

|

61989J0185

SENTENZA DELLA CORTE (QUINTA SEZIONE) DEL 26 GIUGNO 1990. -
STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN CONTRO VELKER INTERNATIONAL OIL COMPANY
LTD NV. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: HOGE RAAD - PAESI BASSI. - IVA -
SESTA DIRETTIVA RELATIVA ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA D'AFFARI - ESENZIONE. -
CAUSA C-185/89.

raccolta della giurisprudenza 1990 pagina I-02561

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra di affari - Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto - Esenzioni contemplate dalla sesta direttiva - Esenzione delle cessioni di beni destinati al rifornimento di navi - Condizioni

(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art . 15, n . 4)

Massima

Il disposto dell' art . 15, n . 4, della sesta direttiva 77/388, relativo all' esenzione dall' imposta sul valore aggiunto delle cessioni di beni destinati al rifornimento di navi, deve essere interpretato nel senso che possono essere considerate tali solo le cessioni effettuate nei confronti dell' armatore che utilizzerà i beni per il rifornimento, e non le cessioni di tali beni effettuate ad uno stadio commerciale anteriore . Tuttavia, non è necessario che il carico dei beni a bordo delle navi coincida materialmente con la loro cessione all' armatore stesso, cosicché lo stoccaggio dei beni dopo la loro cessione e prima dell' operazione materiale di rifornimento non fa perdere il beneficio dell' esenzione .

Parti

Nel procedimento C-185/89,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, in forza dell' art . 177 del Trattato CEE, dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Staatssecretaris van Financien

e

Velker International Oil Company Ltd NV, Rotterdam,

domanda vertente sull' interpretazione dell' art . 15 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),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori Sir Gordon Slynn, presidente, M . Zuleeg, presidente di sezione, R . Joliet, J.C . Moitinho de Almeida e F . Grévisse, giudici,

avvocato generale : C.O . Lenz

cancelliere : H.A . Ruehl, amministratore principale

considerate le osservazioni presentate :

- per il governo della Repubblica federale di Germania, dal sig . E . Roeder, Regierungsdirektor presso il ministero federale degli Affari economici, in qualità di agente,

- per il governo del Regno dei Paesi Bassi, dal sig . B.R . Bot, segretario generale del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente,

- per il governo della Repubblica portoghese, dai signori L . Fernandes, direttore della direzione generale delle Comunità, e A . Correia, vicedirettore generale del servizio dell' amministrazione IVA, in qualità di agenti,

- per il governo del Regno Unito, dal sig . J.A . Gensmantel, Treasury Solicitor, in qualità d' agente,

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg . J.F . Buehl, consigliere giuridico, e B.J . Drijber, membro del suo servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d' udienza,

sentite le osservazioni orali della convenuta nella causa principale, con il sig . C.G . Verheij, in qualità di agente, del governo olandese, rappresentato dal sig . J.W . De Zwaan, in qualità d' agente, del governo tedesco e della Commissione delle Comunità europee, all' udienza dell' 8 marzo 1990,

sentite le conclusioni dell' avvocato generale presentate all' udienza del 2 maggio 1990,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con sentenza 24 maggio 1989, pervenuta in cancelleria il 29 maggio successivo, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell' art . 177 del Trattato CEE, due questioni pregiudiziali vertenti sull' interpretazione dell' art . 15 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).

2 Tali questioni sono state sollevate nell' ambito di una controversia insorta tra il sottosegretario di Stato alle Finanze olandese e la società Velker International Oil Company Ltd NV di Rotterdam (in prosieguo : la "Velker "), in seguito ad un avviso di accertamento rettificativo relativo all' imposta sulla cifra d' affari indirizzato a quest' ultima .

3 Risulta dagli atti che la Velker aveva venduto alla Forsythe International BV dell' Aia (in prosieguo : la "Forsythe ") due partite di gasolio per imbarcazioni, fatturate rispettivamente il 14 novembre 1983 ed il 16 novembre 1983 .

4 Le partite di gasolio erano state acquistate dalla Velker presso la società Handelsmaatschappij Verhoeven BV di Rotterdam (in prosieguo : la "Verhoeven ") che a sua volta aveva acquistato una di tali partite dalla società Oil Verwerking Amsterdam BV (in prosieguo : la "OVA ").

5 Su ordine della Forsythe queste due partite venivano consegnate, rispettivamente dalla OVA il 5 novembre 1983 e dalla Verhoeven l' 11 novembre 1983, in cisterne prese in locazione dalla Forsythe presso la società De Nieuwe Matex, ed in seguito caricate su navi d' alto mare il 6, 7 e 8 novembre 1983 e il 17 e 18 novembre 1983 .

6 Nella fattura dell' OVA indirizzata alla Verhoeven non si addebitava alcuna imposta sulla cifra d' affari . Le fatture indirizzate dalla Verhoeven alla Velker portavano la dicitura "IVA : aliquota 0 " . A sua volta la Velker applicava l' IVA ad aliquota zero alle due vendite fatturate alla Forsythe .

7 L' amministrazione fiscale olandese riteneva che le cessioni di gasolio effettuate dalla Velker alla Forsythe non potessero fruire di un' esenzione dall' IVA ed emetteva nei confronti della Velker un avviso di accertamento rettificativo relativo all' imposta sulla cifra d' affari per l' esercizio 1983 .

8 Investito della controversia, il Gerechtshof dell' Aia annullava l' avviso di accertamento, ritenendo che il gasolio ceduto dalla Velker fosse destinato al rifornimento di navi adibite alla navigazione d' alto mare e che una cessione del genere dovesse godere dell' esenzione dall' IVA, ai sensi del combinato disposto dell' art . 9, n . 2, prima frase, lett . b), della Wet op de omzetbelasting (legge olandese in materia d' imposta sulla cifra d' affari) e della voce 4, lett . a), prima parte, della tabella II allegata a tale legge .

9 La sentenza del Gerechtshof veniva impugnata in cassazione dinanzi allo Hoge Raad dal sottosegretario di Stato alle Finanze olandese . Quest' ultimo sosteneva che unicamente una cessione di merci coincidente con il rifornimento di navi e seguita dall' esportazione di tali merci poteva essere considerata come una cessione di merci destinate al rifornimento di navi ai sensi delle citate disposizioni della legge olandese .

10 Nella sentenza di rinvio dinanzi alla Corte, lo Hoge Raad precisa che adottando tale legge il legislatore olandese ha inteso dare attuazione all' art . 15, initio e n . 4, della sesta direttiva e che, pertanto, l' espressione "destinati al rifornimento" che figura nella legge olandese si deve intendere nello stesso senso dell' espressione corrispondente che figura nella direttiva comunitaria .

11 E' in considerazione di ciò che lo Hoge Raad ha deciso di sospendere il giudizio fino a che la Corte di giustizia non si sia pronunciata, in via pregiudiziale, sulle seguenti questioni :

"1) Se l' art . 15, initio e n . 4, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che soltanto le cessioni che coincidono col rifornimento possono essere considerate cessioni di merci destinate al rifornimento di navi menzionate in tali disposizioni .

2) Qualora la suddetta disposizione della sesta direttiva non abbia un significato così ristretto come quello specificato nella questione n . 1, se si debbano considerare del pari cessioni ai sensi di detta disposizione :

soltanto le cessioni all' imprenditore che userà le merci come rifornimento per navi in un momento successivo

o anche le cessioni effettuate in un stadio commerciale precedente, vale a dire le cessioni ad un imprenditore che non usi egli stesso le merci come rifornimento per navi, ma le ceda ad un altro imprenditore che le userà in tal modo " .

12 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della causa principale, dello svolgimento del procedimento nonché delle osservazioni scritte presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d' udienza . Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte .

13 Ai sensi dell' art . 15 della sesta direttiva :

"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 :

1) le cessioni di beni spediti o trasportati dal venditore o per suo conto fuori del territorio del paese di cui all' art . 3;

2) (...)

3) (...)

4) le cessioni di beni destinate 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;

(...)" .

14 Al fine di interpretare le disposizioni controverse della sesta direttiva, si deve innanzitutto esaminare la seconda questione pregiudiziale sollevata dal giudice nazionale .

15 Con tale questione il giudice nazionale intende accertare se l' esenzione prevista dalle suddette norme si applichi unicamente alle cessioni di merci effettuate nei confronti del' armatore che userà le merci per il rifornimento o se ricomprenda anche cessioni effettuate in stadi anteriori del processo commerciale, a condizione che le merci siano alla fine utilizzate per il rifornimento delle navi .

16 L'espressione "cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi" può prestarsi a molteplici interpretazioni letterali. Essa può infatti designare le cessioni di merci che il destinatario utilizzerà per il rifornimento delle sue navi o le cessioni, in qualunque stadio esse avvengano, di merci che saranno utilizzate a tale scopo in un momento successivo.

17 E' dunque necessario, per interpretare tale espressione, fare ricorso al contesto nel quale essa si inserisce, tenendo conto delle finalità e del sistema della sesta direttiva.

18 Come osservato più volte dalla Corte (per esempio, sentenza 15 giugno 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, causa 348/87, Racc. pag. 1737), la sesta direttiva determina una sfera d' applicazione molto vasta per l' imposta sul valore aggiunto, in quanto vi sono incluse tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi.

19 Le disposizioni della direttiva che stabiliscono l' esenzione dall' imposta debbono essere interpretate restrittivamente in quanto comportano una deroga al principio generale in base al quale l' imposta sulla cifra d' affari è riscossa per ogni cessione di merci o per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.

20 Tale interpretazione restrittiva è d' obbligo in particolare ove si tratti di disposizioni che derogano alla regola della tassazione delle operazioni realizzate "all' interno del paese".

21 Per quanto riguarda l' art. 15, n. 4, si deve osservare che le operazioni di rifornimento di navi, ivi menzionate, sono esentate in quanto sono equiparate ad operazioni all' esportazione.

22 Come, nel caso di operazioni all' esportazione, l' esenzione di diritto di cui all' art. 15, n. 1, si applica esclusivamente alle cessioni finali di merci esportate dal venditore o per suo conto, così l' esenzione di cui all' art. 15, n. 4, si può applicare unicamente alle cessioni di merci all' armatore che utilizzerà queste ultime per il rifornimento e non può essere pertanto estesa alle cessioni di tali merci effettuate in uno stadio commerciale anteriore.

23 Nelle osservazioni presentate alla Corte, il governo tedesco sostiene tuttavia che una siffatta interpretazione delle disposizioni controverse sarebbe contraria al loro scopo. Secondo il governo tedesco, l' esenzione di cui trattasi avrebbe lo scopo di permettere una semplificazione amministrativa e non di concedere un vantaggio fiscale. Tenuto conto dell' obiettivo così perseguito, essa dovrebbe venire estesa a tutti gli stadi commerciali.

24 Tale argomento non può essere accolto. Infatti, l' estensione dell' esenzione agli stadi che precedono la cessione finale delle merci all' armatore richiederebbe che gli Stati organizzassero meccanismi di controllo e di sorveglianza per assicurare che le merci cedute in esenzione fiscale raggiungano la loro ultima destinazione. Lungi dal comportare una semplificazione amministrativa, questi meccanismi si tradurrebbero, per gli Stati e per gli operatori interessati, in costrizioni inconciliabili con la "corretta e semplice applicazione delle esenzioni" di cui alla prima frase dell' art. 15 della sesta direttiva.

25 Considerata la soluzione da dare alla seconda questione pregiudiziale, rimane solo da stabilire, secondo quanto chiesto dal giudice nazionale nella prima questione pregiudiziale, se, perché sorga il diritto all' esenzione, il carico delle merci a bordo delle navi debba coincidere materialmente con le cessioni effettuate nei confronti dell' armatore.

26 L' art. 5, n. 1, della sesta direttiva definisce la cessione di un bene come il "trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario".

27 Tenuto conto di tale definizione, è sufficiente constatare che né la lettera della controversa disposizione di cui all' art. 15, n. 4, né il contesto nel quale essa è inserita, né l' obiettivo che essa persegue giustificano un' interpretazione di tale disposizione secondo la quale lo stoccaggio delle

merci, dopo la loro cessione e prima dell' operazione materiale di rifornimento, farebbe perdere il beneficio dell' esenzione .

28 E' vero che, come ha fatto rilevare il governo del Regno Unito nelle osservazioni da esso presentate alla Corte, questa interpretazione permetterebbe di garantire che gli operatori non utilizzino successivamente le merci cedute in esenzione fiscale per finalità diverse dal rifornimento delle navi .

29 Tuttavia, questo motivo da solo non può giustificare un' interpretazione siffatta mentre per giunta spetta agli Stati membri, così come disposto dalla prima frase dell' art . 15 della sesta direttiva, fissare le condizioni per "prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso ".

30 Pertanto, le questioni pregiudiziali sollevate dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi vanno risolte dichiarando che il disposto dell' art . 15, n . 4, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, deve essere interpretato nel senso che possono essere considerate cessioni di beni destinati al rifornimento di navi solo le cessioni effettuate nei confronti dell' armatore che utilizzerà tali beni per il rifornimento, senza che il carico dei beni a bordo delle navi debba coincidere materialmente con le cessioni all' armatore stesso .

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

31 Le spese sostenute dai governi della Repubblica federale di Germania, del Regno dei Paesi Bassi, della Repubblica portoghese, del Regno Unito, e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dare luogo a rifusione . Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese .

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi con sentenza 24 maggio 1989, dichiara :

Il disposto dell' art . 15, n . 4, 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 d' imposta sul valore aggiunto : base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che possono essere considerate cessioni di beni destinati al rifornimento di navi solo le cessioni effettuate nei confronti dell' armatore di navi che utilizzerà tali beni per il rifornimento, senza che il carico dei beni a bordo delle navi debba coincidere materialmente con le cessioni all' armatore stesso .