

|

## 61997J0358

Sentenza della Corte del 12 settembre 2000. - Commissione delle Comunità europee contro Irlanda. - Inadempimento - Art. 4, n. 5, della sesta direttiva IVA - Messa a disposizione di strade contro pagamento di un pedaggio - Non assoggettamento all'IVA - Regolamenti (CEE, Euratom) nn. 1552/89 e 1553/89 - Risorse proprie provenienti dall'IVA. - Causa C-358/97.

*raccolta della giurisprudenza 2000 pagina I-06301*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

### Parole chiave

*1. Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Prestazioni di servizi a titolo oneroso - Nozione - Messa a disposizione di infrastrutture stradali contro pagamento di un pedaggio - Inclusione*

*(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 2, punto 1)*

*2. Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Soggetti passivi - Enti di diritto pubblico - Non assoggettamento all'imposta per le attività esercitate da enti pubblici in quanto pubbliche autorità - Nozione*

*(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 4, n. 5)*

*3. Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Esenzioni previste dalla sesta direttiva - Esenzione per la locazione di beni immobili - Nozione - Messa a disposizione di infrastrutture stradali contro il pagamento di un pedaggio - Esclusione*

*[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, parte B, lett. b)]*

*4. Risorse proprie delle Comunità europee - Risorse provenienti dall'imposta sul valore aggiunto - Regime di riscossione - Rettifica dell'estratto annuale - Termine di prescrizione - Avvio da parte della Commissione di un procedimento per inadempimento diretto al versamento a posteriori di dette risorse - Applicazione per analogia - Giustificazione in base a considerazioni di certezza del diritto*

*[Regolamento (CEE) del Consiglio n. 1553/89, art. 9, n. 2]*

## **Massima**

*1. La messa a disposizione di un'infrastruttura stradale contro pagamento di un pedaggio costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari. L'uso dell'infrastruttura stradale, infatti, è subordinato al pagamento di un pedaggio il cui importo dipende, in particolare, dalla categoria del veicolo e dalla distanza percorsa. Esiste, quindi, una relazione diretta e necessaria tra il servizio prestato e il corrispettivo pecuniario ricevuto.*

*( v. punti 33-34 )*

*2. Perché vi sia applicazione della regola del non assoggettamento degli enti di diritto pubblico all'imposta sul valore aggiunto per attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, prevista dall'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, devono essere congiuntamente soddisfatte due condizioni, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità. Per quanto riguarda quest'ultima condizione, le attività esercitate in quanto pubbliche autorità sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati.*

*( v. punti 37-38 )*

*3. Al di là dei casi particolari espressamente previsti dall'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, la nozione di «locazione di beni immobili» deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva, in quanto essa costituisce una deroga al regime generale dell'imposta sul valore aggiunto sancito in tale direttiva. Di conseguenza, in tale nozione non possono essere inclusi contratti, come quelli di messa a disposizione di infrastrutture stradali contro pagamento di un pedaggio, caratterizzati dalla mancata presa in considerazione, nel consenso delle parti, della durata del godimento del bene immobile, elemento essenziale del contratto di locazione.*

*( v. punti 55-56 )*

*4. Anche se non è previsto un termine di prescrizione relativo al recupero dell'imposta sul valore aggiunto né dalla sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari né dalla normativa relativa alle risorse proprie delle Comunità, la fondamentale esigenza di certezza del diritto può tuttavia ostare a che la Commissione, nell'ambito di un procedimento per inadempimento diretto al versamento a posteriori di risorse proprie, possa ritardare indefinitamente la decisione di avviare la fase contenziosa del procedimento. A questo proposito, sebbene l'art. 9, n. 2, del regolamento n. 1553/89, concernente il regime uniforme definitivo di riscossione delle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto, non riguardi le situazioni in cui sia stato avviato un procedimento*

*per inadempimento ai sensi dell'art. 169 del Trattato (divenuto art. 226 CE), tale disposizione attesta nondimeno esigenze di certezza del diritto nel settore del bilancio in quanto esclude qualsivoglia rettifica all'estratto annuale una volta trascorsi quattro esercizi di bilancio. Si deve riconoscere che le stesse considerazioni di certezza del diritto giustificano un'applicazione analogica della regola enunciata nella detta disposizione quando la Commissione decide di avviare un procedimento per inadempimento al fine di ottenere il versamento a posteriori di risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto.*

*( v. punti 71-72, 75-76 )*

## **Parti**

*Nella causa C-358/97,*

*Commissione delle Comunità europee, rappresentata dalla signora H. Michard e dal signor B. Doherty, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo presso il signor C. Gómez de la Cruz, membro dello stesso servizio, Centre Wagner, Kirchberg,*  
*ricorrente,*

*contro*

*Irlanda, rappresentata dal signor M.A. Buckley, Chief State Solicitor, in qualità di agente, assistito dai signori D. Sherlock, Deputy Revenue Solicitor, T. McCann, SC, e D. Moloney, BL, con domicilio eletto in Lussemburgo presso l'ambasciata d'Irlanda, 28, route d'Arlon,*

*convenuta,*

*avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che, omettendo di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto i pedaggi riscossi per l'uso delle strade e dei ponti a pagamento in Irlanda, contrariamente agli artt. 2 e 4, nn. 1, 2 e 5, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), e non mettendo a disposizione della Commissione, come conseguenza di tale infrazione, gli importi corrispondenti a titolo di risorse proprie e interessi di mora, l'Irlanda è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi del Trattato CE,*

*LA CORTE,*

*composta dai signori G.C. Rodríguez Iglesias, presidente, J.C. Moitinho de Almeida (relatore), L. Sevón e R. Schintgen, presidenti di sezione, P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, V. Skouris e dalla signora F. Macken, giudici,*

*avvocato generale: signor S. Alber*

*cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau e signor H.A. Rühl, amministratori principali*

*vista la relazione d'udienza,*

*sentite le difese orali delle parti all'udienza del 23 novembre 1999, nella quale la Commissione era rappresentata dalla signora H. Michard e dal signor B. Doherty e l'Irlanda dai signori T. McCann e P. Hunt, BL,*

*sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 gennaio 2000,*

*ha pronunciato la seguente*

*Sentenza*

## **Motivazione della sentenza**

*1 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 21 ottobre 1997, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE), un ricorso diretto a far dichiarare che, non assoggettando all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») i pedaggi riscossi per l'uso delle strade e dei ponti a pagamento in Irlanda, contrariamente agli artt. 2 e 4, nn. 1, 2 e 5, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), e non mettendo a disposizione della Commissione, come conseguenza di tale infrazione, gli importi corrispondenti a titolo di risorse proprie e interessi di mora, l'Irlanda è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi del Trattato CE.*

*Contesto normativo*

*2 Ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva:*

*«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:*

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

*2. le importazioni di beni».*

*3 Ai sensi dell'art. 4, nn. 1, 2 e 5, della sesta direttiva:*

*«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.*

*2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.*

*(...)*

*5. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.*

*Se però tali enti pubblici esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.*

*In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D quando esse non sono trascurabili.*

*Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma degli articoli 13 o 28».*

*4 E' pacifico che l'attività consistente nel mettere a disposizione un'infrastruttura stradale contro il pagamento di un pedaggio non rientra in nessuna delle operazioni menzionate nell'allegato D della sesta direttiva.*

*5 Ai sensi dell'art. 13, parte B, della sesta direttiva:*

*«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:*

*(...)*

*b) l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione:*

*1. delle prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio;*

*2. delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli;*

*3. delle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente;*

*4. delle locazioni di cassaforti.*

*Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione;*

*(...)».*

*6 Il regolamento (CEE, Euratom) del Consiglio 29 maggio 1989, n. 1553, concernente il regime uniforme definitivo di riscossione delle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto (GU L 155, pag. 9), che ha sostituito, con effetto dal 1° gennaio 1989, il regolamento (CEE, Euratom, CECA) del Consiglio 19 dicembre 1977, n. 2892, per l'applicazione alle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto della decisione del 21 aprile 1970 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie della Comunità (GU L 336, pag. 8), modificato da ultimo dal regolamento (CECA, CEE, Euratom) del Consiglio 20 dicembre 1985, n. 3735 (GU L 356, pag. 1), dispone nell'art. 1:*

*«Le risorse IVA provengono dall'applicazione dell'aliquota uniforme, fissata conformemente alla decisione 88/376/CEE, Euratom, alla base determinata conformemente al presente regolamento».*

*7 Ai sensi dell'art. 2, n. 1, del regolamento n. 1553/89:*

*«La base delle risorse IVA è determinata prendendo in considerazione le operazioni imponibili di cui all'articolo 2 della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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, modificata da ultimo dalla direttiva 84/386/CEE, ad esclusione delle operazioni esentate a norma degli articoli da 13 a 16 di detta direttiva».*

8 Il regolamento (CEE, Euratom) del Consiglio 29 maggio 1989, n. 1552, recante applicazione della decisione 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità (GU L 155, pag. 1), applicabile a partire dal 1° gennaio 1989, che ha abrogato il regolamento (CEE, Euratom, CECA) del Consiglio 19 dicembre 1977, n. 2891, recante applicazione della decisione del 21 aprile 1970 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità (GU L 336, pag. 1), modificato da ultimo dal regolamento (CECA, CEE, Euratom) del Consiglio 30 giugno 1988, n. 1990 (GU L 176, pag. 1), così recita nell'art. 9, n. 1:

«Secondo le modalità definite dall'articolo 10, le risorse proprie vengono accreditate da ogni Stato membro sul conto aperto a tale scopo a nome della Commissione presso il Tesoro o l'organismo da esso designato».

9 A tenore dell'art. 11 del regolamento n. 1552/89:

«Ogni ritardo nelle iscrizioni sul conto di cui all'articolo 9, paragrafo 1, dà luogo al pagamento, da parte dello Stato membro in questione, di un interesse il cui tasso è pari al tasso di interesse applicato il giorno della scadenza sul mercato monetario dello Stato membro interessato per i finanziamenti a breve termine, maggiorato di 2 punti. Tale tasso è aumentato di 0,25 punti per ogni mese di ritardo. Il tasso così aumentato è applicabile a tutto il periodo del ritardo».

*Procedimento precontenzioso*

*Sul procedimento relativo alla sesta direttiva*

10 Il 3 marzo 1987 la Commissione indirizzava alle autorità irlandesi una lettera in merito al problema dell'IVA sui pedaggi. Le autorità irlandesi rispondevano con lettera 14 dicembre 1987.

11 Con lettera 20 aprile 1988 la Commissione rendeva noto al governo irlandese che essa riteneva il mancato assoggettamento all'IVA dei pedaggi riscossi per l'uso del ponte di East Link a Dublino contrastante con gli artt. 2 e 4 della sesta direttiva. Conformemente all'art. 169 del Trattato, invitava il governo irlandese a presentare entro due mesi le sue osservazioni al riguardo.

12 Il 17 ottobre 1988 le autorità irlandesi rispondevano che i pedaggi considerati rappresentavano la locazione di beni immobili e che, a tale titolo, erano esenti dall'IVA ai sensi dell'art. 13 della sesta direttiva.

13 Ritenendo non soddisfacenti le spiegazioni fornite dalle autorità irlandesi, con lettera 19 ottobre 1989 la Commissione indirizzava al governo irlandese un parere motivato nel quale concludeva che l'Irlanda non rispettava gli obblighi derivanti dalla sesta direttiva. Di conseguenza, invitava tale Stato membro ad adottare entro due mesi le misure necessarie per conformarsi ai suddetti obblighi.

14 Con lettera 12 ottobre 1990 le autorità irlandesi ribadivano il loro punto di vista ed invocavano inoltre, a propria difesa, l'art. 4, n. 5, della sesta direttiva.

*Sul procedimento relativo al sistema delle risorse proprie*

15 Con lettera 27 novembre 1987 la Commissione faceva notare alle autorità irlandesi che si doveva tenere conto dell'IVA da riscuotersi sui pedaggi del ponte di East Link nel calcolare l'importo da versare al bilancio comunitario in base al sistema delle risorse proprie delle Comunità.

16 Nella loro risposta 22 aprile 1988 le autorità irlandesi comunicavano che, non essendo dovuta, a loro avviso, l'IVA sui pedaggi del ponte di East Link, esse non erano debtrici di risorse proprie provenienti dall'IVA (in prosieguo: le «risorse proprie IVA») a seguito di tale attività.

17 Il 31 gennaio 1989 la Commissione indirizzava al governo irlandese una lettera di diffida per inosservanza della normativa relativa alle risorse proprie delle Comunità. In particolare chiedeva alle autorità irlandesi di effettuare i calcoli necessari per determinare gli importi delle risorse proprie IVA che non erano stati versati per gli esercizi 1984-1986 e di versarle tali importi, maggiorati degli interessi moratori a partire dal 31 marzo 1988. La Commissione chiedeva altresì che per gli anni successivi al 1986 fossero effettuati i calcoli necessari per determinare gli importi delle risorse proprie dovuti ogni anno e che tali importi fossero messi a sua disposizione entro il primo giorno lavorativo del mese di agosto dell'anno successivo, maggiorati, se del caso, degli interessi moratori.

18 Con lettera 4 ottobre 1989 le autorità irlandesi rispondevano a tale lettera di diffida.

19 Avendo giudicato insoddisfacente la risposta del governo irlandese, con il parere motivato 19 ottobre 1989, menzionato nel punto 13 della presente sentenza, la Commissione censurava altresì l'Irlanda per l'inosservanza della normativa comunitaria relativa alle risorse proprie.

20 Il governo irlandese rispondeva al parere motivato, per quanto riguarda le risorse proprie, con lettera 23 maggio 1990.

21 Avendo giudicato insoddisfacenti le risposte del governo irlandese al parere motivato, la Commissione ha proposto il ricorso in esame per quanto riguarda sia l'asserita infrazione della sesta direttiva, sia le ripercussioni di detta infrazione sul versamento delle risorse proprie delle Comunità.

Nel merito

22 Con il suo ricorso la Commissione censura l'Irlanda, da un lato, per non aver rispettato le disposizioni della sesta direttiva, non assoggettando all'IVA i pedaggi riscossi come corrispettivo dell'uso delle strade e dei ponti a pagamento, e, dall'altro, per avere violato la disciplina relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità, non versando al bilancio comunitario le risorse proprie IVA relative alle somme che avrebbero dovuto essere riscosse a titolo di IVA sui detti pedaggi.

Sulla prima censura

23 Secondo la Commissione, la messa a disposizione di infrastrutture stradali contro il pagamento di un pedaggio da parte dell'utente costituisce un'attività economica ai sensi degli artt. 2 e 4 della sesta direttiva. Detta attività dovrebbe essere considerata come una prestazione di servizi effettuata da un soggetto passivo nell'ambito dello sfruttamento di un bene per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità ai sensi dell'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva.

24 Il fatto che tale attività sia esercitata, come avviene in Irlanda, da operatori privati in base a un regime particolare non comporterebbe, secondo la Commissione, l'esclusione delle operazioni in questione dal campo di applicazione della sesta direttiva.

25 A tale riguardo la Commissione sottolinea che, in conformità all'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva, gli enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi unicamente per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità. Ora, tale non sarebbe il caso dell'attività controversa, la quale non rientrerebbe tra le responsabilità tipiche del potere pubblico, che non possono essere in alcun caso delegate ad enti privati, mentre la regola del mancato assoggettamento degli enti di diritto pubblico dovrebbe essere necessariamente interpretata

*restrittivamente.*

*26 Peraltro, l'eccezione di cui alla disposizione menzionata nel punto precedente potrebbe, in ogni caso, essere invocata soltanto nell'ipotesi in cui l'attività controversa sia esercitata da un ente di diritto pubblico.*

*27 Si deve rilevare innanzi tutto che la sesta direttiva attribuisce un'ampissima sfera d'applicazione all'IVA, elencando nell'art. 2, che concerne le operazioni imponibili, oltre alle importazioni di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese e definendo, nell'art. 4, n. 1, come soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente un'attività economica, a prescindere dagli scopi o dai risultati di questa attività (sentenza 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. 1471, punto 6).*

*28 La nozione di attività economiche è definita nell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva come comprendente tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporta lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.*

*29 L'analisi di queste definizioni mette in rilievo l'ampiezza della sfera d'applicazione della nozione di attività economiche e il suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati (sentenza Commissione/Paesi Bassi, citata, punto 8).*

*30 Data l'ampiezza della sfera d'applicazione della nozione di attività economiche, si deve rilevare che in Irlanda gli operatori, in quanto mettono a disposizione degli utenti un'infrastruttura stradale contro remunerazione, esercitano un'attività economica ai sensi della sesta direttiva.*

*31 Dato il carattere obiettivo della nozione di attività economiche, il fatto che l'attività cui si riferisce il punto precedente consista nell'esercizio di funzioni attribuite e disciplinate dalla legge, per uno scopo di interesse generale, è irrilevante. La sesta direttiva, infatti, prevede espressamente nell'art. 6 l'assoggettamento al regime dell'IVA di determinate attività esercitate a norma di legge (sentenza Commissione/Paesi Bassi, citata, punto 10).*

*32 Occorre inoltre osservare che, secondo la giurisprudenza della Corte (v., in particolare, sentenze 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council, Racc. pag. 1443, punto 12, e 16 ottobre 1997, C-258/95, Fillibeck, Racc. pag. I-5577, punto 12), la nozione di prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva presuppone l'esistenza di un nesso diretto fra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto.*

*33 Orbene, come ha rilevato giustamente la Commissione, la messa a disposizione di un'infrastruttura stradale contro il pagamento di un pedaggio risponde a tale definizione. L'uso dell'infrastruttura stradale, infatti, è subordinato al pagamento di un pedaggio il cui importo dipende, in particolare, dalla categoria del veicolo e dalla distanza percorsa. Esiste, quindi, una relazione diretta e necessaria tra il servizio prestato e il corrispettivo pecuniario ricevuto.*

*34 Alla luce di quanto sopra, la messa a disposizione di un'infrastruttura stradale contro il pagamento di un pedaggio costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva.*

*35 Si deve pertanto verificare se, come sostiene il governo irlandese, gli operatori di cui trattasi fruiscono, per quanto riguarda l'attività consistente nel mettere a disposizione un'infrastruttura stradale contro il pagamento di un pedaggio, dell'esenzione di cui all'art. 4, n. 5, della sesta direttiva.*



36 Tale disposizione stabilisce, nel primo comma, che gli enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità.

37 La Corte ha più volte ricordato che l'analisi di questa norma, alla luce degli obiettivi della direttiva, mette in evidenza che per l'applicazione dell'esenzione devono essere congiuntamente soddisfatte due condizioni, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità (v., in particolare, sentenza 25 luglio 1991, causa C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Racc. pag. I-4247, punto 18).

38 Per quanto riguarda quest'ultima condizione, risulta da una consolidata giurisprudenza della Corte (sentenze 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e a./Comune di Carpaneto Piacentino e a., Racc. pag. 3233, punto 16; 15 maggio 1990, causa C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino e a./Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza, Racc. pag. I-1869, punto 8, e 6 febbraio 1997, causa C-247/95, Marktgemeinde Welden, Racc. pag. I-779, punto 17) che le attività esercitate in quanto pubbliche autorità, ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva, sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati.

39 Conformemente a tale giurisprudenza, va respinta la tesi della Commissione, esposta nel punto 25 della presente sentenza, secondo la quale un ente agisce «in quanto pubblica autorità» soltanto per le attività che rientrano nella nozione di autorità pubbliche nel senso stretto del termine, delle quali non farebbe parte l'attività consistente nel mettere a disposizione un'infrastruttura stradale contro pagamento di un pedaggio.

40 La Commissione, il cui ragionamento giuridico non è dunque stato accolto dalla Corte, non ha provato, nè ha tentato di provare, che nella fattispecie gli operatori di cui trattasi agiscano in base allo stesso regime di un operatore economico privato ai sensi della giurisprudenza della Corte. Per contro, l'Irlanda si è adoperata per dimostrare che l'attività considerata veniva esercitata dai detti operatori nell'ambito del regime giuridico loro proprio ai sensi della medesima giurisprudenza.

41 Di conseguenza, è giocoforza constatare che la Commissione non è stata in grado di fornire alla Corte gli elementi che le permettessero di assodare l'esistenza dell'asserito inadempimento per quanto attiene alla condizione relativa all'esercizio di un'attività in veste di pubblica autorità.

42 Tuttavia, com'è stato pure ricordato nel punto 37 della presente sentenza, il principio del mancato assoggettamento di cui all'art. 4, n. 5, della sesta direttiva presuppone, oltre al fatto che l'attività considerata sia esercitata in veste di pubblica autorità, l'esercizio di tale attività da parte di un ente di diritto pubblico.

43 A tale proposito la Corte ha statuito che un'attività svolta da un privato non è esente dall'IVA per il solo fatto di consistere nel compimento di atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità (sentenze citate Commissione/Paesi Bassi, punto 21, e Ayuntamiento de Sevilla, punto 19). La Corte ne ha dedotto, nel punto 20 della citata sentenza Ayuntamiento de Sevilla, che, allorché un ente locale delega ad un terzo indipendente l'attività di esazione tributaria, l'esenzione prevista dall'art. 4, n. 5, della sesta direttiva non trova applicazione. Allo stesso modo la Corte ha affermato, nel punto 22 della citata sentenza Commissione/Paesi Bassi, che, anche se si dovesse ritenere che, nello svolgimento delle loro funzioni pubbliche, i notai e gli ufficiali giudiziari nei Paesi Bassi esercitino prerogative della pubblica autorità in forza di una investitura pubblica, essi non potrebbero tuttavia fruire dell'esenzione contemplata dall'art. 4, n. 5, della sesta direttiva dal momento che svolgono le relative attività non già in veste di ente di diritto pubblico, poiché non fanno parte della struttura della pubblica amministrazione, bensì in forma di attività economica indipendente, esercitata nell'ambito di una libera professione.

44 Ora, nella fattispecie, è pacifico che in Irlanda l'attività consistente nel mettere a disposizione degli utenti un'infrastruttura stradale contro il pagamento di un pedaggio è esercitata da operatori privati. Di conseguenza, l'esenzione di cui all'art. 4, n. 5, della sesta direttiva non può trovare applicazione.

45 Il governo irlandese sostiene, tuttavia, che la messa a disposizione di infrastrutture stradali contro il pagamento di un pedaggio rappresenta, in ogni caso, una «locazione di beni immobili» ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, cosicché la detta prestazione sarebbe esente dall'IVA in virtù di tale disposizione.

46 Secondo il governo irlandese, se l'IVA è un'imposta sulle forniture di beni e sulle prestazioni di servizi, occorre chiedersi cosa si ottenga a titolo principale quale corrispettivo del pagamento. Ora, nel caso di pagamento di un pedaggio stradale, il principale vantaggio conferito è il diritto di usare la strada a pagamento, cosicché l'operazione rientrerebbe nell'art. 13, parte B, lett. b).

47 Infatti, contrariamente alla tesi sostenuta dalla Commissione, la nozione di locazione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva non presupporrebbe l'esistenza di un diritto di occupazione esclusivo. Quanto all'esigenza di una durata determinata dell'esercizio del diritto di utilizzare il bene di cui trattasi, questa sarebbe soddisfatta nella misura in cui il periodo di tempo convenuto sarebbe quello necessario al conducente per effettuare il percorso sulla strada o sul ponte a pagamento. La nozione di locazione si distinguerebbe dal concetto di affitto ai sensi della medesima disposizione, poiché quest'ultimo implicherebbe un periodo di tempo più lungo di quello della locazione.

48 Il governo irlandese rileva che la locazione ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva include, come nel diritto irlandese, la concessione di un diritto di passaggio o di una servitù su un terreno. La Commissione avrebbe omesso di tenere in debito conto la nozione di locazione a breve termine («short term lettings») e si sarebbe concentrata a torto su quella di affitto di beni («leasing of property»).

49 Infine, la circostanza che il concetto di locazione di beni immobili non comporti sempre, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, un classico rapporto proprietario/locatario risulterebbe dall'economia dello stesso art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, il quale enumera quattro attività che costituiscono eccezioni all'esenzione da esso prevista, il che implicherebbe che le attività enumerate - tra le quali figura la locazione di aree destinate al parcheggio dei veicoli - costituiscono esse stesse forme di affitto o di locazione di beni immobili.

50 Il governo irlandese fa notare che la natura dell'operazione consistente nel pagare per il parcheggio di un'auto è assai simile all'operazione consistente nel versare un pedaggio. Tenuto conto di tali similitudini e considerato che, secondo la sesta direttiva, la nozione di locazione di

*beni immobili include espressamente i servizi offerti in cambio dei canoni di parcheggio, sarebbe ragionevole dedurre che la medesima conclusione vale per quanto riguarda i servizi offerti in cambio del pagamento di un pedaggio.*

*51 Si deve rilevare innanzi tutto che, per giurisprudenza costante, le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Racc. pag. 1737, punto 11; 11 agosto 1995, causa C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Racc. pag. I-2341, punto 18, e 5 giugno 1997, C-2/95, SDC, Racc. pag. I-3017, punto 21). Esse devono pertanto ricevere una definizione comunitaria.*

*52 E' altresì giurisprudenza costante che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze Stichting Uitvoering Financiële Acties, citata, punto 13; Bulthuis-Griffioen, citata, punto 19, e 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punto 12).*

*53 A tale proposito occorre rilevare che il testo dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva non reca alcun chiarimento sulla portata dei termini «affitto» o «locazione di beni immobili».*

*54 E' vero che la nozione di «locazione di beni immobili» ai sensi di detta disposizione è per determinati aspetti più ampia di quella sancita dai diversi diritti nazionali. La suddetta disposizione riguarda così, in particolare, per escluderlo dall'esenzione, il contratto alberghiero («prestazioni di alloggio (...) nel settore alberghiero»), il quale, tenuto conto della preminenza dei servizi prestati dall'albergatore e del controllo esercitato da quest'ultimo sul godimento dell'immobile da parte dei clienti, non è considerato, in alcuni diritti nazionali, come contratto di locazione.*

*55 Al di là dei casi particolari espressamente previsti dall'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, la nozione di «locazione di beni immobili» deve però essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Essa costituisce, infatti, com'è stato ricordato nel punto 52 della presente sentenza, una deroga al regime generale dell'IVA sancito in tale direttiva.*

*56 Di conseguenza, in tale nozione non possono essere inclusi contratti caratterizzati, come nel caso di specie, dalla mancata presa in considerazione, nel consenso delle parti, della durata del godimento del bene immobile, elemento essenziale del contratto di locazione.*

*57 Nel caso della messa a disposizione di un'infrastruttura stradale, infatti, ciò che interessa all'utente è la possibilità che gli viene offerta di effettuare un determinato percorso in modo rapido e nelle migliori condizioni di sicurezza. La durata dell'uso dell'infrastruttura stradale non viene presa in considerazione dalle parti, in particolare al fine di fissare il prezzo.*

*58 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, si deve dichiarare che, non assoggettando all'IVA i pedaggi riscossi per l'uso di strade e ponti a pagamento quale corrispettivo del servizio prestato agli utenti quando tale servizio non è fornito da un ente pubblico ai sensi dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva, l'Irlanda è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 4 della medesima direttiva.*

*Sulla seconda censura*

*59 La Commissione rammenta che la normativa comunitaria relativa alla riscossione delle risorse proprie IVA figura nel regolamento n. 1553/89, che ha sostituito, con effetto dal 1° gennaio 1989, il regolamento n. 2892/77, come modificato.*

60 A tale proposito essa sottolinea che, quando un soggetto passivo effettua un'operazione compresa negli artt. 2 e 4 della sesta direttiva, l'IVA è dovuta dal consumatore finale di tale cessione o di tale prestazione di servizi e che, correlativamente, le disposizioni relative al versamento delle risorse proprie IVA si applicano nei confronti dello Stato membro all'interno del quale è stata riscossa l'IVA.

61 A suo avviso, quando sussiste un'infrazione della sesta direttiva e, di conseguenza, quando la base imponibile delle risorse proprie IVA è ridotta, dev'esserle accreditato l'importo delle risorse proprie relativo all'imposta che avrebbe dovuto essere prelevata, altrimenti essa subirebbe un pregiudizio finanziario che dovrebbe essere compensato mediante il contributo basato sul prodotto interno lordo. Questa infrazione provocherebbe dunque un pregiudizio finanziario agli altri Stati membri e, pertanto, violerebbe il principio di uguaglianza.

62 Per quanto riguarda il pagamento degli interessi moratori, la Commissione ricorda che, secondo la Corte, gli interessi moratori previsti dall'art. 11 del regolamento n. 1552/89 sono dovuti per «ogni ritardo» e sono esigibili quale che sia la ragione per la quale l'iscrizione sul conto della Commissione è stata fatta in ritardo (v., ad esempio, sentenza 22 febbraio 1989, causa 54/87, Commissione/Italia, Racc. pag. 385, punto 12).

63 La Commissione fa notare di aver concesso al governo irlandese il tempo necessario per porre fine all'infrazione e di aver attirato la sua attenzione sul fatto che, a partire dal 31 marzo 1988, sarebbero stati dovuti interessi moratori per gli importi delle risorse proprie IVA non versati dall'Irlanda a causa della mancata applicazione dell'IVA ai pedaggi stradali.

64 Occorre rammentare che, a norma dell'art. 1 del regolamento n. 1553/89, le risorse proprie IVA provengono dall'applicazione di un'aliquota uniforme alla base determinata conformemente al medesimo regolamento e che, ai sensi dell'art. 2, n. 1, del detto regolamento, la suddetta base è determinata prendendo in considerazione le operazioni imponibili di cui all'art. 2 della sesta direttiva.

65 Ora, nella misura in cui i pedaggi percepiti come corrispettivo dell'uso di determinate infrastrutture stradali in Irlanda non sono stati assoggettati all'IVA, non si è tenuto conto degli importi corrispondenti al fine di determinare la base delle risorse proprie IVA, cosicché l'Irlanda ha parimenti violato, nella stessa misura, la normativa relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità.

66 Peraltro, gli interessi di mora richiesti dalla Commissione trovano il proprio fondamento nell'art. 11 del regolamento n. 1552/89. Com'è stato ricordato giustamente dalla Commissione, gli interessi moratori sono esigibili qualunque sia la ragione per cui l'iscrizione è stata effettuata con ritardo (v., in particolare, la sentenza Commissione/Italia, citata, punto 12).

67 Il governo irlandese obietta, però, che l'art. 9 del regolamento n. 1553/89 e l'art. 11 del regolamento n. 1552/89 consentirebbero alla Commissione di esigere versamenti supplementari e interessi di mora soltanto qualora l'infrazione della normativa comunitaria avesse come conseguenza il versamento di un importo insufficiente a titolo delle risorse proprie delle Comunità. Ora, tale non sarebbe il caso nella fattispecie.

68 Infatti, da un lato, a partire dall'esercizio 1988, il contributo dell'Irlanda alle risorse proprie delle Comunità sarebbe stato ridotto conformemente alle decisioni del Consiglio 24 giugno 1988, 88/376/CEE, Euratom, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità (GU L 185, pag. 24), e 31 ottobre 1994, 94/728/CE, Euratom, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee (GU L 293, pag. 9), e l'importo totale che ne deriva sarebbe stato versato ogni anno. D'altro lato, se è vero che, per quanto riguarda gli anni 1985-1987, la quota di contributo non versato dall'Irlanda alle risorse proprie delle Comunità europee ammonterebbe a IRL 39 686,

*l'Irlanda chiede che tale importo sia compensato con il saldo in eccedenza del suo contributo nel 1984, il quale ammonterebbe, a suo avviso, a IRL 90 820, il che lascerebbe in definitiva un saldo di IRL 51 134 in favore dell'Irlanda.*

*69 A tale riguardo è sufficiente osservare che, pur se, com'è stato ammesso dalla Commissione in sede di udienza, la valutazione delle conseguenze finanziarie della corretta applicazione della sesta direttiva deve essere effettuata al momento dell'esecuzione della presente sentenza, tali conseguenze non possono comunque rimettere in discussione quanto accertato nel punto 65 della presente sentenza, ossia che l'Irlanda, per quanto riguarda i pedaggi percepiti come corrispettivo dell'uso di determinate infrastrutture stradali, non ha rispettato la normativa relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità.*

*70 Occorre domandarsi, tuttavia, se la circostanza che siano trascorsi più di sette anni tra la notificazione del parere motivato e la proposizione del ricorso in esame non incida sull'estensione dell'obbligo dell'Irlanda di versare a posteriori, se del caso, importi in forza della normativa relativa alle risorse proprie delle Comunità.*

*71 Infatti, anche se non è previsto un termine di prescrizione relativo al recupero dell'IVA né nella sesta direttiva (sentenza 19 novembre 1998, causa C-85/97, SFI, Racc. pag. I-7447, punto 25) né nella normativa relativa alle risorse proprie delle Comunità, la fondamentale esigenza di certezza del diritto può ostare a che la Commissione, nell'ambito di un procedimento per inadempimento diretto al versamento a posteriori di risorse proprie, possa ritardare indefinitamente la decisione di avviare la fase contenziosa del procedimento (v., mutatis mutandis, sentenza 14 luglio 1972, causa 57/69, ACNA/Commissione, Racc. pag. 933, punto 32).*

*72 A tale proposito va ricordato che, conformemente all'art. 7, n. 1, del regolamento n. 1553/89, gli Stati membri devono trasmettere alla Commissione un estratto in cui si indica l'ammontare totale della base delle risorse proprie IVA, relativa all'anno civile precedente ed alla quale viene applicata l'aliquota uniforme prevista all'art. 1 del medesimo regolamento, al fine della determinazione delle risorse proprie IVA.*

*73 Ai sensi dell'art. 9, n. 1, del regolamento n. 1553/89, le rettifiche da apportare, per qualunque motivo, agli estratti di cui all'art. 7, n. 1, e concernenti gli esercizi precedenti sono effettuate soltanto previo accordo tra la Commissione e lo Stato membro interessato. In mancanza di accordo dello Stato membro e dopo un nuovo esame, la Commissione adotta le misure che giudica necessarie per la corretta applicazione di tale regolamento.*

*74 L'art. 9, n. 2, del medesimo regolamento recita:*

*«Dopo il 31 luglio del quarto anno che segue un dato esercizio, l'estratto annuale di cui all'articolo 7, paragrafo 1 non è più rettificato, tranne che per i punti notificati prima di questa scadenza, dalla Commissione o dallo Stato membro interessato».*

*75 Tale disposizione, che non riguarda certo le situazioni in cui sia stato avviato un procedimento per inadempimento ai sensi dell'art. 169 del Trattato, attesta nondimeno esigenze di certezza del diritto nel settore del bilancio in quanto esclude qualsivoglia rettifica una volta trascorsi quattro esercizi di bilancio.*

*76 Si deve riconoscere che le stesse considerazioni di certezza del diritto giustificano un'applicazione analogica della regola enunciata nella detta disposizione quando la Commissione decide di avviare un procedimento per inadempimento al fine di ottenere il versamento a posteriori di risorse proprie IVA.*

*77 Di conseguenza, la Commissione, che ha deciso di proporre il ricorso in esame soltanto il 21 ottobre 1997, ha diritto di esigere il versamento a posteriori delle risorse proprie IVA, maggiorate*

*degli interessi di mora, solo a partire dall'esercizio di bilancio 1994.*

*78 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, si deve dichiarare che, non mettendo a disposizione della Commissione, a titolo di risorse proprie IVA, gli importi corrispondenti all'IVA che avrebbe dovuto essere prelevata sui pedaggi riscossi per l'uso delle strade e dei ponti a pagamento, maggiorati degli interessi di mora, l'Irlanda è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dei regolamenti nn. 1553/89 e 1552/89.*

## **Decisione relativa alle spese**

*Sulle spese*

*79 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ha chiesto la condanna dell'Irlanda, che è risultata soccombente, quest'ultima va condannata alle spese.*

## **Dispositivo**

*Per questi motivi,*

**LA CORTE**

*dichiara e statuisce:*

*1) Non assoggettando all'imposta sul valore aggiunto i pedaggi riscossi per l'uso delle strade e dei ponti a pagamento quale corrispettivo del servizio prestato agli utenti quando tale servizio non è fornito da un ente di diritto pubblico ai sensi dell'art. 4, n. 5, 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, e non mettendo a disposizione della Commissione delle Comunità europee, a titolo di risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto, gli importi corrispondenti all'imposta che avrebbe dovuto essere prelevata sui detti pedaggi, maggiorati degli interessi di mora, l'Irlanda è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 4 della detta direttiva e dei regolamenti (CEE, Euratom) del Consiglio 29 maggio 1989, n. 1553, concernente il regime uniforme definitivo di riscossione delle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto, e n. 1552, recante applicazione della decisione 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità.*

*2) L'Irlanda è condannata alle spese.*