Conclusions

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 25 marzo 2004(1)

Causa C-382/02

Cimber Air A/S

contro

Skatteministeriet

(Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Vestre Landsret)

«Sesta direttiva IVA – Esenzione – Trasporti internazionali – Rifornimento e servizi prestati agli aeromobili – Interpretazione dell'art. 15, nn. 7 e 9»

1. Le compagnie di navigazione aerea che si dedicano al trasporto internazionale di passeggeri operano di solito anche nei mercati nazionali. Il Vestre Landsret (2) della Danimarca nutre dubbi sul fatto che, in tali casi, le prestazioni relative ad aeromobili che sono in servizio su linee interne di un paese debbano essere esentate dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: «IVA»).

2. Per chiarire tale dubbio, il giudice a quo chiede alla Corte l'interpretazione in via pregiudiziale dell'art. 15, nn. 6, 7 e 9 della sesta direttiva (3). A tal fine, esso formula due quesiti attinenti alla portata delle esenzioni previste in dette disposizioni, e ai criteri opportuni per precisare se l'attività principale di un'impresa sia il trasporto aereo commerciale fra diversi paesi.

I – Fatti, causa principale e questioni pregiudiziali

3. Cimber Air A/S (in prosieguo: la «Cimber Air») fa parte del gruppo omonimo, appartenente ad una holding con la medesima denominazione e all'impresa SAS. L'attività principale di detta compagnia consiste nell'effettuazione di voli regionali in Europa, in collaborazione con la compagnia da ultimo citata e con la Lufthansa. Essa offre voli in Danimarca e altri voli che collegano tale paese con l'estero, così come la copertura di linee con partenza e arrivo al di fuori del territorio danese (4).

4. La società possiede una flotta di dieci aeromobili (5), il cui impiego è organizzato in modo tale da permettere al medesimo apparecchio di essere utilizzato indistintamente in qualsiasi tipo di tratta.

5. Pertanto, l'attività di Cimber Air nel settore aeronautico si può suddividere in una parte «nazionale» ed in un'altra «internazionale». La determinazione delle loro rispettive entità dipende dall'unità di misura prescelta. Se si utilizza il volume d'affari o i rapporti «posti/chilometri offerti» e «passeggeri/chilometri trasportati», il traffico estero è leggermente superiore. Tuttavia, la componente «nazionale» risulta più elevata allorché si utilizza il criterio del numero di passeggeri o la frequenza delle partenze (6).

6. Cimber Air ha chiesto al Skatteministeriet (Ministero delle Finanze danese) il rimborso

dell'IVA pagata nel periodo tra il 1° maggio 1996 e il 30 aprile 2001 per le forniture e le prestazioni di servizi destinate a voli commerciali interni per passeggeri, e il riconoscimento del diritto all'esenzione da tale imposta per entrambe le operazioni a partire dalla seconda data indicata, dal momento che la sua attività principale consiste nel trasporto internazionale. L'Amministrazione convenuta si è opposta alle suddette richieste.

7. Il dibattito processuale dinanzi al Vestre Landsret ha riguardato la portata delle esenzioni previste dall'art. 15, nn. 6, 7 e 9, della sesta direttiva e, più precisamente, la questione se le disposizioni da ultimo citate comprendono le operazioni relative agli aeromobili che effettuano voli interni.

8. Per il giudice danese non è chiara l'interpretazione di dette norme, dalle quali dipende la soluzione della controversia, e pertanto esso ha sottoposto alla Corte i seguenti quesiti:

1) Se l'art. 15, nn. 6, 7 e 9 della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro può non concedere l'esenzione dell'IVA sulle forniture destinate ad un aeromobile in servizio su linee interne, indipendentemente dal fatto che la compagnia che utilizza l'aeromobile pratici essenzialmente il traffico internazionale, oppure se lo Stato membro sia obbligato a esentare dall'IVA dette forniture.

2) In quest'ultimo caso, si chiede di indicare quali criteri, ad esempio il fatturato, i posti/chilometro, i passeggeri/chilometro o il numero di passeggeri o di voli, siano decisivi ai sensi dell'art. 15, n. 6, per stabilire se una compagnia aerea pratica essenzialmente il trasporto internazionale.

II – Procedimento dinanzi alla Corte

9. Nel presente procedimento hanno presentato osservazioni scritte entro i termini stabiliti dall'art. 20 dello Statuto CE della Corte il governo danese, Cimber Air e la Commissione.

10. All'udienza svoltasi il 4 marzo 2004 sono comparse le parti che avevano presentato osservazioni scritte e il governo tedesco, per esporre oralmente le loro osservazioni.

III – Norme comunitarie da interpretare

11. La sesta direttiva disciplina al Capo X le esenzioni. Dopo aver fissato quelle di cui beneficiano le operazioni all'interno del paese (art. 13) e le importazioni (art. 14), essa stabilisce all'art. 15 le esenzioni per operazioni all'esportazione fuori dalla Comunità, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali (7). In quest'ultima categoria il trasporto marittimo viene distinto da quello aereo, al quale si riferiscono specificamente le disposizioni per le quali si chiede l'interpretazione nella presente domanda di pronuncia pregiudiziale; l'articolo in questione così recita:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, a condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

6. Cessione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione di aeromobili usati da compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento, nonché fornitura, locazione, riparazione e manutenzione degli oggetti in esse incorporate o da esse usati.

7. Le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento degli aeromobili di cui al paragrafo 6.

(...)

9. Le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui al paragrafo 6, destinate a sopperire ai bisogni immediati degli aeromobili ivi considerati e del loro carico.

(...).».

IV – Deduzione e rimborso dell'IVA che grava sulle prestazioni per gli aeromobili nella normativa danese

12. La conoscenza delle norme del diritto danese, e in particolare di quelle relative all'imposizione dell'approvvigionamento e dei servizi resi agli aerei destinati al traffico aereo commerciale, non costituisce una condizione imprescindibile per fornire al Vestre Landsret le soluzioni richieste, ma facilita una corretta comprensione delle problematiche sottostanti alla

causa principale.

13. La *lov om merværdiafgift* (in prosieguo: «momsloven») disciplina l'IVA. Il testo attualmente in vigore si trova nella legge codificata n.º804, pubblicata il 16 agosto 2000, che ha sostituito la normativa precedente, con effetto dal 1º luglio 1994.

14. L'art. 34, n. 1, dichiara esenti: 1º la fornitura di beni e servizi per l'equipaggiamento e il rifornimento di apparecchi destinati a viaggi internazionali (punto 7); 2º la vendita e la locazione di qualsiasi tipo di aeromobile e dell'equipaggiamento fisso, ad eccezione di quelli da turismo, e la riparazione, manutenzione e le operazioni di ristrutturazione (punti 8 e 9); e 3º gli acquisti per il vettovagliamento, il consumo o la vendita a bordo, in conformità alla normativa doganale (punto 16). L'applicazione dell'esenzione dipende pertanto dal tipo di viaggio, salvo che si tratti di attività contemplate dai punti 8 e 9, che sono sempre esenti, a parte il caso degli aerei da diporto.

15. D'altro lato, la *momsloven* dispensa dall'IVA il trasporto interno e internazionale dei passeggeri (art. 13, n. 1, punto 15), per cui, conformemente all'art. 37, n. 1, le compagnie aeree non possono dedurre l'onere che si ripercuote su queste ultime per l'acquisto di beni e di servizi destinati a detta attività commerciale. Ciononostante, negli itinerari internazionali, la deduzione è possibile, se l'operazione non risulta esclusa dall'art. 34, dal momento che l'art. 45, n. 3, consente il rimborso dell'importo pagato in Danimarca per transazioni relative al trasporto di passeggeri verso altri paesi.

16. Riassumendo, Cimber Air non ha diritto ad avere il rimborso dell'onere fiscale su di essa gravante per l'acquisto di beni e servizi relativi ai viaggi all'interno della Danimarca.

V – Esame delle questioni pregiudiziali

A – Alcune precisazioni che oltrepassano l'aspetto terminologico

17. Nel commercio internazionale di beni vige il principio cosiddetto dell'imposizione nel luogo di destinazione o di consumo finale. Pertanto, se si vuole evitare l'«esportazione» d'imposte indirette del paese d'origine – il che comporterebbe la sussistenza di una doppia imposizione –, si deve stabilire un regime di esenzione delle transazioni con l'estero (8). In altre parole, come ha sottolineato la Corte nella sentenza *Lange* (9), il fondamento delle esenzioni di cui all'art. 15 della sesta direttiva consiste nel non assoggettare all'imposta i consumatori degli Stati terzi (punto 20).

18. La sesta direttiva è stata modificata dalla direttiva 91/680/CEE (10), il cui principale obiettivo, una volta soppressi i controlli fiscali alle frontiere interne, consiste nel facilitare il passaggio verso un ordinamento definitivo dell'imposizione del commercio intracomunitario nel sistema comune dell'IVA, gravando gli scambi nello Stato membro di origine. Orbene, poiché il 31 dicembre 1992 (giorno precedente alla suddetta soppressione) non sussistevano le condizioni necessarie, la norma in questione ha stabilito un periodo transitorio in cui si è mantenuto in vigore il regime dell'imposizione nel paese di destinazione (11). Lungo il percorso di detta regolamentazione rimangono pertanto soggetti ad imposizione, in via provvisoria, gli acquisti intracomunitari effettuati da soggetti passivi o da persone giuridiche che non sono soggetti passivi, mentre l'evento imponibile si considera posto in essere nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente [artt. 28 *bis*, n. 1, lett. a), e 28 *ter*, parte A, n. 1, della sesta direttiva]. Al contrario, le stesse transazioni non sono soggette all'imposta quando l'acquirente è un singolo privato.

19. Il testo dello stesso art. 15 è stato rettificato, per chiarire che le esportazioni esentate sono quelle effettuate «fuori dalla Comunità». Tale precisazione appare logica, poiché da un lato, come ho appena evidenziato, gli acquisti intracomunitari di un privato non sono imponibili, il che implica che non si possono considerare esenti (12) e, d'altro lato, quelli che hanno come destinatario un soggetto passivo o una persona giuridica, quand'anche non connotabile come soggetto passivo, sono sempre assoggettati ad imposta. Al contempo, in questo secondo caso, la correlativa cessione effettuata nello Stato membro di origine rimane esentata, [art. 28 *quater*, parte A, lett. a)], per evitare la doppia imposizione.

20. La suddetta riforma del 1991 non incide tuttavia sul trasporto di persone e, per quanto attiene al trasporto dei beni, tratta tale aspetto in modo accessorio in quanto strumento imprescindibile per adempiere ai negozi giuridici menzionati all'art. 28 *bis* (13). Coerentemente a

quanto esposto in precedenza, i servizi di trasporto dei passeggeri si considerano prestati nel luogo dove il trasporto termina [art. 9, n. 2, lett. b) della sesta direttiva], di modo che gli Stati membri possono assoggettare all'imposta le prestazioni di trasporto effettuate all'interno dei loro territori, benché la tratta si svolga in parte fuori dal loro territorio, purché non invadano la potestà tributaria di altri Stati (14). Come conseguenza, nella sentenza *Reisebüro Binder* (15), la Corte ha stabilito che, nel caso di prestazione di trasporto internazionale il corrispettivo globale dev'essere suddiviso in ragione delle distanze percorse nei vari Stati comunitari.

21. Le precedenti riflessioni permettono di dedurre due premesse: 1^a) la nozione di «trasporto internazionale», di cui all'art. 15, n. 6, implica l'attraversamento del territorio di più di uno Stato membro e 2^a) il nuovo ordinamento non altera questo concetto (16).

22. Tuttavia, quando si utilizza detta locuzione nell'ambito della sesta direttiva, una volta in vigore la modifica del 1991, esiste il rischio che, per mimesi, si estenda il suo significato ai voli al di fuori dell'Unione. Pertanto, per evitare equivoci, risultano necessarie le precisazioni che ho appena fatto, di modo che, nel prosieguo delle presenti conclusioni, detta espressione o altre equivalenti sono da intendersi riferite al traffico esterno al territorio di uno Stato membro a prescindere dal fatto che la destinazione non si trovi in un paese terzo, sulla qual cosa il giudice danese sembra sollevare dubbi.

B – I criteri interpretativi

23. Nelle conclusioni che ho presentato il 12 luglio 2001 per la causa in cui è stata pronunciata la sentenza *CSC Financial Services* (17), ho indicato le linee direttrici che devono guidare l'esegesi delle disposizioni con cui si esentano dall'IVA determinati negozi giuridici.

24. In primo luogo, ho sottolineato che ogni esonero da un obbligo fiscale si deve interpretare restrittivamente, così come ha evidenziato la giurisprudenza comunitaria (18), trattandosi di un'eccezione alla regola generale d'assoggettamento all'imposta affermato nell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva.

25. Ho altresì posto l'accento sul principio di neutralità che regge il sistema comune dell'IVA, che il regime delle esenzioni fiscali altera, in quanto sminuisce il principio della generalità dell'onere impositivo come strumento al servizio della concorrenza in un mercato unico.

26. Orbene, entrambe le nozioni hanno una particolare attinenza con la soluzione della questione pregiudiziale, poiché, come rilevano la Commissione e il governo danese, alcune disposizioni citate nelle questioni pregiudiziali costituiscono un'evidente eccezione all'imparzialità del prelievo fiscale, dovuta a motivi di carattere pratico, connessi alle difficoltà inerenti alla riscossione dell'imposta. Inoltre, nella distinzione che ho fatto, nella nota a piè di pagina n.°11 delle conclusioni citate, tra esenzioni oggettive e soggettive, quelle contemplate dall'art. 15, nn. 7 e 9, della sesta direttiva appartengono, come esposto nel prosieguo, alla prima categoria, che, rispondendo a motivazioni pragmatiche e congiunturali, non vincolate a principi assiali dell'ordinamento giuridico, richiedono un'applicazione più intensa del principio dell'interpretazione restrittiva.

C – Le esenzioni delle operazioni relative ad aeromobili

27. L'art. 15 della sesta direttiva contempla tre tipi d'attività inerenti ad aeromobili ad uso commerciale (19):

1) Cessioni, trasformazioni e noleggio degli apparecchi, nonché riparazioni, manutenzione e locazione di propri veicoli e degli oggetti in essi incorporati o da essi usati (n. 6).

2) Le forniture destinate al vettovagliamento (n. 7).

3) Le altre prestazioni di servizi destinate a sopperire ai bisogni immediati degli aeromobili e del loro carico (n. 9).

28. Il punto di collegamento che determina l'applicazione dell'esenzione fiscale in relazione alla prima categoria è la compagnia che effettua il trasporto, di modo che, se essa si dedica «essenzialmente» al trasporto aereo internazionale a pagamento il beneficio fiscale è operativo sia se gli aerei compiono voli interni, sia se sono impiegati in rotte estere. Al riguardo non vi sono divergenze nel dibattito processuale.

29. Il disaccordo emerge nell'interpretazione dei nn. 7 e 9. Per la Commissione e il governo

danese, le esenzioni ivi previste esentano solamente le fattispecie soggette a tributi relative ad aeromobili utilizzati in viaggi internazionali, mentre Cimber Air e il governo tedesco ritengono che il loro ambito coincida con quello del n. 6 e che il nesso sia anche in questo caso l'impresa di navigazione aerea, di modo che, se la «componente estera» è prevalente, le prestazioni menzionate in detti paragrafi non sono imponibili, anche quando siano destinate ad aerei che effettuano rotte all'interno del paese.

30. Le tesi di Cimber Air e del governo tedesco paiono suggestive e, ad un primo approccio alla questione controversa, risultano essere le più adeguate. Infatti, la spiegazione letterale dei nn. 7 e 9, in combinato disposto con il n. 6, induce a ritenere che gli aeromobili a cui dette disposizioni fanno riferimento, sono quelli «usati dalle compagnie (...) che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento», a prescindere, di conseguenza, dal tipo di trasporto che praticano. La semplicità nel funzionamento dell'imposta e la realtà economica, presenti nella giurisprudenza comunitaria come criteri validi (20), convergono nella medesima direzione, in quanto ai fornitori risulta difficile distinguere i rifornimenti e i servizi in una rotta interna da quelli destinati ad un volo internazionale (21). Infine un approccio sistematico all'art. 15 sarebbe di sostegno alla loro opinione, dal momento che tra le operazioni «assimilate» a cui si fa riferimento nella sua formulazione si potrebbero includere quelle che attengono agli aeromobili impiegati in linee interne da imprese che si dedicano principalmente ai trasporti internazionali.

31. Tuttavia, un esame più approfondito delle disposizioni citate e un'attenta osservazione al regime comune dell'IVA dissolvono gli argomenti della società ricorrente nella causa principale e del governo tedesco al pari delle zollette di zucchero in un infuso di tè e consentono di affermare che, mentre al n. 6 l'esenzione si collega alla compagnia aerea, acquisendo un carattere soggettivo, le altre due disposizioni condizionano la loro applicazione alla natura del trasporto svolto effettivamente dall'aeromobile, per cui il carattere oggettivo della stessa è fuori discussione.

32. Il criterio interpretativo che tiene conto della struttura dell'art. 15 conduce per l'appunto ad un risultato differente da quello cui mirano la Cimber Air e il governo tedesco. Detta norma contempla le esenzioni delle operazioni all'esportazione al di fuori della Comunità, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali. Nella prima categoria sono inclusi i tre paragrafi iniziali, che prevedono l'esenzione generale degli scambi internazionali, nonché quella di cui beneficiano le attrezzature che i passeggeri portano nei bagagli personali e determinati lavori inerenti a beni mobili, che questi subiscono per essere rispediti oltre le frontiere comunitarie.

33. Il gruppo di esenzioni alle operazioni assimilate a spedizioni verso altri paesi è composto da quelle che favoriscono le acquisizioni di beni e servizi nell'ambito delle relazioni diplomatiche e consolari, degli organismi e dell'assistenza internazionale (nn. 10 e 12). Presentano la stessa caratterizzazione le cessioni di oro alle banche centrali (n. 11), le prestazioni connesse con l'esportazione e l'importazione in regime speciale, nonché quelle fornite da intermediari nelle transazioni esterne che sono esenti (nn. 13 e 14).

34. I rimanenti commi dell'art. 15 (i nn. 4-9) (22) riguardano il trasporto internazionale di navi e aeromobili. Pertanto, le disposizioni analizzate nel presente procedimento pregiudiziale, invece di indicare le attività assimilate alle esportazioni esentate, si riferiscono alla navigazione aerea internazionale (23).

35. Dette norme contemplano pertanto le cessioni di beni e servizi negli aeromobili adibiti a detto tipo di trasporti. Tuttavia, accade che, essendo il medesimo apparecchio utilizzato nella pratica indistintamente nelle tratte interne e in quelle con destinazione estera, risulta impossibile distinguere in alcune operazioni fra la parte destinata all'uno o all'altro tipo di itinerari. E' questo il caso della messa a disposizione dei propri aeromobili e delle loro attrezzature, nonché della loro trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione, a cui fa riferimento il n. 6. L'impossibilità di distinguere causa tali difficoltà per la gestione dell'imposizione fiscale da indurre a far ricorso a una finzione giuridica, che consente l'esenzione delle citate tipologie di negozi giuridici quando il destinatario è un'impresa che pratica «essenzialmente» il trasporto internazionale a pagamento, ossia che impiega la sua flotta principalmente nel trasporto internazionale. Su tale punto vi è unanimità fra i soggetti intervenuti nel dibattito processuale.

36. Orbene, gli inconvenienti sembrano minori nell'ipotesi del rifornimento e dei servizi contemplati rispettivamente dai nn. 7 e 9. A differenza delle attività che ho citato nel paragrafo precedente, il cui oggetto è materialmente indivisibile, la somministrazione di vettovaglie e l'assistenza per i bisogni immediati dei veicoli e del loro carico (per esempio la pulizia, i diritti di decollo e di atterraggio, l'utilizzo delle installazioni per ricevere i passeggeri o le merci, per il picchettamento e il riparo degli aerei, o il trattamento dei bagagli) (24) costituiscono operazioni che consentono una loro attribuzione a un volo in particolare. Altre forniture, come quella del carburante, creano complicazioni maggiori, pur essendo per loro natura frazionabili e potendo essere suddivise fra diversi tragitti (25). E' vero che, a volte, non si tratta di un compito facile, tuttavia gli ostacoli che possono verificarsi non sono di tale entità da giustificare un'eccezione al principio della generalità dell'IVA (26). La regola dell'interpretazione restrittiva, alla quale ho fatto riferimento in precedenza, si manifesta in questo caso con tutta la sua forza e depone in favore del rigetto della tesi sostenuta da Cimber Air e dal Governo tedesco. Non si deve dimenticare che, come ha evidenziato la Corte nella citata sentenza *Velker International Oil Company*, l'interpretazione restrittiva è d'obbligo in particolare ove si tratti di disposizioni che derogano alla regola della tassazione delle operazioni realizzate all'interno del paese (punto 20).

37. Diversamente, dovrebbero essere rimesse in discussione le basi su cui poggia il sistema comune dell'IVA.

38. L'IVA, come ho indicato nelle conclusioni della causa *Lipjes*, cui ho fatto riferimento in precedenza, è volta a tassare i consumi, quali manifestazione della capacità economica delle persone. Tale scopo si consegue assoggettando ad imposta le operazioni effettuate dagli imprenditori o dai professionisti, che, mediante la tecnica della ripercussione, trasferiscono l'onere al consumatore finale, ottenendo così un'imposta «neutrale». Per tale motivo, ogni misura fiscale che, come le esenzioni oggettive, dispensa dall'IVA le operazioni che in via di principio dovrebbero essere assoggettate all'imposta rompe la catena e infrange la neutralità, per cui dev'essere intesa ed applicata in maniera restrittiva. Di conseguenza, tale rottura deve prodursi in modo ugualitario: le forniture di beni e le prestazioni di servizi della stessa natura debbono essere tutte, senza esclusione alcuna, sottoposte a tassazione o esentate (27).

39. Orbene, l'interpretazione proposta da Cimber Air mette da parte tale regola centrale, senza che, per i motivi che ho già illustrato, vi siano ragioni di peso che giustifichino una simile omissione.

40. Se si dichiarassero esenti le attività a cui si riferisce l'art. 15, nn. 7 e 9 della sesta direttiva, in relazione agli aeromobili che effettuano voli interni realizzati da imprese la cui attività principale consiste nel trasporto internazionale di passeggeri, dette società sarebbero privilegiate, senza motivo alcuno, rispetto a quelle che si dedicano esclusivamente al trasporto all'interno delle frontiere nazionali o per le quali tale componente è dominante. Non vi è motivo per esentare dal pagamento dell'imposta operazioni che hanno avuto luogo all'interno di un paese (28), che possono essere individuate e che, pertanto, possono essere attribuite ad una rotta in particolare. La soluzione contraria disconoscerebbe la generalità dell'imposta, farebbe saltare in aria la sua neutralità e costituirebbe un serio ostacolo per il consolidamento di una vera concorrenza nel mercato unico.

41. La soluzione che propongo si basa sulle esigenze strutturali dell'ordinamento giuridico comunitario e prescinde dalle normative degli Stati membri, tenuto conto del fatto queste ultime offrono diverse alternative (29). Così, un sistema come quello danese, dopo aver riconosciuto un'esenzione generale per le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzione, noleggio e locazione degli aeromobili impiegati dal tipo di società che si è più volte menzionato, per quanto riguarda la fornitura di beni, il vettovagliamento e le ulteriori prestazioni, fa riferimento agli apparecchi destinati a viaggi all'estero (30). E' questo il caso anche della *Value Added Tax Act 1994* (legge sull'imposta del valore aggiunto del 1994) [sezione 30, sottosezione (6)(b)], che considera come esentate le cessioni per forniture di voli con destinazione al di fuori dal territorio del Regno Unito.

42. Altri ordinamenti giuridici adottano, tuttavia, una posizione differente. La legge

lussemburghese del 12 febbraio 1979, sulla *Taxe sur la valeur ajoutée* (imposta sul valore aggiunto) (31), all'art. 43, primo comma, lett. h), esenta, senza ulteriori precisazioni, le operazioni finalizzate a sopperire ai bisogni della navigazione aerea degli aeromobili utilizzati dalle compagnie che praticano principalmente il trasporto internazionale a pagamento. In Belgio, la legge 3 luglio del 1969, che ha istituito il *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* (codice sull'imposta del valore aggiunto) (32), dopo aver esentato le forniture degli aerei e le prestazioni corrispondenti quando sono utilizzate per il già citato tipo d'impresa (art. 42, paragrafo 2, nn. 1, 2, e 3), prevede lo stesso trattamento per l'approvvigionamento degli aeromobili utilizzati (n. 4 della medesima norma).

43. Un terzo gruppo di Stati segue la stessa classificazione della sesta direttiva e per tal motivo, in via di principio, l'interpretazione delle loro disposizioni suscita dubbi identici a quelli relativi alla norma comunitaria. Esempi di tal fatta si riscontrano nel *Code général des impôts* (Codice generale delle imposte) (art. 262, parte II, nn. 4, 5, 6 e 7) in Francia, nella *Umsatzsteuergesetz* (§ 8) (legge dell'imposta sul fatturato) in Germania (33) e nella *Ley del impuesto sobre el valor añadido* (Legge sull'imposta sul valore aggiunto) (art. 22, nn. 4, 6 e 7) in Spagna (34). Ciononostante, nel paese da ultimo citato, il regolamento sull'imposta (35) chiarisce che si tratta di attività inerenti ad aeromobili destinati a voli internazionali (36), e allo stesso modo lo ha interpretato la dottrina (37).

44. In definitiva, le norme nazionali non condividono un modello che consenta di chiarire i dubbi del *Vestre Landsret*. La questione deve pertanto essere acclarata seguendo i principi che informano il sistema comune dell'IVA, i quali permettono di dedurre, come ho già avuto modo di rilevare, che i benefici fiscali di cui all'art. 15, nn. 7 e 9, della sesta direttiva, si riferiscono ad operazioni di trasporto al di fuori delle frontiere nazionali, effettuate da aeromobili impiegati da una compagnia aerea, a prescindere dal fatto che l'attività principale di quest'ultima consista nel trasporto internazionale a pagamento.

45. La soluzione che propongo al primo quesito rende superfluo l'esame della seconda questione del presente procedimento pregiudiziale.

VI – Conclusione

46. In considerazione di quanto precede, propongo alla Corte di risolvere le questioni sottopostele dal *Vestre Landsret*, dichiarando quanto segue:

«L'art. 15, nn. 7 e 9, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che gli Stati membri non sono tenuti ad esentare le operazioni che figurano in detta disposizione, se si riferiscono ad aeromobili in servizio su linee interne, anche quando tali aeromobili sono gestiti da compagnie la cui attività principale consiste nel trasporto aereo internazionale a pagamento».

1 – Lingua originale: lo spagnolo.

2 – Il *Vestre Landsret* è un organo giurisdizionale con competenza di primo grado nelle cause civili e penali, nonché per l'impugnazione di determinati atti amministrativi, fra i quali sono da segnalare quelli relativi alla riscossione delle imposte.

3 – Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

4 – La cooperazione con la SAS comprende l'effettuazione di voli interni in Danimarca e di voli internazionali con partenza da Copenaghen, Karup e Sønderborg. In base all'accordo con la Lufthansa, sono forniti collegamenti interni in Germania e voli regionali in Europa, con partenza da Berlino e da Amburgo.

5 – Due aeromobili sono ceduti in locazione ad altre compagnie, mentre Cimber Air utilizza altri cinque velivoli che prende in affitto.

6 – Qualunque sia il parametro impiegato, non vi sono grandi differenze, con una quota massima del 62,24% per il trasporto interno, in funzione del numero di clienti (biennio 1996/1997) e una

soglia minima del 32,41% nel caso in cui si prenda a riferimento il rapporto «passeggeri/chilometri trasportati» (biennio 2000/2001). Ad ogni modo, il volume d'affari di tale parte dell'attività dell'impresa è sempre inferiore (49,37%, 48,90%, 39,51%, 41,51% e 33,60%, rispettivamente per i periodi 1996/1997, 1997/1998, 1998/1999, 1999/2000 e 2000/2001).

7 – Il capo si conclude con l'art. 16, che reca come intestazione «esenzioni particolari connesse con il traffico internazionale di merci».

8 – Pérez Herrero, L.M.: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1ª ed., Barcellona, 1997, pag. 236.

9 – Sentenza 2 agosto 1993, causa C?111/92 (Racc. pag. I?4677).

10 – Direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1).

11 – Ho recentemente espresso tale concetto nelle conclusioni presentate il 13 gennaio 2004, nella causa C?68/93, Lipjes, per la quale non è ancora stata pronunciata la sentenza.

12 – L'esenzione presuppone il previo assoggettamento all'imposta, di modo che ove non vi sia tale assoggettamento non si può parlare di deroga allo stesso.

13 – In dette prestazioni di trasporto intracomunitario di beni il fatto generatore d'imposta si verifica, in generale, nello Stato membro di partenza (art. 28 ter, parte C, n. 2 della sesta direttiva).

14 – Sentenze 23 gennaio 1986, causa 283/84, Trans Tirreno Express, (Racc. pag. 231, punto 21), e 13 marzo 1990, causa C?30/89, Commissione/Francia (Racc. pag. I-691, punto 18).

15 – Sentenza 6 novembre 1997, causa C?116/96 (Racc. pag. I-6103).

16 – Quando ha ritenuto che ve ne fosse bisogno, il legislatore comunitario del 1991 ha introdotto nell'art. 15 della sesta direttiva le modifiche necessarie (oltre alla formulazione ha modificato i paragrafi 1, 2, 3, 10, 12, 13 e 14).

17 – Sentenza 13 dicembre 2001, causa C?235/00 (Racc. pag. I-10237).

18 – Sentenze 26 giugno 1990, causa C?185/89, Velker Internacional Oil Company (Racc. pag. I?2561, punto 19); 5 giugno 1997, causa C?2/95, SDC (Racc. pag. I?3017, punto 20); 12 settembre 2000, causa C?359/97, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I?6355, punto 64), e 8 marzo 2001, causa C?240/99, Skandia (Racc. pag. I?1951, punto 32). Recentemente la Corte ha ribadito il principio dell'interpretazione restrittiva delle esenzioni in tre sentenze del 20 novembre 2003 (causa C?8/01, Assunrandør-Societet; causa C?212/01, Margarete Unterpertinger, e causa C?307/01, Peter d'Ambrumenil, rispettivamente punti 36, 34 e 52), non ancora pubblicate nella raccolta della giurisprudenza.

19 – Il n. 2, riferendosi agli aeroplani privati e da turismo, non rileva nella presente causa.

20 – La Corte in alcuni casi invita a ricorrere a criteri sicuri e semplici per l'applicazione delle norme della sesta direttiva [un esempio è la sentenza 25 gennaio 2001, causa C?429/97, Commissione/Francia (Racc. pag. I?637, punto 49)]. In altri, ha preso in considerazione la realtà economica [sentenza 20 febbraio 1997, causa C?260/95, DFDS (Racc. pag. I?1005, punto 23)]. Lo stesso art. 15 della sesta direttiva esige, nel comma introduttivo, una corretta e semplice applicazione delle esenzioni.

21 – La difficoltà è ancor più grande se si tiene presente che un aeromobile che oggi effettua un trasporto oltre le frontiere nazionali, domani può essere destinato ad un servizio all'interno del paese.

22 – Tali paragrafi sono precisamente quelli che la direttiva 91/680 non ha modificato, e che pertanto mantengono la loro versione originale.

23 – La ragione in base alla quale considerarle esenti da IVA è la stessa che giustifica l'esenzione delle esportazioni e delle operazioni ad esse assimilabili (v. punto 20 della sentenza Lange, cit.), tuttavia tale circostanza non autorizza a confondere le tre categorie.

24 – Il governo della Danimarca spiega nelle sue osservazioni scritte che, in relazione ai citati diritti di decollo e di atterraggio, il rifornimento di viveri per la ristorazione a bordo e la logistica dei bagagli, i fornitori fatturano l'IVA solamente quando l'aeromobile effettua un volo interno.

25 – Con riferimento al combustibile, nel sistema danese l'imposta è sempre fatturata, tuttavia la

compagnia effettua una dichiarazione mensile di consumo, ripartendolo fra i voli interni e internazionali. In tal modo essa può recuperare l'ammontare dell'imposta corrispondente a questi ultimi.

26 – Nella sentenza 27 ottobre 1992, causa C-74/91, Commissione/Germania (Racc. pag. I-5437), la Corte ha affermato che le difficoltà tecniche per delimitare la parte comunitaria e quella extracomunitaria delle prestazioni di trasporto aereo non giustificano la mancata attuazione della sesta direttiva (punto 12). Essa ha confermato tale concetto, in relazione alle crociere marittime, nella sentenza 23 maggio 1996, causa C-331/94, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-2675, punto 12). Tali inconvenienti costituiscono precisamente, il principale argomento di Cimber Air, così come ha riconosciuto il rappresentante di detta compagnia, in risposta a mie richieste in udienza. D'altra parte, detti ostacoli non sembrano essere insuperabili come si presume, poiché, secondo quanto riferito dall'agente del governo danese, il sistema instaurato nel suo paese, nei confronti della ricorrente, ha funzionato per più di trent'anni.

27 – Nelle sentenze 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, (Racc. pag. I-4947, punto 20), e 10 settembre 2002, causa C-141/00 Kügler (Racc. pag. I-6833, punto 30), la Corte ha evidenziato che il principio di neutralità osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA.

28 – Si deve ricordare che l'oggetto della sesta direttiva, in conformità all'art. 2, n. 1 della stessa, è di assoggettare all'imposta «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» (il corsivo è mio).

29 – In numerose occasioni e in differenti settori, la Corte ha fatto ricorso all'idea di «nozione di diritto comunitario» per indicare che un determinato principio, contenuto in una norma emanata dalle istituzioni comunitarie, non dev'essere interpretato nell'ottica delle peculiarità dei sistemi nazionali, ma secondo le esigenze proprie dell'ordinamento giuridico della Comunità. Nell'ambito dell'IVA, a titolo di esempio, posso citare il concetto di «locazione di beni immobili» [v. sentenza 12 giugno 2003, causa C-275/01, Sinclair Collis (Racc. pag. I-5965, punto 22), e sentenze ivi cit.], del quale, in un futuro prossimo, mi occuperò nella causa C-284/03, Temco Europa.

30 – L'art. 34, n. 1, punto 7 della momsloven esenta solamente le forniture di beni e servizi per l'equipaggiamento e l'approvvigionamento di aeromobili destinati a viaggi internazionali.

31 – *Mémorial A* 1979, pagg. 451 e segg.

32 – *Moniteur belge* del 17 luglio 1969.

33 – Legge 9 giugno 1999 (BGBl. I 1999, pag. 1270).

34 – Legge 37/1992, 28 dicembre (*Boletín Oficial del Estrado*, in prosieguo: «BOE», del 29 dicembre 1992, pag. 44247). L'art. 22, n. 4 esenta le «cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzione, noleggio totale o locazione dei seguenti apparecchi: 1. quelli utilizzati esclusivamente da compagnie che praticano essenzialmente la navigazione aerea internazionale nell'esercizio di attività commerciali di trasporto a pagamento di merci o di passeggeri». Più avanti, nei nn. 6 e 7, lo stesso viene previsto per il vettovagliamento e per altre prestazioni di servizi per aerei a cui si riferiscono le esenzioni di cui al citato n. 4. La precedente legge che regolava detta imposta (legge 30/1985, 2 agosto) era più chiara e, all'art. 10, n. 4, menzionava «gli aeromobili destinati alla navigazione aerea internazionale».

35 – Tale normativa è stata approvata un giorno dopo la legge, mediante il regio decreto 1624/1992 (BOE del 31 dicembre 1992).

36 – L'art. 10, n. 3, così recita: «1. L'esenzione si estenderà ai trasporti di andata e ritorno con scalo nei territori al di fuori dell'ambito di applicazione territoriale dell'imposta. 2. L'esenzione non si estenderà ai trasporti dei viaggiatori e dei loro bagagli che, avendo iniziato il viaggio nel territorio peninsulare e nelle Isole Baleari, concludono il loro tragitto nei medesimi territori, anche nel caso in cui l'imbarcazione o l'aeromobile continuino i loro viaggi con destinazione in porti e aeroporti situati fuori da detto territorio».

37 – J.A. Serrano Sobrado: *El IVA en el comercio exterior*, edizione del Banco Exterior de España, Madrid 1987, ritiene che l'esenzione riguardi gli aeromobili che realizzano effettivamente un viaggio internazionale (pag. 38). Della stessa opinione è L. Castellano Montero: *El IVA en el comercio internacional*

: *intercambios de bienes y servicios*, edizione della Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid 1997, pag. 43. Bisogna tuttavia riconoscere che il parere dell'Amministrazione spagnola è differente, poiché la Direzione Generale dei Tributi, con risoluzione non vincolante del 27 aprile 1993 (expte. 496/93), ha affermato che «le forniture dei prodotti di vettovagliamento sono esenti dall'imposta, a prescindere dal fatto che detti prodotti si utilizzino o si consumino durante voli internazionali o nazionali dei citati aeromobili». Ciononostante, interpretando l'art. 16, n. 6, del regolamento della legge 1985 (approvato con regio decreto 2028/1985 del 30 ottobre – BOE del 31 ottobre 1985 –), essa ha sostenuto che «sono esenti da imposta le forniture di prodotti destinati al vettovagliamento di aeromobili che praticano navigazione aerea internazionale o assimilata» (risoluzione del 23 dicembre 1986, pubblicata nel BOE del 26 gennaio 1987).