SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

15 settembre 2005 *

Nel procedimento C-58/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE, proposta alla Corte dal Bundesfinanzhof (Germania) con decisione 23 ottobre 2003, pervenuta in cancelleria l'11 febbraio 2004, nella causa tra

Antje Köhler

e

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. K. Schiemann (relatore), E. Juhász e E. Levits, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro
cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 17 febbraio 2005,

considerate le osservazioni scritte presentate:

— per la sig.ra Köhler, dal sig. G. Sinfield, solicitor, dal sig. H.-W. Schneiders, Steuerberater, e dall'avv. C. Küppers, Rechtsanwalt;

— per il governo tedesco, dai sigg. C.-D. Quassowski, M. Lumma e W.-D. Plessing, in qualità di agenti;

— per il governo greco, dal sig. V. Kyriazopoulos, dalla sig.ra S. Chala e dal sig. I. Bakopoulos, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e K. Gross, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 aprile 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di decisione pregiudiziale verte sull'interpretazione della nozione di «scalo fuori della Comunità» ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), 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), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388 e che prevede misure di semplificazione (GU L 384, pag. 47; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata formulata nell'ambito di una controversia tra la sig.ra Köhler e il Finanzamt (direzione dei servizi tributari) riguardo all'imponibilità delle vendite effettuate dall'interessata nel suo negozio su una nave da crociera.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 8 della sesta direttiva prevede quanto segue:

«1. Si considera come luogo di cessione di un bene:

(...)

b) se il bene non viene spedito o trasportato: il luogo dove il bene si trova al momento della cessione;

c) qualora la cessione di beni abbia luogo a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità: nel luogo di partenza del trasporto di passeggeri.

Ai fini della presente disposizione, si considera:

— *parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità,* la parte di trasporto effettuata senza scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e il luogo di arrivo del trasporto di passeggeri;

— *luogo di partenza di un trasporto di passeggeri,* il primo punto di imbarco di passeggeri previsto all'interno della Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità;

— *luogo di arrivo di un trasporto di passeggeri,* l'ultimo punto di sbarco di passeggeri imbarcati nella Comunità previsto all'interno della Comunità, eventualmente prima di uno scalo fuori della Comunità.

(...)».

La normativa nazionale

4 Ai sensi dell'art. 1, n. 1, punto 1, prima frase, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto del 1993 (Umsatzsteuergesetz; in prosieguo: l'«UStG»), sono soggette all'IVA le cessioni e qualsiasi altra prestazione effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un imprenditore nell'ambito della sua attività.

5 L'art. 3, n. 6, dell'UStG così dispone:

«Una cessione si considera eseguita nel luogo in cui si trova il bene nel momento del trasferimento del potere di disporne».

6 L'art. 3 e, n. 1, dell'UStG è del seguente tenore:

«Qualora un bene, non destinato al consumo immediato, venga ceduto a bordo di una nave, di un aeromobile o di un treno nel corso di un trasporto di passeggeri all'interno del territorio comunitario, si considera luogo della cessione il luogo di partenza del relativo mezzo di trasporto all'interno del territorio comunitario».

7 L'art. 3 e, n. 2, dell'UStG, prevede quanto segue:

«Come trasporto di passeggeri all'interno del territorio comunitario ai sensi del n. 1 si intende il trasporto o la parte di un trasporto tra il luogo di partenza ed il luogo di arrivo del mezzo di trasporto in territorio comunitario senza scali fuori del territorio medesimo. Come luogo di partenza ai sensi della prima frase si intende il primo punto di imbarco di passeggeri previsto all'interno del territorio comunitario. Come luogo di arrivo ai sensi della prima frase si intende l'ultimo punto di sbarco di passeggeri previsto all'interno del territorio comunitario. I trasporti di andata e ritorno vanno considerati come trasporti distinti».

La causa principale e la questione pregiudiziale

8 Nel corso dell'esercizio 1994, la sig.ra Köhler gestiva un negozio su una nave che effettuava crociere, con partenza da Kiel, Bremerhaven o Travemünde (città della Germania), dirette a porti situati fuori del territorio della Comunità (in Norvegia, Estonia, Russia e Marocco), prima di concludersi in Kiel, Bremerhaven o Genova. Tali viaggi potevano essere prenotati unicamente per tutta la crociera senza possibilità di imbarcarsi per la prima volta o di sbarcare definitivamente nel corso di quest'ultima. Nondimeno era previsto uno sbarco di breve durata per scali di qualche ora o di una giornata per effettuare visite turistiche.

9 Il Finanzamt ha deciso di trattare le vendite realizzate nel negozio della sig.ra Köhler come operazioni imponibili in quanto i luoghi di partenza e di arrivo si situavano nel territorio comunitario. La sig.ra Köhler ha proposto un ricorso contro la detta decisione dinanzi al Finanzgericht, sostenendo che, in ragione degli scali fatti fuori del territorio comunitario, le vendite di cui trattasi non dovevano essere soggette ad imposizione in Germania.

10 Il Finanzgericht ha respinto il ricorso. A suo parere, il fatto che, tra il luogo di partenza e quello di arrivo, il trasporto di passeggeri fosse stato interrotto da soste fuori del territorio comunitario non comportava che le operazioni fossero state effettuate fuori del territorio nazionale. Inoltre, solo le soste destinate all'imbarco di nuovi passeggeri o allo sbarco definitivo dovrebbero essere considerate come «scali» ai sensi dell'art. 3 dell'UStG.

11 La sig.ra Köhler ha proposto un ricorso per «Revision» dinanzi al Bundesfinanzhof, contestando tale interpretazione.

12 Considerando determinante per la risoluzione della controversia l'interpretazione della nozione di «scalo fuori della Comunità», il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le soste di una nave in porti di Stati terzi, durante le quali i passeggeri possono sbarcare dalla nave solo brevemente, per esempio per effettuare visite, ma non hanno nessuna possibilità di iniziare o terminare il viaggio, costituiscano «scali fuori della Comunità» ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), della [sesta direttiva]».

Sulla questione pregiudiziale

Osservazioni presentate alla Corte

13 Il governo tedesco propone di risolvere negativamente la questione pregiudiziale. A suo parere, la nozione di «scalo» non dovrebbe essere interpretata in maniera letterale e restrittiva così da applicarsi al singolo viaggiatore che effettua una breve sosta in qualche luogo prima di riprendere il viaggio.

14 Lo «scalo» implicherebbe la possibilità per i viaggiatori di salire sul mezzo di trasporto o di scendere da quest'ultimo per iniziare il viaggio o concluderlo. Qualificare come «scalo» una fermata nel corso della quale i viaggiatori possano lasciare il mezzo di trasporto solo per breve tempo, sarebbe contrario al senso e all'oggetto della disposizione di cui trattasi. Laddove si accogliesse la definizione della nozione di «scalo» proposta dalla ricorrente, il criterio di collegamento di cui all'art. 8, n. 1, lett. c), della sesta direttiva e, pertanto, la finalità fiscale della detta disposizione (imposizione delle cessioni effettuate a bordo nel corso dei trasporti intracomunitari nel territorio della Comunità) potrebbero essere facilmente elusi. Sarebbe sufficiente scegliere il mezzo di trasporto e il tragitto in modo da consentire soste nel territorio di paesi terzi, nel corso delle quali i viaggiatori possano lasciare brevemente il mezzo di trasporto senza che essi abbiano tuttavia la possibilità di concludere definitivamente il loro viaggio.

15 La ricorrente, la Commissione delle Comunità europee nonché il governo greco ritengono che si debba risolvere affermativamente la questione pregiudiziale.

16 La ricorrente sostiene che lo scalo non implica necessariamente un imbarco o uno sbarco dal mezzo di trasporto. Laddove avesse avuto tale intenzione, il legislatore comunitario avrebbe esplicitamente utilizzato i termini «imbarco» o «sbarco», come esso ha fatto per definire il «luogo di partenza» e il «luogo di arrivo». La nozione di «scalo» dovrebbe essere interpretata nel senso di una fermata, di un'interruzione del viaggio o di una sosta.

17 La Commissione considera che la regola di cui all'art. 8, n. 1, lett. c), della sesta direttiva non possa applicarsi laddove sia in contrasto con il diritto di paesi terzi. Essa ritiene che i brevi scali fuori della Comunità abbiano l'effetto di interrompere il carattere intracomunitario del trasporto. Ogni volta che i passeggeri abbiano la possibilità di effettuare in un paese terzo acquisti normalmente tassati, la potestà dello Stato membro in cui si trova il luogo di partenza del trasporto di passeggeri dovrebbe quindi interrompersi per non entrare in conflitto con l'applicazione territoriale del diritto all'imposizione del paese terzo.

18 Secondo il governo greco, effettuando uno scalo intermedio in un paese terzo o in un territorio che appartenga, dal punto di vista fiscale, alla Comunità, l'imbarcazione si reca nel paese terzo e ritorna da esso. Di conseguenza, le merci vendute nei negozi di tale imbarcazione dovrebbero fruire dell'esenzione fiscale applicata ai viaggiatori di paesi terzi. Tale soluzione presupporrebbe che i passeggeri abbiano la possibilità di sbarcare, durante lo scalo, in un paese terzo e di acquistarvi merci esenti da imposte, in quanto essi le esportano indipendentemente dalla durata del loro soggiorno in tale paese e senza obbligo di concludere il viaggio.

Risposta della Corte

19 In mancanza, nella sesta direttiva, di una definizione precisa della nozione di «scalo», la sua interpretazione va ricercata nel contesto dell'economia e della finalità dell'art. 8, n. 1, lett. c), della detta direttiva.

20 Il detto articolo fa parte delle disposizioni della sesta direttiva dedicate alla determinazione del luogo delle operazioni imponibili e stabilisce, in materia di cessioni di beni, al suo n. 1, lett. b), una regola generale secondo la quale, laddove un bene non sia stato spedito o trasportato, si considera che il luogo di cessione si situi nel luogo in cui si trova il bene al momento della cessione.

21 Il n. 1, lett. c), dello stesso articolo contiene una deroga al detto principio di territorialità. Esso prevede che il luogo di cessione dei beni si considera situato nel luogo di partenza del trasporto di passeggeri laddove la cessione abbia luogo a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità.

22 L'art. 8, n. 1, lett. c), della sesta direttiva mira quindi a stabilire in maniera uniforme il luogo di collegamento fiscale delle cessioni di beni che avvengano a bordo di un battello, di un aereo o di un treno nell'ambito di un viaggio che abbia inizio o si concluda nel territorio comunitario e limita l'imposizione, nel corso della parte di un trasporto di passeggeri che avvenga all'interno della Comunità, al luogo di partenza dal mezzo di trasporto. Da ciò risulta un regime semplificato di imposizione che evita, durante tutto il viaggio intracomunitario, l'applicazione successiva di ciascuno dei regimi IVA nazionali degli Stati membri traversati e quindi un conflitto di potestà tributarie tra gli Stati membri.

23 Va peraltro rilevato che l'art. 8, n. 1, lett. c), della sesta direttiva prevede esplicitamente che sarà considerata come «parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità» la parte di trasporto che avviene senza scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e il luogo di arrivo del trasporto di passeggeri.

24 Escludendo in tal modo, nell'ipotesi di uno scalo fuori della Comunità, la sussistenza di una «parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità», l'art. 8, n. 1, lett. c), della sesta direttiva mira quindi ad evitare anche i rischi di conflitti di competenze tra i regimi tributari di paesi terzi che sorgerebbero nel caso di una cessione di beni nel corso di un'interruzione del viaggio intracomunitario costituita da uno scalo fuori della Comunità.

25 Va in proposito ricordato che, per quanto riguarda l'imposizione di prestazioni di servizi a bordo di una nave, la Corte ha già ammesso che la sesta direttiva non osta a che gli Stati membri estendano l'ambito di applicazione della loro normativa fiscale al di là dei loro limiti territoriali, purché essi non invadano l'ambito della potestà tributaria di altri Stati (sentenze 23 gennaio 1986, causa 283/84, Trans Tirreno Express, Racc pag. 231, e 13 marzo 1990, causa C-30/89, Commissione/Francia, Racc pag. I-691, punto 18). Orbene, siffatte considerazioni valgono anche nel contesto dell'imposizione di cessioni di beni.

26 Alla luce dell'economia e della finalità dell'art. 8, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, si deve quindi constatare che qualsiasi cessione di beni effettuata su una nave nel corso di uno scalo fuori della Comunità è considerata realizzata fuori dell'ambito di applicazione della sesta direttiva, rientrando in tal caso il trattamento fiscale della cessione di beni nella potestà tributaria dello Stato del luogo di scalo.

27 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, la questione sollevata va risolta dichiarando che le fermate effettuate da una nave nei porti di paesi terzi, nel corso delle quali i viaggiatori possono lasciare la nave, anche per breve tempo, costituiscono «scali fuori della Comunità» ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), della sesta direttiva.

Sulle spese

28 Nei confronti delle parti della causa principale, questo procedimento ha carattere di incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta 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 (Prima Sezione) dichiara:

Le fermate effettuate da una nave nei porti di paesi terzi, nel corso delle quali i viaggiatori possono lasciare la nave, anche per breve tempo, costituiscono «scali fuori della Comunità» ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c), 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, nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e che prevede misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto.

Firme