CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GEORGES COSMAS

presentate l'11 maggio 2000 *

I — Introduzione

1. Nella causa in esame la Corte è chiamata a risolvere due questioni pregiudiziali sollevate dal Tribunal de première instance di Liegi (Settima Sezione) relative all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dei trasporti aerei internazionali di persone e alla non esenzione delle attività delle imprese di trasporto di persone mediante autocorriera. Più precisamente si chiede se l'assoggettamento all'imposta di queste ultime sia contrario al principio della parità di trattamento e del divieto di discriminazione e se l'esenzione delle compagnie aeree costituisca aiuto statale a favore delle stesse, vietato dall'art. 92 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 87 CE).

II — Il contesto normativo

A — *La normativa comunitaria*

2. La direttiva 77/388 [1] (in prosieguo: la «sesta direttiva») mira, «perseguendo la neutralità dell'imposta sul piano della concorrenza», ad assoggettare all'IVA ogni operazione imponibile che non sia esentata ai sensi di un'altra disposizione introduttiva di un'eccezione [2]. A norma dell'art. 2, n. 1, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Le previste esenzioni dall'IVA (artt. 13 e ss. della sesta direttiva) costituiscono deroghe a tale principio generale [3]. Così, i principi di generalità e neutralità dell'imposta che informano la sesta direttiva costituiscono la sostanziale chiave di lettura delle disposizioni di carattere eccezionale in essa contenute [4].

3. Nel capo XVI, all'art. 28, sono dettate alcune disposizioni transitorie con le quali viene consentito agli Stati membri di continuare a mantenere esenzioni che sono conservate in vista dell'obiettivo ultimo della loro soppressione. Più precisamente, il n. 3 di tale articolo dispone che nel periodo transitorio previsto al n. 4 gli Stati

* Lingua originale: il greco.

1 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

2 — V. sentenza 8 luglio 1986, causa 73/85, Kerrutt (Racc. pag. 2219, punti 14 e 17).

3 — In quanto eccezioni a un principio generale vanno interpretate in senso restrittivo: v., ad esempio, sentenze 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. 1737, punto 13), e 11 agosto 1995, causa C-453/93, Bulthuis-Griffioen (Racc. pag. I-2341, punto 19).

4 — V. il paragrafo 5 delle conclusioni dell'avvocato generale Tesauro nella causa C-35/90, Commissione/Spagna, decisa con sentenza 17 ottobre 1991 (Racc. pag. I-5073).

membri possono [5], tra l'altro [lett. b)], «continuare ad esentare le operazioni elencate nell'allegato F alle condizioni esistenti nello Stato membro interessato». Con tale disposizione infatti viene reso possibile mantenere un regime anteriore all'entrata in vigore della sesta direttiva, qualora gli Stati membri lo desiderino [6].

4. Ai sensi dell'art. 28, n. 4, «il periodo transitorio avrà una durata iniziale di cinque anni, a decorrere dal 1° gennaio 1978. Al più tardi sei mesi prima della fine di questo periodo, e successivamente, se necessario, il Consiglio, sulla base di una relazione della Commissione, procederà al riesame della situazione per quanto riguarda le deroghe previste al paragrafo 3, e deciderà all'unanimità su proposta della Commissione sull'eventuale soppressione di alcune o di tutte queste deroghe».

5. Inoltre l'allegato F della sesta direttiva che, in conformità al suo titolo, contiene l'elenco delle operazioni di cui all'art. 28, n. 3, lett. b), menziona al punto 17 i «trasporti di persone» e spiega: «i trasporti di beni quali bagagli e autovetture al seguito di viaggiatori o le prestazioni di servizi connesse con il trasporto delle persone, sono esentati solo nella misura in cui è esente il trasporto di tali persone» [7].

B — *La normativa nazionale*

6. In Belgio il code de la TVA (codice dell'IVA, in prosieguo: il «codice IVA») traspone nel diritto nazionale le disposizioni della sesta direttiva.

7. L'art. 1, punto 1, del regio decreto 20 luglio 1970, n. 20, che fissa le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto e determina la ripartizione dei beni e dei servizi secondo dette aliquote, stabilisce che viene riscossa l'IVA all'aliquota del 6% per i beni e i servizi indicati nella tabella A dell'allegato a tale decreto.

5 — L'art. 28 della direttiva è stato ripetutamente interpretato dalla Corte, la quale ha reso chiaro che la scadenza del termine previsto nel n. 4 non determina ipso facto il venir meno della possibilità di mantenere le esenzioni esistenti: v., ad esempio, sentenze 17 ottobre 1991, Commissione/Spagna, già citata alla nota 4 (punto 9); 27 ottobre 1992, causa C-74/91, Commissione/Germania (Racc. pag. I-5437, punto 3), e 23 maggio 1996, causa C-331/94, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-2675, punto 14).

6 — V. sentenza 11 novembre 1997, causa C-408/95, Eurotunnel e a. (Racc. pag. I-6315, punto 57).

7 — Il 5 novembre 1992 la Commissione aveva sottoposto al Consiglio una proposta di direttiva per la modifica della sesta direttiva in relazione al regime IVA applicabile ai trasporti di persone [COM (92) 416 def., GU C 307 del 25 novembre 1992, pag. 11], che non ebbe buon esito e fu infine ritirata dal momento che il Consiglio non prese alcuna decisione; il progetto ha cessato di essere attuale, come spiegato dalla stessa Commissione (GU C 2 del 4 gennaio 1997, pag. 2).

8. Nella rubrica XXV della tabella A, relativa ai «trasporti», sono compresi i trasporti di persone e di bagagli non registrati e di animali che accompagnano i viaggiatori.

9. L'art. 41, n. 1, punto 1°, del codice IVA prevede che sono esenti dall'IVA i trasporti marittimi di persone, i trasporti aerei internazionali di persone, i trasporti di bagagli e di autovetture, accompagnate dai viaggiatori nel caso dei trasporti citati al punto 1°.

III — Gli elementi di fatto

10. La società per azioni Idéal tourisme (in prosieguo: l'«Idéal tourisme»), attrice nella causa principale, con sede a Liegi (Belgio), è una società di autocorriere che effettua trasporti internazionali di persone.

11. Con lettera 11 luglio 1997, indirizzata all'autorità tributaria belga, l'Idéal tourisme faceva riferimento alla dichiarazione IVA (mensile) relativa al giugno 1997 e sosteneva che le parti effettuate in Belgio dei suoi tragitti internazionali fossero soggette all'aliquota dello 0%.

12. In tale lettera l'Idéal tourisme sosteneva che la normativa nazionale ai sensi della quale la parte belga di tali trasporti mediante autocorriera è soggetta all'IVA all'aliquota del 6% [8], mentre i trasporti aerei internazionali di persone sono esenti da IVA, comporta una discriminazione per quanto riguarda l'IVA a svantaggio dei proprietari di autocorriera rispetto alle compagnie aeree, discriminazione che è contraria al principio di uguaglianza. Inoltre tale regime IVA, che favorisce il settore del trasporto aereo di persone, costituisce aiuto statale ai sensi degli artt. 92 e ss. del Trattato CE, incompatibile con il mercato comune.

13. Il 10 ottobre 1997 l'ufficio di controllo IVA di Liegi inviava all'Idéal tourisme un estratto di rettifica in materia di IVA e accertava a suo carico un debito di BEF 554 845 a titolo di IVA e di BEF 55 000 a titolo di ammenda.

14. Con lettera 27 ottobre 1997 l'Idéal tourisme autorizzava l'ufficio di controllo

8 — La parte effettuata in altri paesi dell'Unione europea è soggetta all'IVA all'aliquota in vigore nel paese di pertinenza.

a prelevare gli importi con addebito sul suo conto corrente IVA, manifestando tuttavia il suo disaccordo su tale rettifica e intimando all'ufficio di controllo di restituirle le somme riscosse.

15. L'amministrazione tributaria non procedeva alla restituzione richiesta e il 16 gennaio 1998 l'Idéal tourisme, considerata la mancata restituzione, adiva il Tribunal de première instance.

16. Il 28 gennaio 1998 l'ufficio di controllo IVA comunicava all'Idéal tourisme che le somme richieste le erano state restituite.

17. Il 18 febbraio 1998 veniva emesso un ordine di pagamento nei confronti dell'Idéal tourisme per gli stessi importi.

18. Il 22 aprile 1998 l'Idéal tourisme impugnava l'ordine di pagamento fondandosi sugli stessi argomenti sostenuti nell'azione in restituzione del gennaio 1998.

19. A sostegno del proprio ricorso l'Idéal tourisme proponeva due argomenti fondati sul diritto comunitario, con i quali deduceva una violazione del principio di uguaglianza e una violazione delle disposizioni del Trattato CE sugli aiuti statali.

IV — Le questioni pregiudiziali

20. Il giudice a quo, per la soluzione della controversia sottopostagli, ha proposto alla Corte le seguenti due questioni pregiudiziali:

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

2) Se un regime IVA favorevole ad un determinato settore economico di attività, come quello di cui trattasi nella fattispecie, possa costituire un aiuto di

Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato di Roma, anche se esso non tutela esclusivamente l'industria nazionale».

V — Le soluzioni delle questioni pregiudiziali

A — *Sull'ammissibilità delle questioni*

21. Il governo belga esprime dubbi sul carattere reale della causa principale. A suo parere, le questioni da sottoporre alla Corte suggerite dall'Idéal tourisme al giudice a quo, pur non essendo meramente ipotetiche, avrebbero come unico obiettivo un risultato che non ha potuto essere conseguito per via legislativa [9].

22. L'Idéal tourisme sostiene che la controversia non ha nulla di artificioso: le parti sono discordi su alcuni punti fondamentali e dagli elementi del fascicolo emerge che non vi era un previo accordo con lo Stato belga per proporre una questione pregiudiziale dinanzi alla Corte.

23. Infine, secondo il giudice a quo, la posizione dell'Idéal tourisme è sostenibile, e non si può sospettarla di aver creato dal nulla la controversia per poter sottoporre varie questioni alla Corte, la cui proposizione, per quanto riguarda la loro opportunità e la loro formulazione, dipende dalla valutazione del giudice a quo.

24. Come emerge chiaramente dalla decisione di rinvio, il ricorso proposto dall'Idéal tourisme mira alla restituzione delle somme versate a titolo di IVA, e dunque alla possibilità per la ricorrente di beneficiare dell'esenzione dall'IVA.

25. Per quanto riguarda la prima questione pregiudiziale, ritengo che, alla luce di tutti i dati forniti dal giudice nazionale e principalmente in base alla motivazione della decisione di rinvio, al giudice a quo possano essere dati alcuni elementi interpretativi del diritto comunitario relativi all'interpretazione delle disposizioni della sesta direttiva [10]. La risoluzione dei problemi interpretativi sollevati corrisponde alla

9 — Il governo belga pone inoltre il problema se la Corte, nell'ambito di una questione pregiudiziale la cui soluzione dipende principalmente dal contesto di fatto e di diritto della controversia della causa principale, possa pronunciarsi sull'interpretazione di talune disposizioni del diritto comunitario che avrebbero come conseguenza di limitare e forse soprattutto di escludere la competenza del legislatore comunitario per l'adozione di norme pertinenti a tale settore.

10 — V., a titolo di esempio, sentenze 20 marzo 1986, causa 35/86, Tissier (Racc. pag. 1207, punto 9), e 1° aprile 1993, causa C-250/91, Hewlett Packard France (Racc. pag. I-1819, punto 9).

necessità oggettiva legata alla soluzione della controversia sottoposta al giudizio del giudice a quo [11].

26. Tuttavia, considerato l'oggetto della causa pendente dinanzi al giudice a quo, ritengo che sia superfluo risolvere la seconda questione pregiudiziale poiché il ricorso dell'Idéal tourisme mira a ottenere la restituzione delle somme versate a titolo di IVA, e non ad imporre all'autorità tributaria belga di cessare di concedere aiuti, sotto forma di un'esenzione dall'IVA, alle compagnie aeree, o ad ordinare alle compagnie aeree che hanno fruito del beneficio di restituire alle autorità tributarie gli aiuti contestati, concessi in violazione dell'art. 93, n. 3, del Trattato CE (divenuto art. 88, n. 3, CE) — ipotesi in cui la proposizione di tale questione sarebbe giustificata e la soluzione della Corte sarebbe utile per la decisione della controversia nella causa principale [12]. Giungo a tale conclusione a prescindere dal problema della qualificazione come aiuto statale dell'esenzione delle compagnie aeree dall'IVA, problema che per tale motivo non necessita di analisi.

27. Di conseguenza, un'eventuale soluzione della Corte alla seconda questione posta dal giudice a quo costituirebbe una chiara svolta della sua giurisprudenza, nel senso di ritenere ammissibili questioni pregiudiziali e di risolverle anche quando non hanno relazione con la soluzione della causa pendente, come ho già evidenziato, ma si pongono *per l'eventualità* di una simile causa (pendente) e sollevano un problema più o meno controverso, nella teoria o nella pratica, la cui soluzione non è in ogni caso utile per la decisione della causa pendente.

11 — Infatti la Corte ha più volte sottolineato [v. ad esempio sentenza 16 dicembre 1981, causa 244/80, Foglia (Racc. pag. 3045, punti 18-21)] che il compito che le è stato affidato consiste nel contribuire all'amministrazione della giustizia negli Stati membri e non nel fornire pareri consultivi su questioni generali e ipotetiche. Così, sulla base dell'esposizione sistematica del contesto di fatto e di diritto (nazionale e comunitario) e dell'analisi effettuata dal giudice a quo dei problemi sollevati nell'ambito della controversia della causa principale, la Corte controlla se vi sia una reale necessità di interpretazione di disposizioni del diritto comunitario e se l'interpretazione richiesta sia utile per la soluzione della causa pendente dinanzi al giudice a quo, o se le questioni le siano state sottoposte nell'ambito di un procedimento precostituito dalle parti allo scopo di indurre la Corte a prendere posizione su alcuni problemi di diritto comunitario che non corrispondono a una necessità oggettiva legata alla soluzione della controversia [v. sentenze Foglia, citata, (punto 18); 8 novembre 1990, causa C-231/89, Gmurzynska-Bscher (Racc. pag. I-4003, punto 23), e 9 marzo 2000, causa C-437/97, EKW e Wien & Co. (Racc. pag. I-1157, punto 52)]. La Corte ha ammesso solo in casi eccezionali la possibilità di rifiutare di pronunciarsi quando è evidente che la disposizione di diritto comunitario di cui si chiede l'interpretazione o il controllo di validità non ha alcuna relazione con l'oggetto della causa principale; v., ad esempio, sentenze 16 giugno 1981, causa 126/80, Salonia (Racc. pag. 1563, punto 6), e 11 luglio 1991, causa C-368/89, Crispoltoni (Racc. pag. I-3695, punto 11).

12 — Ricordo che nella causa C-437/97, EKW e Wien & Co., già citata alla nota 11 (punto 53), la Corte ha affermato che era superfluo risolvere la questione pregiudiziale con la quale il giudice di rinvio chiedeva se costituisse aiuto statale incompatibile con il diritto comunitario l'esenzione dall'imposta sulle bevande nel caso di vendita diretta di vino al consumatore finale. Infatti, in quella causa, era stato accertato che la questione proposta non era rilevante per la risoluzione delle controversie della causa principale, che riguardavano l'obbligo di talune società di versare l'imposta sulle bevande in ragione delle operazioni di cessione a titolo oneroso di bevande e di gelati alimentari e non il fatto di accertare se l'esenzione dal pagamento di una tale imposta per la vendita di vino direttamente nel luogo di produzione costituisse un aiuto statale incompatibile con il Trattato.

B — *Sulla prima questione*

28. Con la prima questione proposta il giudice a quo chiede se la sesta direttiva, e più precisamente l'art. 28, n. 3, lett. b), consenta agli Stati membri di introdurre, a discapito delle imprese di trasporto di persone mediante autocorriera, un trattamento non paritario e se tale discriminazione sia contraria ai principi della parità di trattamento e del divieto di discriminazione contenuti nel diritto comunitario.

29. Dagli elementi della causa principale emerge che la soluzione a tale questione sarebbe utile per la decisione della causa pendente dinanzi al giudice a quo soltanto nel caso in cui si risolvesse il problema se sia possibile estendere l'esenzione alle imprese di trasporto di persone mediante autocorriera. Ritengo tuttavia che la soluzione di tale problema discenda dall'interpretazione dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, senza che sia necessario procedere all'analisi del problema sollevato dal giudice a quo.

30. Il testo dell'art. 28, n. 3, lett. b), è chiaro. Con tale disposizione è stato consentito sostanzialmente agli Stati membri di continuare ad applicare, alle stesse condizioni, le esenzioni dall'IVA previste nella loro normativa prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva, mentre non è stato loro consentito di istituire nel prosieguo un regime di esenzione [13]. Tuttavia ciò poteva avvenire se si verificavano cumulativamente le due condizioni poste per il controllo della compatibilità di una normativa nazionale con la sesta direttiva: la condizione dell'anteriorità e quella della permanenza della normativa in oggetto nella situazione esistente al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva, o dell'assenza di modifiche a tale disciplina che siano incompatibili con la disposizione dell'art. 28, n. 3, introduttiva dell'eccezione, nel senso che non potrebbero essere estese le esenzioni esistenti alla data dell'entrata in vigore della sesta direttiva, che non potrebbero essere istituite nuove esenzioni dopo l'entrata in vigore della stessa [14] e che non potrebbero essere introdotte nuovamente le esenzioni che esistevano prima dell'assoggettamento all'IVA di talune prestazioni di servizi, in conformità alla sesta direttiva [15].

31. Ritengo inoltre che la disposizione dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta diret-

13 — V. il punto 17 della sentenza Kerrutt, già citata alla nota 2, e il paragrafo 4 delle conclusioni dell'avvocato generale Tesauro nella causa C-35/90, Commissione/Spagna, già citata alla nota 4. La Corte ha riconosciuto del resto che gli Stati membri possono mantenere la loro normativa esistente per quanto riguarda le eccezioni al diritto a deduzione dall'IVA previsto dall'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, fino all'adozione da parte del Consiglio delle relative disposizioni; v., a titolo di esempio, sentenze 5 ottobre 1999, causa C-305/97, Royscot e a. (Racc. pag. I-6671, punti 29 e 30), e 18 giugno 1998, causa C-43/96, Commissione/Francia (Racc. pag. I-3903, punti 16-19), i paragrafi 20 e 21 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella stessa causa e i paragrafi 24 e ss. delle mie conclusioni nelle cause riunite C-177/99 e C-181/99, Ampafrance e Sanofi Synthelabo, che si trovano ora in deliberazione.

14 — V., indicativamente, sentenza Kerrutt, già citata alla nota 2 (punto 17), e la sentenza 29 aprile 1999, causa C-136/97, Norbury Developments [(Racc. pag. I-2491, punti 19 e 20) nella quale tuttavia la Corte ha sottolineato che tale disposizione non impedisce la riduzione delle esenzioni esistenti alla data di entrata in vigore della sesta direttiva al fine di realizzarne l'applicazione uniforme (punto 20)], nonché la sentenza Commissione/Germania, già citata alla nota 5 (punto 15).

15 — V. sentenze Commissione/Spagna (punti 6-9) e Commissione/Germania (punto 15), citate rispettivamente alle note 4 e 5.

tiva, quale è formulata, in combinato disposto con il punto 17 dell'allegato F, non sia contraria ai principi di parità di trattamento e di non discriminazione. Il fatto che, eventualmente, l'applicazione da parte degli Stati membri e il mantenimento delle discipline esistenti presentassero elementi discriminatori non potrebbe essere imputato alla direttiva e in nessun caso potrebbe verificarsi un'estensione delle esenzioni esistenti.

32. In considerazione di quanto esposto ritengo che l'estensione del regime di esenzione dall'IVA vigente per le compagnie aeree anche alle società di trasporto mediante autocorriera dopo l'entrata in vigore della sesta direttiva sarebbe contraria al chiaro divieto di ampliare le esenzioni esistenti posto dall'art. 28, n. 3, lett. b), e creerebbe così inoltre distorsioni della concorrenza a discapito degli Stati membri [16] che, ai sensi di tale disposizione transitoria, hanno lasciato inalterata la loro normativa al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva e non hanno successivamente ampliato le esenzioni dall'IVA esistenti in quel dato momento. In ultima analisi, tale risultato sarebbe chiaramente contrario alla necessità di applicazione uniforme delle disposizioni della sesta direttiva [17] e pregiudicherebbe l'obiettivo di realizzare un mercato comune privo di distorsioni della concorrenza.

33. Così uno Stato membro — nella fattispecie lo Stato belga — non potrebbe in nessun caso, ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, dopo l'entrata in vigore della stessa, estendere l'esenzione prevista per le compagnie aeree anche alle società di trasporto mediante autocorriera.

34. Di conseguenza non è necessario che la Corte esamini l'ulteriore problema se vi sia un trattamento favorevole delle compagnie aeree a discapito delle società di trasporto di persone mediante autocorriera, poiché in ogni caso, come si è visto in precedenza, la soluzione che verrebbe data non sarebbe utile per la decisione della causa pendente.

16 — V. la sentenza Commissione/Germania, già citata alla nota 5 (punti 25 e 26).

17 — V. la sentenza Norbury Develpments, già citata alla nota 14 (punto 20).

VI — Conclusione

35. Alla luce di quanto esposto propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali poste dal Tribunal de première instance di Liegi (Settima Sezione) nel modo seguente:

«L'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/288/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, in combinato disposto con l'allegato F, punto 17, deve essere interpretato nel senso che non consente agli Stati membri di estendere il regime di esenzioni dall'IVA previste per determinate attività di trasporto di persone dopo l'entrata in vigore della sesta direttiva».