CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
CHRISTINE STIX-HACKL
presentate il 1° dicembre 2005 [1]

I — Introduzione

1. Nel presente procedimento di pronuncia pregiudiziale il Symvoulio tis Epikrateias (Consiglio di Stato) greco chiede alla Corte di interpretare l'art. 15 della sesta direttiva IVA del Consiglio, 77/388/CEE [2] (in prosieguo: la «sesta direttiva») concernente l'esenzione delle operazioni all'esportazione, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali in relazione alle tariffe di nolo per il trasporto di combustibili per l'approvvigionamento delle navi. Inoltre, nel caso in cui l'esenzione non sia applicabile, il giudice vuole sapere in che misura il comportamento dell'amministrazione tributaria possa far sorgere in capo al soggetto passivo un legittimo affidamento meritevole di tutela in base al principio della tutela del legittimo affidamento, che osti all'addebitamento dell'imposta sul valore aggiunto per un periodo passato.

II — Contesto normativo

A — *Diritto comunitario*

2. L'art. 15 della sesta direttiva dispone, tra l'altro, 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 — Lingua originale: il tedesco.

2 — 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).

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 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 n. 5, destinate a sopperire ai bisogni immediati delle navi ivi considerate e del loro carico; (...)».

B — *Normativa nazionale*

3. L'art. 22 della legge 1642/1986, che traspone la sesta direttiva nel diritto greco, durante il periodo considerato nella controversia in oggetto, recitava tra l'altro:

«Sono esentate dall'imposta:

a) La cessione e l'importazione di navi destinate ad essere impiegate nella navigazione commerciale, 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 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 delle navi, di mezzi galleggianti e di aeroscali, i quali sono 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 per 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 operazioni esentate con diritto di deduzione dall'imposta a monte. Sono eccettuati il noleggio e la locazione di navi o aeroscafi ad uso privato, destinati allo svago o allo sport. Il noleggio di navi turistiche professionali di cui alla legge 438/1976 (FEK A' 256) viene esentato in quanto esse fanno scalo nell'effettuazione dei loro viaggi anche in porti all'interno della Grecia (...) Le disposizioni di questa lettera che riguardano le navi di cui alla legge 438/1976 si applicano anche alle altre navi professionali; (...)»

III — Fatti, causa principale e questioni pregiudiziali

4. La ditta Elmeka utilizza una propria nave cisterna con la quale effettua all'interno del paese trasporti di prodotti petroliferi per conto di vari noleggiatori, fornitori di combustibili liquidi.

5. Nel corso del controllo fiscale dei libri e documenti dell'impresa relativi agli anni 1994, 1995 e 1996, la competente autorità tributaria nazionale ha accertato che tra i noleggiatori-fornitori vi era anche la società di nome Oceanic Internationale Bunkering con sede in Panama, il cui oggetto sociale è il commercio di prodotti petroliferi e di lubrificanti. Le autorità hanno inoltre accertato che la ditta Elmeka non ha addebitato alla summenzionata società l'imposta sul valore aggiunto sul nolo lordo riscosso di volta in volta in base alle polizze di carico

rilasciate per i trasporti di prodotti petroliferi destinati al rifornimento di navi all'interno del paese, ritenendo che tali scambi fossero esentati dall'imposta di cui trattasi.

6. Con lettera del 21 giugno 1994 l'attrice aveva rivolto al servizio finanziario dello Stato delle navi del Pireo la domanda sulla questione se, per il rifornimento di combustibile - dalle raffinerie nella «rada» del porto del Pireo - a navi che effettuano viaggi marittimi all'estero, essa fosse tenuta, in base alla legge, ad addebitare l'imposta sul valore aggiunto nella polizza di carico rilasciata alla società Oceanic International Bunkering, o se fosse esentata, e in tal caso ai sensi di quale procedura, in base alla legge 1642/1986. Con lettera del 24 giugno 1994 la suddetta autorità ha risposto che la polizza di carico in questione è esentata dall'imposta sul valore aggiunto.

7. Con la motivazione che, in conseguenza dell'abrogazione con effetto dal 1° gennaio 1993, dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto dei servizi di trasporto di prodotti petroliferi, i servizi forniti dalla ricorrente sarebbero diventati soggetti ad imposta sul valore aggiunto in quanto aventi luogo all'interno del paese, l'autorità tributaria competente ha emanato, in data 5 giugno 1997, alcune decisioni riguardanti gli esercizi controversi, vale a dire dal 1° gennaio al 31 dicembre 1994 (causa C-183/04), dal 1° gennaio al 31 dicembre 1995 (causa C-182/04) e dal 1° gennaio al 31 dicembre 1996 (causa C-183/04), con le quali ha addebitato alla ricorrenteil pagamento della differenza di imposta, di un'imposta aggiuntiva per ogni esercizio in questione, a causa delle dichiarazioni inesatte da essa presentate, e di una multa.

8. L'attrice ha dapprima presentato ricorso contro le decisioni controverse dinanzi al Dioikitiko Protodikeio [Tribunale amministrativo di primo grado] del Pireo. Tale ricorso è stato respinto. Essa ha impugnato tale sentenza dinanzi al Dioikitiko Efeteio (Corte d'appello amministrativa) del Pireo, che ha dichiarato parzialmente nulla la sentenza di primo grado. In linea di principio esso ha espresso il parere secondo cui, quando dal comportamento dell'Amministrazione, manifestato con atti positivi, è stato ingenerato in capo al soggetto passivo per lungo tempo il convincimento stabile e, secondo la comune esperienza giustificato, di non essere assoggettato all'imposta sul valore aggiunto, con la conseguenza che esso non debba ripercuotere quest'ultima sul consumatore, non è consentito l'addebitamento dell'imposta per il passato, se con tale addebitamento viene posta in pericolo la stabilità finanziaria della sua impresa. L'attrice non avrebbe tuttavia fatto valere un pericolo di squilibrio finanziario che la riguardasse. Il Dioikitiko Efeteio ha altresì deciso che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto riguarda solo le cessioni di combustibili effettuate direttamente dagli stessi fornitori e non i trasporti che vengono compiuti per conto del fornitore da trasportatori, come nel caso di specie la ricorrente. Di conseguenza il Dioikitiko Efeteio ha deciso che l'attrice fosse giustamente debitrice del tributo principale, ma non dell'imposta aggiuntiva e della multa, in quanto l'attrice avrebbe esclusivamente seguito le istruzioni dell'autorità tributaria.

9. Contro tale sentenza l'attrice ha avviato un procedimento di impugnazione dinanzi al Symvoulio tis Epikrateias (Consiglio di Stato). Nell'ambito di questo procedimento, con ordinanza del 3 marzo 2004 depositata nella cancelleria della Corte il 19 aprile 2004, il Symvoulio tis Epikrateias chiede che la Corte di giustizia delle Comunità europee si pronunci in via pregiudiziale sulle seguenti questioni:

1. Se l'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio, 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (direttiva 77/388/CEE), alla quale 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 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 lettère 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'imposta sul valore aggiunto, 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.

IV — Sulla prima questione pregiudiziale

10. Al fine di constatare se le tariffe di nolo per i trasporti di combustibili di cui trattasi rientrino nelle esenzioni previste ai nn. 5 o 8 dell'art. 15 della sesta direttiva, con la prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio vuole innanzitutto sapere in sostanza se il criterio, citato nel n. 4, lett. a), dell'art. 15 della sesta direttiva — al quale rimandano

entrambi i punti summenzionati — dell'impiego di navi «in alto mare» si riferisca solo a navi adibite al trasporto a pagamento di passeggeri, ovvero anche alle navi, citate in tale disposizione, che vengono usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca.

A — *Argomenti sostanziali delle parti*

11. La Commissione ritiene che le disposizioni dell'art. 15, n. 4, lett. a) della sesta direttiva riguardino solo le navi adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri, usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca. I criteri sarebbero quindi applicabili cumulativamente a tutte le navi interessate.

12. Il governo ellenico condivide tale interpretazione.

13. Il governo italiano, per contro, è del parere che le disposizioni dell'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva dovrebbero essere interpretate nel senso che l'esenzione riguarda, da un lato, le navi adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri, e dall'altro le navi usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca.

B — *Valutazione*

14. Come rilevato dalla Commissione nelle sue osservazioni, la maggior parte delle versioni linguistiche dell'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva, sottolinea certamente che, ai sensi di tale disposizione, rientrano nell'esenzione solo le navi adibite sia alla navigazione d'alto mare, sia al trasporto a pagamento di passeggeri, usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca. Tuttavia, alcune versioni linguistiche ammettono, tra l'altro, anche l'interpretazione in base alla quale solo le navi adibite al trasporto di passeggeri devono essere anche adibite alla navigazione d'alto mare, al fine di poter rientrare in tale esenzione. Pertanto, il confronto delle diverse versioni linguistiche, ovvero l'interpretazione in base al tenore letterale, non è conclusiva.

15. Il contesto e lo scopo della disposizione in questione [3] suggeriscono, tuttavia, che il criterio dell'impiego in alto mare si riferisce a tutti i tipi di navi menzionati in tale disposizione.

3 — V. sentenze 24 febbraio 2000, causa C-434/97, Commissione/Francia (Racc. pag. I-1129, punto 22), e 27 marzo 1990, causa 372/88, Cricket St. Thomas (Racc. pag. I-1345, punto 19).

16. In primo luogo va infatti rilevato che l'art. 15, n. 4, lett. b), della sesta direttiva, prevede espressamente un'esenzione per le navi adibite alla pesca costiera. Come appropriatamente sostenuto dal governo ellenico, tale disposizione sarebbe ridondante ove il criterio dell'impiego «in alto mare» si riferisse esclusivamente alle navi adibite al trasporto di passeggeri, per cui tutte le navi adibite alla pesca sarebbero esentate dall'imposta sul valore aggiunto già ai sensi dell'art. 15, n. 4, lett. a).

17. In secondo luogo tale interpretazione è confermata anche dallo scopo e dalla finalità dell'esenzione controversa. Dal titolo dell'art. 15 («Esenzione delle operazioni all'esportazione, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali») emerge infatti che le disposizioni dell'art. 15 della sesta direttiva mirano, in generale, ad esentare dall'imposta sul valore aggiunto forniture e prestazioni di servizi destinate a navi e aeromobili impiegati nel traffico internazionale [4].

18. Se il criterio dell'impiego «in alto mare»si riferisse solo alle navi adibite al trasporto di passeggeri, in assenza di tale criterio rientrerebbero inoltre nell'esenzione numerose navi che non lasciano mai il territorio dello Stato e precisamente, ad esempio, sia le navi effettivamente adibite alla navigazione in mare, ma solo ai fini della navigazione costiera o adibite alla pesca nella zona economica dello Stato membro interessato, sia le navi impiegate esclusivamente nel traffico nazionale per scopi commerciali o di pesca in acque continentali o fiumi.

19. Un'interpretazione, secondo cui nell'art. 15, n. 4, lett. a), non rientrerebbero solo le navi adibite alla navigazione d'alto mare, non corrisponderebbe del resto, a mio avviso, nemmeno alla giurisprudenza costante, secondo cui le esenzioni dall'imposta sul valore aggiunto devono essere interpretate in maniera restrittiva, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo [5].

20. Alla luce di quanto sopra, propongo di rispondere alla prima questione pregiudiziale che l'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva, al quale rinvia l'art. 15, n. 5, di tale direttiva, si riferisce solo alle navi adibite alla naviga-

4 — La Commissione ha confermato quanto sopra in una successiva proposta per una disciplina comunitaria più precisa in materia di imposta sul valore aggiunto ai prodotti di rifornimento delle navi, degli aeromobili e dei treni internazionali: vedi la proposta di direttiva del Consiglio 23 gennaio 1980, concernente il regime comunitario applicabile in materia di imposta sul valore aggiunto e di accise ai prodotti di rifornimento delle navi, degli aeromobili e dei treni internazionali (GU C 31, pag. 10). Nella motivazione della proposta si afferma che la sesta direttiva «[contiene] nell'art. 15, disposizioni in virtù delle quali, a determinate condizioni, la cessione di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi e aeromobili impiegati nel traffico internazionale deve essere esentata dall'imposta».

5 — Sentenze 20 novembre 2003, causa C-212/01, Unterpertinger (Racc. pag. I-13859, punto 34), 10 settembre 2002, causa C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler (Racc. pag. I-6833, punto 28), 5 giugno 1997, causa C-2/95, Sparekassernes Datacenter (Racc. pag. I-3017, punto 20) nonché 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. 1737, punto 13).

zione d'alto mare, utilizzate nel trasporto a pagamento di passeggeri e nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca.

21. Infine, occorre altresì segnalare che spetta al giudice nazionale accertare, alla luce di tale risposta, se la disposizione nel diritto greco soddisfi i presupposti della sesta direttiva relativamente alla categoria delle navi a cui il noleggio si riferisce.

V — Sulla seconda questione pregiudiziale

22. Con la seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio vuole sostanzialmente sapere se l'esenzione dall'imposta ai sensi dell'art. 15, n. 8, della sesta direttiva, presupponga la prestazione di un servizio allo stesso armatore di una nave adibita alla navigazione d'alto mare, o se l'esenzione possa essere accordata anche per un servizio prestato ad un terzo alla sola condizione che venga realizzato per un bisogno diretto di tale nave.

A — *Argomenti sostanziali delle parti*

23. La Commissione, come pure il governo greco e il governo italiano, sono del parere che, ai fini dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 15, n. 8, della sesta direttiva, il servizio debba essere prestato allo stesso armatore.

B — *Valutazione*

24. Occorre innanzitutto ricordare l'operazione rilevante nella fattispecie, ovvero l'effettuazione del trasporto di combustibili per l'approvvigionamento di navi da parte dell'Elmeka per il noleggiatore-fornitore Oceanic International Bunkering, che vende il combustibile agli armatori delle navi in oggetto. L'Elmeka non presta quindi i propri servizi direttamente a questi ultimi, bensì al noleggiatore-fornitore, il quale fornisce il combustibile agli armatori nell'ambito di una fornitura esente da imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 15, n. 4, lett. a), purché siano soddisfatte tutte le condizioni per tale esenzione.

25. Come sostenuto dalle parti intervenute in questo procedimento, nella causa Velker la Corte ha deciso che il disposto dell'art. 15, n. 4, relativo all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto delle cessioni di beni destinati al rifornimento di navi, deve essere interpretato nel senso che si può applicare unicamente alle cessioni di merci all'armatore che utilizzerà queste ultime per il rifornimento e non può essere pertanto esteso alle cessioni di tali merci effettuate in uno stadio commerciale anteriore [6].

6 — Sentenza 26 giugno 1990, causa C-185/89, Velker (Racc. pag. I-2561, punti 22 e 30).

26. In quella motivazione la Corte ha innanzitutto rimandato all'interpretazione restrittiva da attribuirsi in particolare alle esenzioni che comportano una deroga alla regola della tassazione delle operazioni realizzate «all'interno del paese [7]». Essa ha altresì rilevato che le operazioni menzionate nell'art. 15, n. 4, sono esentate dall'imposta sul valore aggiunto in quanto equiparate alle operazioni all'esportazione, in relazione alle quali l'esenzione prevista dall'art. 15, n. 1, si applica esclusivamente alle cessioni finali di merci esportate dal venditore o per suo conto [8].

27. Infine, si rimanda alle seguenti considerazioni della Corte in tale sentenza: «L'estensione dell'esenzione agli stadi che precedono la cessione finale delle merci all'armatore richiederebbe che gli Stati organizzassero meccanismi di controllo e di sorveglianza per assicurare che le merci cedute in esenzione fiscale raggiungano la loro ultima destinazione. Lungi dal comportare una semplificazione amministrativa, 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 [9]».

28. A mio avviso, le considerazioni che motivano tale sentenza sono applicabili anche all'esenzione delle prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 15, n. 8. Non vi sono nemmeno ragioni evidenti per le quali nella fattispecie, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, si debba effettuare di volta in volta una differenziazione tra la cessione di beni e la prestazione di servizi — a navi adibite alla navigazione d'alto mare.

29. Alla luce della sentenza Velker ritengo pertanto che, analogamente al caso disciplinato dall'art. 15, n. 4, della cessione di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi adibite alla navigazione d'alto mare, anche i servizi destinati a sopperire ai bisogni immediati di una corrispondente nave adibita alla navigazione d'alto mare debbano essere prestati all'armatore di tale nave al fine di poter rientrare nell'esenzione ai sensi dell'art. 15, n. 8.

30. Alla luce di quanto sopra, propongo di rispondere alla seconda questione pregiudiziale che l'esenzione di cui al disposto dell'art. 15, n. 8, della sesta direttiva, richiede la prestazione di un servizio allo stesso armatore.

VI — Sulla terza questione pregiudiziale

31. Con la terza questione pregiudiziale si chiede in sostanza in che misura le norme e i

7 — V. punti 19 e 20 della sentenza.
8 — V. punti 21 e 22 della sentenza.
9 — V. punto 24 della sentenza.

principi comunitari che disciplinano l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, e in particolare i principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, ostino all'addebitamento dell'imposta per un periodo passato, tenuto conto delle circostanze di cui alla causa principale.

A — *Argomenti sostanziali delle parti*

32. La Commissione sostiene in proposito che, sia la giurisprudenza costante della Corte in materia di revoca di atti amministrativi favorevoli, sia la giurisprudenza pertinente in materia di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, nella fattispecie corroborano la tesi dell'applicazione del principio del legittimo affidamento. In udienza la Commissione ha tuttavia aggiunto che la circostanza, esposta dal governo greco solo nella sua opinione scritta sulla domanda di pronuncia pregiudiziale, in base alla quale l'informazione in ordine all'esenzione non è stata rilasciata all'Elmeka dall'autorità competente, potrebbe eventualmente avere come risultato una valutazione diversa.

33. Il governo ellenico parte dal presupposto che l'applicabilità del principio del legittimo affidamento dovrebbe essere oggetto di una valutazione comparativa tra l'esistenza di un legittimo affidamento da un lato, e il principio di legalità dall'altro. Nella fattispecie, le disposizioni comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto non osterebbero al recupero retroattivo dell'IVA, perché l'invocato convincimento del soggetto passivo sarebbe da ricondurre, tra l'altro, al fatto che, su richiesta della ricorrente, l'informazione in questione sarebbe stata rilasciata da un'autorità tributaria non legalmente competente a fornire la risposta a tale domanda.

34. Il governo italiano afferma che, con riguardo alla giurisprudenza della Corte e in special modo alla sentenza Gemeente Leusden [10], la valutazione comparativa tra i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento da un lato, e la necessità di osservare le disposizioni comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto dall'altro, dovrebbe avere come conseguenza che lo stesso Stato membro possa certamente procedere al recupero dell'IVA, ma non della multa o degli interessi.

B — *Valutazione*

35. Anzitutto va ricordato che, per attuare la normativa comunitaria, le autorità nazionali agiscono, in linea di principio, applicando i criteri di forma e di sostanza del loro diritto nazionale, fatti salvi, tuttavia, i limiti posti dal

10 — Sentenza 29 aprile 2004 nelle cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep (Racc. pag. I-5337).

diritto comunitario, inclusi i principi generali di diritto comunitario [11].

36. Ciò si applica anche alla determinazione e alla riscossione dell'imposta sul valore aggiunto da parte delle autorità nazionali. La sesta direttiva IVA non disciplina, in quanto tale, un addebitamento dell'imposta a posteriori, come quello costituente oggetto della fattispecie in questione. Il giudice del rinvio vuole sapere se, o in che misura, una siffatta applicazione dell'imposta sia ammissibile, specialmente con riguardo alla circostanza che il convincimento del debitore in ordine all'esenzione della prestazione da esso fornita è stato causato da un'informazione dell'amministrazione tributaria.

37. A questo proposito si deve innanzitutto ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, il principio della tutela del legittimo affidamento fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario e che, pertanto, la sua osservanza in sede di attuazione della normativa comunitaria si impone sia alle istituzioni comunitarie, sia agli Stati membri — ovvero ad ogni autorità nazionale incaricata di applicare il diritto comunitario [12].

38. Da ciò la Corte ha in primo luogo lato dedotto che è da considerarsi ammissibile che una normativa nazionale garantisca, in un ambito come, ad esempio, il recupero di aiuti comunitari indebitamente versati, la tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto. Le normative nazionali non devono peraltro risolversi nel rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'attuazione della normativa comunitaria e l'applicazione delle norme interne deve avvenire in modo non discriminatorio rispetto ai procedimenti intesi alla definizione di controversie esclusivamente nazionali dello stesso tipo. Inoltre, va tenuto in debito conto l'interesse della comunità [13].

39. In secondo luogo, in una serie di sentenze, la Corte ha tuttavia valutato le misure nazionali, in particolare le normative nazionali adottate in materia di imposta sul valore aggiunto, anche direttamente in relazione ai principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto [14].

40. Così, ad esempio, essa ha rilevato che la qualità di soggetto passivo, una volta riconosciuta, non può più essere ritirata con effetto retroattivo, al di fuori di situazioni fraudo-

11 — Sentenze 9 ottobre 2001 nelle cause riunite C-80/99, C-81/99 e C-82/99, Flemmer e a. (Racc pag. I-7211, punto 55) e 21 settembre 1983 nelle cause riunite da 205/82 a 215/82, Deutsche Milchkontor GmbH e a. (Racc. pag. I-2633, punto 17).

12 — In questo senso, inter alia, sentenze 26 aprile 1988, causa 316/86, Krücken (Racc. pag. 2213, punto 22); 1° aprile 1993, cause riunite da C-31/91 a C-44/91, Lageder e a. (Racc. pag. I-1761, punto 33); 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgocodex (Racc. pag. I-8153, punto 26) e 8 giugno 2000, causa C-396/98, Schlossstraße (Racc. pag. I-4279, punto 44).

13 — V., inter alia, sentenze 20 marzo 1997, causa C-24/95, Alcan (Racc. pag. I-1591, punti 24 e 25), nonché nelle cause riunite da 205/82 a 215/82 (citata alla nota 11), punti da 30 a 32.

14 — Vedi, inter alia, sentenze 26 aprile 2005, causa C-376/02, Stichting «Goed Wonen» (Racc. pag. I-3445, punto 34), cause C-487/01 e C-7/02 (citata alla nota 10), punto 69, causa C-396/98 (citata alla nota 12), punto 44, e causa C-381/97 (citata alla nota 12), punto 26.

lente o abusive, senza violare i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, in quanto ciò priverebbe retroattivamente il soggetto passivo del diritto a deduzione dell'IVA versata sulle spese d'investimento da lui effettuate [15].

41. In tali cause si trattava tuttavia della questione se le legislazioni nazionali, o la loro modifica, potessero far sorgere un legittimo affidamento meritevole di tutela [16]. Nella fattispecie si pone tuttavia la questione se, e in che misura, un'informazione errata dell'amministrazione tributaria possa fondare siffatto legittimo affidamento.

42. A mio avviso, niente osta, in via di principio, a che anche un'azione dell'amministrazione possa dar luogo ad un legittimo affidamento da tutelare a livello comunitario perché, secondo la giurisprudenza della Corte, come ho già esposto sopra [17], il principio della tutela del legittimo affidamento si impone ad ogni autorità incaricata di applicare il diritto comunitario. Come ho parimenti già constatato [18], la Corte ha anche riconosciuto, in ragione dell'applicabilità del principio comunitario del legittimo affidamento con riferimento agli aiuti comunitari indebitamente versati, l'ammissibilità, in linea di principio, delle normative nazionali che disciplinano la tutela del legittimo affidamento. Anche nei casi di aiuto, il fatto che potrebbe eventualmente far sorgere l'affidamento viene tipicamente determinato attraverso l'attività dell'amministrazione pubblica.

43. D'altro canto, in una serie di sentenze riferite parimenti ad errori o inesattezze di organi o autorità nazionali in sede di applicazione del diritto comunitario, la Corte ha dichiarato che «una prassi di uno Stato membro non conforme alla normativa comunitaria non può mai dar luogo ad un legittimo affidamento in capo all'operatore economico che beneficia della situazione così creatasi [19]».

44. Sono tuttavia del parere che anche da tale giurisprudenza non sia deducibile il fatto che, in un caso come quello in oggetto, non possa sussistere legittimo affidamento.

45. Alla base di tale giurisprudenza vi è infatti piuttosto l'idea che una prassi di uno Stato membro, che violi «una precisa disposizione di un atto normativo di diritto comunitario [20]», non debba, attraverso la

15 — Sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl (Racc. pag. I-4321, punti da 34 a 38).

16 — V. sentenza nella causa C-396/98 (citata alla nota 12), punto 45.

17 — V. sopra, paragrafo 37.

18 — V. sopra, paragrafo 38.

19 — V. sentenze nelle cause riunite da C-31/91 a C-44/91 (citata alla nota 12), punto 34; 16 novembre 1983, causa 188/82, Thyssen (Racc. pag. 3721) e 15 dicembre 1982, causa 5/82, Maizena (Racc. pag. 4601, punto 22).

20 — Vedi espressamente le sentenze nelle cause riunite da C-31/91 a C-44/91 (citata alla nota 12), punto 35, e causa 316/86 (citata alla nota 12), punto 24.

tutela del legittimo affidamento, avere in definitiva come risultato la mancata attuazione della normativa comunitaria in questione. Qui va tenuto nel debito conto anche l'interesse generale in settori come quello degli aiuti, o delle restituzioni all'esportazione, ovvero delle risorse proprie della comunità, in cui gli Stati membri non hanno talvolta un interesse proprio alla corretta attuazione delle disposizioni comunitarie in oggetto. In tale contesto, un'applicazione rigida del principio del legittimo affidamento, deve impedire che gli Stati membri possano frustrare, attraverso il proprio comportamento incompatibile con il diritto comunitario, la piena attuazione del diritto comunitario rispetto all'operatore economico.

46. Mi sembra che debba essere valutata in maniera leggermente differente la situazione concernente la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, che avviene principalmente nell'interesse degli Stati membri. Qui sussiste in misura molto minore il rischio che uno Stato membro comprometta la piena attuazione del diritto comunitario a favore di un operatore economico e a svantaggio della comunità, attraverso una prassi incompatibile con il diritto comunitario. In tale contesto viene piuttosto in primo piano la questione della tutela giurisdizionale dell'operatore economico rispetto all'attività dell'amministrazione dello Stato membro in sede di attuazione del diritto comunitario, e non si comprende perché un operatore economico non debba poter invocare il principio di diritto comunitario della tutela del legittimo affidamento nei confronti delle autorità dello Stato membro.

47. Di conseguenza, ritengo che la sesta direttiva, interpretata alla luce del principio della tutela del legittimo affidamento, possa senz'altro ostare all'addebitamento dell'imposta per un periodo passato, ove una risposta inesatta dell'amministrazione tributaria abbia fatto sorgere un legittimo affidamento in capo al soggetto passivo.

48. Secondo la giurisprudenza della Corte sul principio della tutela del legittimo affidamento, costituisce peraltro presupposto necessario che il soggetto passivo fosse in buona fede con riferimento all'esenzione [21].

49. A mio avviso, nella fattispecie, due aspetti rivestono particolare importanza a tale riguardo, vale a dire, in primo luogo il carattere riconoscibile dell'inesattezza dell'informazione in ordine all'esenzione, e in secondo luogo l'idoneità dell'atto amministrativo in sé a far sorgere la buona fede in capo al soggetto passivo con riferimento all'esenzione dell'operazione.

50. Sulla questione del carattere riconoscibile dell'inesattezza dell'informazione in ordine all'esenzione si deve sottolineare che la Corte, in materia di aiuti di Stato in relazione alla tutela del legittimo affidamento, prevede invero requisiti molto rigo-

21 — V., inter alia, sentenze 16 luglio 1998, causa C-298/96, Ölmühle Hamburg (Racc. pag. I-4767, punto 29) e 19 settembre 2002, causa C-336/00, Huber (Racc. pag. I-7699, punto 59).

rosi nei confronti dei rispettivi operatori economici nella misura in cui essi possono fare legittimo affidamento sulla legittimità dell'aiuto loro concesso solo qualora tale aiuto sia stato accordato in osservanza della procedura prevista dall'art. 88 CE. Qui la Corte muove dall'assunto di un «operatore economico diligente» che sia «normalmente in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata» [22]. Peraltro, la Corte si riferisce qui ad un aspetto del procedimento di concessione di aiuti ancora relativamente verificabile, mentre nella fattispecie si tratta della legittimità dell'esenzione, dunque di un aspetto materiale la cui correttezza può in definitiva difficilmente essere «accertata» dall'impresa in questione [23].

51. In tale contesto si deve altresì sottolineare che l'esenzione controversa, come risulta evidente nella risposta alle prime due questioni pregiudiziali, ammette in linea di principio diverse interpretazioni e quindi, a mio avviso, le relative disposizioni della sesta direttiva non sono così «chiare» che il soggetto passivo, nella fattispecie, non avrebbe potuto in buona fede aspettarsi la correttezza delle informazioni contenute nell'informazione dell'autorità tributaria

52. Venendo alla concreta idoneità dell'atto amministrativo in sé a far sorgere la buona fede in capo al soggetto passivo con riferimento all'esenzione dell'operazione, spetta al giudice nazionale accertare se la buona fede del soggetto passivo possa essere riconosciuta in base alle circostanze concrete del caso di specie [24].

53. La circostanza menzionata in udienza dal governo greco, secondo cui l'informazione sarebbe stata rilasciata da un'autorità incompetente nell'ambito dell'amministrazione tributaria, nella fattispecie potrebbe opporsi alla buona fede del soggetto passivo solo se tale incompetenza dovesse essere riconoscibile da un operatore economico normalmente diligente, ciò che dovrebbe essere accertato dal giudice nazionale. Un errore delle autorità con riferimento alla ripartizione interna delle responsabilità può infatti, a mio avviso, difficilmente essere a carico dell'operatore economico.

54. Del resto anche una tempestiva correzione dell'errore, o il chiarimento, da parte dell'amministrazione tributaria, dell'incompetenza dell'autorità che ha rilasciato l'informazione, osterebbe alla buona fede del soggetto passivo.

55. Alla luce di quanto sopra, propongo quindi di rispondere alla terza questione pregiudiziale che la sesta direttiva, interpretata alla luce del principio della tutela del legittimo affidamento, osta all'addebita-

22 — V., inter alia, sentenze 11 novembre 2004, nelle cause riunite C-183/02 P e C-187/02 P, Daewoo Electronics e Territorio Histórico de Álava/Commissione (Racc. pag. I-10609, punto 44); 20 settembre 1990, causa C-5/89, Commissione/Germania (Racc. pag. I-3437, punto 14) e causa C-24/95 (citata alla nota 13), punto 25.

23 — La Corte non sembra neanche adottare un criterio di diligenza uniformemente rigido, ma pare basarsi sulla natura concreta dell'impresa, come ad esempio l'«agricoltore normalmente diligente»: v. in proposito la sentenza nella causa C-336/00 (citata alla nota 21), punto 58, ultimo trattino; v. anche le conclusioni dell'avvocato generale Alber presentate il 14 marzo 2002 in tale causa, paragrafo 119, secondo cui «non si può imporre ad un agricoltore l'obbligo di informarsi in proprio alle stesse rigide condizioni a cui sono sottoposte le grandi imprese nell'ambito del diritto di concorrenza».

24 — — V. ad es. sentenza nella causa C-381/97 (citata alla nota 12), punto 26.

mento dell'imposta per un periodo passato, ove un'informazione dell'amministrazione tributaria nazionale abbia fatto sorgere un legittimo affidamento con riferimento all'esenzione di un'operazione come quella di cui alla causa principale. Spetta al giudice nazionale, alla luce delle circostanze concrete della causa principale, accertare l'esistenza di tale legittimo affidamento il che implica che il soggetto passivo abbia agito in buona fede. La buona fede del soggetto passivo può, nella fattispecie, essere messa in questione dall'incompetenza, nell'ambito dell'amministrazione tributaria, dell'autorità che ha rilasciato l'informazione inesatta in questione, solo nella misura in cui, secondo il parere del giudice nazionale, tale incompetenza avrebbe dovuto essere riconoscibile dall'operatore economico mediamente diligente. La buona fede del soggetto passivo può inoltre essere esclusa anche sulla base di circostanze quali una tempestiva correzione dell'errore, o il chiarimento, da parte dell'amministrazione tributaria, dell'incompetenza dell'autorità che ha rilasciato l'informazione.

VII — Decisione relativa alle spese

56. Le spese sostenute dal governo greco, dal governo italiano e dalla Commissione non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

VIII — Conclusione

57. Alla luce di quanto sopra, propongo di risolvere le questioni pregiudiziali nel modo seguente:

1) L'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva IVA del Consiglio, 77/388/CEE, al quale rinvia l'art. 15, n. 5, di tale direttiva, riguarda solo le navi adibite alla

navigazione d'alto mare, utilizzate nel trasporto a pagamento di passeggeri e nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca.

2) L'esenzione di cui al disposto dell'art. 15, n. 8, della sesta direttiva, richiede la prestazione di un servizio allo stesso armatore.

3) La sesta direttiva, interpretata alla luce del principio della tutela del legittimo affidamento, osta all'addebitamento dell'imposta per un periodo passato, ove un'informazione dell'amministrazione tributaria nazionale abbia fatto sorgere un legittimo affidamento con riferimento all'esenzione di un'operazione come quella di cui alla causa principale. Spetta al giudice nazionale, alla luce delle circostanze concrete della causa principale, accertare l'esistenza di tale legittimo affidamento il che implica che il soggetto passivo abbia agito in buona fede. La buona fede del soggetto passivo può, nella fattispecie, essere messa in questione dall'incompetenza, nell'ambito dell'amministrazione tributaria, dell'autorità che ha rilasciato l'informazione inesatta in questione, solo nella misura in cui, secondo il parere del giudice nazionale, tale incompetenza avrebbe dovuto essere riconoscibile dall'operatore economico mediamente diligente. La buona fede del soggetto passivo può inoltre essere esclusa anche sulla base di circostanze quali una tempestiva correzione dell'errore, o il chiarimento, da parte dell'amministrazione tributaria, dell'incompetenza dell'autorità che ha rilasciato l'informazione.