CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JÁN MAZÁK
presentate il 29 marzo 2007 [1]

1. Le due questioni oggetto del presente rinvio pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'art. 15, punto 5, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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 [2], come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE (in prosieguo: la «sesta direttiva») [3].

2. Le questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra l'impresa Navicon (in prosieguo: la «Navicon») e il competente ufficio dell'Amministrazione finanziaria spagnola relativa al diniego di quest'ultima di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») operazioni consistenti nel noleggio parziale di una nave allo scopo di trasportare container. Al riguardo va rilevato che la normativa spagnola di trasposizione della sesta direttiva prevede l'esenzione solo per il noleggio totale.

3. Si chiede quindi alla Corte di interpretare la nozione di noleggio di cui all'art. 15, punto 5, della sesta direttiva e, in particolare, di stabilire se tale nozione si applichi solo al noleggio dell'intera nave (noleggio «totale»), ovvero anche al noleggio di un parte di essa (noleggio «parziale»).

I — Normativa pertinente

A — *Normativa comunitaria*

4. L'art. 15, della sesta direttiva così recita:

«Esenzione delle operazioni all'esportazione, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali

Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, a condizioni da

1 — Lingua originale: l'inglese.
2 — GU 1977, L 145, pag. 1.
3 — GU 1992, L 384, pag. 47.

essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

4. le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi:

a) adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca,

b) adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare o alla pesca costiera, escluse, per ultime, le provviste di bordo,

(...)

5) cessione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione delle navi di cui al paragrafo 4, lettere a) e b), nonché fornitura, locazione, riparazione e manutenzione degli oggetti in esse incorporati o da esse usati, compresa l'attrezzatura per la pesca;

(...)».

B — *Normativa nazionale*

5. L'art. 22.1 della legge 28 dicembre 1992, n. 37, relativa all'imposta sul valore aggiunto, così dispone:

«Esenzioni delle operazioni assimilate alle esportazioni

Sono esenti dall'imposta, alle condizioni ed in presenza dei requisiti stabiliti con regolamento, le seguenti operazioni:

1. Cessione, costruzione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio totale e locazione delle navi qui di seguito indicate:

1) le navi idonee alla navigazione in alto mare destinate alla navigazione marittima internazionale nell'esercizio di

attività commerciali di trasporto a titolo oneroso di merci o passeggeri, compresi i circuiti turistici, o di attività industriali o di pesca.

(...)».

II — Fatti, procedimento e questioni sottoposte alla Corte

6. La Navicon e l'impresa Compañía Transatlántica Española SA stipulavano un contratto di noleggio parziale con cui la prima metteva a disposizione della seconda, a titolo oneroso, parte dello spazio delle proprie navi per trasportare container tra vari porti della Penisola iberica e un territorio al di fuori della sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (Isole Canarie).

7. La Navicon non applicava nelle corrispondenti fatture l'importo dell'imposta sul valore aggiunto, ritenendo che l'operazione fosse esente da IVA. L'Amministrazione Finanziaria spagnola rettificava gli importi versati in relazione al contratto di noleggio a titolo di IVA, ritenendo che l'esenzione non si applicasse in caso di noleggio parziale, e non totale.

8. La Navicon impugnava tale rettifica dinanzi al Tribunal Económico Administrativo (Tribunale amministrativo tributario regionale) di Madrid, ma il suo ricorso veniva respinto. Essa interponeva appello dinanzi al Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Corte di cassazione di Madrid), che decideva di sospendere il procedimento e sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'espressione "noleggio" relativa all'esenzione prevista all'art. 15, punto 5, della sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che comprenda unicamente il noleggio dell'intero spazio della nave (noleggio totale) o se comprenda anche il noleggio costituito da parte o da una percentuale dello spazio di carico (noleggio parziale).

2) Se sia incompatibile con la sesta direttiva una normativa nazionale che consenta solo l'esenzione del noleggio totale».

III — Principali argomenti presentati alla Corte

9. I *governi ellenico* e *spagnolo* ritengono che la nozione di «noleggio» utilizzata all'art. 15, punto 5, della sesta direttiva si riferisca solo

al noleggio dell'intero spazio della nave e affermano, in conclusione, che la normativa nazionale è quindi conforme alla direttiva. Le esenzioni stabilite dalla sesta direttiva dovrebbero essere interpretate restrittivamente, in quanto costituirebbero una deroga al principio generale secondo cui l'IVA va riscossa su tutti i servizi prestati a titolo oneroso da un soggetto passivo.

10. Il *governo belga* e la Commissione affermano che la nozione di noleggio si riferisce sia al noleggio totale che a quello parziale.

11. Secondo il *governo belga*, lo scopo dell'art. 15, punto 5, consiste, secondo la lettera di tale disposizione, nell'esentare talune navi, segnatamente le navi adibite alla navigazione in alto mare di cui al punto 4, lett. a e b), e non nell'esentare determinati tipi di noleggio. In ogni caso, secondo la giurisprudenza della Corte, quando una disposizione di diritto comunitario può ricevere diverse interpretazioni, va preferita l'interpretazione che ne assicuri l'effetto utile. Nel caso di specie, tuttavia, un'interpretazione della nozione di noleggio tale da includervi solo il noleggio totale rischierebbe di compromettere l'effetto utile dell'art. 15, punto 5, della sesta direttiva, dato che, per la stessa rotta e lo stesso tipo di nave, il noleggio parziale sarebbe soggetto all'IVA, mentre il noleggio totale sarebbe esente.

12. La *Commissione* sostiene, in primo luogo, che, secondo costante giurisprudenza della Corte, l'art. 15, primo comma, della sesta direttiva non conferisce agli Stati membri la facoltà di modificare l'ambito di applicazione ratione materiae della sesta direttiva, quale definito da quest'ultima. Inoltre, le merci esportate verso paesi terzi dovrebbero essere esenti da imposta quando lascino il territorio della Comunità, il che implicherebbe che i servizi di noleggio non debbano essere tassati, a prescindere dalla circostanza che si tratti di noleggio parziale o totale. Infine, se nella nozione di noleggio rientrasse solo il noleggio totale, il diritto all'esenzione dipenderebbe dalla stazza della nave, dato che lo stesso volume di carico sarebbe esente o meno a seconda delle dimensioni della nave de qua.

13. Tuttavia, la Commissione deduce anche un argomento che potrebbe suffragare la tesi secondo cui la normativa spagnola sarebbe compatibile con il diritto comunitario. Si potrebbe affermare, per analogia, che il noleggio parziale debba essere considerato quale trasporto di merci e, pertanto, ricompreso nell'ambito di applicazione dell'art. 15, punto 13, della sesta direttiva [4], che prevede,

4 — L'art. 15, punto 13, della sesta direttiva dispone:
«Le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, ma eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente all'articolo 13, qualora siano direttamente connesse all'esportazione di beni o all'importazione di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 7, paragrafo 3 o all'articolo 16, paragrafo 1, parte A».

inter alia, un'esenzione per i servizi di trasporto relativi alle merci esportate. Nondimeno, la Commissione ritiene che tale argomento non possa essere accolto. In primo luogo, il testo della sesta direttiva assoggetterebbe il noleggio e il trasporto di merci a regimi giuridici diversi e, in secondo luogo, i due tipi di contratti sarebbero del tutto differenti.

14. La Commissione afferma che spetta al giudice nazionale accertare, in base al tenore del contratto concluso inter partes e in base alla natura e al contenuto del servizio prestato, se il contratto in questione risponda ai requisiti di un contratto di noleggio ai fini dell'art. 15, punto 5, della sesta direttiva.

IV — Analisi giuridica

15. Conformemente all'art. 15, punto 5, della sesta direttiva, il noleggio di navi adibite alla navigazione d'alto mare è esente dall'IVA. Tale disposizione non definisce più precisamente la nozione di noleggio.

16. In pratica, il noleggio può avere per oggetto l'intera nave, nel qual caso l'operazione è denominata noleggio «totale», o solo una parte della nave, e in tal caso l'operazione è definita noleggio «parziale».

17. Dagli argomenti degli Stati membri che hanno presentato osservazioni nel presente procedimento emerge che la nozione di noleggio non è stata interpretata uniformemente in tutta la Comunità, come dimostrano le disposizioni di attuazione di alcuni Stati membri, tra cui la Spagna, da cui proviene la presente domanda di pronuncia pregiudiziale, che fa rientrare nella nozione di noleggio unicamente il noleggio «totale», mentre altre normative nazionali, come quella belga, adottano un'interpretazione più ampia, secondo cui è esente qualsiasi tipo di noleggio, sia «totale» che «parziale». Si pone, quindi, la questione della portata da attribuire alla nozione di noleggio nel contesto dell'esenzione dall'IVA di cui all'art. 15, punto 5, della sesta direttiva.

18. Secondo costante giurisprudenza della Corte, le esenzioni dall'IVA vanno interpretate restrittivamente, in quanto costituiscono eccezioni al principio generale secondo cui l'IVA dev'essere riscossa su ogni servizio prestato a titolo oneroso da un soggetto passivo [5]. La Corte ha ribadito tale principio,

5 — V. ad esempio, sentenza 16 settembre 2004, causa C-382/02, Cimber Air (Racc. pag. I-8379, punto 25).

tra l'altro, nell'interpretazione delle esenzioni applicabili alle navi adibite alla navigazione marina [6].

19. Tuttavia, tale principio di stretta interpretazione non può avere l'effetto di attribuire all'art. 15 un significato diverso da quello che emerge dal suo tenore letterale [7].

20. Né nella disposizione in esame né in altri passi del testo della sesta direttiva, emergono elementi che confermino l'interpretazione restrittiva secondo cui il termine «noleggio» sarebbe riferibile solo al noleggio «totale». A differenza di quanto stabilito dalla sesta direttiva in riferimento all'esenzione di cui all'art. 15, punto 4 [8], gli Stati membri non possono limitare l'esenzione prevista dall'art. 15, punto 5, della direttiva in attesa che siano entrate in vigore disposizioni fiscali comunitarie che precisino l'ambito di applicazione dell'esenzione di cui trattasi. Pertanto, nel contesto delle esenzioni dall'IVA previste dalla sesta direttiva, un'interpretazione restrittiva del termine «noleggio» nel senso che esso si riferirebbe al solo noleggio «totale» travalica il margine di discrezionalità di cui dispongono gli Stati membri ai fini della trasposizione delle direttiva nel diritto interno. In linea di principio, infatti, spetta al legislatore comunitario definire la sfera di applicazione dell'IVA, e affinché una limitazione di tale sfera, in particolare mediante le disposizioni di attuazione nazionali, sia compatibile con la sesta direttiva occorre che tale limitazione possa desumersi dalla lettera, dallo scopo e/o dall'economia generale della sesta direttiva.

21. A tale proposito, occorre quindi inoltre verificare se un criterio restrittivo, come quello adottato dal legislatore spagnolo, sia compatibile con l'economia e con lo scopo della sesta direttiva. Al riguardo, si deve inoltre rilevare che le esenzioni costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario che vanno inquadrate nel contesto generale del sistema comune dell'IVA instaurato dalla sesta direttiva [9].

22. Come hanno affermato il governo belga e la Commissione, l'interpretazione del termine «noleggio» di cui all'art. 15, punto 5, della sesta direttiva nel senso che esso si riferirebbe esclusivamente al noleggio totale determinerebbe gravi disparità di trattamento delle operazioni di noleggio sotto il profilo dell'IVA. Se si adottasse tale criterio, il diritto all'esenzione per un'operazione di noleggio dipenderebbe dalle dimensioni della nave, dato che un'operazione di noleggio per il trasporto dello stesso volume di carico

6 — V. sentenze 26 giugno 1990, causa C-185/89, Velker International Oil Company (Racc. pag. I-2561, punto 19), e 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04, Elmeka (Racc. pag. I-8167, punto 15).

7 — V., in tal senso, sentenza Cimber Air, citata supra alla nota 5, punto 29.

8 — L'art. 15, punto 4, secondo comma, dispone quanto segue: «La Commissione presenta al Consiglio quanto prima proposte per stabilire le norme fiscali comunitarie che precisino il campo di applicazione e le modalità pratiche di attuazione della presente esenzione, nonché delle esenzioni previste ai punti da 5 a 9. Sino all'entrata in vigore di tali norme, gli Stati membri possono limitare la portata dell'esenzione prevista al presente punto».

9 — V., in particolare, sentenze 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC (Racc. pag. I-3017, punto 21), 26 novembre 2002, causa C-141/00, Kügler (Racc. pag. I-6833, punto 25), Cimber Air, citata alla nota 5, punto 23, e Elmeka, citata alla nota 6, punto 20.

sarebbe esente su una nave di piccole dimensioni, in quanto occuperebbe tutto lo spazio di carico della nave e sarebbe quindi considerato noleggio totale, mentre su una nave più grande lo stesso volume di carico occuperebbe solo una parte dello spazio di carico totale e l'operazione verrebbe quindi considerata noleggio parziale della nave. Tali disparità potrebbero compromettere l'effetto utile dell'art. 15, punto 5, della sesta direttiva.

23. Inoltre, se il contratto di noleggio «parziale» di navi adibite alla navigazione marittima non fosse esente, ciò porterebbe ad escludere l'esenzione delle spese di trasporto di alcuni merci di esportazione, vale a dire di quelle esportate mediante noleggio parziale. Tale risultato sarebbe chiaramente incompatibile con il principio del paese di destinazione, secondo cui le merci vanno tassate nel paese in cui saranno utilizzate dal consumatore finale. Da tale principio discende, in particolare, che le merci destinate all'esportazione al di fuori della Comunità devono essere esenti da qualsiasi imposta, comprese quelle sui costi del loro trasporto al di fuori della Comunità, dato che tali costi saranno incorporati nel prezzo delle merci esportate.

24. Si potrebbe sostenere che l'esclusione del noleggio «parziale» dall'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'art. 15, punto 5, della sesta direttiva relativa al «noleggio» di navi non rischi necessariamente di pregiudicare il principio del paese di destinazione. Infatti, quest'ultimo potrebbe essere salvaguardato, per quanto riguarda le merci esportate mediante noleggio «parziale», applicando l'art. 15, punto 13, della sesta direttiva, che prevede, inter alia, l'esenzione del trasporto di merci esportate, sempreché tali merci rispondano alle condizioni stabilite dalla medesima disposizione. Come osservato dalla Commissione, si potrebbe tuttavia dubitare che tale applicazione del suddetto articolo sia compatibile con l'economia e la logica della sesta direttiva.

25. In primo luogo, lo scopo e il regime giuridico del contratto di noleggio e del contratto di trasporto di merci sono del tutto diversi. Quando una nave — o una sua parte, in caso di noleggio parziale — è oggetto di un contratto di noleggio e locazione, essa viene messa a disposizione per un determinato scopo, per esempio l'attività di trasporto, mentre con il contratto di trasporto di merci il vettore si impegna a consegnare le merci a una certa destinazione. In altre parole, mentre i contratti di noleggio o locazione hanno per oggetto il mezzo di trasporto in sé, il contratto di trasporto ha per oggetto le merci da trasportare con un mezzo di trasporto. Ne consegue che, mentre il noleggiatore e il locatario hanno un diritto di uso della nave oggetto del contratto — o di una sua parte, in caso di noleggio parziale —, il proprietario delle merci trasportate su una nave in forza di un contratto di trasporto di

merci non ha tale diritto, ma può solo pretendere che le merci vengano consegnate a una determinata destinazione. Tali differenze avvalorano l'argomento secondo cui il pertinente regime della sesta direttiva dev'essere diverso.

26. Inoltre, l'equiparazione del noleggio parziale al trasporto di merci metterebbe probabilmente in discussione l'esigenza di esentare separatamente il noleggio totale. Se il noleggio parziale presentasse analogie con il trasporto di merci tali da rendere equiparabili le due operazioni, nonostante le profonde differenze relative alla natura giuridica del contratto, ci si potrebbe chiedere se sia anzitutto necessaria un'esenzione separata per il noleggio e se quest'ultimo non debba essere integralmente equiparato al trasporto di merci. L'equiparazione del noleggio parziale al trasporto di merci sarebbe quindi difficilmente conciliabile con la lettera della sesta direttiva.

27. Infine, poiché questi due tipi di contratto presentano chiaramente una natura giuridica molto diversa, si può ragionevolmente ritenere che il legislatore comunitario, ove avesse inteso far rientrare nella nozione di noleggio solo il noleggio totale ed equiparare il noleggio parziale al trasporto di merci, lo avrebbe chiarito nella sesta direttiva.

28. Discende da quanto precede che non vi è alcuna ragione imperativa per equiparare il noleggio «parziale» al trasporto di merci ai fini dell'applicazione delle esenzioni dall'IVA di cui alla sesta direttiva, anziché ritenere che esso rientri nell'ambito di applicazione dell'esenzione relativa al noleggio prevista dall'art. 15, punto 5, della sesta direttiva [10].

29. Per tutti questi motivi, occorre risolvere la prima questione nel senso che, ai fini dell'esenzione di cui all'art. 15, punto 5, della sesta direttiva, il termine «noleggio» va interpretato nel senso che esso comprende sia il noleggio dell'intero spazio della nave (noleggio totale) sia quello di una parte o di una percentuale dello spazio della nave (noleggio parziale).

30. Ne discende che la seconda questione va risolta nel senso che la sesta direttiva osta a una disposizione nazionale che consenta di esentare solo il noleggio parziale.

10 — Ciò premesso, per garantire la corretta applicazione della sesta direttiva, nulla osta a che il giudice nazionale modifichi la classificazione di un contratto di noleggio «parziale» qualora concluda che tale contratto, in una determinata fattispecie e alla luce delle clausole del contratto in questione, altro non sia che un contratto di trasporto di merci e sia stato quindi erroneamente qualificato come contratto di «noleggio» affinché rispondesse alle condizioni di esenzione delle operazioni di noleggio previste dall'art. 15, punto 5, della sesta direttiva.

V — Conclusione

31. Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di risolvere le questioni sottopostele nei seguenti termini:

1) Ai fini dell'esenzione di cui all'art. 15, n. 5, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, il termine «noleggio» va interpretato nel senso che esso comprende sia il noleggio dell'intero spazio della nave (noleggio totale) sia quello di una parte o di una percentuale dello spazio della nave (noleggio parziale).

2) La sesta direttiva osta a una disposizione nazionale che consenta di esentare solo il noleggio totale.