

SENTENZA DELLA CORTE

13 marzo 1990*

Nella causa C-30/89,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. John Forman e Alain van Solinge, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo presso il sig. Georgios Kremlis, membro del servizio giuridico, centre Wagner, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Repubblica francese, rappresentata dalla sig.ra Edwige Belliard, vicedirettore presso la direzione Affari giuridici del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e dal sig. Claude Chavance, addetto principale d'amministrazione centrale presso la direzione Affari giuridici dello stesso ministero, in qualità di agente supplente, con domicilio eletto in Lussemburgo presso la sede dell'ambasciata di Francia, 9, boulevard du Prince-Henri,

convenuta,

sostenuta dal

Regno di Spagna, rappresentato dal sig. Javier Conde de Saro, direttore generale del coordinamento giuridico istituzionale e comunitario, e dalla sig.ra Rosario Silva de Lapuerta, avvocato dello stato presso il servizio giuridico dello stato per la Corte di giustizia, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo presso la sede dell'ambasciata di Spagna, 4-6, boulevard E.-Servais,

interveniente,

avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica francese,

— in primo luogo, non ha osservato l'obbligo di effettuare i calcoli necessari, di trasmettere una copia di detti calcoli e di mettere a disposizione della Commissione, entro il 31 ottobre 1986, le risorse proprie non pagate per gli anni

* Lingua processuale: il francese.

1980-1985, obbligo ad essa incumbente in forza del regolamento (CEE, Euratom, CECA) del Consiglio 19 dicembre 1977, n. 2892, per l'applicazione alle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto della decisione del 21 aprile 1970 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità (GU L 336, pag. 8), in conseguenza dell'esenzione concessa in materia di trasporti tra la Francia continentale e i dipartimenti della Corsica per il tratto situato al di fuori del territorio continentale, in violazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

- in secondo luogo, non ha osservato l'obbligo di corrispondere interessi moratori su tali importi a partire dal 31 ottobre 1986, in conformità all'art. 11 del regolamento (CEE, Euratom, CECA) del Consiglio 19 dicembre 1977, n. 2891, recante applicazione della decisione del 21 aprile 1970 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità (GU L 336, pag. 1),

LA CORTE

composta dai signori O. Due, presidente, F. A. Schockweiler e M. Zuleeg, presidenti di sezione, T. Koopmans, G. F. Mancini, T. F. O'Higgins, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse e M. Díez de Velasco, giudici,

avvocato generale: C. O. Lenz
cancelliere: J. A. Pompe, vicecancelliere

vista la relazione d'udienza e a seguito della trattazione orale del 24 gennaio 1990,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 febbraio 1990,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 3 febbraio 1989, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, a norma dell'art. 169 del trattato CEE, un ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica francese, esentando dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'« IVA »), in violazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 145, pag. 1, in prosieguo: la « sesta direttiva »), i trasporti tra la Francia continentale e i dipartimenti della Corsica per il tratto situato al di fuori del territorio continentale,
 - in primo luogo, non ha osservato l'obbligo di effettuare i calcoli necessari, di trasmettere una copia di detti calcoli e di mettere a disposizione della Commissione, entro il 31 ottobre 1986, le risorse proprie non pagate per gli anni 1980-1985, obbligo ad essa incombente in forza del regolamento (CEE, Euratom, CECA) del Consiglio 19 dicembre 1977, n. 2892, per l'applicazione alle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto della decisione del 21 aprile 1970 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità (GU L 336, pag. 8), e
 - in secondo luogo, non ha osservato l'obbligo di corrispondere interessi moratori su tali importi dal 31 ottobre 1986, in conformità all'art. 11 del regolamento (CEE, Euratom, CECA) del Consiglio 19 dicembre 1977, n. 2891, recante applicazione della decisione del 21 aprile 1970 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità (GU L 336, pag. 1).
- 2 A parere della Commissione, dalle disposizioni della sesta direttiva, e in particolare dagli artt. 2 e 3, discende che debbono considerarsi come interamente effettuati all'interno della Francia e conseguentemente soggetti all'IVA i trasporti marittimi e aerei i cui luoghi di partenza e di arrivo sono situati in territorio francese, purché non venga effettuato alcuno scalo in un altro paese, indipendentemente dalla circostanza che tali trasporti comprendano o meno un tratto in o sopra acque internazionali.

- 3 La Commissione riconosce che la Repubblica francese può, sulla scorta dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F, punto 17, della sesta direttiva, continuare a esentare dall'IVA i trasporti tra Francia continentale e dipartimenti della Corsica per il tratto situato al di fuori del territorio continentale.
- 4 Senonché la Commissione è di avviso che in questo caso la Repubblica francese sia tenuta a compensare detta esenzione includendo nella base di calcolo delle risorse proprie IVA, conformemente all'art. 9, n. 2, del citato regolamento n. 2892/77, la cifra d'affari relativa alla totalità dei trasporti di cui trattasi, ivi compresa la parte relativa al tratto percorso in o sopra acque internazionali tra Francia continentale e Corsica.
- 5 Di conseguenza, il 6 maggio 1987 la Commissione ha inviato al governo della Repubblica francese una lettera di diffida, iniziando così il procedimento previsto dall'art. 169 del trattato CEE.
- 6 Con lettera del 7 luglio 1987, la Repubblica francese ha contestato il punto di vista della Commissione obiettando, in particolare, che l'esenzione della parte dei trasporti tra Francia continentale e Corsica che si effettua in mare internazionale o nello spazio aereo sovrastante è basata sull'art. 9, n. 2, lett. b), e non rientra nelle misure transitorie previste dall'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva. Il termine « luogo » di cui all'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva è infatti una nozione geografica, che consente di localizzare una prestazione onde attribuire la potestà impositiva di un'attività economica in tale luogo esercitata al paese che colà esercita la propria sovranità territoriale. Ora, l'alto mare e lo spazio aereo internazionale non fanno parte del territorio di uno Stato membro, ragion per cui nel caso del trasporto tra Francia continentale e Corsica il tratto percorso in o sopra acque internazionali non è situato in Francia. La Repubblica francese ne deduce che non vi è motivo di prevedere l'inclusione nella base di calcolo delle risorse proprie IVA della parte dei tragitti tra Francia continentale e Corsica effettuata in o sopra acque internazionali.

- 7 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della controversia, dello svolgimento del procedimento nonché dei mezzi e degli argomenti delle parti, si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.
- 8 Per stabilire se la Repubblica francese fosse tenuta a mettere a disposizione della Commissione, come risorse proprie, l'importo dell'IVA corrispondente, per i trasporti tra il proprio territorio continentale e i dipartimenti della Corsica, al tratto percorso in o sopra acque internazionali, occorre esaminare gli obblighi che la sesta direttiva impone agli Stati membri.
- 9 Al riguardo, giova anzitutto ricordare che questa direttiva, proponendosi di instaurare nella Comunità un sistema comune di imposta sul valore aggiunto, impone agli Stati membri di adeguare i loro regimi nazionali IVA alle norme comuni da essa prescritte.
- 10 Fra queste norme vi è la determinazione del luogo delle operazioni imponibili, indispensabile, a mente il tenore del settimo considerando della sesta direttiva, per evitare conflitti di competenza tra gli Stati membri.
- 11 Così, l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, impone agli Stati membri di assoggettare all'IVA tutte le prestazioni di servizi « effettuate a titolo oneroso all'interno del paese ».
- 12 La sfera di applicazione *ratione loci* della sesta direttiva è determinata dall'art. 3, n. 1, come corrispondente a quella del trattato che istituisce la Comunità economica europea, quale è definita, per ciascuno Stato membro, dall'art. 227 del trattato.
- 13 Quanto alle prestazioni di servizi, l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva detta la regola generale secondo cui il luogo di tali prestazioni « si considera (essere) (...) 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 ».

- 14 Tuttavia, per quel che riguarda le prestazioni di trasporto, l'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva stabilisce, in deroga a detta regola generale, che il luogo di queste prestazioni è « quello dove avviene il trasporto in funzione delle distanze percorse ».
- 15 Dalle disposizioni testé citate si evince che l'unico obbligo che la sesta direttiva impone agli Stati membri in relazione alla tassazione delle prestazioni di trasporto è quello di assoggettare all'imposta le prestazioni effettuate entro i limiti territoriali di detti Stati.
- 16 La specifica norma di riferimento per le prestazioni di trasporto, che deroga alla regola generale di determinazione del luogo delle prestazioni di servizi prescritta dall'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, mira così a garantire che ogni Stato membro assoggetti all'imposta le prestazioni di trasporto per i tratti percorsi nel proprio territorio.
- 17 Per contro, la sesta direttiva non detta alcuna norma in virtù della quale gli Stati membri siano tenuti ad assoggettare all'IVA le parti del tragitto di una prestazione di trasporto effettuate, fuori dei limiti territoriali di questi Stati, nello spazio internazionale. Più specificamente, non v'è alcuna disposizione della suddetta direttiva che preveda l'obbligo degli Stati membri di assoggettare all'IVA le prestazioni di trasporto relative alle distanze percorse nello spazio internazionale qualora il trasporto si effettui tra due punti di un medesimo territorio nazionale, senza scali in un altro Stato.
- 18 Come la Corte ha precisato nella sentenza 23 gennaio 1986 (causa 283/84, *Trans Tirreno Express*, Racc. pag. 231, punto 21 della motivazione), la sesta direttiva, e in particolare l'art. 9, n. 2, lett. b), non osta a che uno Stato membro assoggetti all'IVA una prestazione di trasporto effettuata fra due punti del suo territorio nazionale, nemmeno qualora il trasporto si svolga in parte fuori di tale territorio, purché tale Stato non invada l'ambito della potestà tributaria di altri Stati. Tuttavia

da tale giurisprudenza non può trarsi la conclusione che la sesta direttiva abbia l'effetto di obbligare gli Stati membri ad assoggettare all'IVA i trasporti effettuati nel loro territorio per il tratto situato in o sopra acque internazionali. Infatti, la sola conseguenza che può lecitamente desumersi dall'obiettivo generale della sesta direttiva è che gli Stati membri che facciano uso della facoltà di estendere l'ambito di applicazione della loro normativa fiscale oltre i loro veri e propri limiti territoriali sono tenuti a rispettare, nell'assoggettare le operazioni all'imposta, le norme comuni sancite dalla direttiva stessa.

19 Stando così le cose, va constatato che l'interpretazione estensiva proposta nella fattispecie dalla Commissione non trova alcun fondamento nella sesta direttiva.

20 Una siffatta interpretazione, del resto, non è consona a un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Infatti, anche se, seguendo la tesi della Commissione, gli Stati membri fossero tenuti a tassare la parte del tragitto effettuata in o sopra lo spazio internazionale nell'ipotesi di un trasporto che colleghi direttamente due punti di uno stesso territorio nazionale, ciò non garantirebbe affatto l'uniformità del regime IVA, dato che l'interpretazione proposta dalla Commissione lascerebbe irrisolto il caso di un trasporto tra due punti situati in Stati membri diversi.

21 A sostegno della propria tesi, la Commissione ha del pari fatto valere la posizione comune degli Stati membri, che si desumerebbe dall'atto relativo alle condizioni di adesione del regno di Spagna e della repubblica portoghese e agli adattamenti dei trattati (GU 1985, L 302, pag. 23, in prosieguo: l'«atto»). In forza dell'atto, alla repubblica portoghese è stato riconosciuto, ai sensi del n. 15 aggiunto all'art. 15 della sesta direttiva, il diritto di assimilare al trasporto internazionale e, conseguentemente, di non assoggettare all'imposta sul valore aggiunto, i trasporti marittimi e aerei tra le isole che compongono le regioni autonome delle Azzorre e di Madera e tra queste e il continente (vedasi l'allegato I, parte V, n. 2, dell'atto). Tuttavia, a norma dell'art. 374, secondo comma, dell'atto, «la deroga di cui all'art. 15, punto 15, della sesta direttiva (...) non influisce sull'importo dei diritti dovuti (a titolo delle risorse proprie provenienti dall'IVA)».

- 22 In proposito, è opportuno rilevare, innanzitutto, che disposizioni analoghe a quelle che si applicano alla Repubblica portoghese non sono state adottate per il regno di Spagna, che pure si trova in una situazione identica a quella della Repubblica portoghese per ciò che riguarda i trasporti marittimi e aerei tra il continente e le isole soggette alla sua sovranità territoriale. Deve pertanto ammettersi che le disposizioni dell'atto invocate dalla Commissione sono state adottate nell'intento di risolvere gli specifici problemi che l'adesione comportava per la Repubblica portoghese. Ne consegue che da queste disposizioni non può desumersi l'intenzione degli Stati membri di attribuire una determinata interpretazione a una norma di diritto derivato anteriore.
- 23 Oltretutto, occorre tener presente che, trattandosi di una normativa idonea a comportare conseguenze finanziarie, la certezza e la prevedibilità costituiscono, secondo la costante giurisprudenza della Corte, un imperativo che si impone con particolare rigore (si vedano le sentenze 15 dicembre 1987, causa 326/85, Paesi Bassi/Commissione, Racc. pag. 5091, punto 24 della motivazione; 22 febbraio 1989, cause riunite 92 e 93/87, Commissione/Francia e Regno Unito, Racc. 1989, pag. 405, punto 22 della motivazione). Orbene, la normativa comunitaria in materia di IVA costituisce, stante l'obbligo gravante sugli Stati membri di mettere a disposizione della Comunità, come risorse proprie, una parte delle somme riscosse a titolo di IVA, una normativa che comporta notevoli conseguenze finanziarie per gli Stati membri.
- 24 Dalle considerazioni sopra svolte discende che, non potendo la sesta direttiva essere interpretata nel senso che essa impone alla Repubblica francese di assoggettare all'IVA i trasporti effettuati tra il suo territorio continentale e i dipartimenti della Corsica per il tratto situato in o sopra acque internazionali, detto Stato membro non era tenuto a includere, in applicazione del citato regolamento n. 2892/77, la cifra d'affari ad essi relativa nella base di calcolo delle risorse proprie IVA per gli anni 1980-1985 né a mettere tali importi a disposizione della Commissione entro il 31 ottobre 1986 e a corrispondere su di essi, in applicazione dell'art. 11 del menzionato regolamento n. 2891/77, interessi moratori dal 31 ottobre 1986.
- 25 Stando così le cose, si deve concludere che la Commissione non ha dimostrato che la Repubblica francese sia venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza delle disposizioni dei citati regolamenti nn. 2891/77 e 2892/77. Il ricorso della Commissione deve quindi essere respinto.

Sulle spese

- 26 A norma dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese. La Commissione è rimasta soccombente e quindi va condannata alle spese, comprese quelle sostenute dalla parte interveniente.

Per questi motivi,

LA CORTE

dichiara e statuisce:

- 1) **Il ricorso è respinto.**

- 2) **La Commissione è condannata alle spese, comprese quelle sostenute dalla parte interveniente.**

Due	Schockweiler	Zuleeg	Koopmans	
Mancini	O'Higgins	Moitinho de Almeida	Grévisse	Diez de Velasco

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 13 marzo 1990.

Il cancelliere
J.-G. Giraud

Il presidente
O. Due