

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

PEDRO CRUZ VILLALÓN

presentate il 26 aprile 2012 (1)

Causa C-33/11

A Oy

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Korkein hallinto-oikeus (Finlandia)]

«Sesta direttiva IVA – Esenzione ex articolo 15, paragrafo 6 – Nozione di aeromobili utilizzati dalle compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento – Cessione di un aeromobile ad un operatore economico che non è essenzialmente esso stesso attivo nel traffico aereo, ma che cede l'uso dell'aeromobile ad una compagnia aerea – Compagnie aeree che operano con voli charter»

I – Introduzione

1. Con il presente procedimento il Korkein hallinto-oikeus (Corte suprema amministrativa della Finlandia) sottopone alla Corte di giustizia tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione della sesta direttiva (2), con riferimento all'esenzione dall'IVA applicabile alle cessioni di aeromobili destinati ad essere «usati da compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento».
2. I dubbi interpretativi del giudice nazionale derivano, principalmente, da tre circostanze di fatto: in primo luogo, la società che ha acquistato gli aerei non è una compagnia aerea ai sensi della descrizione di cui alla disposizione da interpretare, pur avendo ceduto l'uso dell'aereo noleggiandolo ad un'altra impresa che invece possiede tale condizione; in secondo luogo, la compagnia aerea in questione è una compagnia di voli charter; infine, esiste un rapporto abbastanza complesso tra la persona fisica titolare delle azioni della società proprietaria del velivolo, quest'ultima e la stessa compagnia aerea.
3. L'applicabilità dell'esenzione prevista dall'articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva, in circostanze come quelle appena descritte, è una questione inedita per la giurisprudenza, e riveste notevole importanza economica, data l'elevata presenza di flotte aeree a noleggio che sembra esistere nel settore della navigazione aerea europea. Secondo i dati forniti dalla ricorrente, numerosi Stati membri procedono a riconoscere il diritto all'esenzione in casi come quello presente, ma la questione è ancora lontana dall'essere risolta. Così, la Commissione è intervenuta contro tale interpretazione estensiva dell'ambito di applicazione dell'esenzione in parola.
4. Mi sembra peraltro necessario segnalare che le circostanze del caso di specie presentano una particolare complessità. I diversi rapporti contrattuali e societari attinenti all'acquisto e all'uso degli aerei potrebbero eventualmente dare adito a sospetti di frode, in ogni caso dobbiamo avvertire fin da ora che la valutazione di tali circostanze di fatto spetta esclusivamente al giudice

nazionale.

II – Contesto normativo

A – Il diritto dell'Unione: la sesta direttiva

5. Sono applicabili al presente caso le disposizioni della sesta direttiva, il cui articolo 2, paragrafo 1, assoggetta ad 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.

6. L'articolo 15 della sesta direttiva dispone, inter alia, 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:

(...)

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 incorporate o da esse usati;

(...)».

B – Il diritto nazionale

7. La sesta direttiva è stata trasposta in Finlandia con la Arvonlisäverolaki (legge relativa all'IVA, del 20 dicembre 1993; in prosieguo: l'«AVL»), le cui disposizioni rilevanti, nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale, sono descritte di seguito.

8. A tenore dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 3, dell'AVL, è versata allo Stato l'IVA sull'acquisto intracomunitario di beni effettuato in Finlandia ai sensi dell'articolo 26a. Conformemente all'articolo 2b dell'AVL, il soggetto passivo dell'imposta gravante su un acquisto intracomunitario di beni ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 3, è la persona che ha effettuato l'acquisto.

9. Il capitolo sesto dell'AVL (articoli 70-72n) concerne esenzioni dall'imposta relative al commercio internazionale. Ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, punto 6, dell'AVL, l'imposta non è dovuta sulla vendita di aeromobili, relativi pezzi di ricambio e attrezzature, ai fini dell'utilizzo da parte di un operatore economico che si dedica essenzialmente al trasporto internazionale a pagamento.

10. L'articolo 72f, punto 1, dell'AVL dispone che non si assolve l'imposta sull'acquisto intracomunitario di un bene nei casi in cui non vi siano imposte da assolvere per l'importazione di tale bene. Conformemente all'articolo 94, paragrafo 1, punto 9, dell'AVL, sono esenti da imposta l'importazione di natanti, ai sensi dell'articolo 58, paragrafo 1, e l'importazione di aeromobili, pezzi di ricambio ed attrezzature, ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, punto 6, dell'AVL.

III – Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11. Nel 2002 e nel 2004, rispettivamente, la società finlandese A Oy ha acquistato due aerei a reazione dallo stesso produttore francese. La A Oy è stata registrata come proprietaria degli aerei, mentre la società B Oy, che gestisce una compagnia internazionale di voli charter, è stata

registrata quale utilizzatrice di tali apparecchi. L'intero capitale della società A Oy è detenuto dalla persona fisica X. A sua volta, la A Oy possiede il 25% del capitale della società C Oy e la B Oy è una società detenuta al 78% dalla C Oy.

12. Il venditore francese degli aerei ha dichiarato entrambe le operazioni come vendite intracomunitarie. In Finlandia la A Oy non ha dichiarato l'acquisto degli apparecchi come acquisto intracomunitario di beni. Nel 2003 e nel 2005, rispettivamente, la A Oy ha venduto detti aerei ad un'impresa registrata a Cipro, ad un prezzo inferiore a quello di acquisto.

13. In base al contratto stipulato dalle due summenzionate società, la B Oy aveva il diritto di noleggiare gli aerei dalla A Oy per i propri fini commerciali, fatturando a quest'ultima società i lavori relativi al mantenimento degli apparecchi e dei voli (3).

14. Il fatturato complessivo della A Oy per i periodi contabili compresi tra il 1° gennaio ed il 31 dicembre 2002, da una parte, e tra il 1° gennaio 2003 ed il 30 giugno 2004, dall'altra, era dato integralmente dalle registrazioni contabili effettuate sulla base delle fatture delle vendite indirizzate al proprietario X, con l'unica eccezione di una fattura indirizzata all'impresa cipriota acquirente degli aerei. Le fatture indirizzate a X, proprietario della A Oy, si basavano sulle fatture inviate dalla B Oy alla A Oy per l'utilizzo degli aerei. Analogamente, le registrazioni contabili delle spese connesse agli aerei riguardavano principalmente le fatture emesse dalla B Oy per la manutenzione degli aerei e dei voli. In sede di ispezione tributaria è stato accertato che le fatture di acquisto sono state imputate ad X praticamente senza alterazioni.

15. Il 4 novembre 2005 l'amministrazione finanziaria competente ha inviato alla A Oy due avvisi di rettifica per l'IVA dovuta sull'acquisto intracomunitario dei suddetti aerei. Si è del pari accertato che la A Oy non aveva diritto ad alcuna detrazione o rimborso dell'IVA.

16. Con decisione 26 maggio 2008 lo Halsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki) ha respinto il ricorso presentato dalla A Oy. A parere di tale giudice l'acquisto degli aerei costituiva un acquisto intracomunitario di beni, soggetto ad imposta, che la A Oy non aveva dichiarato; esso affermava inoltre che quest'ultima società non si dedicava al traffico aereo internazionale ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, punto 6, dell'AVL, ma agiva nella pratica come proprietaria della C Oy, società che operava nel commercio internazionale degli idrocarburi. Secondo una dichiarazione sulle attività della B Oy gli aeromobili in parola non sarebbero stati utilizzati da questa società per il traffico aereo internazionale ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, punto 6, dell'AVL. L'accordo tra le due società era volto esclusivamente a garantire le esigenze personali di trasporto di X. Per tale motivo, secondo detto tribunale amministrativo, la A Oy non ha alcun diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto sull'acquisto intracomunitario di beni né può ottenerne il rimborso.

17. La A Oy ha impugnato tale decisione dinanzi al Korkein hallinto-oikeus, sostenendo che non doveva pagare l'IVA per l'acquisto degli aerei in questione, nei limiti in cui tali apparecchi venivano utilizzati da una compagnia aerea che praticava essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento, vale a dire la B Oy. Le autorità fiscali finlandesi, per contro, sostengono che siffatta circostanza è totalmente irrilevante, poiché il soggetto che ha acquistato gli aerei è la A Oy.

18. Ritenendo che esistano dubbi interpretativi circa la nozione di «compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento» di cui all'articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva, e che risulti altresì incerto se tale disposizione impedisca di esentare da IVA l'acquirente di aerei che non sia attivo esso stesso nel traffico aereo internazionale, il Korkein hallinto-oikeus ha sospeso il procedimento nel procedimento principale e ha sottoposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 15, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE, sesta direttiva relativa all'imposta sul valore aggiunto, debba essere interpretato nel senso che nella nozione "compagnia di navigazione aerea che pratica essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento" rientrano anche le compagnie aeree commerciali che, a fronte di un corrispettivo, operano essenzialmente nel traffico di voli charter per soddisfare le esigenze di imprese e privati individui.

2) Se l'articolo 15, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE, sesta direttiva relativa all'imposta sul valore aggiunto, debba interpretarsi nel senso che l'esenzione ivi disposta riguarda solo le cessioni di aeromobili effettuate direttamente a compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento, o se l'esenzione in parola riguardi le cessioni di aeromobili anche ad operatori i quali non sono essi stessi attivi essenzialmente nel traffico aereo internazionale a pagamento, ma che cedono l'aeromobile ai fini del suo utilizzo ad un operatore esercitante un'attività siffatta.

3) Se, ai fini della soluzione della seconda questione, sia rilevante la circostanza che il proprietario dell'aeromobile addebiti il costo del relativo utilizzo ad una persona privata, la quale detiene le partecipazioni del capitale della proprietaria, e che usa gli aeromobili acquistati essenzialmente per le sue esigenze commerciali e/o private, considerato che la compagnia aerea avrebbe potuto impiegare gli aeromobili anche per altri voli».

IV – Il procedimento dinanzi alla Corte di giustizia

19. La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata registrata presso la cancelleria della Corte il 21 gennaio 2011.

20. Hanno presentato osservazioni scritte la A Oy, la Finlandia e la Commissione.

21. All'udienza dell'8 febbraio 2012 erano presenti, per svolgere osservazioni orali, il rappresentante dell'impresa A Oy, la Commissione e la Repubblica di Finlandia.

V – Analisi delle questioni pregiudiziali

22. Per motivi sistematici preferisco lasciare per ultima la risposta alla prima questione pregiudiziale.

A – La seconda questione pregiudiziale

23. Con la seconda questione il giudice del rinvio si propone di accertare se l'esenzione contemplata dall'articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva si applichi unicamente alle cessioni di aeromobili effettuate direttamente a compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento, oppure se tale esenzione sia applicabile anche quando l'acquisto viene realizzato da un altro operatore economico che non opera esso stesso in detto traffico, ma che cede l'aeromobile in uso ad una compagnia che svolge tale attività.

24. Una prima analisi del tenore letterale della disposizione controversa non risolve completamente il presente interrogativo, poiché, sebbene, per la maggior parte, le versioni

linguistiche della sesta direttiva fondino espressamente l'esenzione sul criterio dell'«utilizzo» dell'aeromobile da parte di una compagnia aerea operante nel trasporto internazionale (4), la versione in lingua finlandese fa riferimento alle cessioni alle compagnie aeree senza utilizzare detto criterio, avallando in tal modo l'idea che l'esenzione in parola abbia carattere soggettivo e si applichi soltanto nel caso in cui una compagnia aerea operante nel trasporto internazionale acquisti direttamente l'aereo (5).

25. Alla luce di tali divergenze, e come si evince da una costante giurisprudenza, detta esenzione dovrà essere interpretata in funzione della struttura generale della disposizione e della finalità della normativa in cui si inserisce (6).

26. Orbene, posso già anticipare che, secondo me, conformemente ad un'interpretazione teleologica della disposizione in parola, l'esenzione di cui trattasi deve essere applicata ogniqualvolta l'aeromobile venga utilizzato da una compagnia di navigazione aerea che pratica essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento, sia quando acquista direttamente l'apparecchio sia quando quest'ultimo è acquistato da un altro operatore economico allo scopo di cederne l'uso alla prima (1). I principi fondamentali sui quali si basa il sistema comune dell'IVA e, in particolare, il principio di «neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza» corroborano tale conclusione (2), che non viene inficiata dalla dottrina, lievemente più restrittiva, enunciata nelle sentenze del 26 giugno 1990, *Velker International Oil Company* (7), e del 14 settembre 2006, *Elmeke* (3) (8).

1. Interpretazione teleologica dell'esenzione

27. Come è noto, la Corte di giustizia considera le esenzioni di cui alla sesta direttiva come concetti autonomi del diritto dell'Unione che devono essere collocati nel contesto generale del sistema comune dell'IVA. In quanto costituiscono eccezioni al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo, tali esenzioni devono essere interpretate restrittivamente. Orbene, questa regola di interpretazione restrittiva non significa tuttavia che i termini utilizzati per specificare le esenzioni debbano essere interpretati in un modo che priverebbe tali esenzioni dei loro effetti. L'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle dette esenzioni e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale (9).

28. La Corte di giustizia ha affermato che l'obiettivo delle «operazioni all'esportazione, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali» di cui all'articolo 15 della sesta direttiva consiste nell'«osservanza del principio dell'imposizione dei beni o dei servizi di cui trattasi nel loro luogo di destinazione» (10).

29. In conformità di tale obiettivo, la giurisprudenza ha statuito, per esempio, che l'esenzione contemplata dall'articolo 15, paragrafo 5, della sesta direttiva deve essere applicata al noleggio soltanto parziale delle navi adibite alla navigazione d'alto mare e usate per la navigazione internazionale (sentenza *Navicon*, cit., punto 30), ma non può andare a beneficio dei servizi di locazione di una nave destinati a coloro che intendano usarli a fini strettamente privati, in quanto consumatori finali (sentenza *Feltgen e Bacino Charter Company*, cit., punto 17).

30. Nel caso specifico delle esenzioni relative ai trasporti internazionali, si deve ritenere che si tratti di operazioni equiparate alle esportazioni e assoggettate allo stesso trattamento fiscale di queste ultime, poiché ci si attende che il consumo avvenga all'estero (11).

31. Quanto esposto in precedenza conferma, a mio avviso, che le esenzioni di cui all'articolo 15 perseguono un obiettivo di carattere funzionale, destinato ad esonerare l'intera catena delle operazioni relative ai mezzi utilizzati per il trasporto internazionale fino a raggiungere il

consumatore finale. Siffatto carattere funzionale è difficilmente conciliabile con l'elemento soggettivo che la Commissione ed il governo finlandese pretendono introdurre nell'interpretazione dell'esenzione.

32. Nel caso presente, non ci sono dubbi sulla circostanza che l'esenzione di cui all'articolo 15, paragrafo 6, si applica al noleggio dell'aereo alla B Oy da parte della A Oy, in quanto il locatario è una compagnia aerea che destinerà l'apparecchio in questione all'uso richiesto dalla citata disposizione. Orbene, la stessa logica va applicata all'operazione di acquisto dell'aereo da parte di un intermediario, la cui esenzione da imposta è perfettamente compatibile con quella applicata al noleggio.

2. Il principio della «neutralità concorrenziale»

33. L'interpretazione della portata dell'esenzione controversa che ho appena proposto trova conferma nei requisiti del principio di neutralità fiscale che è intrinseco al sistema comune dell'IVA.

34. Secondo una costante giurisprudenza, il sistema comune dell'IVA poggia in particolare su due principi: «[d]a un lato, l'IVA viene riscossa su ogni prestazione di servizi e su ogni cessione di beni effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo. Dall'altro, il principio di neutralità fiscale si oppone a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA» (12). In realtà, come ha segnalato la dottrina, questi due principi corrispondono ai due aspetti o applicazioni principali dello stesso principio di neutralità fiscale (13).

35. Ai fini del presente procedimento interessa il secondo di detti aspetti o accezioni del citato principio, che altro non è se non la traduzione, in materia di IVA, del principio della parità di trattamento (14). Orbene, se il principio di uguaglianza comporta, in via generale, che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa, a meno che la differenza sia obiettivamente giustificata (15), la sua espressione nel contesto dell'IVA «osta infatti a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA» (16). Si tratta, in definitiva, di una «neutralità concorrenziale» la cui violazione «può essere contemplat[a] solo tra operatori economici concorrenti», mentre la violazione del principio generale della parità di trattamento «può essere contraddistinta, in materia tributaria, da altri tipi di discriminazioni, che toccano operatori economici i quali non sono necessariamente concorrenti, ma versano nondimeno in una situazione comparabile per altri rapporti» (17).

36. La «neutralità concorrenziale» deve essere salvaguardata e deve essere presa in considerazione al momento di interpretare le esenzioni dall'IVA. In particolare, si deve evitare che, con l'applicazione di tali esenzioni, ricevano un trattamento diverso, in relazione all'IVA, cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, che pertanto sono in concorrenza tra loro.

37. Mi sembra evidente il rischio che siffatta disparità di trattamento tra attività in situazione di concorrenza possa prodursi in un caso come quello di specie. L'interpretazione «soggettiva» dell'esenzione avvantaggerebbe una compagnia aerea che acquisti direttamente un aeromobile, pregiudicando invece un'impresa che, non essendo essa stessa una compagnia aerea che pratica il trasporto internazionale, acquisti un aeromobile e lo ceda in locazione ad una compagnia che invece svolge tale attività.

38. Innanzi tutto, e per quanto attiene all'accertamento di una disparità di trattamento, è pur vero che, anche qualora un acquirente non sia una compagnia aerea e non possa beneficiare dell'esenzione, essendo quindi costretto a pagare l'IVA, nulla gli impedirebbe di ottenere in un secondo momento il rimborso dell'importo versato, in forza dell'articolo 28 septies, paragrafo 1, punto 2, lettera d), della sesta direttiva. Ferma restando tale possibilità di rimborso, tuttavia, il mero versamento dell'IVA significa un anticipo di tesoreria le cui conseguenze finanziarie possono

essere importanti, tenuto conto della circostanza che tale anticipo può raggiungere importi elevati. Di conseguenza, l'alternativa tra applicare l'esenzione e tassare l'operazione per poi riconoscere il diritto al rimborso non è economicamente neutrale; la menzionata disparità di trattamento si concretizza nell'eventuale costo finanziario di tale anticipo di tesoreria.

39. D'altra parte, e per quanto riguarda l'esistenza di una «situazione di concorrenza» tra i termini di paragone, si potrebbe sostenere che il principio di neutralità della concorrenza non si applica nel caso presente, in quanto la disparità di trattamento riguarda due società (la proprietaria dell'aereo e la compagnia aerea) che non svolgono la stessa attività e che quindi non sono in concorrenza tra loro. È probabile, tuttavia, che il proprietario dell'aereo trasferisca i costi dell'eventuale anticipo di tesoreria rappresentato dall'IVA sul prezzo di noleggio dell'aereo. In tal modo le compagnie aeree che decidessero di costituire la propria flotta in tutto o in parte con apparecchi noleggiati potrebbero essere economicamente svantaggiate rispetto alle compagnie che siano proprietarie degli aerei, e ciò per ragioni strettamente fiscali, indipendenti dalla diversa configurazione e dalle diverse conseguenze finanziarie che possono derivare dalla scelta legittima e facoltativa tra un'operazione di acquisto ed un'operazione di noleggio.

40. Per di più, se lo specifico «utilizzo» dell'aereo è irrilevante, e l'unico aspetto che conta, al fine di concedere l'esenzione, è l'attività svolta dall'impresa acquirente – ossia se è vero che per concedere l'esenzione basta che l'aeromobile sia acquistato da una compagnia aerea che si dedica principalmente al trasporto internazionale a pagamento –, è perfettamente possibile immaginare una situazione di fatto in cui tale disparità di trattamento riguardi due compagnie che, in sostanza, agiscono come «intermediari» per l'acquisto di un aeromobile. Così, ad esempio, un istituto finanziario che acquistasse un aereo per noleggiarlo ad una compagnia aerea non beneficerebbe dell'esenzione, mentre quest'ultima sarebbe invece concessa ad una compagnia aerea di trasporto internazionale A che acquistasse un aereo non per utilizzarlo direttamente, quanto piuttosto per cederlo a titolo oneroso ad un'altra compagnia aerea B. L'istituto finanziario e la compagnia aerea A realizzerebbero operazioni analoghe a tutti gli effetti (18), ma, ciò nondimeno, assoggettate ad un regime fiscale diverso e più svantaggioso per la prima, in conseguenza di un'errata concezione «soggettiva» dell'esenzione.

3. La giurisprudenza in materia di cessione di beni e prestazione di servizi destinati alle navi

41. Per ultimare l'analisi, è necessario richiamare la giurisprudenza Velker e Elmeka, sebbene essa non possa, secondo me, inficiare la conclusione che portano a raggiungere l'interpretazione teleologica dell'esenzione in parola e il principio della neutralità concorrenziale.

42. A prima vista, la questione posta dal Korkein hallinto-oikeus presenta un indiscutibile collegamento con quelle discusse nelle suddette sentenze. Entrambe le cause avevano ad oggetto operazioni di rifornimento di carburante per imbarcazioni. Nella causa Velker, in primo luogo, è stato chiesto alla Corte di giustizia se potevano essere considerate «cessioni di beni destinate al vettovagliamento» delle navi menzionate dall'articolo 15, paragrafo 4, della sesta direttiva (e se, pertanto, fossero esenti da IVA in forza di tale disposizione) le cessioni ad un imprenditore che non usi egli stesso le merci come rifornimento per navi, ma che le ceda ad un altro imprenditore il quale le userà in tal modo. Nella causa Elmeka, in secondo luogo, è stata posta la medesima questione, ma in tale caso con riferimento all'esenzione prevista dall'articolo 15, paragrafo 8, che esonera le prestazioni di servizi «destinate a sopperire ai bisogni immediati delle navi» contemplate al paragrafo 5 (19). In entrambi i casi la Corte di giustizia ha statuito che le citate esenzioni si applicano soltanto alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate direttamente all'imprenditore nel settore marittimo o armatore per far fronte alle esigenze dirette delle navi, ragion per cui non potrebbero essere estese alle cessioni di tali beni o alle prestazioni di tali servizi «effettuate in uno stadio commerciale anteriore» (20).

43. Nella presente causa la Commissione ed il governo finlandese hanno auspicato un'applicazione analogica di tale giurisprudenza. Ritengo, tuttavia, che siffatta applicazione analogica non sia possibile, in quanto nessuno dei due argomenti principali sui quali le citate sentenze hanno fondato l'interpretazione restrittiva delle esenzioni dibattute in tali cause può essere esteso automaticamente al contesto dell'articolo 15, paragrafo 6.

44. Il primo di tali argomenti verte sulle difficoltà pratiche che si porrebbero applicando la soluzione contraria: «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», meccanismi che «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» (21).

45. Tali obiezioni perdono considerevolmente rilevanza quando, come nel presente caso, non si tratta di cessioni di beni o prestazioni di servizi destinati al rifornimento o alle esigenze dirette di una nave o di un aereo, ma della stessa operazione di vendita della nave o dell'aereo in questione. E non si deve dimenticare che, affinché un aeromobile possa essere adibito al trasporto commerciale di merci o di passeggeri, è necessario ottenere una serie di permessi specifici che faciliteranno il compito di verificare se tale apparecchio sarà effettivamente utilizzato da una compagnia aerea (22). In tale ottica, sarebbe difficile paragonare una cessione di combustibile (come quella in discussione nelle cause Velker e Elmeka) o di altri beni destinati al rifornimento della nave, la cui destinazione sarà, in effetti, difficilmente verificabile in modo semplice ed efficace, alla cessione di un aereo o di una nave.

46. Non vi sarebbero obiezioni, pertanto, all'applicazione dell'esenzione in tali casi, purché, fin dal momento dell'acquisto dell'aereo, sia noto che quest'ultimo verrà utilizzato da una compagnia aerea tra quelle contemplate all'articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva e si fornisca la prova di tale circostanza alle autorità fiscali (23). L'osservanza di siffatta cautela non osterebbe, secondo me, alla «corretta e semplice applicazione delle esenzioni», come esige la prima frase dell'articolo 15 della sesta direttiva e costituirebbe, in ogni caso, una soluzione più proporzionata per evitare la frode che non l'esclusione dell'esenzione.

47. Nelle sentenze Velker e Elmeka si fa valere anche un secondo argomento, vertente sul carattere generale dell'IVA e sulla conseguente interpretazione restrittiva delle relative esenzioni (24). Tali imperativi risultano senz'altro applicabili, almeno in linea di principio, all'esenzione di cui

all'articolo 15, paragrafo 6. Tuttavia, come ho indicato nei precedenti paragrafi, la giurisprudenza esige altresì che l'interpretazione delle esenzioni dall'IVA risponda agli obiettivi perseguiti da quest'ultima e rispetti i requisiti del principio di neutralità fiscale, elementi che, nel contesto dell'esenzione in discussione, inducono entrambi a concludere in senso contrario rispetto alle sentenze Velker ed Elmeka.

4. Risposta alla seconda questione pregiudiziale

48. Alla luce delle suesposte considerazioni ritengo che la formulazione letterale della disposizione (che nella maggior parte delle versioni linguistiche si riferisce espressamente all'«utilizzo» dell'aeromobile), gli obiettivi dell'esenzione ed il principio di neutralità dell'IVA impongano nel caso presente un'interpretazione teleologica dell'esenzione in parola. L'articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva deve quindi essere interpretato nel senso che l'esenzione ivi prevista deve essere applicata alle cessioni di aeromobili ad operatori che non praticano essenzialmente il trasporto aereo internazionale a pagamento essi stessi, ma che cedono l'uso di detto aeromobile ad una compagnia aerea che svolge detta attività.

B – Terza questione pregiudiziale

49. Con la terza questione pregiudiziale, il giudice del rinvio, quasi volendo integrare la precedente questione, interroga la Corte circa la rilevanza che possano avere per la soluzione della seconda questione pregiudiziale alcune circostanze di fatto del caso di specie; in particolare, la circostanza che la società proprietaria degli aeromobili (A Oy) addebiti il costo relativo all'utilizzo degli apparecchi ad un privato (X), che è titolare delle partecipazioni nel capitale della proprietaria e che utilizza gli aerei acquistati essenzialmente per le proprie esigenze commerciali e/o private, tenuto presente che la compagnia aerea avrebbe potuto destinare gli aerei anche ad altri voli.

50. La ricorrente ha contestato l'esattezza di tale esposizione dei fatti. A prescindere da ciò, ritengo che le menzionate circostanze di fatto invocate nell'ordinanza di rinvio siano irrilevanti ai fini della soluzione della seconda questione pregiudiziale, e non impediscano, in linea di principio, l'applicazione dell'esenzione di cui trattasi ad un operatore economico che ceda l'utilizzo dell'aereo acquistato ad una compagnia aerea di trasporto internazionale.

51. Come ho avuto modo di sottolineare nei paragrafi precedenti, dall'articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva risulta che l'unico criterio per determinare l'applicabilità di tale esenzione è basato sull'utilizzo dell'aeromobile da parte di una compagnia aerea che pratichi essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento. Nei limiti in cui l'acquirente dell'aereo possa dimostrare che quest'ultimo è effettivamente destinato ad essere utilizzato economicamente da una compagnia aerea con tali caratteristiche, i rapporti commerciali o di altro genere che possano esistere tra la società proprietaria dell'aereo, il suo azionista di maggioranza e la stessa compagnia aerea non dovrebbero avere conseguenze ai fini dell'IVA. Quindi, nonostante abbia luogo un utilizzo parziale dell'aeromobile da parte del proprietario, malgrado questi si faccia carico di determinate spese e tutta l'operazione gli arrechi eventualmente vantaggi in un'ottica fiscale diversa dall'IVA, nessuno di tali aspetti sarebbe rilevante ai fini dell'esenzione, purché la compagnia aerea stia utilizzando economicamente l'aeromobile in questione per la propria attività ordinaria.

52. Solo se si dimostrasse che l'aeromobile di cui trattasi non è realmente destinato ad essere utilizzato economicamente dalla compagnia aerea, ma è destinato unicamente ad un uso privato – in definitiva, al consumo finale – da parte di una persona fisica o giuridica, l'esenzione potrebbe venire negata, in base all'insussistenza di fatto delle condizioni imposte dall'articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva. La valutazione di tutte queste circostanze spetta, in ogni caso, al giudice nazionale investito del procedimento principale.

C – *Prima questione pregiudiziale*

53. Con la prima questione pregiudiziale il Korkein hallinto-oikeus chiede alla Corte di giustizia se la nozione di «compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento», utilizzata dall'articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva, comprenda anche le compagnie aeree che prestano essenzialmente servizi di trasporto internazionale con voli charter.

54. Anche sotto questo profilo i dubbi sull'interpretazione della disposizione in parola sembrano derivare dalle divergenti versioni linguistiche della direttiva.

55. Infatti, alcune di tali versioni utilizzano un linguaggio che potrebbe eventualmente suggerire che debbano essere compagnie aeree operanti voli di linea. È il caso della versione inglese, per esempio, in cui si legge «International routes», terminologia che potrebbe suggerire l'esistenza di rotte o di voli regolari. Nella maggior parte delle versioni linguistiche, tuttavia, si pone l'accento sulla condizione che la compagnia aerea che utilizza l'aereo pratici essenzialmente il trasporto internazionale, senza alcun riferimento, diretto o indiretto, al particolare che tale attività sia svolta attraverso voli charter oppure di linea.

56. La giurisprudenza suffraga chiaramente siffatta interpretazione estensiva. La sentenza *Cimber Air* (25), unico precedente fino ad oggi che si riferisce all'esenzione prevista dall'articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva, ha esaminato il problema dell'applicabilità di tale esenzione ad operazioni relative all'acquisto di aeromobili utilizzati da compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento, ma che effettuano anche voli interni proprio con gli stessi apparecchi. In tale sentenza la Corte di giustizia ha ripetuto che l'elemento determinante al fine di applicare l'esenzione è dato dalla natura delle attività svolte «essenzialmente» dalla compagnia aerea che utilizza l'aeromobile, e non dall'uso concreto cui venga adibito tale apparecchio in particolare.

57. Applicando questo stesso ragionamento, anche la natura delle rotte dovrebbe risultare irrilevante ai fini dell'applicazione dell'esenzione in parola.

58. Tale soluzione appare infine più coerente con il principio di neutralità fiscale, poiché non mi pare che esista una ragione oggettiva per trattare in maniera diversa, ai fini IVA, due compagnie aeree di trasporto internazionale, in base alla circostanza che l'una opera fondamentalmente attraverso l'organizzazione di voli charter e l'altra opera voli regolari, o perché l'aereo in questione è adibito all'uno o all'altro tipo di voli.

59. Per concludere, ritengo che l'articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'espressione «compagnia aerea che pratica essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento» comprende anche le compagnie aeree commerciali che operano essenzialmente a pagamento nel traffico di voli charter per soddisfare le esigenze di imprese e privati individui.

VI – **Conclusione**

60. Alla luce delle suesposte considerazioni suggerisco alla Corte di giustizia di rispondere alle questioni pregiudiziali proposte dal Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) dichiarando che:

«1) L'articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che nella nozione "compagnia di navigazione aerea che pratica essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento" rientrano anche le compagnie aeree commerciali che, a fronte di un corrispettivo,

prestano essenzialmente servizi di trasporto internazionale con voli charter per soddisfare le esigenze di imprese e di privati individui.

2) L'articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'esenzione ivi disposta riguarda non solo le cessioni di aeromobili che sono effettuate direttamente a favore di compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento, ma anche le cessioni di aeromobili ad operatori economici che non praticano essenzialmente il trasporto aereo a pagamento essi stessi, ma che cedono l'aeromobile ai fini del suo utilizzo ad un operatore che svolge siffatta attività.

3) La circostanza che l'impresa proprietaria degli aeromobili addebiti i costi di uso di questi ultimi ad un privato che detiene le partecipazioni nel capitale della proprietaria e che utilizza gli aerei acquistati principalmente per le proprie esigenze commerciali e/o private, tenuto presente che la stessa compagnia aerea avrebbe potuto utilizzare gli aeromobili anche per altri voli, non incide sulla conclusione raggiunta relativamente alla seconda questione pregiudiziale, salvo nel caso in cui le circostanze del caso specifico rivelassero che l'aeromobile in questione non viene realmente destinato ad un uso commerciale da parte della compagnia aerea, ma all'uso privato esclusivo di una persona fisica o giuridica, il che spetta al giudice nazionale valutare».

1 – Lingua originale: lo spagnolo.

2 – 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

3 – Nelle osservazioni la A Oy spiega che la B Oy era responsabile dei lavori di «gestione, manutenzione e riparazione, e si occupava del personale di terra, del personale a bordo, di acquisire le autorizzazioni necessarie e la documentazione corrispondente, nonché degli orari e della commercializzazione e della vendita a suo nome dei servizi di trasporto aereo realizzati con tali apparecchi». La A Oy aggiunge che, oltre a detti aerei, la B Oy utilizza numerosi altri apparecchi che formano la sua flotta e con i quali tale società effettua voli internazionali.

4 – Così, nella versione spagnola si riporta «aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea»; nella francese «utilisés par des compagnies de navigation aérienne»; nella versione inglese «used by airlines»; in quella tedesca «die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden»; nella versione italiana «usati da compagnie di navigazione aerea», e in quella neerlandese «die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen».

5 – Il testo di tale disposizione è cambiato nella versione finlandese della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, il cui articolo 148 incorpora ormai, in tutte le versioni linguistiche, il criterio dell'«utilizzo» dell'aeromobile.

6 – V., per tutte, sentenza del 27 ottobre 1977, Bouchereau (30/77, Racc. pag. 1999, punto 14).

7 – Causa C-185/89 (Racc. pag. I-2561; in prosieguo: la sentenza «Velker»).

8 – Cause riunite da C-181/04 a C-183/04 (Racc. pag. I-8167).

9 – Sentenze del 13 luglio 2006, United Utilities (C-89/05, Racc. pag. I-6813, punti 21 e 22); dell'8 giugno 2006, L.u.P. (C-106/05, Racc. pag. I-5123, punto 24); del 18 novembre 2004, Temco Europe (C-284/03, Racc. pag. I-11237, punto 17); del 14 giugno 2007, Horizon College (C-434/05,

Racc. pag. I-4793, punto 16); del 18 ottobre 2007, Navicon (C-97/06, (Racc. pag. I-8755, punto 22), e del 28 gennaio 2010, Eulitz (C-473/08, Racc. pag. I-907, punto 27).

10 – Sentenze Navicon, cit. (punto 29) e del 22 dicembre 2010, Feltgen e Bacino Charter Company (C-116/10, Racc. pag. I-14187, punto 16).

11 – In tal senso, v. le conclusioni dell'avvocato generale Lenz presentate il 2 maggio 1990 nella causa Velker, cit.

12 – Sentenza Navicon, cit. (punto 21).

13 – In tal senso, v. Martínez Muñoz, Y., «El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE», in *Revista española de Derecho Financiero*, 145, gennaio-marzo 2010, pag. 182. V., inoltre, Guichard, M., «“L'Esprit des Lois” communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité», in *Revue de Droit Fiscal*, n. 36, 2001, pag. 1205, e Vanistendael, F., «Neutrality and the limits of VAT», in *Selected issues in European tax law*, 1999, pag. 13.

14 – Sentenza L.u.P., cit. (punto 48).

15 – V., per tutte, la sentenza del 12 aprile 1984, Unifrex/Commissione e Consiglio (281/82, Racc. pag. 1969, punto 30).

16 – Sentenze del 7 settembre 1999, Gregg (C-216/97, Racc. pag. I-4947, punto 20); dell'11 ottobre 2001, Adam (C-267/99, Racc. pag. I-7467, punto 36); del 10 settembre 2002, Kügler (C-141/00, Racc. pag. I-6833, punto 40); del 23 ottobre 2003, Commissione/Germania (C-109/02, Racc. pag. I-12691, punto 20); del 26 maggio 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, Racc. pag. I-4427, punto 41); del 12 gennaio 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, Racc. pag. I-589); del 4 maggio 2006, Abbey National (C-169/04, Racc. pag. I-4027, punto 56); L.u.P., cit. (punto 32), e del 16 settembre 2008, Isle of Wight Council e a. (C-288/07, Racc. pag. I-7203, punto 42).

17 – Sentenza del 10 aprile 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Racc. pag. I-2283, punto 49).

18 – In proposito si deve ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, «per valutare se i prodotti o le prestazioni di servizi sono simili, l'identità del produttore o del prestatore di servizi e la forma giuridica sotto la quale essi esercitano la loro attività sono, in linea di principio, prive di rilevanza». V. le sentenze del 17 febbraio 2005, Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, Racc. pag. I-1131, punti 24 e 25), e Turn- und Sportunion Waldburg, cit. (punto 34).

19 – Che a sua volta rinvia al paragrafo 4, lettere a) e b).

20 – Sentenza Velker, cit. (punto 22).

21 – Sentenze Velker, cit. (punto 24), e Elmeka, cit. (punto 23).

22 – Nelle osservazioni scritte la A Oy menziona il cosiddetto AOC (Air Operation Certificate), segnalando quanto sia costoso ottenere e mantenere tale certificato (esso implica, secondo quanto dichiara la A Oy, una spesa annuale aggiuntiva per un importo compreso tra EUR 138 000 e 195 000). Tale fattore renderebbe improbabile l'utilizzo fraudolento di detto certificato, che non è necessario allorché un aereo viene destinato ad un uso privato.

23 – Nelle osservazioni scritte la A Oy afferma che le autorità belghe hanno introdotto una misura di questo tipo nelle regole amministrative interne e che le autorità olandesi considerano come prova sufficiente una dichiarazione sulla destinazione dell'aereo firmata dall'acquirente.

24 – Sentenze Velker (punto 19), e Elmeka (punto 15).

25 – Sentenza del 16 settembre 2004 (C-382/02, Racc. pag. I-8379).