

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GEORGIOS COSMAS

presentate il 1° febbraio 1996 *

1. Nel procedimento di cui trattasi la Corte è chiamata ad interpretare la 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 uniforme¹ (in prosieguo: la «sesta direttiva»), ed in particolare i suoi artt. 5, 6 e 9.

ha menzionato gli introiti derivanti dalla detta fornitura di cibi e bevande sul traghetto.

I — La causa a qua

2. Ricorrente nella causa principale è la Faarborg-Gelting Linien A/S (in prosieguo: la «Faarborg»), società di diritto danese con sede a Faarborg, in Danimarca, la quale gestisce un traghetto che effettua il collegamento tra la Germania e la Danimarca sulla linea Faarborg-Gelting. Nel corso della navigazione sono messi a disposizione dei passeggeri, per essere consumati in loco, cibi e bevande. Nella propria dichiarazione dei redditi per gli anni 1984/1989, la Faarborg non

3. La Faarborg sostiene che la fornitura di cibi e bevande ai passeggeri del traghetto, come sopra descritta, vada qualificata come prestazione di servizi e che pertanto, ai sensi dell'art. 3a, n. 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: l'«UStG») del 1980, che riproduce l'art. 9 della sesta direttiva, per luogo della prestazione dei servizi si debba intendere la sede dell'impresa, vale a dire la Danimarca. Le autorità tributarie tedesche hanno assoggettato all'imposta sulla cifra d'affari gli introiti derivanti dalla fornitura dei cibi e delle bevande sopra indicati affermando invece che, ai sensi della normativa tedesca in materia di imposta sulla cifra d'affari (art. 1, paragrafo 1, n. 1, primo trattino, e paragrafo 3, n. 1, nonché art. 3, paragrafi 1 e 6, dell'UStG), la fornitura di cibi e bevande ai passeggeri integra gli estremi di una cessione di beni, soggetta ad imposta nel luogo della cessione. Tanto il reclamo quanto il ricorso della Faarborg contro gli avvisi di accertamento relativi all'imposta sulla cifra d'affari sono stati respinti. Avverso le decisioni di rigetto la Faarborg ha proposto ricorso in cassazione dinanzi al Bundesfinanzhof, il quale ha ritenuto necessario rivolgersi in via pregiudiziale alla Corte di giustizia, in forza dell'art. 177 del Trattato CE.

* Lingua originale: il greco.

1 — GU L 145, pag. 1.

II — Le questioni pregiudiziali

4. Con ordinanza 3 maggio 1994 ², la quinta sezione del Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Quale disciplina contenga la sesta direttiva (77/388/CEE) in ordine all'imposizione della cifra d'affari in caso di consegna di vivande da consumare in loco (operazioni di ristorazione).
- 2) Nel caso in cui manchi tale disciplina, quale disciplina di diritto comunitario valga per le operazioni di ristorazione su mezzi di trasporto che circolano fra Stati membri in cui vigono norme diverse in ordine al luogo dell'operazione imponibile.
- 3) Nel caso in cui manchi una disciplina di diritto comunitario, se i singoli Stati membri possano conservare le proprie norme divergenti in materia di operazioni di ristorazione o di luogo della

prestazione qualora, nel singolo caso, evitino mediante accordi la doppia imposizione della cifra d'affari».

5. Con riferimento alle citate questioni pregiudiziali, occorre osservare anzitutto che le attività effettuate sul traghetto e sopra descritte rientrano nell'ambito di applicazione della sesta direttiva. Vi è sul punto un precedente giurisprudenziale. La Corte infatti ha già avuto modo di pronunciarsi, tempo fa, sull'applicazione della sesta direttiva ad attività svolte a bordo di navi che effettuano collegamenti tra due Stati membri ³. Pertanto, come sottolineano nelle loro osservazioni anche la Commissione e gli altri Stati intervenuti, vale a dire la Germania, i Paesi Bassi e l'Italia, la seconda e la terza questione sono prive di oggetto, in quanto muovono dal presupposto che le dette attività non rientrino nell'ambito di applicazione delle norme comunitarie di cui trattasi. Tali questioni non richiedono quindi soluzione. In ordine alla prima questione, stando a quanto risulta dalla motivazione dell'ordinanza di rinvio, la causa a qua solleva sostanzialmente la questione dell'interpretazione degli artt. 5, 6, 8 e 9 della direttiva. In particolare: occorre anzitutto qualificare l'attività controversa; si tratta poi di determinare il luogo in cui si ritiene che l'attività imponibile venga effettuata, vale a dire il luogo della fornitura delle vivande.

² — GU C 288 del 15 ottobre 1994, pag. 2.

³ — Sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz (Racc. pag. 2251), che riguardava la gestione di slot machines installate su navi che effettuavano collegamenti regolari tra i porti della Germania e della Danimarca.

6. Segnalo inoltre che, nel corso del presente procedimento, con lettera 3 ottobre 1995 la Corte ha posto al governo tedesco e alla Commissione una serie di quesiti sul luogo di iscrizione al registro marittimo del traghetto gestito dalla Faaborg e sull'ambito di applicazione territoriale dell'UStG. Dalle risposte fornite si evince quanto segue: a) il traghetto è registrato presso il porto di Faaborg in Danimarca e b) le acque internazionali, così come le acque territoriali, non rientrano in via di principio nell'ambito di applicazione territoriale della normativa tedesca relativa all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»). Ciononostante, le operazioni commerciali effettuate all'interno delle acque territoriali in favore di consumatori finali si considerano effettuate all'interno del territorio cui si applica la detta normativa, e sono pertanto soggette all'IVA che essa prevede.

8. Così, l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva impone agli Stati membri di assoggettare ad IVA tutte «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese (...)». L'art. 3, n. 1, dispone che «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'art. 227». Come la Corte ha dichiarato nella citata sentenza Berkholz, «il campo di applicazione della direttiva coincide, per ciascuno [Stato membro], col campo di applicazione della rispettive leggi fiscali»⁴. Gli artt. 5 e 6 della direttiva definiscono le nozioni di «cessione di un bene» e di «prestazione di servizi». Ai sensi dell'art. 5, n. 1, «si considera "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». A norma dell'art. 6 della direttiva, «si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'art. 5».

III — Il contesto normativo e giurisprudenziale

7. La sesta direttiva, al fine di instaurare un sistema comune di IVA all'interno della Comunità, impone agli Stati membri di conformare i propri sistemi di IVA alle norme comuni che essa detta. Tali norme riguardano, tra l'altro, la determinazione del luogo delle operazioni imponibili, determinazione che, secondo il settimo 'considerando' della direttiva, è indispensabile ad evitare l'insorgere di conflitti di competenza tra Stati membri.

9. Gli artt. 8 e 9 della direttiva dispongono in ordine al luogo delle operazioni imponibili. Per le cessioni di beni, tale luogo coincide, ai sensi dell'art. 8, con quello in cui avviene la cessione del bene. Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, per luogo della prestazione si intende, ai sensi dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della sua attività

⁴ — Sentenza Berkholz, citata, punto 16.

economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. La regola è pertanto che alle prestazioni di servizi si applica la normativa IVA dello Stato membro con il quale il prestatore ha uno stretto vincolo territoriale. Per la determinazione di tale vincolo la norma in oggetto detta, come abbiamo visto, due criteri di collegamento principali ed uno subordinato.

10. Con riferimento alla norma in parola, la Corte ha sottolineato che, «per prevenire il verificarsi di conflitti di competenza nell'ipotesi in cui una prestazione di servizi possa rientrare nell'ambito d'applicazione dell'ordinamento giuridico 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»⁵.

11. Interpretando la stessa norma, nella citata sentenza Berkholz la Corte ha dichiarato che, per una determinata prestazione di servizi, il punto di riferimento preferenziale dal punto di vista fiscale è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria

attività economica, «nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca a una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro»⁶. Inoltre, secondo la stessa sentenza, «dal contesto delle nozioni usate dall'art. 9 e dallo scopo di tale disposizione (...) si desume che il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro d'attività abbia una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi»⁷. Pertanto, l'art. 9, n. 1, fa coincidere, per quanto riguarda le prestazioni di servizi, il luogo della prestazione — e di conseguenza il luogo di applicazione dell'imposta — con la sede dell'attività economica dell'impresa che offre i servizi di cui trattasi. Tale luogo viene ritenuto, secondo la citata giurisprudenza, il punto di riferimento più appropriato a fini fiscali. Ciò significa che, secondo la norma in oggetto, la normativa fiscale applicabile alle prestazioni di servizi è, in primo luogo, quella del luogo in cui il prestatore di servizi ha fissato la sede della propria attività economica.

12. Per quanto riguarda l'interpretazione delle disposizioni della sesta direttiva, occorre inoltre sottolineare che le nozioni ivi contenute hanno carattere comunitario e devono pertanto essere interpretate in modo uniforme, al fine di evitare i casi di doppia imposizione o di non imposizione che

⁵ — Sentenza 23 gennaio 1986, causa 283/84, *Trans Tirreno Express* (Racc. pag. 231, punto 15).

⁶ — Sentenza Berkholz, citata, punto 17.

⁷ — Sentenza Berkholz, citata, punto 18.

possono risultare da interpretazioni divergenti⁸. L'esigenza di un'interpretazione uniforme si accompagna a quella della certezza e della prevedibilità del diritto comunitario che, per giurisprudenza costante della Corte, si impone con particolare rigore allorché si tratti di norme, come quelle comunitarie in materia di IVA, idonee a comportare conseguenze finanziarie, in modo che gli interessati possano conoscere con precisione la portata degli obblighi loro incombenti⁹. Le questioni pregiudiziali sollevate devono essere risolte alla luce delle norme e dei principi giurisprudenziali testé illustrati.

poi, sulla scorta di tale qualificazione, determinare il luogo cui tale operazione, sotto il profilo fiscale, è collegata.

Qualificazione dell'attività consistente nella fornitura di cibi e bevande a bordo di una nave

IV — Soluzione delle questioni pregiudiziali

14. Per comprendere se ci si trovi di fronte ad una «cessione di beni» o ad una «prestazione di servizi» occorre individuare l'elemento principale e quello secondario della specifica attività.

13. Nella presente causa ci si chiede sostanzialmente quale sia la normativa IVA applicabile ad attività consistenti nella fornitura di cibi e bevande destinati ad essere consumati in loco su un traghetto che effettua il collegamento tra la Danimarca e la Germania. Per risolvere la questione occorre preliminarmente accertare se tale operazione vada qualificata come cessione di beni o come prestazione di servizi ai sensi delle citate disposizioni della sesta direttiva. Occorrerà

Infatti, allorché l'impresa nel corso della navigazione fornisca ai passeggeri del traghetto vivande contro il pagamento di un certo prezzo, senza offrire loro altri servizi, si tratterà di «cessione di beni», risolvendosi la caratteristica principale dell'attività nella vendita di cibi e bevande, cui soltanto mirano i passeggeri-consumatori.

8 — V. sentenze 17 novembre 1993, causa C-68/92, Commissione/Francia (Racc. pag. I-5881), causa C-69/92, Commissione/Lussemburgo (Racc. pag. I-5907) e causa C-73/92, Commissione/Spagna (Racc. pag. I-5997).

9 — V. sentenze 13 marzo 1990, causa C-30/89, Commissione/Francia (Racc. pag. I-691, punto 23). V. altresì sentenze 15 dicembre 1987, causa 326/85, Paesi Bassi/Commissione (Racc. pag. 5091, punto 24) e 22 febbraio 1989, cause riunite 92/87 e 93/87, Commissione/Francia e Regno Unito (Racc. pag. 405, punto 22).

Qualora invece, come pare avvenga nella fattispecie, i cibi e le bevande siano offerti ai passeggeri del traghetto contemporaneamente ad altri servizi, volti a garantire che il consumo avvenga in condizioni confortevoli (allorché cioè sia organizzato un servizio di ristoro), l'aspetto principale dell'attività

consiste proprio nella prestazione di tali servizi, quantunque vi rientri anche la fornitura di cibi e bevande. In questo caso, il corrispettivo viene pagato essenzialmente a fronte di tali servizi e si tratta allora di «prestazione di servizi».

15. Questa qualificazione, d'altra parte, è confermata dalla «Classification internationale type, par industrie, de toutes les branches d'activité économique» (CITI), redatta dall'Ufficio statistico delle Nazioni Unite¹⁰, che classifica nella voce ex 85, sotto il titolo «Servizi personali», i ristoranti e gli spacci di bevande (gruppo 852). Questa classificazione delle attività di cui trattasi vige anche nell'ambito del diritto comunitario, essendo stata recepita da due programmi generali adottati dal Consiglio nel 1961 per la soppressione delle restrizioni alla libera prestazione dei servizi e alla libertà di stabilimento¹¹. Pertanto — e in conformità, d'altronde, alla giurisprudenza della Corte — la classificazione di cui trattasi costituisce parte integrante del diritto comunitario e, in particolare, dei citati programmi nonché degli atti comunitari di attuazione degli stessi¹².

16. Vi è di più: la direttiva del Consiglio 15 ottobre 1968, 68/367/CEE¹³ riguarda

specificamente l'attuazione della libertà di stabilimento e della libera prestazione dei servizi per le attività non salariate attinenti ai servizi personali e, in particolare, le prestazioni fornite nei ristoranti, negli spacci di bevande, negli alberghi e simili. L'art. 2, n. 2, di tale direttiva dispone che «ai sensi della presente direttiva, esercita un'attività compresa nel gruppo 852 (ristoranti e spacci di bevande) qualsiasi persona fisica o società che, a titolo abituale e professionale, in nome proprio e per proprio conto, nell'esercizio o negli esercizi che essa gestisce somministra bevande o alimenti preparati per essere consumati sul posto. Le disposizioni della presente direttiva sono applicabili anche alla fornitura di pasti da consumare in luogo diverso dal locale dove sono preparati». È chiaro quindi che, secondo il diritto comunitario, l'attività di cui trattasi va qualificata come prestazione di servizi.

17. Va rilevato altresì che la direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE¹⁴, che ha modificato la sesta direttiva, contiene una norma dalla quale si desume, indirettamente ma con chiarezza, che il legislatore comunitario considera le attività di ristorazione su mezzi di trasporto prestazioni di servizi. L'art. 1, n. 4, della direttiva in oggetto dispone infatti che «entro il 30 giugno 1993 la Commissione presenta al Consiglio una relazione eventualmente corredata di proposte appropriate in merito al luogo di imposizione per la cessione dei beni destinati al consumo a bordo e le prestazioni di

10 — Ufficio statistico delle Nazioni Unite, *Études statistiques, série M*, n. 4, Rév. 1, New York 1958.

11 — GU 1962, 2, pagg. 32 e 36.

12 — Sentenza 18 gennaio 1979, cause riunite 110/78 e 111/78, Van Wesemael (Racc. pag. 35, punto 12).

13 — GU L 260, pag. 16.

14 — GU L 384, pag. 47.

servizi, compreso il ristoro, forniti ai passeggeri a bordo di una nave, di un aereo o di un treno».

Luogo di imposizione dell'IVA

18. La qualificazione della fornitura di vivande a bordo di una nave come prestazione di servizi comporta, ai sensi dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, che tali servizi sono soggetti, dal punto di vista fiscale, alla normativa del luogo in cui si trova la sede dell'attività economica del prestatore. Nella fattispecie, dunque, la prestazione è imponibile in Danimarca, ove ha sede l'impresa che gestisce il traghetto in servizio sulla linea Faaborg-Gelting.

19. La Commissione e il governo tedesco sostengono nella proprie osservazioni che, qualora la Corte dovesse qualificare l'attività controversa come prestazione di servizi, per luogo della prestazione del servizio si dovrebbe intendere il luogo in cui il prestatore ha costituito un centro di attività stabile e ciò in quanto il collegamento dell'attività di cui trattasi con la sede del prestatore del servizio determinerebbe un conflitto di competenze fiscali tra Stati membri, in quanto talune legislazioni, come quella tedesca, qualificano l'attività in oggetto come cessione di beni, mentre altre, come quella danese, la qualificano come prestazione di servizi. La Commissione e il governo tedesco aggiungono che si deve considerare come centro di

attività stabile con riferimento alle prestazioni controverse, il traghetto stesso. Infatti, un'impresa di ristorazione in servizio su una nave soddisfa i presupposti sanciti dalla giurisprudenza Berkholz, secondo la quale il centro di attività deve avere una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi¹⁵.

20. Questo argomento dev'essere disatteso in quanto, secondo la giurisprudenza della Corte, il centro di attività stabile non può essere preso in considerazione allorché la sede dell'attività economica del prestatore di servizi costituisca un punto di riferimento appropriato per l'applicazione dell'imposta. Si ricordi che, secondo la giurisprudenza citata, il luogo in cui il prestatore di servizi ha stabilito la sede della propria attività economica costituisce, dal punto di vista fiscale, il criterio di collegamento preferenziale¹⁶. Il collegamento della prestazione imponibile con qualche centro di attività del prestatore di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il criterio di collegamento della sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto di competenza con un altro Stato. Tuttavia, il rischio di conflitto di competenze tra Stati membri nella fattispecie non deriva dal collegamento della prestazione di cui trattasi con la sede del prestatore, bensì dal fatto che le legislazioni fiscali dei due Stati membri qualificano in modo diverso la stessa attività. Ma

15 — Sentenza Berkholz, citata, punto 18.

16 — Sentenza Berkholz, citata, punto 17.

tale divergenza, e il conseguente conflitto di competenze, si evita ove si qualifichi l'attività controversa sulla scorta dell'interpretazione comunitaria uniforme della nozione di «prestazione di servizi» accolta dall'art. 9 della sesta direttiva.

21. A parte ciò, accogliere il principio del centro di attività stabile sul traghetto non si presta a fornire una risposta soddisfacente alla questione che ci occupa. Una soluzione del genere crea problemi pratici nell'individuare di volta in volta il luogo della prestazione, allorché si tratti di nave che collega due o più Stati membri, dato che la nave, nel corso del suo tragitto, passa successivamente dalle acque territoriali dello Stato da cui è partita a quelle internazionali per giungere poi alle acque territoriali dello Stato di destinazione.

22. In un caso del genere, occorrerebbe stimare l'entità delle prestazioni di ristorazione fornite in ogni porzione del tragitto, in modo da applicare l'IVA corrispondente, ai sensi della normativa vigente in ciascun tratto della navigazione. Una soluzione del genere, tuttavia, presenta rilevanti difficoltà pratiche e non esclude il pericolo di valutazioni divergenti da parte dell'autorità tributaria nazionale di volta in volta competente. Non ritengo quindi che questa soluzione conduca ad una delimitazione razionale dell'ambito di applicazione delle legislazioni degli Stati membri.

23. Se comunque, in un caso del genere, la Corte accogliesse la tesi del centro di attività stabile sulla nave, tale luogo dovrebbe allora essere collegato al territorio dello Stato membro con il quale il centro di attività è sufficientemente collegato. A tale criterio ha fatto ricorso d'altronde la giurisprudenza della Corte in casi analoghi, come quello del cittadino di uno Stato membro che svolgeva stabilmente un'attività dipendente su una nave registrata in un altro Stato membro. Così, con sentenza 27 settembre 1989¹⁷, la Corte ha dichiarato che un cittadino portoghese, in servizio su una nave battente bandiera olandese, dev'essere considerato come occupato nei Paesi Bassi, allorché vi sia un collegamento sufficientemente stretto con il territorio di quest'ultimo Stato membro. Se vi sia o meno un tale collegamento va accertato prendendo in considerazione circostanze quali il porto di registrazione, la sede della società o, ancora, l'iscrizione del lavoratore alla previdenza sociale o la sua sottoposizione all'imposta sui redditi nel detto Stato membro.

Tale criterio condurrebbe a tassare la prestazione di servizi effettuata nel corso della navigazione nello Stato membro con il quale l'attività svolta ha i legami più intensi. Nella fattispecie, dovrebbe quindi trovare applicazione la normativa tributaria danese, in quanto il traghetto è registrato presso un porto della Danimarca e in tale paese si trova la sede della società.

17 — Causa 9/88, Mario Lopes da Veiga (Racc. pag. 2989). V. altresì la giurisprudenza secondo la quale le attività professionali svolte al di fuori del territorio comunitario possono essere considerate come attività svolte da lavoratori occupati nel territorio di uno Stato membro allorché vi sia un collegamento sufficientemente intenso con tale territorio: v. sentenze 12 dicembre 1974, causa 36/74, Walrave (Racc. pag. 1405, punti 27 e 28) e 12 luglio 1984, causa 237/83, Prodest (Racc. pag. 3153, punti 5-7).

V — Conclusione

24. Alla luce delle considerazioni sin qui esposte, propongo alla Corte di risolvere la questione sottoposta dal Bundesfinanzhof nel modo seguente:

«La fornitura di cibi e bevande da consumarsi in loco a bordo di un traghetto che effettua il collegamento tra due Stati membri, accompagnata da un servizio di ristorazione, costituisce prestazione di servizi ai sensi degli artt. 6, n. 1, e 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE. La prestazione di tali servizi è soggetta ad imposta nello Stato membro in cui si trova la sede dell'attività economica del prestatore».