SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

16 settembre 2004 *

Nel procedimento C-382/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE,

dal Vestre Landsret (Danimarca) con decisione 9 ottobre 2002, pervenuta in cancelleria il 23 ottobre 2002, nella causa tra

Cimber Air A/S

e

Skatteministeriet,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. C. Gulmann, J.-P. Puissochet (relatore) e J.N. Cunha Rodrigues e dalla sig.ra N. Colneric, giudici,

* Lingua processuale: il danese.

avvocato generale: sig. D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: sig. H. von Holstein, cancelliere aggiunto

vista la fase scritta del procedimento ed in seguito all'udienza del 4 marzo 2004,

viste le osservazioni scritte presentate:

— per Cimber Air A/S, dal sig. R. Mikelsons, advokat;

— per il governo danese e lo Skatteministeriet, dal sig. J. Molde, in qualità di agente, assistito dal sig. P. Biering, advokat;

— per il governo tedesco, dal sig. M. Lumma, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e N.B. Rasmussen, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 marzo 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione dell'art. 15, punti 6, 7 e 9, 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 di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Questa domanda trova origine nell'ambito di una controversia tra la società Cimber Air A/S e lo Skatteministeriet (Ministero delle Imposte e delle Accise danese) relativamente ad una domanda di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata per forniture destinate ad aeromobili per le quali la legge danese sull'IVA non dà diritto a rimborso.

Ambito normativo

Il diritto comunitario

3 L'art. 15 della sesta direttiva, il quale disciplina l'esenzione delle operazioni all'esportazione al di fuori della Comunità, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali, stabilisce quanto segue:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, a condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

1. le cessioni di beni spediti o trasportati dal venditore o per suo conto fuori del territorio del paese di cui all'articolo 3;

2. le cessioni di beni spediti o trasportati, da un acquirente che non risieda nel territorio del paese o per conto del medesimo, fuori dal territorio di cui all'articolo 3, ad eccezione dei beni trasportati dallo stesso acquirente e destinati all'attrezzatura, al rifornimento e al vettovagliamento di navi da diporto, aerei da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato;

(...)

6. cessione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione di aeromobili usati da compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento, nonché fornitura, locazione, riparazione e manutenzione degli oggetti in esse incorporati o da esse usati;

7. le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento degli aeromobili di cui al paragrafo 6;

(...)

9. le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui al paragrafo 6, destinate a sopperire ai bisogni immediati degli aeromobili ivi considerati e del loro carico».

La normativa nazionale

4 Le norme di esenzione dall'IVA sono contenute nella lov om mervaerdiafgift (legge sull'IVA) del 16 agosto 2000 (in prosieguo: la «legge 16 agosto 2000»). Le sue disposizioni disciplinano la riscossione dell'IVA sulle forniture destinate alle compagnie aeree.

5 L'art. 34, n. 1, della legge 16 agosto 2000, il quale riguarda le esenzioni dall'IVA per le forniture destinate a taluni aeromobili, così recita:

«Sono esenti da imposta le seguenti forniture di beni e prestazioni di servizi:

(...)

7. (...) l'equipaggiamento necessario da utilizzarsi a bordo degli aeromobili o delle navi che effettuano viaggi internazionali, ad eccezione degli aerei da turismo (...), nonché i servizi prestati a tali aeromobili (...);

8. la vendita o locazione di aeromobili (...), ad eccezione di quelli da turismo o da diporto;

9. la riparazione, manutenzione o ristrutturazione degli aeromobili compresi nel numero 8 (...) nonché la fornitura, locazione, riparazione o manutenzione dell'equipaggiamento fisso di tali aeromobili;

(...)

16. la fornitura di provviste e di altri articoli necessari all'attività di approvvigionamento sia a bordo della nave che dell'aeromobile o alla vendita ai passeggeri in conformità delle norme della legge doganale».

6 Pertanto, in forza delle disposizioni dell'art. 34, n. 1, punti 7 e 16, della legge 16 agosto 2000:

— le tasse di decollo e di atterraggio,

— il carburante,

— la ristorazione,

— la gestione del bagaglio,

rappresentano le «cessioni di beni» e le «prestazioni di servizi» di cui all'art. 15, punti 7 e 9, della direttiva e sono esentati dall'IVA solo se queste prestazioni sono effettuate per un volo in partenza per l'estero.

7 Per quanto riguarda gli acquisti effettuati per i voli internazionali, compresi i voli in transito, l'IVA versata può essere rimborsata in forza dell'art. 45, n. 3, della legge 16 agosto 2000, cosa che non avviene per gli acquisti effettuati per i voli interni.

Causa principale e questioni pregiudiziali

8 La Cimber Air A/S è una compagnia aerea la cui principale attività è il traffico aereo sulle linee regionali regolari in Europa, in cooperazione con i suoi due partner SAS e Lufthansa. Essa effettua voli interni in Danimarca, nonché voli internazionali tra la Danimarca e l'estero, e gestisce inoltre linee i cui punti di partenza e di arrivo sono situati all'estero.

9 Nella causa principale lo Skatteministeriet ritiene che non si debbano esonerare dall'IVA talune forniture ad aeromobili della Cimber Air A/S che effettuano voli interni, ossia tra aeroporti situati in Danimarca, in quanto possono beneficiare dell'esenzione solo gli aeromobili che effettuano un volo internazionale. Secondo la

Cimber Air A/S, invece, tutte le forniture agli aeromobili che effettuano voli interni devono beneficiare dell'esenzione in quanto essa pratica essenzialmente il trasporto internazionale.

10 La Cimber Air A/S ha quindi presentato dinanzi al Vestre Landsret un ricorso mirante a che lo Skatteministeriet sia condannato a riconoscere che i beni e servizi che le sono stati forniti dopo il 30 aprile 2001 sono esenti dall'IVA poiché il trasporto internazionale rappresenta la parte essenziale della sua attività.

11 La Cimber Air A/S chiedeva inoltre che lo Skatteministeriet fosse condannato a rimborsarle l'eccedenza di IVA che ritiene di aver versato ingiustamente. Questo importo è quello dell'IVA che la Cimber Air A/S ha pagato ai suoi fornitori per diverse forniture effettuate per voli esclusivamente interni o in relazione con questi voli.

12 È controverso tra le parti se il combinato disposto, da un lato, dell'art. 15, punti 7 e 9, della sesta direttiva e, dall'altro, del punto 6 dello stesso articolo, si opponga alla riscossione dell'IVA su forniture destinate agli aeromobili della Cimber Air A/S allorché questi ultimi effettuano un volo interno, mentre i voli della compagnia sono essenzialmente internazionali.

13 In tale contesto, il Vestre Landsret ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 15, punti 7 e 9, in combinato disposto con l'art. 15, punto 6, della sesta direttiva IVA (direttiva del Consiglio 77/388/CEE) debba essere interpretato nel

senso che uno Stato membro può non concedere l'esenzione dall'IVA sulle forniture destinate ad aeromobili che sono in servizio su linee interne, indipendentemente dal fatto che la compagnia che utilizza l'aeromobile pratichi essenzialmente il trasporto internazionale, oppure se lo Stato membro sia obbligato a esentare dall'IVA tali forniture.

2) Nel caso in cui esista un tale obbligo, quali criteri, ad esempio il fatturato, i posti/km, i passeggeri/km o il numero di passeggeri o di voli, siano decisivi per stabilire se una compagnia aerea pratica "essenzialmente" il trasporto internazionale ai sensi dell'art. 15, punto 6».

Sulla prima questione

14 Con la prima questione il giudice nazionale chiede in sostanza se i punti 6, 7 e 9 dell'art. 15 della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che le forniture e le prestazioni di servizi contemplate da queste disposizioni e destinate ad aeromobili che effettuano voli interni, ma sono utilizzati da compagnie aeree che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento sono esentate dall'IVA.

Osservazioni presentate alla Corte

15 Secondo il governo danese, dal momento che l'art. 15 della sesta direttiva riguarda l'esenzione delle esportazioni al di fuori della Comunità, i punti 7 e 9 di questo

articolo possono riferirsi solo alle forniture o prestazioni di servizi destinate ai voli internazionali, valutando questa condizione per ogni movimento di aeromobile. Il punto 6 di questo stesso art. 15, in forza del quale le forniture o prestazioni di servizi contemplate da questo articolo devono essere valutate in relazione all'attività esercitata in via principale dalla compagnia aerea, costituirebbe solo un'eccezione rispetto all'art. 15 interpretato nel suo insieme.

16 Il governo danese, a sostegno della sua interpretazione, fa presente che le disposizioni relative alle esenzioni all'interno del paese costituiscono oggetto dell'art. 13 della sesta direttiva. Ora, le forniture per i voli all'interno del paese non sono esonerate da questo articolo, il che contribuirebbe a dimostrare che le disposizioni dell'art. 15, punti 7 e 9, di questa direttiva non riguardano le forniture o prestazioni di servizi destinate agli aeromobili utilizzati nelle linee interne, benché la compagnia alla quale essi appartengono assicuri principalmente voli internazionali.

17 Questa tesi è condivisa dalla Commissione, la quale rileva, inoltre, che le disposizioni della direttiva relative alle esenzioni fiscali vanno interpretate in senso stretto al fine di rispettare il principio di neutralità fiscale. Questo principio imporrebbe una parità fiscale per tutti i trasporti nazionali.

18 La Commissione ammette che l'art. 15, punto 6, della sesta direttiva deroga esplicitamente al principio di neutralità fiscale, ma rileva che nei lavori preparatori nulla indica che i punti 7 e 9 dello stesso articolo consentano una tale deroga, per cui l'esenzione fiscale considerata in questi punti può andare a beneficio solo delle forniture e altre prestazioni destinate agli aeromobili utilizzati per il solo traffico internazionale.

19 La Cimber Air A/S, sostenuta all'udienza dal governo tedesco, interpreta diversamente le disposizioni dell'art. 15, punti 7 e 9, della sesta direttiva. La società ritiene che l'esenzione dall'IVA per le prestazioni considerate da questa disposizione riguardi gli aeromobili che effettuano un volo interno allorché la compagnia aerea alla quale essi appartengono pratica essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento.

20 La Cimber Air A/S e il governo tedesco giustificano la lesione del principio di neutralità fiscale con le difficoltà nel determinare, allorché un aeromobile effettua voli interni e voli internazionali, quale parte delle prestazioni debba essere esentata e quale debba essere assoggettata all'IVA.

21 Inoltre, il criterio determinante che, a loro parere, fa prevalere la lettera del testo normativo sul principio di neutralità fiscale, affinché siano esentate le forniture di beni e altre prestazioni di cui all'art. 15, punti 7 e 9, della sesta direttiva, è l'appartenenza dell'aeromobile, che ne è beneficiario, ad una compagnia aerea che pratica essenzialmente il trasporto internazionale. Questo criterio consentirebbe un'applicazione semplice e coerente delle regole contenute nell'art. 15, punti 6, 7 e 9, della sesta direttiva.

22 Da questa interpretazione la Cimber Air A/S trae per la causa principale la conclusione che le norme danesi e la loro applicazione, che limitano il beneficio dell'esenzione ai soli aeromobili che effettuano un volo internazionale, sono incompatibili con il diritto comunitario.

Giudizio della Corte

23 Le esenzioni costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario che vanno inquadrate nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato dalla sesta direttiva (v., in particolare, sentenze 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/ Paesi Bassi, Racc. pag. 1471, punto 18; 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC, Racc. pag. I-3017, punto 21, e 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler, Racc. pag. I-6833, punto 25).

24 Questo sistema si basa in particolare su due principi. Da un lato, l'IVA viene riscossa su ogni prestazione di servizi e su ogni cessione di beni effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo, e, dall'altro, il principio di neutralità fiscale si oppone a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA.

25 Per questi motivi, anche se è pacifico che la sesta direttiva può prevedere esenzioni che pregiudicano i principi ricordati al punto precedente, la Corte dichiara che le dette esenzioni devono essere interpretate restrittivamente (v., in tal senso, sentenze CDC, cit., punto 20; 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punto 12, e Kügler, cit., punto 28).

26 Nella fattispecie, ai sensi dell'art. 15, punti 7 e 9, della sesta direttiva, le cessioni di beni destinati al rifornimento degli aeromobili di cui al punto 6 dello stesso articolo e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui al punto 6, destinate a sopperire ai bisogni immediati degli aeromobili e del loro carico, sono esentate dall'IVA.

27 Ora, questo art. 15, punto 6, riguarda gli «aeromobili usati da compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento».

28 Pertanto, contrariamente a quanto affermano la Commissione e il governo danese, l'esenzione prevista dall'art. 15 della sesta direttiva riguarda formalmente, ai punti 7 e 9 così come al punto 6 di questo stesso articolo, i voli interni degli aeromobili utilizzati da compagnie la cui attività è principalmente internazionale.

29 La circostanza, dedotta dalla Commissione, secondo cui le esenzioni all'interno di uno Stato membro sono previste dall'art. 13 della sesta direttiva e le condizioni di esenzione di cui all'art. 15 della stessa sono del tutto armonizzate, non può avere per effetto di conferire a questo art. 15 un senso diverso da quello che risulta chiaramente dalla sua lettera.

30 Occorre quindi risolvere la prima questione dichiarando che le disposizioni dell'art. 15, punti 6, 7 e 9, della sesta direttiva devono essere interpretate nel senso che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi contemplate da queste disposizioni e destinate ad aeromobili che effettuano voli interni, ma sono utilizzati da compagnie aeree che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento sono esentate dall'IVA.

Sulla seconda questione

31 Con la seconda questione il giudice nazionale chiede, in sostanza, quali criteri debbano essere adottati per determinare se una compagnia aerea pratichi essenzialmente il trasporto internazionale.

Osservazioni presentate alla Corte

32 La Commissione e il governo danese ritengonò che non occorra risolvere tale questione, tenuto conto della soluzione che dovrebbe essere data alla prima.

33 La Cimber Air A/S sostiene che il termine «essenzialmente» utilizzato all'art. 15, punto 6, della sesta direttiva dev'essere valutato in relazione all'insieme del trasporto praticato da una compagnia aerea, procedendo, da un lato, ad una valutazione nel tempo e, dall'altro, all'analisi dei criteri di produzione e di vendite.

34 Essa ritiene che la parte internazionale del traffico debba essere determinata su un lungo periodo, di modo che, se una compagnia di navigazione aerea ha praticato essenzialmente il trasporto internazionale per diversi anni e nel corso di un anno questa attività è diminuita, ciò non può comportare per gli aeromobili di questa compagnia un trattamento fiscale diverso in materia di IVA relativamente a quest'ultimo anno.

35 Per quanto riguarda i criteri per determinare la rilevanza del trasporto internazionale di una compagnia aerea, la Cimber Air A/S propone di misurare la produzione in posti-chilometro, il che consentirebbe di determinare così la parte del fatturato realizzato dai voli internazionali.

36 La società fa valere che indicatori quali il numero di passeggeri paganti e il numero di voli non danno la stessa misura esatta della rilevanza dell'attività di una compagnia aerea.

Giudizio della Corte

37 Per i motivi esposti ai punti 23-25 della presente sentenza, la nozione di «compagnia che pratica essenzialmente il trasporto internazionale» riveste una portata comunitaria e dev'essere interpretata restrittivamente in quanto serve come base ad esenzioni dall'IVA.

38 Questa interpretazione deve tener conto della differenza che esiste fra talune versioni linguistiche della disposizione di cui trattasi. Infatti, le versioni francese, italiana, spagnola e portoghese dell'art. 15, punto 6, della sesta direttiva utilizzano l'espressione «essenzialmente» o il suo equivalente, mentre le versioni danese, tedesca, inglese e olandese utilizzano rispettivamente le espressioni «hovedsageligt», «hauptsächlich», «chiefly» e «hoofdzakelijk». In forza di queste ultime espressioni, la disposizione menzionata riguarderebbe le compagnie aeree il cui trasporto internazionale presenta solo una semplice prevalenza sul trasporto diverso da quello internazionale, mentre secondo le prime, il trasporto internazionale dovrebbe rappresentare l'attività quasi esclusiva di queste compagnie.

39 Si può dedurre da questa analisi che devono in ogni caso essere considerate compagnie che praticano essenzialmente il trasporto internazionale quelle le cui attività diverse da quelle internazionali risultano notevolmente meno rilevanti delle loro attività internazionali.

40 Occorre risolvere la seconda questione nel senso che spetta al giudice nazionale valutare la rilevanza rispettiva delle parti di attività internazionali e non internazionali di queste compagnie. Al fine di procedere a questa valutazione possono essere presi in considerazione tutti gli elementi che danno un'indicazione della rilevanza relativa del tipo di trasporto interessato, in particolare il fatturato.

Sulle spese

41 Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute dalle altre parti che hanno presentato osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

1) **Le disposizioni dell'art. 15, punti 6, 7 e 9, della 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, devono essere interpretate nel senso che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi contemplate da queste disposizioni e destinate ad aeromobili che effettuano voli interni, ma sono utilizzati da compagnie aeree che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento sono esentate dall'IVA.**

2) **Spetta al giudice nazionale valutare la rilevanza rispettiva delle parti di attività internazionali e non internazionali di queste compagnie. Al fine di procedere a questa valutazione, possono essere presi in considerazione tutti gli elementi che danno un'indicazione della rilevanza relativa del tipo di trasporto interessato, in particolare il fatturato.**

Firme