SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)
14 settembre 2006 *

Nei procedimenti riuniti da C-181/04 a C-183/04,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Symvoulio tis Epikrateias (Grecia), con decisioni 3 marzo 2004, pervenute in cancelleria il 19 aprile 2004, nelle cause tra

Elmeka NE

e

Ypourgos Oikonomikon,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dal sig. J. Makarczyk, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. P. Kūris e G. Arestis (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl
cancelliere: sig. H. von Holstein, cancelliere aggiunto

* Lingua processuale: il greco.

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale dell'8 settembre 2005,

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo ellenico, dai sigg. M. Apessos, S. Spyropoulos e I. Bakopoulos nonché dalla sig.ra S. Chala, in qualità di agenti;

— per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 1° dicembre 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'art. 15, nn. 4, lett. a), 5 e 8, 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE (GU L 384, pag. 47; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché sui principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto.

2 Tali domande sono state poste nell'ambito di una controversia che oppone la società Elmeka NE (in prosieguo: l'«Elmeka») all'Ypourgos Oikonomikon (Ministro delle Finanze), in merito al rifiuto di quest'ultimo di esentare dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») operazioni che avevano dato luogo a tariffe di nolo per il trasporto di combustibili per l'approvvigionamento delle navi.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 15 della sesta direttiva dispone 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:

(...)

4. le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi:

   a) adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca;

   b) adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare o alla pesca costiera escluse, per [queste] ultime, le provviste di bordo;

(...)

5. cessione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione delle navi di cui al n. 4, lett. a) e b), nonché fornitura, locazione, riparazione e manutenzione degli oggetti in esse incorporati o da esse usati, compresa l'attrezzatura per la pesca;

(...)

8. le prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui al paragrafo 5, destinate a sopperire ai bisogni immediati delle navi ivi considerate e del loro carico;

(...)».

La normativa nazionale

4 L'art. 22, n. 1, della legge n. 1642/1986, recante applicazione dell'IVA e altre disposizioni (FEK A' 125), che attua la sesta direttiva nell'ordinamento giuridico greco, nel testo vigente all'epoca dei fatti di causa, dispone, in particolare, quanto segue:

«Sono esentate dall'imposta:

a) la cessione e l'importazione di navi destinate ad essere impiegate nella navigazione commerciale o nella pesca da persone assoggettate all'imposta del regime IVA ordinario o per altro uso o per la distruzione o per l'utilizzazione da parte delle forze armate e dello Stato, in generale, la cessione e l'importazione di battelli di salvataggio e di mezzi galleggianti di soccorso marittimo, nonché di oggetti e materiali, in quanto destinati ad essere incorporati o ad essere utilizzati nelle navi, nei battelli di salvataggio e nei mezzi galleggianti nell'ambito di questa disposizione. Sono eccettuate le navi ad uso privato, destinate allo svago o allo sport;

(...)

c) la cessione e l'importazione di combustibili, lubrificanti, provviste alimentari e di altri beni destinati all'approvvigionamento di navi, di mezzi galleggianti e di aeroscafi che siano esentati conformemente alle disposizioni di cui alle lett. a) e b). Per quanto riguarda navi e mezzi galleggianti nell'ambito della navigazione commerciale interna o di un'altra utilizzazione interna, nonché le navi da pesca che pescano nelle acque territoriali elleniche, l'esenzione è limitata ai combustibili e ai lubrificanti;

d) il noleggio di navi e la locazione di aeroscafi, in quanto destinati all'ulteriore effettuazione di operazioni imponibili o di operazioni esentate con diritto di deduzione dell'imposta a monte. Sono eccettuati il noleggio e la locazione di navi o aeroscafi ad uso privato, destinati allo svago o allo sport (...)».

Controversia principale e questioni pregiudiziali

5 La ditta Elmeka ha come oggetto sociale l'utilizzo di una nave cisterna con la quale effettua all'interno della Grecia trasporti di prodotti petroliferi per conto di vari noleggiatori, fornitori di combustibili liquidi.

6 Nel corso di un controllo fiscale dei libri e dei documenti contabili dell'Elmeka relativi agli esercizi 1994, 1995 e 1996, veniva accertato che tra i noleggiatori fornitori vi era anche la società panamense Oceanic International Bunkering SA (in prosieguo: l'«Oceanic»), il cui oggetto sociale è il commercio di prodotti petroliferi. Veniva inoltre accertato che l'Elmeka non fatturava l'IVA sul nolo lordo riscosso in base a ciascuna polizza di carico rilasciata per i trasporti di prodotti petroliferi destinati al rifornimento di navi in Grecia per conto della società Oceanic, ritenendo che tali scambi fossero esentati da tale imposta.

7 Con lettera in data 21 giugno 1994 indirizzata alla Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios (servizio delle imposte del Pireo incaricato degli affari marittimi, in prosieguo: il «servizio delle imposte del Pireo»), l'Elmeka si informava se, nell'ambito del rifornimento da parte della sua nave cisterna, per conto della società Oceanic, a navi che effettuavano viaggi all'estero e che trasportavano carburanti provenienti da raffinerie della rada del porto del Pireo, essa fosse

legalmente tenuta a fatturare l'IVA nella polizza di carico rilasciata alla detta società, o se fosse esentata, e in tal caso ai sensi di quale procedura, in base alla legge n. 1642/1986. Rispondendo a tale domanda, il servizio delle imposte del Pireo le segnalava che le polizze in parola erano esenti da IVA.

8 In conseguenza dell'abrogazione, con effetto dal 1° gennaio 1993, dell'esenzione dall'IVA di cui beneficiavano i servizi di trasporto di prodotti petroliferi, i servizi forniti dall'Elmeka sono stati assoggettati all'IVA, in quanto aventi luogo all'interno del paese a prescindere dal fatto che il destinatario di tali servizi avesse la sede al di fuori della Comunità. Date tali circostanze, l'amministrazione tributaria competente addebitava all'Elmeka, con tre decisioni relative ai tre esercizi controversi, cioè il 1994 (causa C-183/04), il 1995 (causa C-182/04) e il 1996 (causa C-181/04), il pagamento della differenza dell'imposta dovuta nonché di una maggiorazione a motivo delle dichiarazioni inesatte per ogni anno interessato, e di una multa.

9 L'Elmeka presentava ricorso contro tali decisioni dinanzi al Dioikitiko Protodikeio Peiraios (Tribunale amministrativo di primo grado del Pireo). Avendo quest'ultimo respinto il ricorso, tale società impugnava la sentenza dinanzi al Dioikitiko Efeteio Peiraios (Corte amministrativa d'appello del Pireo) il quale, dopo aver annullato la sentenza di primo grado, riconosceva che nella fattispecie, se un comportamento del servizio delle imposte del Pireo, manifestato con atti positivi, aveva ingenerato in capo al soggetto passivo il convincimento stabile e giustificato di non essere assoggettato all'IVA, con la conseguenza che l'interessato non l'aveva ripercossa sul consumo, tale soggetto passivo non era assoggettato alla detta imposta se, con l'addebitamento a posteriori, veniva posta in pericolo la stabilità finanziaria della sua impresa. Tale motivo di annullamento veniva però respinto perché l'Elmeka non aveva fatto valere elementi concreti riferentisi alla sua situazione finanziaria e quindi non aveva dimostrato il ricorrere di uno dei presupposti d'applicazione della regola relativa all'esistenza di un convincimento stabile e giustificato. Il Dioikitiko Efeteio Peiraios giudicava altresì che i trasporti di carburante effettuati dall'Elmeka non rientravano nell'ambito di applicazione dell'art. 22, n. 1, lett. c), della legge

n. 1642/1986, e che la decisione dell'amministrazione tributaria competente 5 giugno 1997, n. 6, aveva giustamente addebitato l'IVA alla detta società. Il ricorso veniva quindi respinto sotto questo profilo.

10 L'Elmeka impugnava pertanto tale sentenza di rigetto dinanzi al Symvoulio tis Epikrateias (Consiglio di Stato), che decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali, che presentano un'identica formulazione in ciascuna delle cause da C-181/04 a C-183/04:

«1) Se l'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva (...) a cui rinvia la disposizione dell'art. 15, n. 5, di tale direttiva, riguardi il noleggio tanto di navi d'alto mare che effettuano il trasporto a pagamento di passeggeri quanto anche di navi usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca, o riguardi il noleggio di navi d'alto mare e solo esso, quando, in questo secondo caso, la disciplina ai sensi dell'art. 22, n. 1, lett. d), della legge n. 1642/1986 sia più ampia di quella della direttiva, relativamente alla categoria delle navi che il noleggio riguarda.

2) Se per l'esenzione dall'imposta, ai sensi del disposto dell'art. 15, n. 8, della sesta direttiva di cui sopra, sia necessaria la prestazione di un servizio allo stesso armatore, o se l'esenzione venga accordata anche per un servizio prestato ad un terzo alla sola condizione che venga realizzato per un bisogno diretto delle navi menzionate al n. 5 dell'art. 15, e cioè delle navi di cui alle lettere a) e b) del n. 4 di tale articolo.

3) Se sia consentito o no, e a quali condizioni, secondo le norme e i principi comunitari che disciplinano l'applicazione dell'[IVA], l'addebitamento del

tributo per un periodo passato qualora la sua mancata ripercussione, per tale periodo, sulla controparte contrattuale da parte del debitore dell'imposta e, di conseguenza, il suo mancato versamento al fisco, siano dovuti alla convinzione del debitore che l'imposta non dovesse essere ripercossa e tale convinzione sia stata causata da un comportamento dell'amministrazione tributaria».

11 Con ordinanza del presidente della Corte 16 gennaio 2004, le cause da C-181/04 a C-183/04 sono state riunite ai fini delle fasi scritta ed orale, nonché della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

12 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se il criterio della destinazione «alla navigazione d'alto mare», citato all'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva — al quale rimanda il n. 5 del medesimo articolo — si riferisca unicamente a navi adibite al trasporto a pagamento di passeggeri, ovvero anche alle navi usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca.

13 Il governo ellenico e la Commissione delle Comunità europee sono concordi nel ritenere che le disposizioni dell'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva riguardino le navi solo quando sono adibite alla navigazione d'alto mare e sono usate per il

trasporto a pagamento di passeggeri o nell'esercizio di attività commerciali, industriali o della pesca. Il governo italiano ritiene invece che le dette disposizioni debbano essere interpretate nel senso che l'esenzione da esse prevista riguarda, da un lato, le navi adibite alla navigazione d'alto mare e che effettuano il trasporto a pagamento di passeggeri e, dall'altro, quelle usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali o della pesca.

14 A questo proposito, nonostante talune versioni linguistiche dell'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva si prestino ad interpretazioni discordanti, la struttura e lo scopo di tale disposizione suggeriscono che il criterio dell'impiego in alto mare si debba applicare a tutti i tipi di navi menzionati nella detta disposizione. Dall'intitolazione dello stesso articolo, ossia «Esenzione delle operazioni all'esportazione fuori della Comunità, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali», emerge che le disposizioni di tale articolo mirano ad esentare dall'IVA, a determinate condizioni, le cessioni di beni destinati all'approvvigionamento delle navi. L'applicazione del criterio della navigazione d'alto mare non consente l'esenzione per molte navi adibite alla navigazione in mare che esercitano attività commerciali, industriali o della pesca, se queste attività non sono svolte in alto mare. Se si dovesse intendere che tale disposizione non riguarda soltanto le navi adibite alla navigazione d'alto mare, il n. 4, lett. b), del medesimo articolo, che prevede anch'esso un'esenzione del genere per le navi adibite alla pesca costiera, sarebbe superfluo.

15 Inoltre, l'interpretazione secondo cui l'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva si applica alle sole navi adibite alla navigazione d'alto mare, corrisponde alla giurisprudenza costante della Corte, secondo la quale le esenzioni dall'IVA devono essere interpretate in maniera restrittiva, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze 26 giugno 1990, causa C-185/89, Velker International Oil Company, Racc. pag. I-2561, punto 19, e 16 settembre 2004, causa C-382/02, Cimber Air, Racc. pag. I-8379, punto 25).

16 Pertanto, si deve risolvere la prima questione nel senso che l'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva, al quale rinvia il n. 5 del medesimo articolo, si applica non soltanto alle navi adibite alla navigazione d'alto mare e utilizzate nel trasporto a pagamento di passeggeri, ma anche alle navi adibite alla navigazione d'alto mare che esercitano attività commerciali, industriali o della pesca.

Sulla seconda questione

17 Con la seconda questione, il giudice del rinvio vuole sostanzialmente sapere se l'esenzione di cui all'art. 15, n. 8, della sesta direttiva riguardi soltanto le prestazioni di servizi effettuate per sopperire ai bisogni immediati delle navi, considerate al n. 5 del medesimo articolo, e del loro carico e che sono destinate allo stesso armatore, o se l'esenzione possa essere accordata anche quando tali prestazioni sono fornite ad un terzo.

18 A questo proposito, occorre ricordare che le cause pendenti dinanzi al giudice del rinvio riguardano operazioni di trasporto di carburante effettuate dall'Elmeka per conto della Oceanic, che vende il combustibile agli armatori delle navi in parola. Infatti, l'Elmeka non fornisce le proprie prestazioni direttamente agli armatori, ma alla Oceanic, la quale provvede essa stessa alla cessione dei beni ai detti armatori.

19 I governi ellenico ed italiano, nonché la Commissione, ritengono che, per poter beneficiare dell'esenzione prevista all'art. 15, n. 8, della sesta direttiva, le prestazioni di servizi devono essere fornite all'armatore stesso.

20 Occorre rammentare che 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 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC, Racc. pag. I-3017, punto 21; 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kügler, Racc. pag. I-6833, punto 25, e Cimber Air, cit., punto 23). D'altronde, come è stato ricordato al punto 15 della presente sentenza, le esenzioni dall'IVA devono essere interpretate in maniera restrittiva.

21 Le operazioni di rifornimento di navi, menzionate all'art. 15, n. 4, della sesta direttiva, sono esentate in quanto sono equiparate ad operazioni all'esportazione (v., in tal senso, sentenza Velker International Oil Company, cit., punto 21).

22 Come, nel caso di operazioni all'esportazione, l'esenzione di diritto di cui all'art. 15, n. 1, della sesta direttiva si applica esclusivamente alle cessioni finali di beni spediti o trasportati dal venditore o per suo conto al di fuori della Comunità, così l'esenzione di cui al n. 4 del medesimo articolo si può applicare unicamente alle cessioni di beni all'armatore che utilizzerà tali beni per il rifornimento e non può essere pertanto estesa alle cessioni di beni effettuate in uno stadio commerciale anteriore (v., in tal senso, sentenza Velker International Oil Company, cit., punto 22).

23 Infatti, l'estensione dell'esenzione agli stadi che precedono la cessione finale dei beni all'armatore richiederebbe che gli Stati organizzassero meccanismi di controllo e di sorveglianza per assicurare che i beni ceduti in esenzione fiscale raggiungano la loro ultima destinazione. Questi meccanismi si tradurrebbero, per gli Stati e per gli operatori interessati, in costrizioni inconciliabili con la «corretta e semplice applicazione delle esenzioni» di cui alla prima frase dell'art. 15 della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza Velker International Oil Company, cit., punto 24).

24 Orbene, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 28 delle sue conclusioni, le considerazioni che motivano tale sentenza sono applicabili anche all'esenzione delle prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 15, n. 8, della sesta direttiva. Di conseguenza, per garantire un'applicazione coerente della sesta direttiva nel suo insieme, l'esenzione prevista da tale disposizione si applica unicamente alle prestazioni di servizi direttamente fornite all'armatore e non può pertanto essere estesa a quelle effettuate in uno stadio commerciale anteriore.

25 Occorre pertanto risolvere la seconda questione dichiarando che l'art. 15, n. 8, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'esenzione da esso prevista riguarda prestazioni di servizi direttamente fornite all'armatore per sopperire ai bisogni immediati delle navi.

Sulla terza questione

26 Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se, secondo le norme e i principi comunitari che disciplinano l'applicazione dell'IVA, un atto dell'amministrazione tributaria nazionale che autorizza un soggetto passivo a non ripercuotere l'IVA sulla sua controparte contrattuale possa, sebbene tale atto sia illegittimo, far sorgere un legittimo affidamento del soggetto passivo che osta al pagamento a posteriori della detta imposta.

27 La Commissione considera che il principio della tutela del legittimo affidamento non consente di esigere il pagamento a posteriori dell'IVA che il soggetto passivo non ha ripercosso sulla sua controparte contrattuale durante gli esercizi controversi e non ha versato all'amministrazione tributaria, allorché il comportamento di quest'ultima nel corso di vari anni ha fatto sorgere nel soggetto passivo il legittimo convincimento di non essere tenuto a ripercuotere tale imposta. All'udienza, la

Commissione ha però aggiunto che la circostanza che l'informazione non sia stata comunicata dall'amministrazione tributaria competente potrebbe eventualmente avere come risultato una valutazione diversa.

28 Il governo ellenico ritiene invece che le disposizioni comunitarie in materia di IVA non ostino al recupero retroattivo di un'imposta che non è stata versata all'amministrazione tributaria perché il soggetto passivo era convinto di non essere tenuto a ripercuoterla, qualora tale convincimento sia dovuto ad un'interpretazione delle pertinenti disposizioni di legge fornita, su richiesta del soggetto passivo, da un'autorità dell'amministrazione tributaria e, in particolare, qualora tale autorità non fosse competente a fornire una risposta a tale domanda.

29 Il governo italiano considera che il giusto equilibrio tra la salvaguardia dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, da un lato, e l'esigenza di rispettare la normativa comunitaria in materia di IVA, dall'altro, deve avere come conseguenza che, nelle cause principali, lo Stato ellenico possa certamente procedere al recupero dell'imposta, ma non infliggere una multa o esigere il pagamento di interessi.

30 Dalle decisioni di rinvio emerge che sono in causa decisioni provvisorie del 5 giugno 1997 dell'amministrazione tributaria competente, riguardanti la riscossione dell'IVA dovuta per gli esercizi 1994 (causa C-183/04), 1995 (causa C-182/04) e 1996 (causa C-181/04), che comportano la revoca di un documento di esenzione dalla detta imposta precedentemente adottato dal servizio delle imposte del Pireo.

31 A tal riguardo, secondo costante giurisprudenza della Corte, i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario; pertanto devono essere rispettati dalle istituzioni comunitarie ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive comunitarie (v., in particolare, sentenze 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgocodex, Racc. pag. I-8153, punto 26, e 26 aprile 2005, causa C-376/02, «Goed Wonen», Racc. pag. I-3445, punto 32). Le autorità nazionali sono perciò tenute a rispettare il principio della tutela del legittimo affidamento degli operatori economici.

32 Per quanto riguarda il principio della tutela del legittimo affidamento del beneficiario dell'atto favorevole, occorre, in primo luogo, verificare se gli atti dell'autorità amministrativa abbiano ingenerato fondate aspettative in capo ad un operatore economico prudente ed accorto (v., in tal senso, sentenze 10 dicembre 1975, cause riunite da 95/74 a 98/74, 15/75 e 100/75, Union nationale des coopératives agricoles de céréales e a./Commissione e Consiglio, Racc. pag. 1615, punti 43-45, e 1° febbraio 1978, causa 78/77, Lührs, Racc. pag. 169, punto 6). Se la risposta a tale quesito dà esito positivo, occorre, in secondo luogo, accertare la legittimità di tali aspettative.

33 Nel caso di specie, come esposto nelle decisioni di rinvio, l'Elmeka ha inoltrato al servizio delle imposte del Pireo una domanda volta a sapere se, per l'attività di rifornimento delle navi, essa era esentata dal pagamento dell'IVA, ai sensi dell'art. 22 della legge n. 1642/1986, e, in tal caso, in base a quale procedura. Il detto servizio le ha risposto dichiarando che le polizze di carico erano esenti dall'IVA conformemente al disposto del detto art. 22, lett. c) e d).

34 Si deve inoltre rilevare che il governo ellenico ha fatto presente, sia nelle sue osservazioni scritte sia all'udienza, che esiste un'espressa disposizione di diritto

interno che designa l'autorità nazionale competente a rispondere alle domande poste dai cittadini in ordine a problemi giuridici in materia di fiscalità.

35 Al riguardo, spetta al giudice nazionale verificare se l'Elmeka, la quale ha come oggetto sociale l'utilizzo di una nave cisterna con cui effettua trasporti di prodotti petroliferi per conto di vari noleggiatori, potesse ragionevolmente presumere che il servizio delle imposte del Pireo fosse competente a decidere sull'applicazione dell'esenzione alla sua attività.

36 Alla luce di quanto su esposto, si deve risolvere la terza questione nel senso che, nell'ambito del sistema comune di IVA, le autorità tributarie nazionali sono tenute a rispettare il principio della tutela del legittimo affidamento. Spetta al giudice del rinvio valutare se, nelle circostanze delle cause principali, il soggetto passivo potesse ragionevolmente presumere che la decisione controversa fosse stata adottata da un'autorità competente.

Sulle spese

37 Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

1) **L'art. 15, n. 4, lett. a), 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, al quale rinvia il n. 5 del medesimo articolo, come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, si applica non soltanto alle navi adibite alla navigazione d'alto mare, e utilizzate nel trasporto a pagamento di passeggeri, ma anche alle navi adibite alla navigazione d'alto mare che esercitano attività commerciali, industriali o della pesca.**

2) **L'art. 15, n. 8, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che l'esenzione da esso prevista riguarda le prestazioni di servizi direttamente fornite all'armatore per sopperire ai bisogni immediati delle navi.**

3) **Nell'ambito del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, le autorità tributarie nazionali sono tenute a rispettare il principio della tutela del legittimo affidamento. Spetta al giudice del rinvio valutare se, nelle circostanze delle cause principali, il soggetto passivo potesse ragionevolmente presumere che la decisione controversa fosse stata adottata da un'autorità competente.**

Firme