

zione territoriale dell'imposta sul valore aggiunto va effettuata secondo le norme fondamentali di cui agli artt. 2 e 3 che sanciscono il principio rigoroso della territorialità, non già a norme delle deroghe di cui all'art. 9.

2. Benché il campo d'applicazione territoriale della direttiva 77/388 corrisponda al campo d'applicazione del trattato CEE definito, per ciascuno Stato membro, dall'art. 227 e benché il regime della direttiva si applichi obbligatoriamente ed imperativamente al complesso del territorio nazionale degli Stati membri, la direttiva,

in particolare l'art. 9, n. 2, lett. b) di essa, non limita affatto la facoltà degli Stati membri di estendere il campo d'applicazione della loro legislazione fiscale al di là dei limiti territoriali propriamente detti, purché non sconfinino nella competenza di altri Stati. L'art. 9, n. 2, lett. b) non osta quindi a che uno Stato membro applichi l'imposta sul valore aggiunto ad una prestazione di trasporto fra due punti del suo territorio nazionale, nemmeno qualora il trasporto si svolga in parte fuori di questo, purché esso non sconfini nella competenza fiscale di altri Stati.

## CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE SIR GORDON SLYNN del 12 dicembre 1985 \*

*Signor Presidente,  
signori Giudici,*

La Trans Tirreno Express SpA effettua un servizio di trasporto marittimo di passeggeri e merci tra il porto di Livorno, sito nell'Italia continentale, ed il porto di Olbia, sito in Sardegna, che è territorio italiano e parte della Comunità. Il 1° ottobre 1981 l'ufficio IVA di Sassari esigeva dalla Trans Tirreno il pagamento di LIT 943 479 000 a titolo di imposta sul valore aggiunto sui corrispettivi riscossi nel 1980 per detto servizio di trasporto. La Trans Tirreno sosteneva che ciò era illegittimo, non essendo l'IVA dovuta sulla frazione del corrispettivo corrispondente alla parte del percorso effettuata in acque internazionali, che è di gran lunga superiore a quella effettuata in acque territoriali.

La controversia veniva deferita alla Commissione tributaria di secondo grado di Sassari, la quale sospendeva il procedimento e sottoponeva a questa Corte la questione del « se l'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva CEE (cioè della sesta direttiva del Consiglio, del 17 maggio 1977, 77/338/CEE, GU 1977, L 145, pag. 1) riferisca l'imposizione dell'IVA alle sole distanze percorse all'interno del territorio di Stati membri nel corso di trasporti internazionali (da stato a stato) ovvero anche ai trasporti nazionali (da un punto all'altro dello stesso stato) che si svolgano — come nella specie — prevalentemente su mare extraterritoriale ».

Detto atto del Consiglio reca il titolo di direttiva « in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, sistema comune

\* Traduzione dall'inglese.

d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme ». A norma dell'art. 1, gli Stati membri sono tenuti ad adeguare il loro attuale regime d'imposta sul valore aggiunto alle disposizioni della direttiva.

Essa dispone, tra l'altro, quanto segue:

« Articolo 2

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;
- 2) le importazioni di beni ».

« Articolo 3

- 1) Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, l'« interno del paese » corrisponde al campo di applicazione del trattato che istituisce la Comunità economica europea, quale è definito, per ciascuno Stato membro, dall'art. 227. »

« Articolo 9

- 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; ».

A tenore dell'art. 7, 4° comma, lett. c), del decreto del presidente della Repubblica 26

ottobre 1972, n. 633 (supplemento ordinario della GURI n. 292, pag. 2), modificato dal decreto del presidente della Repubblica 31 marzo 1979, n. 94 (GURI n. 93, pag. 3011), le prestazioni di trasporto sono considerate effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa.

La questione sollevata dalla Commissione tributaria non interessa solo l'Italia. Essa riguarda, per esempio, anche i trasporti tra la Francia continentale e la Corsica (che, per quanto riguarda il trasporto di persone, continuano ad essere esentati, in applicazione dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F, punto 17, alle condizioni esistenti); tra la Danimarca continentale e l'isola di Bornholm e tra il resto della Repubblica federale di Germania e Berlino. Tale questione interesserà, in futuro, anche la Grecia.

La Trans Tirreno e la Repubblica federale di Germania sostengono che la direttiva, anche nel caso in cui il percorso inizi e termini nel territorio di uno stesso Stato membro, esige e legittima l'imposizione dell'IVA soltanto in relazione ai trasporti effettuati nell'ambito del territorio di tale stato e delle sue acque territoriali. Qualsiasi altra soluzione implicherebbe l'esercizio della sovranità su un territorio che non fa parte dello Stato membro.

La Repubblica federale di Germania si basa, in particolare, sulla lettera della proposta della Commissione di diciannovesima direttiva sull'IVA (GU C 347 del 29.12.1984, pag. 5), in cui si afferma che « occorre ovviare a talune discordanze interpretative sulla territorialità di determinate prestazioni di trasporto aereo e marittimo », e si suggerisce l'aggiunta della seguente frase all'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva: « Un tragitto marittimo o aereo è considerato interamente effettuato nell'interno del paese quando il luogo di partenza ed il luogo d'arrivo sono situati nello stesso paese e non viene effettuato alcuno scalo in un altro stato ».

La Francia assume che gli Stati membri non sono tenuti ad imporre l'IVA in relazione alle distanze percorse in acque internazionali. L'applicazione dell'imposta a tale tragitto danneggerebbe i trasporti navali effettuati, per esempio, tra Nizza e la Corsica, che sarebbero soggetti all'IVA in relazione all'intero percorso, rispetto ai trasporti effettuati tra Genova e la Corsica, per i quali non si potrebbe imporre l'IVA in relazione alle distanze percorse in acque internazionali.

L'Italia, la Danimarca e la Commissione sono di opposto avviso. Esse fanno valere che non vi è motivo di escludere le distanze percorse in acque internazionali quando il percorso inizia e termina nello stesso Stato membro, pur ammettendo che l'applicazione dell'imposta in relazione a tale parte del percorso non è espressamente contemplata dalla sesta direttiva. Altrimenti, le navi cercherebbero di navigare per quanto possibile in acque internazionali anziché in acque territoriali. Esse affermano che ai trasporti effettuati da una nave appartenente allo stato in cui inizia e termina il tragitto va applicata la legge della bandiera, sicché merci e passeggeri sarebbero da considerarsi come rimasti sempre sul territorio nazionale. La tesi contraria, a loro avviso, porterebbe al risultato assurdo che la merce andrebbe considerata esportata da uno Stato membro ed importata nello stesso Stato membro.

La Commissione deduce, riguardo al trasporto di merci, che in base all'art. 8 della direttiva, quando le merci iniziano e terminano il loro tragitto nello stesso Stato membro, luogo di cessione è da considerarsi il luogo in cui la merce si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto e che, a tenore dell'art. 11, punto A, n. 2, lett. b), la base imponibile include « le spese ac-

cessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione chieste dal fornitore all'acquirente ». Per quanto riguarda il trasporto di persone, la Commissione deduce che il luogo delle prestazioni di trasporto è quello dove avviene il trasporto in funzione delle distanze percorse, e che, a norma dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), la base imponibile comprende « tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al prestatore » da parte dei destinatari, ivi compreso l'acquirente. La situazione sarebbe notevolmente diversa quando i beni e le persone vengono trasportate da uno Stato membro ad un altro Stato membro. In tal caso, a norma degli artt. 11, punto B, n. 3, e 15, nn. 1 e 13, la cessione di beni verrebbe tassata nello stato importatore in base ad un valore imponibile comprendente l'importo integrale delle spese di trasporto, e sarebbe invece esentata nello stato esportatore; nell'ipotesi del trasporto di persone ciascuno Stato membro applicherebbe l'imposta per la parte del percorso compiuta all'interno del suo territorio.

Ritengo che la proposta di diciannovesima direttiva non possa offrire alcuna indicazione per l'interpretazione della sesta direttiva. È manifesto che le opinioni divergono e che la Commissione caldeggia quell'interpretazione della sesta direttiva ch'essa ritiene corretta al fine di eliminare tali divergenze. La sesta direttiva va considerata a sé.

Nella sentenza 168/84 del 4 luglio 1985 (Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, Racc. 1985, pag. 2251) la Corte si è espressa in merito all'art. 9 della sesta direttiva. Essa ha affermato che tale disposizione intende stabilire una razionale delimitazione delle sfere d'applicazione delle norme interne in materia di imposta sul valore aggiunto, definendo in maniera uniforme il luogo d'imposizione. Secondo tale sentenza

detto articolo ha lo scopo di impedire, da un lato, che due stati abbiano contemporaneamente la facoltà di applicare l'imposta e che questa venga, di conseguenza, chiesta due volte, e dall'altro, che si verificino casi di non imposizione. La Corte ha inoltre dichiarato, basandosi sull'art. 3, che per ciascuno Stato membro il campo d'applicazione della direttiva coincide col campo d'applicazione della normativa fiscale in questione. Di conseguenza, l'art. 9 non limita la facoltà degli Stati membri di tassare i servizi prestati — fuori del territorio su cui esercitano la loro sovranità — su navi soggette alla loro potestà. In tale causa, la Corte ha inoltre affermato che lo Stato membro ha la facoltà di riscuotere l'imposta dal proprietario di macchine automatiche per giochi d'azzardo situate a bordo di navi traghetto costituenti il centro dell'attività principale o stabile di detto proprietario.

Tale causa riguardava tuttavia il n. 1 dell'art. 9, ossia la regola generale in base alla quale si considera luogo della 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, oppure il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale, non già il n. 2 dello stesso articolo che, in deroga a tale regola generale, individua il luogo delle prestazioni di servizi nel luogo dove avviene il trasporto.

Ritengo esatta, in linea di principio, l'interpretazione della direttiva suggerita dalla Commissione. Per quanto riguarda i beni ceduti all'interno degli Stati membri, il luogo della cessione del bene è quello in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto, e la base imponibile deve comprendere le spese di trasporto [artt. 8 e 11, punto A, n. 2, lett. b)]. Quando le merci sono trasportate da uno stato all'altro, il loro costo, ivi comprese le spese di trasporto, non viene assoggettato all'imposta nello stato esportatore; l'imposta viene applicata nello stato importatore su un ammontare comprendente le spese di trasporto [art. 15, nn. 1 e 13, art. 10, n. 3, art. 11, punto B, n. 3, lett. b)].

Quando il trasporto di persone si svolge all'interno di uno Stato membro, l'IVA è dovuta relativamente al tragitto effettuato all'interno di tale stato: « la prestazione del servizio » ha luogo durante l'intero tragitto e l'imposta è liquidata sul corrispettivo della prestazione. Nell'ipotesi in cui una persona venga trasportata attraverso due o più Stati membri, l'imposta è attualmente dovuta in ciascuno Stato membro relativamente al tratto del percorso compiuto nel suo territorio, in quanto ogni tratto è da considerarsi luogo della prestazione del servizio. In regime definitivo, il trasporto di persone potrà essere tassato, in base all'art. 28, n. 5, nel paese di partenza per l'intero tragitto compiuto all'interno della Comunità.

In un punto tuttavia, a mio avviso, la tesi della Commissione va disattesa. La Commissione ha affermato che l'art. 9, n. 2, contempla soltanto il trasporto di persone. Tale disposizione, tuttavia, a differenza di altri articoli, non distingue espressamente tra trasporto di persone e trasporto di merci, ma è formulata in termini generali. Ritengo che essa sia perfettamente applicabile al trasporto di beni in quanto prestazione autonoma, pur non essendo applicabile al trasporto di beni quale parte integrante della cessione di beni. Se così non fosse, vi sarebbe una palese lacuna nella direttiva. A mio avviso, però, una lacuna del genere non sussiste.

Uno degli obiettivi principali della direttiva, come risulta dal suo preambolo, è quello di eliminare i conflitti di legge. Gli artt. 8 e 9 definiscono il luogo della cessione di beni e della prestazione di servizi, essenzialmente per eliminare le controversie relative all'individuazione dello Stato membro in cui ha luogo la cessione di beni o la prestazione di servizi. Qualora la cessione di beni o la prestazione di servizi avvenga interamente all'interno di uno Stato membro, tali conflitti non sussistono; in tal caso è anzitutto rilevante determinare: a) quando avvenga il

fatto generatore dell'imposta (l'art. 10, n. 2, stabilisce che esso si verifica « all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi »), e b) quale sia la base imponibile (l'art. 11, punto A, n. 1, stabilisce che essa è rappresentata « da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore ( ... ) da parte dell'acquirente » ivi incluse, a norma dell'art. 11, punto A, n. 2, lett. b), le spese di trasporto). Sebbene queste siano, in tal caso, le questioni fondamentali, a mio avviso gli artt. 8 e 9 vanno interpretati, contrariamente a quanto afferma il governo italiano, nel senso che essi definiscono il luogo della cessione di beni e della prestazione di servizi ai fini di tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, ivi incluse quelle effettuate interamente all'interno di uno Stato membro.

Dato che il campo d'applicazione della direttiva coincide con il campo d'applicazione della legislazione fiscale in questione, a mio avviso la questione fondamentale è quella del se la direttiva impedisca ad uno Stato membro di applicare l'IVA in relazione all'intero percorso tra due punti situati nel suo territorio, nel caso in cui una parte del trasporto si svolga in acque internazionali. A mio parere, dalla direttiva non emerge che essa impedisca agli Stati membri di agire in tal senso qualora nessuna parte del trasporto si svolga nel territorio — ivi comprese le acque territoriali — di un altro Stato membro: tale imposizione è conforme all'art. 10, n. 2, secondo il quale le prestazioni di trasporto sono da considerarsi « effettuate » quando il trasporto inizia (sul continente) oppure — come io propendo a ritenere (per analogia con l'ipotesi della cessione di beni) — quando il trasporto termina (in Sardegna).

Di conseguenza, l'Italia ha la facoltà, in base alla direttiva, di considerare l'intero trasporto dal continente alla Sardegna quale prestazione di servizi soggetta all'IVA, sebbene una parte del transito avvenga in acque internazionali. Ritengo che ciò non discenda

da norme di diritto internazionale relative alla nazionalità della nave, anche se, ai fini della determinazione del luogo del trasporto, si potrebbe inoltre considerare territorio italiano una nave battente bandiera italiana. La regola vale anche per merci o persone trasportate su navi battenti altre bandiere. Essa non discende da norme giuridiche relative alla nazionalità delle navi, ma dall'adeguata interpretazione dello scopo della direttiva.

Le difficoltà amministrative inerenti al calcolo della parte del trasporto svoltesi nelle acque internazionali non potrebbero costituire un valido motivo per interpretare la direttiva in senso contrario al suo chiaro tenore letterale, ma valgono a suffragare l'interpretazione secondo la quale si deve prendere in considerazione l'intero percorso tra due punti situati nello stesso Stato membro, purché non attraversi il territorio di altri stati.

La Francia giunge a questa conclusione; essa deduce cioè che lo Stato membro ha la facoltà di applicare l'IVA relativamente all'intero percorso, ivi incluso il tratto effettuato in acque internazionali. L'Italia, la Danimarca e la Commissione vanno oltre: esse sostengono che l'imposta deve essere applicata relativamente all'intero percorso. La Repubblica federale di Germania deduce che non è legittimo considerare quale parte del trasporto il tratto del percorso effettuato in acque internazionali.

Ai fini della decisione nella causa principale, il giudice italiano non ha bisogno di sapere se detta tassa debba o meno essere applicata; gli basta sapere che essa può essere applicata. Per questo motivo, e poiché è possibile che venga presentato, contro un altro Stato membro, un ricorso ai sensi dell'art. 169 del trattato CEE, su cui dovrà decidere il plenum della Corte, è forse inopportuno e

non necessario che questa sezione decida se l'applicazione dell'imposta relativamente all'intero percorso sia obbligatoria. Devo tuttavia trattare anche di tale questione, poiché è possibile che questa sezione ritenga di doversi pronunziare in merito ad essa.

Detta questione non è stata risolta nella causa 168/84. In tale causa la Corte ha affermato che la direttiva non limita la facoltà dello Stato membro di applicare l'imposta nel caso in questione. Essa non ha dichiarato che lo Stato membro è tenuto ad applicare l'imposta.

Come abbiamo visto, la direttiva non dice espressamente che l'imposta va applicata relativamente all'intera distanza, ossia anche al tratto percorso in acque internazionali. D'altro lato, lo scopo fondamentale della direttiva è quello di armonizzare le legislazioni comunitarie relative all'IVA, come risulta dal sottotitolo « sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme ». In relazione al trasporto tra due

punti situati nello stesso Stato membro, le norme devono essere identiche in tutti gli Stati membri. Posto che l'applicazione dell'imposta spetta ad uno Stato membro in base al luogo della prestazione del servizio e al fatto generatore dell'imposta, ritengo, alla luce degli argomenti dedotti nella presente causa, che l'IVA vada applicata relativamente all'intero trasporto anche se una parte dello stesso si svolga in acque internazionali. Sarebbe anomalo un regime fiscale differenziato a seconda che il trasporto, tra due punti situati in uno Stato membro, avvenga via terra o via mare.

Tuttavia, nel caso in cui il tragitto attraversi il territorio — ivi inclusi lo spazio aereo e le acque territoriali — di un altro Stato membro della Comunità o di uno stato terzo, entrano in gioco considerazioni diverse, sicché il punto di vista qui espresso non riguarda direttamente i trasporti tra Berlino ed il resto della Repubblica federale di Germania.

Ritengo, comunque, che la questione sollevata dal giudice a quo vada risolta come segue:

La sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, ed in particolare l'art. 9, n. 2, va interpretato nel senso che essa non impedisce ad uno Stato membro di assoggettare all'IVA il trasporto di merci e persone da un punto del territorio di tale Stato membro ad un altro, anche se il trasporto avvenga prevalentemente o parzialmente in acque internazionali, purché nessuna parte del trasporto avvenga nel territorio — ivi incluse le acque territoriali — di un altro Stato membro o di uno stato terzo.

Spetta al giudice nazionale pronunziarsi sulle spese sostenute dalle parti nella causa principale; le spese sostenute dagli Stati membri intervenienti e dalla Commissione non possono dar luogo a rifusione.