

sensi della legge olandese 28 dicembre 1978, deve intendersi unicamente una cessione che coincida con il rifornimento della nave, cioè una cessione a bordo, cui segua direttamente l' esportazione . Tale è anche l' opinione dello Staatssecretaris van Financiën, ricorrente nella causa principale . Esso ritiene ugualmente che l' art . 15, n . 4, lett . a), della direttiva IVA, trasposto nel diritto olandese dalla citata legge 28 dicembre 1978, non ricomprenda cessioni effettuate a chiunque destini una merce al rifornimento di navi; ciò sarebbe infatti troppo lontano dal rifornimento effettivo e non escluderebbe, in particolare, una nuova modifica della destinazione prima della consegna a bordo . Inoltre - fa rilevare il ricorrente nella causa principale - l' estensione dell' esenzione fiscale a cessioni che precedono l' effettivo rifornimento dipende dalla preventiva consultazione del comitato consultivo ai sensi dell' art . 16, n . 2, della direttiva, alla quale non hanno però fatto ricorso i Paesi Bassi .

4 . Poiché la disposizione di cui all' art . 15, n . 4, lett . a), della direttiva IVA è stata manifestamente trasposta nella sua integralità nel diritto olandese, il giudice investito della causa ha ritenuto, in ordine alla presente controversia, di dover sospendere il giudizio dinanzi ad esso pendente e di sottoporre alla Corte di giustizia la questione dell' interpretazione da dare all' art . 15, n . 4, lett . a), della direttiva IVA e più precisamente la questione se esso faccia riferimento unicamente a cessioni che coincidono con il rifornimento (cioè cessioni a bordo di navi), o se debba essere inteso estensivamente e, in quest' ultimo caso, se valga solo per cessioni ad imprenditori che usino le merci in un momento successivo per il rifornimento di navi o anche per cessioni effettuate in uno stadio commerciale precedente .

5 . Secondo me si rende opportuno esprimere al riguardo il seguente parere .

B - Parere

6 . 1 . A mio modo di vedere, all' effettiva trattazione della materia si debbono premettere due osservazioni occasionate dalle considerazioni emerse nel corso del procedimento .

7 . a) Come ricorderete, la Commissione ha formulato, tra l' altro, osservazioni scritte sulla nozione di "cessione di beni" ai sensi dell' art . 5 della direttiva IVA . Ciò avveniva in considerazione del fatto che il gasolio per imbarcazione di cui trattasi è stato ceduto direttamente dalle ditte *Olieverwerking* e *Verhoeven* alla ditta *Forsythe* e apparentemente mescolato con altro gasolio nella cisterna da questa locata . Ci si potrebbe pertanto chiedere, visto che la convenuta non è pervenuta direttamente in possesso della merce, se essa potesse disporre quale proprietaria e se si dovesse quindi parlare di una cessione ai sensi della direttiva IVA .

8 . Ritengo che possiamo esimerci, nella soluzione della presente questione pregiudiziale, dall' approfondire tale punto . Infatti il giudice a quo non ha sollevato questioni in tal senso e ciò può essere inteso solo nel senso che egli non ha rilevato problemi al riguardo (probabilmente perché è giunto ad una valutazione che concorda con quella a noi esposta dalla Commissione) .

9 . b) Ritengo inoltre che, nella trattazione del problema sottopostoci, vada tralasciata la circostanza che, a quanto pare, il gasolio controverso, nella cisterna locata dalla *Forsythe*, non è stato tenuto a tal punto separato da poterne sempre seguire la destinazione .

10 . A questo proposito infatti è stato espressamente precisato, nella sentenza di rinvio, che questo elemento - del quale a quanto pare non si era parlato in precedenza - non poteva essere oggetto di trattazione nel giudizio pendente dinanzi allo *Hoge Raad* . Lo *Hoge Raad* non può pertanto prenderlo in considerazione e quindi anche per me non ha senso procedere ulteriormente al suo esame in relazione all' interpretazione che debbo dare alla direttiva IVA .

11 . 2 . Per quanto attiene all' effettiva questione sottopostoci, è risultato non solo che le parti nella causa principale sono di parere discordi, ma anche che coloro che hanno per giunta preso parte al procedimento dinanzi alla Corte di giustizia non hanno un' opinione univoca . Da una parte

abbiamo la tesi sostenuta dai governi olandese, portoghese e inglese, cioè la proposta di risolvere affermativamente la prima questione sottopostaci e di parlare di cessione per il rifornimento di navi solo se la cessione avviene sulla nave . Non lontano è il punto di vista della Commissione che in ogni caso sostiene un' interpretazione restrittiva dell' art . 15, n . 4, lett . a) , nel senso che verrebbero in considerazione solo cessioni nei confronti di armatori (cosa che non esclude un immagazzinamento temporaneo prima del carico a bordo) .

12 . Diversa è la tesi sostenuta dal governo della Repubblica federale di Germania secondo cui un' interpretazione estensiva dell' art . 15 in ordine alla seconda questione sottopostaci sarebbe obiettivamente giustificata, e cioè nel senso che sono ricomprese nell' art . 15, n . 4, lett . a) , anche cessioni effettuate in stadi commerciali precedenti, purché la destinazione (il rifornimento di navi) risulti in modo univoco . Quest' ultima soluzione sembra peraltro coincidere con la prassi - il che naturalmente non risulta dalle osservazioni presentate nel procedimento - seguita in taluni altri Stati membri (Danimarca, Grecia, Italia e Francia, paese quest' ultimo - se non erro - in cui vi è una limitazione nel senso che viene presa in considerazione solo l' ultima cessione che precede quella all' armatore) .

13 . a) Ove si verifichi, tenuto conto di tale situazione, che dalla giurisprudenza esistente possano ricavarsi elementi importanti per la soluzione del problema indicato, ci si rende ben presto conto che le poche sentenze che vengono in considerazione non contengono nulla di decisivo al riguardo .

14 . aa) E' certamente degno di nota il fatto che nella sentenza in causa 348/87 (2) si è sottolineato che i termini con i quali sono state designate le esenzioni fiscali devono essere interpretati restrittivamente . Non si deve però trascurare il fatto che in tal caso si trattava chiaramente della fattispecie di cui all' art . 13, sub A, n . 1, lett . f) , (prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone nei confronti dei loro membri) . In tal caso cioè i destinatari dei servizi erano indicati con precisione e pertanto non era possibile prendere in considerazione operazioni effettuate in uno stadio commerciale precedente (e cioè prestazioni di servizi effettuate da una fondazione a favore di un' altra fondazione che non era membro della prima) .

15 . bb) Analoga era la situazione nella causa 107/84 (3) , che pure verteva su un' esenzione fiscale ai sensi dell' art . 13, sub A, n . 1, lett . a) , della direttiva (cioè l' esenzione riguardante le prestazioni fornite da servizi pubblici postali) . Se qui è stato sottolineato - seguendo un' interpretazione restrittiva - che la disposizione non ricomprendeva prestazioni di servizi effettuate da altre imprese per la posta (e che non era dunque possibile un' estensione ad attività dirette agli stessi scopi ma svolte da enti diversi) , non si può però dimenticare che era determinante al riguardo unicamente il fatto che nella citata disposizione viene indicato espressamente l' ente al quale si applica l' esenzione .

16 . cc) D' altra parte non è senza interesse il fatto che, nella sentenza in causa 415/85 (4) (ed analogamente in quella pronunciata nella causa 416/85 (5)) in relazione ad esenzioni fiscali per ragioni sociali a favore dei consumatori finali ai sensi dell' art . 17 della direttiva 67/228 (6) , nessuna interpretazione restrittiva è stata ritenuta corretta e che anzi sono state ritenute da prendere in considerazione anche prestazioni effettuate in stadi anteriori, se queste ultime si collocano così vicino ai consumatori che essi ne beneficiano .

17 . b) Bisogna riconoscere inoltre (non da ultimo in connessione con la sentenza sopra citata) che la lettera della disposizione di cui trattasi - come ha giustamente sottolineato il governo federale - non postula affatto, in maniera necessaria, un' interpretazione restrittiva .

18 . Già la versione inglese (" supply of goods for the fueling and provisioning of vessels ") e la versione tedesca (" Lieferung von Gegenständen zur Versorgung von Schiffen ") non specificano che si debba trattare di un rifornimento diretto . Ancor più chiare sono le versioni olandese,

italiana, francese e portoghese, che si basano sulla destinazione ("levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de navolgende schepen"; "cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi"; "livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux"; "entregas de bens destinados ao abastecimento de barcos").

19. Se si fa un confronto con le disposizioni della direttiva che indicano con precisione i destinatari di cessioni e prestazioni ((come ad esempio l' art . 13, sub A, n . 1, lett . f) e l) : prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone e da organismi ai propri membri; art . 15, n . 11 : cessioni di oro alle banche centrali; art . 15, n . 12 : cessioni di beni ad organismi riconosciuti), non è errato ritenere che anche le cessioni che precedono l' effettivo rifornimento di navi debbano essere considerate ricomprese nell' art . 15, n . 4, purché esse corrispondano alla destinazione menzionata .

20. Bisogna riconoscere inoltre (anche questo è stato osservato dal governo della Repubblica federale) che, considerato lo scopo apparente della disposizione di esenzione (non si tratta in tal caso della concessione di vantaggi finanziari, ma chiaramente di sgravi tecnico-fiscali), vi sarebbe motivo per ricomprendere nell' art . 15, n . 4, anche le operazioni che precedono il rifornimento diretto, in quanto le imprese che le effettuano sono in ogni caso esenti da ogni carico fiscale grazie alla detrazione dell' imposta a monte . Non sembra infatti erroneo risparmiare loro fin dall' inizio alcune pratiche fiscali, quando il destinatario finale non deve sopportare l' imposta .

21. c) Secondo me inoltre è chiaro che due argomenti, sostenuti da chi propugna un' interpretazione restrittiva, sono difficilmente in grado di corroborare questo punto di vista .

22. aa) Si tratta innanzitutto dell' accenno al fatto che è stabilito in un comma della disposizione di cui trattasi che gli Stati membri possono "restringere la portata di tale esenzione nell' attesa che vengano attuate norme fiscali comunitarie in questo campo ". A mio parere ciò non comporta assolutamente che l' interpretazione debba essere necessariamente restrittiva; al contrario può sostenersi piuttosto la tesi opposta, e cioè che se l' introduzione di una possibilità di limitazione è stata giudicata necessaria, bisogna allora ritenere che la disposizione in sé debba essere interpretata estensivamente .

23. Certo, ciò non significa necessariamente - per anticipare una considerazione relativa ad un altro argomento sostenuto nel procedimento - che il citato comma suggerisca in modo univoco una interpretazione molto ampia dell' art . 15, n . 4, tenuto conto della seconda questione sollevata, rafforzando così il punto di vista del governo federale (che ha ritenuto, come è noto, che il citato comma apparirebbe privo di senso se interpretato restrittivamente). Infatti, anche se bisogna ritenere che l' art . 15, n . 4, si riferisca unicamente a cessioni nei confronti di armatori, è tuttavia dato immaginare possibili limitazioni, per esempio relativamente alle merci oggetto di esenzione, oppure limitazioni che riguardino unicamente cessioni effettuate direttamente a bordo (escluso l' immagazzinamento che le precede). L' integrazione all' art . 15, n . 4, ha pertanto certamente senso anche nell' ipotesi di un' interpretazione più restrittiva di quella suggerita dal governo federale .

24. bb) D' altra parte, si discute del riferimento all' art . 16, n . 2, (in base al quale gli Stati membri, fatta salva la consultazione del comitato consultivo previsto all' art . 29, possono esentare dall' imposta, tra l' altro, le cessioni di merci destinate ad un soggetto passivo che intenda esportarle).

25. Certamente, di tale norma non può dirsi che ove si interpreti in maniera estensiva l' art . 15, n . 4, diventi superflua .

26. Infatti, in base alla sua formulazione tale disposizione non sembra affatto adattarsi senz' altro ad operazioni quali quelle descritte nell' art . 15, n . 4, ma piuttosto - come ha giustamente osservato il governo federale - in primo luogo al traffico internazionale di merci in senso proprio (7

). Per tali operazioni però questa norma è in ogni caso importante, cioè essa ha un significato anche se l'operazione di rifornimento di navi assimilata all'esportazione dovesse essere intesa in un senso ampio e se pertanto venisse esclusa un'applicazione dell'art. 16, n. 2.

27. d) Se tuttavia, in ultima analisi, non restasse - come ritengo - che aderire all'opinione di coloro che sostengono un'interpretazione restrittiva dell'art. 15, n. 4, della direttiva IVA, sarebbero allora importanti le seguenti riflessioni.

28. aa) Innanzi tutto è importante osservare che la direttiva è retta dal principio secondo il quale ogni operazione commerciale effettuata all'interno del paese è soggetta a tassazione. Questo implica che - in quanto siano previste esenzioni - un'applicazione estesa a più stadi commerciali appare giustificata solo in presenza di motivi assolutamente imperativi. E' però dubbio se sia sufficiente a tal fine l'idea di semplificazione amministrativa sostenuta dal governo federale (cioè quella di evitare il calcolo, l'esazione e la detrazione fiscale da parte di operatori economici che in definitiva - in quanto non siano consumatori finali - non sopportano in ogni caso l'imposta). Ciò tanto più che è anche chiaro - bisognerà ancora parlarne - che l'interpretazione suggerita dal governo federale potrebbe anche portare in altro modo ad un aggravio per l'amministrazione.

29. bb) Essenziale è inoltre - e ciò riguarda il sistema dell'art. 15 nel suo insieme - il fatto che le cessioni per il rifornimento di navi (come si desume dal titolo dell'art. 15) sono assimilate ad operazioni all'esportazione, e ciò perché il consumo avverrà all'estero. Orbene, se per le vere e proprie operazioni di esportazione considerate nei primi numeri dell'art. 15 è determinante seguire un rigido criterio (spedizione verso luoghi che si trovano fuori dalla Comunità), può essere considerato corretto e coerente con il sistema adottare, per le operazioni assimilate, un criterio analogamente severo e dare importanza ad una connessione molto stretta tra cessione e rifornimento.

30. cc) Non è da escludere inoltre una considerazione relativa all'art. 16, n. 2, della direttiva IVA. Se già per le operazioni di esportazione - come si può dire di fatto - è necessario consultare il comitato consultivo per poter estendere l'esenzione fiscale a persone che hanno solo l'intenzione di compiere un'esportazione, non appare del tutto plausibile raggiungere, per operazioni assimilate ai sensi dell'art. 15, n. 4, un risultato corrispondente (estensione a stadi commerciali precedenti) grazie ad un'interpretazione estensiva dell'espressione "cessioni (di beni) destinati al rifornimento". Anzi, sembrerebbe più ovvio - anche se bisogna ammettere che l'art. 16, n. 2, non si adatta direttamente alle operazioni assimilate - arrivare all'esenzione di operazioni precedenti l'effettiva cessione per il rifornimento di navi tramite l'applicazione per analogia della suddetta disposizione.

31. dd) Non da ultimo ha secondo me importanza, nell'interpretazione dell'art. 15, n. 4, il riferimento al primo comma, nel quale si parla dell'esigenza di un'applicazione corretta e semplice delle esenzioni e della necessità di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso.

32. Il fatto che con ciò sia difficilmente compatibile un'applicazione sistematicamente estensiva dell'art. 15, n. 4, includendovi le cessioni che precedono quelle destinate al rifornimento vero e proprio, balza subito agli occhi. Infatti, un'applicazione del genere (che faccia cioè riferimento alla destinazione delle cessioni anteriori), non esclude che questa venga in un momento successivo modificata e che le merci cedute raggiungano il mercato interno. In tal modo possono verificarsi distorsioni della concorrenza e diventa necessario, in caso di una successiva scoperta di una situazione del genere, procedere ad una successiva rettifica del provvedimento fiscale (cosa che non può proprio essere considerata una semplificazione amministrativa). Ora, se dovessero essere escluse fin dal principio inesattezze del genere, sarebbero necessari determinati provvedimenti di controllo, che (a parte il fatto che possono comportare un ostacolo al commercio) non comportano neppure essi una semplificazione amministrativa.

33 . Quanto è stato sostenuto a tale proposito dal rappresentante del governo federale nella trattazione orale ben difficilmente può condurre ad una valutazione differente . Non si può ammettere infatti che la prassi seguita da tale governo (in cui è prevista manifestamente, tra l' altro, l' utilizzazione di elaboratori elettronici per effettuare controlli) possa essere senz' altro generalizzata . Ora, del tutto impensabile - per aggiungere anche questa considerazione - appare l' ipotesi secondo la quale nella parte in esame dell' art . 15, primo comma, dovrebbe vedersi una specie di concessione di un margine discrezionale a favore degli Stati membri a seconda dei mezzi amministrativi di cui dispongono . Bisogna giustamente ritenere che per l' esenzione che ora ci interessa la formulazione usata nel n . 4 è determinante e deve essere essenzialmente intesa in senso unitario per tutta la Comunità . Deroghe al riguardo sono immaginabili solo sulla base della già menzionata integrazione al n . 4 . Inoltre, ammettere deroghe tramite l' art . 15, prima frase, sarebbe invece contrario al sistema e significherebbe tenere in non cale il senso di tale frase, che si trova anche in altre disposizioni della direttiva .

34 . e) Se pertanto bisogna ritenere che l' interpretazione estensiva dell' art . 15, n . 4, suggerita dal governo federale, non possa essere riconosciuta esatta (un risultato corrispondente potrebbe semmai ottenersi applicando analogicamente l' art . 16, n . 2), mi è d' altra parte anche chiaro che non esiste alcun motivo vincolante per accettare l' interpretazione assai restrittiva propugnata dai governi dei Paesi Bassi, del Regno Unito e del Portogallo, e cioè quella di ammettere una cessione per il rifornimento di navi solo quando la cessione avviene direttamente sulla nave . La lettera della disposizione da interpretare non offre alcuna indicazione in tal senso (è chiaro che non è pertinente la proposta della Commissione, menzionata dal governo olandese, che non è ancora stata adottata dal Consiglio). Contro tale tesi si può rinviare, in particolare, anche al concetto di "cessione" (che, secondo l' art . 5, è alla base del potere di disporre di un bene come proprietario); secondo tale definizione appare sicuramente logico riconoscere il potere di disporre delle merci a colui che le utilizza per il rifornimento di navi, cioè all' armatore, il che non esclude che egli effettui un stoccaggio intermedio prima di effettuare il carico sulla nave .

35 . Si può tutt' al più aggiungere ancora che potrà tenersi conto degli eventuali dubbi relativi ad un pericolo di abuso (dubbi che sono determinanti per i sostenitori di un' interpretazione molto restrittiva), facendo ricorso all' integrazione apportata all' art . 15, n . 4 : cioè che gli Stati membri che ritengono inammissibili requisiti molto severi nell' applicazione dell' art . 15, n . 4, sono liberi di introdurre una restrizione nell' esenzione fiscale in base alla citata integrazione .

C - Conclusione

36 . 3 . Considerato quanto precedentemente esposto propongo di risolvere come segue la questione sollevata dallo Hoge Raad :

"L' art . 15, n . 4, della sesta direttiva IVA va interpretato nel senso che debbono essere intese come cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi di cui a tale disposizione le cessioni effettuate all' imprenditore che utilizza le merci in un momento successivo per il rifornimento di navi . A tal fine, non è necessario che la cessione coincida con il rifornimento, cioè che avvenga direttamente sulla nave " .

(*) Lingua originale : il tedesco .

(1) GU L 145, pag . 1 .

(2) Sentenza 15 giugno 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (causa 348/87, Racc . pag . 1737).

(3) *Sentenza 11 luglio 1985, Commissione / Repubblica federale di Germania (causa 107/84, Racc . pag . 2663)*.

(4) *Sentenza 21 giugno 1988, Commissione / Irlanda (causa 415/85, Racc . pag . 3115)*.

(5) *Sentenza 21 giugno 1988, Commissione / Regno Unito di Gran Bretagna e d' Irlanda del Nord (causa 416/85, Racc . pag . 3148)*.

(6) *GU L 71, pag . 1303 .*

(7) *V . i titoli degli artt . 15 e 16 .*