SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
23 maggio 1996 *

Nella causa C-331/94,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal signor Dimitrios Gouloussis, consigliere giuridico, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo presso il signor Carlos Gómez de la Cruz, membro del servizio giuridico, Centre Wagner, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Repubblica ellenica, rappresentata dal signor Panagiotis Mylonopoulos, collaboratore giuridico presso il servizio speciale del contenzioso comunitario del ministero degli Affari esteri, e dalla signora Anna Rokofyllou, consigliere del ministro delegato per gli Affari esteri, con domicilio eletto in Lussemburgo presso l'ambasciata di Grecia, 117, Val Sainte-Croix,

convenuta,

avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica ellenica, avendo esentato dall'imposta sul valore aggiunto talune prestazioni di trasporto e avendo assoggettato a tale imposta talune prestazioni delle agenzie di viaggi, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli artt. 2, 9, n. 2, lett. b), e 26 della 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: il greco.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori D. A. O. Edward, presidente di sezione, J.-P. Puissochet (relatore), P. Jann, L. Sevón e M. Wathelet, giudici,

avvocato generale: A. La Pergola
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 15 febbraio 1996, nel corso della quale la Repubblica ellenica è stata rappresentata dalle signore Ioanna Galani-Maragkoudaki, consigliere giuridico speciale aggiunto presso il servizio speciale del contenzioso comunitario del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e Anna Rokofyllou, e la Commissione dal signor Dimitrios Gouloussis,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 marzo 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 13 dicembre 1994, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE, un ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica ellenica, avendo esentato dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») talune prestazioni di trasporto e avendo assoggettato a tale imposta talune prestazioni delle agenzie di viaggi, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli artt. 2, 9, n. 2, lett. b), e 26 della 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Con lettera di diffida 31 dicembre 1991 la Commissione comunicava alla Repubblica ellenica di ritenere che talune disposizioni della legge n. 1642/1986, recante applicazione dell'IVA ed altre disposizioni (*Gazzetta ufficiale della Repubblica ellenica*, prima parte, n. 125), così come modificata dalla legge n. 2093/1992 (*Gazzetta ufficiale della Repubblica ellenica*, prima parte, n. 181), e della circolare del ministero delle Finanze 10 luglio 1987, n. 10, fossero in contrasto con i citati articoli della sesta direttiva.

3 Poiché la Repubblica ellenica ha mantenuto in vigore tali disposizioni nonostante il parere motivato notificatole il 16 settembre 1993, la Commissione ha proposto il presente ricorso.

4 Tale ricorso conteneva originariamente tre censure: la prima riguardava l'esenzione dall'IVA delle prestazioni di trasporto ferroviario internazionale relative al tratto situato nel territorio nazionale; la seconda verteva sull'esenzione dall'IVA delle crociere che utilizzano navi battenti bandiera nazionale e che non fanno scalo in un porto straniero (in prosieguo: le «crociere circolari»), per il tratto situato nelle acque territoriali; la terza aveva ad oggetto la tassazione delle operazioni delle agenzie di viaggi svolte fuori della Comunità.

5 Successivamente alla presentazione del ricorso la Repubblica ellenica ha emanato la legge n. 2303/1995 (*Gazzetta ufficiale della Repubblica ellenica*, prima parte, n. 80), la quale, da un lato, assoggetta all'IVA le prestazioni di trasporto ferroviario internazionale relative al tratto situato nel territorio nazionale e, dall'altro, esenta dall'IVA le operazioni delle agenzie di viaggi svolte fuori del territorio della Comunità.

6 Di conseguenza, all'udienza la Commissione ha dichiarato di rinunciare alla prima e alla terza censura.

7 Alla luce di quanto sopra, resta da esaminare soltanto la seconda censura della Commissione, relativa all'esenzione dall'IVA delle crociere circolari.

8 A sostegno di questa censura la Commissione fa valere che il combinato disposto degli artt. 2 e 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva impone agli Stati membri di assoggettare all'IVA le crociere circolari per il tratto situato nelle loro acque territoriali.

9 La Repubblica ellenica non contesta che le prestazioni di trasporto debbano essere assoggettate all'IVA per il tratto situato nel territorio nazionale o nelle acque territoriali. Ma essa fa valere, in primo luogo, che la base imponibile delle crociere circolari non soltanto è trascurabile, ma in pratica anche molto difficile da stabilire, in quanto le navi possono essere costrette a cambiare rotta in modo imprevedibile. In secondo luogo, essa rileva che tale tassazione non trova giustificazione, poiché il regime IVA definitivo dei trasporti di persone non è stato ancora adottato e i trasporti marittimi internazionali sono in pratica esentati dall'IVA in tutti gli Stati membri. In terzo luogo, essa afferma che l'assoggettamento anche parziale all'IVA delle crociere circolari penalizza le imprese comunitarie rispetto a quelle dei paesi terzi, le quali non vi sono soggette.

10 La Corte ha già statuito che la specifica norma di riferimento per le prestazioni di trasporto di cui all'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva mira a garantire che ogni Stato membro assoggetti all'imposta le prestazioni di trasporto per i tratti percorsi nel proprio territorio (sentenza 13 marzo 1990, causa C-30/89, Commissione/Francia, Racc. pag. I-691, punto 16). Questo articolo obbliga quindi gli Stati membri ad assoggettare all'IVA le prestazioni di servizi offerte dagli organizzatori di crociere circolari per il tratto situato nelle acque territoriali. Lo riconosce del resto la stessa Repubblica ellenica.

11 Inoltre, è pacifico che la Repubblica ellenica non fruisce della possibilità di esentare, in via transitoria, le prestazioni di trasporto di persone ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva.

12 Per rifiutarsi di assoggettare all'IVA le crociere circolari la Repubblica ellenica non può, anzitutto, far valere difficoltà di ordine pratico da essa incontrate. Infatti, tali difficoltà non sono comunque sufficienti a dimostrare che la convenuta è nell'assoluta impossibilità di applicare correttamente la sesta direttiva, come richiesto dalla giurisprudenza della Corte (v., in tal senso, sentenza 27 ottobre 1992, causa C-74/91, Commissione/Germania, Racc. pag. I-5437, punto 12). Inoltre, all'udienza la Commissione si è detta disposta ad esaminare la possibilità di una tassazione forfettaria di dette crociere a titolo di deroga, nel caso in cui la Repubblica ellenica fornisse la prova dell'esistenza di rilevanti difficoltà di ordine amministrativo.

13 La Repubblica ellenica non può neppure far valere la natura trascurabile del gettito d'imposta che risulterebbe dall'assoggettamento all'IVA delle crociere circolari. Anche ammesso che ciò corrisponda al vero, cosa che la Commissione contesta, questa circostanza non può esimere la convenuta dall'applicare correttamente la direttiva. Inoltre, si deve rilevare, come ha fatto l'avvocato generale nel paragrafo 8 delle conclusioni, che il governo ellenico non può sostenere allo stesso tempo che il gettito d'imposta è irrisorio e che l'assoggettamento all'IVA delle crociere circolari arrecherebbe grave pregiudizio alle imprese comunitarie.

14 La Repubblica ellenica non può poi far valere la mancanza del regime IVA definitivo dei trasporti di persone previsto dall'art. 28, n. 5, della direttiva. Se è vero che il mantenimento in vigore, in via transitoria, di criteri impositivi diversi a seconda degli Stati membri può comportare distorsioni della concorrenza, tale circostanza non autorizza la Repubblica ellenica a non applicare correttamente gli artt. 2 e 9 della sesta direttiva ed a creare, quindi, essa stessa siffatte distorsioni a scapito degli

Stati membri che hanno recepito correttamente la sesta direttiva (v. citata sentenza Commissione/Germania, punto 25).

15 Infine, la Repubblica ellenica non può eccepire l'esenzione dall'IVA di cui fruirebbero i trasporti marittimi internazionali di viaggiatori e le crociere circolari organizzate dalle imprese dei paesi terzi.

16 Da un lato, i trasporti di persone devono, in via di principio, essere assoggettati all'IVA per i tratti percorsi nelle acque territoriali. Essi possono essere esentati da tale imposta soltanto in base a disposizioni di deroga della sesta direttiva, come l'art. 28, n. 3, lett. b). La Repubblica ellenica non può eccepire il fatto che altri Stati membri esonerino dall'IVA questi trasporti senza esservi autorizzati per non applicare correttamente le disposizioni della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza 9 luglio 1991, causa C-146/89, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-3533, punto 47).

17 Dall'altro, i trasporti marittimi internazionali, così come le crociere circolari organizzate a partire da paesi terzi, sono oggettivamente diversi dalle crociere circolari che partono da uno Stato membro. In particolare, questi tipi di trasporti hanno punti di partenza o di arrivo diversi da quelli delle crociere circolari che partono da uno Stato membro e sono dunque destinati in genere a solcare in minor misura le acque territoriali dello Stato membro di tassazione.

18 Alla luce di quanto sopra, la seconda censura della Commissione dev'essere accolta.

19 Occorre dunque dichiarare che la Repubblica ellenica, avendo esentato dall'IVA le crociere circolari per il tratto situato nelle acque territoriali, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli artt. 2 e 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva.

Sulle spese

20 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda.

21 A tenore del n. 5 dello stesso articolo, la parte che rinuncia agli atti è condannata alle spese, a meno che tale rinuncia sia giustificata dal comportamento dell'altra parte.

22 La Commissione ha rinunciato a talune censure formulate nell'atto introduttivo, in quanto la Repubblica ellenica ha emanato, successivamente alla presentazione del ricorso, talune delle misure necessarie per adeguare la propria normativa alla sesta direttiva.

23 Ne consegue che la rinuncia parziale della Commissione è stata causata dal comportamento della Repubblica ellenica, che, inoltre, è rimasta soccombente per il resto.

24 Occorre dunque condannare la Repubblica ellenica alle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione)

dichiara e statuisce:

1) La Repubblica ellenica, avendo esentato dall'imposta sul valore aggiunto le crociere che utilizzano navi battenti bandiera nazionale e che non fanno scalo in un porto straniero, per il tratto situato nelle acque territoriali, è

venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli artt. 2 e 9, n. 2, lett. b), della 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

2) La Repubblica ellenica è condannata alle spese.

Edward Puissochet Jann

Sevón Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 23 maggio 1996.

Il cancelliere
R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione
D. A. O. Edward