CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CARL OTTO LENZ
presentate il 14 febbraio 1990 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

A — Antefatti

1. Nel procedimento odierno si pongono tre interrogativi in tema di risorse proprie della Comunità. Il primo di essi è se i trasporti tra la Francia continentale e i dipartimenti della Corsica, nella parte in cui sono effettuati in acque internazionali, siano come tali soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi della direttiva n. 77/388 (sesta direttiva IVA) [1].

2. Il secondo interrogativo è se la Francia, non avendo assoggettato all'IVA tali trasporti (rectius, avendo mantenuto in vigore la preesistente disciplina circa l'esenzione fiscale dei trasporti tra Francia continentale e Corsica), sia tenuta al versamento di somme a titolo di compensazione nell'ambito della messa a disposizione delle risorse proprie della Comunità per gli anni 1980-1985 (potendo infatti l'esenzione concessa tutt'al più fondarsi sul combinato disposto dell'art. 28 della direttiva n. 77/388 e del punto 17 dell'allegato F di questa).

3. Il terzo interrogativo è se dette somme compensative — tuttora non pagate — siano produttive di interessi moratori a partire dal 31 ottobre 1986 (data in cui, in ottemperanza alla diffida della Commissione, avrebbero dovuto essere messe a disposizione).

4. La Commissione, come è noto, sostiene che trasporti di questo tipo, in cui i punti di partenza e di arrivo sono situati in territorio francese, senza sconfinamento nel territorio di altri Stati membri, debbono considerarsi prestazioni di servizi *all'interno del paese* (ai sensi dell'art. 2 della direttiva n. 77/388) e dunque interamente soggetti a tassazione, con le relative conseguenze in ordine alla messa a disposizione delle risorse proprie della Comunità, giusta l'art. 2 del regolamento (CEE) n. 2892/77 [2]. Essendo la Repubblica francese di contrario avviso (e, come sapete, il suo punto di vista è peraltro condiviso dal regno di Spagna), la Commissione ha proposto un ricorso ex art. 169 del trattato CEE, chiedendo che la Corte dichiari che « non osservando l'obbligo di calcolare le risorse proprie non pagate per gli anni 1980-1985 nonché per gli esercizi successivi, né quello di trasmettere una copia di detti calcoli alla Commissione, come pure non osservando l'obbligo di mettere a disposizione della Commissione l'equivalente dell'importo delle risorse proprie di cui trattasi, esentando dall'IVA il tratto internazionale

* Lingua originale: il tedesco.

1 — GU 1977, L 145, pag. 1.

2 — GU 1977, L 336, pag. 8.

dei trasporti fra Francia continentale e dipartimenti della Corsica, in violazione della sesta direttiva, né quello di corrispondere interessi moratori su detti importi fino alla data della loro messa a disposizione, in applicazione dell'art. 11 del regolamento n. 2891/77 [3] e con decorrenza dal termine assegnato dalla Commissione, la Francia è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza del trattato CEE ».

B — Al riguardo ritengo opportuni i seguenti rilievi:

5. 1) Deve senz'altro riconoscersi che dal *tenore della direttiva* n. 77/388 non risulta ovvio che il punto di vista sostenuto dalla Commissione sia corretto. Esso fa anzi propendere per l'esattezza della tesi fatta valere da Francia e Spagna, ove si consideri che ai sensi dell'art. 2 sono soggette all'imposta sul valore aggiunto (tra l'altro) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'*interno del paese* da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e che, a mente dell'art. 3, 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 (che non comprende certo le acque internazionali).

6. 2) Si deve inoltre riconoscere che le *due sentenze* che hanno precipuamente costituito oggetto di discussione nel corso del procedimento (quelle cioé relative alle cause 168/84 [4] e 283/84 [5]), di per sé non valgono né a suffragare la tesi della Commissione né a corroborare quella della convenuta, essendo evidente che esse non trattano della problematica oggetto della controversia odierna, problematica che in quelle sedi non era stata sollevata.

7. Difatti, la sentenza pronunciata nella causa 168/84 (a proposito di prestazioni di servizi effettuate a bordo di navi marittime) si limita a riconoscere che l'art. 9 della direttiva n. 77/388 non limita la *libertà* degli Stati membri di tassare le prestazioni di servizi effettuate al di fuori dell'ambito della loro sovranità territoriale (il che significa solo che agli Stati membri è rimessa una simile *facoltà*, non anche che sussista un obbligo in tal senso).

8. Del pari, nella sentenza per la causa 283/84 (si trattava, in questo caso, di servizi di trasporto marittimo tra Italia peninsulare e Sardegna, assoggettati a IVA per l'intero tragitto) la Corte si è limitata a constatare — pronunciandosi sulla questione che costituiva oggetto del procedimento, se uno Stato membro avesse tale facoltà o se una siffatta tassazione dovesse escludersi a norma della sesta direttiva IVA — che la direttiva, e in particolare l'art. 9, n. 2, lett. b), non limita in alcun modo la *facoltà* degli Stati membri di estendere il campo di applicazione della propria legislazione fiscale al di là dei loro veri e propri limiti territoriali (il che ancora una volta significa solo che essi hanno una simile possibilità, ma non anche uno specifico obbligo in questo senso).

9. Per contro — e anche questo va detto per inciso — non deve chiaramente attribuirsi alcun rilievo alla circostanza che nella versione tedesca della sentenza, in un altro punto, si legga che « Im Falle derartiger Beförderungen, die als reine Inlandsbeförderungen anzusehen *sind* (...) », deri-

3 — GU 1977, L 336, pag. 1.

4 — Sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Günter Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, Racc. 1985, pag. 2251.

5 — Sentenza 23 gennaio 1986, causa 283/84, Trans Tirreno Express, Racc. 1986, pag. 231.

vando tale più ampia formulazione sicuramente da un errore di traduzione, come si evince dal raffronto con il testo italiano (l'italiano era lingua processuale) e con quello francese (« nel caso dei trasporti suddetti, che *possono* essere considerati come trasporti puramente interni (...) »; « dans l'hypothèse de tels transports qui *peuvent* être considérés comme des transports purement internes (...) ».

10. 3) Sembra tuttavia opportuno rilevare — e sotto tale profilo occorrerebbe, nel decidere la presente controversia, non mettere interamente da parte le sentenze dianzi richiamate — che nella causa 168/84 si è sottolineato che lo *scopo* del citato *art. 9* della direttiva è quello di « stabilire una ripartizione razionale delle sfere di applicazione delle leggi nazionali in fatto d'imposta sul valore aggiunto » (dal che sembra potersi desumere che le definizioni in esso contenute, in quanto si tratta semplicemente di delimitare la sfera di applicazione della direttiva, non debbono interpretarsi estensivamente), e che anche nella fattispecie si tratta di prestazioni di servizi effettuate al di fuori dei limiti della sovranità territoriale degli Stati membri « a bordo di *navi marittime soggette alla loro giurisdizione*« (il che parrebbe indicare una relativizzazione del principio di territorialità, così insistentemente richiamato da Francia e Spagna).

11. Anche nella sentenza per la causa 283/84 (come pure, del resto, in quella per la causa 51/88 [6] viene richiamato lo scopo dell'art. 9 della direttiva, consistente nel prevenire, delimitando le sfere di applicazione delle norme interne in materia di IVA, il verificarsi di conflitti di competenza nelle ipotesi in cui una prestazione di servizi possa rientrare nell'ambito di applicazione dell'ordinamento giuridico di più Stati membri.

12. La Corte ha inoltre sottolineato che non sussiste alcun concorso di competenze se la nave che effettua il trasporto collega due punti di uno stesso Stato e se l'itinerario prescelto, pur sviluppandosi parzialmente fuori dal territorio nazionale, non attraversa spazi soggetti alla sovranità di un altro Stato. Di conseguenza, per tali trasporti, che possono essere considerati come trasporti puramente interni, l'*ambito territoriale di applicazione* dell'imposta sul valore aggiunto va determinato secondo le regole base contenute negli artt. 2 e 3 della direttiva e non invece a norma dell'art. 9. Ciò significa che per la soluzione della presente controversia — che esula dall'art. 9, n. 2, lett. b), sul cui tenore letterale poggiano particolarmente gli argomenti del rappresentante del governo spagnolo — è opportuno, piuttosto, attenersi alle regole generali del trattato relative all'ambito di applicazione ratione loci del diritto comunitario.

13. Oltretutto le suddette sentenze, proprio in quanto sottolineano che gli Stati membri *hanno la facoltà* di tassare operazioni effettuate in acque internazionali, dimostrano agevolmente che l'argomento del governo francese, mutuato dal diritto internazionale e attinente ai limiti della sovranità statale, ha scarsa incidenza.

14. 4) Sebbene le sentenze citate già valgano a dimostrare l'inopportunità di fare eccessivo affidamento sul principio di territorialità — al quale Francia e Spagna attribuiscono decisiva importanza — per la determinazione dell'ambito di applicazione delle norme del trattato, tale considerazione, rilevante per il caso in esame, è ulteriormente

6 — Sentenza 15 marzo 1989, causa 51/88, Hamann, Racc. 1989, pag. 767.

avvalorata da altre sentenze in cui la Corte ha precisato che i principi del trattato devono, in determinati casi, essere presi in considerazione anche per attività esercitate al di fuori del territorio di vigenza del trattato e che resta di conseguenza preclusa un'interpretazione troppo restrittiva dell'ambito di applicazione del diritto comunitario.

15. Mi riferisco, in primo luogo, alla sentenza emessa nella causa 167/73 [7], secondo cui la condizione imposta dal codice francese del lavoro marittimo, per la quale l'equipaggio di una nave marittima doveva essere composto in una percentuale determinata da lavoratori francesi, era incompatibile con l'art. 48 del trattato e con il relativo regolamento (CEE) di attuazione n. 1612/68 [8]. Poiché in questa sentenza si sottolinea che i trasporti marittimi sono soggetti alle norme generali del trattato e che è pertanto vietata qualsiasi discriminazione per quanto riguarda l'accesso a un posto di lavoro nonché le *condizioni di lavoro*, difficilmente si può supporre che tale principio valga solo in quanto le navi interessate si trovino entro le acque territoriali degli Stati membri.

16. Il principio secondo cui l'esercizio temporaneo di un'attività (nella specie, il trasporto attraverso acque internazionali) non è sufficiente per escludere l'applicazione del diritto comunitario (nella specie, la sesta direttiva IVA), qualora detta attività conservi un nesso abbastanza stretto con il territorio della Comunità (nella specie, i porti di partenza e di arrivo sono situati nello stesso Stato membro), viene ribadito nella sentenza pronunciata nella causa 237/83 [9]. In quella sentenza la Corte ha ammesso che le norme comunitarie in materia di previdenza sociale si applicavano ad un'attività esercitata da un lavoratore cittadino di uno Stato membro per conto di un'impresa di un altro Stato membro nel territorio di un *paese terzo*.

17. In secondo luogo, mi riferisco alla sentenza relativa alla causa 9/88 [10] (in cui era controverso se a un lavoratore portoghese occupato a bordo di una nave olandese si applicasse, nell'esercizio della sua attività, il principio di parità di trattamento sancito dal diritto comunitario). A mio giudizio è assai significativo il fatto che in quel caso la Corte — richiamandosi alla giurisprudenza secondo cui le attività lavorative esercitate al di fuori del territorio della Comunità possono considerarsi attività prestate da lavoratori occupati nel territorio di uno Stato membro qualora sussista un nesso abbastanza stretto con tale territorio — abbia riconosciuto che un lavoratore portoghese occupato a bordo di una nave olandese deve considerarsi occupato nel territorio dei Paesi Bassi qualora sussistano con esso sufficienti legami (da valutarsi in base a elementi quali l'immatricolazione della nave, la sede olandese dell'impresa di navigazione, l'assunzione del lavoratore nei Paesi Bassi, l'applicazione del diritto olandese al contratto di lavoro, la soggezione al regime di previdenza sociale olandese nonché all'applicazione della normativa olandese sulle imposte sul reddito).

18. 5) Se, pertanto, i rilievi suggeriti dalla citata giurisprudenza (in ordine alla relativizzazione del principio di territorialità e alla corretta individuazione dell'ambito di applicazione nello spazio delle norme del trattato) depongono contro il punto di vista

7 — Sentenza 4 aprile 1974, causa 167/73, Commissione/Repubblica francese, Racc. 1974, pag. 359.

8 — GU 1968, L 257, pag. 2.

9 — Sentenza 12 luglio 1984, causa 237/83, Sàrl Prodest/Caisse primaire d'assurance maladie di Parigi, Racc. 1984, pag. 3153.

10 — Sentenza 27 settembre 1989, causa 9/88, Mário Lopes da Veiga/Staatssecretaris van Justitie, Racc. 1989, pag. 2989.

sostenuto da Francia e Spagna circa l'interpretazione della sesta direttiva IVA, vi sono ulteriori elementi che concorrono a far ritenere corretta la tesi della Commissione.

19. a) Al riguardo, non penso però tanto alla circostanza — fatta valere dalla Commissione e sicuramente anch'essa non priva di interesse — che nel corso della sedicesima riunione del comitato consultivo IVA la stragrande maggioranza delle delegazioni si sia schierata a favore della tassazione di prestazioni di trasporto come quelle di cui è causa nella fattispecie in esame. Ciò si è verificato, infatti — come la Commissione ha convenuto e come la Francia ha insistentemente sottolineato — semplicemente per motivi di indole pratica; contro tale argomento non è stato sostenuto che tale posizione abbia carattere giuridicamente vincolante.

20. b) Elemento rilevante è invece l'*obiettivo di armonizzazione* perseguito dalla direttiva n. 77/388, che comporta, come risulta dal titolo della direttiva, l'intento di pervenire a una base imponibile uniforme.

21. Se si tiene conto di ciò — senza dimenticare, come ha giustamente rilevato la Commissione, che si tratta di un'armonizzazione completa e che tutte le esenzioni (come è sottolineato nella sentenza per la causa 235/85 [11]) « devono essere espresse e precise » (punto 19 della motivazione) — è manifestamente necessario concludere che con tale obiettivo è incompatibile (come si è già precisato nelle conclusioni presentate nella causa 283/84) una tassazione differenziata del trasporto effettuato tra due luoghi di uno Stato membro, a seconda che esso avvenga via terra o via mare e, ancora, in questo secondo caso, a seconda che il trasporto abbia luogo in acque territoriali ovvero al di fuori della fascia costiera di dodici miglia (criterio che peraltro richiederebbe controlli di difficile attuazione e quindi non sarebbe consono all'intento, espresso nel diciassettesimo « considerando » della direttiva, di semplificare la riscossione dell'imposta e di evitare frodi ed evasioni fiscali). Benché debba riconoscersi che considerazioni di questo genere sono estranee ai trasporti verso la Corsica, la loro rilevanza è nondimeno indiscutibile in altri casi, sicuramente ipotizzabili in alcuni Stati membri, ed è giusto pertanto tenerne conto in sede di interpretazione della direttiva, la cui validità è erga omnes. Sulla scorta di tali considerazioni è infatti lecito ritenere che la direttiva sia ispirata al principio secondo cui il trasporto effettuato tra due punti di un unico Stato membro, senza sconfinamento in territori stranieri è da considerare come prestazione all'interno del paese.

22. c) A ciò si aggiungono, inoltre, ulteriori considerazioni tratte dall'*atto relativo alle condizioni di adesione* e agli adattamenti dei trattati, che si applica per quanto riguarda la Spagna e il Portogallo.

23. Com'è noto, la Commissione ha al riguardo fatto riferimento, in primo luogo, alla parte V, « Legislazione fiscale », dell'allegato I, la quale integra l'art. 15 della direttiva n. 77/388 con una disposizione secondo cui la Repubblica portoghese può *assimilare al trasporto internazionale* i trasporti marittimi e aerei tra le isole che compongono le regioni autonome delle Azzorre e di Madera e tra queste e il continente. In secondo luogo, essa si è richiamata all'art. 374 dello

11 — Sentenza 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Regno dei Paesi Bassi, Racc. 1987, pag. 1471.

stesso atto, secondo cui la citata disposizione integrativa non influisce sull'importo dei diritti dovuti a titolo delle risorse proprie IVA.

24. Da quanto sopra si deve in effetti desumere che tutti gli Stati che hanno preso parte all'adozione di queste disposizioni presupponessero che i suddetti trasporti costituissero, ai fini della sesta direttiva IVA, trasporti all'interno del paese, soggetti all'imposta sul valore aggiunto. Difatti, se fosse stato evidente che la direttiva andava interpretata nel senso suggerito da Francia e Spagna (ossia nel senso che gli Stati membri hanno *la facoltà* di tassare o meno tali trasporti), la disposizione integrativa contenuta nell'Atto di adesione sarebbe stata superflua, oppure sarebbe bastato — e ciò vale per il rilievo fatto dal governo spagnolo nella fase orale, secondo cui l'integrazione dell'art. 15 della sesta direttiva IVA era resa necessaria in quanto occorreva ricomprendere anche i tragitti nelle acque territoriali — prevedere un'equiparazione del trasporto nelle acque territoriali al trasporto internazionale.

25. Né a ciò può obiettarsi, a mio parere, che scopo di simili norme speciali dell'Atto di adesione è quello di risolvere specifici problemi creati dall'adesione di uno Stato membro e che da esse non dovrebbero pertanto farsi discendere conseguenze ulteriori. Se — come nella parte V dell'allegato I dell'Atto di adesione in relazione all'art. 15 della sesta direttiva IVA — è stata disposta l'integrazione e la modifica di una disciplina preesistente, ciò vale anche a chiarire — per inciso — come la disciplina debba interpretarsi in un determinato punto; in altri termini, si tratta, per così dire, di un'interpretazione autentica di norme vigenti e non solo della soluzione di problemi concreti inerenti all'adesione.

26. Inoltre — e con ciò mi riferisco al citato art. 374 dell'Atto di adesione — non si comprende affatto per quali motivi proprio al Portogallo avrebbe dovuto imporsi un obbligo di pagamento relativamente all'IVA per le prestazioni di trasporto verso i luoghi sopra menzionati. Tenuto conto delle considerevoli distanze esistenti tra il continente e le isole che fanno parte del suo territorio, come pure delle risorse economiche dello Stato membro in parola, sarebbe piuttosto stato lecito attendersi un'esenzione.

27. In definitiva, non si può affatto parlare, in questo caso, di soluzione di un problema particolare, ma piuttosto di precisazione di un principio valido in generale per tutti gli Stati membri.

28. 6) Sono pertanto del parere che — dopo una ponderata valutazione di tutti gli elementi rilevanti — si debba riconoscere che la Commissione ha addotto gli argomenti più convincenti a sostegno della propria tesi. La sesta direttiva IVA impone quindi la tassazione dell'intero trasporto effettuato tra Francia continentale e Corsica e un'esenzione è tutt'al più possibile in base al combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F della sesta direttiva IVA (che la Francia voleva invocare, come è noto, soltanto in relazione al trasporto effettuato entro le acque territoriali).

29. Ciò rende ovvia anche l'ulteriore conclusione (in realtà non controversa tra le parti) secondo cui deve effettuarsi un corrispondente calcolo delle risorse proprie IVA a norma del regolamento n. 2892/77 e de-

vono mettersi tali risorse a disposizione della Comunità.

30. È altrettanto chiaro che, non essendosi a ciò provveduto, malgrado la diffida della Commissione, sussiste l'obbligo di corrispondere interessi moratori a norma dell'art. 11 del regolamento (CEE) n. 2891/77. Perché tale obbligo sorga, come si sa, è sufficiente che l'accreditamento delle somme dovute sia avvenuto tardivamente. È, al contrario, irrilevante, secondo la giurisprudenza della Corte, il motivo del ritardo (sentenza per la causa 303/84 [12]) e in particolare il fatto che lo Stato membro interessato non condivida l'opinione della Commissione su un punto di diritto (causa 93/85 [13]), cioé — come è stato sottolineato nel presente caso — che si sia basato in buona fede su una diversa interpretazione del diritto comunitario.

C — Conclusione

31. 7) Quanto sopra significa, in definitiva, che il ricorso della Commissione deve essere accolto e che la Corte deve pronunciare la declaratoria richiesta. Inoltre, conformemente alle conclusioni della ricorrente, le spese di causa devono essere poste a carico della Repubblica francese.

12 — Sentenza 20 marzo 1986, causa 303/84, Commissione/RF di Germania, Racc. 1986, pag. 1171.

13 — Sentenza 18 dicembre 1986, causa 93/85, Commissione/Regno Unito, Racc. 1986, pag. 4011.