Per gli eurogiudici l’esenzione dall’imposta dipende dal momento in cui avviene il passaggio di proprietà del bene all’armatore anche quando nell’operazione interviene un terzo

La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l’interpretazione dell’articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112/Ce, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto.

La controversia, che ha interessato la Corte di giustizia europea, è stata sollevata dalla Cassazione lituana ed è relativa alle forniture di carburante fatturate, non direttamente agli armatori di navi adibite alla navigazione in alto mare, bensì a intermediari, sebbene la destinazione finale del carburante sia stabilita in anticipo e quest’ultimo sia consegnato direttamente alle navi in questione.

La controversia

Un operatore economico identificato ai fini dell’Iva in Lituania, tra il 2008 e il 2011, ha rifornito di carburante, nelle acque territoriali lituane, navi adibite alla navigazione in alto mare. Il carburante in questione proveniva da paesi terzi ed era immagazzinato in Lituania in regime di deposito doganale. Come da normativa di riferimento, la riscossione dell’Iva dovuta per l’importazione di tale carburante era sospesa fino all’immissione in libera pratica nell’Unione europea.

Gli ordinativi di combustibile erano inviati all’operatore economico lituano non dagli armatori, ma da intermediari stabiliti in vari Stati membri, ai quali l’operatore fatturava le vendite.

Gli intermediari agivano in nome proprio nei confronti sia dell’operatore sia degli armatori, acquistando dal primo e rivendendo a questi ultimi.
In fase di dibattimento, il rappresentante della società lituana ha chiarito che detti intermediari non prendevano mai fisicamente in consegna il benché minimo quantitativo di carburante, poiché il loro ruolo era essenzialmente quello di raggruppare gli ordini e di garantire il pagamento del carburante fornito. Infatti, solo dopo aver riempito i serbatoi delle navi, era possibile determinare il quantitativo effettivamente trasferito ed emettere così la rispettiva fattura.

In applicazione della normativa lituana di recepimento dell’articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112, l’operatore lituano ha applicato a tali forniture di carburante un’aliquota Iva dello 0 per cento. Tale articolo prevede, appunto, che gli Stati membri esentano le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare.

Nel 2013, in seguito a un controllo fiscale, l’ispettorato tributario contestava all’operatore l’applicazione dell’esenzione Iva prevista dall’articolo 44, paragrafo 1, della legge lituana sull’Iva. Secondo l’autorità fiscale, questi non avrebbe potuto applicare l’esenzione, in quanto la stessa vale soltanto in caso di cessione diretta di beni nei confronti degli armatori di navi marittime destinate al trasporto internazionale di passeggeri e/o di merci. Nel caso specifico, il carburante in questione, non è stato venduto direttamente agli armatori bensì a intermediari che agiscono in nome proprio.

Per tale ragione, l’autorità lituana procedeva alla rettifica della dichiarazione fiscale presentata (per un importo di circa 11 milioni di euro).

La società, proponeva ricorso contro la decisione dell’Amministrazione fiscale, ricorso che veniva respinto con la motivazione che, l’esenzione prevista dall’articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112 per le cessioni di beni destinati all’approvvigionamento di navi adibite alla navigazione in alto mare, può essere applicata soltanto all’ultimo stadio della catena di approvvigionamento dei beni in questione, al momento della loro fornitura all’armatore che ne farà uso.
Il ricorrente si opponeva a tale decisione dinanzi alla commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania.

Il giudice di merito, analizzando il procedimento principale, solleva dei dubbi in merito alla questione principale. In pratica, tenuto conto della particolarità dell’operazione, non esclude che potrebbe verificarsi la situazione in cui, da un lato, ci sono i carburanti caricati da un soggetto passivo nei serbatoi delle navi che ne faranno uso e, dall’altro, di fatto, esistano controlli sufficienti che consentono di garantire l’uso effettivo dei beni destinati all’approvvigionamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare. Per tale ragione decide di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte Ue la questione pregiudiziale.

Chiede, quindi, se l’esenzione dell’Iva, prevista dall’articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112, si applichi solo alle cessioni di beni fatte all’armatore di una nave adibita alla navigazione in alto mare, che utilizza tali beni per approvvigionare la nave, oppure anche a cessioni diverse da quelle effettuate nei confronti dell’armatore, ossia a intermediari che agiscono in nome proprio, qualora, al momento del trasferimento, 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.

Sulla questione pregiudiziale

Come già ricordato, l’articolo 148, prevede che siano esentate dall’Iva 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.

Queste operazioni di approvvigionamento sono esentate in quanto equiparate alle cessioni

all’esportazione. Tale esenzione si applica esclusivamente alle cessioni finali di beni esportati dal venditore o per suo conto, così l’esonero stabilito dalla direttiva Iva Ue non può essere esteso alle cessioni di beni effettuate in uno stadio commerciale precedente.

In ragione di ciò, per beneficiare dell’esenzione, le cessioni di beni destinati all’approvvigionamento delle navi in argomento devono essere effettuate direttamente nei confronti degli armatori che ne faranno uso.

Nel caso specifico, occorre esaminare se una cessione di beni destinati all’approvvigionamento nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, come quelli coinvolti nel procedimento principale, soddisfi le condizioni enunciate in precedenza. In linea di principio, da quanto precede, risulta che l’esenzione di cui all’articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112, non è applicabile alle cessioni effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le rispettive prove siano presentate all’amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale.

Ciò premesso, la Corte Ue, esaminato il fascicolo e sentiti i motivi addotti dell’operatore economico lituano, ha rilevato che era lo stesso operatore a caricare il carburante direttamente nei serbatoi delle navi alle quali tale combustibile era destinato. Esso inviava poi la rispettiva fattura a intermediari che agivano in nome proprio, giacché solo in seguito al caricamento poteva essere determinato il quantitativo esatto del carburante fornito.

Non si può escludere, quindi, che il trasferimento della proprietà del carburante a tali intermediari si realizza soltanto in seguito al caricamento. In sostanza, nel caso concreto, il trasferimento avviene in concomitanza del momento in cui gli armatori sono stati autorizzati a disporre del carburante, di fatto, come se ne fossero i proprietari. In tale ipotesi, l’operazione non può essere qualificata come cessione a intermediari che agiscono in nome proprio, ma si dovrebbe considerare come cessione effettuata direttamente nei confronti di armatori che, a tale titolo, possono beneficiare dell’esenzione.

La decisione della Corte

Chiamati a pronunciarsi sulla questione, i giudici sovranazionali hanno innanzitutto chiarito che l’esenzione Iva, in linea di principio, non è applicabile alle cessioni di beni destinati all’approvvigionamento effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano state fornite all’amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale.

Gli stessi giudici, chiariscono che, in particolari circostanze come quella di cui al procedimento principale, l’esenzione può essere applicata se il trasferimento ai suddetti intermediari della proprietà dei beni interessati, nelle forme previste dal diritto nazionale, sia intervenuto in concomitanza del momento in cui gli armatori delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono stati autorizzati a disporre di tali beni, di fatto, come se ne fossero i proprietari. Spetta al giudice del rinvio verificare i casi in cui tali circostanze si verificano.

Data della sentenza
3 settembre 2015
Numero della causa
C-526/2013
Nome delle parti
Fast Bunkering Klaipėda UAB
contro
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

La controversia

Un operatore economico identificato ai fini dell’Iva in Lituania, tra il 2008 e il 2011, ha rifornito di carburante, nelle acque territoriali lituane, navi adibite alla navigazione in alto mare. Il carburante in questione proveniva da paesi terzi ed era immagazzinato in Lituania in regime di deposito doganale. Come da normativa di riferimento, la riscossione dell’Iva dovuta per l’importazione di tale carburante era sospesa fino all’immissione in libera pratica nell’Unione europea.

Gli ordinativi di combustibile erano inviati all’operatore economico lituano non dagli armatori, ma da intermediari stabiliti in vari Stati membri, ai quali l’operatore fatturava le vendite.

Gli intermediari agivano in nome proprio nei confronti sia dell’operatore sia degli armatori, acquistando dal primo e rivendendo a questi ultimi.
In fase di dibattimento, il rappresentante della società lituana ha chiarito che detti intermediari non prendevano mai fisicamente in consegna il benché minimo quantitativo di carburante, poiché il loro ruolo era essenzialmente quello di raggruppare gli ordini e di garantire il pagamento del carburante fornito. Infatti, solo dopo aver riempito i serbatoi delle navi, era possibile determinare il quantitativo effettivamente trasferito ed emettere così la rispettiva fattura.

In applicazione della normativa lituana di recepimento dell’articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112, l’operatore lituano ha applicato a tali forniture di carburante un’aliquota Iva dello 0 per cento. Tale articolo prevede, appunto, che gli Stati membri esentano le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare.

Nel 2013, in seguito a un controllo fiscale, l’ispettorato tributario contestava all’operatore l’applicazione dell’esenzione Iva prevista dall’articolo 44, paragrafo 1, della legge lituana sull’Iva. Secondo l’autorità fiscale, questi non avrebbe potuto applicare l’esenzione, in quanto la stessa vale soltanto in caso di cessione diretta di beni nei confronti degli armatori di navi marittime destinate al trasporto internazionale di passeggeri e/o di merci. Nel caso specifico, il carburante in questione, non è stato venduto direttamente agli armatori bensì a intermediari che agiscono in nome proprio.

Per tale ragione, l’autorità lituana procedeva alla rettifica della dichiarazione fiscale presentata (per un importo di circa 11 milioni di euro).

La società, proponeva ricorso contro la decisione dell’Amministrazione fiscale, ricorso che veniva respinto con la motivazione che, l’esenzione prevista dall’articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112 per le cessioni di beni destinati all’approvvigionamento di navi adibite alla navigazione in alto mare, può essere applicata soltanto all’ultimo stadio della catena di approvvigionamento dei beni in questione, al momento della loro fornitura all’armatore che ne

farà uso.
Il ricorrente si opponeva a tale decisione dinanzi alla commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania.

Il giudice di merito, analizzando il procedimento principale, solleva dei dubbi in merito alla questione principale. In pratica, tenuto conto della particolarità dell’operazione, non esclude che potrebbe verificarsi la situazione in cui, da un lato, ci sono i carburanti caricati da un soggetto passivo nei serbatoi delle navi che ne faranno uso e, dall’altro, di fatto, esistano controlli sufficienti che consentono di garantire l’uso effettivo dei beni destinati all’approvvigionamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare. Per tale ragione decide di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte Ue la questione pregiudiziale.

Chiede, quindi, se l’esenzione dell’Iva, prevista dall’articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112, si applichi solo alle cessioni di beni fatte all’armatore di una nave adibita alla navigazione in alto mare, che utilizza tali beni per approvvigionare la nave, oppure anche a cessioni diverse da quelle effettuate nei confronti dell’armatore, ossia a intermediari che agiscono in nome proprio, qualora, al momento del trasferimento, 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.

Sulla questione pregiudiziale

Come già ricordato, l’articolo 148, prevede che siano esentate dall’Iva 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.

Queste operazioni di approvvigionamento sono esentate in quanto equiparate alle cessioni all’esportazione. Tale esenzione si applica esclusivamente alle cessioni finali di beni esportati dal venditore o per suo conto, così l’esonero stabilito dalla direttiva Iva Ue non può essere esteso alle cessioni di beni effettuate in uno stadio commerciale precedente.

In ragione di ciò, per beneficiare dell’esenzione, le cessioni di beni destinati all’approvvigionamento delle navi in argomento devono essere effettuate direttamente nei confronti degli armatori che ne faranno uso.

Nel caso specifico, occorre esaminare se una cessione di beni destinati all’approvvigionamento nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, come quelli coinvolti nel procedimento principale, soddisfi le condizioni enunciate in precedenza. In linea di principio, da quanto precede, risulta che l’esenzione di cui all’articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112, non è applicabile alle cessioni effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le rispettive prove siano presentate all’amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale.

Ciò premesso, la Corte Ue, esaminato il fascicolo e sentiti i motivi addotti dell’operatore economico lituano, ha rilevato che era lo stesso operatore a caricare il carburante direttamente nei serbatoi delle navi alle quali tale combustibile era destinato. Esso inviava poi la rispettiva fattura a intermediari che agivano in nome proprio, giacché solo in seguito al caricamento poteva essere determinato il quantitativo esatto del carburante fornito.

Non si può escludere, quindi, che il trasferimento della proprietà del carburante a tali intermediari si realizza soltanto in seguito al caricamento. In sostanza, nel caso concreto, il trasferimento avviene in concomitanza del momento in cui gli armatori sono stati autorizzati a disporre del carburante, di fatto, come se ne fossero i proprietari. In tale ipotesi, l’operazione non può essere qualificata come cessione a intermediari che agiscono in nome proprio, ma si dovrebbe considerare come cessione effettuata direttamente nei confronti di armatori che, a tale titolo, possono beneficiare dell’esenzione.

La decisione della Corte

Chiamati a pronunciarsi sulla questione, i giudici sovranazionali hanno innanzitutto chiarito che l’esenzione Iva, in linea di principio, non è applicabile alle cessioni di beni destinati all’approvvigionamento effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano state fornite all’amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale.
Gli stessi giudici, chiariscono che, in particolari circostanze come quella di cui al procedimento principale, l’esenzione può essere applicata se il trasferimento ai suddetti intermediari della proprietà dei beni interessati, nelle forme previste dal diritto nazionale, sia intervenuto in

concomitanza del momento in cui gli armatori delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono stati autorizzati a disporre di tali beni, di fatto, come se ne fossero i proprietari. Spetta al giudice del rinvio verificare i casi in cui tali circostanze si verificano.

Data della sentenza
3 settembre 2015
Numero della causa
C-526/2013
Nome delle parti
Fast Bunkering Klaipėda UAB
contro
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos