



Trimestrale diretto da Fausto Capelli

LUCA GRANELLI

**«UNA NUOVA PROSPETTIVA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA
SULL'APPLICABILITÀ DELLE ESENZIONI IVA
ALLE PRESTAZIONI RESE AGLI INTERMEDIARI
NEL TRASPORTO INTERNAZIONALE
(Commento alla sentenza del 4 maggio 2017 in causa n. C-33/16,
A Oy c. Amministrazione delle finanze finlandese)»**

Estratto dal
fascicolo n. 1-2/2018 della Rivista

Editoriale Scientifica

DIRITTO COMUNITARIO E DEGLI SCAMBI INTERNAZIONALI

La Rivista «Diritto comunitario e degli scambi internazionali», fondata nel 1961, è la più antica rivista italiana di diritto europeo. Nel 2011 ha celebrato il suo cinquantesimo anniversario.

Da oltre mezzo secolo tratta sistematicamente le problematiche comunitarie e degli scambi internazionali, analizzando in modo approfondito, tra l'altro, la giurisprudenza della Corte di giustizia di Lussemburgo e quella dei giudici nazionali (in particolare dei giudici italiani) riferite a tali problematiche.

La Rivista, a differenza di altre testate, mantiene nel tempo la pubblicazione in formato cartaceo.

Sul sito internet «www.editorialescientifica.com» è possibile consultare, gratuitamente, gli indici dei singoli fascicoli e gli indici annuali della Rivista (dal 2001) nonché effettuare il relativo download mediante accesso al predetto sito internet della Casa Editrice.

*Da tale sito internet è inoltre possibile acquistare: **a.** in versione cartacea (fino ad esaurimento): i singoli fascicoli della Rivista (disponibili dal 2012) e le annate complete della Rivista (disponibili dal 2012); **b.** in versione PDF: i singoli articoli della Rivista (disponibili dal 2001); i singoli fascicoli della Rivista (disponibili dal 2001); le annate complete della Rivista (disponibili dal 2001).*

A partire dal fascicolo n. 1/2012 – per una migliore indicizzazione della Rivista nelle banche dati internazionali – di ogni contributo viene riportato, nell'indice, il titolo anche in lingua inglese.

Uguualmente viene fornito, al termine di ogni contributo, una sintesi del medesimo in lingua italiana e in lingua inglese.

Nel trimestre ottobre-dicembre 2013 sulla Rivista "Revue trimestrielle de droit européen" (n. 4/2013) è apparso un articolo (p. 781) dedicato alle più importanti riviste giuridiche di diritto europeo dal titolo: «Quelles sont les revues juridiques qui comptent à la Cour de justice de l'Union européenne?».

Secondo la "Revue trimestrielle de droit européen", le tre riviste italiane classificate per la loro influenza e per la loro importanza e notorietà sono state, nell'ordine: (1) Diritto dell'Unione europea, (2) Diritto comunitario e degli scambi internazionali, (3) Rivista italiana di diritto pubblico comunitario.

La rilevanza e la notorietà della Rivista si sono ampliate grazie ai contributi forniti dagli studiosi e dai ricercatori nel corso degli anni.

**UNA NUOVA PROSPETTIVA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA
SULL'APPLICABILITÀ DELLE ESENZIONI IVA
ALLE PRESTAZIONI RESE AGLI INTERMEDIARI
NEL TRASPORTO INTERNAZIONALE
(Commento alla sentenza del 4 maggio 2017 in causa n. C-33/16,
A Oy c. Amministrazione delle finanze finlandese)**

Sommario: **1.** La questione esaminata dalla Corte di giustizia - **2.** Le finalità ed i principi delle esenzioni Iva nell'ambito del trasporto internazionale - **3.** Il precedente atteggiamento di sfavore della Corte di giustizia nei confronti dell'applicazione delle esenzioni Iva alle fasi intermedie della catena commerciale del trasporto internazionale - **4.** L'apertura della Corte nella sentenza in causa n. C-33/16 A Oy c. Amministrazione finanziaria finlandese.

1. La questione esaminata dalla Corte di giustizia

Lo sviluppo delle relazioni commerciali nell'ambito del trasporto internazionale ha progressivamente diffuso presso le imprese di navigazione la pratica di affidare l'approvvigionamento di rifornimenti e servizi ad intermediari che si avvalgono di imprese terze, subfornitrici o subappaltatrici¹.

Questa prassi, sempre più diffusa, ha fatto sorgere la questione dell'applicabilità o meno delle esenzioni Iva previste nell'ambito del traspor-

¹ Una breve descrizione di come si articola la catena commerciale delle operazioni nell'ambito del trasporto internazionale marittimo è svolta dall'Avvocato Generale Eleanor Sharpston nelle proprie conclusioni del 5 marzo 2015 in causa n. C-526/13, *Fast Bunkering Klaipeda UAB c. Amministrazione Finanziaria della Lituania*, in *Raccolta digitale (Raccolta generale)*, settembre 2015, EU:C:2015:156, punti 21 e 22.

to internazionale anche alle operazioni effettuate nei confronti degli intermediari nelle fasi antecedenti alla cessione o alla prestazione di servizi svolta nei confronti dell'impresa di navigazione.

Nella sentenza in commento² la Corte di giustizia è giunta alla conclusione, affatto scontata, che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista per i servizi diretti a sopperire i bisogni della nave e del suo carico si applica anche alle operazioni di scarico e carico rese da un subappaltatore nei confronti dell'intermediario dell'impresa di navigazione committente e quindi, più in generale, ai servizi resi anche nelle fasi antecedenti della catena commerciale.

2. Le finalità ed i principi delle esenzioni Iva nell'ambito del trasporto internazionale

Al fine di agevolare il trasporto internazionale il Sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto prevede alcune esenzioni Iva volte ad impedire che l'applicazione dell'imposta possa comportare distorsioni della concorrenza³.

La norma che prevede tale regime di esenzioni è l'art. 148 della direttiva n. 2006/112/Ce sul sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto del Consiglio, del 28 novembre 2006⁴, contenuto nel Capo 7 del Titolo IX intitolato, appunto, «*Esenzioni connesse ai trasporti internazionali*».

Questa norma sostanzialmente ripropone il catalogo delle esenzioni già previsto dal precedente art. 15 della sesta direttiva del Consiglio n. 77/388 del 17 maggio 1977⁵.

Le operazioni effettuate dalle imprese che svolgono l'attività di trasporto internazionale sono equiparate alle cessioni all'esportazione⁶ per la

² Sentenza del 4 maggio 2017 in causa n. C-33/16, *A Oy c. Amministrazione delle finanze finlandese*, in *Raccolta digitale (Raccolta generale)*, maggio 2017, in EU:C:2017:339.

³ L'istituzione di un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto comune agli Stati membri dell'Unione costituisce uno strumento fondamentale per eliminare e prevenire le distorsioni alla concorrenza. Si vedano ad esempio le considerazioni della Commissione nella Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio ed al Comitato economico e sociale sul piano di azione sull'Iva del 7 aprile 2016, Com(2016)148.

⁴ Sesta direttiva del Consiglio n. 77/388/Cee del 17 maggio 1977, in *Guce* n. L 145 del 13 giugno 1977, p. 1 ss., successivamente abrogata dalla direttiva del Consiglio n. 2006/112/Ce del 28 novembre 2006, in *Gu-Ue* n. L 347 dell'11 dicembre 2006, p. 1 ss. Nel prosieguo, per brevità, sarà indicata come «direttiva n. 2006/112/Ce».

⁵ Nel prosieguo, per brevità, sarà indicata come «Sesta direttiva» o «direttiva n. 77/388/Ce».

⁶ Sentenze della Corte di giustizia del 3 settembre 2015 in causa n. C-526/13, *Fast Bunkering Klaipeda UAB c. Amministrazione finanziaria della Lituania*, in *Raccolta digitale (Raccolta generale)*, settembre 2015, punto 26, EU:C:2015:536, e del 26 giugno 1990 in causa n.

ragione che ci si attende che il loro consumo avvenga all'estero⁷ e conseguentemente sono assoggettate al principio di tassazione nel Paese di destinazione⁸.

L'applicazione di questo principio comporta l'applicazione alle operazioni effettuate dalle imprese di trasporto internazionale di un regime di esenzione dall'Iva nello Stato di origine dell'operazione che però può condurre ad una distorsione riguardo l'Iva addebitata a queste imprese dai loro fornitori.

Infatti, se il recupero dell'Iva subita in rivalsa da queste imprese sui loro acquisti avvenisse attraverso il meccanismo della detrazione di imposta che genera un credito verso l'Erario si configurerebbe un esborso per anticipare l'Iva che sarà successivamente rimborsata⁹.

Il regime di esenzione Iva stabilito per il trasporto internazionale è volto, quindi, ad evitare che in capo alle imprese direttamente impegnate in questa attività si generi un credito Iva. Le esenzioni previste dall'art. 148 della direttiva n. 2006/112/Ce evitano, appunto, il prefinanziamento dell'Iva¹⁰ sugli acquisti di tali imprese.

La predilezione di un regime di esenzione, rispetto al rimborso dell'imposta subita in rivalsa, riposa sul fatto che il rimedio del rimborso non equivale alla dispensa dall'anticipazione dell'imposta. L'anticipo dell'Iva subita in rivalsa sugli acquisti che darebbe diritto al rimborso comporta, infatti, un costo sostenuto interamente dall'impresa oppure scaricato sui prezzi praticati¹¹ con l'effetto di creare in ogni caso una distorsione della concorrenza in contrasto con gli obiettivi dell'Unione.

C-185/89, *Staatsecretaris van Financien c. Velker International Oil Company Ltd NV*, in *Raccolta*, 1990, I, p. 2561, punto 21, EU:C:1990:262.

⁷ Sentenza della Corte di giustizia del 18 ottobre 2007 in causa n. C-97/06, *Navicon SA c. Amministrazione finanziaria (Spagna)*, in *Raccolta*, 2007, I, p. 8755, punto 29, EU:C:2007:609.

⁸ Sentenza della Corte di giustizia del 14 settembre 2006 in cause riunite da n. C-181/04 a n. C-183/04, *Elmeka NE c. Ministero delle finanze (Grecia)*, in *Raccolta*, 2006, I, p. 8167, punto 24, EU:C:2006:563, e conclusioni dell'Avvocato Generale, EU:C:2005:730, punto 28; sentenze del 26 giugno 1990 in causa n. C-185/89, *Velker*, *loc. cit.*, punto 21, EU:C:1990:262; del 22 dicembre 2010 in causa n. C-116/10, *Stato e Ufficio registro e demanio Granducato di Lussemburgo c. Bacino Charter Company SA*, in *Raccolta*, 2010, I, p. 2561 ss., punto 16, EU:C:2010:824; del 18 ottobre 2007 in causa n. C-97/06, *Navicon SA*, *cit. supra*, nota 6.

⁹ In virtù del diritto alla detrazione dell'imposta subita in rivalsa sugli acquisti che costituisce un corollario del principio di neutralità.

¹⁰ Sentenza della Corte di giustizia del 19 luglio 2012 in causa n. C-33/11, *A Oy c. Amministrazione tributaria della Finlandia*, in *Raccolta digitale (Raccolta generale)*, luglio 2012, punto 45, EU:C:2012:482; conclusioni dell'Avvocato Generale Yves Bot in causa n. C-33/11, *A Oy c. Commissione fiscale centrale Finlandia*, *cit. supra*, nota 4, punto 27.

¹¹ Sentenza del 19 luglio 2012 in causa n. C-33/11, *A Oy*, *loc. cit.*, punti 44-46.

Tali esenzioni sono l'espressione di obiettivi di più ampio respiro della normativa comunitaria, volti ad evitare distorsioni della concorrenza, considerate dalla Corte di giustizia provate per il solo fatto che gli operatori commerciali siano soggetti ad un trattamento differenziato nell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto¹².

Gli obiettivi dell'Unione ai quali ho fatto cenno sono presidiati da alcuni principi di fondo dell'Iva comunitaria e delle esenzioni, che hanno costituito le linee guida della sentenza in commento, e in particolare il principio di *neutralità* ed il principio dell'*effetto utile delle esenzioni*.

Il principio di *neutralità*, che governa l'Iva comunitaria e si esprime in molteplici forme, osta a che imprese o attività concorrenti siano trattate diversamente nell'imposizione sul valore aggiunto¹³.

A questo principio, particolare dell'imposizione sul valore aggiunto, si accosta quello più generale della parità di trattamento il quale, a prescindere dalla circostanza che imprese o attività siano o meno in concorrenza tra loro, osta a un trattamento differenziato ai fini Iva di soggetti che si trovano in situazioni comparabili per altri aspetti¹⁴.

Il principio dell'*effetto utile* delle esenzioni dall'Iva, infine, osta a che l'interpretazione restrittiva che deve presiedere alla loro applicazione possa porsi in contrasto con le loro finalità e privare le esenzioni dei loro effetti¹⁵ conducendo a prediligere una interpretazione che consenta di conseguire gli effetti rispetto ad una interpretazione restrittiva che possa pregiudicarli.

¹² Sentenza della Corte di giustizia del 16 settembre 2004 in causa n. C-382/02, *Cimber Air SA c. Ministero delle imposte e delle accise danese*, in *Raccolta*, 2004, I, p. 8379, punto 24, EU:C:2004:534; conclusioni dell'Avvocato Generale del 26 aprile 2012 in causa n. C-33/11, *A Oy*, punti 35-36, EU:C:2012:249; sentenza in causa n. C-33/11, *A Oy*, *cit. supra*, nota 10, punti 33 e 48; sentenza del 28 giugno 2007 in causa n. C-363/05, *J. P. Morgan Fleming Claverhouse investment trust c. The association of the investment trust companies*, in *Raccolta*, 2007, I, p. 5517, punto 47, EU:C:2007:391.

¹³ Cfr., *ex multis*, sentenze del 23 ottobre 2003 in causa n. C-109/02, *Commissione c. Germania*, in *Raccolta*, 2003, I, p. 12691, punto 20, EU:C:2003:586; dell'8 giugno 2006 in causa n. C-106/05, *L.u.P. GmbH e Finanzamt Bochum-Mitte*, in *Raccolta*, 2006, I, p. 5123, punto 32, EU:C:2006:380; del 18 ottobre 2007 in causa n. C-97/06, *Navicon SA*, *cit. supra*, nota 6, punto 21; del 16 settembre 2004 in causa n. C-382/02, *Cimber Air SA*, *cit. supra*, nota 12, punto 24; del 19 luglio 2012 in causa n. C-33/11, *A Oy*, *cit. supra*, nota 10, punti 32 e 48. Si veda anche la copiosa giurisprudenza antecedente della Corte riportata nella nota 16 delle conclusioni dell'Avvocato Generale in causa n. C-33/11, *A Oy*, *cit. supra*, nota 12.

¹⁴ Sentenza della Corte di giustizia del 10 aprile 2008 in causa n. C-309/06, *Marks & Spencer plc. c. Commissioners of Customs & Excise*, in *Raccolta*, 2008, I, p. 2283, punto 49, EU:C:2008:211.

¹⁵ Sentenze della Corte di giustizia del 18 ottobre 2007 in causa n. C-97/06, *Navicon SA*, *cit. supra*, nota 6, punto 22; del 19 luglio 2012 in causa n. C-33/11, *A Oy*, *cit. supra*, nota 10, punto 49; del 18 novembre 2004 in causa n. C-284/03, *Temco Europe*, in *Raccolta*, 2004, I, p. 11237, punto 17, EU:C:2004:730.

3. Il precedente atteggiamento di sfavore della Corte di giustizia nei confronti dell'applicazione delle esenzioni Iva alle fasi intermedie della catena commerciale del trasporto internazionale

Nella giurisprudenza della Corte di giustizia queste esenzioni sono state considerate prerogativa delle sole operazioni effettuate nei confronti dei soggetti che operano direttamente il trasporto internazionale e, quindi, delle operazioni che costituiscono l'ultimo stadio della catena commerciale e della fatturazione.

Di conseguenza, il regime di esenzione è stato considerato inapplicabile alle operazioni rese nei confronti degli intermediari.

Questa restrizione dell'ambito di applicazione delle esenzioni è stata giustificata, in primo luogo, con la loro pretesa natura soggettiva in base all'argomento che esse presuppongono l'equiparazione delle operazioni a cui si riferiscono alle cessioni all'esportazione¹⁶ e pertanto si renderebbero applicabili solo nei confronti dei soggetti che svolgono direttamente l'attività del trasporto internazionale; sarebbero invece escluse nei confronti delle imprese che operano nelle fasi antecedenti della catena commerciale delle operazioni¹⁷ come, appunto, intermediari e subappaltatori.

Contro la natura soggettiva dell'esenzione si era però già schierato, nelle proprie conclusioni, l'Avvocato Generale della causa n. C-33/11 secondo il quale la limitazione del raggio di azione delle esenzioni ai soli soggetti esercenti il trasporto internazionale configura una interpretazione eccessivamente restrittiva delle esenzioni che conduce a distorsioni della concorrenza in contrasto con il principio di neutralità¹⁸.

Secondo l'Avvocato Generale l'esenzione non è affatto da intendersi sotto il profilo soggettivo, in quanto l'obiettivo funzionale delle esenzioni individuate nell'art. 148 della direttiva n. 2006/112/Ce riguarda l'intera ca-

¹⁶ Cfr. sentenze del 26 giugno 1990 in causa n. C-185/89, *Velker*, cit. supra, nota 7, punto 22; del 18 ottobre 2007 in causa n. C-97/06, *Navicon SA*, cit. supra, nota 6, punto 29; del 22 dicembre 2010 in causa n. C-116/10, *Stato e Ufficio registro e demanio Granducato di Lussemburgo c. Bacino Charter Company SA*, cit. supra, nota 8, punto 16, EU:C:2010:824; conclusioni dell'Avvocato Generale in causa n. C-33/11, *A Oy*, cit. supra, nota 12, punto 30.

¹⁷ Cfr. sentenze della Corte di giustizia del 26 giugno 1990 in causa n. C-185/89, *Velker*, cit. supra, nota 7, punti 21-22; del 14 settembre 2006 in cause riunite da n. C-181/04 a n. C-184/03, *Elmeka NE c. Ministero delle finanze (Grecia)*, cit. supra, nota 8, punti 21-24; sentenza *Fast Bunkering Klaipeda*, cit. supra, nota 1, punti 26 e 27.

¹⁸ Il principio di neutralità che si applica in questo caso è quello di neutralità concorrenziale, che è una espressione del principio di parità di trattamento e che presuppone che le prestazioni o le operazioni siano non già identiche ma semplicemente in concorrenza tra loro e quindi è sufficiente che siano analoghe (conclusioni dell'Avvocato Generale in causa n. C-33/11, cit. supra, nota 12, punti 35-37, sentenza del 28 giugno 2007 in causa n. C-363/05, *J. P. Morgan Fleming Claverhouse investment trust*, cit. supra, nota 12).

tena delle operazioni relative ai mezzi utilizzati per il trasporto internazionale¹⁹ e non solo l'ultima fase.

Questo contrasto non è valso però a modificare l'orientamento della Corte la quale ha perseverato nel negare il beneficio dell'esenzione alle operazioni intermedie della catena commerciale facendo ricorso all'argomento, teoricamente fondato, secondo cui la applicazione delle esenzioni nei confronti degli intermediari avrebbe comportato la necessità di introdurre un sistema di vigilanza e di controllo volto a contrastare il rischio di un cambiamento della destinazione finale dell'esenzione²⁰ e di un abuso del regime agevolato²¹ non compatibile con il diritto comunitario ed in particolare con l'art. 131 della direttiva n. 2006/112/Ce (già art. 13 della direttiva n. 77/388/Cee).

Questa norma, effettivamente, si oppone alla introduzione di sistemi di controllo e vigilanza uniformi sulla applicazione e destinazione delle esenzioni in quanto dispone che gli Stati membri assicurino una applicazione delle esenzioni corretta e semplice che non comporti complicazioni amministrative conseguenti alla introduzione di simili sistemi di controllo e di vigilanza.

Secondo la Corte di giustizia, uno dei presupposti fondamentali per l'applicazione delle esenzioni consiste nella circostanza che la destinazione finale dei beni o dei servizi agevolati sia verificabile in modo semplice ed efficace²².

È con il corredo di questi argomenti che la Corte, a più riprese, ha negato il beneficio della esenzione ad operazioni²³ effettuate in uno stadio

¹⁹ Cfr. sentenza in causa n. C-33/11, *A Oy*, cit. supra, nota 10, punti 32-34; sentenza del 28 giugno 2007 in causa n. C-363/05, *J. P. Morgan Fleming Claverhouse investment trust*, cit. supra, nota 12, punto 47.

²⁰ Conclusioni dell'Avvocato Generale in causa n. C-33/16, *A Oy*, cit. supra, nota 4, punti 54 e 55; sentenze della Corte di giustizia del 26 giugno 1990 in causa n. C-185/89, *Velker*, cit. supra, nota 7, punto 24; del 14 settembre 2006 in cause riunite da n. C-181/04 a n. C-183/04, *Elmeka NE c. Ministero delle finanze (Grecia)*, cit. supra, nota 8, punto 22; si veda anche la sentenza del 21 marzo 2013 in causa n. C-197/12, *Commissione c. Francia*, in *Raccolta digitale (Raccolta generale - parte "informazioni sulle decisioni non pubblicate")*, EU:C:2013:202, punto 33; sentenza *Fast Bunkering Klaipeda*, cit. supra, nota 1, punto 28.

²¹ Cfr. sentenze della Corte di giustizia del 14 settembre 2006 in cause riunite da n. C-181/04 a n. C-183/04, *Elmeka NE c. Ministero delle finanze (Grecia)*, cit. supra, nota 8, punto 23; del 26 giugno 1990 in causa n. C-185/89, *Velker*, cit. supra, nota 7, punto 24; sentenza *Fast Bunkering Klaipeda*, cit. supra, nota 1, punto 28.

²² Sentenza in causa C-33/16, *A Oy*, cit. supra, nota 2, punto 33; conclusioni dell'Avvocato Generale in causa n. C-33/11, cit. supra, nota 12; sentenza del 14 settembre 2006 in cause riunite da n. C-181/04 a n. C-183/04, *Elmeka NE c. Ministero delle finanze (Grecia)*, cit. supra, nota 8.

²³ Cfr. sentenze del 14 settembre 2006 in cause riunite da n. C-181/04 a n. C-183/04, *Elmeka NE c. Ministero delle finanze (Grecia)*, cit. supra, nota 8, punto 24; del 26 giugno 1990 in causa n. C-185/89, *Velker*, cit. supra, nota 7.

antecedente della catena commerciale ed in particolare a quelle effettuate nei confronti di un intermediario dell'impresa di navigazione committente.

Il presupposto della certezza sulla immutabilità della destinazione finale delle operazioni agevolate ha assunto un ruolo fondamentale nella applicazione delle esenzioni tanto da condurre la Corte di giustizia a trascurare persino circostanze che conferivano certezza alla destinazione finale dell'esenzione, grazie alle modalità di svolgimento dell'operazione e delle norme tributarie nazionali che ne consentivano la verifica.

Un esempio eclatante di questo rigore è rappresentato dalla sentenza in causa n. C-526/13²⁴ nella quale la Corte ha confermato il principio della inapplicabilità delle esenzioni alle operazioni intermedie anche se poi, quasi paradossalmente, ha riconosciuto l'esenzione ricorrendo all'argomento secondo cui la fornitura di carburante, in quanto svolta a bordo della nave, configura non già una fornitura all'intermediario ma una cessione diretta nei confronti dell'armatore²⁵.

In questa occasione la Corte ha però riaffermato il principio della inapplicabilità delle esenzioni nelle fasi intermedie della catena commerciale dei rifornimenti. La Corte, inoltre, ha ritenuto che sebbene la destinazione finale del rifornimento reso nei confronti dell'intermediario fosse debitamente fissata e provata all'autorità fiscale, come previsto dalla normativa nazionale, tale obbligo non eliminasse il rischio di un mutamento di destinazione dell'esenzione.

Secondo la Corte, l'assenza di una disciplina di controllo uniforme comporterebbe comunque la necessità di istituire restrizioni a livello comunitario inconciliabili con l'applicazione corretta e semplice dell'esenzione stabilita dall'art. 131 della direttiva n. 2006/112/Ce.

²⁴ Sentenza *Fast Bunkering Klaipeda*, cit. *supra*, nota 1.

²⁵ In questa vicenda la Corte ha ritenuto applicabile l'esenzione in base alla considerazione che, siccome il rifornimento è stato eseguito dal terzo fornitore direttamente a bordo della nave, l'intermediario non è stato in alcun momento in condizioni di disporre come proprietario del carburante che è stato trasferito, sostanzialmente con una unica operazione materiale, nell'ambito della disponibilità dell'armatore, con l'effetto di configurare una *cessione di beni*, direttamente a favore di quest'ultimo e quindi suscettibile di esenzione.

La Corte ha fondato questa conclusione sulla nozione di cessione di beni formulata nell'art. 14 della direttiva n. 2006/112/Ce, che possiede un contenuto molto più ampio rispetto al semplice trasferimento della proprietà poiché questa nozione che è intesa estensivamente comprende anche il trasferimento del *potere di disporre di un bene materiale come proprietario*.

4. L'apertura della Corte nella sentenza in causa C-33/16, *A Oy c. Amministrazione finanziaria finlandese*

Nella vicenda in commento, che riguarda le prestazioni di scarico e carico di merci eseguite da un'impresa fornitrice terza a favore di un intermediario, direttamente (ed inevitabilmente) sulla nave dell'armatore, la Corte, dopo avere affermato che l'esenzione ha natura oggettiva nel caso dei servizi diretti a sopperire ai bisogni immediati delle navi e del carico, ha ritenuto l'esenzione applicabile anche nei confronti dell'intermediario poiché la destinazione dell'operazione è certa e non comporta l'esigenza di restrizioni inconciliabili con l'art. 131 della direttiva n. 2006/112/Ce.

Nonostante la particolare caratteristica delle operazioni (che per loro natura sono svolte inevitabilmente a contatto diretto con la nave) e la specialità della disposizione coinvolta, l'art. 148, lett. *d.*, della direttiva n. 2006/112/Ce (che presuppone che i servizi siano direttamente destinati a sopperire ai bisogni delle navi e del loro carico) nella sentenza viene formulato un principio di estensione delle esenzioni anche alle fasi intermedie della catena commerciale suscettibile di applicazione nel contesto complessivo del trasporto internazionale marittimo o aereo²⁶.

In particolare, la Corte pone in evidenza che tale prestazione sia da considerarsi *unica* e che, di conseguenza, escluda il rischio di un cambiamento di destinazione poiché – anche se è stata resa dal subappaltatore nei confronti dell'intermediario – ha avuto luogo direttamente sulla nave e senza l'esecuzione di alcuna attività materiale nelle precedenti fasi della catena commerciale²⁷.

L'utilizzo che viene fatto di tali servizi può essere dato per certo nel momento in cui sono concordate le loro modalità di esecuzione e, conseguentemente, quando la destinazione di una prestazione per sua natura è già certa, l'applicazione corretta e semplice dell'esenzione stabilita dall'art. 131 della direttiva n. 2006/112/Ce è garantita e non ricorre alcuna necessità di attuazione di meccanismi di controllo e sorveglianza.

Il concetto dell'unicità dell'operazione era stato già colto in qualche modo nella vicenda in causa n. C-526/13 nella quale la Corte, a sostegno della propria decisione secondo cui l'operazione verso l'intermediario configurava una cessione all'armatore, aveva formulato l'argomentazione se-

²⁶ Le conclusioni della Corte sono il risultato di un esame del contesto complessivo nel quale si inserisce l'art. 148 della direttiva n. 2006/112/Ce anche in relazione all'art. 131 e pertanto si può ritenere che siano applicabili nel contesto dell'art. 148 nel suo complesso.

²⁷ Causa n. C-33/16, *A Oy, cit. supra*, nota 2, punti 32-34; la Corte riprende le conclusioni dell'Avvocato Generale Yves Bot nella stessa causa ai punti 52-55.

condo la quale nelle fasi antecedenti della catena commerciale dell'operazione viene solo trasferita una richiesta di pagamento, mentre l'esecuzione materiale dell'operazione avviene una sola volta²⁸.

Nella vicenda in commento, l'unicità dell'operazione viene colta nella prospettiva più corretta e più ampia del riscontro della certezza della destinazione finale di qualsiasi operazione, cessioni di beni e prestazioni di servizi, resa agli intermediari.

Nelle argomentazioni della Corte affiorano anche i principi di neutralità e di effetto utile. La Corte pone in evidenza che in simili casi una interpretazione diversa e più restrittiva dell'esenzione sarebbe in contrasto con l'effetto perseguito dall'esenzione che è quello di promuovere il trasporto internazionale poiché potrebbe indurre gli intermediari della catena a trasferire il costo dell'addebito di Iva sui prezzi praticati nel trasporto internazionale.

La Corte, in conclusione, ripudia la convinzione che le operazioni intermedie della catena commerciale siano escluse *tout court* dalle esenzioni e riconosce che le loro caratteristiche e modalità esecutive possano costituire il riscontro della destinazione finale dell'operazione effettuata nei confronti dell'intermediario e dell'assenza del rischio di un suo mutamento e di un abuso dell'esenzione, senza che si renda necessario istituire quelle particolari forme di controlli e di vigilanza alle quali si oppone l'art. 131 della direttiva n. 2006/112/Ce.

Luca Granelli*

SINTESI

La Corte di giustizia propone una nuova prospettiva riguardo l'applicabilità delle esenzioni dall'imposta sul valore aggiunto previste nel trasporto internazionale alle prestazioni di servizi rese ad intermediari della catena commerciale e non direttamente all'armatore.

In passato la Corte aveva negato che l'esenzione si applicasse alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di intermediari negli stadi precedenti della catena commerciale del trasporto internazionale in base all'argomento che in tali casi l'applicazione dell'esenzione avrebbe richiesto che gli Sta-

²⁸ Nelle conclusioni della causa n. C-526/13, *Fast Bunkering Klaipeda*, cit. *supra*, nota 1, al punto 50 viene espresso il concetto secondo il quale il potere di disporre è trasferito una sola volta nella catena commerciale mentre ciò che viene trasferito nelle fasi precedenti è soltanto una richiesta di pagamento.

* Avvocato / Foro di Milano

ti membri istituissero sistemi di vigilanza e controllo per assicurare la destinazione finale delle operazioni ed evitare abusi dell'esenzione e che tali sistemi avrebbero costituito per gli Stati membri e gli operatori restrizioni inconciliabili con l'applicazione corretta e semplice dell'esenzione stabilita dall'art. 131 della direttiva n. 2006/112/Ce (art. 15 della Sesta direttiva).

Nella sentenza in causa n. C-33/16 la Corte ammette che se ricorrono circostanze che comportano la certezza della destinazione finale delle prestazioni di servizi rese ad intermediari, nelle fasi precedenti della catena commerciale del trasporto, non è richiesto alcun sistema di vigilanza e controllo e si può applicare il regime di esenzione IVA.

ABSTRACT

The Court of Justice expresses a new perspective regarding the inclusion within VAT exemption of supply of services rendered to intermediaries at earlier stages of the commercial chain of the international transport and not directly to the ship owner.

In past, the Court of Justice denied in any case VAT exemption to supplies of goods or services rendered to intermediaries at an earlier stage of the commercial chain of the international transport, on the argument that in such cases tax exemption would require Member States to set up systems of supervision and control in order to satisfy themselves as to the ultimate use of the goods or the services supplied free of tax and avoid any abuses of the exemption and such systems would amount to constraints on the Member States and the traders concerned which it would be impossible to reconcile with the «correct and straightforward application of such exemptions» prescribed in the first paragraph of Article 131 of Directive 2006/112 (Article 15 of Sixth Directive). On the contrary, in Case 33/16 the Court of Justice points out that if circumstances imply that the ultimate use of the services provided to the intermediary is considered certain and does not require to improve any system of control and surveillance of the ultimate destination of the supply, VAT exemption is allowed.