1996, Commissione/Grecia (C-331/94, EU:C:1996:211).

⁴² V. sentenza del 6 novembre 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, punto 12), nonché, recentemente, sentenza del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punto 41).

cooperazione di cui all'articolo 4, paragrafo 3, TUE⁴³. È quindi necessario valutare in che modo determinare la competenza fiscale degli Stati membri interessati ad assoggettare all'imposta tali operazioni in assenza di un adeguato accordo tra di loro.

Proposta della Commissione

54. Nelle sue osservazioni, la Commissione propone che in tale situazione eccezionale venga considerato come luogo di esecuzione del servizio di trasporto il luogo di partenza, ossia, nelle circostanze della causa principale, il porto fluviale da cui parte la nave da crociera con la quale viene prestato il servizio di trasporto. Questa proposta ha innegabilmente il vantaggio di risolvere in modo chiaro la questione della competenza fiscale poiché, a differenza delle acque della Mosella, le sue rive sono situate nel territorio esclusivo degli Stati membri interessati, nelle circostanze della causa principale nel territorio del Lussemburgo. Tale proposta è anche conforme al principio generale dell'imposizione nel luogo di consumo. Si può infatti assumere che il luogo di consumo di un servizio di trasporto passeggeri sia il luogo da cui i passeggeri partono per il loro viaggio.

55. Tuttavia, non sono favorevole all'accoglimento da parte della Corte di tale proposta, e ciò per tre motivi.

56. In primo luogo, tale proposta non trova alcun fondamento nella direttiva 77/388. Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, la direttiva prevede solo la regola generale dell'imposizione nel luogo di stabilimento del prestatore (articolo 9, paragrafo 1) e una serie di eccezioni, una delle quali riguarda i servizi di trasporto e impone che il luogo di prestazione di tale servizio sia considerato il luogo dove avviene il trasporto [(articolo 9, paragrafo 2, lettera b)]. La direttiva non contiene, invece, alcuna norma che permetta, anche per analogia, di ricollegare il luogo di prestazione del servizio di trasporto al luogo di partenza del trasporto stesso.

57. Per completezza aggiungo che la legislazione attualmente vigente individua effettivamente come luogo di prestazione dei servizi di trasporto il luogo di partenza, ma solo in relazione ai trasporti intracomunitari di beni in favore di persone che non sono soggetti passivi⁴⁴. In relazione ai servizi di trasporto di persone vige, invece, la stessa regola di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388, ossia che il luogo della prestazione di tale servizio è il luogo dove avviene il trasporto, tenuto conto delle distanze percorse⁴⁵. Nemmeno un'interpretazione dinamica di tale disposizione permette, quindi, di associare il luogo di prestazione di un servizio di trasporto di persone al luogo di partenza di tale trasporto.

58. Inoltre, se la proposta della Commissione venisse accolta, sorgerebbe il dubbio se la regola da essa proposta debba applicarsi solo per quanto riguarda il territorio di un condominio o anche in altre situazioni di trasporto di persone tra diversi Stati membri. Non vedo, infatti, il motivo per il quale il territorio di un condominio debba essere soggetto a regole diverse da quelle applicabili ad altre situazioni simili. Le difficoltà nell'applicare le disposizioni sull'IVA nel territorio del condominio sono di natura tecnica e devono essere risolte sulla base della normativa esistente e non mediante la creazione, in via interpretativa, di norme giuridiche diverse. Per contro, l'applicazione della proposta della Commissione a tutti i servizi di trasporto di persone tra diversi Stati membri comporterebbe, de facto, una modifica delle disposizioni della direttiva 77/388.

⁴³ V. sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punto 41).

⁴⁴ Articolo 50 della direttiva 2006/112.

⁴⁵ Articolo 48 della direttiva 2006/112.

59. In secondo luogo, la proposta della Commissione non ha alcun fondamento nella situazione di fatto del presente caso. Infatti, come stabilito dall'articolo 1, paragrafo 3, del trattato sulle frontiere del 1984, il confine del territorio soggetto a sovranità congiunta è definito dalla linea di congiunzione della superficie dell'acqua con la superficie della terra ferma. In altre parole, lo specchio d'acqua della Mosella costituisce integralmente il territorio del condominio. Secondo l'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388, il luogo della prestazione del servizio è, invece, il luogo dove avviene il trasporto *in funzione delle distanze percorse*, pertanto dal momento della partenza del mezzo di trasporto, in questo caso della nave.

60. Ciò significa che, sebbene i passeggeri salgano a bordo della nave da un pontile che può essere situato nel territorio esclusivo di uno degli Stati membri interessati⁴⁶, la prestazione del servizio di trasporto avviene interamente sulla superficie dell'acqua e quindi nel territorio del condominio. Non si può quindi ritenere, come vorrebbe la Commissione, che tale prestazione inizi nel territorio esclusivo di uno degli Stati membri e poi semplicemente continui nel territorio del condominio. Per tali motivi, nel caso di specie non si può ragionare per analogia con la causa definita con la sentenza *Trans Tirreno Express*⁴⁷ in cui la Corte ha ammesso l'imposizione dei servizi di trasporto marittimo che iniziano e terminano nelle acque territoriali di uno Stato membro anche nella parte in cui il trasporto si svolge in acque internazionali. Invero, il trasporto sulla Mosella, nella parte di confine tra il Lussemburgo e la Germania, si svolge interamente nel territorio soggetto alla sovranità congiunta di questi due Stati membri.

61. Infine, in terzo luogo, ovviamente è possibile considerare molto criticamente il fatto che tutt'ora il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania non abbiano concluso l'accordo previsto dall'articolo 5 del trattato sulle frontiere del 1984 e non abbiano, quindi, assoggettato all'imposta le prestazioni dei servizi di trasporto nel territorio del condominio. Ciò non toglie che quel territorio sia soggetto alla loro sovranità congiunta e che, pertanto, entrambi gli Stati membri, in linea di principio, abbiano la competenza fiscale su di esso e abbiano il diritto di determinare, conformemente al diritto dell'Unione, le modalità di esercizio di tale competenza.

62. Invece, se la proposta della Commissione fosse accolta, la Repubblica federale di Germania sarebbe privata della sua competenza fiscale nel territorio del condominio nella misura in cui i servizi di trasporto all'interno di tale territorio vengano effettuati a partire da un pontile situato nel territorio esclusivo del Lussemburgo (e viceversa). Nella direttiva 77/388 non ci sono, però, disposizioni che giustifichino tale privazione delle loro competenze.

63. Ciò non è nemmeno necessario, poiché, a mio avviso, il diritto dell'Unione offre una soluzione molto più semplice alla situazione di cui alla presente causa.

La mia proposta di soluzione

64. Il diritto dell'Unione esige che le operazioni effettuate nel territorio del condominio siano assoggettate all'imposta in modo conforme alla direttiva 77/388. Da questo punto di vista è irrilevante se e in che modo il Granducato di Lussemburgo e la Repubblica federale di Germania si accordino sulle modalità di applicazione delle norme sull'IVA in tale territorio. Sia l'imposizione unilaterale, da parte di uno degli Stati membri interessati, che l'imposizione in un modo

⁴⁶ Sebbene anche questo non sia ovvio, infatti in base all'articolo 1, paragrafo 2, del trattato sulle frontiere del 1984 il territorio comune comprende anche le installazioni sull'acqua.

⁴⁷ Sentenza del 23 gennaio 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, EU:C:1986:31).

concordato da entrambi gli Stati membri soddisfano tale condizione. In considerazione di quanto sopra, l'imposizione unilaterale delle operazioni in questione, da parte di uno di questi Stati membri, soddisfa i requisiti del diritto dell'Unione. Gli ulteriori eventuali accordi tra gli Stati membri interessati sono questioni che riguardano le loro relazioni bilaterali basate su norme di diritto internazionale, compreso il trattato sulle frontiere del 1984. Tale aspetto non è oggetto di interesse del diritto dell'Unione.

65. Quanto sopra può essere paragonato all'istituto della responsabilità solidale, ben noto nel diritto civile, in cui più debitori sono responsabili dell'adempimento di una determinata obbligazione ma il suo adempimento da parte di uno di loro soddisfa il creditore, che non deve indagare sugli ulteriori accordi tra i debitori.

66. Il diritto dell'Unione non osta quindi all'assoggettamento all'IVA in Lussemburgo di un servizio di trasporto svolto nel territorio del condominio. Se però una tale suddivisione delle competenze fiscali non è soddisfacente per la Repubblica federale di Germania, essa può raggiungere con il Granducato di Lussemburgo un accordo adeguato in base all'articolo 5 del trattato sulle frontiere del 1984.

67. Contrariamente alle perplessità del governo tedesco, tale soluzione non crea il rischio della doppia imposizione dei servizi di cui si discorre.

68. Come lo stesso governo sottolinea nelle sue osservazioni, la doppia imposizione delle medesime operazioni è contraria al principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, cioè il principio della sua neutralità⁴⁸. Le norme che determinano il luogo di esecuzione delle operazioni imponibili contenute nella direttiva 77/388 servono proprio, tra l'altro, a evitare la doppia imposizione delle medesime operazioni in diversi Stati membri.

69. Di conseguenza, se una determinata operazione è stata assoggettata all'imposta in uno Stato membro conformemente alle norme della direttiva 77/388, ciò implica il divieto di assoggettare all'imposta tale operazione nuovamente in altri Stati membri. Tale ulteriore imposta costituirebbe un'imposta riscossa in violazione del diritto dell'Unione e dovrebbe essere rimborsata⁴⁹. Qualora fosse necessario, le autorità fiscali di uno Stato membro interessato dovrebbero chiedere informazioni pertinenti alle autorità dell'altro Stato membro nell'ambito della cooperazione amministrativa⁵⁰. Il divieto di doppia imposizione è soggetto al controllo dei giudici nazionali che, in caso di incertezze, hanno la possibilità e talvolta l'obbligo di rivolgersi alla Corte di giustizia per avere una corretta interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione⁵¹.

70. Inoltre, in caso di controversia tra gli Stati membri interessati circa l'applicazione delle norme sull'IVA nel territorio di un condominio, tali Stati possono, a titolo di compromesso, sottoporre tale controversia alla Corte conformemente all'articolo 273 TFUE.

⁴⁸ V., in particolare, sentenza del 23 novembre 2017, CHEZ Elektro Bulgaria e FrontEx International (C-427/16 e C-428/16, EU:C:2017:890, punto 66 e giurisprudenza ivi citata).

⁴⁹ V., in particolare, sentenza del 23 novembre 2017, CHEZ Elektro Bulgaria e FrontEx International (C-427/16 e C-428/16, EU:C:2017:890, punto 67), nonché sentenza del 18 giugno 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punto 52).

⁵⁰ Sentenza del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punto 3 del dispositivo).

⁵¹ Sentenza del 18 giugno 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punto 51).

Riepilogo

71. Come emerge dalle considerazioni che precedono, le disposizioni della direttiva 77/388 sono pienamente applicabili alle operazioni effettuate nel territorio del condominio, indipendentemente dal fatto che sia stato concluso o meno un accordo previsto dall'articolo 5 del trattato sulle frontiere del 1984. Le regole dettagliate di applicazione di tali disposizioni nel territorio del condominio possono essere stabilite nel summenzionato accordo. Tuttavia, in mancanza di tale accordo, il diritto dell'Unione non osta all'imposizione unilaterale delle suddette operazioni da parte di uno degli Stati membri interessati. Tale imposizione implica il divieto di imposizione delle medesime operazioni da parte dell'altro Stato membro interessato.

Conclusioni

72. In base alle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale formulata dalla Cour de cassation (Corte di cassazione, Lussemburgo) nei seguenti termini:

L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388/CE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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, come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, in combinato disposto con l'articolo 3, paragrafo 2, della medesima direttiva, deve essere interpretato nel senso che trova applicazione ai servizi di trasporto di persone effettuati nel territorio soggetto, in base ad accordi internazionali, alla sovranità congiunta del Granducato di Lussemburgo e della Repubblica federale di Germania, indipendentemente dal fatto che tali Stati membri abbiano concluso un accordo relativo alle modalità di applicazione di tale disposizione nel suddetto territorio.

L'articolo 9, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 77/388, deve essere interpretato nel senso che non osta all'assoggettamento all'imposta dei suddetti servizi da parte di entrambi gli Stati membri di comune accordo o unilateralmente da parte di uno di essi. In quest'ultimo caso, il secondo di tali Stati membri perde il potere di assoggettare all'imposta le operazioni in questione.