Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0291
SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

20 giugno 2019 (*1)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 148, lettere a) e c) – Esenzioni connesse ai trasporti internazionali – Cessione di piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici – Nozione di "navi adibite alla navigazione in alto mare" – Portata»

Nella causa C?291/18,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, proposta dalla Curtea de Apel Bucure?ti (Corte d'appello di Bucarest, Romania), con decisione del 7 dicembre 2017, pervenuta alla Corte il 26 aprile 2018, nel procedimento

Grup Servicii Petroliere SA

contro

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor,

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da A. Prechal, presidente di sezione, K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di giudice della Terza Sezione, F. Biltgen, J. Malenovský e L.S. Rossi (relatrice), giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: R. ?ere?, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 31 gennaio 2019,

considerate le osservazioni presentate:

–

per Grup Servicii Petroliere SA, da A.?M. Iordache, D. Dasc?lu e A. Iancu, avoca?i;

–

per il governo rumeno, da C. Can??r, C.?M. Florescu e E. Gane, in qualità di agenti;

–

per il governo belga, da J.?C. Halleux e P. Cottin, in qualità di agenti;

–

per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. De Bellis, avvocato dello Stato;

–

per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e A. Armenia, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 10 aprile 2019,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione dell’articolo 148, lettere a) e c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2

Tale domanda è stata proposta nell’ambito di una controversia tra la Grup Servicii Petroliere SA, società avente sede in Romania, e le autorità tributarie del menzionato Stato membro, relativamente al diniego dall’esenzione dell’imposta sul valore aggiunto (IVA) riguardante la cessione, da parte della società in parola, di tre piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici ad alcune società maltesi.

Contesto normativo

Diritto dell’Unione

3

L’articolo 15 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 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 92/111/CEE del Consiglio, del 14 dicembre 1992 (GU 1992, L 384, pag. 1) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), rubricato «Esenzione delle operazioni all’esportazione, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali» prevedeva 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,

b)

adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare o alla pesca costiera, escluse, per queste, ultime, le provviste di bordo,

(…)

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;

(…)».

4

La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva IVA, entrata in vigore il 1o gennaio 2007.

5

Il titolo IX della direttiva IVA, rubricato «Esenzioni», contiene dieci capi. L’articolo 131 di tale direttiva, unico articolo che figura nel titolo IX, capo 1, di quest’ultima, rubricato «Disposizioni generali», prevede quanto segue:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso».

6

L’articolo 148 della direttiva IVA, di cui al titolo IX, capo 7, di suddetta direttiva, rubricato, «Esenzioni connesse ai trasporti internazionali», dispone come di seguito:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a)

le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzate nell’esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca, nonché delle navi adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare e delle navi adibite alla pesca costiera, salvo, per queste ultime, le provviste di bordo;

(…)

c)

le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni delle navi di cui alla lettera a) nonché le cessioni, locazioni, riparazioni e manutenzioni degli oggetti, compresa

l’attrezzatura per la pesca, in esse incorporati o destinati al loro servizio;

(…)».

Il diritto rumeno.

7

L’articolo 143, paragrafo 1, della Legea n. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 che istituisce il Codice tributario), nella sua versione in vigore al momento dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: il «Codice tributario»), enuncia quanto segue:

«Sono esenti da imposta:

(…)

h)

nel caso di navi adibite alla navigazione marittima, utilizzate per il trasporto internazionale di persone e/o di beni, per la pesca o qualsiasi altra attività economica o per operazioni di salvataggio ed assistenza in mare, le seguenti operazioni:

1.

le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi, leasing e locazioni di navi, nonché le cessioni, leasing, locazioni, riparazioni e manutenzioni degli oggetti in esse incorporati o destinati al loro servizio, compresa l’attrezzatura per la pesca».

8

L’articolo 23 dell’Ordonan?a Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim ?i pe c?ile navigabile interioare (decreto legislativo n. 42/1997 sul trasporto marittimo e per vie navigabili interne) dispone quanto segue:

«Ai fini del presente decreto legislativo, si considerano navi:

a)

le navi per la navigazione marittima e interna di qualsiasi tipo, motorizzate o non motorizzate, che navigano in superficie o in immersione, destinate al trasporto di merci e/o passeggeri, alla pesca, al rimorchio o alla spinta;

b)

impianti galleggianti, quali: draghe, elevatori galleggianti, gru galleggianti, benne galleggianti e simili, motorizzati o non motorizzati;

c)

unità galleggianti normalmente non destinate allo spostamento, quali: banchine e pontili galleggianti, pontoni, rimesse galleggianti per navi, piattaforme di perforazione e simili, navi-faro;

d)

imbarcazioni da diporto».

9

Il paragrafo 1 della decizia n. 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (decisione n. 3/2015 della Commissione tributaria centrale), recita quanto segue:

«Nel periodo tra il 1o gennaio 2007 e il 31 dicembre 2013: nel caso di navi adibite alla navigazione marittima, utilizzate per il trasporto internazionale di persone e/o di beni, per la pesca o qualsiasi altra attività economica marittima, le esenzioni dall'IVA di cui all'articolo 143, paragrafo 1 lettera h) [del Codice tributario] si applicano se la nave è effettivamente e prevalentemente utilizzata per la navigazione in mare. Al fine di determinare se una nave sia effettivamente e prevalentemente utilizzata in mare non possono essere presi in considerazione esclusivamente criteri oggettivi, come la lunghezza o la stazza della nave, i quali tuttavia potrebbero essere utilizzati per escludere dall'ambito di applicazione delle esenzioni le navi che, in ogni caso, non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del Codice tributario, ossia che non sarebbero idonee alla navigazione marittima. (…)

La nozione di navigazione "in mare" ai sensi della direttiva [2006/112] e dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del Codice tributario comprende qualsiasi parte di mare al di fuori delle acque territoriali di qualsiasi paese, situata al di là del limite di 12 miglia nautiche, misurato a partire dalle linee di base determinate conformemente al diritto internazionale del mare (convenzione delle Nazioni unite sul diritto del mare, concluso a Montego Bay il 10 dicembre 1982)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10

Nel mese di maggio 2008, la Grup Servicii Petroliere ha venduto tre piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici, operanti nel Mar Nero, ad alcune società maltesi, per un importo totale di 96 milioni di dollari statunitensi (USD) (circa 82 milioni di euro). Per la cessione di tali piattaforme, la detta società ha emesso fatture, applicando il regime di esenzione dell'IVA previsto all'articolo 148, lettera c), della direttiva IVA e all'articolo 143, paragrafo 1, lettera h) del Codice tributario. La suddetta società ha continuato a far uso di tali piattaforme nel Mar Nero nel corso dell'anno 2008, in qualità di locataria.

11

Nel corso dell'anno 2016, le autorità tributarie rumene hanno emesso un avviso di rettifica vertente sull'IVA non corrisposta su tale cessione, ponendo a carico della Grup Servicii Petroliere un importo di oltre 113 milioni di lei rumeni (RON) (circa 25 milioni di euro), inclusi gli interessi e penalità di mora. Nella motivazione dell'avviso di cui trattatasi figurano, in particolare, i seguenti elementi:

–

sebbene le piattaforme in discussione siano navi, ai sensi del decreto legislativo n. 42/1997, e possano essere utilizzate per la navigazione marittima in modo illimitato, esse non navigano durante l'attività di perforazione, ma si trovano in posizione di stazionamento; le loro colonne sono abbassate, poggiano sul fondo marino ed elevano il pontone (corpo galleggiante) sopra il livello del mare, ad una distanza di 60-70 metri;

–

alla luce delle disposizioni della decisione n. 3/2015 della Commissione tributaria centrale, affinché la cessione di piattaforme rientri nell'esenzione di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del codice tributario, occorre stabilire con ogni mezzo di prova che la nave in discussione navighi effettivamente e prevalentemente in alto mare;

–

orbene, gli elementi di prova a disposizione hanno dimostrato che l'utilizzo effettivo e preponderante delle piattaforme ha luogo in posizione di stazionamento ai fini dell'attività di perforazione, e non per la navigazione, essendo quest'ultima solo sussidiaria rispetto all'attività di perforazione.

12

Essendo stato respinto il ricorso amministrativo introdotto contro il suddetto avviso di rettifica, la Grup Servicii Petroliere ha adito la Curtea de Apel Bucure?ti (Corte d'appello di Bucarest, Romania).

13

Dalla decisione di rinvio emerge che, nel suo ricorso, tale società sostiene, in sostanza, che le autorità tributarie rumene avrebbero illegittimamente limitato la portata dell'esenzione prevista all'articolo 148, lettere a) e c), della direttiva IVA, subordinando tale esenzione non solo alla circostanza che le navi operanti a fini commerciali o industriali siano «utilizzate» in alto mare, ma parimenti al fatto che esse «navighino» in alto mare.

14

Nonostante la giurisprudenza della Corte relativa all'interpretazione dell'articolo 148, lettere a) e c), della direttiva IVA, il giudice del rinvio ritiene che sia necessario, al fine di determinare se l'esenzione di cui al procedimento principale si applichi alla cessione di una piattaforma di perforazione offshore autoelevatrice, risolvere, in primo luogo, la questione se una simile piattaforma rientri nella nozione di «navi», ai sensi dell'articolo 148, lettera a), di tale direttiva. In secondo luogo, e in caso di risposta affermativa a detta prima questione, il menzionato giudice del rinvio chiede se l'esenzione di cui all'articolo 148, lettere a) e c), della direttiva IVA sia subordinata alla condizione che l'attività di navigazione in alto mare sia effettivamente preponderante rispetto a quella di perforazione in mare.

15

In tale contesto, la Curtea de Apel Bucure?ti (Corte d'appello di Bucarest) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1)

Se l’articolo 148, lettera c), in combinato disposto con l’articolo 148, lettera a), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che l’esenzione dell’IVA si applica, in determinate condizioni, alla cessione di una piattaforma di perforazione offshore autoelevatrice, ossia se una simile piattaforma rientri nella nozione di “nave” ai sensi di detta norma di diritto dell’Unione, dal momento che tale norma risulta disciplinare, in base al titolo del capo 7 della direttiva [IVA], le “esenzioni connesse ai trasporti internazionali”.

2)

In caso di risposta affermativa alla [prima] questione, se dall’interpretazione dell’articolo 148, lettera c), in combinato disposto con l’articolo 148, lettera a), della direttiva [IVA], risulti che costituisce una condizione essenziale per l’applicazione dell’esenzione dall’IVA il fatto che, durante il suo utilizzo (come attività commerciale/industriale), la piattaforma di perforazione offshore autoelevatrice, che ha navigato sino in alto mare, debba rimanervi effettivamente in stato di mobilità, galleggiamento, con spostamento in mare da un punto ad un altro, per un periodo di tempo maggiore di quello in cui si trova in condizione stazionaria, immobile, conseguente all’attività di perforazione in mare, ossia se l’attività di navigazione debba essere effettivamente prevalente rispetto a quella di perforazione».

Sulle questioni pregiudiziali

16

Con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l’articolo 148, lettere a) e c), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l’espressione «navi adibite alla navigazione in alto mare» in esso previsto si applichi alla cessione di opere galleggianti, come le piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici del tipo di cui al procedimento in causa, che sono utilizzate in modo preponderante in posizione immobile, per sfruttare giacimenti di idrocarburi in mare.

17

A titolo preliminare, occorre ricordare che le cessioni, la cui l’esenzione è prevista ai sensi dell’articolo 148, lettera c), della direttiva IVA, sono subordinate alla condizione che esse abbiano per oggetto navi adibite alla navigazione in alto mare e che assicurino un trasporto a pagamento di passeggeri o l’esercizio di un’attività commerciale, industriale o della pesca, ai sensi dell’articolo 148, lettera a), di tale direttiva.

18

Come la Corte ha già dichiarato, l’articolo 148, lettera a), della direttiva IVA è redatta negli stessi termini dell’articolo 15, punto 4, lettera a), della sesta direttiva, che la direttiva IVA ha abrogato e sostituito. Di conseguenza, la giurisprudenza relativa a tale disposizione della sesta direttiva è rilevante ai fini dell’interpretazione dell’articolo 148, lettera a), della direttiva IVA (v. sentenza del 3 settembre 2015, Fast Bunkering Klaip?da, C?526/13, EU:C:2015:536, punti 24 e 25).

19

È così che la Corte ne ha dedotto che, al pari delle esenzioni previste dalla sesta direttiva, quelle previste all’articolo 148 della direttiva IVA costituiscono nozioni autonome del diritto dell’Unione che, conseguentemente, devono essere oggetto di un’interpretazione ed applicazione uniformi in tutta l’Unione europea (v. sentenza del 3 settembre 2015, Fast Bunkering Klaip?da, C?526/13, EU:C:2015:536, punto 41 e giurisprudenza ivi citata), il che implica che l’esenzione dell’IVA di una

determinata operazione non può dipendere dalla sua qualificazione nell'ambito del diritto nazionale (v., in tal senso, in particolare, sentenza del 18 ottobre 2007, Navicon, C?97/06, EU:C:2007:609, punto 28).

20

Inoltre, dato che costituiscono una deroga al principio generale secondo il quale ogni cessione di beni e ogni prestazione di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo, sono assoggettate all'IVA, suddette esenzioni devono essere interpretate in maniera restrittiva (v., in tal senso, sentenze del 14 settembre 2006, Elmeka, da C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563, punto 15, e del 21 marzo 2013, Commissione/Francia, C?197/12, non pubblicata, EU:C:2013:202, punto 30).

21

Si deve altresì ricordare che la Corte ha già statuito che la condizione relativa alla destinazione alla navigazione in alto mare, prevista all'articolo 15, punto 4, lettera a), della sesta direttiva, si applica non soltanto alle navi utilizzate nel trasporto a pagamento di passeggeri, ma anche a quelle che esercitano attività commerciali, industriali o della pesca, tutte indicate attualmente all'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenze del 14 settembre 2006, Elmeka, da C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563, punti da 14 a 16 e del 21 marzo 2013, Commissione/Francia, C?197/12, non pubblicata, EU:C:2013:202, punto 32).

22

È alla luce di tali considerazioni che occorre interpretare l'espressione «navi adibite alla navigazione in alto mare», di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA, tenendo conto, in assenza di definizione di tale espressione o delle parole che la compongono, della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v., in tal senso, in particolare, sentenza del 18 ottobre 2007, Navicon, C?97/06, EU:C:2007:609, punto 24).

23

A tal riguardo, senza che sia necessario pronunciarsi, nell'ambito della presente causa, sulla nozione di «alto mare», la cui definizione spaziale si è evoluta nel diritto internazionale del mare, né sulle caratteristiche tecniche che devono essere soddisfatte da una nave perché possa essere considerata come adibita alla navigazione in alto mare, occorre rilevare, in primo luogo, che l'espressione «navi adibite alla navigazione», di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA, implica necessariamente che le opere galleggianti di cui in oggetto, siano utilizzate per navigare. Orbene, una nave può essere considerata come «adibita» alla navigazione solo qualora è utilizzato, quanto meno principalmente o in maniera preponderante, per muoversi nello spazio marittimo.

24

A livello testuale, tale interpretazione è confermata dalle diverse versioni linguistiche di detto articolo 148, lettera a), che, quando non impiegano il termine «adibite», ricorrono, in generale, al participio passato del verbo «utilizzare», al pari delle versioni in lingua ceca («užívaných»), inglese («used»), rumena («utilizate»), finlandese («käytettävät») e svedese («används»).

25

Per quanto concerne, in secondo luogo, l'obiettivo perseguito dal regime al quale appartiene l'esenzione prevista all'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA, la Corte ha già statuito che

dall’intestazione del titolo IX, capo 7, di tale direttiva si evince che l’obiettivo di cui trattasi consiste nell’incoraggiare il trasporto internazionale (v., in tal senso, sentenza del 4 maggio 2017, A, C?33/16, EU:C:2017:339, punto 37). In siffatto ambito, la cessione di navi adibite alla navigazione in alto mare è esente dall’IVA in virtù dell’articolo 148, lettere a) e c) della direttiva IVA, a condizione che le suddette navi siano destinate a spostarsi verso l’alto mare. Pertanto, tale obiettivo corrobora l’interpretazione di cui al punto 23 della presente sentenza, secondo la quale un’opera galleggiante può essere qualificata come «nave adibita alla navigazione in alto mare» solo quando essa è utilizzata, quanto meno principalmente o in maniera preponderante, per spostarsi nello spazio marittimo.

26

Il perseguimento di suddetto obiettivo non è contraddetto dall’eventualità che, per esempio, nei settori ambientale o delle accise, le nozioni di «navi» o di «navigazione» siano, eventualmente, interpretate diversamente. Anche supponendo che una simile differenza d’interpretazione esista, è infatti, sufficiente constatare che la normativa dell’Unione adottata in detti ambiti persegue obbiettivi diversi da quelli previsti dalle esenzioni di cui all’articolo 148, lettere a) e c), della direttiva IVA.

27

In terzo e ultimo luogo, l’interpretazione dell’articolo 148, lettere a) e c), della direttiva IVA consistente nel limitare la portata del medesimo alle opere galleggianti principalmente utilizzate per spostarsi nello spazio marittimo è conforme al contesto nel quale suddetta disposizione si inscrive, ossia il regime delle esenzioni dell’IVA, le quali devono, come ricordato al punto 20 della presente sentenza, interpretarsi restrittivamente.

28

Nel caso di specie, come rilevato, in sostanza, dall’avvocato generale ai paragrafi 24 e 25 delle sue conclusioni, è pacifico che le piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici, che sono oggetto della cessione di cui al procedimento principale, sono unità mobili costituite da un pontone galleggiante, munito di diverse gambe scorrevoli durante l’operazione di rimorchio sino al sito di perforazione, e che, quando si trova in posizione di perforazione, è collocata a numerose dozzine di metri sotto il livello del mare in modo tale che dette gambe estese si appoggino sul fondo del mare, al fine costituire una piattaforma statica.

29

Tenuto conto di siffatte caratteristiche, risulta che le piattaforme di perforazione offshore, di cui al procedimento principale, non sono tali da essere utilizzate principalmente ai fini della navigazione, ciò che spetta tuttavia al giudice di rinvio verificare, cosicché dette opere galleggianti non possano essere qualificate come opere «adibite alla navigazione», ai sensi dell’articolo 148, lettera a), della direttiva IVA. Al contrario, come fatto valere dal governo rumeno e dalla Commissione europea e con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, essi hanno come funzione principale quella di sfruttare, in posizione immobile, giacimenti di idrocarburi in mare.

30

Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni poste dichiarando che l’articolo 148, lettere a) e c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l’espressione «navi adibite alla navigazione in alto mare», che ivi compare, non si applica alla cessione di opere galleggianti, come le piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici del tipo

di cui al procedimento principale, che sono utilizzate in maniera preponderante in posizione immobile, per sfruttare giacimenti di idrocarburi in mare.

Sulle spese

31

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 (Terza Sezione) dichiara:

L’articolo 148, lettere a) e c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che l’espressione «navi adibite alla navigazione in alto mare», che ivi compare, non si applica alla cessione di opere galleggianti, come le piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici del tipo di cui al procedimento principale, che sono utilizzate in maniera preponderante in posizione immobile, per sfruttare giacimenti di idrocarburi in mare.

Firme

(*1) Lingua processuale: il rumeno.