

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

YVES BOT

presentate il 7 dicembre 2016 (1)

Causa C-33/16

A Oy

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema, Finlandia)]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 148, lettera d) – Prestazioni di servizi – Nozione – Esenzione – Prestazioni di servizi direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi adibite alla navigazione d'alto mare e del loro carico – Prestazioni di carico e scarico effettuate da subappaltatori per conto di intermediari»

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2).
2. Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia sorta fra la A Oy (3) e la Keskusverolautakunta (Commissione fiscale centrale, Finlandia), in merito ad un parere preliminare in materia fiscale nel quale quest'ultima ha considerato che i servizi di carico e scarico su una nave o partire da una nave, realizzati da un subappaltatore che li fattura all'impresa contraente e non direttamente all'armatore, non possono beneficiare dell'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA.
3. Nelle presenti conclusioni farò valere che la nozione di prestazioni di servizi direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi di cui all'articolo 148, lettera a), di tale direttiva o del loro carico comprende i servizi di carico e scarico a bordo della nave o a partire dalla medesima.
4. Sosterrò, inoltre, che l'esenzione prevista dall'articolo 148, lettera d), di detta direttiva comprende i servizi di carico e scarico a bordo della nave o a partire dalla medesima, allorché tali servizi vengono forniti da un subappaltatore che opera per conto di un operatore economico, il quale è esso stesso vincolato non all'armatore, bensì ad uno spedizioniere, trasportatore o commissionario di trasporto, o al detentore del carico di cui trattasi.

I – Contesto normativo

A – *Diritto dell'Unione*

5. L'articolo 148, lettere a), c) e d), della direttiva IVA dispone 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 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;

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;»

6. Tale articolo 148, lettera a), c) e d), corrisponde all'articolo 15, punto 4, lettere a) e b), nonché ai punti 5 e 8 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 (4), che esso ha sostituito.

B – *Diritto finlandese*

7. L'articolo 71, paragrafo 3, dell'Arvonlisäverolaki 1501/1993 (legge n. 1501/1993, relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 30 dicembre 1993 (5), nella sua versione applicabile alla data dei fatti di cui al procedimento principale, prevede quanto segue:

«L'imposta non viene riscossa sulle vendite seguenti:

(...)

3) la vendita alle persone di servizi su una nave o un aereo che prende parte al trasporto internazionale in occasione dei loro trasferimenti all'estero, nonché la vendita di servizi per i bisogni diretti di una siffatta nave o del suo carico».

II – **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

8. A, controllata della società B Oy, esercita le proprie attività in due porti, nei quali essa eroga servizi di carico e scarico, di stiva, di agenzia nautica e di spedizione.

9. Fra le prestazioni fornite da A figurano servizi di carico e scarico di navi adibite alla navigazione d'alto mare e che assicurano l'esercizio di un'attività commerciale. Tali servizi vengono effettuati da un subappaltatore che li fattura ad A, che li riaddebita al suo committente, il quale, a seconda dei casi, può essere B Oy, il detentore delle merci, il caricatore, l'impresa di spedizioni o l'armatore. Le informazioni dettagliate concernenti la nave e il carico di cui trattasi vengono trasmesse al subappaltatore e vengono menzionate sia sulla fattura ricevuta da quest'ultimo sia sulla fattura emessa da A.

10. Dopo che A aveva presentato un'istanza di interpello al fine di sapere se, in applicazione dell'articolo 71, paragrafo 3, dell'AVL, le operazioni di carico e scarico effettuate in subappalto per conto dei suoi clienti potessero essere esentate dall'IVA, la Keskusverolautakunta (Commissione fiscale centrale), con decisione del 1° ottobre 2014, ha ritenuto che i servizi di carico e scarico non dovessero essere considerati servizi esenti dall'IVA ai sensi dell'articolo 71, paragrafo 3, dell'AVL, il quale traspone l'articolo 148, lettere a), c) e d), della direttiva IVA, dal momento che, secondo la giurisprudenza della Corte, i servizi erogati per le navi operanti nel trasporto internazionale o per il loro carico possono essere esentati dall'IVA solo ove intervengano nello stadio commerciale finale, e che, nell'ipotesi contemplata nella domanda, i servizi di carico e scarico sono forniti in uno stadio anteriore a quello della loro commercializzazione finale.

11. A seguito del ricorso proposto da A avverso tale decisione dinanzi al Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema, Finlandia), tale giudice ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 148, lettera d), della [direttiva IVA] debba essere interpretato nel senso che il carico e lo scarico di una nave costituiscono prestazioni di servizi direttamente destinate a sopperire ai bisogni del carico delle navi di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva in parola.

2) Se l'articolo 148, lettera d), della [direttiva IVA] – tenuto conto del punto 24 della sentenza [del 14 settembre 2006, Elmeke (6)], in base al quale l'esenzione prevista nella disposizione in parola non poteva essere estesa a prestazioni effettuate in uno stadio commerciale anteriore – debba essere interpretato nel senso che esso si applica anche alla prestazione di servizi qui controversa, nell'ambito della quale il servizio erogato al primo stadio di fatturazione da un subappaltatore della società A comprende un servizio sostanzialmente destinato in via diretta al carico, che la società A riaddebita all'impresa di spedizioni o di trasporto.

3) Se l'articolo 148, lettera d), della [direttiva IVA] – tenuto conto del punto 24 della sentenza [del 14 settembre 2006, Elmeke (7)], secondo cui l'esenzione prevista nella disposizione in parola si applicava unicamente alle prestazioni di servizi fornite all'armatore – debba essere interpretato nel senso che l'esenzione ivi prevista non può trovare applicazione quando la prestazione è resa al detentore del carico, ad esempio all'esportatore o all'importatore del bene di cui trattasi».

III – Valutazione

A – Osservazioni preliminari

12. In via preliminare, occorre ricordare che la Corte applica all'interpretazione delle esenzioni dall'IVA previste all'articolo 148 della direttiva IVA i seguenti principi.

13. In primo luogo, tali esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione che, conseguentemente, devono essere oggetto di un'interpretazione ed applicazione uniformi in tutta l'Unione (8).

14. In secondo luogo, tali esenzioni devono essere situate nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato dalla direttiva IVA (9). Orbene, tale sistema poggia in particolare su due principi: da un lato, il principio secondo il quale l'IVA viene riscossa su ogni prestazione di servizi e su ogni cessione di beni effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo (10) e, dall'altro, il principio di neutralità fiscale, il quale osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA (11).

15. In terzo luogo, i termini impiegati per designare le esenzioni di cui all'articolo 148 della direttiva IVA devono essere interpretati restrittivamente in quanto tali esenzioni costituiscono deroghe al principio secondo cui l'IVA è riscossa su ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, siffatta regola d'interpretazione non significa che i termini utilizzati per definire dette esenzioni debbano essere interpretati in un modo che priverebbe queste ultime dei loro effetti (12).

16. È alla luce di tali criteri di interpretazione che occorre rispondere alla domanda di pronuncia pregiudiziale sollevata dal Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema).

B – *Sulla prima questione pregiudiziale*

17. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la nozione di prestazioni di servizi direttamente destinate a sopperire ai bisogni del carico delle navi comprenda i servizi di carico o scarico di una nave.

18. Tale questione, che tutte le parti che hanno presentato osservazioni dinanzi alla Corte sono concordi nel risolvere affermativamente, non mi sembra sollevare particolari difficoltà.

19. È sufficiente rilevare che l'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA non elenca in maniera esaustiva i servizi esenti, bensì ne fornisce una definizione generale che poggia su un criterio inerente all'obiettivo perseguito, consistente nel sopperire ai bisogni immediati delle navi e del loro carico. Secondo la Corte, le prestazioni esenti sono «quelle che hanno una relazione diretta con i bisogni delle navi e del loro carico, cioè le prestazioni necessarie per lo sfruttamento di tali navi» (13).

20. Orbene, così come le attività di pilotaggio, di rimorchio o di ormeggio di una nave costituiscono l'archetipo delle prestazioni effettuate per i bisogni immediati delle imbarcazioni, la natura delle attività di carico o di scarico di una nave è indubbiamente tipica di prestazioni destinate a sopperire ai bisogni del carico.

21. In realtà, l'esitazione generata dal testo dell'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA verte non tanto sull'inclusione delle attività di carico o di scarico di una nave nella nozione di prestazione di servizi direttamente destinate a sopperire ai bisogni del carico quanto sul modo di intendere il requisito che impone che le attività siano «direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi (...) e del loro carico» (14).

22. A tal riguardo, occorre rilevare che le versioni linguistiche dell'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA differiscono in relazione alla congiunzione coordinativa impiegata per separare le parole «navi di cui alla lettera a)» e le parole «del loro carico». Infatti, se, nelle versioni tedesca, greca, spagnola, francese e italiana, segnatamente, tale disposizione enuncia che sono esenti le «prestazioni di servizi (...) direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi di cui alla lettera a) e del loro carico», nelle versioni nelle lingue bulgara, greca, rumena, finlandese e inglese, segnatamente, la stessa disposizione prevede l'esenzione delle «prestazioni di servizi (...)

direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi di cui alla lettera a) o del loro carico» (15). Tale differenza di formulazione fa sorgere un dubbio sulla questione se l'esenzione dall'IVA riguardi unicamente le prestazioni di servizi idonee a sopperire cumulativamente ai bisogni delle navi e del loro carico oppure interessi tutte le prestazioni di servizi che soddisfano i bisogni immediati delle navi, nonché tutte quelle che sopperiscono ai bisogni del loro carico.

23. Secondo una costante giurisprudenza, poiché le disposizioni del diritto dell'Unione devono essere interpretate ed applicate in modo uniforme, alla luce delle versioni stabilite in tutte le lingue dell'Unione, la formulazione utilizzata in una delle versioni linguistiche di una disposizione del diritto dell'Unione non può servire quale unico fondamento per l'interpretazione di questa disposizione, né può vedersi attribuito valore prioritario rispetto alle altre versioni linguistiche. In caso di difformità tra le diverse versioni linguistiche di un testo del diritto dell'Unione, la disposizione di cui trattasi dev'essere interpretata in funzione dell'economia generale e della finalità della normativa di cui essa fa parte (16).

24. Nella specie, è giocoforza constatare che un'interpretazione che limiti l'esenzione prevista all'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA ai soli servizi comuni alle navi e ai carichi ridurrebbe considerevolmente la portata di tale esenzione, escludendo le operazioni più caratteristiche realizzate nelle cinte portuarie per le navi di cui alla lettera a) di tale articolo.

25. In tal senso, l'attività di pilotaggio e di rimorchio, che potrebbe essere considerata effettuata per sopperire direttamente soltanto ai bisogni della nave, soddisfacendo solo indirettamente i bisogni del carico, verrebbe esclusa dall'esenzione, mentre l'attività di imbarco di tale carico sulla nave potrebbe essere parimenti esclusa, con il pretesto che essa andrebbe a diretto vantaggio unicamente di questo solo carico, e soltanto indirettamente della nave.

26. In definitiva, in tale concezione, si potrebbe ritenere che solo attività come i servizi di vigilanza e di sorveglianza effettuati a bordo della nave sopperiscano direttamente, in via cumulativa e simultanea, ai bisogni della nave e del suo carico.

27. Per di più, tale interpretazione non è neanche conforme all'obiettivo dell'articolo 148 della direttiva IVA, consistente nel favorire il trasporto aereo e marittimo internazionale di merci e passeggeri, procurando alle imprese operanti in tale settore un beneficio finanziario consistente in una dispensa dal prefinanziamento dell'IVA. Al fine di conseguire tale obiettivo, l'esenzione, applicabile a tutte le operazioni di rifornimento e vettovagliamento delle navi marittime, deve parimenti applicarsi a tutte le prestazioni di servizi direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle medesime o del loro carico.

28. Per questi motivi, propongo alla Corte di risolvere la prima questione nel senso che l'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la nozione di prestazioni di servizi direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi di cui alla lettera a) di tale articolo o del loro carico comprende i servizi di carico e scarico a bordo della nave o a partire dalla medesima.

C – Sulla seconda e sulla terza questione pregiudiziale

29. Con la seconda e con la terza questione, che devono essere esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che rientrano nell'esenzione prevista da tale disposizione i servizi di carico e scarico a bordo della nave o a partire dalla medesima, allorché tali servizi vengono forniti da un subappaltatore che agisce per conto di un operatore economico, il quale, da parte sua, è vincolato non all'armatore bensì ad uno spedizioniere, un trasportatore o un commissionario di trasporto, oppure al detentore del carico di cui trattasi.

30. Poiché la disposizione oggetto della questione pregiudiziale è redatta negli stessi termini dell'articolo 15, punto 8, della sesta direttiva, abrogata e sostituita dalla direttiva IVA, la giurisprudenza relativa all'interpretazione di tale articolo deve essere considerata rilevante ai fini dell'interpretazione dell'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA.

31. La giurisprudenza della Corte è fissata dalle sentenze del 26 giugno 1990, *Velker International Oil Company* (17), del 14 settembre 2006, *Elmeka* (18), e del 3 settembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (19).

32. La sentenza del 26 giugno 1990, *Velker International Oil Company* (20), riguarda l'interpretazione dell'articolo 15, punto 4, della sesta direttiva, relativo alle operazioni di rifornimento delle navi. La società *Velker International Oil Company Ltd NV* di Rotterdam (21), la quale aveva acquistato due partite di gasolio, le aveva rivendute alla società *Forsythe International BV* dell'Aia (22), che le aveva fatte consegnare in cisterne prese in locazione in precedenza e in seguito caricate su navi d'alto mare non gestite dalla medesima. La questione sollevata dal giudice del rinvio era se le cessioni di gasolio effettuate dalla *Velker* alla *Forsythe* potessero o meno fruire dell'esenzione dall'IVA. Più specificamente, si chiedeva se la nozione di «cessioni di merci destinate al rifornimento di navi» poteva riguardare non solo le cessioni di merci a bordo, direttamente destinate al rifornimento e seguite dall'esportazione, ma anche le cessioni effettuate in stadi commerciali anteriori.

33. La Corte ha risposto che «possono essere considerate cessioni di beni destinati al rifornimento di navi solo le cessioni effettuate nei confronti dell'armatore che utilizzerà tali beni per il rifornimento», fondandosi su due considerazioni: l'equiparazione delle operazioni di rifornimento di navi ad operazioni all'esportazione e le costrizioni che l'estensione dell'esenzione agli stadi anteriori alla cessione finale dei beni comporterebbe.

34. Da un lato, secondo la Corte, «[c]ome, nel caso di operazioni all'esportazione, l'esenzione di diritto di cui all'[articolo 15, punto 1] si applica esclusivamente alle cessioni finali di merci esportate dal venditore o per suo conto, così l'esenzione di cui all'[articolo 15, punto 4] si può applicare unicamente alle cessioni di merci all'armatore che utilizzerà queste ultime per il rifornimento e non può essere pertanto estesa alle cessioni di tali merci effettuate in uno stadio commerciale anteriore» (23).

35. Dall'altro, la Corte ha rilevato che «l'estensione dell'esenzione agli stadi che precedono la cessione finale delle merci all'armatore richiederebbe che gli Stati [membri] organizzassero meccanismi di controllo e di sorveglianza per assicurare che le merci cedute in esenzione fiscale raggiungano la loro ultima destinazione» e che «questi meccanismi si tradurrebbero, per gli Stati [membri] e per gli operatori interessati, in costrizioni inconciliabili con la "corretta e semplice applicazione delle esenzioni" di cui alla prima frase dell'art[icolo] 15 della sesta direttiva» (24).

36. La sentenza del 14 settembre 2006, *Elmeka* (25), applica la soluzione così accolta in relazione all'esenzione delle cessioni di beni destinati al rifornimento delle navi all'esenzione prevista all'articolo 15, punto 8, della sesta direttiva per le prestazioni di servizi. La causa

principale verteva su operazioni di trasporto di carburante effettuate dalla società Elmeka NE, avente come oggetto sociale l'utilizzo di una nave cisterna, per conto della società commerciale di prodotti petroliferi Oceanix International Bunkering SA, la quale provvedeva alla cessione dei beni agli armatori delle navi interessate.

37. La Corte ha considerato che, «per garantire un'applicazione coerente della sesta direttiva nel suo insieme», l'esenzione prevista all'articolo 15, punto 8 di tale direttiva «si applica unicamente alle prestazioni di servizi direttamente fornite all'armatore e non può pertanto essere estesa a quelle effettuate in uno stadio commerciale anteriore» (26). Essa ha giustificato la sua soluzione trasponendo all'esenzione delle prestazioni di servizi ai sensi di tale disposizione i motivi enunciati ai punti 22 e 24 della sentenza *Velker International Oil Company* (27) in relazione alle operazioni di rifornimento di navi menzionate all'articolo 15, punto 4, della sesta direttiva.

38. La sentenza del 3 settembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (28), non rimette in discussione il principio secondo il quale l'esenzione non può essere estesa a cessioni di beni o a prestazioni di servizi effettuate in stadi commerciali anteriori, anche se, per ragioni legate all'analisi della nozione di cessione di beni effettuata nei confronti di una persona ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, essa ammette che l'esenzione possa applicarsi nelle circostanze particolari che caratterizzano il procedimento principale, in cui una società cedeva carburante a navi di alto mare contrattando non con gli armatori, bensì con intermediari che agivano in nome proprio.

39. Alla luce del fatto che la società caricava essa stessa il carburante direttamente nei serbatoi delle navi alle quali esso era destinato, e che solo in seguito al caricamento poteva essere determinato il quantitativo esatto del carburante in tal modo fornito, la Corte ha ritenuto che, sebbene, secondo le forme previste dal diritto nazionale applicabile, la proprietà del carburante fosse stata trasferita agli intermediari, in nessun momento essi erano stati in condizione di disporre dei quantitativi forniti, poiché il potere di disporre era appartenuto agli armatori sin dal caricamento del carburante nei serbatoi, in quanto si presumeva normalmente che tali armatori, a partire da tale data, fossero autorizzati a disporre, di fatto, come se ne fossero i proprietari (29).

40. La Corte ne ha dedotto che le cessioni di cui al procedimento principale non potevano essere qualificate come cessioni effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, ma si sarebbe dovuto considerare che costituissero cessioni effettuate direttamente nei confronti di armatori che, a tale titolo, potevano beneficiare dell'esenzione di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA (30). La soluzione così accolta dalla Corte equivale pertanto ad ammettere che cessioni di carburante siano esenti da IVA sebbene esse siano fatturate non direttamente agli armatori, bensì ad intermediari.

41. Condivido l'opinione del giudice del rinvio, il quale ritiene che la giurisprudenza non fornisca una risposta chiara alla questione se l'esenzione si applichi ai servizi di carico e scarico a bordo della nave o a partire dalla medesima per il solo fatto che tali servizi, per la loro stessa natura, sono direttamente connessi ai bisogni del carico, indipendentemente dal prestatore o dal destinatario, oppure se, al contrario, tali servizi possano essere esentati solo in occasione della loro fatturazione all'operatore che si situa nell'ultimo stadio della catena di commercializzazione.

42. La risposta a tale questione presuppone l'individuazione della logica sottesa all'esenzione di cui all'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA. Esistono infatti due modi di intendere tale disposizione, come interpretata dalla Corte, la quale ha affermato che l'esenzione si applicava unicamente alla «cessione finale delle merci all'armatore» (31) e alle «prestazioni di servizi direttamente fornite all'armatore per sopperire ai bisogni immediati delle navi» (32).

43. Secondo la prima concezione, propria di A e dei governi olandese, polacco e finlandese, l'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA adotta come unico criterio dell'esenzione la natura della prestazione di servizi, senza tenere conto della questione se tale prestazione sia realizzata da un subappaltatore o se venga fatturata al detentore del carico o ad un terzo, invece che direttamente all'armatore. Secondo il governo polacco, tale concezione si inserisce perfettamente nella giurisprudenza della Corte, alla luce delle differenze esistenti fra le cause decise in precedenza, le quali riguardavano cessioni di carburante su navi e i relativi servizi di trasporto, mentre la presente causa verte su servizi di carico e scarico a bordo della nave o a partire dalla nave.

44. Secondo la seconda concezione, sostenuta dal governo greco e dalla Commissione europea, i servizi di carico e scarico possono essere esentati dall'IVA solo qualora essi intervengano nello stadio della commercializzazione finale e siano direttamente forniti all'armatore. Il governo greco fa valere, in tal senso, che tali servizi possono essere esentati solo a condizione che il carico contenga beni necessari al funzionamento e al mantenimento della nave. Secondo tale governo, i servizi che possono beneficiare dell'esenzione sono dunque esclusivamente quelli collegati alla nave stessa e che vengono forniti all'armatore stesso. A sostegno della sua interpretazione secondo la quale solo l'operazione finale, vale a dire il servizio fornito all'armatore, può essere esentata in forza dell'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA, la Commissione afferma che tale interpretazione non penalizza alcun anello della catena di commercializzazione, in quanto la persona che effettua l'operazione può beneficiare del diritto alla detrazione. In tal senso, in caso di ricorso al subappalto, i servizi forniti all'armatore dall'impresa principale possono essere esentati in forza dell'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA, mentre i servizi forniti all'impresa principale dal subappaltatore non possono essere esentati, in quanto essi non vengono effettuati nello stadio finale di commercializzazione, senza che, tuttavia, ciò impedisca all'impresa principale di detrarre successivamente l'IVA da essa versata al suo subappaltatore o di ottenerne il rimborso. Secondo la Commissione, l'interpretazione proposta sarebbe l'unica conforme alla giurisprudenza della Corte e al principio secondo il quale le esenzioni previste all'articolo 148 della direttiva IVA sono equiparate ad esportazioni. Per di più, essa consentirebbe di garantire l'applicazione semplice dell'esenzione, mentre l'estensione della medesima a stadi di commercializzazione anteriori solleverebbe difficoltà pratiche.

45. Ciascuna di queste due concezioni poggia su solidi argomenti.

46. Per accogliere l'interpretazione secondo la quale l'esenzione è applicabile unicamente a servizi direttamente forniti all'armatore, mi sembra che possano essere invocate due ragioni principali.

47. La prima ragione attiene all'equiparazione delle prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA ad operazioni all'esportazione, in relazione alle quali l'esenzione di pieno diritto si applica esclusivamente alle cessioni finali di beni esportati dal venditore o per suo conto. Orbene, le prestazioni effettuate da un subappaltatore e fatturate ad un'impresa principale che le riaddebita ad un committente diverso dall'armatore si collocano in stadi economici anteriori, il che esclude qualsiasi comparazione con un'operazione di esportazione.

48. La seconda attiene all'obiettivo dell'articolo 148 della direttiva IVA, consistente, come sottolineato in precedenza, nel favorire il trasporto aereo e marittimo internazionale di merci e di passeggeri procurando alle imprese facenti parte di tale settore un vantaggio finanziario consistente in una dispensa dal prefinanziamento dell'IVA (33). In tale ottica, sembra logico limitare l'esenzione alle sole imprese che si dedicano effettivamente al trasporto aereo e marittimo internazionale di merci, senza estenderla ad operatori economici che effettuano operazioni diverse, benché direttamente collegate al trasporto. L'esenzione deve pertanto dipendere dalla qualità della persona alla quale la prestazione di servizi è fatturata.

49. Tuttavia, mi sembrano ravvisabili altre ragioni più determinanti a sostegno della seconda interpretazione, secondo la quale occorre fare riferimento alla natura dell'operazione, senza subordinare l'applicazione dell'esenzione alla condizione che essa venga effettuata dal prestatore stesso, il quale agisce direttamente per conto dell'armatore.

50. La prima ragione attiene alla lettera stessa dell'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA, il quale definisce le operazioni esenti in funzione della natura delle prestazioni di servizi fornite e non in funzione del prestatore o del destinatario del servizio, ai quali tale disposizione non fa alcun riferimento. Gli elementi relativi alle persone sono dunque irrilevanti, in linea di principio, ai fini della determinazione delle operazioni esenti.

51. La seconda ragione attiene al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, secondo il quale operatori economici che effettuano le stesse operazioni non devono essere trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA. Tale principio osta, a mio avviso, a che un operatore economico che fornisce un servizio che sopperisce direttamente ai bisogni delle navi o del loro carico venga trattato diversamente a seconda che esso fornisca direttamente o indirettamente tale servizio, nonché a seconda della qualità alla persona che ne sia destinataria.

52. La terza ragione, a mio avviso essenziale, è che la giurisprudenza della Corte secondo la quale, in una catena di commercializzazione, l'esenzione dall'IVA deve essere limitata all'ultimo anello di tale catena non mi sembra trasponibile alla situazione specifica in cui viene effettuata una prestazione di servizi unica, direttamente connessa ai bisogni della nave o del carico. Le cause sfociate nelle sentenze del 26 giugno 1990, *Velker International Oil Company* (34), e del 14 settembre 2006, *Elmeka* (35), riguardavano entrambe situazioni in cui l'operazione di rifornimento della nave era preceduta da un'operazione distinta, ossia una consegna in cisterne prima dell'imbarco del gasolio sulle navi nel caso della prima causa e un'operazione di trasporto del carburante prima della sua consegna agli armatori nel caso della seconda.

53. Orbene, come fatto giustamente valere da A e dal governo polacco, nel procedimento principale, una sola prestazione di servizi di carico e di scarico, direttamente connessa ai bisogni della nave e del suo carico, viene effettuata e fatturata dal subappaltatore prima che A la riaddebiti al suo committente.

54. La Corte ha giustificato il diniego di estendere l'esenzione agli stadi anteriori alla cessione finale dei beni all'armatore con il rischio di cambiamento di destinazione dei beni o dei servizi di cui trattasi e con il conseguente obbligo per gli Stati membri di organizzare meccanismi di controllo e di sorveglianza per assicurarsi della loro definitiva destinazione. Siffatti meccanismi si sarebbero tradotti, per gli Stati membri e per gli operatori interessati, in costrizioni inconciliabili con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni voluta dall'articolo 131 della direttiva IVA (36).

55. Orbene, tale rischio risulta dal compimento di operazioni preliminari all'approvvigionamento effettivo della nave, le quali comportano l'introduzione nella catena di commercializzazione di possibilità di cambiamento di destinazione dei prodotti petroliferi. Tale rischio è di conseguenza

escluso per un servizio di carico o scarico, fornito direttamente a bordo della nave.

56. È vero che la Commissione ha invocato in udienza un altro rischio, risultante dal fatto che l'operazione di carico e di scarico potrebbe essere effettuata su una nave che non soddisfa i criteri enunciati all'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA, tanto più che gli Stati membri non disporrebbero di un elenco informatizzato che consenta di verificare le caratteristiche della nave caricata o scaricata. Senza negare che possa esistere il rischio che l'operazione di carico o scarico possa essere effettuata su una nave o partire da una nave che, segnatamente, non è adibita alla navigazione d'alto mare, occorre rilevare che tale rischio non è specifico di un'operazione compiuta in subappalto e riaddebitata dall'impresa principale ad un committente. Infatti, è altrettanto ipotizzabile che un'operazione fatturata direttamente all'armatore dal prestatore abbia in realtà ad oggetto una nave diversa da quelle di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA. Il rischio generale denunciato dalla Commissione dovrebbe pertanto logicamente portare a rimettere in discussione il principio stesso di un'esenzione in relazione alle operazioni menzionate all'articolo 148 di tale direttiva.

57. In tali circostanze, ritengo che la giurisprudenza della Corte relativa ad operazioni preliminari al rifornimento di una nave non possa essere trasposta a prestazioni di servizi direttamente destinate a sopperire ai bisogni del carico. Ritengo che l'esenzione prevista all'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA debba essere applicata in funzione della natura di tali prestazioni e non in funzione del prestatore o del destinatario delle medesime.

IV – Conclusione

58. Di conseguenza, propongo alla Corte di risolvere nei seguenti termini le questioni pregiudiziali proposte dal Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema, Finlandia):

L'articolo 148, lettera d), 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 la nozione di prestazioni di servizi direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi di cui all'articolo 148, lettera a), di tale direttiva o del loro carico comprende i servizi di carico e scarico a bordo della nave o a partire dalla medesima.

L'articolo 148, lettera d), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione comprende i servizi di carico e scarico a bordo della nave o a partire dalla medesima, allorché tali servizi sono forniti da un subappaltatore che agisce per conto di un operatore economico, il quale è vincolato esso stesso non all'armatore bensì ad uno spedizioniere, un trasportatore o un commissionario di trasporto, o al detentore del carico di cui trattasi.

- 1 Lingua originale: il francese.
- 2 GU 2006, L 347, pag. 1; in prosiegua: la «direttiva IVA».
- 3 In prosiegua: «A».
- 4 GU 1977, L 145, pag. 1; in prosiegua: la «sesta direttiva».
- 5 In prosiegua: l'«AVL».
- 6 Da C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563.
- 7 Da C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563.

- 8 V., segnatamente, sentenza del 3 settembre 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C‑526/13, EU:C:2015:536, punto 41 e la giurisprudenza ivi citata).
- 9 V., segnatamente, sentenza del 19 luglio 2012, A (C‑33/11, EU:C:2012:482, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata).
- 10 V., segnatamente, sentenza del 19 luglio 2012, A (C‑33/11, EU:C:2012:482, punto 48 e la giurisprudenza ivi citata).
- 11 V., segnatamente, sentenza del 19 luglio 2012, A (C‑33/11, EU:C:2012:482, punti 32, 33 e 48 e la giurisprudenza ivi citata).
- 12 V., segnatamente, sentenza del 19 luglio 2012, A (C‑33/11, EU:C:2012:482, punto 49 e la giurisprudenza ivi citata).
- 13 V. sentenza del 4 luglio 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punto 21, che esclude dalla categoria delle prestazioni esenti l’installazione a bordo di macchine per giochi d’azzardo, le quali «non hanno alcuna relazione intrinseca con i bisogni della navigazione»).
- 14 Il corsivo è mio.
- 15 Il corsivo è mio.
- 16 V. segnatamente, in tal senso, sentenza del 28 luglio 2016, Edilizia Mastrodonato (C‑147/15, EU:C:2016:606, punto 29 e la giurisprudenza ivi citata).
- 17 C‑185/89, EU:C:1990:262.
- 18 Da C‑181/04 a C‑183/04, EU:C:2006:563.
- 19 C‑526/13, EU:C:2015:536.
- 20 C‑185/89, EU:C:1990:262.
- 21 In prosieguo: la «Velker».
- 22 In prosieguo: la «Forsythe».
- 23 Sentenza del 26 giugno 1990, Velker International Oil Company (C‑185/89, EU:C:1990:262, punto 22).
- 24 Sentenza del 26 giugno 1990, Velker International Oil Company (C‑185/89, EU:C:1990:262, punto 24).
- 25 Da C‑181/04 a C‑183/04, EU:C:2006:563.
- 26 Sentenza del 14 settembre 2006, Elmeka (da C‑181/04 a C‑183/04, EU:C:2006:563, punto 24).
- 27 C‑185/89, EU:C:1990:262.
- 28 C‑526/13, EU:C:2015:536.
- 29 Sentenza del 3 settembre 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C‑526/13, EU:C:2015:536, punto

47).

30 Sentenza del 3 settembre 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punto 52).

31 Sentenza del 26 giugno 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punto 24).

32 Sentenza del 14 settembre 2006, Elmeka (da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, punto 25).

33 V. paragrafo 27 delle presenti conclusioni.

34 C-185/89, EU:C:1990:262.

35 Da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563.

36 V., segnatamente, sentenza del 3 settembre 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punto 28).