CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CLAUS GULMANN

presentate il 15 settembre 1992 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. La Commissione ha proposto un ricorso contro la Repubblica federale di Germania volto a far dichiarare che avendo applicato un regime di imposta sul valore aggiunto incompatibile con le disposizioni dell'art. 26 della sesta direttiva IVA del Consiglio [1], la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza del Trattato CEE.

2. Il capo XIV della sesta direttiva IVA contiene una serie di regimi particolari rispetto alle norme generali della direttiva. L'art. 24 predispone un regime particolare per le piccole imprese. L'art. 25 stabilisce le norme relative al regime comune forfettario per i produttori agricoli e l'art. 26 istituisce un regime particolare per le agenzie di viaggi.

3. Ai sensi dell'art. 26, n. 1, gli Stati membri applicano il regime particolare alle operazioni delle agenzie di viaggi qualora tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore e utilizzino per l'esecuzione del viaggio cessazioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi.

L'art. 26, n. 2, dispone:

«Le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggi per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizio unica fornita dall'agenzia di viaggi al viaggiatore. Essa è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggi ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento permanente a partire dal quale essa ha fornito la prestazione di servizi. Per questa prestazione di servizio è considerata come base imponibile e come prezzo al netto dell'imposta, ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3, lett. b), il margine dell'agenzia di viaggi, cioè la differenza tra l'importo totale a carico del viaggiatore, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le cessioni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui da tali operazioni il viaggiatore tragga direttamente vantaggio».

L'art. 26, n. 2, che stando agli atti di causa è stato recepito nel diritto tedesco, contiene, per quanto rileva nella presente causa, le seguenti disposizioni:

— le operazioni imponibili sono considerate come una prestazione di servizi unica, e

— la base imponibile è costituita dal margine dell'agenzia di viaggi, il che corrisponde a grandi linee alla differenza tra il prezzo pagato dal viaggiatore all'agenzia

* Lingua originale: il danese.

1 — 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).

di viaggi e il costo sostenuto dalle agenzie di viaggi per l'acquisto da altri soggetti passivi di prestazioni alberghiere, di trasporto o altre prestazioni da cui il viaggiatore tragga direttamente vantaggio.

Il margine così definito costituisce la base imponibile autonoma delle attività in questione dell'agenzia di viaggi. L'art. 26, n. 4, dispone che le agenzie di viaggi non possono ottenere la detrazione né il rimborso dell'IVA che è stata pagata dai soggetti passivi presso i quali l'agenzia ha acquistato le prestazioni alberghiere, di trasporto, ecc.

4. L'art. 26, n. 3, dispone:

«Se le operazioni per le quali l'agenzia di viaggi ha fatto ricorso ad altri soggetti passivi sono effettuate da questi ultimi al di fuori della Comunità, la prestazione di servizi dell'agenzia è assimilata ad un'attività di intermediario, esente ai sensi dell'articolo 15, punto 14. Se tali operazioni sono effettuate all'interno e all'esterno della Comunità, deve essere considerata esente solo la parte della prestazione di servizio dell'agenzia di viaggi che concerne le operazioni effettuate al di fuori della Comunità».

Questa è la disposizione che secondo la Commissione non è stata correttamente attuata nel diritto tedesco.

Da detta disposizione emerge che l'imponibile dell'agenzia di viaggi, cioè il suo margine, è limitato qualora le prestazioni alberghiere, di trasporto ed altre, incluse nella prestazione dell'agenzia di viaggi al viaggiatore, siano fornite al di fuori della Comunità. Emerge inoltre dalla disposizione che essa si applica anche al caso in cui solo una parte delle prestazioni venga effettuata al di fuori della Comunità. Dal n. 3 risulta che l'agenzia di viaggi pagherà ad esempio l'IVA solo sul 50% del suo margine, qualora il 50% delle prestazioni pagate ad altri soggetti passivi sia stato fornito al di fuori della Comunità.

La distinzione di cui al n. 3 fra le prestazioni fornite all'interno e quelle fornite all'esterno della Comunità non solleva problemi particolari per quel che riguarda le prestazioni le quali, come le prestazioni alberghiere e di ristorazione, vengono fornite nel luogo o nei luoghi di destinazione del viaggio. La distinzione solleva invece problemi per quel che riguarda le prestazioni di trasporto. In tali casi può essere difficile effettuare la suddivisione prescritta dall'art. 3, n. 2, fra prestazioni effettuate nella Comunità e quelle effettuate al di fuori della Comunità (acque internazionali e paesi terzi).

5. La sesta direttiva IVA è stata attuata nel diritto tedesco con legge 29 novembre 1979, relativa all'imposta sul fatturato, che è entrata in vigore il 1° gennaio 1980 (in prosieguo: la «legge sull'IVA del 1980»). Le norme particolari relative all'imposta sul valore aggiunto riscossa sulle prestazioni di viaggi sono state stabilite all'art. 25 della legge, che non è poi stato modificato in modo rilevante per la presente causa. Le norme dell'art. 25 danno attuazione ai principi generali di cui all'art. 26 della sesta direttiva IVA. Ciò non vale però per quel che riguarda la disposizione di cui all'art. 25, n. 2, che contiene norme sulle esenzioni. In particolare sono esentate in forza dell'art. 25, n. 2, le prestazioni che consistono in «trasporti internazionali via aerea o marittima» e «tra-

sporti via aerea o via nave effettuati esclusivamente al di fuori del territorio della Repubblica federale di Germania» (in prosieguo: i «trasporti aerei e marittimi internazionali»).

6. La Commissione sostiene che queste norme implicano che, per quel che riguarda le agenzie di viaggi tedesche, vengono concesse esenzioni maggiori di quanto consentito dall'art. 26, n. 3, della direttiva.

Le norme tedesche recepiscono l'art. 26, n. 3, della sesta direttiva IVA per quel che riguarda le prestazioni alberghiere e le prestazioni relative ai trasporti effettuati sulla terra ferma, ad esempio mediante autobus o treno. Diversa è la situazione dei trasporti via aerea o via nave. La normativa tedesca esenta qualunque forma di trasporto aereo o marittimo qualora sia «internazionale», cioè non limitato ad un trasporto nel territorio tedesco. L'art. 26 della sesta direttiva autorizza l'esenzione solo per le prestazioni di trasporto fornite al di fuori della Comunità. La Commissione sostiene che questa attuazione non corretta della direttiva è all'origine di distorsioni della concorrenza rispetto alle agenzie di viaggi di altri paesi ed ha inoltre un'incidenza negativa sulle risorse proprie della Comunità provenienti dall'IVA.

7. Il governo tedesco non contesta che la citata disposizione della legge sull'IVA del 1980 costituisca una trasposizione incompleta dell'art. 26, n. 3, della sesta direttiva IVA. Esso sostiene invece che la trasposizione insufficiente è giustificata da uno dei due motivi seguenti.

In via principale, il governo tedesco sostiene che l'art. 26 non è attuabile in pratica, comunque per quel che riguarda i viaggi internazionali via aerea, e deve pertanto essere considerato inesistente.

Il governo tedesco sostiene in via subordinata che il regime tedesco è legittimo perché rientra nell'ambito di applicazione delle disposizioni transitorie di cui al combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b), e del punto 27, dell'allegato F, della direttiva.

Se l'art. 26, n. 3, della direttiva sia inesistente perché non attuabile in pratica

8. La Commissione chiede il rigetto dell'argomento del governo tedesco relativo all'invalidità della disposizione. Essa sostiene che dalla giurisprudenza della Corte risulta che non è possibile sindacare, nell'ambito di un ricorso per inadempimento, la validità di una disposizione contenuta in un atto adottato dal Consiglio, ivi comprese le disposizioni di direttive.

La Commissione ha rinviato fra l'altro alla sentenza della Corte nella causa 226/87, Commissione/Grecia [2], in cui la Corte, in

2 — Sentenza 30 giugno 1988 (Racc. pag. 3611). Fra le altre sentenze si può citare la sentenza 12 ottobre 1978, causa 156/77, Commissione/Belgio (Racc. pag. 1881).

conformità alle sue precedenti sentenze, ha dichiarato:

«(...) il sistema delle impugnazioni predisposto dal Trattato distingue i ricorsi di cui agli artt. 169 e 170, che mirano a far accertare che uno Stato membro non ha adempiuto agli obblighi che gli incombono, e i ricorsi di cui agli artt. 173 e 175, che mirano a far controllare la legittimità degli atti o delle omissioni delle istituzioni comunitarie. Questi mezzi d'impugnazione perseguono scopi distinti e sono soggetti a modalità diverse. Uno Stato membro, quindi, in mancanza di una disposizione del Trattato che lo autorizzi espressamente, non può eccepire l'illegittimità di una decisione di cui sia destinatario come argomento difensivo nei confronti del ricorso per inadempimento basato sulla mancata esecuzione di tale decisione». (Punto 14 della motivazione).

Come risulta dal punto della motivazione della sentenza appena citata, in quel caso la Corte si è pronunciata su di una situazione in cui il ricorso per inadempimento riguardava una decisione rivolta allo Stato membro. La Corte non si è ancora pronunciata sulla questione se il risultato sarebbe il medesimo qualora l'eccezione di illegittimità venisse sollevata nell'ambito di un ricorso per inadempimento dovuto ad un'attuazione non corretta di una disposizione di una direttiva.

Non sembra prima facie che vi sia motivo di ritenere che le direttive vadano trattate in modo diverso dalle decisioni in tale contesto. Le direttive, così come le decisioni su cui verteva la citata giurisprudenza della Corte, sono rivolte agli Stati membri che possono contestarne la legittimità in forza dell'art. 173 del Trattato.

Secondo me non si può però escludere del tutto che da un'analisi più approfondita, che prenda in considerazione anche i veri motivi su cui si fonda la possibilità di ottenere un sindacato dell'applicabilità o della validità di atti generali in forza degli artt. 184 e 177 del Trattato, risulti che vi possono essere motivi per trattare le direttive in modo diverso dalle decisioni in tale contesto [3].

Non vi è però motivo di risolvere tale questione nella presente causa. Ciò è dovuto dal fatto che il governo tedesco sostiene che l'art. 26, n. 3, della direttiva è inesistente nonché al fatto che dalla giurisprudenza della Corte risulta che gli Stati membri possono anche sollevare eccezione nell'ambito di un procedimento per inadempimento qualora la disposizione contestata «sia inficiata da vizi particolarmente gravi ed evidenti, al punto da potersi considerare un atto inesistente» [4].

9. Il governo tedesco sostiene che l'art. 26, n. 3 è inesistente in quanto è impossibile in pratica applicare la disposizione alle prestazioni che consistono in trasporti aerei internazionali. Esso afferma in particolare che dalla giurisprudenza della Corte risulta che i soggetti passivi devono poter calcolare in anticipo l'imposta di cui sono debitori [5], e che siffatto calcolo previo è impossibile per i trasporti aerei internazionali. Esso osserva in particolare che non solo in molti casi è

3 — La questione non è stata discussa fra le parti. Non mi risulta che la dottrina abbia effettuato un'analisi approfondita di questa questione specifica. Per una illustrazione più generale delle eccezioni di illegittimità dal punto di vista teorico e pratico v. Kovar: «Contentieux de la légalité — L'exception d'illégalité», *Jurisclasseur de droit international*, 1981, fascicolo 161-C, terza parte, punti 19-25.

4 — V. punto 16 della motivazione della sentenza citata alla nota 2.

5 — V. sentenza della Corte 5 maggio 1982, causa 15/81, Schul (Racc. pag. 1409).

spesso estremamente difficile per le agenzie di viaggi suddividere le spese relative ai trasporti aerei effettuati sul territorio della Comunità, su acque internazionali e su territori di paesi terzi, ma che può addirittura essere impossibile calcolare in anticipo le diverse parti di un viaggio aereo determinato. Le agenzie di viaggi non conoscono sempre in anticipo le rotte utilizzate dalle compagnie aeree. Possono esistere rotte aeree alternative nonché rotte in ordine alle quali è escluso che si sappia in anticipo se il territorio di uno Stato membro o le acque internazionali verranno sorvolate effettivamente e non è raro che sia necessario, in determinati casi, ad esempio per motivi meteorologici, modificare le rotte previste.

Però è a mio parere altrettanto certo che dette difficoltà non implicano che la disposizione di cui è causa debba essere considerata inesistente.

I vizi eccepiti di un atto del Consiglio debbono essere particolarmente gravi ed evidenti perché lo si possa considerare nullo.

Per la mia valutazione della situazione concreta è decisivo il fatto che, stando alle informazioni della Commissione, il sistema viene applicato in pratica negli Stati membri che hanno dato attuazione alla disposizione, e che il governo tedesco non ha provato il contrario [6].

10. La Commissione contesta che i problemi addotti dal governo tedesco rendano impossibile l'attuazione pratica dell'art. 26, n. 3. In tale contesto la Commissione ha osservato fra l'altro che gli altri Stati membri, che non hanno fatto uso delle disposizioni derogatorie della direttiva, erano stati in grado, stando alle informazioni disponibili, di attuare in pratica la disposizione.

Occorre inoltre osservare che stando agli atti di causa solo nel 1989, dopo che la Commissione aveva presentato il ricorso per inadempimento, il governo tedesco ha sollevato il problema in seno al comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, istituito in forza dell'art. 29 della direttiva [7].

11. Il governo tedesco è senz'altro riuscito a dimostrare che la disposizione di cui all'art. 26, n. 3, poteva essere di difficile attuazione per le agenzie di viaggi interessate. Ciò costituisce verosimilmente anche il motivo per cui la Commissione sta elaborando, a quanto risulta dal fascicolo, una proposta di modifica della disposizione.

6 — Si tratta della Spagna, della Francia, dell'Italia, del Lussemburgo e della Gran Bretagna. Dalle informazioni prodotte risulta che gli altri Stati membri si sono avvalsi delle disposizioni derogatorie della direttiva per esentare completamente dall'IVA le prestazioni di cui è causa sia che il trasporto venga effettuato all'interno della Comunità sia che venga effettuato all'esterno della Comunità (Danimarca, Irlanda e Paesi Bassi), ovvero per tassare integralmente le prestazioni effettuate sia all'interno sia all'esterno della Comunità. Queste informazioni provengono da una tabella allegata ad un documento di lavoro elaborato dalla Commissione, v. allegato 18 al ricorso (addendum II).

7 — Durante la 25ª riunione del comitato, tenutasi il 10 e 11 aprile 1989, si è discusso questo problema e la maggioranza delle delegazioni si è pronunciata a favore della tesi secondo cui un viaggio si svolge all'interno o all'esterno della Comunità a seconda del luogo di destinazione. Le raccomandazioni del comitato non sono vincolanti.

È altresì importante il fatto che le autorità tedesche, procedendo ad un'attuazione dell'art. 26, n. 3 chiaramente in contrasto con la direttiva, hanno escluso in anticipo qualunque possibilità di poter risolvere in pratica le difficoltà che oggi invoca, ad esempio interpretando la direttiva nel senso che l'imponibile venga calcolato a seconda della rotta aerea prevista e non di quella effettivamente seguita.

12. Va aggiunto che non sembra giustificato quanto ha affermato il governo tedesco, secondo cui la trasposizione effettuata è quella che più si avvicina alle concezioni giuridiche dell'art. 26, n. 3. La legge tedesca esenta da imposta qualunque forma di trasporto aereo (e marittimo) internazionale e non può affatto essere considerata un tentativo leale di dare attuazione all'art. 26, n. 3, della direttiva, benché si sia tenuto conto, all'atto della trasposizione, delle difficoltà pratiche soprammenzionate [8].

13. Il governo tedesco ha sostenuto che i trasporti marittimi internazionali andavano esentati perché sono quasi esclusivamente effettuati al di fuori della Comunità. Questa circostanza, che può eventualmente essere utilizzata come argomento per modificare l'art. 26, n. 3, della direttiva, non può naturalmente essere addotta a giustificazione della mancata attuazione della norma in vigore.

14. Il governo tedesco ha altresì sostenuto che la disposizione controversa della direttiva era in contrasto col principio della certezza del diritto, ed in particolare con l'esigenza di certezza e prevedibilità delle disposizioni del diritto comunitario atte a comportare conseguenze finanziarie [9]. Questo argomento può a mio parere senz'altro essere disatteso dalla Corte. È difficile infatti individuarne una qualche rilevanza autonoma a sostegno dell'argomento del governo tedesco relativo all'impossibilità di attuare la disposizione in pratica.

15. Non occorre neppure approfondire l'esame dell'argomento tedesco relativo alle distorsioni di concorrenza che risulterebbero da un'attuazione corretta dell'art. 26, n. 3. È senz'altro esatto che le agenzie di viaggi tedesche, in caso di corretta attuazione della disposizione, sarebbero svantaggiate rispetto alle loro concorrenti nei Paesi Bassi e in Danimarca in cui l'art. 26, n. 3, non è stato recepito. Questa differenza è dovuta dal fatto che questi due ultimi paesi si sono avvalsi delle disposizioni transitorie della direttiva. Tale circostanza non può pertanto essere fatta valere per giustificare la mancata attuazione delle disposizioni della direttiva negli Stati membri che non si sono avvalsi delle disposizioni transitorie.

16. La Corte dovrebbe pertanto respingere gli argomenti tedeschi secondo cui l'art. 26, n. 3, sarebbe inesistente. La Germania era e resta tenuta ad una leale attuazione dell'art. 26, n. 3, a meno che la mancata attuazione sia

8 — Dai lavori preparatori della legge sull'IVA del 1980 risulta che le norme controverse nel caso di specie sono state motivate dal rischio di distorsione di concorrenza e dall'intento di semplificare la riscossione dell'imposta, v. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages 8 maggio 1979 sull'art. 25 (allegato 16 alla risposta della Commissione ai quesiti della Corte).

9 — V. ad esempio la sentenza 22 febbraio 1989, cause riunite 92/87 e 93/87, Commissione/Francia e Regno Unito (Racc. pag. 405), e sentenza 13 marzo 1990, causa C-30/89, Commissione/Francia (Racc. pag. I-691).

fondata su di una delle disposizioni transitorie della direttiva.

Sulla disposizione transitoria di cui all'art. 28, n. 3, lett. b), della direttiva

17. Come ho già rilevato, il governo tedesco ha sostenuto che, considerando valido l'art. 26, n. 3, le norme tedesche controverse sono fondate sul regime transitorio speciale di cui al combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F, punto 27, della direttiva [10].

La disposizione di cui è causa ha il seguente contenuto:

«3. Durante il periodo transitorio di cui al paragrafo 4, gli Stati membri possono:

(...)

b) continuare ad esentare le operazioni elencate nell'allegato F alle condizioni esistenti nello Stato membro interessato» [11].

L'allegato F, punto 27, è del seguente tenore:

«Le prestazioni di servizi delle agenzie di viaggi di cui all'articolo 26 e quelle delle agenzie di viaggi che agiscono in nome e per conto del viaggiatore per viaggi effettuati all'interno della Comunità».

Detta disposizione transitoria, che è tuttora in vigore [12], è stata utilizzata, come ho rilevato, da tre Stati membri al fine di mantenere il regime di esenzioni precedentemente in vigore per le agenzie di viaggi.

18. La disposizione transitoria non può, secondo la Commissione, essere applicata al caso di specie. La Commissione ha sostenuto in particolare che la disposizione transitoria non consente di derogare parzialmente alle disposizioni della direttiva cui è possibile derogare in forza della disposizione transitoria. Pertanto uno Stato membro non può, come ha fatto la Repubblica federale di Germania, scegliere di recepire i principi di cui all'art. 26 della direttiva ed astenersi dall'attuare la disposizione solo per quel che riguarda una parte del campo di applicazione di cui al n. 3.

La Commissione sostiene inoltre che la disposizione transitoria non può essere utilizzata in quanto le norme speciali della legge

10 — Nel corso della fase amministrativa del procedimento il governo tedesco si è altresì richiamato al punto 17 dell'allegato F, ma non lo ha più invocato nel corso del procedimento dinanzi alla Corte.

11 — Nelle versioni tedesca, francese e inglese della disposizione sono le seguenti:
— «b) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien»;
— «b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'Etat membre»;
— «b) continue to exempt the activities set out in Annex F under conditions existing in the Member State concerned».

12 — La Commissione ne ha proposto l'abrogazione nella proposta per una diciottesima direttiva IVA relativa alla soppressione di talune deroghe previste all'art. 28, n. 3, della sesta direttiva IVA. Questa parte della proposta della Commissione non è però stata adottata dagli Stati membri, v. diciottesima direttiva IVA del Consiglio 18 luglio 1989 (GU L 226, pag. 21).

sull'IVA del 1980 che esonerano i trasporti aerei e marittimi internazionali non costituiscono la continuazione di un'esenzione «alle condizioni esistenti nello Stato membro».

19. In risposta ai quesiti posti dalla Corte le parti hanno fornito informazioni particolareggiate sul regime in vigore nella Repubblica federale di Germania prima dell'emanazione della legge sull'IVA del 1980. Ne risulta che l'adozione della nuova legge sull'IVA ha comportato modifiche sostanziali per quel che riguarda il calcolo dell'imposta sulle prestazioni delle agenzie di viaggi. La legge sull'IVA precedentemente in vigore non predisponeva un trattamento particolare delle agenzie di viaggi le cui operazioni erano pertanto in linea di principio soggette alle norme generali della legge, cioè al pagamento dell'IVA per ogni prestazione con detrazione dell'IVA pagata agli altri soggetti passivi. Dalle informazioni prodotte risulta inoltre che le norme sul regime fiscale dei trasporti aerei e marittimi internazionali, di cui è causa nel caso di specie, erano diverse dalle norme di cui alla legge sull'IVA del 1980 sia nella formulazione sia per quel che riguarda la loro fonte [13]. Infine dalle informazioni risulta che se ne poteva concludere che nonostante dette differenze la normativa precedentemente in vigore aveva in pratica gli stessi risultati dal punto di vista tributario delle norme contenute nella legge sull'IVA del 1980.

20. Pertanto non si può negare che le «operazioni» effettuate per i trasporti nazionali via aerea e via mare «continuano ad essere esentate» [14]. Resta da decidere se la Commissione abbia ragione nel sostenere che uno Stato membro che intenda avvalersi del regime transitorio possa farlo, per quel che riguarda l'art. 26, solo nella sua integralità, e in secondo luogo se l'esenzione continui a sussistere «alle condizioni esistenti nello Stato membro interessato».

21. Anzitutto si può sottolineare che le disposizioni transitorie che consentono deroghe alle norme della direttiva e pertanto proroghe dell'armonizzazione delle normative degli Stati membri, cui la direttiva è volta, devono essere interpretate restrittivamente.

Ciononostante non troverei corretto che la Corte interpreti l'art. 28, n. 3, nel senso che è in ogni caso esclusa l'utilizzazione parziale della possibilità di deroghe.

Mi è difficile individuare motivi reali che debbano condurre ad imporre assolutamente che il regime transitorio può essere utilizzato solo qualora uno Stato membro abbia omesso del tutto di dare attuazione al sistema di cui all'art. 26. È difficile immaginare le conseguenze negative per l'applicazione uniforme del diritto comunitario negli Stati membri che deriverebbero dal fatto che uno Stato membro scelga di dare attuazione ai principi fondamentali di cui all'art. 26 ed ometta soltanto l'attuazione delle norme particolari di cui all'art. 26, n. 3, per quel che riguarda operazioni ben delimitate e facil-

13 — I trasporti internazionali via mare non erano infatti presi in considerazione in nessun modo dal regime fiscale in vigore all'epoca e non si trattava neppure di una vera e propria esenzione. I trasporti internazionali aerei erano invece assoggettati in linea di principio ad imposta ma esentati per dispensa in forza di un decreto ministeriale.

14 — Nel caso di specie non si tratta di una situazione in cui il governo tedesco, dopo aver dato la corretta attuazione alla direttiva in un primo tempo, ha ripristinato un'esenzione già esistente. Le sentenze della Corte nella causa C-35/90, Commissione/Spagna (sentenza 17 ottobre 1991, Racc. pag. I-5073) e nella causa 73/85, Kerrutt (sentenza 8 giugno 1986, Racc. pag. 2219), cui la Commissione ha fatto rinvio non sono pertanto direttamente conferenti perché riguardavano casi in cui lo Stato membro aveva ripristinato esenzioni precedentemente in vigore.

mente identificabili. Detta deroga non altera il principio di cui all'art 26, n. 2, ai sensi del quale le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggi sono considerate una prestazione di servizio unica dell'agenzia di viaggi al viaggiatore. In forza del diritto tedesco viene tassato il margine dell'agenzia di viaggi in conformità all'art. 26, n. 2. La deroga speciale comporta solo una limitazione del volume di detto margine rispetto a quanto risulta dalle norme stabilite dall'art. 26, n. 3. È difficile comprendere perché la certezza del diritto sarebbe migliore qualora la disposizione transitoria potesse essere utilizzata dal governo tedesco solo per mantenere integralmente il regime precedente delle agenzie di viaggi.

Si può anzi sostenere che un'interpretazione restrittiva della disposizione transitoria può avere conseguenze negative per un'uniforme applicazione della direttiva negli Stati membri. L'interpretazione restrittiva conferisce agli Stati membri la scelta fra «tutto o niente». Detta scelta imporrebbe ad uno Stato membro, che ritiene necessario il mantenimento di una deroga esistente, di mantenere tutto il regime giuridico esistente anche qualora ritenga possibile, opportuno ed auspicabile dare attuazione per il resto al regime previsto dalla direttiva in questo settore.

Costituisce senz'altro una conseguenza infelice, per quel che riguarda l'uniforme applicazione del diritto nella Comunità, il fatto che gli Stati membri possano continuare a mantenere normative nazionali speciali in forza della disposizione transitoria. In tale prospettiva non mi sembra però ragionevole interpretarla nel senso che gli Stati membri che intendano avvalersene non abbiano la possibilità di dare attuazione parziale al regime particolare dell'art. 26, cosa che in fin dei conti sarebbe nell'interesse dell'applicazione uniforme dell'art. 26 negli Stati membri e costituirebbe comunque un primo passo sulla via del completo recepimento di detta disposizione.

22. Mentre l'applicazione della disposizione transitoria di cui all'art. 28, n. 3, lett. b) non deve infatti a mio parere essere respinta per il primo motivo dedotto dalla Commissione, ritengo che essa abbia ragione nel sostenere che il mantenimento dell'esenzione dei trasporti aerei e marittimi non sia avvenuto, come richiede la disposizione transitoria, «alle condizioni esistenti nello Stato membro».

Questo presupposto, che costituisce una precisazione del requisito dell'esenzione «continua», deve a mio parere essere interpretato nel senso che, anche se è difficile esigere un mantenimento totale della normativa in vigore, deve però trattarsi effettivamente di un regime giuridico identico. Si deve poter rilevare senza difficoltà che si tratta di un'«esenzione continua», in particolare al fine di controllare che la disposizione transitoria non venga utilizzata per nuove deroghe.

Nella presente causa non si può ragionevolmente sostenere che le disposizioni rilevanti della legge sull'IVA del 1980 soddisfino la condizione di cui trattasi. Dalle informazioni fornite dalle parti, di cui ho già parlato, risulta che la formulazione delle disposizioni contenute nella normativa precedente era senz'altro più complicata e meno trasparente di quella dell'art. 25, n. 2, della legge sull'IVA del 1980. Inoltre il regime giuridico precedentemente in vigore era stato istituito in una certa misura mediante provvedimenti amministrativi sotto forma di un regime di dispense ed aveva pertanto un valore del tutto diverso, dal punto di vista delle fonti del diritto, dalle esenzioni ora stabilite da chiare disposizioni di legge.

23. Si deve pertanto rilevare che non è possibile far valere la disposizione transitoria di cui all'art. 28, n. 3, lett. b), per giustificare un'attuazione incompleta dell'art. 26 della direttiva.

Ritengo inoltre che la correttezza di questo risultato sia in un certo modo confermata dal fatto che dai lavori preparatori relativi all'art. 25, n. 2, della legge sull'IVA del 1980 non risulta che le norme particolari per i trasporti internazionali via aerea e via mare avrebbero comportato il mantenimento della normativa sino allora vigente in contrasto con la sesta direttiva IVA ed erano fondate su di una delle disposizioni transitorie della direttiva. Inoltre il governo tedesco ha dedotto questo mezzo solo in una fase ulteriore del procedimento d'infrazione, cioè in una risposta integrativa, 30 aprile 1990, al parere motivato della Commissione 29 dicembre 1989.

Conclusioni

24. Propongo pertanto alla Corte di condannare la Repubblica federale di Germania in conformità alla domanda della Commissione e di porre a suo carico le spese.