

**Causa C-111/05**

**Aktiebolaget NN**

**contro**

**Skatteverket**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Regeringsrätten)

«Sesta direttiva IVA — Cessione di beni — Art. 8, n. 1, lett. a) — Cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri collocato in parte fuori dal territorio della Comunità — Potere impositivo di ciascuno Stato membro limitato alla lunghezza del cavo posato nel suo territorio — Non imponibilità della parte collocata nella zona economica esclusiva, sulla piattaforma continentale e in alto mare»

Massime della sentenza

1. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Cessioni di beni*

*(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 5, n. 1)*

2. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Cessioni di beni*

*[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 8, n. 1, lett. a)]*

3. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Sesta direttiva — Ambito di applicazione territoriale*

*[Direttiva del Consiglio 77/388, artt. 2, punto 1, 3 e 8, n. 1, lett. a)]*

1. Un'operazione che riguarda la fornitura e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri ed è collocato in parte fuori dal territorio della Comunità deve essere considerata come una cessione di beni ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla direttiva del Consiglio 2002/93, quando risulta che, in seguito ai collaudi eseguiti dal fornitore, il cavo sarà trasferito al cliente, che potrà disporne come proprietario, che il prezzo del cavo vero e proprio rappresenta una parte chiaramente preponderante del costo totale della detta operazione e che i servizi del fornitore si limitano alla posa in opera del cavo, senza alterarne la natura e senza adattarlo alle esigenze specifiche del cliente.

La circostanza che la fornitura di tale cavo sia accompagnata dall'istallazione di quest'ultimo non osta, in linea di principio, a che l'operazione rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva. Infatti, in primo luogo, risulta dall'art. 8, n. 1, lett. a), di quest'ultima che un bene materiale può essere installato o montato, con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto, senza che l'operazione perda necessariamente la sua qualifica di «cessione di un bene». In secondo luogo, tale disposizione non distingue tra le modalità di istallazione, per cui l'interramento

di un bene mobile non deve necessariamente rientrare nella nozione di «lavori immobiliari» ai sensi dell'art. 5, n. 5, della detta direttiva.

(v. punti 34-35, 40, dispositivo 1)

2. L'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, deve essere interpretato nel senso che la competenza a tassare la fornitura e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri ed è collocato in parte al di fuori del territorio della Comunità spetta a ciascuno Stato membro in proporzione alla lunghezza del cavo che si trova sul suo territorio, sia per quanto riguarda il prezzo del cavo vero e proprio e del materiale residuo, sia per quanto riguarda il costo dei servizi collegati alla posa in opera di quest'ultimo.

È vero che una norma di conflitto per essere operativa deve permettere l'attribuzione del potere impositivo necessario per assoggettare un'operazione all'imposta sul valore aggiunto esclusivamente a uno degli Stati membri interessati. In tal senso, quando il bene deve essere installato, si considera che la cessione avvenga, in linea di principio, esclusivamente sul territorio di un unico Stato membro e, quando l'installazione di un bene consiste nel suo interrimento è il luogo di tale interrimento che individua lo Stato competente a tassare la cessione. Ciò non significa però che l'art. 8, n. 1, lett. a), seconda frase, della sesta direttiva non si applichi nel caso in cui l'installazione di un bene sul territorio di uno degli Stati membri continui sul territorio di un altro Stato membro. Infatti, quando tale bene deve essere installato sul territorio di un primo Stato membro e poi su quello di altro Stato membro, il luogo della cessione si trova, successivamente, sul territorio di ciascuno di tali Stati. Da ciò consegue che, in siffatto caso, la competenza a tassare l'operazione deve essere riconosciuta a ciascuno Stato membro per la parte del cavo installata sul suo territorio.

(v. punti 45-47, 50, dispositivo 2)

3. L'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, in combinato disposto con gli artt. 2, punto 1, e 3 della medesima, deve essere interpretato nel senso che l'operazione vertente sulla fornitura e sulla posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri non è assoggettata all'imposta sul valore aggiunto per la parte dell'operazione che viene effettuata nella zona economica esclusiva, sulla piattaforma continentale e in alto mare.

Il regime della sesta direttiva si applica obbligatoriamente e imperativamente all'insieme del territorio nazionale degli Stati membri ai sensi dell'art. 299 CE, il quale, in applicazione dell'art. 2 della Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, firmata a Montego Bay il 10 dicembre 1982, comprende il mare territoriale, il fondale marino e il relativo sottosuolo.

Al contrario, la sovranità dello Stato costiero sulla zona economica esclusiva e sulla piattaforma continentale è solo funzionale e, come tale, è limitata al diritto di esercitare attività di esplorazione e di sfruttamento previste agli artt. 56 e 77 della convenzione sul diritto del mare. Poiché la fornitura e la posa in opera di un cavo sottomarino non sono comprese tra le attività elencate in tali articoli, la parte dell'operazione realizzata in queste due zone non rientra nella sovranità dello Stato costiero. Tale constatazione è confermata dagli artt. 58, n. 1, e 79, n. 1, della medesima convenzione, che lasciano a qualsiasi altro Stato il diritto di posare cavi sottomarini in tali zone, nel rispetto di talune condizioni. Ne consegue che questa parte dell'operazione non può essere considerata come realizzata all'interno del paese nel senso di cui all'art. 2, punto 1, della sesta direttiva. Lo stesso vale, a fortiori, per la parte dell'operazione che si effettua in alto mare, zona che, in forza dell'art. 89 della detta convenzione, è sottratta alla sovranità degli Stati.

(v. punti 55-57, 59-61, dispositivo 3)

## SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

29 marzo 2007 (\*)

«Sesta direttiva IVA – Cessione di beni – Art. 8, n. 1, lett. a) – Cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri collocato in parte fuori dal territorio della Comunità – Potere impositivo di ciascuno Stato membro limitato alla lunghezza del cavo posato nel suo territorio – Non imponibilità della parte collocata nella zona economica esclusiva, sulla piattaforma continentale e in alto mare»

Nel procedimento C-111/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte ai sensi dell'art. 234 CE, dal Regeringsrätten (Svezia), con ordinanza 24 febbraio 2005, pervenuta in cancelleria il 4 marzo 2005, nella causa tra

**Aktiebolaget NN**

e

**Skatteverket,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (relatore) e A. Ó Caoimh, giudici,

avvocato generale: sig. P. Léger

cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Aktiebolaget NN, dalla sig.ra U. Grefberg Nyberg, processansvarig;
- per lo Skatteverket, dal sig. B. Persson, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra L. Ström van Lier e dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 settembre 2006,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 2, punto 1, 3, n. 1, 5, 6, 8, n. 1, lett. a), e 9, n. 2, 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 (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 3 dicembre 2002, 2002/93/CE (GU L 331, pag. 27; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Le questioni poste dal giudice del rinvio sono state sollevate nell'ambito di un ricorso proposto dalla Aktiebolaget NN (in prosieguo: la «società NN»), con sede in Svezia, contro un parere preliminare formulato dallo Skatterättsnämnden (commissione per le questioni tributarie), in merito all'applicazione delle disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») ad un'operazione consistente nell'installazione, tra la Svezia e un altro Stato membro, di un cavo a fibre ottiche, una parte del quale deve essere collocata su fondali marini situati in acque internazionali.

### Ambito normativo

#### *La normativa comunitaria*

3 L'art. 2 della sesta direttiva dispone quanto segue:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

4 L'art. 3 di tale direttiva così recita:

«1. Ai sensi della presente direttiva, si considera:

– “territorio di uno Stato membro”: l'interno del paese quale è definito, per ciascuno Stato membro, nei paragrafi 2 e 3;

– “Comunità” e “territorio della Comunità”: l'interno degli Stati membri quale è definito, per ciascuno Stato membro, nei paragrafi 2 e 3;

– (...)

2. Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, l'“interno del paese” corrisponde al campo d'applicazione del trattato che istituisce la [Comunità europea], quale è definito, per ciascuno Stato membro, dall'articolo [299 CE].

(...)».

5 L'art. 5 della detta direttiva è del seguente tenore:

«1. Si considera “cessione di bene” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

(...)».

6 L'art. 6 della sesta direttiva così recita:

«1. Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

(...)».

7 L'art. 8 di tale direttiva precisa quanto segue:

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

a) se il bene viene spedito o trasportato dal fornitore o dall'acquirente o da un terzo: il luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente. Quando il bene deve essere installato o montato con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto, si considera come luogo di cessione il luogo dove avviene l'installazione o il montaggio; qualora l'installazione o il montaggio siano effettuati in uno Stato membro diverso da quello del fornitore, lo Stato membro all'interno del quale avviene l'installazione o il montaggio adotta le misure necessarie per evitare una doppia imposizione in quest'ultimo Stato;

(...)».

8 L'art. 9 della direttiva in parola così dispone:

«1. Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

2. Tuttavia:

a) il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile, incluse le prestazioni di agente immobiliare e di perito, nonché le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori immobiliari come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è quello dove il bene è situato;

(...)».

### *La normativa nazionale*

9 Dal capo 1, art. 1, della legge sull'imposta sul valore aggiunto (mervärdesskattelagen, SFS 1994, n. 200; in prosieguo: la «ML») risulta che tale imposta è dovuta, in particolare, quando un'operazione è considerata come realizzata all'interno del paese.

10 Con il termine «beni» si intendono, ai sensi del capo 1, art. 6, della ML, gli «elementi materiali», tra i quali rientrano gli immobili, nonché il gas, il calore, il freddo e l'energia elettrica. Conformemente al capo 5, art. 2, della medesima legge, un bene che, secondo il contratto stipulato tra venditore e acquirente, deve essere consegnato a quest'ultimo è venduto all'interno del paese se tale bene si trova nel paese quando il venditore, l'acquirente o un terzo inizia le operazioni di inoltro all'acquirente (punto 1) oppure, qualora il bene non si trovi nel paese al momento in cui inizia il trasporto, se esso viene montato o installato dal venditore o per suo conto

(punto 2).

11 Con il termine «servizio» si intende, ai sensi del capo 1, art. 6, della ML, tutto ciò che non è considerato un bene e che può essere fornito nel corso di un'attività professionale. Ai sensi del capo 5, art. 4, primo comma, di tale legge, i servizi che riguardano un immobile sono prestati all'interno del paese se l'immobile è ivi situato. Conformemente al capo 5, art. 6, primo comma, n. 4, di tale legge, i servizi sono prestati all'interno del paese se sono effettuati in Svezia e riguardano lavori relativi a beni mobili, compresi i servizi di controllo o di ispezione di tali beni. Il capo 5, art. 8, primo comma, della ML prevede segnatamente che, per servizi diversi da quelli indicati negli artt. 4-6, lett. a), o 7, lett. a), (ma tale disposizione non si applica, in particolare, ai servizi di telecomunicazione), l'operazione si considera effettuata all'interno del paese se il prestatore ha in Svezia la sede della propria attività economica o un centro di attività stabile, a partire dal quale presta i servizi. Inoltre, allo stesso comma è previsto che i servizi che non vengono prestati da una sede o da un centro di attività stabile in Svezia o all'estero si considerano effettuati all'interno del paese se i prestatori hanno il domicilio o la residenza abituale in Svezia.

### **Causa principale e questioni pregiudiziali**

12 La società NN svolge, nel settore delle telecomunicazioni, attività consistenti, in particolare, nella posa in opera, nella manutenzione e nella riparazione di cavi a fibre ottiche. Essa intende concludere contratti per la cessione e l'installazione, tra la Svezia e un altro Stato membro, di un cavo sottomarino a fibre ottiche che sarà utilizzato dall'acquirente per offrire servizi di trasmissione a diversi operatori del settore delle telecomunicazioni. La società NN acquisterà il cavo e gli altri materiali necessari da diversi fabbricanti, noleggerà una nave con il suo equipaggio e assumerà personale specializzato nella posa in opera di cavi.

13 Il cavo sarà fissato e interrato nel territorio continentale svedese per essere successivamente posato ed eventualmente interrato nei fondali marini, inizialmente nelle acque interne e nel mare territoriale svedese, quindi sulla piattaforma continentale della Svezia e dell'altro Stato membro in quanto Stati costieri e, successivamente, nel mare territoriale e nelle acque interne dell'altro Stato membro, per essere alla fine fissato e interrato nel territorio continentale di quest'ultimo. A causa della distanza tra i punti di ancoraggio, può rivelarsi necessario in taluni casi allungare il cavo, il che costituisce un procedimento tecnico piuttosto complesso. In circostanze normali, il costo del materiale può ammontare all'80-85% del costo totale. In circostanze sfavorevoli, ad esempio in caso di sopravvenute tempeste, la quota del materiale nel costo totale diminuisce.

14 Dopo la posa in opera e l'effettuazione di taluni collaudi preliminari, il diritto di proprietà sul cavo sarà trasferito all'acquirente. Successivamente il lavoro proseguirà con collaudi supplementari per una trentina di giorni, durante i quali la società NN rimedierà ad eventuali difetti.

15 La società NN ha chiesto un parere preliminare allo Skatterättsnämnden per sapere, da un lato, se l'operazione prevista costituisca un servizio relativo ad un immobile ai sensi del capo 5, art. 4, della ML o un lavoro su un bene mobile ai sensi del capo 5, art. 6, della medesima legge, oppure un altro tipo di servizio e, dall'altro, se la Svezia sia il paese in cui viene prestato il servizio.

16 Il 13 giugno 2003 lo Skatterättsnämnden ha emesso il suo parere. Esso ha dichiarato che l'operazione prevista doveva essere considerata come un servizio prestato in Svezia ai sensi del capo 5, art. 8, primo comma, della ML, in quanto non presenta caratteristiche tali da permettere di applicare le disposizioni speciali di collegamento previste dal capo 5, artt. 4-6, lett. a), e 7, lett. a), della ML.

17 La società NN ha interposto appello contro il detto parere preliminare dinanzi al

Regeringsrätten (Corte amministrativa suprema svedese). Essa sostiene che la posa in opera del cavo di cui alla causa principale costituisce un servizio relativo ad un immobile ai sensi del capo 5, art. 4, della ML e che, di conseguenza, l'IVA è dovuta esclusivamente per i servizi prestati nel territorio continentale, nelle acque interne e nel mare territoriale della Svezia.

18 Il Regeringsrätten, ritenendo che per la soluzione della controversia di cui alla causa principale fosse necessaria un'interpretazione del diritto comunitario, ha deciso di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un'operazione imponibile riguardante la fornitura e la posa in opera di un cavo, collocato fra il territorio di due Stati membri e anche al di fuori del territorio comunitario, nella quale il cavo vero e proprio rappresenta una quota chiaramente preponderante dei costi totali, debba essere considerata come cessione di un bene, ai fini dell'applicazione delle disposizioni della sesta direttiva (...) riguardanti il luogo delle operazioni imponibili.

2) Qualora tale operazione sia invece da considerare come una prestazione di servizi, se debba ritenersi che tale servizio presenti un collegamento con un bene immobile tale che il luogo della prestazione va determinato applicando l'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva.

3) Qualora una delle questioni sub 1) o sub 2) sia risolta in senso affermativo, se l'art. 8, n. 1, lett. a), della [sesta] direttiva o, in subordine, l'art. 9, n. 2, lett. a), di quest'ultima debba essere interpretato nel senso che l'operazione deve essere frazionata in base alla collocazione geografica del cavo.

4) Qualora la questione sub 3) sia risolta in senso affermativo, se l'art. 8, n. 1, lett. a), della [sesta] direttiva o, in subordine, l'art. 9, n. 2, lett. a), di quest'ultima, in combinato disposto con gli artt. 2, punto 1, e 3, n. 1, debba intendersi nel senso che l'IVA non deve essere pagata su quella parte della cessione o della prestazione di servizi che riguarda una zona al di fuori del territorio comunitario».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

#### *Sulla prima questione*

19 Con la sua prima questione il giudice del rinvio desidera sapere se, ai fini della riscossione dell'IVA, un'operazione di fornitura e di posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri e che è collocato in parte al di fuori del territorio della Comunità, nella quale il prezzo del cavo vero e proprio rappresenta una quota chiaramente preponderante dei costi totali, debba essere considerata come una cessione di beni ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva.

20 In via preliminare, occorre stabilire se, dal punto di vista dell'IVA, la fornitura e la posa in opera di un cavo, nelle circostanze esposte dal giudice del rinvio, debbano essere trattate come due operazioni imponibili distinte o come un'unica operazione composita, costituita da più elementi.

21 Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare, da un lato, se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso, la detta prestazione unica debba essere qualificata come cessione di beni o come prestazione di servizi (v., in tal senso, sentenze 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Racc. pag. I-2395, punti 12-14; 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP, Racc. pag. I-973, punto 28, nonché 27 ottobre 2005, causa C-41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank, Racc. pag. I-9433, punto 19).

22 Tenuto conto della duplice circostanza che, da un lato, dall'art. 2, punto 1, della sesta direttiva discende che ciascuna operazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, occorre, in primo luogo, individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al suo cliente più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione (v., in tal senso, sentenze precedentemente citate, CCP, punto 29, e Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 20).

23 A tale proposito, la Corte ha giudicato che si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (sentenza Levob Verzekeringen e OV Bank, cit., punto 22).

24 Nella fattispecie, il contratto previsto dalla società NN riguarda la cessione, dopo il completamento dell'installazione e la realizzazione di collaudi, di un cavo posto in opera e in grado di funzionare.

25 Da tale constatazione deriva che, da un lato, tutti gli elementi che compongono l'operazione di cui trattasi nella causa principale appaiono necessari alla sua realizzazione e che, dall'altro, essi sono strettamente connessi. Pertanto, non si può, senza scivolare nell'artificio, ritenere che il cliente acquisti inizialmente il cavo a fibre ottiche e, in seguito, dallo stesso fornitore, le prestazioni di servizi riguardanti la posa in opera dello stesso (v., per analogia, sentenza Levob Verzekeringen e OV Bank cit., punto 24).

26 Di conseguenza, la fornitura e la posa in opera di un cavo, nelle circostanze esposte dal giudice del rinvio, devono essere considerate come costituenti un'unica operazione ai fini dell'IVA.

27 Inoltre, per stabilire se un'unica operazione composita, come quella di cui alla fattispecie in discussione nella causa principale, debba essere qualificata come cessione di beni o di prestazioni di servizi occorre individuarne gli elementi predominanti (v., in particolare, sentenze citate, Faaborg-Gelting Linien, punti 12 e 14, e Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 27).

28 Dalla giurisprudenza della Corte discende che, nell'ipotesi di un'unica operazione composita, una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (v., in tal senso, sentenze 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin, Racc. pag. I-6229, punto 24, e CCP, cit., punto 30).

29 Dalla decisione di rinvio risulta che la posa in opera del cavo di cui alla causa principale richiede la realizzazione di procedimenti tecnicamente complessi, esige l'impiego di apparecchiature specializzate, necessita di conoscenze specifiche e, in un'operazione di tale

portata, appare non solo indissociabile dalla fornitura del bene, ma anche indispensabile all'impiego e allo sfruttamento successivi di tale bene. Ne consegue che la posa in opera di tale cavo non costituisce un mero elemento accessorio della fornitura.

30 Tuttavia, si deve ancora stabilire, alla luce degli elementi che caratterizzano l'operazione di cui trattasi nella causa principale, se per qualificare l'operazione come cessione di beni oppure come prestazione di servizi debba prevalere la fornitura del cavo o la posa in opera di esso.

31 A tale riguardo, occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, «[s]i considera "cessione di bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

32 Secondo la giurisprudenza della Corte, dal testo di tale disposizione risulta che la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario. La finalità della sesta direttiva potrebbe risultare compromessa qualora la constatazione di una cessione di beni, che è una delle tre operazioni imponibili, fosse soggetta alla realizzazione di condizioni che variano a seconda del diritto civile dello Stato membro interessato (v., in tal senso, sentenze 8 febbraio 1990, causa C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Racc. pag. I-285, punti 7 e 8; 4 ottobre 1995, causa C-291/92, *Armbrecht*, Racc. pag. I-2775, punti 13 e 14; 6 febbraio 2003, causa C-185/01, *Auto Lease Holland*, Racc. pag. I-1317, punti 32 e 33, nonché 21 aprile 2005, causa C-25/03, *HE*, Racc. pag. I-3123, punto 64).

33 Dagli elementi forniti dal giudice del rinvio risulta che il contratto previsto riguarda un bene materiale, cioè un cavo a fibre ottiche, acquistato e installato dal fornitore e, in seguito ai collaudi effettuati da quest'ultimo, destinato ad essere trasferito al cliente, che potrà disporre di tale cavo come proprietario.

34 La circostanza che la fornitura di tale cavo sia accompagnata dall'installazione di quest'ultimo non osta, in linea di principio, a che l'operazione rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva.

35 Infatti, in primo luogo, risulta dall'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva che un bene materiale può essere installato o montato, con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto, senza che l'operazione perda necessariamente la sua qualifica di «cessione di un bene». In secondo luogo, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 51 delle sue conclusioni, tale disposizione non distingue tra le modalità di installazione, per cui l'interramento di un bene mobile non deve necessariamente rientrare nella nozione di «lavori immobiliari» ai sensi dell'art. 5, n. 5, della sesta direttiva.

36 Dalla decisione di rinvio risulta altresì che, se la posa in opera del cavo di cui trattasi nella causa principale avviene in circostanze normali, il fatturato che il fornitore ricava dall'operazione è costituito per la maggior parte dal costo del cavo vero e proprio e del materiale residuo, che rappresenta dall'80 all'85% dell'importo totale di tale operazione, mentre, se le condizioni sono sfavorevoli, per esempio a causa delle asperità del terreno, dello stato dei fondali marini, della necessità di allungare il cavo o dello scatenarsi di tempeste, la percentuale del costo del materiale rispetto al costo totale diminuisce.

37 A tale riguardo, se è vero che il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato obiettivo che rappresenta un indice di cui si può tener conto nel qualificare l'operazione di cui alla causa principale, è altrettanto vero, come sostiene la Commissione delle Comunità europee nelle sue osservazioni, che il costo del materiale e dei lavori non deve, da solo, assumere

un'importanza decisiva.

38 Quindi, per qualificare l'operazione prevista, occorre esaminare anche l'importanza della prestazione di servizi rispetto alla fornitura del cavo.

39 A tale proposito, anche se è indispensabile che il cavo sia installato per poter essere utilizzato e anche se, a causa segnatamente della distanza e dell'asperità del terreno, l'interramento del cavo presenta, come risulta dal punto 29 della presente sentenza, una notevole complessità e richiede mezzi rilevanti, non ne consegue tuttavia che la prestazione di servizi abbia un carattere prevalente sulla cessione del bene. Infatti, dalla descrizione delle clausole del contratto contenuta nella decisione di rinvio risulta che i lavori che devono essere compiuti dal fornitore si limitano alla posa in opera del cavo di cui trattasi nella causa principale e non hanno lo scopo o il risultato di alterare la natura del detto cavo e neppure quello di adattarlo ai bisogni specifici del cliente (v., per analogia, sentenza *Levob Verzekeringen e OV Bank*, cit., punti 28 e 29).

40 In considerazione di tutti questi elementi, occorre risolvere la prima questione nel senso che un'operazione che riguarda la fornitura e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri ed è collocato in parte fuori dal territorio della Comunità deve essere considerata come una cessione di beni ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, quando risulta che, in seguito ai collaudi eseguiti dal fornitore, il cavo sarà trasferito al cliente, che potrà disporne come proprietario, che il prezzo del cavo vero e proprio rappresenta una parte chiaramente preponderante del costo totale della detta operazione e che i servizi del fornitore si limitano alla posa in opera del cavo, senza alterarne la natura e senza adattarlo alle esigenze specifiche del cliente.

#### *Sulla seconda questione*

41 La seconda questione è stata posta solo nell'eventualità che l'operazione imponibile costituisse una prestazione di servizi. Alla luce della risposta fornita alla prima questione, non occorre esaminarla.

#### *Sulla terza questione*

42 Con la sua terza questione il giudice del rinvio, allo scopo di stabilire il luogo di un'operazione assoggettata all'IVA riguardante la fornitura e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri ed è collocato in parte al di fuori del territorio della Comunità, chiede se l'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che il potere impositivo di ogni Stato membro è limitato alla parte del cavo che si trova sul suo territorio.

43 In via preliminare, occorre sottolineare che il titolo VI della sesta direttiva contiene le disposizioni riguardanti la determinazione del luogo delle operazioni imponibili, e cioè l'art. 8 per le cessioni di beni e l'art. 9 per le prestazioni di servizi. L'obiettivo perseguito da tali disposizioni nell'ambito del sistema generale della direttiva, come si può dedurre dal suo settimo 'considerando', è diretto a fissare una suddivisione razionale delle sfere di applicazione delle normative nazionali in materia di IVA, determinando in modo uniforme il luogo di collegamento fiscale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. Tali disposizioni hanno anche lo scopo di evitare i conflitti di competenza che possano portare sia a situazioni di doppia imposizione sia alla mancata imposizione di cespiti [v., per analogia, sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, *Berkholz*, Racc. pag. 2251, punto 14; 12 maggio 2005, causa C-452/03, *RAL (Channel Islands) e a.*, Racc. pag. I-3947, punto 23, e 15 settembre 2005, causa C-58/04, *Köhler*, Racc. pag. I-8219, punto 22].

44 Per quanto riguarda la determinazione del luogo in cui si considera avvenuta una cessione

di beni, l'art. 8 della sesta direttiva individua numerosi criteri di collegamento specifici a seconda che si tratti di cessioni di beni con o senza trasporto, di cessioni di beni che hanno luogo a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, di forniture di gas o di energia elettrica mediante reti di distribuzione oppure della cessione di un bene che deve essere installato o montato con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto. In quest'ultimo caso, ai sensi del n. 1, lett. a), seconda frase, di tale articolo, si considera come luogo di cessione il luogo dove avviene l'installazione o il montaggio.

45 È vero che una norma di conflitto per essere operativa deve permettere l'attribuzione del potere impositivo necessario per assoggettare un'operazione all'IVA esclusivamente a uno degli Stati membri interessati. In tal senso, quando il bene deve essere installato, si considera che la cessione avvenga, in linea di principio, esclusivamente sul territorio di un unico Stato membro e, quando l'installazione di un bene consiste nel suo interrimento è il luogo di tale interrimento che individua lo Stato competente a tassare la cessione.

46 Ciò non significa però che l'art. 8, n. 1, lett. a), seconda frase, della sesta direttiva non si applichi nel caso in cui l'installazione di un bene sul territorio di uno degli Stati membri continui sul territorio di un altro Stato membro. Infatti, quando tale bene, e cioè nella causa principale un cavo a fibre ottiche, deve essere installato sul territorio di un primo Stato membro e poi su quello di altro Stato membro, il luogo della cessione si trova, successivamente, sul territorio di ciascuno di tali Stati.

47 Da ciò consegue che, in siffatto caso, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 88 delle sue conclusioni, la competenza a tassare l'operazione deve essere riconosciuta a ciascuno Stato membro per la parte del cavo installata sul suo territorio.

48 Questa competenza fiscale rispettiva di ciascuno Stato membro comprende, relativamente all'operazione nel suo insieme, non solo l'esigibilità dell'imposta dovuta sul prezzo del cavo vero e proprio, ma anche il potere di tassare i servizi riferentisi all'installazione.

49 Infatti, nella causa principale, i servizi riferentisi all'installazione del cavo a fibre ottiche comprendono non solo la posa in opera in senso proprio e l'eventuale prolungamento di tale cavo, ma anche i test di routine realizzati nel corso della posa e taluni collaudi preliminari effettuati una volta terminata la posa in opera, nonché la realizzazione di collaudi aggiuntivi per una trentina di giorni dopo la messa in servizio del cavo stesso, durante i quali il fornitore rimedia ad eventuali difetti. Tale complesso di servizi, alcuni dei quali non si collegano ad un luogo geografico preciso, riguardano tutto il cavo e devono quindi, proprio come il prezzo del cavo vero e proprio e del materiale residuo, essere tassati da ogni Stato membro in proporzione alla lunghezza del cavo che si trova sul suo territorio.

50 Occorre quindi risolvere la terza questione dichiarando che l'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la competenza a tassare la fornitura e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri ed è collocato in parte al di fuori del territorio della Comunità spetta a ciascuno Stato membro in proporzione alla lunghezza del cavo che si trova sul suo territorio, sia per quanto riguarda il prezzo del cavo vero e proprio e del materiale residuo, sia per quanto riguarda il costo dei servizi collegati alla posa in opera di quest'ultimo.

#### *Sulla quarta questione*

51 Con la sua quarta questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, in combinato disposto con gli artt. 2, punto 1, e 3 della stessa direttiva, debba essere interpretato nel senso che la fornitura e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che

collega due Stati membri non sono soggette a IVA per la parte dell'operazione che riguarda una zona che non fa parte del territorio della Comunità.

52 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva obbliga gli Stati membri ad assoggettare all'IVA tutte le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

53 L'ambito di applicazione territoriale della sesta direttiva è stabilito all'art. 3 di quest'ultima, ai sensi del quale per «territorio di uno Stato membro» si intende, l'interno del paese quale è definito, per ciascuno Stato membro, nei nn. 2 e 3 di tale articolo e per «territorio della Comunità» l'interno degli Stati membri quale è definito, per ciascuno Stato membro, nei summenzionati numeri. Ad eccezione di taluni territori nazionali espressamente esclusi al n. 3 del detto art. 3, in forza del n. 2 del medesimo, l'«interno del paese» corrisponde al campo d'applicazione del Trattato, quale è definito, per ciascuno Stato membro, dall'art. 299 CE.

54 Mancando nel Trattato definizioni più precise del territorio compreso nella sovranità di ogni Stato membro, spetta ad ogni Stato membro stabilire l'estensione e i limiti di tale territorio, conformemente alle regole del diritto internazionale pubblico.

55 Per quanto riguarda l'ambito di applicazione della sesta direttiva, la Corte ha dichiarato che il regime di tale direttiva si applica obbligatoriamente ed imperativamente all'insieme del territorio nazionale degli Stati membri (v., in tal senso, sentenza 23 gennaio 1986, causa 283/84, Trans Tirreno Express, Racc. pag. 231, punto 20).

56 Secondo l'art. 2 della Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, firmata a Montego Bay il 10 dicembre 1982, entrata in vigore il 16 novembre 1994 e approvata mediante la decisione del Consiglio 23 marzo 1998, 98/392/CE (GU L 179, pag. 1; in prosieguo: la «convenzione sul diritto del mare»), la sovranità dello Stato costiero si estende al mare territoriale, al fondale marino e al relativo sottosuolo.

57 Il territorio nazionale degli Stati membri ai sensi dell'art. 299 CE è quindi costituito anche dal mare territoriale, dal fondale di tale mare e dal suo sottosuolo, fermo restando che spetta a ciascuno Stato membro fissare la larghezza di tale mare entro il limite di 12 miglia marittime, in conformità dell'art. 3, della convenzione sul diritto del mare.

58 Pertanto, uno Stato membro ha l'obbligo di assoggettare all'IVA una cessione di beni che si verifica nel suo mare territoriale, sul fondale di tale mare e nel suo sottosuolo (v. anche, per quanto riguarda la prestazione di servizi di trasporto, sentenza 23 maggio 1996, causa C-331/94, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-2675, punto 10).

59 Al contrario, la sovranità dello Stato costiero sulla zona economica esclusiva e sulla piattaforma continentale è solo funzionale e, come tale, è limitata al diritto di esercitare le attività di esplorazione e di sfruttamento previste agli artt. 56 e 77 della convenzione sul diritto del mare. Poiché la fornitura e la posa in opera di un cavo sottomarino non sono comprese tra le attività elencate in tali articoli, la parte dell'operazione realizzata in queste due zone non rientra nella sovranità dello Stato costiero. Tale constatazione è confermata dagli artt. 58, n. 1, e 79, n. 1, della medesima convenzione, che lasciano a qualsiasi altro Stato il diritto di posare cavi sottomarini in tali zone, nel rispetto di talune condizioni.

60 Ne consegue che questa parte dell'operazione non può essere considerata come realizzata all'interno del paese nel senso di cui all'art. 2, punto 1, della sesta direttiva. Lo stesso vale, a fortiori, per la parte dell'operazione che si effettua in alto mare, zona che, in forza dell'art. 89 della convenzione sul diritto del mare, è sottratta alla sovranità degli Stati (v. anche, nell'ambito delle

prestazioni di servizi di trasporto, sentenza 13 marzo 1990, causa C-30/89, Commissione/Francia, Racc. pag. I?691, punto 17).

61 Occorre quindi risolvere la quarta questione dichiarando che l'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, in combinato disposto con gli artt. 2, punto 1, e 3 della medesima, deve essere interpretato nel senso che la fornitura e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri non sono assoggettate ad IVA per la parte dell'operazione che viene effettuata nella zona economica esclusiva, sulla piattaforma continentale e in alto mare.

### **Sulle spese**

62 Nei confronti delle parti nella 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 (Terza Sezione) dichiara:

1) **Un'operazione che riguarda la fornitura e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri ed è collocato in parte fuori dal territorio della Comunità deve essere considerata come una cessione di beni ai sensi dell'art. 5, n. 1, 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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 3 dicembre 2002, 2002/93/CE, quando risulta che, in seguito ai collaudi eseguiti dal fornitore, il cavo sarà trasferito al cliente, che potrà disporne come proprietario, che il prezzo del cavo vero e proprio rappresenta una parte chiaramente preponderante del costo totale della detta operazione e che i servizi del fornitore si limitano alla posa in opera del cavo, senza alterarne la natura e senza adattarlo alle esigenze specifiche del cliente.**

2) **L'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che la competenza a tassare la fornitura e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri ed è collocato in parte al di fuori del territorio della Comunità spetta a ciascuno Stato membro in proporzione alla lunghezza del cavo che si trova sul suo territorio, sia per quanto riguarda il prezzo del cavo vero e proprio e del materiale residuo, sia per quanto riguarda il costo dei servizi collegati alla posa in opera di quest'ultimo.**

3) **L'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva 77/388, in combinato disposto con gli artt. 2, punto 1, e 3 della medesima, deve essere interpretato nel senso che la fornitura e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri non sono assoggettate all'imposta sul valore aggiunto per la parte dell'operazione che viene effettuata nella zona economica esclusiva, sulla piattaforma continentale e in alto mare.**

Firme

\* Lingua processuale: lo svedese.