

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

ELEANOR SHARPSTON

presentate il 5 marzo 2015 (1)

**Causa C-526/13**

**Fast Bunkering Klaipėda UAB**

**contro**

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Mokestinė komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Lituania)]

«IVA – Esenzione delle cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare – Applicabilità alle cessioni effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio – Destinazione finale di beni conosciuta e debitamente fissata mediante prove fornite all'autorità tributaria prima della cessione»

1. L'articolo 148 della direttiva IVA (2) richiede agli Stati membri di esentare, tra l'altro, le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare. Una controversia dinanzi alla Mokestinė komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania; in prosieguo: la «Commissione per il contenzioso tributario») (3) ha ad oggetto forniture di carburante fatturate non direttamente agli armatori di dette navi, bensì a intermediari, sebbene la destinazione finale del carburante sia stabilita in anticipo e quest'ultimo sia consegnato direttamente alle navi in questione. La Commissione per il contenzioso tributario chiede se l'esenzione sia applicabile in una fattispecie del genere.

**La direttiva IVA**

2. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, devono essere soggette all'IVA le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

3. L'articolo 14, paragrafo 1, definisce siffatte cessioni come «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario». Secondo l'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), si deve considerare cessione di beni anche «il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita» (4).

4. Nel capo intitolato «Esenzioni connesse ai trasporti internazionali», l'articolo 148 della direttiva IVA prevede, in particolare, quanto segue:

«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 (...);

(...)

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;

d) le prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alla lettera c), direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi di cui alla lettera a) e del loro carico;

(...)».

5. Conformemente all'articolo 131, le esenzioni in parola devono essere applicate alle condizioni che gli Stati membri sono tenuti a stabilire per assicurare la loro «corretta e semplice applicazione» e per «prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso».

6. L'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA è succeduto direttamente all'articolo 15, paragrafo 4, della sesta direttiva (5), che la Corte ha interpretato, nella sentenza *Velker* (6), nel senso della sua applicazione unicamente alle cessioni di merci all'armatore che utilizzerà queste ultime per il rifornimento e il vettovagliamento, e non alle cessioni di tali merci effettuate in uno stadio commerciale anteriore. Ciò in quanto, segnatamente, l'estensione dell'esenzione agli stadi che precedono la cessione finale delle merci all'armatore richiederebbe che gli Stati membri istituiscano meccanismi di controllo e di sorveglianza per assicurare che le merci cedute in esenzione fiscale raggiungano la loro ultima destinazione.

7. L'articolo 148, lettere e), f) e g), della direttiva IVA contiene disposizioni analoghe a quelle contenute, rispettivamente, alle lettere a), c) e d), e prevede l'esenzione delle cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento degli aeromobili utilizzati da compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento. Tali disposizioni, o le disposizioni che le hanno precedute nella sesta direttiva, sono state interpretate dalla Corte in sentenze che possono essere di rilievo anche in ordine all'articolo 148, lettera a) (7).

### **Normativa lituana**

8. L'articolo 44 del Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo Nr. IX 751 (legge della Repubblica di Lituania n. IX?751, relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA») stabilisce, in particolare:

«1. Le cessioni di beni sono tassate ad aliquota zero di IVA quando i beni sono destinati all'approvvigionamento delle navi di cui all'articolo 43, paragrafo 1, della presente legge [ossia «navi adibite alla navigazione in alto mare destinate al trasporto di passeggeri e/o di merci utilizzate su rotte internazionali e/o per altri servizi a pagamento»] (...)

(...)

3. Ai sensi della presente legge, sono considerati beni destinati all'approvvigionamento (...) il carburante (per il motore) e i lubrificanti (...)».

9. Diverse norme che disciplinano il vettovagliamento e il rifornimento delle navi e degli

aeromobili impongono un certo numero di requisiti amministrativi rigorosi, tra i quali, in particolare, la piena tracciabilità di tutte le consegne di carburante alle navi, in particolare da depositi doganali, sotto il controllo e la vigilanza delle autorità doganali.

### **Fatti, procedimento e questione pregiudiziale**

10. La Fast Bunkering Klaipėda UAB (in prosieguo: la «FBK») è registrata ai fini dell'IVA in Lituania. Essa è coinvolta in una controversia con l'autorità tributaria competente in merito alle cessioni di carburante effettuate dalla stessa, tra il 2008 e il 2011, a navi adibite alla navigazione in alto mare.

11. Il carburante non proveniva dall'Unione europea ed era immagazzinato in Lituania secondo il regime del deposito doganale, cosicché l'IVA dovuta sulle sue importazioni non era stata ancora imposta. La FBK riceveva ordini di consegna del carburante a navi specifiche adibite alla navigazione in alto mare, carburante che essa vendeva «FOB Klaipėda» e che immetteva direttamente nei serbatoi delle navi secondo una procedura di riesportazione doganale.

12. Tuttavia, gli ordini non venivano effettuati direttamente dai proprietari o dagli armatori delle navi, ma dagli intermediari con sede in vari Stati membri. Parimenti, la FBK fatturava le vendite agli intermediari anziché ai proprietari o agli armatori. Gli intermediari agivano in nome proprio nei confronti sia della FBK che dei proprietari o degli armatori – acquistando dalla prima e vendendo ai secondi –, ma non prendevano mai in consegna fisicamente alcun quantitativo di carburante. Sul fondamento dell'articolo 44, paragrafo 1, della legge sull'IVA, la FBK applicava l'aliquota zero alle fatture emesse nei confronti degli intermediari.

13. Basandosi ampiamente sulle sentenze Velker ed Elmeka della Corte, l'autorità tributaria ha ritenuto che le cessioni in questione, realizzate nei confronti degli intermediari, fossero «effettuate in uno stadio commerciale anteriore» e non potessero essere quindi esentate dall'IVA.

14. Il procedimento è attualmente pendente dinanzi alla Commissione per il contenzioso tributario, che nutre alcuni dubbi circa l'applicabilità dell'iter logico seguito nelle sentenze Velker ed Elmeka a una situazione in cui il carburante veniva consegnato, in realtà, direttamente dalla FBK alle navi in questione ed erano, in effetti, posti in essere controlli sufficienti per individuare con certezza la sua destinazione finale. La Commissione per il contenzioso tributario sottolinea inoltre che, nella sentenza A (8), riguardo all'approvvigionamento degli aeromobili, la Corte ha espressamente adottato un approccio meno restrittivo, statuendo che il requisito secondo il quale l'uso previsto dell'aeromobile dovesse essere noto e dimostrato dal momento del suo acquisto, e il suo uso effettivo successivamente verificato, non sembrava potesse dar luogo a costrizioni inconciliabili con la corretta e semplice applicazione dell'esenzione.

15. La Commissione per il contenzioso tributario chiede pertanto:

«Se l'articolo 148, lettera a), della [direttiva IVA] debba essere interpretato nel senso che il disposto di detto paragrafo concernente l'esenzione dall'IVA si applica non solo alle cessioni di beni all'armatore di una nave adibita alla navigazione in alto mare, il quale utilizza detti beni per approvvigionare la nave, ma anche a cessioni diverse da quelle effettuate all'armatore della nave, ossia a cessioni ad intermediari che agiscono in nome proprio, qualora, al momento della cessione, la destinazione finale dei beni sia già conosciuta e debitamente fissata e all'autorità tributaria siano fornite le relative prove, conformemente alle prescrizioni di legge».

16. Sono state presentate osservazioni scritte dalla FBK, dai governi italiano e lituano nonché dalla Commissione europea. All'udienza del 4 dicembre 2014, la FBK, il governo lituano e la Commissione hanno presentato osservazioni orali.

## **Valutazione**

### *Osservazioni preliminari*

#### Fatti

17. Ritengo importante che la pronuncia della Corte sull'interpretazione dell'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA tenga conto della specifica situazione di fatto oggetto del procedimento principale. L'esposizione dei fatti contenuta nell'ordinanza di rinvio è stata integrata dalla FBK nelle sue osservazioni scritte e in udienza. Il governo lituano e la Commissione hanno anch'essi commentato i fatti. Ciò nonostante, non è stato possibile accertare con precisione i dettagli delle operazioni e i rapporti tra gli intermediari e i proprietari o gli armatori delle navi interessate, anche se, a mio giudizio, la mancanza di informazioni non è tale da impedire alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale.

18. Nondimeno, tutte le parti presenti all'udienza hanno convenuto che le modalità con cui le varie operazioni venivano svolte nella fattispecie riflettono una prassi internazionale comune. Pertanto, la pronuncia della Corte potrà avere rilevanza non solo nel procedimento principale, ma ovunque si applichi tale prassi nell'ambito dell'Unione. Tuttavia, è possibile che siffatta prassi non sia universale o che, nei dettagli, essa sia diversa da un porto all'altro degli Stati membri, cosicché la soluzione corretta nel caso di specie potrebbe non essere sempre quella corretta in altri casi.

19. In tale contesto, ritengo che quelli esposti in prosieguo siano gli aspetti salienti della fattispecie. Nessuno di essi sembra essere oggetto di contestazione.

20. La FBK acquista carburante al di fuori dell'Unione europea e lo conserva conformemente al regime del deposito doganale, secondo il quale la riscossione dell'IVA dovuta sulle importazioni viene sospesa fino a quando il carburante non possa essere immesso in libera pratica nell'Unione.

21. Quando una nave necessita di carburante, l'armatore contatta un intermediario, indicandogli la nave, la quantità (approssimativa) di carburante necessario e il porto (o eventualmente i porti) in cui la nave sarà ormeggiata e disponibile per il rifornimento. L'intermediario sceglie quindi un fornitore (in questo caso, la FBK) ed effettua un ordine di carburante da consegnare a bordo della nave.

22. Tale modo di procedere è giustificato dall'esigenza di semplificare le operazioni, da un lato, e di fornire garanzie a entrambe le parti, dall'altro. È possibile che gli armatori non abbiano contatti con i fornitori in ogni porto. I fornitori potrebbero essere restii a consegnare il carburante se non sono sicuri della solvibilità dell'armatore. Intermediari specializzati, che trattano regolarmente con entrambe le parti e che sono quindi in grado di impegnarsi a pagare il fornitore in quanto confidano nella solvibilità dell'armatore, forniscono un servizio utile accentrando le operazioni e assumendosi la responsabilità degli aspetti finanziari.

23. Nell'ordine effettuato dagli intermediari si specifica sia la qualità che la quantità di carburante da consegnare a una determinata nave, ma la quantità effettivamente consegnata può differire (sino al 10%, secondo la FBK) a seconda del livello dei serbatoi della nave al momento della consegna, delle condizioni meteorologiche e di altre eventuali variabili.

24. La FBK consegna il carburante ordinato caricandolo nei serbatoi della nave in questione,

prelevandolo dal deposito doganale mediante l'espletamento delle dovute formalità di riesportazione. Solo dopo la consegna del carburante la FBK è in condizione di fatturare all'intermediario, che è la sua unica controparte nella vendita, la quantità effettivamente consegnata. Sul presupposto che la vendita fosse esente ai sensi delle norme lituane di attuazione dell'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA, la FBK non ha applicato l'IVA alle fatture relative alle consegne di cui trattasi nel procedimento principale.

25. L'intermediario fattura il carburante all'armatore (9). È su questo aspetto – che naturalmente non riguarda la FBK – che la Corte dispone del minor numero di informazioni. Possono essere conclusi diversi accordi tra diversi intermediari e diversi armatori. Tuttavia, è evidente che, dopo aver acquistato il carburante dalla FBK, l'intermediario deve venderlo all'armatore e vorrà ricavare un profitto da tutta l'operazione. Egli potrebbe conseguire tale obiettivo, ad esempio, vendendo semplicemente il carburante a un prezzo più elevato o, altrimenti, vendendolo allo stesso prezzo ma aggiungendo un onere separato per i servizi, da esso stesso resi, di natura amministrativa, commerciale e finanziaria. Non si può quindi presumere, senza ulteriori informazioni, che gli intermediari agiscano sempre secondo uno schema particolare. Tuttavia, sembra pacifico che, nelle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale, essi agivano in nome proprio, acquistando il carburante dalla FBK e vendendolo all'armatore, e non semplicemente quali rappresentanti del secondo o quali intermediari che mettono in contatto le due parti.

26. Fonderò la mia analisi su tali elementi di fatto.

#### Giurisprudenza

27. La prima sentenza della Corte in questo settore e, apparentemente, quella che presenta maggiori analogie è la sentenza *Velker*, riguardante l'articolo 15, paragrafo 4, della sesta direttiva, che ha preceduto l'articolo 148, lettera a), della presente direttiva IVA. I fatti, in tale causa, erano essenzialmente i seguenti.

28. La *Forsythe* ha acquistato dalla *Velker* due partite di olio combustibile per uso navale, destinato alle sue navi adibite alla navigazione in alto mare; la *Velker* aveva acquistato in precedenza entrambe le partite dalla *Verhoeven*; la *Verhoeven* aveva acquistato, a sua volta, una di tali partite dalla *Olie Verwerking Amsterdam* (in prosieguo: l'«OVA»). All'atto della vendita della *Velker* alla *Forsythe*, le partite erano ancora in possesso, rispettivamente, della *Verhoeven* e dell'OVA. In seguito alla vendita della *Velker* alla *Forsythe*, le partite sono state consegnate dalla *Verhoeven* e dall'OVA alla *Forsythe*.

29. In tale catena di operazioni, l'OVA non applicava l'IVA alla sua vendita nei confronti della *Verhoeven*, la *Verhoeven* non l'applicava alle sue vendite alla *Velker*, e la *Velker* non l'applicava alle sue vendite alla *Forsythe*. Una questione, esaminata nel procedimento principale, consisteva nello stabilire se, qualora le vendite della *Velker* alla *Forsythe* fossero correttamente esentate dall'IVA ai sensi dell'allora articolo 15, paragrafo 4, della sesta direttiva, le precedenti vendite dell'OVA alla *Verhoeven* e della *Verhoeven* alla *Velker* beneficiassero anch'esse della medesima esenzione (10).

30. La Corte ha osservato che l'esenzione prevista da tale disposizione doveva essere interpretata in senso restrittivo e che si applicava al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare in quanto siffatte operazioni erano equiparate a operazioni all'esportazione. Pertanto, come l'esenzione di diritto prevista per le esportazioni «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». La Corte ha inoltre chiarito, in risposta all'affermazione secondo la quale l'estensione dell'esenzione a tutti gli stadi commerciali della cessione avrebbe consentito la semplificazione amministrativa, che, all'opposto, essa avrebbe richiesto agli Stati membri l'istituzione di meccanismi di controllo e di sorveglianza gravosi, inconciliabili con la «corretta e semplice applicazione» dell'esenzione (11).

31. Tali considerazioni sono state confermate nella sentenza *Elmeka*, riguardo ai servizi di trasporto di carburante per uso marittimo, forniti non direttamente agli armatori delle navi adibite alla navigazione in alto mare, ma a una società di bunkeraggio che riforniva tali armatori. Anche in tali circostanze, l'esenzione prevista dall'allora articolo 15, paragrafo 8, della sesta direttiva non ha potuto trovare applicazione (12).

32. Nella sentenza *A* non è stato seguito, tuttavia, lo stesso approccio. Tale causa aveva ad oggetto la cessione di un aeromobile, non direttamente a una compagnia di navigazione aerea «che [praticava] essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento» (13), bensì a una società che concedeva in locazione l'aeromobile a una tale compagnia. La Corte ha considerato che non applicare l'esenzione in siffatte circostanze avrebbe potuto ledere il principio della neutralità fiscale. Essa ha distinto tale fattispecie da quelle esaminate nelle sentenze *Velker* e *Elmeka* con la motivazione che, «(...) 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» (14).

33. Un altro aspetto della giurisprudenza della Corte, che reputo rilevante, riguarda la nozione di «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario», che costituisce una «cessione di beni» ai fini della direttiva IVA. Secondo una giurisprudenza consolidata, tale nozione «non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario»; e, in via di principio, «[s]petta (...) al giudice nazionale determinare, caso per caso, in relazione alla singola fattispecie, se venga trasferito il potere di disporre del bene in questione come proprietario» (15).

34. Nella sentenza *Auto Lease Holland*, la Corte ha fondato la sua decisione su fatti incontestati. Tale causa riguardava un contratto di leasing di un autoveicolo in cui il locatario poteva acquistare carburante, in nome e a spese del locatore (*Auto Lease*) mediante una carta di credito per il carburante intestata e addebitata al locatore, e anticipava ogni mese un dodicesimo dei costi annui previsti, con un conguaglio effettuato a fine anno in funzione del consumo effettivo, cui si aggiungeva un importo per la gestione del carburante. La Corte ha ritenuto che non sussistesse, ai fini dell'IVA, alcuna cessione di carburante dal locatore al locatario. Essa ha dichiarato: «(...) occorre esaminare se (...) le società petrolifere abbiano trasferito al locatore o al locatario di veicoli in leasing tale potere di disporre di fatto del carburante come un proprietario (...) È pacifico che il locatario del veicolo in leasing è autorizzato a disporre del carburante come se ne fosse il proprietario. Egli ottiene infatti il carburante direttamente nelle stazioni di servizio e l'Auto Lease non dispone mai del potere di decidere in che modo e per quali scopi debba essere utilizzato il carburante. (...) La tesi secondo cui il carburante sarebbe ceduto all'Auto Lease poiché il locatario del veicolo in leasing acquista il carburante in nome e per conto di quest'ultima, che anticipa il prezzo di tale bene, non può essere accolta. (...) [L]e cessioni sono state effettuate solo apparentemente a spese dell'Auto Lease. (...) [I]l consumo effettivo, stabilito alla fine dell'anno, deve essere coperto finanziariamente dal locatario del veicolo in leasing, il quale, di conseguenza,

soporta interamente i costi della cessione di carburante. (...) Pertanto, l'accordo relativo alla gestione di carburante non è un contratto di cessione di carburante, ma piuttosto un contratto di finanziamento dell'acquisto di esso. L'Auto Lease non acquista il carburante per rivenderlo in seguito al locatario del veicolo in leasing, ma quest'ultimo acquista il carburante, scegliendone liberamente la qualità e la quantità nonché il momento dell'acquisto. L'Auto Lease esercita in realtà funzioni di finanziatore nei confronti del locatario di un veicolo in leasing» (16).

35. A mio avviso, tale sentenza può fornire un'utile prospettiva da cui esaminare le circostanze del caso di specie rispetto a quelle della sentenza Velker.

*Interpretazione dell'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA alla luce della fattispecie di cui al procedimento principale e della giurisprudenza della Corte*

36. La fattispecie di cui al procedimento principale presenta analogie con quella oggetto della sentenza Velker. In entrambe le fattispecie, il carburante veniva fisicamente consegnato dal suo proprietario originario all'armatore, mentre il trasferimento del diritto di proprietà avveniva attraverso uno o più terzi.

37. Tuttavia, non sono convinta del fatto che tali analogie comportino necessariamente un identico trattamento ai fini IVA nelle due fattispecie. Sussistono anche aspetti su cui le cause divergono.

38. In particolare, ritengo significativo il fatto che, nella sentenza Velker, il diritto di proprietà sul carburante fosse trasferito prima della consegna all'armatore interessato, mentre, nel procedimento principale, sembra probabile che il diritto di proprietà potesse essere trasferito soltanto dopo l'avvenuta consegna del carburante, in quanto solo in quel momento si poteva determinare e fatturare la quantità consegnata (17).

39. Pertanto, risulta necessario considerare lo stadio in cui avviene il trasferimento del «potere di disporre [del carburante] come proprietario», in quanto, come emerge dalla giurisprudenza, tale stadio – decisivo ai fini dell'IVA – non coincide necessariamente con il trasferimento del diritto di proprietà.

40. Sarà quindi necessario, a mio avviso, che la Commissione per il contenzioso tributario accerti taluni fatti conclusivi, oltre a quelli già esposti alla Corte, prima di potersi pronunciare in via definitiva.

41. Se, ai sensi dei vari contratti che disciplinano le operazioni e del diritto applicabile a tali contratti (questioni che possono variare da un'operazione all'altra e che possono essere di non facile accertamento), le parti (diverse dagli armatori interessati) alle quali e tra le quali è avvenuto il trasferimento del diritto di proprietà sul carburante venivano autorizzate e/o continuavano ad essere autorizzate, sia in fatto che in diritto, a disporre effettivamente di tale carburante come proprietarie quando quest'ultimo era già stato immesso nei serbatoi delle navi, in tal caso la fattispecie, sotto il profilo dell'IVA, è del tutto analoga a quella della sentenza Velker (18). Se così fosse, il fatto che, nella causa Velker, il carburante rimanesse in possesso di una parte diversa dall'armatore, mentre, nella fattispecie, esso è già stato trasferito nei serbatoi delle navi, mi sembra irrilevante.

42. Tuttavia, occorre prestare particolare attenzione all'identità della parte o delle parti autorizzate a disporre effettivamente del carburante allo stesso modo del proprietario. Dopo che il carburante è stato immesso nei serbatoi di una nave adibita alla navigazione in alto mare, è estremamente difficile intendere il fatto di «disporre di» tale carburante diversamente dal suo consumo da parte della nave interessata (e quindi da parte del suo armatore) al fine di soddisfare

il suo fabbisogno energetico. Ogni diverso atto di disposizione effettiva da parte del legittimo proprietario del carburante, diverso dall'armatore, sembrerebbe richiedere un intervento fisico non praticabile (19). È improbabile, in concreto, che il carburante non sia consumato per il fabbisogno della nave, e sembra poco plausibile che l'intermediario, durante il periodo in cui può essere il legittimo proprietario, intenda assumersi le responsabilità connesse alla proprietà (ad esempio, sotto forma di costi di stoccaggio e di assicurazione) per poterne disporre in altro modo. Per contro, nella sentenza *Velker*, risulta chiaramente che, sino alla vendita alla Forsythe, la *Velker* era in condizione, sia in fatto che in diritto, di disporre delle partite in possesso della *Verhoeven* e dell'OVA nei confronti di qualsiasi altra parte con la quale intendesse concludere contratti.

43. In tali circostanze, ritengo che, in sede di esame del «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario», di cui all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, sia da privilegiare la seguente analisi.

44. Sino a conclusione di tutti gli aspetti della vendita, e fatte salve le condizioni contrattuali effettivamente previste, il fornitore (nella fattispecie, in successione, la FBK e l'intermediario o gli intermediari) gode del diritto di proprietà e, naturalmente, del diritto di chiedere il pagamento del carburante (che implica, eventualmente, a seconda delle circostanze e del diritto applicabile, un privilegio marittimo sulla nave) (20). Tuttavia, dal momento dell'immissione nei serbatoi della nave, l'armatore è di fatto in grado di disporre del carburante come se ne fosse il proprietario ed è in quel momento che, ai fini dell'IVA, la cessione dei beni ha luogo e deve essere assoggettata all'imposta o esentata a seconda delle circostanze.

45. Il fatto che la cessione comporti due o più trasferimenti di proprietà non incide su tale assoggettamento all'imposta o su tale esenzione. Ciò che rileva è che sussista un unico «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario» ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, come interpretato nella giurisprudenza, e che tale trasferimento costituisca un'unica cessione di beni. Siffatta tesi non è in contrasto con gli obiettivi dell'articolo 148. In tale contesto, il «potere di disporre di» un bene deve essere interpretato nel senso che si riferisce al diritto di una persona di utilizzare, consumare tale bene e/o goderne in altro modo, indipendentemente dal fatto che tale diritto sia o meno soggetto ad ulteriori obblighi contrattuali, in particolare l'obbligo di pagare per il bene in questione.

46. Tale approccio mi sembra non solo conforme al testo della direttiva IVA come interpretato nella giurisprudenza (esso segue la definizione di «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario» contenuta nella giurisprudenza *Safe* e non è in contrasto, per i fatti di causa divergenti, con la giurisprudenza *Velker*), ma anche tale da favorire la «corretta e semplice applicazione» dell'esenzione che (sebbene si riferisca formalmente alle condizioni che devono essere stabilite dagli Stati membri piuttosto che a quelle stabilite nella stessa direttiva) costituisce uno degli obiettivi fissati all'articolo 131 della direttiva IVA. Come ha sottolineato la FBK, il processo di riscossione dell'IVA dai soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e, successivamente, di rimborso della stessa a tali soggetti è laborioso e privo di ogni utilità nel caso in cui il carburante sia stato immesso nei serbatoi delle navi adibite alla navigazione in alto mare e non possa essere utilizzato, in concreto, in modo diverso da quello per il quale è prevista l'esenzione. Siffatte considerazioni sono inoltre conformi a quelle espresse dalla Corte nella sentenza *A.*; e la sentenza *Auto Lease Holland*, sebbene le circostanze di tale caso di specie non siano identiche, è orientata nella stessa direzione.

47. Tuttavia, altre considerazioni a favore di una diversa tesi sono state formulate, in particolare, dal governo lituano e dalla Commissione, ed è necessario esaminare quelle, tra di esse, che appaiono significative.

### *Considerazioni formulate a favore di una diversa analisi*

48. In primo luogo, si sostiene che, conformemente a una giurisprudenza costante, il principio della neutralità fiscale significa che gli operatori economici che effettuano le stesse operazioni non possono essere trattati in modo diverso quanto alla riscossione dell'IVA e, alla luce di ciò, le esenzioni devono essere interpretate in senso restrittivo in quanto costituiscono eccezioni al principio generale secondo il quale l'IVA deve essere riscossa su ogni cessione di beni o prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo; tuttavia, il requisito dell'interpretazione restrittiva non va inteso nel senso che i termini utilizzati per definire le esenzioni debbano essere interpretati in modo da privare queste ultime dei loro effetti (21). Pertanto, in tale prospettiva, l'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA dovrebbe essere interpretato in senso restrittivo, ossia limitato all'operazione finale della catena – che, come sottolineano sia la Commissione che il governo lituano, costituisce lo stadio in cui il carburante viene «esportato».

49. Non ritengo che tale tesi e l'analisi da me proposta nei paragrafi precedenti siano realmente in contrasto.

50. Quando, come nella sentenza *Velker*, vengono effettuate cessioni successive, poiché ogni successivo legittimo proprietario ha il potere di disporre pienamente del carburante in tale veste, sia giuridicamente che fisicamente, *prima* che sia raggiunta la fase dell'operazione equiparata all'esportazione (22), concordo pienamente sul fatto che, secondo un'interpretazione restrittiva – e, difatti, secondo qualsiasi interpretazione razionale –, solo in tale fase è possibile applicare l'esenzione di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA. Per contro, quando il potere di disporre effettivamente del carburante come proprietario, o allo stesso modo del proprietario, viene trasferito una sola volta, nel punto della catena di operazioni equiparato a un'esportazione, e quando un'operazione giuridica intermedia o successiva implica, in effetti, soltanto il trasferimento di una richiesta di pagamento nei confronti dell'armatore, un'interpretazione secondo la quale la consegna del carburante comprende anche siffatte operazioni giuridiche intermedie o successive è, in realtà, altrettanto restrittiva. Né siffatta interpretazione è contraria al principio della neutralità fiscale, dato che gli intermediari, nella fattispecie, tra la FBK e l'armatore non sono coinvolti in operazioni identiche a quelle effettuate dall'OVA e dalla Verhoeven nella sentenza *Velker*. Le seconde vendevano in un mercato in cui la destinazione finale del carburante non era ancora determinata e avrebbe potuto essere diversa; le prime sono coinvolte in un'operazione riguardante un interesse al carburante la cui destinazione finale è già stata determinata.

51. In secondo luogo, il governo lituano fa riferimento agli orientamenti del Comitato IVA del 1° luglio 2011, in cui tale Comitato, «quasi all'unanimità», ha riconosciuto che l'esenzione di cui all'articolo 148, lettera c), della direttiva IVA debba applicarsi esclusivamente a servizi di riparazione forniti direttamente all'armatore e non possa essere estesa a servizi collegati forniti in uno stadio commerciale anteriore, in particolare da subappaltatori. (23) In udienza, lo stesso governo ha fatto anche riferimento agli orientamenti del 24-25 febbraio 2014 in cui, basandosi sulla sentenza A., il Comitato IVA ha riconosciuto, ancora una volta «quasi all'unanimità», tra l'altro, che la stessa esenzione non debba, in nessun caso, applicarsi a cessioni effettuate in uno stadio commerciale anteriore rispetto alla cessione effettuata nei confronti di un soggetto passivo che acquista una nave al fine di concederla immediatamente in locazione (24).

52. Occorre ricordare che tali orientamenti sono «solamente pareri di un comitato consultivo. Essi non costituiscono un'interpretazione ufficiale del diritto dell'Unione e non hanno necessariamente il consenso della Commissione europea. Essi non vincolano la Commissione europea o gli Stati membri che sono liberi di non osservarli». Infatti, la loro riproduzione «è soggetta alla menzione della presente riserva» (25).

53. Tuttavia, anche qualora gli orientamenti debbano essere presi in considerazione, ritengo rilevanti due punti. I primi orientamenti cui viene fatto espresso riferimento riguardano, in particolare, la fornitura di servizi di riparazione da parte di subappaltatori anziché le cessioni di beni (nel presente giudizio, il carburante). Nei secondi orientamenti, si prosegue affermando che, quando i beni finalizzati al rifornimento e al vettovagliamento sono ceduti direttamente al soggetto passivo, che adibisce una nave ad attività commerciali in alto mare, si deve applicare l'esenzione di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA, a prescindere da qualsiasi uso della nave condiviso con altri utilizzatori che non ne fanno uso esclusivamente per le loro attività commerciali (26). Sebbene tale punto si riferisca specificamente all'uso condiviso della nave anziché al luogo di un'operazione nella catena commerciale, il riferimento ai beni «forniti direttamente al soggetto passivo che adibisce la nave ad attività commerciali in alto mare» mi sembra indicativo della presunzione che sia la *cessione diretta all'armatore* a determinare l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 148, lettera a).

54. Pertanto, non rinvento negli orientamenti del Comitato IVA alcun elemento che possa rimettere in discussione l'opinione da me espressa al precedente paragrafo 44.

55. In terzo luogo, dall'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA (27), interpretato, in particolare, alla luce degli articoli 28 (28) e 311, paragrafo 5 (29), della medesima direttiva e della giurisprudenza della Corte (30), la Commissione conclude che si deve ritenere che gli intermediari, nella fattispecie, abbiano dapprima acquistato il carburante in questione e, successivamente, lo abbiano consegnato all'armatore, in due operazioni separate, di cui soltanto la seconda soddisfa i requisiti per beneficiare dell'esenzione prevista all'articolo 148, lettera a).

56. Sebbene comprenda il ragionamento sotteso a tale posizione, ritengo che essa sia già stata ampiamente trattata nella mia interpretazione dell'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA. Tale interpretazione è basata sulla necessità di stabilire quanti siano stati i trasferimenti del «potere di disporre di un bene materiale come proprietario» ai fini dell'IVA, che possono o non possono essere, a seconda delle circostanze, pari al numero di trasferimenti del diritto di proprietà su tale bene. Le circostanze del procedimento principale, in cui il carburante viene immesso direttamente nei serbatoi di una nave adibita alla navigazione in alto mare e può essere successivamente (salvo verifica da parte del giudice nazionale) nella disponibilità del solo armatore di detta nave, non sono necessariamente analoghe a quelle di una prestazione di servizi che comporti la partecipazione di un intermediario o a quelle di un commerciante di beni d'occasione, oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione.

57. Occorre tuttavia sottolineare nuovamente che, quando si applica l'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA conformemente all'interpretazione da me proposta, il giudice nazionale deve determinare accuratamente le circostanze effettive delle operazioni interessate e che non necessariamente ogni operazione relativa ad una cessione di carburante, cui partecipino uno o più intermediari, deve essere esentata dall'IVA ai sensi di tale disposizione.

## **Conclusione**

58. Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, ritengo che la Corte debba rispondere alla questione sollevata dalla Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s nei

seguenti termini:

Quando, nelle circostanze definite all'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, viene dimostrato che un venditore cede beni per il rifornimento e il vettovagliamento di una nave a) direttamente all'armatore della nave in modo tale che b) quest'ultimo acquisti immediatamente e incondizionatamente, e il venditore perda contestualmente, il potere di disporre di tali beni come proprietario, e c) nessun altro soggetto acquisti o perda siffatto potere sui medesimi beni, l'operazione con la quale il venditore trasferisce tale potere, l'operazione con la quale l'armatore acquista il medesimo potere e qualsiasi operazione intermedia con la quale i terzi possono acquistare e trasferire diritti che non includono il potere di disporre dei beni come proprietari devono essere esentate dall'IVA.

In altre circostanze, solo l'operazione mediante la quale l'armatore acquista il potere di disporre dei beni come proprietario deve essere esentata dall'IVA ai sensi di tale disposizione.

In tutti i casi, spetta al giudice nazionale competente determinare, alla luce dei fatti rilevanti, chi acquista, e in quale stadio, il potere di disporre effettivamente dei beni come se ne fosse il proprietario, determinazione che non dipende esclusivamente dal trasferimento del diritto di proprietà sui beni secondo il diritto applicabile.

1 – Lingua originale: l'inglese.

2 – Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

3 – La Commissione per il contenzioso tributario è stata considerata dalla Corte una «giurisdizione» ai sensi dell'articolo 267 TFUE; v. sentenza Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punti da 34 a 40).

4 – V. anche infra, paragrafi 55 e segg.

5 – 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).

6 – Sentenza Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262; in prosieguo: la «sentenza Velker», punti 22 e 24); v. anche sentenza Elmeka (da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563; in prosieguo: la «sentenza Elmeka», punto 23).

7 – V., ad esempio, sentenze Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534), e A. (C-33/11, EU:C:2012:482; in prosieguo: la «sentenza A.»).

8 – In particolare, punti da 51 a 56.

9 – È stato suggerito che può esistere una catena di vari intermediari tra la FBK e l'armatore. Anche in tal caso, il trattamento dell'IVA applicata alle operazioni deve essere lo stesso, a prescindere dal numero di intermediari coinvolti. Ciò di cui si discute è se l'esenzione si applichi solo all'ultima operazione della serie oppure alla serie nel suo complesso.

- 10 – Un'altra questione consisteva nello stabilire se le vendite alla Forsythe fossero, in realtà, correttamente esentate, dato che la Forsythe conservava il carburante a terra prima di caricarlo a bordo delle navi cui era destinato. La Corte ha ritenuto che, in tali circostanze, l'esenzione fosse correttamente applicata, ma tale punto non rileva nella fattispecie.
- 11 – Sentenza Velker, punti da 20 a 24.
- 12 – Attualmente articolo 148, lettera d), della direttiva IVA; v. sentenza Elmeka, punti da 17 a 25.
- 13 – Articolo 15, paragrafo 6, della sesta direttiva, attualmente articolo 148, lettera f), della direttiva IVA.
- 14 – Sentenza A, in particolare punti da 41 a 57.
- 15 – Sentenza Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61; in prosieguo: la «sentenza Safe», punti 7 e 13); v., più di recente, sentenza Evita?K (C-78/12, EU:C:2013:486, punti 33 e 34 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 16 – Sentenza Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73; in prosieguo: la «sentenza Auto Lease Holland», in particolare punti da 33 a 36).
- 17 – Vedi supra, paragrafi 23 e 24. La fattispecie in esame presenta analogie con quella oggetto della sentenza Auto Lease Holland in quanto, fino a quando la consegna non viene completata e fatturata, la parte che effettua inizialmente il pagamento per tale consegna ha solo un'idea approssimativa della quantità di carburante necessaria.
- 18 – Vedi supra, paragrafi 28 e 29.
- 19 – Pertanto, sembra poco plausibile supporre che (in senso favorevole agli interessati) il carburante, una volta caricato nella nave A, sia poi scaricato nuovamente per essere fornito alla nave B prima che la nave A salpi, il tutto senza che le autorità portuali o doganali se ne accorgano.
- 20 – V., ad esempio, clausola 10 dello Standard Bunker Contract del BIMCO (Consiglio marittimo internazionale e baltico) e «Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties» del BIMCO (<https://www.bimco.org>). Sui privilegi marittimi in generale, v., ad esempio, Baatz, *Maritime Law*, Routledge 2014 (3a ed.), pagg. 490-491.
- 21 – V., ad esempio, sentenza Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, punti 21 e 22 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 22 – Va ricordato che la ragione dell'esenzione è proprio che l'operazione è equiparata a un'esportazione (v. sentenza Velker, punto 21).
- 23 – Orientamenti risultanti dalla 93a riunione del 1° luglio 2011 Documento E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.
- 24 – Orientamenti risultanti dalla 100a riunione del 24-25 febbraio 2014 Documento D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, punto 1.
- 25 – La riserva e la condizione sono riprodotte su ogni pagina degli orientamenti.

26 – Punto 3 degli orientamenti.

27 – V. supra, paragrafo 3.

28 – «Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale».

29 – «“[S]oggetto passivo?rivenditore”, il soggetto passivo che, nell’ambito della sua attività economica, acquista o utilizza ai fini della sua impresa o importa per rivenderli beni d’occasione, oggetti d’arte, d’antiquariato o da collezione, sia che agisca in proprio sia per conto terzi in virtù di un contratto di commissione per l’acquisto o per la vendita».

30 – Sentenza Henfling e a. (C?464/10, EU:C:2011:489, punti da 34 a 36): secondo «la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente (...), (...) il commissionario (...) si ritiene avere, in un primo tempo, ricevuto i servizi in questione dall’operatore per conto del quale agisce (...) prima di fornire, in un secondo tempo, personalmente tali servizi ad un cliente». Dato che l’articolo in questione «è formulato in termini generali, senza contenere restrizioni quanto al suo ambito di applicazione o alla sua portata, [tale] finzione (...) riguarda altresì l’applicazione delle esenzioni dall’IVA (...)».