

|

61996C0116

Conclusioni dell'avvocato generale La Pergola del 17 luglio 1997. - Reisebüro Binder GmbH contro Finanzamt Stuttgart-Körperschaften. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Bundesfinanzhof - Germania. - Sesta direttiva IVA - Trasporto internazionale di passeggeri - Luogo e base imponibile della prestazione di trasporto. - Causa C-116/96.

raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-06103

Conclusioni dell'avvocato generale

I - L'odierna questione pregiudiziale e il suo contesto normativo

1 Con l'odierna questione pregiudiziale, la Corte è chiamata a fornire al Bundesfinanzhof i necessari elementi interpretativi per pronunciarsi sulla corretta allocazione, fra i diversi Stati membri nel cui territorio venga prestato un dato servizio di trasporto passeggeri a forfait su strada, del corrispettivo complessivo pagato dal consumatore finale, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (di seguito: l'«IVA»).

Più precisamente, il giudice di rinvio chiede se, nel quadro di un trasporto internazionale di persone, l'art. 9, n. 2, lett. b), della direttiva 77/388/CEE vada interpretato nel senso che:

a) ai fini della determinazione della base imponibile relativa alla parte del trasporto all'interno del Paese, il corrispettivo complessivo deve sempre essere allocato in proporzione alle distanze percorse, e senza tener conto dei periodi di sosta ed attesa tra le varie parti del trasporto - per esempio, in occasione di un viaggio di studio - ovvero

b) la disposizione in questione contiene unicamente una regola relativa al luogo della prestazione del trasporto, la quale prevede semplicemente che tale luogo è definito in funzione delle distanze percorse, nel qual caso gli Stati membri rimangono liberi di fissare il criterio di allocazione del corrispettivo complessivo tra parte imponibile e parte non imponibile del trasporto.

2 Ai sensi dell'art. 1, nn. 1 e 2, del Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes del 26 novembre 1979 (recante il nuovo testo della legge tedesca relativa all'IVA; di seguito: l'«UStG 1980»), sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari le cessioni ed altre prestazioni effettuate a titolo oneroso da un imprenditore nel quadro della propria impresa nel c.d. territorio di percezione. Tale territorio è definito come l'ambito territoriale di applicazione della legge, ad eccezione delle zone franche e di quelle sottratte alla legislazione doganale nazionale.

L'art. 3 bis, n. 2, punto 2, dell'UStG 1980 definisce il luogo delle prestazioni di trasporto (in deroga alla regola generale sul luogo delle prestazioni di servizi, posta al n. 1 della norma citata) come il luogo in cui avviene il trasporto. Peraltro, qualora un dato servizio di trasporto non si limiti al territorio di percezione, ai fini dell'applicazione della stessa legge rileva solamente la parte di

trasporto che si effettua all'interno di tale territorio.

Il contesto normativo sottostante all'odierna questione pregiudiziale è completato dall'art. 10, n. 1, dell'UStG 1980, a norma del quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo totale versato dal beneficiario della cessione o di altra prestazione, ad eccezione della stessa IVA.

3 Le citate previsioni dell'UStG 1980 costituiscono sostanzialmente la trasposizione nell'ordinamento tedesco degli artt. 2, 3, n. 1 (1), 9, n. 2, lett. b), e 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva IVA, vale a dire, la citata direttiva n. 77/388/CEE (di seguito: la «direttiva») (2) (3).

In effetti, l'art. 2 della direttiva sancisce il c.d. principio della territorialità, secondo cui «[s]ono soggette all'imposta sul valore aggiunto (...) le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale». Dunque, in principio non sono soggette all'IVA le operazioni effettuate fuori del territorio nazionale, anche da soggetti passivi in esso stabiliti, mentre le operazioni interne sono imponibili quale che sia la nazionalità dell'impresa che le effettua.

L'art. 3, n. 1 (ora, n. 2), (4), della direttiva dispone che «[a]i fini dell'applicazione della [medesima], l'"interno del paese" corrisponde al campo di applicazione del trattato che istituisce la Comunità economica europea, quale è definito, per ciascuno Stato membro, dall'articolo 227».

Poiché negli ordinamenti tributari degli Stati membri l'«importazione di servizi» (a differenza dell'importazione di merci) non costituisce un'operazione imponibile, al fine di eliminare possibili anomalie nelle ipotesi di fornitura di servizi in un contesto internazionale, la direttiva contiene un elaborato schema di allocazione concernente il luogo della prestazione (5). L'art. 9 della direttiva, che figura nel capo VI di essa, intitolato «luogo delle operazioni imponibili», dispone, al n. 1 - per esigenze di semplicità, al fine di evitare possibili difficoltà di interpretazione connesse a concetti quali quello del luogo di utilizzazione o sfruttamento del servizio (6) - che per luogo di una prestazione di servizi deve intendersi, in deroga al rigoroso principio della territorialità, «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».

Tuttavia, il n. 2 del citato art. 9 contempla, rispetto alla regola generale di cui al n. 1, «talune deroghe per determinate prestazioni specifiche relativamente alle quali la localizzazione fittizia della prestazione presso la sede dell'attività del prestatore sarebbe inadeguata e per le quali detta norma stabilisce altri criteri di collegamento» (7). In particolare, ai sensi del n. 2, lett. b), della stessa disposizione, «il luogo delle prestazioni di trasporto è quello dove avviene il trasporto in funzione delle distanze percorse» (8).

Infine, l'art. 11 della direttiva ha introdotto la nozione comunitaria uniforme di «base imponibile». In assenza di tale nozione, la futura, completa armonizzazione dell'aliquota IVA (9) e la sua applicazione per determinare le «risorse proprie» (10) condurrebbero a risultati non suscettibili di comparazione (e, in quanto tali, iniqui) fra i diversi Stati membri. In particolare, per quanto rileva ai fini delle presenti conclusioni, il citato art. 11 statuisce, al punto A, n. 1, lett. a), che all'interno del paese la base imponibile è costituita, per le «normali» prestazioni di servizi (11), «da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al (...) prestatore per tali operazioni da parte del (...) destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

II - Oggetto del contendere nella causa principale

4 L'odierna questione pregiudiziale è stata sollevata nel corso del giudizio instaurato dinanzi al Bundesfinanzhof nei confronti del Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (di seguito: il «Finanzamt») dalla società Reisebüro Binder GmbH (di seguito: «Binder»), con ricorso per «Revision» della

decisione con cui il Finanzamt aveva liquidato l'imposta sulla cifra d'affari da essa dovuta per l'anno 1983.

5 Secondo quanto risulta dall'ordinanza di rinvio, Binder organizza viaggi «a forfait» in pullman. In altre parole, Binder offre un servizio comprensivo di trasporto, vitto, alloggio ed accompagnamento turistico, per il quale gli acquirenti versano un unico corrispettivo complessivo, largamente superiore ai prezzi di mercato dei servizi di «puro» trasporto per tratte comparabili.

6 Per i viaggi internazionali effettuati nel corso del 1983, Binder - dopo avere calcolato la parte dei corrispettivi complessivi incassati corrispondente alla prestazione dei soli servizi di trasporto (per detrazione dal totale della parte corrispondente agli altri servizi forniti) (12) - aveva proceduto ad un'ulteriore ripartizione del corrispettivo dei servizi di trasporto, così ricavato, fra parte imponibile (per servizi prestati all'interno del Paese) e parte non imponibile (per servizi forniti all'estero). Secondo il criterio di calcolo adottato da Binder, l'allocazione del corrispettivo in questione fra i diversi Stati nel cui territorio essa aveva prestato i propri servizi di trasporto turistico andava operata in base non solo alle distanze rispettivamente percorse, ma anche alla rispettiva durata del soggiorno in ciascuno di tali Stati.

7 In effetti, Binder ritiene che nel corso dei viaggi all'estero organizzati nel quadro di programmi di studio o turismo vengono abitualmente percorse distanze relativamente lunghe in brevi spazi di tempo (specialmente in autostrada) all'interno del Paese di partenza, che è poi quello di stabilimento dell'operatore, mentre la parte di viaggio effettuata all'estero si caratterizza per la maggiore incidenza quantitativa delle soste rispetto agli spostamenti in automezzo.

In particolare, secondo Binder, il prezzo complessivo pagato dai partecipanti sarebbe fissato tenendo conto anche dell'utilità ulteriore che essi traggono dall'ininterrotta disponibilità, per tutta la durata del viaggio, dello stesso mezzo di trasporto.

Pertanto, Binder concludeva che l'allocazione del corrispettivo complessivo versato dal consumatore finale fra i diversi Stati membri interessati andrebbe operata in funzione dei principi di gestione imprenditoriale ed in base alle circostanze di fatto. In altre parole, secondo Binder, nel calcolo andrebbero inclusi non solo gli elementi di costo dipendenti dai tragitti percorsi (ad esempio, per carburante ed usura generale del veicolo), ma anche quelli connessi alle unità di tempo trascorse (ad esempio, per assicurazione e salario dell'autista).

8 Tale criterio, tuttavia, veniva respinto dall'amministrazione fiscale tedesca a favore di un criterio di allocazione fondato esclusivamente sul pro rata delle distanze geografiche percorse nel territorio degli Stati interessati, sulla base dell'art. 3 bis, n. 2, punto 2, dell'UStG 1980.

Di conseguenza, il Finanzamt decideva - con provvedimento successivamente confermato, in sede giurisdizionale, dal Finanzgericht - di procedere alla rettifica dell'imposta litigiosa a carico di Binder, la quale veniva riliquidata in un importo maggiorato rispetto a quello in precedenza calcolato dalla stessa società.

A giudizio del Finanzamt, Binder non avrebbe potuto determinare con esattezza, sulla base del criterio di allocazione da essa proposto, l'importo di tutti gli elementi di costo generati dai propri trasporti a forfait. Rispetto al metodo proposto da Binder, ritenuto arbitrario ed insuscettibile di controllo, il Finanzamt asseriva la maggiore affidabilità del criterio di ripartizione chilometrico, l'unico in grado di evitare fenomeni di doppia o mancata imposizione in relazione ai servizi prestati all'estero.

9 Analogamente, la sentenza di primo grado del Finanzgericht, oggetto di impugnazione da parte di Binder dinanzi al giudice del rinvio, ribadiva che l'allocazione in base alle distanze geografiche assicurerebbe - diversamente dal metodo di allocazione patrocinato dalla ricorrente nella causa principale - il rispetto del principio di neutralità concorrenziale e, nella maggior parte dei casi,

l'equità dell'imposizione fiscale.

10 Dalle osservazioni che Binder ha sottoposto a codesta Corte non risulta se la ricorrente nella causa principale lamenti che, per effetto del metodo di allocazione esclusivamente in base alle distanze percorse, a) essa sia stata assoggettata a doppia imposizione, ovvero b) le sia stato impedito di avvalersi del beneficio dell'esenzione dall'IVA dei trasporti internazionali di passeggeri in pullman, in ipotesi vigente in uno o più degli Stati membri nel cui territorio i propri pullman abbiano transitato nel corso dei viaggi di studio o turismo da essa organizzati.

11 Secondo il giudice di rinvio, sussistono ragioni sufficienti per dubitare che l'art. 3 bis, n. 2, punto 2, dell'USTG 1980 - non diversamente, peraltro, dall'art. 9, n. 2, lett. b), della direttiva, alla luce del quale questa omologa disposizione di diritto nazionale deve essere interpretata - regoli effettivamente la materia dell'allocazione del corrispettivo fra parte imponibile e parte non imponibile.

12 Il Bundesfinanzhof, infatti, ritiene che le disposizioni ora richiamate si prestino a una duplice lettura.

Da un lato, è possibile interpretarle (come ha fatto il Finanzamt) nel senso che esse conterrebbero un criterio di ripartizione di carattere puramente chilometrico, con esclusione di qualsiasi rilevanza dei periodi di sosta ed attesa all'estero.

13 Dall'altro lato, è, però, ugualmente sostenibile che l'art. 9, n. 2, lett. b), della direttiva e l'art. 3 bis, n. 2, punto 2, dell'USTG 1980 si limiterebbero a porre - in conformità al loro titolo e contenuto - una regola relativa alla determinazione del luogo delle prestazioni di trasporto, dalla quale non discenderebbe altro effetto se non quello di assoggettare ad imposizione in Germania le sole prestazioni effettuate nel territorio di percezione tedesco.

Di conseguenza, gli Stati membri sarebbero liberi di fissare i criteri di allocazione del prezzo complessivo tra parte imponibile e parte non imponibile del trasporto, e, eventualmente, di includere fra tali criteri quello della rispettiva durata del soggiorno.

III - Soluzione della questione pregiudiziale, previa sua riformulazione

14 Mi preme rilevare subito che, avuto riguardo al titolo ed alla funzione dell'art. 9 della direttiva, appare difficilmente condivisibile la posizione - adottata nel presente giudizio dal governo tedesco - secondo cui questa disposizione porrebbe, nel suo n. 2, lett. b), un criterio per la determinazione della base imponibile, da parte degli Stati membri interessati, con riguardo alle prestazioni di trasporto internazionale qui considerate.

Come la Corte ha avuto modo di affermare in passato, l'art. 9, n. 2, lett. b), si limita a prevedere un criterio di collegamento per stabilire la competenza territoriale ai fini impositivi, delimitando - sulla base del principio di territorialità (13) - le rispettive sfere di competenza dei diversi Stati membri nel cui territorio la prestazione stessa venga svolta (14).

15 Tuttavia, a fronte di questa provvisoria conclusione, non posso nascondere la mia perplessità circa l'esatto significato dell'inciso «in funzione delle distanze percorse», posto a chiusura della norma in questione.

16 Nessuna elucidazione al riguardo è fornita dal preambolo della direttiva (e, in particolare, dal suo quarto e settimo `considerando', specificamente richiamati da Binder (15)), né dalla relazione di accompagnamento della proposta di direttiva della Commissione del 1973 (16).

17 A fugare i miei dubbi non è valse nemmeno la tesi - avanzata in udienza dalla Commissione - secondo la quale l'inciso in questione alluderebbe ad un «luogo in movimento», sicché «per determinare il luogo della prestazione occorre seguire la distanza percorsa».

18 Sono incline, tuttavia, a convenire con la Commissione che l'inciso «in funzione delle distanze percorse» avrebbe in sostanza carattere ultroneo, perché si riferisce semplicemente alla natura dinamica, in senso spaziale, delle prestazioni di trasporto a fronte del carattere statico delle altre prestazioni considerate dall'art. 9, n. 2 (17).

Il che, peraltro, non esclude le riserve che suscita una redazione della norma talmente imprecisa. Codesta Corte ha già in diverse occasioni sottolineato come l'esigenza di certezza e prevedibilità del diritto comunitario si imponga con particolare rigore nel caso di norme, come quelle in materia di IVA, idonee a comportare conseguenze finanziarie, sicché gli interessati devono poter conoscere con precisione la portata degli obblighi loro incombenti (18).

19 Alla luce di quanto precede, e sebbene ciò ci costringa a spingerci oltre la formulazione testuale della questione riferitaci dal Bundesfinanzhof (19), ritengo che - al fine di fornire al giudice del rinvio gli elementi interpretativi da esso richiesti - occorra procedere all'analisi delle modalità di determinazione della base imponibile.

20 Tali modalità sono fissate, come si è sopra indicato (vedi punti 2 e 3), dall'art. 10, n. 1, dell'USTG 1980 e, nel quadro della direttiva, dall'art. 11, punto A, n. 1, lett. a).

A norma di tale ultima disposizione, per le prestazioni di trasporto effettuate all'interno del Paese - incluse, intuitivamente, anche quelle immediatamente precedute o seguite dall'attraversamento dei confini nazionali e la fornitura del servizio all'estero - la base imponibile è costituita dalla totalità di quanto ricevuto dal prestatore a titolo di corrispettivo dell'operazione in questione, compresa ogni tassa (IVA esclusa), spesa accessoria, prestazione in natura o sovvenzione direttamente connessa con il prezzo di tali operazioni.

21 Guardiamo al contesto fattuale sottostante alla causa principale. La circostanza che l'amministrazione fiscale tedesca è chiamata a determinare la base imponibile solamente sulla porzione per così dire interna dei trasporti internazionali prestati da Binder non costituisce oggetto di controversia fra le parti.

22 Diversamente, assai meno semplice appare la corretta definizione del corrispettivo versato per la parte interna dell'operazione in questione, il quale costituisce la base imponibile ai fini fiscali.

Si pone, dunque, il problema di identificare il criterio più razionale e maggiormente rispettoso delle finalità della direttiva per procedere alla scomposizione ideale del prezzo forfettario complessivo ricevuto dal prestatore per servizi di trasporto del tipo di quelli dedotti in giudizio. Ed è esattamente questo l'oggetto del contendere nella causa principale.

23 Secondo il governo tedesco, l'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della direttiva non conterrebbe alcuna indicazione espressa al riguardo - affermazione sulla quale mi sento di concordare - ed in particolare non consentirebbe di stabilire alcuna relazione fra prezzo incassato e struttura dei costi del soggetto passivo prestatore del servizio.

Pertanto, la scomposizione del corrispettivo forfettario non potrebbe operarsi altro che in base al criterio del pro rata in base alla distanza percorsa in territorio nazionale, come dovrebbe desumersi dall'art. 9, n. 2, lett. b), della direttiva stessa.

24 Secondo Binder, invece, il criterio più semplice ed agevolmente verificabile sarebbe quello fondato sulla rispettiva durata dei soggiorni del mezzo di trasporto nei diversi territori di percezione.

25 Infine, la Commissione ritiene che la previsione dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della direttiva non si oppone a che la parte del prezzo complessivo corrispondente alla porzione interna del servizio litigioso venga calcolata in proporzione al costo globale del trasporto.

Secondo la Commissione, la nozione di costo globale comprenderebbe - accanto alle voci di costo che sono funzione delle distanze percorse - ulteriori elementi di costo, relativi al mezzo di trasporto ed al lavoro prestato dal conducente, il cui ammontare dipende dal tempo trascorso (20).

26 Ho già esposto le ragioni per le quali ritengo che - nonostante il riferimento al pro rata delle distanze percorse costituirebbe certamente la regola di più semplice applicazione, tanto per l'amministrazione quanto per gli operatori economici - l'art. 9, n. 2, lett. b), della direttiva non possa essere interpretato nel senso suggerito dal governo tedesco.

Insisto sul punto per notare che occorre avere riguardo alla metodologia del sistema armonizzato dell'IVA, come è previsto dalla direttiva. L'applicazione del più volte citato art. 11, punto A, n. 1, presuppone, nel caso della prestazione di un servizio, l'accertamento da parte dell'amministrazione fiscale dello Stato membro interessato i) della sussistenza di un'attività economica ii) esercitata da un soggetto passivo, iii) a titolo oneroso, iv) all'interno del territorio dello Stato in questione. L'art. 9, n. 2, lett. b), della direttiva concerne esclusivamente tale ultima determinazione.

27 Quanto, invece, alla regola di scomposizione del prezzo a forfait nelle porzioni corrispondenti, rispettivamente, alla parte interna ed alla parte del trasporto effettuata oltre i confini nazionali, essa deve conformarsi ai principi fondamentali enunciati dalla giurisprudenza di questo collegio con riferimento alla nozione di «corrispettivo».

In particolare, per quanto rileva in questa sede, la Corte - sulla premessa che, ai sensi della direttiva, una cessione di beni o fornitura di servizi è soggetta ad IVA solamente se effettuata a titolo oneroso, e che in tal caso l'imponibile dell'operazione è costituita da tutto ciò che è ricevuto a titolo di corrispettivo - ha affermato che, affinché una data operazione possa qualificarsi come «imponibile», deve sussistere un nesso diretto fra il servizio prestato (ovvero il bene ceduto) e la riscossione del prezzo (21).

28 Ora, è proprio in ragione di questa necessaria relazione diretta fra servizio reso e corrispettivo ricevuto dal fornitore che ritengo fondato l'argomento sostenuto da Binder e dalla Commissione: l'allocazione del prezzo complessivo pagato dai passeggeri tra parte imponibile e parte non imponibile del trasporto non può prescindere dalla considerazione dei costi della prestazione del servizio.

29 Detto questo, va subito aggiunta qualche precisazione. In nessun modo i costi sostenuti dal fornitore del servizio vanno tenuti in conto (e, in ipotesi, detratti in tutto o in parte) nella determinazione del valore assoluto del corrispettivo (22). Quest'ultimo, come sappiamo, è un valore lordo che deve coincidere con l'intero esborso effettivo del consumatore finale, indipendentemente dai costi di produzione e commercializzazione del bene o servizio in questione (23).

Col ritenere ammissibile il riferimento ai costi di produzione (inclusi quelli legati alle distanze percorse) nell'allocazione della base imponibile fra i diversi Paesi interessati, non intendo nemmeno rimettere in discussione il consolidato principio secondo cui il corrispettivo consiste nel valore «soggettivo» di quanto storicamente riscosso, anziché in un valore «normale» da stimarsi

secondo criteri obiettivi (24).

30 Altra è la soluzione che intendo, in questa sede, proporre all'attenzione della Corte: una volta determinato il valore assoluto e soggettivo del corrispettivo, i costi sostenuti a vario titolo dal soggetto passivo fornitore del servizio possono e devono avere rilevanza al diverso fine della determinazione della percentuale del prezzo forfettario da imputarsi alla parte interna del trasporto, fermo restando che la parte restante del servizio sarà eventualmente assoggettabile all'IVA nelle altre giurisdizioni fiscali interessate.

31 Ora, dal punto di vista economico, il prezzo rappresenta la misura soggettiva dell'utilità che il consumatore finale ritrae dalla controprestazione. E', pertanto, difficile negare che tale utilità è normalmente suscettibile di variare secondo il costo dei fattori di produzione impiegati in combinazione dal fornitore del servizio (25).

Per restare all'esempio che ci concerne, lo studente ed il turista in viaggio all'estero traggono indubbiamente utilità di tipo diverso, rispettivamente, dal trasporto ininterrotto in autostrada dal luogo di partenza fino al confine (parte imponibile dell'operazione) e dall'ininterrotta disponibilità dello stesso pullman e conducente per tutta la residua durata del viaggio (parte non imponibile) - inclusi non solo i tragitti, ma anche le soste (26), - la quale ultima comporta elementi di costo dipendenti non solo dalle distanze geografiche percorse, ma anche dalla durata della prestazione.

32 Quanto meno a fini discorsivi e di semplificazione dell'analisi, può, dunque, ipotizzarsi che il corrispettivo complessivo richiesto al consumatore finale da un'impresa del tipo di Binder costituisca, pur con una certa approssimazione, la somma ottenuta dall'addizione del prezzo (ideale) del trasporto all'interno del Paese e del prezzo (ideale) del trasporto all'estero. Entrambi tali prezzi riflettono inevitabilmente la rispettiva struttura dei costi di fornitura del servizio.

Riconosco che questa osservazione è priva di pratica importanza qualora - come sembra sia il caso per le prestazioni di trasporto internazionale di merci e di «puro» trasporto di persone (27) - la struttura dei costi delle due o più frazioni di un unico servizio possa ritenersi identica o assai prossima (28).

Laddove, però, il contenuto e le modalità della prestazione varino da frazione a frazione, e con essi i costi del servizio, tali differenze si riflettono necessariamente sull'ammontare delle varie componenti del prezzo a forfait. E ciò confermerebbe, appunto, che la parte del corrispettivo unico, la quale, volta per volta, è in relazione diretta con ciascuna frazione del servizio, va determinata con riguardo ai relativi costi di produzione.

33 Il riferimento ai costi sostenuti dal soggetto passivo per l'esecuzione dell'operazione imponibile non è, del resto, privo di precedenti nella giurisprudenza della Corte di interpretazione dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della direttiva, seppure nel diverso contesto della determinazione della base imponibile, per forniture di beni, qualora il corrispettivo sia privo di carattere pecuniario.

In particolare, nella causa Empire Stores (29), con riguardo alla fornitura di un articolo a titolo gratuito, da parte di un venditore di merci per corrispondenza, a) ad una persona che si presenti come un potenziale nuovo cliente, oppure b) ad un cliente effettivo che presenti una terza persona come potenziale nuovo cliente, la Corte ha statuito che il corrispettivo della cessione in questione consiste nel servizio prestato, rispettivamente, dal cliente nuovo o effettivo.

Inoltre, il valore di tale controprestazione - e cioè, la base imponibile per la cessione - è quello ad esso attribuito dal suo beneficiario (in casu, dal venditore di merci per corrispondenza), corrispondente alla somma di danaro che egli sarebbe disposto a pagare per ottenere il servizio in questione. Secondo la Corte, tale valore non può essere dato che dal costo che il fornitore è pronto ad affrontare per ottenere le informazioni relative ai nuovi clienti, vale a dire, «il prezzo d'acquisto che [esso] ha versato per l'articolo che egli dà a titolo gratuito come corrispettivo dei

servizi di cui trattasi» (30).

34 Ho già ricordato che il governo tedesco si oppone all'accoglimento della regola di determinazione della base imponibile da me suggerita perché, a suo avviso, essa comporterebbe un possibile pregiudizio vuoi alla neutralità concorrenziale del sistema armonizzato dell'IVA, vuoi alla semplicità dell'azione delle autorità fiscali. Queste obiezioni vanno brevemente esaminate.

35 Anzitutto, e realisticamente, non va, a mio avviso, sopravvalutata la possibilità che i soggetti passivi interessati (quali Binder) siano incentivati a rielaborare i programmi dei propri viaggi a forfait in modo da estendere oltre misura la durata e le soste (ed i relativi costi) del servizio fornito all'estero, proprio per avvalersi delle esenzioni dall'IVA del servizio di trasporto internazionale passeggeri vigenti in uno o più degli altri Stati membri, e ridurre in proporzione la base imponibile nel Paese di partenza.

Si rifletta per un attimo sulla circostanza che qualsiasi modifica dei pacchetti turistici, effettuata a soli fini di ottimizzazione del carico fiscale, sarebbe soggetta ad un drastico ed imprescindibile limite: quello del successo commerciale dell'operazione presso i consumatori finali, cui i servizi «manipolati» sarebbero offerti, spesso in concorrenza con altri operatori a forfait. Pertanto, non solo le modifiche intervenute nella struttura dei costi originaria dovrebbero riflettersi in misura significativa nel prezzo del servizio, ma allo stesso tempo la manipolazione dei programmi di viaggio - in termini di numero e durata delle soste all'estero - non deve risultare in itinerari che il turista o lo studente possano trovare scomodi o comunque poco attraenti.

Inoltre, a ragionare come il governo tedesco, analoghe possibilità di distorsione competitiva non potrebbero, a rigore, escludersi neanche in un contesto normativo incentrato sulla regola dell'esclusivo riferimento al criterio chilometrico: si pensi, ad esempio, alla eventualità di una strumentale riduzione (mediante partenze da comuni più vicini ai confini nazionali) delle distanze percorse all'interno del Paese, e correlativo aumento dei tragitti percorsi, in regime di esenzione IVA, nel territorio di altri Stati membri.

36 Il governo tedesco si è, per altro verso, soffermato sulla minore facilità di accertamento dell'imposta che conseguirebbe - per via dell'«asimmetria informativa» fra soggetti passivi e amministrazione tributaria - all'adozione della regola della determinazione della base imponibile in proporzione ai costi globali dei viaggi a forfait organizzati da operatori quali Binder. A mio avviso, se complicazioni del genere in sede di accertamento potranno emergere, esse non dovrebbero rivelarsi insuperabili.

A questo riguardo, può osservarsi che l'onere di determinare esattamente - in relazione a tali costi - i pro rata dei corrispettivi globali, costituenti la base imponibile di ciascuna delle operazioni prestate, incombe ai soggetti passivi, in sede di dichiarazioni periodiche rese ex art. 22, nn. 4 e 6, della direttiva (31).

Inoltre, la durata complessiva e le soste ed i costi da esse dipendenti - non diversamente dalle distanze spaziali percorse dai mezzi di trasporto (e relativi costi) - devono risultare con chiarezza e precisione dai documenti contabili che ogni soggetto passivo deve tenere, ai sensi dell'art. 22, n. 2, della direttiva, per «consentire l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ed i relativi controlli da parte dell'amministrazione fiscale».

Ciononostante, potrà presentarsi il caso in cui gli elementi di costo il cui ammontare dipende dalla durata e continuità del servizio - ivi inclusi i periodi di sosta ed attesa tra le varie parti del trasporto - non risultino, in tutto o in parte, documentati in maniera certa ed obiettiva per una o più delle operazioni imponibili effettuate dal soggetto passivo nel periodo d'imposizione. Dinanzi a tale eventualità, il cui accertamento rientra palesemente nella competenza del giudice nazionale, l'amministrazione fiscale nazionale non potrà che procedere alla liquidazione dell'imposta mediante determinazione della base imponibile esclusivamente in base al pro rata dei corrispettivi

totali versati per tali operazioni, in funzione delle distanze percorse all'interno e all'esterno del Paese.

La conclusione da me raggiunta lascia, evidentemente, impregiudicata la facoltà delle autorità tedesche di richiedere al Consiglio - a norma dell'art. 27 della direttiva - l'autorizzazione ad introdurre misure di semplificazione «allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali» (32).

IV - Conclusioni

Alla luce delle considerazioni fin qui svolte, propongo alla Corte di rispondere come segue alla questione pregiudiziale sollevata dal Bundesfinanzhof:

«Nel quadro di una prestazione di trasporto internazionale di persone a forfait, per esempio, in occasione di un viaggio di studio o turismo, l'art. 9, n. 2, lett. b), della direttiva 77/388/CEE va interpretato nel senso che questa disposizione contiene unicamente un criterio di collegamento per stabilire la competenza territoriale ai fini impositivi, definendo il luogo delle prestazioni di trasporto, sulla base del principio di territorialità, come il luogo in cui avviene il trasporto.

Nel quadro di una siffatta prestazione di trasporto, la disposizione rilevante della direttiva 77/388/CEE, ai fini della determinazione della base imponibile relativa alla parte del trasporto all'interno del Paese, è l'art. 11, punto A, n. 1, lett. a). Questa disposizione va interpretata nel senso che gli Stati membri interessati devono allocare il corrispettivo forfettario complessivo, direttamente collegato al servizio, in proporzione ai costi globali del trasporto all'interno dei rispettivi territori.

Tali costi globali comprendono tanto le voci di costo che sono funzione delle distanze percorse, quanto quelle il cui ammontare dipende dalla durata e continuità del servizio, ivi inclusi i periodi di sosta ed attesa tra le varie parti del trasporto, purché documentati dal soggetto passivo in maniera certa ed obiettiva.

In caso di controversia sul punto, spetta al giudice nazionale accertare se - e, eventualmente, in che misura - gli elementi di costo di un servizio del tipo sopra descritto, l'ammontare dei quali dipende dalla durata e continuità della prestazione, risultino documentati in maniera certa ed obiettiva, ai fini della determinazione della base imponibile per le operazioni in questione».

(1) - Successivamente rinumerato come n. 2 dall'art. 1 della direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1).

(2) - Sesta direttiva del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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).

(3) - Ugualmente rilevante - al diverso fine, però, di escluderne l'applicabilità alla fattispecie oggetto della causa principale - appare l'art. 26 della direttiva (trasposto in Germania dall'art. 25 dell'UStG 1980), istitutivo di un regime particolare per le agenzie di viaggi ed organizzatori di giri turistici che utilizzino, per l'esecuzione del viaggio, cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi (a differenza di Binder, la quale effettua direttamente, con propri automezzi, le prestazioni di trasporto incorporate nei propri «pacchetti» turistici). Vedi infra, nota 22.

(4) - V. supra, nota 1.

(5) - V. B.J.M. Terra e J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, vol. 1, Amsterdam, 1993, parte 2, capitolo VI, pag. 23.

(6) - V. C. Amand-J. van Besien, *Value Added Tax, sub Articolo 99 Trattato*, in *European Union Law Reporter (CCH Editions Limited)*, vol. 2, Bicester, 1962- (ed. a fogli mobili; marzo 1996), pag. 2351-62. In effetti, l'assoggettamento delle prestazioni di servizi all'IVA laddove esse sono effettivamente offerte alla clientela, nel quale viene individuata la finalità dell'art. 9, n. 2, appare il criterio maggiormente rispondente alla logica di un'imposta che colpisce le spese di consumo dei singoli consumatori: vedi M.-C. Boutard-Labarde, *La localisation des services au regard de la TVA: l'article 9 de la sixième directive*, in B. Neel-B. Plagnet (editori), *La fiscalité du commerce extérieur*, Parigi, 1992, pag. 97, in particolare pag. 98.

(7) - V. sentenza 23 gennaio 1986, causa 283/84, *Trans Tirreno Express* (Racc. pag. 231, punto 16).

(8) - *Il corsivo è mio. Si osservi, incidentalmente, che l'art. 9, n. 2, lett. b), della direttiva è ritenuto «perfettamente applicabile[, oltre che al trasporto di persone,] al trasporto di beni in quanto prestazione autonoma, pur non essendo applicabile al trasporto di beni quale parte integrante della cessione di beni»*: v. conclusioni dell'avvocato generale Slynn nella causa 283/84, citata sub nota 7, pag. 232, in particolare pag. 235. Ricordo, inoltre, che, in regime definitivo, il trasporto di persone potrà essere tassato nel Paese di partenza per l'intero tragitto compiuto all'interno della Comunità: v. art. 28, n. 5, della direttiva, e proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime d'imposta sul valore aggiunto applicabile ai trasporti di persone, presentata dalla Commissione il 5 novembre 1992 (GU C 307, pag. 11).

(9) - *In effetti, solamente l'adozione di un'aliquota uniforme (sia pure comprensiva di un'aliquota normale ed una ridotta uniche) consentirà di realizzare un sistema in cui «la tassazione degli scambi fra Stati membri si basi sul principio dell'imposizione nello Stato membro d'origine dei beni ceduti e dei servizi prestati senza che sia compromesso, per il traffico comunitario fra soggetti passivi, il principio dell'attribuzione del gettito fiscale, corrispondente all'applicazione dell'imposta a livello di consumo finale, allo Stato membro in cui ha luogo questo consumo finale»*: direttiva 91/680/CEE, citata sub nota 1, settimo `considerando'. V. J. Meurant, *Taxe sur la valeur ajoutée*, in C. Gavalda-R. Kovar (dir.), *Répertoire de droit communautaire Dalloz*, Parigi, 1992- (ed. a fogli mobili, marzo 1996), tomo III, paragrafi 132-134. Le aliquote normale e ridotta dell'IVA applicabili dall'1 gennaio 1997 al 31 dicembre 1998 sono indicate dall'art. 12, n. 3, lett. a), della direttiva, nel testo introdotto dall'art. 1 della direttiva 96/95/CE del Consiglio, del 20 dicembre 1996, che modifica, in relazione al livello dell'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto, la direttiva 77/388/CEE sul sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU L 338, pag. 89).

(10) - Secondo quanto previsto dalla decisione 70/243/CECA, CEE, Euratom del Consiglio, del 21 aprile 1970, relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie della Comunità (GU L 94, pag. 19), le risorse proprie con cui il bilancio delle Comunità viene integralmente finanziato comprendono una percentuale dell'IVA riscossa all'interno degli Stati membri. V. anche decisione 94/728/CE del Consiglio, del 31 ottobre 1994, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee (GU L 293, pag. 9).

(11) - *E cioè, per le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere c) (uso privato di un bene destinato all'impresa o di servizi prestati a titolo gratuito) e d) (autoproduzione di servizi che, se prodotti da parte di altro soggetto passivo, darebbero diritto ad una deduzione solo parziale dell'IVA) dell'art. 11, punto A, n. 1, della direttiva.*

(12) - *E ciò in quanto, secondo la consolidata giurisprudenza del Bundesfinanzhof, dal punto di vista fiscale l'organizzatore di viaggi a forfait fornisce non un'unica prestazione, ma un insieme di*

prestazioni autonome (tra le quali, per l'appunto, quella di trasporto, l'unica rilevante ai fini delle presenti conclusioni). E' ancora l'ordinanza di rinvio a chiarire che il calcolo della porzione del prezzo forfettario corrispondente all'insieme delle prestazioni di trasporto, effettuato da Binder, non costituisce oggetto di contestazione fra le parti della causa principale.

(13) - V. supra, punto 3.

(14) - V. sentenza 23 gennaio 1986, citata sub nota 7, punto 17.

(15) - Per quanto rileva in questa sede, il quarto `considerando' della direttiva prevede che «è opportuno (...) garantire la neutralità del sistema comune di imposte sulla cifra d'affari in ordine all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi, onde realizzare a termine un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un vero mercato interno». Quanto al settimo `considerando', esso recita: «la determinazione del luogo delle operazioni imponibili ha provocato conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda (...) le prestazioni di servizi; (...) anche se il luogo delle prestazioni di servizi deve essere fissato, in linea di massima, là dove il prestatore ha stabilito la sede della sua attività professionale, occorre tuttavia fissare tale luogo nel paese del destinatario, in particolare per talune prestazioni di servizi tra soggetti di imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci» (il corsivo è mio). La rilevanza del `considerando' in questione ai fini della soluzione dell'odierna questione pregiudiziale mi sembra assai dubbia, se non altro poiché un servizio di trasporto del tipo di quello offerto da Binder, normalmente a consumatori finali, non costituisce una prestazione tra soggetti di imposta e non si riflette, in quanto elemento di costo, sul prezzo di merci offerte allo stesso stadio di commercializzazione o a quello successivo.

(16) - Onde spiegare l'adozione, per le prestazioni di trasporto, di un criterio di collegamento diverso da quello generale, la Commissione affermava tautologicamente che «per tener conto del carattere specifico di dette prestazioni, è sembrato preferibile ritenere che il rispettivo luogo si trova là dove viene effettuato il trasporto in funzione delle distanze percorse. In applicazione di tale principio, tutti i trasporti eseguiti sul territorio di uno Stato membro sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto»: Boll. delle CE, suppl. n. 11/73, pag. 12.

(17) - L'affermazione della Commissione riportata da ultimo nel testo sembra, peraltro, echeggiare quella dell'avvocato generale Slynn nelle sue conclusioni nella causa 283/84 (citata sub nota 7, pag. 232, in particolare pag. 235): «Nell'ipotesi in cui una persona venga trasportata attraverso due o più Stati membri, l'imposta è attualmente dovuta in ciascuno Stato membro relativamente al tratto del percorso compiuto nel suo territorio, in quanto ogni tratto è da considerarsi luogo della prestazione del servizio».

(18) - V., ex multis, sentenza 13 marzo 1990, causa C-30/89, Commissione/Francia (Racc. pag. I-691, punto 23).

(19) - Peraltro, è ammesso dalla vostra consolidata giurisprudenza che fra le competenze di codesto collegio ex art. 177 del Trattato rientri - di fronte a questioni formulate in modo impreciso - quella di trarre dal complesso dei dati forniti dal giudice nazionale e dal fascicolo della causa principale i punti di diritto comunitario che vanno interpretati, tenuto conto dell'oggetto della lite, prendendo in considerazione anche norme alle quali le questioni pregiudiziali non facciano riferimento, ma che appaiano rilevanti ai fini della soluzione della causa principale. V., ex multis, sentenza 18 febbraio 1964, cause riunite 73 e 74/63, Internationale Crediet- en Handelsvereniging Rotterdam/Minister van Landbouw en Visserij (Racc. pag. 1); sentenza 28 giugno 1978, causa 70/77, Simmenthal/Amministrazione delle finanze (Racc. pag. 1453); sentenza 20 marzo 1986, causa 35/85, Procureur de la République/Tissier (Racc. pag. 1207); sentenza 7 marzo 1990, cause riunite da C-153/88 a C-157/88, Fauque (Racc. pag. I-649); sentenza 12 dicembre 1990, causa C-241/89, SARPP (Racc. pag. I-4695); sentenza 16 luglio 1992, causa C-187/91, Belovo (Racc. pag. I-4937); sentenza 16 dicembre 1992, causa C-114/91, Claeys (Racc. pag. I-6559);

sentenza 26 settembre 1996, causa C-168/95, Arcaro (Racc. pag. I-4705).

(20) - Osservo, incidentalmente, come - contrariamente a quanto argomentato dal governo tedesco - tale posizione della Commissione non differisca sostanzialmente da quella da essa espressa nella sua proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime d'imposta sul valore aggiunto applicabile ai trasporti di persone, citata sub nota 8. Ex art. 1 di questa proposta, da un lato, il luogo delle prestazioni di trasporto di persone è il luogo di partenza, vale a dire, il luogo in cui inizia il viaggio indicato sul titolo di trasporto, ovvero, nel caso di viaggio comprendente più prestazioni di trasporto successive, il luogo in cui inizia ciascuna di tali prestazioni, purché queste non siano separate da semplici soste in transito di carattere tecnico o limitato. Dall'altro lato, nei casi in cui uno stesso prestatore effettui più prestazioni di trasporto successive per un prezzo globale, «la base imponibile è determinata mediante la ripartizione forfettaria del prezzo in funzione di elementi quali le distanze relative a ciascuna delle prestazioni». In altre parole, anche secondo la proposta in questione, quello delle distanze percorse non era che uno fra vari criteri eleggibili, e non l'unico, per la determinazione da parte degli Stati membri interessati della base imponibile relativa alla porzione interna di un dato servizio di trasporto internazionale di persone.

(21) - Sulla base di tale principio, avete statuito, con riferimento ad una cooperativa esercente un deposito di merci, la quale, nel corso di due esercizi sociali, ometta di riscuotere dai propri soci i diritti di custodia per la prestazione fornita, che non costituisce «controvalore» (come definito nel contesto della seconda direttiva IVA) la riduzione del valore delle azioni della cooperativa detenute dai soci, conseguente alla mancata riscossione dei diritti in questione: v. sentenza 5 febbraio 1981, causa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Racc. pag. 445, punto 12). V. anche sentenze 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise (Racc. pag. 1443, punti 11 e 12), 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics/Commissioners of Customs and Excise (Racc. pag. 6365, punti 10 e 12), e 2 giugno 1994, causa C-33/93, Empire Stores (Racc. pag. I-2329, punti 12-16).

(22) - Ai sensi della direttiva, il margine del soggetto passivo, definito come la differenza tra il costo effettivo da esso sostenuto per le cessioni di beni e le forniture di servizi da parte di altri soggetti passivi e l'importo totale versato dal consumatore finale (al netto dell'IVA), è assunto quale base imponibile per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggi ed organizzatori di giri turistici, nel contesto del regime particolare istituito dall'art. 26. Come rilevato (v. supra, sub nota 3), peraltro, tale regime non è applicabile alla fornitura di servizi del tipo di quelli offerti da Binder.

(23) - Ad esempio, codesto collegio ha chiarito che, nel caso di forniture di beni con pagamento del prezzo a mezzo carta di credito, la base imponibile dell'IVA dovuta al fisco dal venditore convenzionato include la somma pecuniaria detratta a titolo di commissione dall'emittente della carta al momento del versamento del prezzo al venditore stesso: v. sentenza 25 maggio 1993, causa C-18/92, Bally (Racc. pag. I-2871). V. anche M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW, Deventer, 1992, pag. 241.

(24) - V., ex multis, sentenza 5 febbraio 1981, citata sub nota 21, punto 13.

(25) - Il governo tedesco ha affermato in udienza che, data la libertà delle imprese di fissare i propri prezzi sulla base delle condizioni di mercato, sarebbe illecito stabilire un legame fra la struttura dei costi di un'impresa ed i prezzi da essa praticati, per poi dedurre - sulla base dell'art. 11 della direttiva - un criterio di allocazione del corrispettivo fra gli Stati membri interessati. Senza alcuna pretesa di addentrarmi nella delicata materia dei rapporti fra costi di produzione e prezzo, che lascio agli studiosi di microeconomia, mi sembra pacifico che in ogni forma di mercato, seppur in misura diversa a seconda della prossimità ai due modelli economici strutturali estremi della concorrenza perfetta e del monopolio, i costi si riflettano inevitabilmente nei prezzi di vendita (fatta eccezione, per definizione, per i prezzi sotto costo o predatori): v. R. Cooter-T. Ulen, Law and

Economics, 1988, in particolare pagg. 32-43. L'esistenza di tale relazione è riconosciuta, per esempio, anche dalla vostra giurisprudenza di applicazione dell'art. 86 del Trattato in materia di abuso di posizione dominante mediante la fissazione di prezzi iniqui o eccessivi (v. sentenza 14 febbraio 1978, causa 27/76, *United Brands/Commissione*, Racc. pag. 207), ovvero di prezzi predatori (v. sentenze 3 luglio 1991, causa C-62/86, *AKZO Chemie/Commissione*, Racc. pag. I-3359, e 14 novembre 1996, causa C-333/94 P, *Tetra Pak/Commissione*, Racc. pag. I-5951).

(26) - In questo senso, mi sorprende alquanto l'osservazione del governo tedesco, secondo cui la durata del soggiorno non sarebbe un elemento significativo per le prestazioni di trasporto, in particolare, in quanto durante le soste mancherebbe una controprestazione. Se ciò può essere vero per le (brevi e poche) soste nel quadro di un servizio di «puro» trasporto di persone, l'affermazione in questione non è condivisibile per i servizi a forfait, per le ragioni indicate nel testo.

(27) - Vale a dire, non comprensivo di servizi ulteriori (quali vitto, alloggio ed accompagnamento turistico, forniti in un unico pacchetto verso un prezzo complessivo) rispetto al trasferimento di persone da un luogo a un altro.

(28) - Nei due esempi indicati nel testo, in effetti, non ho difficoltà a immaginare che possa pervenirsi - a partire da un prezzo a forfait per l'intera prestazione - ad una razionale ed equilibrata determinazione della base imponibile proprio mediante il riferimento esclusivo al pro rata delle distanze percorse. Tuttavia, il ricorso a tale criterio non è affatto imposto dalla disposizione dell'art. 9, n. 2, lett. b), della direttiva, costituendo esso, semmai, l'applicazione - in relazione ad un'ipotesi particolare - del criterio generale del riferimento (attraverso il nesso diretto col corrispettivo) ai costi di produzione del servizio. Pertanto, dalla constatazione dell'identità di risultati, nel caso delle prestazioni di trasporto internazionale di merci e di «puro» trasporto di persone, fra il criterio da me suggerito e quello chilometrico non può trarsi la conclusione di una legittimazione in via esclusiva e generale di tale ultimo criterio - in sede di applicazione dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della direttiva - in relazione a tutti i servizi di trasporto. Tale estensione mi sembra vada esclusa, in particolare, per quanto rileva ai fini delle presenti conclusioni, proprio nel caso di operazioni complesse che - come quelle oggetto della causa principale - si caratterizzano per la diversa dimensione temporale (durata e continuità) delle parti imponibile e non imponibile della prestazione.

(29) - V. sentenza 2 giugno 1994, citata sub nota 21.

(30) - *Id.*, punto 19. La Corte non ha ritenuto di accogliere la tesi patrocinata dai governi britannico e portoghese, secondo i quali, in una fattispecie quale quella dedotta nella causa principale, la base imponibile della cessione di beni sarebbe invece stata costituita dal prezzo di rivendita al dettaglio che sarebbe stato applicato per gli articoli in questione, se essi fossero stati inseriti nel catalogo del venditore per corrispondenza.

(31) - In udienza, la Commissione ha fatto riferimento anche al regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio, del 27 gennaio 1992, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (GU L 24, pag. 1), il quale - al fine di evitare possibili perdite di gettito tributario per gli Stati membri - ha istituito procedure per lo scambio elettronico tra le competenti autorità nazionali di informazioni relative all'IVA concernenti le «transazioni intracomunitarie». Tali informazioni sono raccolte, archiviate ed elaborate in speciali banche dati da tali autorità proprio sulla base degli elenchi ricapitolativi di cui all'art. 22, n. 6, lett. b), della direttiva. Ritengo, tuttavia, che il regolamento in questione non rilevi con riguardo alle prestazioni di servizi del tipo di quelli offerti da Binder. In effetti, le transazioni intracomunitarie avute di mira dal regolamento n. 218/92 sono definite, per ciò che attiene alle prestazioni di servizi, come quelle sole contemplate dall'art. 28 ter, punti C (servizi di trasporto intracomunitario di beni), D (servizi accessori a trasporti intracomunitari di beni) ed E (servizi effettuati da intermediari che agiscono in nome e per conto terzi) della direttiva, introdotto dall'art. 1, punto 22, della direttiva 91/680, citata sub nota 1.

(32) - Di tale facoltà la Repubblica federale di Germania si è avvalsa in relazione ai soli trasporti internazionali di persone effettuati da vettori stranieri per viaggi occasionali in pullman: v. art. 10, n. 6, UStG 1980, ai sensi del quale l'IVA su tali operazioni è riscossa sulla base del corrispettivo medio del trasporto, per persona e per chilometro, delle distanze percorse all'interno del Paese, calcolato e fissato sulla base dei prezzi effettivi, in modo da non influire in maniera significativa sull'ammontare dell'imposta dovuta.