

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

19 luglio 2012 (*)

«Sesta direttiva – Esenzioni – Articolo 15, punto 6 – Esenzione delle cessioni di aeromobili usati da compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento – Cessione di aeromobili a un operatore che li mette a disposizione di una siffatta compagnia – Nozione di “trasporto internazionale a pagamento” – Voli charter»

Nella causa C-33/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Korkein hallinto-oikeus (Finlandia), con decisione del 18 gennaio 2011, pervenuta in cancelleria il 21 gennaio 2011, nel procedimento promosso da

A Oy,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. J.-C. Bonichot, presidente di sezione, dalla sig.ra A. Prechal (relatore), dal sig. L. Bay Larsen, dalla sig.ra C. Toader e dal sig. E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: sig. P. Cruz Villalón

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza dell’8 febbraio 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per la A Oy, da P. Salomaa;
- per il governo finlandese, da M. Pere, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da I. Koskinen e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 26 aprile 2012,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione dell’articolo 15, punto 6, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 92/111/CEE del Consiglio, del 14 dicembre 1992 (GU L 384, pag. 47; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell’ambito di un procedimento avviato dalla A Oy (in prosieguo: «A») avverso avvisi di accertamento relativi all’imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l’«IVA») applicabile all’acquisto di aeromobili, notificati alla ricorrente dal Kaakaois-Suomen

verovirasto (amministrazione tributaria della Finlandia del sud-est).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 In forza dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, sono soggette all'IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'articolo 15 di tale direttiva, intitolato «Esenzione delle operazioni all'esportazione al di fuori della Comunità, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali», dispone quanto segue:

«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:

(...)

4. le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi:

a) adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca,

(...)

5. cessione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione delle navi di cui al paragrafo 4, lettere a) e b), nonché fornitura, locazione, riparazione e manutenzione degli oggetti in esse incorporati o da esse usati, compresa l'attrezzatura per la pesca;

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 incorporati o da esse usati;

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

8. le prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui al paragrafo 5, destinate a sopperire ai bisogni immediati delle navi ivi considerate e del loro carico;

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;

(...)».

5 L'articolo 28 bis della sesta direttiva, rientrante nel titolo XVI bis di quest'ultima, rubricato «Regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri», stabilisce quanto segue:

«1. Sono parimenti soggetti all'IVA:

a) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente che non è soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale (...)

In deroga al primo comma, non sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto gli acquisti intracomunitari di beni effettuati da un soggetto passivo o da un ente che non è soggetto passivo alle condizioni di cui al paragrafo 1 bis.

(...)

(...)

1 bis. Beneficiano della deroga di cui al paragrafo 1, lettera a), secondo comma:

a) gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione sarebbe esentata all'interno del paese in applicazione dell'articolo 15, punti da 4 a 10;

(...)

3. È considerata "acquisto intracomunitario di un bene" l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto del bene.

(...)».

Il diritto finlandese

6 La sesta direttiva è stata recepita in Finlandia con la legge n. 1501/1993 sull'imposta sul valore aggiunto [Arvonlisäverolaki (1501/1993)], del 30 dicembre 1993 (in prosieguo: l'«AVL»).

7 Ai sensi dell'articolo 1, primo comma, punto 3, dell'AVL, l'IVA è dovuta su ogni acquisto intracomunitario di beni ai sensi dell'articolo 26a della stessa legge effettuato in Finlandia. Quest'ultima disposizione definisce l'acquisto intracomunitario come l'acquisto a titolo oneroso della proprietà di un bene mobile materiale che venga trasportato da uno Stato membro in un altro dal venditore, dall'acquirente o da qualsiasi altro terzo che agisca per loro conto. In forza dell'articolo 2b dell'AVL, l'IVA sull'acquisto intracomunitario ai sensi di detto articolo 1, primo comma, punto 3, è dovuta dall'acquirente.

8 L'articolo 70, primo comma, punto 6, dell'AVL, che figura nel suo sesto capitolo, relativo alle esenzioni nel commercio internazionale, prevede che l'imposta non è dovuta sulla vendita di aeromobili, di parti di ricambio e/o di elementi di equipaggiamento di questi ultimi destinati ad essere utilizzati da un operatore commerciale attivo essenzialmente nel settore del trasporto aereo internazionale a pagamento.

9 Ai sensi dell'articolo 72f, punto 1, dell'AVL, l'acquisto intracomunitario di beni è esente dall'IVA qualora la loro importazione non dia luogo a riscossione dell'IVA. L'articolo 94, primo comma, punto 9, dell'AVL esenta dall'IVA l'importazione di aeromobili, parti di ricambio e equipaggiamenti ai sensi dell'articolo 70, primo comma, punto 6, dell'AVL.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 Nei mesi di luglio 2002 e ottobre 2003, A ha acquistato da un fabbricante francese due aerei a reazione nuovi. Il venditore ha dichiarato una vendita intracomunitaria. A non ha dichiarato gli acquisti in parola quali acquisti intracomunitari effettuati in Finlandia.

11 Questi due aeromobili sono stati immatricolati nel registro aeronautico finlandese

rispettivamente in data 22 luglio 2002 e 23 luglio 2004, mentre gli «Air Operation Certificate» (AOC) ad essi relativi sono stati rilasciati rispettivamente in data 19 novembre 2002 e 24 ottobre 2004. A è stata menzionata quale proprietaria di questi due aeromobili e B Oy (in prosieguo: «B») è stata designata come utilizzatrice di questi ultimi. In data, rispettivamente, 17 dicembre 2003 e 1° aprile 2005, A ha rivenduto tali aerei a un'impresa registrata in Cipro.

12 Tutte le azioni di A sono di proprietà di X, una persona fisica. A possiede il 25% delle azioni di C Oy (in prosieguo: «C»). B è una controllata al 78% di C.

13 B organizza voli charter internazionali e assicura la manutenzione e la gestione degli aerei. In base al contratto stipulato con A, B ha fatturato a quest'ultima, in particolare, le spese di manutenzione degli aerei e i voli. Tale contratto consentiva inoltre a B di noleggiare gli aerei per le proprie esigenze commerciali, al prezzo indicato nell'allegato al contratto.

14 Per gli esercizi corrispondenti ai periodi 1° gennaio-31 dicembre 2002 e 1° gennaio 2003-30 giugno 2004, il fatturato di A, pari, rispettivamente, a EUR 925 606,32 e EUR 2 170 503,84, risultava integralmente da registrazioni contabili effettuate in base a fatture di vendita indirizzate a X, il proprietario di A, ad eccezione delle fatture riguardanti la rivendita degli aeromobili, indirizzate all'impresa cipriota. In occasione del controllo tributario effettuato è stato constatato che dalla contabilità di A non risultavano le entrate provenienti dalla locazione degli aerei.

15 Riguardo alle registrazioni delle spese di A relative agli aeromobili, esse riguardavano soltanto gli importi fatturati da B ad A per la manutenzione degli aeromobili e per i voli. Nell'ambito del controllo tributario summenzionato si è constatato che detti importi erano stati essenzialmente ripercossi, senza modifiche, su X.

16 A è stata immatricolata come soggetto passivo IVA dal 1° luglio 2002. Nella sua dichiarazione di fine attività del 14 giugno 2003 A ha affermato di non aver potuto esercitare un'attività assoggettata a IVA. L'autorità tributaria della Finlandia del Sud-Est ha cancellato tale società dal registro dei soggetti passivi IVA con effetto retroattivo al 1° luglio 2002.

17 Il 4 novembre 2005 questa stessa autorità ha emesso avvisi di accertamento a titolo dell'IVA dovuta da A sull'acquisto intracomunitario dei due aeromobili. Contestualmente è stato constatato che A non aveva diritto né a una deduzione sull'importo dovuto né al suo rimborso.

18 Il ricorso proposto da A avverso tali avvisi di accertamento è stato respinto con sentenza dell'Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki) del 26 maggio 2008. Secondo tale giudice i due acquisti di aeromobili costituivano acquisti intracomunitari assoggettati all'IVA che A ha omesso di dichiarare all'autorità tributaria. Tale società non avrebbe operato nel settore del trasporto aereo internazionale a pagamento, ai sensi dell'articolo 70, primo comma, punto 6, dell'AVL, ma avrebbe, in pratica, agito in qualità di proprietaria di C, una società di commercio internazionale di prodotti derivati dal petrolio. Inoltre, nemmeno B avrebbe utilizzato gli aerei in parola nel settore del trasporto aereo internazionale a pagamento ai sensi dello stesso articolo 70, primo comma, punto 6. L'accordo avrebbe avuto semplicemente lo scopo di soddisfare le esigenze in materia di trasporto di X, il principale azionista di tali società.

19 A ha impugnato tale sentenza dinanzi al Korkein hallinto-oikeus (Corte suprema amministrativa). Essa ha fatto valere che l'acquisto degli aeromobili doveva essere esentato dall'IVA poiché questi ultimi sono stati acquistati e registrati da A allo scopo di affidarli a B, che è propriamente una compagnia di navigazione aerea operante essenzialmente nel settore del trasporto aereo internazionale a pagamento. Conformemente ad una prassi usuale in tale settore, B sarebbe infatti incaricata da A, dietro pagamento di un corrispettivo, di assicurare che gli aeromobili siano sempre pronti per il volo e di promuovere l'uso commerciale di questi ultimi in

base a contratti specifici, mentre B avrebbe effettivamente proposto aeromobili a terzi dietro pagamento di un corrispettivo per ora di volo.

20 Per contro, pur ammettendo che B debba essere considerata una compagnia di navigazione aerea operante nel settore del trasporto aereo internazionale a pagamento, quand'anche lo stesso X fosse stato la sola persona ad essere trasportata a titolo oneroso, l'altra parte nel procedimento ritiene che, poiché A non effettua essa stessa voli internazionali, ma ha fatto consegnare gli aeromobili dalla Francia in Finlandia, dove li ha affidati gratuitamente a B affinché quest'ultima li utilizzasse, gli acquisti controversi non possono essere esentati dall'IVA.

21 In tale contesto il Korkein hallinto-oikeus ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 15, punto 6, della [sesta direttiva] debba essere interpretato nel senso che nella nozione di "compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento" rientrano anche le compagnie aeree commerciali che praticano essenzialmente un trasporto internazionale a pagamento nel settore dei voli noleggiati, per soddisfare le esigenze di imprese e di singoli.

2) Se l'articolo 15, punto 6, della [sesta direttiva] debba interpretarsi nel senso che l'esenzione ivi disposta riguarda solo le cessioni di aeromobili effettuate direttamente a compagnie aeree che praticano essenzialmente il trasporto aereo internazionale a pagamento, o se l'esenzione in parola si estenda alle cessioni di aeromobili a operatori i quali non praticano essi stessi essenzialmente il trasporto aereo internazionale a pagamento, ma che cedono l'aeromobile ai fini del suo utilizzo ad un operatore che esercita siffatta attività.

3) Tenuto conto del fatto che la compagnia aerea ha anche potuto utilizzare gli aeromobili per altri voli, se sia rilevante per la risposta alla seconda questione la circostanza che il proprietario degli aeromobili ripercuota l'onere corrispondente all'utilizzo di questi ultimi su una persona fisica che è sua azionista e che utilizza gli aeromobili acquistati essenzialmente per finalità proprie, di natura commerciale e/o privata».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

22 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la nozione di «trasporto internazionale a pagamento», ai sensi dell'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva, debba essere interpretata nel senso che essa si riferisce unicamente al traffico regolare di linea o nel senso che include altresì i voli noleggiati per soddisfare la domanda di imprese o di singoli.

23 I dubbi manifestati su questo piano dal giudice del rinvio sembrano essere connessi all'esistenza di alcune divergenze tra le versioni linguistiche di tale disposizione. Nelle sue osservazioni A sottolinea, al riguardo, che talune di queste versioni linguistiche, quali le versioni in lingua inglese e svedese, si riferiscono in effetti alle «international routes» o alle «linee internazionali» piuttosto che al «trasporto internazionale», espressione che può apparire più generica e che è utilizzata nella maggior parte delle altre versioni linguistiche di tale disposizione, e in particolare nella versione in lingua finlandese.

24 Al riguardo, secondo una costante giurisprudenza, ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione, si deve tener conto in linea di principio dell'eventuale differenza esistente tra le diverse versioni linguistiche di quest'ultima (v., in particolare, sentenza del 16 settembre 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Racc. pag. I-8379, punto 38).

25 Nel caso di specie si deve tuttavia constatare che le diverse sfumature nella formulazione rilevate al punto 23 della presente sentenza non possono portare a considerare che il legislatore dell'Unione abbia avuto l'intento di escludere i voli internazionali a noleggio dall'ambito di applicazione dell'esenzione istituita dall'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva.

26 Su un piano rigorosamente letterale, anzitutto, si deve rilevare che i termini «international routes» o «linee internazionali» che figurano in alcune versioni linguistiche non sono oggetto di nessuna definizione nella sesta direttiva e non sono accompagnati, come hanno rilevato la Commissione europea e il governo finlandese, da alcuna precisazione che indichi che i voli interessati devono avere la caratteristica di essere «regolari». Pertanto, siffatti termini, come l'espressione «trasporto internazionale» utilizzata nelle altre versioni linguistiche, possono essere intesi come diretti a designare, in sostanza, voli effettuati per mezzo di un aeromobile tra due punti geografici che caratterizzano il trasporto interessato come internazionale piuttosto che interno. Come ha precedentemente sottolineato la Corte, l'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva riguarda in sostanza compagnie la cui attività è principalmente internazionale (sentenza *Cimber Air*, cit., punti 27 e 28).

27 Peraltro, secondo una costante giurisprudenza, ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione come quella di cui trattasi, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v., segnatamente, sentenze del 26 giugno 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Racc. pag. I-2561, punto 17, nonché del 22 dicembre 2010, *Feltgen e Bacino Charter Company*, C-116/10, Racc. pag. I-14187, punto 12 e giurisprudenza ivi citata).

28 Orbene, né il contesto in cui è inserito l'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva, né la finalità di tale disposizione sono tali da stabilire che gli aeromobili utilizzati da compagnie che praticano essenzialmente voli charter internazionali siano esclusi dall'ambito di applicazione dell'esenzione che essa istituisce.

29 Riguardo alla finalità di tale disposizione, essa intende esentare la cessione di aeromobili quando questi ultimi sono essenzialmente destinati ad essere utilizzati a fini di trasporto internazionale, vale a dire effettuando voli all'interno di spazi aerei soggetti alla giurisdizione di diversi Stati nonché, eventualmente, spazi aerei internazionali.

30 Tenuto conto di una tale finalità, non sembra che si debba operare una distinzione a seconda che il trasporto aereo internazionale si effettui con voli di linea o con voli charter.

31 Riguardo al contesto in cui è inserito l'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva, si deve ricordare che, come risulta da una giurisprudenza costante, le esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione che devono essere situate nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato da detta direttiva (v., in particolare, sentenza *Cimber Air*, cit., punto 23, e del 18 ottobre 2007, *Navicon*, C-97/06, Racc. pag. I-8755, punto 20).

32 Orbene, tale sistema si basa segnatamente sul principio di neutralità fiscale, il quale si oppone a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA (v., in particolare, citate sentenze *Cimber Air*, punto 24, e *Navicon*, punto 21). Tale principio non richiede che si tratti di operazioni identiche. Infatti, secondo

una giurisprudenza costante, detto principio osta a che prestazioni di servizi analoghe, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (v., in particolare, sentenza del 28 giugno 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Racc. pag. I-5517, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

33 Il principio di neutralità fiscale comporta l'eliminazione delle distorsioni della concorrenza risultanti da un trattamento differenziato sotto il profilo dell'IVA. Quindi, la distorsione risulta provata una volta constatato che le prestazioni di servizi si trovano in una situazione di concorrenza e sono trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (v. sentenza JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, cit., punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

34 Orbene, i servizi di trasporto offerti da operatori che praticano essenzialmente voli internazionali costituiscono, che si tratti di voli di linea e/o, di voli a noleggio, servizi analoghi e manifestamente in concorrenza tra loro, cosicché una differenza di trattamento in termini di esenzione dall'IVA sulle cessioni di aeromobili, a seconda che l'operatore eserciti essenzialmente la sua attività mediante voli di linea internazionali regolari o voli charter internazionali, comporterebbe rischi di distorsione della concorrenza tra detti operatori.

35 Tenuto conto di quanto precede, si deve rispondere alla prima questione che i termini «trasporto internazionale a pagamento», ai sensi dell'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva, devono essere interpretati nel senso che essi includono altresì i voli internazionali noleggiati per soddisfare la domanda di imprese o di singoli.

Sulla seconda questione

36 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede se l'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'esenzione in esso prevista si applica alla cessione di un aeromobile a un operatore che non è esso stesso una «compagnia di navigazione aerea che [pratica] essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento» ai sensi di tale disposizione, ma che acquista detto aeromobile ai fini dell'uso esclusivo di quest'ultimo da parte di una siffatta compagnia.

37 Al riguardo si deve in primo luogo osservare che la versione in lingua finlandese di detto articolo 15, punto 6, si riferisce alla cessione di aeromobili «a» una compagnia di navigazione aerea che pratica essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento.

38 Tuttavia, la maggior parte delle altre versioni linguistiche di questa stessa disposizione si riferisce alle cessioni di aeromobili «usati da» una siffatta compagnia.

39 Com'è già stato ricordato al punto 24 della presente sentenza, l'interpretazione di tale disposizione deve, in linea di principio, tenere conto delle differenze linguistiche così osservate.

40 In secondo luogo si deve constatare che la formulazione della maggior parte delle versioni linguistiche dell'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva, ponendo l'accento non già sull'identità del beneficiario della cessione o del proprietario dell'aeromobile, bensì sulla circostanza che gli aeromobili che costituiscono oggetto della cessione devono essere «usati da» una compagnia che pratica essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento, non conduce, in quanto tale, a escludere dall'ambito di applicazione dell'esenzione istituita da tale disposizione le cessioni di aeromobili a un operatore che li acquista esclusivamente in vista del loro uso da parte di una siffatta compagnia, per esempio nell'ambito di un'operazione di leasing.

41 In terzo luogo, come già ricordato al punto 27 della presente sentenza, occorre tener conto, ai fini dell'interpretazione dell'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva, non solo della lettera di detta disposizione ma altresì del contesto in cui essa è inserita e degli scopi che persegue.

42 Con riferimento, in primo luogo, allo scopo perseguito, è già stato indicato, al punto 29 della presente sentenza, che esso consiste nell'esentare dall'IVA la cessione di aeromobili quando questi ultimi sono essenzialmente destinati ad essere utilizzati a fini di trasporto internazionale, vale a dire effettuando voli all'interno di spazi aerei soggetti alla giurisdizione di diversi Stati nonché, eventualmente, spazi aerei internazionali.

43 Orbene, si deve constatare che un siffatto scopo è tale da condurre a un'interpretazione dell'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva secondo la quale la condizione cui tale disposizione subordina l'applicazione dell'esenzione a una cessione di aeromobili, è costituita dalla circostanza che detto aeromobile sia destinato a essere usato da una compagnia che operi essenzialmente nel settore del trasporto internazionale a pagamento, a prescindere dall'identità dell'acquirente propriamente detto.

44 Al contrario, si deve tenere conto, al riguardo, del fatto che l'assoggettamento dell'acquirente di un aeromobile al pagamento dell'IVA sul suddetto acquisto, anche qualora l'acquisto sia stato realizzato al solo scopo dell'uso di detto aeromobile da parte di una compagnia che pratichi essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento, potrebbe in particolare provocare un aumento del prezzo che quest'ultima compagnia dovrebbe pagare per poter accedere a tale uso, e in tali limiti nuocere a detto obiettivo. Infatti, si può considerare che l'acquirente dell'aeromobile tenuto a pagare l'IVA sul prezzo di vendita di quest'ultimo, ripercuoterà, in generale, sulla compagnia utilizzatrice tutto o parte dell'onere risultante dal pagamento dell'IVA.

45 In una simile ipotesi, infatti, come ha sottolineato l'avvocato generale al paragrafo 38 delle sue conclusioni, anche la circostanza che l'acquirente dell'aeromobile abbia eventualmente, in seguito, la possibilità di detrarre detta IVA, o di ottenerne il rimborso alle condizioni prescritte dalla sesta direttiva, nulla toglie comunque al fatto che il costo finanziario connesso all'anticipo di cassa in tal modo derivante dal versamento dell'IVA, il cui importo può, secondo i casi, rivelarsi particolarmente elevato, avrà nel frattempo gravato su detto acquirente.

46 Ne consegue che, nella misura appena descritta, la mancata esenzione dall'IVA sulla cessione dell'aeromobile e il pagamento di quest'ultima da parte dell'acquirente graverà indirettamente sulla compagnia che userà detto aeromobile.

47 Con riferimento, in secondo luogo, al contesto nel quale è inserito l'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva, è già stato ricordato al punto 31 della presente sentenza che le esenzioni istituite da tale disposizione costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione che devono essere situate nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato da detta direttiva.

48 Tale sistema poggia in particolare su due principi. Da un lato, l'IVA viene riscossa su ogni prestazione di servizi e su ogni cessione di beni effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Dall'altro, come ricordato ai punti 32 e 33 della presente sentenza, il principio di neutralità fiscale osta a che operazioni analoghe, che si trovano quindi in concorrenza tra loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA.

49 Anche se, secondo giurisprudenza costante, sulla scorta di questi principi le esenzioni istituite all'articolo 15 della sesta direttiva devono essere interpretate restrittivamente, in quanto costituiscono una deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa su ogni cessione di

beni e su ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze *Velker International Oil Company*, cit., punto 19; *Cimber Air*, cit., punto 25; del 14 settembre 2006, *Elmeka*, da C-181/04 a C-183/04, Racc. pag. I-8167, punto 15; *Navicon*, cit., punto 22, nonché *Feltgen e Bacino Charter Company*, cit., punto 19), una siffatta regola d'interpretazione restrittiva non significa tuttavia che i termini utilizzati per definire le esenzioni debbano essere interpretati in un modo che priverebbe queste ultime dei loro effetti (v., in particolare, sentenza *Navicon*, cit., punto 22).

50 Orbene, nel caso di specie, da un lato, come previamente sottolineato, l'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva mira in sostanza, come discende dal suo testo, letto alla luce degli obiettivi che detta disposizione persegue, a esentare dall'IVA gli acquisti di aeromobili qualora questi ultimi siano destinati ad essere usati da una compagnia attiva essenzialmente nel trasporto internazionale a pagamento.

51 Dall'altro, non è stato asserito, né risulta che potrebbe comportare una violazione del principio della neutralità fiscale l'interpretazione secondo la quale l'esenzione prevista all'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva deve altresì applicarsi alla cessione di un aeromobile a un operatore che non è una «compagnia di navigazione aerea che [pratica] essenzialmente un trasporto aereo internazionale a pagamento» ai sensi di tale disposizione, ma acquista detto aeromobile al solo scopo del suo uso da parte di una siffatta compagnia.

52 Per contro, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 40 delle sue conclusioni, non si può escludere a priori che l'interpretazione inversa possa, in determinate circostanze, comportare una siffatta violazione.

53 Peraltro, pur essendo vero che l'interpretazione menzionata al punto 51 della presente sentenza può sembrare divergere, in una certa misura, da quella accolta dalla Corte riguardo alle esenzioni previste all'articolo 15, punti 4 e 8 della sesta direttiva, rispetto alle operazioni di vettovagliamento di navi e alle prestazioni di servizi destinati a sopperire ai bisogni immediati di queste ultime (v. sentenze citate, *Velker International Oil Company*, punti 21 e 22, nonché *Elmeka*, punti 22 e 24), si deve tuttavia rilevare, al riguardo, che una trasposizione delle soluzioni accolte nelle dette sentenze non si impone rispetto all'interpretazione del punto 6 di questo stesso articolo.

54 Infatti, come risulta in particolare dai punti 23-25 della sentenza *Elmeka*, cit., la Corte, nelle dette sentenze, ha escluso l'estensione dell'esenzione di cui all'articolo 15, punti 4 e 8, della sesta direttiva, alle fasi che precedono la cessione di beni o la prestazione di servizi finali effettuate direttamente all'armatore, in base, in particolare, alla considerazione secondo la quale una siffatta estensione avrebbe richiesto che gli Stati organizzassero meccanismi di controllo e di sorveglianza per assicurare la destinazione ultima dei beni o dei servizi di cui trattasi. Questi meccanismi si tradurrebbero, per detti Stati e per gli operatori interessati, in costrizioni inconciliabili con la «corretta e semplice applicazione delle esenzioni» prescritta nella prima frase dell'articolo 15 della sesta direttiva (v., altresì, sentenza *Velker International Oil Company*, cit., punto 24).

55 Orbene, come ha altresì osservato l'avvocato generale ai paragrafi 44-46 delle sue conclusioni, considerazioni del genere non sono trasferibili all'esenzione della cessione di un aeromobile a un operatore che destina quest'ultimo all'uso esclusivo da parte di una compagnia che pratica essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento.

56 Infatti, in un caso simile, la subordinazione dell'esenzione alla circostanza che tale destinazione d'uso sia conosciuta e debitamente fissata sin dal momento in cui avviene l'acquisto dell'aeromobile, e alla susseguente verifica dell'effettivo uso di detto aeromobile da parte di una siffatta compagnia, non appare tale, tenuto conto del tipo di bene di cui trattasi nonché, in particolare, dei meccanismi di registrazione e di autorizzazione cui la sua gestione è subordinata,

da comportare, per gli Stati e per gli operatori interessati, costrizioni inconciliabili con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni prescritte dalla sesta direttiva.

57 Tenuto conto di tutto quanto precede, si deve rispondere alla seconda questione che l'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'esenzione da esso prevista si applica altresì alla cessione di un aeromobile a un operatore che non è esso stesso una «compagnia di navigazione aerea che [pratica] essenzialmente il trasporto aereo internazionale a pagamento» ai sensi di tale disposizione, ma che acquista tale aeromobile per l'uso esclusivo di quest'ultimo da parte di una siffatta compagnia.

Sulla terza questione

58 Con la sua terza questione il giudice del rinvio chiede se sulla risposta data alla seconda questione possa incidere la circostanza che l'operatore che ha acquistato l'aeromobile ripercuota, peraltro, l'onere corrispondente all'uso di quest'ultimo su un singolo suo azionista, che utilizza tale aeromobile essenzialmente a propri fini, commerciali e/o privati, tenuto conto del fatto che la compagnia di navigazione aerea ha altresì la possibilità di usare l'aeromobile per altri voli.

59 Al riguardo occorre ricordare che, conformemente alla risposta fornita alla seconda questione, il solo criterio che consente di determinare se sia applicabile l'esenzione prevista all'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva, risiede nella constatazione secondo cui l'aeromobile di cui trattasi è utilizzato da una compagnia di navigazione aerea che pratica essenzialmente un trasporto aereo internazionale a pagamento, circostanza la cui valutazione spetta al giudice nazionale.

60 In tale contesto, le circostanze menzionate dal giudice del rinvio nella sua terza questione sono, conseguentemente, a priori prive di pertinenza per la risposta alla seconda questione, dal momento che l'acquirente può dimostrare che detto criterio è certamente soddisfatto.

61 Qualora invece, nel contesto di un esame globale delle circostanze della controversia del procedimento principale, il giudice nazionale ritenesse che gli aeromobili non sono destinati ad essere utilizzati economicamente dalla compagnia aerea nell'ambito di un trasporto internazionale, l'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva non potrebbe avere applicazione.

62 Si deve altresì ricordare, come in particolare ha sottolineato il governo finlandese nelle sue osservazioni, che secondo giurisprudenza costante l'applicazione della normativa dell'Unione non può estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire le operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto dell'Unione e che questo principio di divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA (v., in particolare, sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, Racc. pag. I-1609, punti 69 e 70 e giurisprudenza ivi citata).

63 Tale principio è quindi finalizzato a vietare le costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, effettuate unicamente al fine di ottenere un vantaggio fiscale (sentenza del 22 maggio 2008, Ampliscentifica e Amplifin, C-162/07, Racc. pag. I-4019, punto 28).

64 Pertanto, nell'ambito dell'interpretazione della sesta direttiva, l'esistenza di un pratica abusiva può essere riconosciuta allorché, da un lato, le operazioni controverse, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni di detta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, hanno il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da tali disposizioni, e dall'altro, da un insieme di elementi oggettivi risulta che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente

l'ottenimento di un siffatto vantaggio fiscale (v. sentenze Halifax e a., cit., punti 74 e 75, nonché del 21 febbraio 2008, Part Service, C-425/06, Racc. pag. I-897, punto 42).

65 Spetta al giudice nazionale verificare, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, ma senza che venga compromessa l'efficacia del diritto dell'Unione, se gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo sussistano, eventualmente, nel procedimento principale (v. sentenza Halifax e a., cit., punto 76).

66 Tenuto conto di tutte le precedenti considerazioni, occorre rispondere alla terza questione sollevata che le circostanze menzionate dal giudice del rinvio, vale a dire il fatto che l'acquirente dell'aeromobile ripercuota, peraltro, l'onere corrispondente all'uso di quest'ultimo su un singolo, che è suo azionista e che utilizza tale aeromobile essenzialmente a propri fini, commerciali e/o privati, pur avendo anche la compagnia di navigazione aerea la possibilità di usare l'aeromobile per altri voli, non sono tali da incidere sulla risposta alla seconda questione.

Sulle spese

67 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

1) **I termini «trasporto internazionale a pagamento», ai sensi dell'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 92/111/CEE del Consiglio, del 14 dicembre 1992, devono essere interpretati nel senso che essi includono altresì i voli internazionali noleggiati per soddisfare la domanda di imprese o di singoli.**

2) **L'articolo 15, punto 6, della direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 92/111, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione da esso prevista si applica altresì alla cessione di un aeromobile a un operatore che non è esso stesso una «compagnia di navigazione aerea che [pratica] essenzialmente il trasporto aereo internazionale a pagamento» ai sensi di tale disposizione, ma che acquista tale aeromobile per l'uso esclusivo di quest'ultimo da parte di una siffatta compagnia.**

3) **Le circostanze menzionate dal giudice del rinvio, vale a dire il fatto che l'acquirente dell'aeromobile ripercuota, peraltro, l'onere corrispondente all'uso di quest'ultimo su un singolo, che è suo azionista e che utilizza tale aeromobile essenzialmente a propri fini, commerciali e/o privati, pur avendo anche la compagnia di navigazione aerea la possibilità di usare l'aeromobile per altri voli, non sono tali da incidere sulla risposta alla seconda questione.**

Firme

* Lingua processuale: il finlandese.