

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Sesta Direttiva IVA - Prestazioni di servizi - Determinazione del luogo di collegamento impositivo - Prestazione di trasporto internazionale di passeggeri su base forfettaria - Suddivisione del corrispettivo globale della prestazione tra gli Stati membri interessati in proporzione alle distanze percorse nei rispettivi territori - Applicazione di altri criteri di suddivisione - Esclusione.

1. L'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va interpretato nel senso che, nell'ipotesi di una prestazione di trasporto internazionale forfettaria di passeggeri, il corrispettivo globale di detta prestazione deve essere suddiviso, per la determinazione della frazione di trasporto imponibile in ciascuno degli Stati membri interessati, in ragione delle distanze percorse in ciascuno Stato.

SENTENZA

*Sentenza
6 novembre 1997;
causa C-116/96;
Pres. Gulmann,
Avv. Gen. La Pergola;
tra Reisebüro Binder
GmbH e Finanzamt
Stuttgart-Körperschaften;
domanda di
pronuncia
pregiudiziale
proposta dal
Bundesfinanzhof*

1. Con ordinanza 8 febbraio 1996, pervenuta alla Corte il 10 aprile successivo, il Bundesfinanzhof ha posto, in forza dell'art. 177 del Trattato, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

Detta questione è sorta nel corso di una controversia tra la Reisebüro Binder GmbH (in prosieguo: la «Binder») e il Finanzamt Stuttgart-Körperschaften circa la determinazione della base imponibile per l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'IVA) sulle prestazioni di trasporto fornite in viaggi internazionali forfettari in torpedone.

L'art. 9 della sesta direttiva prevede:

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

2. Tuttavia:

(...)

b) il luogo delle prestazioni di trasporto è quello dove avviene il trasporto in funzione delle distanze percorse;

(...).

4. L'art. 11 A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva precisa, a sua volta, che la base imponibile all'interno del paese, è normalmente costituita «da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

5. Emerge dall'ordinanza di rinvio che le disposizioni della normativa tedesca applicabile ai fatti della controversia principale che corrispondono agli artt. 9, n. 2, lett. b) della seconda direttiva, e 11 A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, sono contenute nella versione del 1980 dell'Umsatzsteuergesetz (legge sull'IVA; in prosieguo: l'UStG 1980).

6. Ai sensi dell'art. 3-bis, n. 2, punto 2 della detta legge, «una prestazione di trasporto effettuata nel luogo nel quale si opera il trasporto. Se un trasporto non è limitato al territorio di riscossione, nella disciplina della presente legge rientra solo la frazione della prestazione effettuata nel territorio di riscossione».

7. Infine, l'art. 10, n. 1, dell'UStG 1980 recita: «Nelle cessioni e altre prestazioni (...) fatturato imponibile è determinato in base al corrispettivo. Il corrispettivo comprende tutto quello che il destinatario della prestazione spende per ottenere che sia fornita, dopo deduzione dell'imposta sulla cifra d'affari».

8. La Binder, che organizza viaggi internazionali forfettari in torpedone, con veicoli di sua proprietà, ha chiesto all'amministrazione fiscale tedesca di tener conto, per la ripartizione territoriale della base imponibile

**Disposizioni fiscali
- Armonizzazione
delle legislazioni -
Imposte sulla cifra
d'affari - Sistema
comune di
imposta sul
valore aggiunto -
Sesta Direttiva
IVA - Prestazioni
di servizi -
Determinazione
del luogo di
collegamento a
fini impositivi -
Prestazione di
trasporto
internazionale di
passeggeri su
base forfetaria -
Suddivisione del
corrispettivo
globale della
prestazione tra gli
Stati membri
interessati in
proporzione alle
distanze percorse
nei rispettivi
territori -
Applicazione di
altri criteri di
suddivisione -
Esclusione**

le della prestazione di trasporto sotto il profilo dell'IVA, non solo delle distanze percorse, ma anche del tempo d'impiego dei torpedoni e della permanenza dei viaggiatori all'interno e all'esterno del territorio nazionale. Poiché la sua richiesta non ha avuto esito, ha adito il Finanzgericht competente ed in seguito il Bundesfinanzhof con una domanda di revisione.

9. Ritenendo che la controversia facesse sorgere un problema d'interpretazione della sesta direttiva, quest'ultimo ha deciso di sottoporre alla Corte la seguente questione:

«Se l'art. 9, n. 2, lett. *b*), della direttiva 77/388/CEE debba essere interpretato nel senso che, in caso di trasporto di persone transfrontaliero, nel determinare la base imponibile corrispondente alla parte del trasporto effettuata all'interno del paese,

a) il corrispettivo globale debba sempre essere suddiviso in proporzione al rapporto tra le diverse distanze percorse, senza prendere in considerazione i periodi di sosta tra una parte e l'altra del viaggio, ad esempio in occasione di viaggi di studio, oppure

b) la disposizione in oggetto contiene semplicemente la disciplina del luogo della prestazione di trasporto, il quale soltanto dovrebbe essere determinato secondo il criterio delle distanze percorse, con la conseguenza che gli Stati membri rimarrebbero liberi di prevedere il criterio secondo il quale suddividere il corrispettivo globale tra parte imponibile e parte non imponibile del trasporto».

10. La Binder e la Commissione ritengono in sostanza che l'art. 9, n. 2, lett. *b*), della sesta direttiva disciplini solo il luogo di una prestazione di trasporto e che, per la suddivisione territoriale del corrispettivo di detta prestazione, si possa tener conto di altri elementi diversi dalla distanza percorsa, come ad esempio del tempo di permanenza nei vari luoghi assoggettati ad IVA. A loro giudizio, infatti, una notevole parte dei costi gravanti sull'impresa è anzitutto funzione non già del chilometraggio percorso, ma del tempo trascorso ad effettuare la prestazione di trasporto.

11. Il governo tedesco ritiene invece che la disposizione in questione imponga agli Stati membri di suddividere sempre il corrispettivo globale della prestazione di trasporto in base al chilometraggio percorso. A suo giudizio, l'art. 9, n. 2, lett. *b*), della sesta direttiva,

che tiene conto del carattere specifico delle prestazioni di trasporto, per le quali il tempo di permanenza non è un fattore rilevante, sarebbe svuotato di contenuto se si potesse applicare un diverso metodo di ripartizione per la determinazione della base imponibile soggetta all'IVA nello Stato membro interessato.

12. Come la Corte ha considerato al punto 14 della sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz (Racc. pag. 2251) l'art. 9 della sesta direttiva, che mira a stabilire una ripartizione razionale delle sfere di applicazione delle leggi nazionali in materia di IVA, determinando in modo uniforme il luogo di riferimento fiscale delle prestazioni di servizi fornisce in proposito un principio di carattere generale al n. 1 e al n. 2 indica una serie di collegamenti specifici. Lo scopo di queste disposizioni è in particolare quello di evitare conflitti di competenza fra Stati membri, che possono portare a doppie tassazioni.

13. Così, per quanto riguarda le prestazioni di trasporto, l'art. 9, n. 2, lett. *b*) identifica il luogo di esecuzione, e, quindi, di imposizione, col luogo in cui viene effettuato il trasporto in funzione delle distanze percorse. Come ha osservato la Corte al punto 17 della sentenza 23 gennaio 1986, causa 283/84, Trans Tirreno Express (Racc. pag. 231), questa eccezione alla regola generale sancita dal n. 1 è necessaria poiché, nell'ipotesi del trasporto, la sede dell'attività economica del vettore non costituisce un criterio di collegamento utile per stabilire la competenza territoriale ai fini impositivi. In effetti, la natura stessa di quella particolare prestazione di servizi costituita dal trasporto, prestazione idonea a svolgersi sul territorio di più Stati membri, esige un diverso criterio che permetta essenzialmente di delimitare le rispettive sfere di competenza dei diversi Stati membri ai fini dell'imposizione.

14. Questa norma specifica per le prestazioni di trasporto, che deroga al regime di determinazione del luogo delle prestazioni di servizi istituito dall'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, mira a garantire che ogni Stato membro assoggettato all'imposta le prestazioni di trasporto per i tratti percorsi sul proprio territorio (sentenze 13 marzo 1990, causa C-30/89, Commissione/Francia, (Racc. pag. I-691, punto 16, e 23 maggio 1996, causa C-331/94 Commissione/Grecia, Racc. pag. I-2675, punto 10).

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Sesta Direttiva IVA - Prestazioni di servizi - Determinazione del luogo di collegamento a fini impositivi - Prestazione di trasporto internazionale di passeggeri su base forfettaria - Suddivisione del corrispettivo globale della prestazione tra gli Stati membri interessati in proporzione alle distanze percorse nei rispettivi territori - Applicazione di altri criteri di suddivisione - Esclusione

15. Se detta norma, in linea di massima, non influisce affatto sul modo di determinazione della base imponibile della prestazione di trasporto, che si conforma ai criteri generali definiti all'art. 11 A, n. 1, lett. a), ha invece inevitabili incidenze sulla ripartizione da effettuare, se la base imponibile è determinata in modo globale, tra gli Stati membri nei quali è fornita la prestazione. La determinazione del luogo della prestazione del trasporto nel luogo ove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse implica infatti che la suddivisione tra i vari luoghi di prestazione sia fondata su questo specifico criterio.

16. Se si ammettesse il principio opposto, si finirebbe col privare detto criterio di qualsiasi valore reale, correndo il rischio, per una stessa prestazione la cui base imponibile globale può determinarsi senza troppe difficoltà conformemente all'art. 11 A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, di applicare in modo incerto diversi metodi di ripartizione di detta base globale tra gli Stati membri interessati. Questa incertezza potrebbe per di più indurre gli amministratori ad applicare il modo di calcolo che risulta a loro più conveniente, a seconda delle normative dei vari Stati membri, scartando eventualmente un metodo di ripartizione fondato su criteri semplici e obiettivi.

17. Quindi, in una situazione come quella che sta all'origine della causa principale, in cui la determinazione del corrispettivo globale della prestazione di trasporto è fuori discussione ed in cui la controversia si limita al criterio di ripartizione di detto corrispettivo tra gli Stati membri nei quali è fornita la prestazione, il criterio specifico di cui all'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva obbliga ad effettuare detta suddivisione in base alle distanze percorse in ciascuno degli Stati membri interessati.

18. Si deve dunque risolvere la questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva va interpretato nei senso che, nell'ipotesi di una prestazione di trasporto internazionale forfettaria di passeggeri, il corrispettivo globale di detta prestazione deve essere suddiviso, per la determinazione della frazione di trasporto imponibile in ciascuno degli Stati membri

interessati, in ragione delle distanze percorse in ciascuno Stato.

Sulle spese

19. Le spese sostenute dal governo tedesco e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione), pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Bundesfinanzhof con ordinanza 8 febbraio 1996, dichiara:

L'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va interpretato nel senso che, nell'ipotesi di una prestazione di trasporto internazionale forfettaria di passeggeri, il corrispettivo globale di detta prestazione deve essere suddiviso, per la determinazione della frazione di trasporto imponibile in ciascuno degli Stati membri interessati, in ragione delle distanze percorse in ciascuno Stato.

Commento

1. Premessa.

Il Giudice comunitario, interpretando il contenuto dell'art. 9, n. 2, lett. b), della direttiva 77/388/CEE⁽¹⁾ («la direttiva»), in realtà finisce per fornire elementi utili all'operatore per la determinazione della base imponibile IVA relativa a prestazioni di servizio di trasporto internazionale di persone. Se, da un lato l'art. 9 della direttiva pone i noti principi per la individuazione del presupposto della territorialità, dall'altro, in effetti, il Giudice comunitario, sollecitato dal Giudice nazionale e giungendo a conclusioni diverse da quelle proposte dall'Avvoca-

(1) Sesta direttiva del Consiglio, datata 17 maggio 1977.

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Sesta Direttiva IVA - Prestazioni di servizi - Determinazione del luogo di collegamento a fini impositivi - Prestazione di trasporto internazionale di passeggeri su base forfettaria - Suddivisione del corrispettivo globale della prestazione tra gli Stati membri interessati in proporzione alle distanze percorse nei rispettivi territori - Applicazione di altri criteri di suddivisione - Esclusione

to Generale La Pergola, individua il criterio per la determinazione della base imponibile IVA allineando quest'ultimo al contenuto della disposizione sul principio della territorialità.

2. La fattispecie.

Reisebüro Binder GmbH («Binder») propone viaggi all'estero includendo nel corrispettivo versato dai clienti la remunerazione di servizi di vitto, alloggio, trasporto ed altro.

Al momento della determinazione della base imponibile IVA relativa alle prestazioni di trasporto, *Binder* adotta un metodo di calcolo successivamente contestato dall'amministrazione fiscale tedesca.

In particolare, dopo aver isolato dal corrispettivo complessivo la parte riferibile al solo trasporto, escludendo dal totale percepito dai clienti le remunerazioni degli altri servizi, *Binder*, per evidenziare la sola prestazione di trasporto effettuata in Germania, tiene conto non solo del parametro spaziale (distanze percorse nell'ambito del territorio tedesco) ma anche della variabile temporale (quanto tempo è durato il trasporto di persone sul territorio tedesco).

Con provvedimento successivamente confermato dal *Finanzgericht*, giunge puntuale la rettifica da parte del *Finanzamt*, fondata sul presupposto che il metodo proposto da *Binder* è arbitrario ed insuscettibile di controllo, a differenza del metodo chilometrico, considerato «l'unico in grado di evitare fenomeni di doppia o mancata imposizione in relazione a servizi prestati all'estero» (2).

3. La questione pregiudiziale.

Successivamente, il *Bundesfinanzhof* - il giudice del rinvio adito per effetto dell'impugnazione della sentenza del *Finanzgericht* per opera della *Binder* - con ordinanza 8 febbraio 1996 chiede alla Corte di Giustizia l'interpretazione corretta dell'art. 9, n. 2, lett. b), della sesta direttiva ed in particolare se:

(i) ai fini della determinazione della base imponibile relativa alla parte di trasporto all'interno del Paese, il corrispettivo complessivo deve sempre essere allocato in proporzione alle distanze percorse, e senza tenere conto dei periodi di sosta ed attesa

tra le varie parti del trasporto - per esempio in occasione di un viaggio di studio - ovvero;

(ii) la disposizione in questione contiene unicamente una regola relativa al luogo della prestazione del rapporto, 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.

Le due soluzioni prospettate dal Giudice di rinvio solo apparentemente sembrano coincidere.

In realtà l'elemento che occorre porre in evidenza consiste nel fatto che nell'ambito della prima (i) interpretazione, la funzione dell'art. 9 della direttiva, notoriamente dedicato alla individuazione del presupposto della territorialità dell'imposta sul valore aggiunto, assurgerebbe a parametro identificativo del metodo per la determinazione della base imponibile che, peraltro, trova compiuta disciplina nell'ambito dell'art. 11. Nella seconda (ii) interpretazione, invece, il ruolo dell'art. 9 rimarrebbe circoscritto alla funzione di delimitazione di competenza territoriale, senza «invasioni» nell'ambito delle norme dedicate alla formulazione dei principi per la determinazione della base imponibile.

La questione pregiudiziale, in effetti, in questo modo posta, consente al Giudice comunitario di spingersi oltre alla interpretazione dell'art. 9 richiamato, dovendo egli stabilire se ed eventualmente in quale misura possa estendersi la portata dello stesso fino alla determinazione della base imponibile.

La Corte, anticipiamo, sceglie la via dell'interpretazione estensiva dell'art. 9, con ciò indirizzando il contribuente, il quale si trova ora di fronte ad un ritualizzato metodo di calcolo che si riduce all'applicazione al corrispettivo per il trasporto internazionale della percentuale derivante dal rapporto che vede al numeratore i chilometri percorsi nell'ambito del territorio dello Stato ed al denominatore il numero complessivo di chilometri percorsi (dunque sia all'interno che all'esterno del territorio dello Stato), evitan-

(2) In questi termini la dettagliata ricostruzione dei fatti operata nell'ambito delle Conclusioni dell'Avvocato Generale La Pergola (cfr. punto 8.3).

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Sesta Direttiva IVA - Prestazioni di servizi - Determinazione del luogo di collegamento a fini impositivi - Prestazione di trasporto internazionale di passeggeri su base forfetaria - Suddivisione del corrispettivo globale della prestazione tra gli Stati membri interessati in proporzione alle distanze percorse nei rispettivi territori - Applicazione di altri criteri di suddivisione - Esclusione

do il ricorso a qualsiasi altro parametro correttivo.

Si tratta di semplificazione? Il lettore perdonerà l'utilizzo dell'abusato termine. In effetti, il calcolo da effettuare è uno solo ma non sono mancate doglianze da parte di operatori (3).

Ad ogni buon conto, sembra opportuno segnalare le Conclusioni dell'Avv. Gen. La Pergola, le quali, disattese, meritano di essere evidenziate per i raffinati e per certi versi condivisibili ragionamenti che contengono.

4. Le conclusioni dell'Avvocato Generale.

L'Avv. Gen. La Pergola, in effetti, propone di risolvere la questione pregiudiziale segnalando che:

(iii) «nel quadro di una prestazione di trasporto internazionale di persone a forfait (...), 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 (...), ai fini della determinazione della base imponibile relativa alla parte di 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 forfetario 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».

La teoria prospettata, in effetti, non sembra discostarsi dalle caratteristiche generali della struttura dell'imposta sul valore aggiunto. Nelle Conclusioni dell'Avv. Gen. correttamente viene rammentato che per stabilire l'imponibilità ai fini IVA di una determinata operazione è necessario verificare che siano soddisfatti i presupposti (i) soggettivo (chi pone in essere l'operazione è un soggetto cosiddetto IVA); (ii) oggettivo (l'operazione - sia essa prestazione di servizio come nel caso di specie, sia essa cessione di beni - rientra nell'ambito delle operazioni definite genericamente imponibili); (iii) territoriale (risulta verificato il presupposto che lega l'operazione posta in essere al territorio dello Stato).

Verificati tali presupposti, l'operazione può considerarsi rientrante nel campo di applicazione dell'IVA.

Successivamente si pone il problema della identificazione della natura dell'operazione (esente, imponibile, non imponibile, esclusa).

Solo in una fase successiva a queste indagini che quotidianamente l'operatore è chiamato ad effettuare, si procede con la quantificazione dell'eventualmente dovuto o di ciò che deve essere oggetto di fatturazione. I profili relativi alla quantificazione della base imponibile non possono che essere individuati nell'ambito delle norme specifiche che il legislatore comunitario, prima, e i legislatori nazionali, poi, hanno codificato in altri articoli del corpus normativo IVA.

Di qui il richiamo dell'art. 11 della direttiva, il quale, a differenza della norma che pone i principi per l'individuazione della territorialità, non effettua riferimento alcuno al chilometraggio del percorso sul territorio dello Stato, bensì prevede genericamente che la base imponibile è costituita per le normali prestazioni di servizi «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».

(3) In proposito, cfr. infra, in Conclusioni.

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Sesta Direttiva IVA - Prestazioni di servizi - Determinazione del luogo di collegamento a fini impositivi - Prestazione di trasporto internazionale di passeggeri su base forfetaria - Suddivisione del corrispettivo globale della prestazione tra gli Stati membri interessati in proporzione alle distanze percorse nei rispettivi territori - Applicazione di altri criteri di suddivisione - Esclusione

Ebbene, a parere dell'Avvocato Generale, la base imponibile IVA è costituita da tutto il corrispettivo pagato in relazione alla prestazione di trasporto nella sua interezza consumata nel territorio dello Stato. Corrispettivo che non può tenere conto esclusivamente delle distanze percorse, ma deve piuttosto fare riferimento anche a tutti gli altri parametri che costituiscono la prestazione di servizio.

In definitiva se ci si fosse trovati di fronte a due corrispettivi distinti, uno per la prestazione all'interno del territorio ed un'altra all'esterno dello stesso, l'importo imponibile risulterebbe certamente diverso da quello risultante dalla mera proporzione tra trasporto all'interno e trasporto all'estero.

Committente e prestatore, infatti, si sarebbero accordati suddividendo il corrispettivo non esclusivamente sulla base del numero dei chilometri percorsi, ma anche, per esempio, in relazione al tempo impiegato per percorrerli.

Il miglior metodo per quantificare la base imponibile relativa alla prestazione di servizio che si considera effettuata nel territorio dello Stato per la parte di chilometri percorsi all'interno dello Stato - è certamente quello della predeterminazione contrattuale. In mancanza, come nel caso di specie, è necessario ricorrere ai costi sostenuti dal prestatore per garantire il buon esito della prestazione.

Questo, in estrema sintesi, il punto di vista dell'Avvocato Generale. Per la verità dello stesso tenore sono le precisazioni formulate dalla Commissione.

5. La sentenza.

La Corte, come anticipato, a tale impostazione preferisce quella proposta dal Governo tedesco, secondo cui la quantificazione della base imponibile deve avvenire tenendo presente esclusivamente il principio del chilometraggio posto dall'art. 9.

E ciò in ragione del fatto che l'articolo in parola mira a stabilire una ripartizione razionale delle sfere di applicazione delle leggi nazionali in materia di IVA determinando in modo uniforme il luogo di riferi-

mento fiscale delle prestazioni di servizi (C-168/84 ⁽⁴⁾).

L'articolo 9, inoltre, come chiarito dalla Corte in altre occasioni (C-283/84), definisce il criterio del chilometraggio perché la prestazione di servizio in parola «esige un diverso criterio che permetta essenzialmente di delimitare le rispettive sfere di competenza dei diversi Stati membri ai fini dell'imposizione», garantendo che «ogni Stato membro assoggetti all'imposta le prestazioni di trasporto per i tratti percorsi sul proprio territorio» (C-30/89, C-331/94).

Per la verità la Corte, pur stabilendo tale principio, riconosce che l'art. 9, «in linea di massima, non influisce affatto sul modo di determinazione della base imponibile della prestazione di trasporto (...) [tuttavia] la determinazione del luogo (...) ove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse implica (...) che la suddivisione tra i vari luoghi di prestazione sia fondata su questo specifico criterio. Se si ammettesse il principio opposto, si finirebbe col privare detto criterio di qualsiasi valore reale».

6. Conclusioni.

L'interpretazione del Giudice comunitario sembra essere, per la verità, conforme al comune sentire degli Stati membri.

Per quel che può valere, si può ad esempio tenere a mente che, in proposito, il Ministero delle Finanze italiano ha chiarito in un caso che per quanto concerne le prestazioni di trasporto aereo internazionale, ai fini della determinazione della parte riferibile al territorio nazionale, può essere applicata una misura percentuale stabilita nel 38% dell'intero tragitto del singolo volo internazionale ⁽⁵⁾.

In Italia, la norma di riferimento deve essere individuata nell'art. 7, comma 4, lettera c). In deroga ai principi generali sulla individuazione del presupposto della territorialità, le prestazioni di servizio di trasporto si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alle distanze ivi percorse.

Ebbene una compagnia aerea, lamentando «obiettive difficoltà nella corretta determina-

⁽⁴⁾ Sentenza della Corte di Giustizia, datata 4 luglio 1985, interessante anche per le conclusioni.

⁽⁵⁾ Si tratta della Risoluzione Ministeriale 23 aprile 1997, n. 89/E/VII-15-999.

**Disposizioni fiscali
- Armonizzazione
delle legislazioni -
Imposte sulla cifra
d'affari - Sistema
comune di
imposta sul
valore aggiunto -
Sesta Direttiva
IVA - Prestazioni
di servizi -
Determinazione
del luogo di
collegamento a
fini impositivi -
Prestazione di
trasporto
internazionale di
passeggeri su
base forfetaria**

zione dell'entità dei percorsi afferenti lo spazio aereo sovrastante il territorio nazionale»⁽⁶⁾, ha chiesto di poter adottare un metodo forfetario.

Il Ministero, in effetti, tenendo conto delle «riscontrate difficoltà» ha previsto la misura percentuale indicata, conformemente a quanto già disposto in merito a questioni analoghe sorte in relazione sia al trasporto internazionale marittimo⁽⁷⁾, sia allo stesso trasporto aereo⁽⁸⁾.

Il dato interessante è che il Ministero delle Finanze nel descrivere l'iter seguito per la determinazione della percentuale:

(i) evidenzia lo studio effettuato dal Ministero dei trasporti e della navigazione;

(ii) chiarisce che gli importi, ottenuti applicando il 38% all'intero tragitto del singolo trasporto internazionale, «regolarment-

te annotati nei registri previsti in materia di imposta sul valore aggiunto, concorrono a formare il plafond di cui comma 2 (...) [dell'] art 9»;

con ciò dimostrando fedeltà al criterio comunitario dei chilometri percorsi, anche per la determinazione della base imponibile.

Per inciso, risolutiva di ogni dibattito, potrebbe essere considerata una proposta comunitaria che intenderebbe introdurre, anche ai fini che qui interessano, il criterio del luogo di partenza, piuttosto che proporzionale⁽⁹⁾, analogamente a quanto attualmente previsto per i trasporti di beni tra l'Italia ed altri Stati membri, come disposto dall'art. 40, comma 5, del D.L. 331/93.

Carlo Geronimo Cardia

⁽⁶⁾ Di qui il precedente interrogativo sulla ipotizzata semplificazione.

⁽⁷⁾ Cfr. Circolare n. 11 del 7 marzo 1980.

⁽⁸⁾ Cfr. in particolare, Risoluzione Ministeriale n. 405778 del 26 ottobre 1983.

⁽⁹⁾ La proposta di direttiva comunitaria è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale CE del 23 settembre 1994, n. C266.