Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

26 aprile 2012 *

«IVA — Direttiva 2006/112/CE — Esenzioni — Articolo 151, paragrafo 1, lettera c) — Operazione di smantellamento di navi obsolete della Marina statunitense effettuata nel territorio di uno Stato membro»

Nella causa C-225/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Regno Unito), con decisione del 9 maggio 2011, pervenuta in cancelleria il 13 maggio 2011, nel procedimento

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contro

Able UK Ltd,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta dalla sig.ra A. Prechal (relatore), presidente di sezione, dai sigg. K. Schiemann e L. Bay Larsen, giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo del Regno Unito, da L. Seeboruth, in qualità di agente;

— per il governo polacco, da M. Szpunar, in qualità di agente;

— per la Commissione europea, da R. Lyal e C. Soulay, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: l'inglese.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (in prosieguo: i «Commissioners») e la Able UK Ltd (in prosieguo: la «Able») in merito all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») applicabile ai servizi di smantellamento di navi obsolete della Marina statunitense.

Contesto normativo

Il diritto internazionale

3 Il Trattato dell'Atlantico del Nord è stato firmato a Washington (Stati Uniti) il 4 aprile 1949.

4 Il protocollo sullo statuto dei quartieri generali militari internazionali creati in forza del Trattato dell'Atlantico del Nord, sottoscritto a Parigi il 28 agosto 1952 (in prosieguo: il «protocollo sui quartieri generali militari»), all'articolo VIII, punto 1, dispone quanto segue:

«Al fine di agevolare lo stabilimento, la costruzione, la manutenzione e il funzionamento dei quartieri generali interalleati, tali quartieri generali sono esonerati, nella misura massima possibile, dai diritti e dalle imposte afferenti alle spese da essi sostenute nell'interesse della difesa comune e per loro vantaggio ufficiale ed esclusivo, e ciascuna parte contraente del presente protocollo procederà a negoziazioni con i quartieri generali stabiliti sul suo territorio allo scopo di concludere un accordo a tal fine».

Il diritto dell'Unione

5 Ai sensi dell'articolo 151, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

c) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate negli Stati membri che sono parti contraenti del trattato dell'Atlantico del Nord e destinate alle forze armate degli altri Stati che sono parti contraenti di tale trattato ad uso di tali forze o del personale civile che le accompagna o per l'approvvigionamento delle relative mense, nella misura in cui tali forze sono destinate allo sforzo comune di difesa;

d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a destinazione di un altro Stato membro e destinate alle forze armate di qualsiasi Stato che è parte contraente del trattato dell'Atlantico del Nord, diverso dallo Stato membro di destinazione, ad uso di tali forze o del personale civile che le accompagna o per l'approvvigionamento delle relative mense, nella misura in cui tali forze sono destinate allo sforzo comune di difesa;

(...)».

Causa principale e questione pregiudiziale

6 Dalla decisione di rinvio risulta che la Able ha concluso un contratto con l'Amministrazione marittima del dipartimento dei trasporti degli Stati Uniti (United States Department of Transportation Maritime Administration) per smantellare tredici navi che erano in servizio nella Marina statunitense, ma successivamente consegnate alla flotta di riserva e ormeggiate nel James River in Virginia (Stati Uniti). Il contratto era suddiviso in due parti distinte. In un primo momento le navi dovevano essere preparate e quindi rimorchiate dagli Stati Uniti al Regno Unito. Successivamente, una volta ancorate nell'impianto della Able, situato a Teesside (Regno Unito), dovevano essere smantellate. Era previsto l'obbligo della presenza sul cantiere, per tutta la durata del contratto, di ispettori del governo degli Stati Uniti.

7 Con lettera datata 27 agosto 2008, la Able ha richiesto ai Commissioners di pronunciarsi in ordine all'IVA esigibile sul servizio di smantellamento da essa fornito. La Able sosteneva che le sue prestazioni erano esenti ai sensi dell'articolo 15, punto 10, terzo trattino, 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 (GU L 145, pag. 1), successivamente sostituito dall'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

8 Il 15 ottobre 2008 i Commissioners si sono pronunciati dichiarando che i servizi di smantellamento della Able erano soggetti ad un'aliquota normale di IVA. In data 21 ottobre 2008 questa società ha chiesto il riesame di tale decisione. Dato che i Commissioners hanno confermato la stessa decisione il 18 novembre 2008, la Able ha proposto ricorso dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chamber), il quale, con pronuncia del 24 novembre 2009, ha dichiarato che le prestazioni di smantellamento di navi fornite dalla Able erano esenti.

9 I Commissioners hanno presentato un ricorso avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio. A loro avviso, l'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA è applicabile solo alle forze armate di uno Stato che è parte contraente del Trattato dell'Atlantico del Nord ospite in un Stato membro, che sia anch'esso parte contraente del medesimo Trattato, e solo nella misura in cui tali forze intervengano in un'attività direttamente connessa allo sforzo comune di difesa.

10 Ritenendo che la soluzione della controversia di cui è investito necessiti dell'interpretazione dell'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della [direttiva IVA] debba essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi effettuata nel Regno Unito, consistente nello smantellamento di navi obsolete della Marina statunitense per conto della United States Department of Transportation Maritime Administration, è esente da IVA in una o entrambe le circostanze che seguono:

a) qualora tale prestazione non sia stata effettuata in favore di un organismo delle forze armate di un membro della NATO [Organizzazione del Trattato del Nord Atlantico], destinate allo sforzo comune di difesa, o del personale civile che le accompagna;

b) qualora tale prestazione non sia stata effettuata in favore di un organismo delle forze armate di un membro della NATO di stanza nel Regno Unito o ospiti nello stesso o del personale civile che le accompagna».

Sulla questione pregiudiziale

11 Per quanto riguarda la prima parte della questione posta, dalla decisione di rinvio emerge che essa trae la propria origine dal testo dell'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA. Infatti, tale testo consentirebbe di leggere l'ultima porzione di frase di detta disposizione, ossia l'inciso «nella misura in cui tali forze sono destinate allo sforzo comune di difesa», nel senso che si ricollega esclusivamente al segmento di frase immediatamente precedente, vale a dire «[le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate] per l'approvvigionamento delle relative mense», e non nel senso che si riferisce alla suddetta disposizione nella sua totalità. La mancanza in talune versioni linguistiche, quali le versioni inglese e francese, di una virgola precedente quest'ultima porzione di frase sarebbe atta a corroborare siffatta lettura.

12 A questo proposito va rilevato che in talune altre versioni linguistiche della disposizione in parola, come quelle spagnola, danese e olandese, è presente una virgola in questo stesso punto. Date tali circostanze, la presenza o l'assenza di una virgola non può considerarsi determinante ai fini dell'interpretazione dell'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

13 Difatti, secondo una giurisprudenza costante della Corte, la formulazione utilizzata in una delle versioni linguistiche di una disposizione del diritto dell'Unione non può essere l'unico elemento a sostegno dell'interpretazione di questa disposizione né si può attribuire ad essa, a tal riguardo, un carattere prioritario rispetto alle altre versioni linguistiche. Infatti, tale modo di procedere sarebbe in contrasto con la necessità di applicare in modo uniforme il diritto dell'Unione. In caso di difformità tra le diverse versioni linguistiche, la disposizione di cui trattasi deve essere quindi intesa in funzione del sistema e della finalità della normativa di cui fa parte (v., in particolare, sentenza del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi, causa C-41/09, Racc. pag. I-831, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

14 A tale riguardo occorre ricordare che, conformemente ad una giurisprudenza parimenti costante della Corte, le esenzioni dall'IVA, tra le quali figura quella istituita dall'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, devono essere interpretate in maniera restrittiva, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui tale imposta è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in tal senso, segnatamente, sentenza del 22 dicembre 2010, Feltgen e Bacino Charter Company, causa C-116/10, Racc. pag. I-14187, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

15 Orbene, un'interpretazione secondo cui l'ultima porzione di frase dell'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA sarebbe connessa soltanto al segmento di frase immediatamente precedente equivarrebbe a riconoscere all'esenzione prevista da detta disposizione un campo di applicazione non solo esteso, ma anche incoerente, come giustamente rilevato dal governo del Regno Unito.

16 Infatti, qualora si accogliesse una siffatta interpretazione, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate negli Stati membri che sono parti contraenti del Trattato dell'Atlantico del Nord e destinate alle forze armate degli altri Stati che sono parti contraenti di tale Trattato ad uso di tali forze o del personale civile che le accompagna sarebbero esenti dall'IVA in qualsiasi circostanza, mentre le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate per l'approvvigionamento delle loro mense lo sarebbero solo allorché dette forze sono destinate allo sforzo comune di difesa. Orbene, una simile differenziazione relativa alla portata dell'esenzione di cui all'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA risulta del tutto priva di senso.

17 Inoltre, la suddetta disposizione deve essere compresa tenendo conto dell'obiettivo dell'esenzione da essa istituita. Per quanto riguarda tale obiettivo non vi sono indizi che consentano di ritenere che esso, come osservato dinanzi al giudice del rinvio, sia stato quello di impedire agli Stati membri che sono parti contraenti del Trattato dell'Atlantico del Nord di beneficiare di un vantaggio fiscale riconducibile alla loro adesione alla NATO. Del resto, come rilevato dallo stesso giudice del rinvio, un obiettivo di tal genere implicherebbe l'esistenza di un'esenzione generalizzata delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi a vantaggio degli impegni assunti nel quadro della NATO, anche dalle forze

armate proprie dello Stato membro nel quale hanno luogo le cessioni o le prestazioni di cui trattasi. Orbene, è evidente che l'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA non istituisce un'esenzione di simile ampiezza.

18 Invece, è chiaro che l'obiettivo perseguito dal legislatore dell'Unione adottando la disposizione in esame va piuttosto inteso, come sostenuto dalla Commissione europea, come diretto a consentire agli Stati membri di rispettare determinati impegni assunti nell'ambito della NATO. Orbene, nel dossier sottoposto alla Corte non vi sono elementi che facciano ritenere che il summenzionato articolo 151, paragrafo 1, lettera c), debba essere interpretato nel senso prospettato al punto 15 della presente sentenza affinché tali impegni possano essere rispettati.

19 Al contrario, l'articolo VIII del protocollo sui quartieri generali militari, al quale, come osservato dalla Commissione, il legislatore dell'Unione si sarebbe più in particolare ispirato nell'adozione dell'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, fa riferimento specificamente ad un'esenzione dai diritti e dalle imposte afferenti alle spese sostenute «nell'interesse della difesa comune».

20 Pertanto, l'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi, come quella di cui al procedimento principale, effettuata in uno Stato membro che è parte del Trattato dell'Atlantico del Nord e consistente nello smantellamento di navi obsolete della Marina di un altro Stato che è parte contraente di tale Trattato è esente dall'IVA, ai sensi della disposizione in questione, soltanto allorché detta prestazione è effettuata in favore di un organismo delle forze armate di tale altro Stato destinate allo sforzo comune di difesa o per il personale civile che le accompagna.

21 Quanto alla seconda parte della questione posta dal giudice del rinvio, si deve rilevare che il testo dell'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA non chiarisce, esso stesso, se una prestazione di servizi, come quella di cui al procedimento principale, effettuata in uno Stato membro che è parte contraente del Trattato dell'Atlantico del Nord, per essere esonerata dall'IVA debba essere effettuata in favore di un organismo delle forze armate di un altro Stato che è parte contraente del Trattato in parola di stanza o ospiti nel territorio dello Stato membro interessato o per il personale civile che le accompagna.

22 Tuttavia, secondo una costante giurisprudenza della Corte, ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v., in particolare, sentenza Feltgen e Bacino Charter Company, cit., punto 12 e giurisprudenza ivi citata).

23 Per quanto concerne il contesto dell'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, come fatto giustamente osservare dai governi del Regno Unito e polacco, occorre tener conto del paragrafo 1, lettera d), dello stesso articolo. Mentre la prima di tali due disposizioni esonera dall'IVA, in presenza di determinate condizioni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate negli Stati membri che sono parti contraenti del Trattato dell'Atlantico del Nord e destinate alle forze armate di qualsiasi Stato che è parte contraente di tale Trattato, la seconda disposizione esonera, ricorrendo le medesime condizioni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a destinazione di un altro Stato membro e destinate alle forze armate di qualsiasi Stato che è parte contraente del Trattato dell'Atlantico del Nord, diverso dallo Stato membro di destinazione.

24 Dalle due disposizioni in questione risulta che, come già evidenziato al punto 17 della presente sentenza, il legislatore dell'Unione ha inteso escludere dall'esenzione dell'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi destinate alle forze armate dello Stato membro nel quale sono effettuate le cessioni o le prestazioni di cui trattasi.

25 Orbene, da un lato, tale esclusione, riguardando specificamente le forze armate di stanza o ospiti nel territorio del loro proprio Stato membro, già suggerisce, in quanto tale, che il luogo in cui le forze armate sono stanziate o ospiti è rilevante ai fini dell'applicabilità di dette disposizioni.

26 Dall'altro, se l'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA fosse interpretato nel senso che esso esonera dall'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in uno Stato membro che è parte contraente del Trattato dell'Atlantico del Nord e destinate alle forze armate di un altro Stato che è parte contraente di tale Trattato, anche qualora tali forze non fossero di stanza o ospiti nel territorio di detto Stato membro, le cessioni o prestazioni in parola potrebbero, in definitiva, essere effettuate, senza essere state assoggettate all'IVA, in favore di forze armate di un altro Stato membro che siano di stanza o ospiti nel territorio di quest'ultimo. Orbene, siffatta interpretazione della disposizione in esame sarebbe contraria alla volontà del legislatore dell'Unione richiamata al punto 24 della presente sentenza.

27 Pertanto, tenendo conto di quanto precede nonché della necessità di interpretare in maniera restrittiva le esenzioni dall'IVA, come ricordato al punto 14 della presente sentenza, l'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso esonera, in presenza delle condizioni da esso previste, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in uno Stato membro che è parte contraente del Trattato dell'Atlantico del Nord e destinate alle forze armate di un altro Stato che è parte contraente di tale Trattato, purché esse siano di stanza o ospiti nel territorio dello Stato membro interessato.

28 Dal fascicolo sottoposto alla Corte non risulta che sia necessario fornire un'interpretazione della suddetta disposizione diversa da quella prospettata al punto precedente al fine di consentire agli Stati membri di rispettare impegni assunti da questi ultimi nell'ambito della NATO.

29 Al contrario, dall'articolo VIII del protocollo sui quartieri generali militari discende che, prevedendo un'esenzione dai diritti e dalle imposte allo scopo di agevolare lo stabilimento, la costruzione, la manutenzione e il funzionamento dei quartieri generali interalleati sul territorio di uno Stato che è parte contraente del Trattato dell'Atlantico del Nord, tale articolo implica per definizione che si tratti di forze armate che siano di stanza o ospiti nel territorio di tale Stato.

30 Conseguentemente, si deve rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, effettuata in uno Stato membro parte contraente del Trattato dell'Atlantico del Nord e consistente nello smantellamento di navi obsolete della Marina di un altro Stato parte contraente di tale Trattato, è esonerata dall'IVA, in forza di tale disposizione, esclusivamente qualora:

— detta prestazione sia effettuata in favore di un organismo delle forze armate dell'altro Stato in questione destinate allo sforzo comune di difesa o per il personale civile che le accompagna, e

— la stessa prestazione sia effettuata in favore di un organismo delle suddette forze armate che siano di stanza o ospiti nel territorio dello Stato membro interessato o per il personale civile che le accompagna.

Sulle spese

31 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

L'articolo 151, paragrafo 1, lettera c), 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 una prestazione di servizi, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, effettuata

in uno Stato membro parte contraente del Trattato dell'Atlantico del Nord e consistente nello smantellamento di navi obsolete della Marina di un altro Stato parte contraente di tale Trattato, è esonerata dall'imposta sul valore aggiunto, in forza di tale disposizione, esclusivamente qualora:

— **detta prestazione sia effettuata in favore di un organismo delle forze armate dell'altro Stato in questione destinate allo sforzo comune di difesa o per il personale civile che le accompagna, e**

— **la stessa prestazione sia effettuata in favore di un organismo delle suddette forze armate che siano di stanza o ospiti nel territorio dello Stato membro interessato o per il personale civile che le accompagna.**

Firme