Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 2 marzo 2017 [1]

Causa C-151/16

«Vakarų Baltijos laivų statykla» UAB
Parte interessata:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte suprema amministrativa della Lituania)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Normativa in materia di accise – Esenzione dal tributo per le forniture di prodotti energetici – Utilizzo come carburante per la navigazione – Requisiti degli Stati membri diretti a garantire la corretta e agevole applicazione – Assenza di prove – Proporzionalità – Trasposizione dei principi della normativa in materia di IVA»

I. Introduzione

1. Nel caso di specie, la Corte è chiamata ad occuparsi di una particolare esenzione dall'accisa prevista dal diritto dell'Unione. Essa mira a sgravare la navigazione per scopi commerciali sulle acque dell'Unione dall'onere delle accise sui carburanti. Tuttavia, tale esenzione non è stata fatta valere da una società di navigazione, bensì da un costruttore di navi. Quest'ultimo ha venduto una nave, compreso il carburante, ad una società di navigazione, senza tuttavia disporre, al riguardo, in tale contesto, delle licenze necessarie, in base al diritto nazionale, per poter fornire carburante in regime di esenzione.

2. Si pongono, al riguardo, due questioni fondamentali. Da un lato, occorre chiarire la sfera di applicazione ratione personae dell'esenzione. Si deve quindi acclarare se un costruttore o fornitore di una nave possa parimenti beneficiare dell'agevolazione concessa alla navigazione dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96/CE. Dall'altro, deve essere specificato il significato dei requisiti probatori nell'ambito di una disposizione tributaria recante un'agevolazione in materia di accise. A tal riguardo, può individuarsi, in due sentenze della Nona Sezione della Corte [2], la tendenza a trasporre la giurisprudenza emanata in relazione alla normativa in materia di IVA anche alla normativa in materia di accise.

1 Lingua originale: il tedesco.

2 Sentenze del 2 giugno 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punti 59 e segg.) e ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punti 20 e 21 nonché 35 e 36).

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

3. L'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (in prosieguo: la «direttiva 2008/118»), così recita:

«L'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo».

4. L'articolo 41 della direttiva medesima contiene la seguente disposizione:

«Fino al momento dell'adozione da parte del Consiglio di disposizioni comunitarie relative ai rifornimenti per navi e aeromobili, gli Stati membri possono mantenere le loro disposizioni nazionali concernenti le esenzioni ad essi inerenti».

5. L'articolo 6 della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, nella versione modificata da ultimo dalla direttiva 2004/75/CE del Consiglio del 29 aprile 2004 (in prosieguo: la «direttiva 2003/96»), accorda agli Stati membri la seguente possibilità:

«Gli Stati membri possono concedere le esenzioni o le riduzioni del livello di tassazione di cui alla presente direttiva:

— a) direttamente, o

— b) attraverso un'aliquota d'imposta differenziata, o

— c) rimborsando totalmente o in parte l'imposta versata».

6. Il successivo articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 così dispone:

«1. In aggiunta alle disposizioni generali di cui alla direttiva 92/12/CEE, relative alle esenzioni di cui godono i prodotti tassabili quando sono destinati a determinati usi, e fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dalla tassazione i prodotti elencati in appresso, alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi:

(…)

c) i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), diversa dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto, e l'elettricità prodotta a bordo delle imbarcazioni. Ai fini della presente direttiva per "imbarcazioni private da diporto" si intende qualsiasi imbarcazione usata dal suo proprietario o dalla persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarla in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche. (…)».

B. Normativa nazionale

7. I beni assoggettati ad accisa, l'applicazione dell'accisa ai medesimi e gli specifici aspetti del loro controllo e trasporto sono disciplinati dalla legge lituana sull'accisa (Akcizų įstatymas), nel testo di cui alla legge n. XI 722 del 1º aprile 2010. In base all'articolo 19, paragrafo 1, punto 5, della legge medesima, «ai prodotti soggetti ad accisa (…) è concessa un'esenzione dalla medesima se essi (…) sono forniti per rifornire navi passeggeri e/o da carico (…) su rotte internazionali». Il successivo articolo 43, paragrafo 1, punto 2, prevede inoltre che l'esenzione dall'accisa si applichi anche al «carburante per navi fornito a scopo di navigazione all'interno delle acque dell'Unione europea (compresa la pesca), ad eccezione del carburante fornito a imbarcazioni private da diporto».

III. Controversia principale

8. La ricorrente è una società con sede in Lituania che si occupa, tra le altre cose, della costruzione di vari tipi di navi marittime. Il 7 ottobre 2009 essa stipulava un contratto per la costruzione di una nave da carico (in prosieguo: la «nave») per una committente.

9. Durante la costruzione della nave, la ricorrente acquistava 80 600 litri di carburante da un fornitore, il quale versato il carburante direttamente nei serbatoi della nave. Essa applicava l'accisa dovuta su tale carburante, che veniva assolta dalla ricorrente contestualmente al pagamento delle fatture IVA emesse nei suoi confronti. Parte del carburante veniva consumato dalla ricorrente nel corso del collaudo della nave.

10. Il 6 giugno 2013 la ricorrente cedeva alla committente la proprietà nonché tutti i diritti e gli interessi sulla nave. La nave veniva ceduta alla committente unitamente all'equipaggiamento e alle scorte presenti a bordo, inclusi 73 030 litri di carburante rimanenti a conclusione del collaudo. La committente era contrattualmente tenuta ad acquistare il suddetto carburante al prezzo di costo, ricompreso nel prezzo d'acquisto complessivo.

11. Successivamente alla cessione della nave alla committente, quest'ultima ne disponeva la navigazione, con i propri mezzi e senza carico (commerciale), dal cantiere sino al porto di Stralsund (Germania). La nave imbarcava ivi il suo primo carico da trasportare a titolo oneroso a Santander (Spagna).

12. Poco dopo la vendita della nave (il 22 luglio 2013), la ricorrente presentava domanda di rimborso dell'accisa sul carburante venduto alla committente. Con la decisione impugnata del 21 agosto 2013 l'amministrazione finanziaria (resistente) respingeva la domanda, in base, essenzialmente, al rilievo che la ricorrente non avrebbe compilato correttamente i documenti di registrazione. Essa non disporrebbe, inoltre, di una licenza (concessione) per fornire carburante per navi, rilasciata ai sensi della procedura prevista dalla normativa nazionale.

13. In esito al ricorso presentato avverso la menzionata decisione dell'amministrazione finanziaria, la Commissione tributaria, con decisione n. S-185 (7-195/2013) del 28 novembre 2013, ne disponeva l'annullamento. Essa fondava la propria decisione, in particolare, sulla circostanza che la mancata osservanza dei requisiti di legge era di natura formale e inidonea a privare la ricorrente del diritto al rimborso dell'accisa.

14. La resistente impugnava la suddetta decisione dinanzi al Tribunale amministrativo regionale di Vilnius il quale - con sentenza del 9 dicembre 2014 - lo accoglieva, rilevando che la ricorrente non era in possesso di una valida licenza/di una valida concessione per fornire le merci de quibus. Avverso detta sentenza la ricorrente proponeva quindi impugnazione dinanzi al giudice del rinvio.

IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

15. In data 14 marzo 2016, la Corte suprema amministrativa dinanzi alla quale la controversia è pendente, ha sottoposto alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

1) Se l'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, come da ultimo modificata dalla direttiva 2004/75/CE del 29 aprile 2004, debba essere interpretato nel senso che l'accisa non può gravare sulla fornitura di prodotti energetici qualora, come nel caso di specie, tali prodotti siano forniti ad una nave come carburante da utilizzarsi per la navigazione nelle acque [dell'Unione europea] con l'obiettivo – senza che sia previsto un corrispettivo diretto – di condurre la nave stessa, con i propri mezzi, dal luogo in cui essa è stata costruita ad un porto di un altro Stato membro, al fine di imbarcare il suo primo carico commerciale.

2) Se l'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 osti a disposizioni della legislazione interna degli Stati membri, come quelle applicabili nella fattispecie, che escludono il beneficio dell'esenzione fiscale prevista in tale disposizione nel caso in cui la fornitura di prodotti energetici sia stata effettuata in violazione dei requisiti imposti dallo Stato membro, anche se detta fornitura soddisfa le condizioni essenziali per l'applicazione dell'esenzione enunciate in detto articolo della direttiva 2003/96.

16. Nel corso del procedimento dinanzi alla Corte di giustizia hanno presentato osservazioni scritte sulle suddette questioni la Lituania, la Repubblica di Polonia e la Commissione europea.

V. Analisi

A. Sulla prima questione

17. Con la prima questione il giudice del rinvio chiede quale sia la corretta interpretazione dell'articolo 14 della direttiva 2003/96 nel caso, come quello in esame, di un cosiddetto «viaggio a vuoto» di una nave mercantile. Considerato che nel procedimento principale è peraltro il venditore della nave che intende ottenere il rimborso dell'accisa, la questione pregiudiziale necessita di talune precisazioni. In definitiva, il giudice a quo chiede, infatti, se il venditore di una nave abbia diritto al rimborso dell'accisa. La questione si riferisce, in tale contesto, al rimborso rispetto al carburante utilizzato dall'acquirente della nave per raggiungere un porto in cui la nave è stata poi caricata per la prima volta.

18. Dirimente ai fini della fattispecie qui in esame è, quindi, soltanto la circostanza se la vendita di una nave unitamente al carburante da parte del costruttore della stessa (il venditore) imponga il rimborso dell'accisa al venditore nel caso in cui sia «unicamente» l'acquirente della nave ad utilizzare eventualmente il carburante per la navigazione (qui sotto forma di un cosiddetto «viaggio a vuoto»).

19. È vero che il diritto nazionale non può escludere il rimborso de quo sulla base dell'articolo 41 della direttiva 2008/118 (v., al riguardo, infra sub 1.). Tuttavia, un costruttore di navi che venda una nave unitamente al carburante già immesso in consumo non ricade nell'ambito di applicazione né ratione personae (a), né ratione materiae (b) dell'esenzione di cui all'articolo 14 della direttiva 2003/96 (v., sul punto, infra sub 2.).

1. Rapporto tra l'articolo 41 della direttiva 2008/118 e l'articolo 14 della direttiva 2003/96

20. Il governo lituano afferma, nelle proprie osservazioni, che potrebbe, eventualmente, trovare applicazione l'articolo 41 della direttiva 2008/118 con conseguente venir meno dell'esenzione per effetto delle disposizioni del diritto nazionale. L'articolo 14 della direttiva 2003/96 contiene, invece, un'esenzione obbligatoria. Occorre pertanto chiarire anzitutto il rapporto tra le due suddette disposizioni.

21. L'articolo 41 della direttiva 2008/118 contempla tuttavia «soltanto» una specie di regime transitorio per i «rifornimenti per navi e aeromobili» esenti in base al diritto nazionale fino al momento dell'adozione, da parte del Consiglio, di disposizioni comunitarie per tale ambito.

22. È possibile che esistano settori non ancora disciplinati dalla normativa dell'Unione. L'esenzione dei «rifornimenti» di prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione è tuttavia regolata, in maniera esplicita e cogente, nell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 cui l'articolo 1 della direttiva 2008/118 addirittura rimanda. Per tale ragione, l'articolo 41 della direttiva 2008/118 non può (più) riferirsi all'ipotesi della fornitura esente di carburanti utilizzati per la navigazione.

23. L'articolo 14 della direttiva 2003/96 rappresenta invece – come sottolineato correttamente anche dal governo lituano – la disposizione più specifica. Pertinente nel caso di specie non è quindi, in linea con quanto sostenuto dalla Commissione, l'articolo 41 della direttiva 2008/118, ma soltanto l'articolo 14 della direttiva 2003/96.

2. Ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 14 della direttiva 2003/96

24. Ai fini del rimborso richiesto, un costruttore di navi dovrebbe ricadere nell'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96. Tale ipotesi non ricorre peraltro nella specie.

a) Ambito di applicazione ratione personae dell'esenzione

25. Come emerge dall'articolo 7 della direttiva 2008/118, l'accisa diviene esigibile – diversamente, ad esempio, da quanto previsto nella normativa in materia di IVA – non a ogni operazione commerciale, ma solo una volta con l'immissione in consumo.

26. A tal proposito, l'articolo 6 della direttiva 2003/96 precisa che gli Stati membri possono concedere le esenzioni previste nella presente direttiva direttamente [lettera a)] o indirettamente rimborsando totalmente o in parte l'imposta versata [lettera c)]. Con quest'ultima ipotesi s'intende – in base a una lettura congiunta delle lettere c) e a) della direttiva 2003/96 – il rimborso (più precisamente: riaccredito [3]) di un'imposta sopportata ma non anche dovuta da un terzo [4].

27. Se l'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 esenta la *fornitura* di prodotti energetici *per essere utilizzati* come carburanti, allora, tenuto conto dell'articolo 6 della direttiva 2003/96, sussistono due possibili esenzioni. Può essere presa in considerazione o l'esenzione (diretta) del fornitore per l'immissione in consumo (*fornitura*) o l'esenzione (indiretta) del successivo *utilizzo* dei prodotti energetici.

3 La terminologia impiegata nella normativa tedesca sul debito d'imposta è, sul punto, più precisa: con «Erstattung [rimborso]» s'intende, in genere, il rimborso dell'imposta al debitore della stessa (rapporto tra due soggetti), mentre «Vergütung [riaccredito]» indica la liquidazione dell'importo dell'imposta ad un terzo che non era il debitore dell'imposta ma ne ha sopportato l'onere economico (rapporto tra tre persone).

4 Il rimborso dell'imposta dovuta dal soggetto passivo (qui, il fornitore del carburante) è contemplata, quale esenzione diretta, già nell'articolo 6, lettera a), della direttiva 2003/96.

28. La ricorrente nel procedimento principale chiede il «rimborso» dell'accisa dovuta dal fornitore. Nella specie rileva quindi unicamente la seconda possibilità di un'esenzione indiretta.

29. È pur vero che dall'ordinanza di rinvio non si evince se la Lituania si sia effettivamente servita della possibilità di prevedere un'esenzione indiretta quale concessa dall'articolo 6, lettera c), della direttiva 2003/96. Le disposizioni che si applicano alla fornitura de qua richiamate nell'ordinanza di rinvio sembrano riferirsi principalmente soltanto all'immissione in consumo. In tal senso depongono, in ogni caso, i requisiti in materia di concessioni ivi disciplinati.

30. Al fine di rispondere alle questioni pregiudiziali muoverò tuttavia, in prosieguo, dall'assunto che l'esenzione prevista nel diritto nazionale ricomprenda anche l'esenzione indiretta (rimborso dell'accisa all'utilizzatore dei prodotti energetici). La questione pregiudiziale non avrebbe altrimenti alcun senso. L'esenzione in esame dovrebbe quindi prevedere che l'imposta versata dal fornitore venga riaccreditata [rimborsata a sensi dell'articolo 6, lettera c), della direttiva 2003/96] anche ad un terzo, ove ricorrano le condizioni dell'esenzione previste dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96.

31. Nel caso di specie, la cessione del carburante al costruttore di navi è stata considerata dal fornitore quale operazione imponibile, il che, sotto il profilo del diritto dell'Unione, appare corretto, come emerge dal raffronto dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), con l'articolo 15, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2003/96, per effetto del quale, la fornitura di carburante da utilizzare per la costruzione e il collaudo di navi non ricade nella nozione di utilizzo come carburante per la navigazione per scopi commerciali nelle acque comunitarie ai sensi l'articolo 14, lettera c), della direttiva 2003/96. Gli Stati membri possono invece esentare – ma non sono tenuti a farlo – la fornitura de qua sulla base dell'articolo 15, paragrafo 1, lettera j), della direttiva 2003/96. La Lituania non si è evidentemente avvalsa della possibilità di prevedere l'esenzione.

32. In base alla descrizione dei fatti, la cessione del carburante non è stata (nuovamente) tassata all'atto della vendita della nave finita unitamente al carburante residuo, il che appare parimenti corretto: il carburante era già stato immesso in consumo. L'esenzione viene così fatta valere non dal debitore dell'imposta, ma da un terzo.

33. In assenza di un proprio debito d'imposta del costruttore della nave al momento della fornitura del carburante all'acquirente, l'esenzione della fornitura cade tuttavia nel vuoto. In tal senso, non si discute nel caso di specie dell'esenzione di una *fornitura* di carburante.

b) Ambito di applicazione ratione materiae

34. Nel caso in cui il venditore ceda una nave unitamente al carburante, va inoltre considerato che questi non utilizza il carburante per la navigazione oggetto dell'agevolazione.

35. Quale esenzione indiretta, l'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 esenta i prodotti energetici forniti *per essere utilizzati* come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), diversa dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto. In tal modo, si è inteso garantire la concorrenzialità della navigazione marittima per scopi commerciali

all'interno dell'Unione a forte consumo di carburante [5], proteggendo così la competitività delle imprese europee nei confronti dei paesi terzi [6]. L'esenzione è inoltre diretta ad agevolare, in tal modo, anche la circolazione intracomunitaria delle merci [7]. È quindi certo che, in caso di esenzione indiretta, possono avere diritto al riaccredito dell'accisa solo gli operatori della navigazione oggetto di agevolazione.

36. Di conseguenza, in questo caso può risultare addirittura superfluo acclarare se un cosiddetto viaggio a vuoto compiuto da una società di navigazione con una nave da trasporto dal cantiere navale al luogo del primo carico ricada nella sfera di applicazione dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96. La Commissione, la Repubblica di Polonia e, in definitiva, anche la Lituania, si esprimono al riguardo, sulla base di argomentazioni plausibili, in senso affermativo [8]. La questione in esame si porrebbe tuttavia soltanto per la società di navigazione che abbia impiegato il carburante per il cosiddetto viaggio a vuoto. Nel caso di specie è, però, il venditore della nave a chiedere il rimborso dell'accisa.

37. L'articolo 14 della direttiva 2003/96 non costituisce peraltro un'esenzione di carattere generale [9], cosicché è esentato solo il carburante impiegato per la navigazione.

38. Nella nozione di navigazione ricadono tuttavia solo le prestazioni di servizi a titolo oneroso direttamente inerenti alla navigazione [10]. La vendita della nave non costituisce peraltro una prestazione di servizi direttamente inerente alla navigazione. Con la vendita della nave si realizza una cessione di un bene per mezzo della quale l'acquirente è in grado di fornire ai propri clienti servizi di navigazione a titolo oneroso. In tal senso, la cessione della nave costituisce tuttalpiù un elemento prodromicamente (indirettamente) connesso all'attività agevolata dell'acquirente. Non ne consegue, tuttavia, che il venditore svolga anch'esso un'attività agevolata.

39. Non risulta, infine, che la protezione della concorrenzialità dei costruttori di navi rientri negli obiettivi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96. La previsione di agevolazioni a favore di tali costruttori è invece indicata nell'articolo 15 della direttiva 2003/96 semplicemente quale opzione, di cui la Lituania non si è evidentemente avvalsa.

40. Correttamente, anche la Corte ha sempre riconosciuto l'esenzione di cui all'articolo 14, paragrafo 1, lettere b) e c), della direttiva 2003/96 solo a coloro che abbiano impiegato uno dei mezzi di trasporto ivi indicati ai fini dell'erogazione di prestazioni di servizi a titolo oneroso [11].

5 V. considerando 23 della direttiva 2003/96. In tal senso, si è parimenti pronunciata la Corte con riguardo all'esenzione - formulata in termini analoghi - di cui all'articolo 14, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2003/96: v. sentenza del 1º dicembre 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punti 24 e 26); v. anche sentenze del 1º marzo 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punto 28), e del 29 aprile 2004, Commissione/Germania (C-240/01, EU:C:2004:251, punti 39 e 44).

6 Proposta di direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro comunitario per l'imposizione dei prodotti energetici del 12 marzo 1997 – COM(97) 30 def. 97/ 0111(CNS) – pag. 7.

7 Rispetto a quest'ultimo aspetto, si veda, espressamente, la sentenza del 1º marzo 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punti 24 e 25).

8 A tal proposito, anche il primo viaggio diretto ad effettuare il carico potrebbe ricadere nella nozione di navigazione (per scopi commerciali) anche se esso non viene compiuto direttamente a titolo oneroso. I costi di detto viaggio sono a carico della società di navigazione e vengono addebitati sul primo o su ciascuno degli altri viaggi (a titolo oneroso). La ratio dell'esenzione di cui all'articolo 14 della direttiva 2003/96 è pertinente rispetto a un viaggio verso il luogo di carico, quanto rispetto a un viaggio verso un luogo di scarico (con il carico). In entrambi i casi, il proprietario della nave agisce, indubbiamente, nell'ambito di una navigazione (per scopi commerciali).

9 In tal senso, esplicitamente, sentenza del 1º dicembre 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punto 23), nonché sentenze del 10 novembre 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, punto 21), e del 29 aprile 2004, Commissione/Germania (C-240/01, EU:C:2004:251, punto 23).

10 Sentenze del 10 novembre 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, punto 18); del 1º marzo 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punto 37), e del 1º aprile 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, punto 28). Lo stesso aspetto viene sottolineato dalla Corte con riferimento all'analoga esenzione prevista per la navigazione aerea, v. sentenza del 1º dicembre 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punto 21).

11 V., ex multis, sentenze del 1º marzo 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punti 33 e segg.), e del 1º aprile 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, punto 28): nell'ambito di tali cause, il richiedente alimentava con il carburante per cui era stata chiesta l'esenzione fiscale «imbarcazioni che servivano direttamente alla fornitura di servizi resi a titolo oneroso», posizione confermata nella sentenza del 1º dicembre 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punto 30); v., in senso analogo, sentenza del 21 dicembre 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, non pubblicata, EU:C:2011:862, punto 24).

41. Di conseguenza, contrasterebbe con l'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96, consentire al venditore di una nave di beneficiare a posteriori di un'esenzione dall'accisa. Il venditore non rientra nella cerchia di soggetti agevolati (della navigazione per scopi commerciali) né è soggetto passivo dell'accisa. Il soggetto sul quale grava, nella specie, l'accisa è unicamente l'acquirente della nave, avendola questi assolta con il pagamento del prezzo di acquisto.

42. L'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 non osta quindi a una normativa nazionale che neghi al venditore di una nave l'esenzione dalla accisa, mediante rimborso/accredito della medesima, relativa al carburante venduto unitamente alla nave stessa.

B. Sulla seconda questione

43. Tuttavia, ove la Corte ritenga che il venditore di una nave debba parimenti godere dell'esenzione dall'accisa ex articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 laddove la controparte contrattuale utilizzi il bene oggetto di compravendita nell'ambito della navigazione, occorrerà rispondere anche alla seconda questione. Con tale questione il giudice del rinvio chiede, in definitiva, se uno Stato membro possa subordinare l'esenzione di cui all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 al rispetto di determinati requisiti di forma.

44. L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 dispone, già alla luce del suo tenore letterale, che sono gli Stati membri ad esentare i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie «alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi». Il diritto dell'Unione autorizza quindi espressamente gli Stati membri a subordinare l'esenzione a ulteriori condizioni.

45. La Corte ha tuttavia sviluppato, nell'ambito dell'applicazione dell'IVA, una giurisprudenza costante, secondo cui il diniego dell'esenzione (di una cessione intracomunitaria o di un'esportazione) per effetto della sola inosservanza di requisiti probatori formali è, di norma, sproporzionato [12].

1. Trasposizione della giurisprudenza relativa alla normativa in materia di IVA all'esenzione diretta nella normativa in materia di accise

46. L'imposta sul valore aggiunto è un'accisa di carattere generale. Pertanto, è ragionevole trasporre i succitati principi tratti dalla normativa in materia di IVA anche alla normativa speciale in materia di accise e, quindi, all'applicazione dell'articolo 14 della direttiva 2003/96. In tal senso ha agito, in definitiva, la Nona Sezione delle Corte in due recenti sentenze [13]. Anche la Commissione propende in tal senso nelle proprie osservazioni. Considerata l'analogia esistente, al riguardo, con il sistema dell'IVA, tale approccio risulta, per quanto attiene all'esenzione *diretta* di una fornitura di carburante, corretto e logico sotto il profilo sistematico..

12 V., per tutte, sentenze del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punti 45 e segg.) e Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punti 29 e segg.), e del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punti 45 e segg.); v., sul principio di proporzionalità nella normativa in materia di IVA, sentenze del 18 dicembre 1997, Molenheide e a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, punto 48), e dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punti 29 e 30).

13 Sentenze del 2 giugno 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punti 59 e segg.) e ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punti 20 e 21, nonché 35 e 36).

47. L'assoggettamento all'IVA avviene applicando l'imposta in ciascuna delle fasi della commercializzazione, fermo restando che il meccanismo della detrazione consente di evitare una tassazione ripetuta (cumulazione dell'imposta). La detrazione garantisce che l'IVA gravi unicamente sul consumatore finale [14] e che il soggetto passivo (l'imprenditore) non ne sopporti l'onere (principio di neutralità). Il soggetto passivo agisce, in tale contesto, a ogni livello soltanto quale collettore d'imposta per conto dello Stato [15], senza poter ivi ravvisare alcun beneficio a favore del soggetto passivo stesso.

48. Tale ruolo del soggetto passivo, necessariamente delegato ad operare quale collettore dell'imposta, impone, in base al principio di proporzionalità, che l'intervento dello Stato risponda a determinati requisiti. L'esenzione IVA non può pertanto essere automaticamente negata solo per assenza di requisiti probatori (di carattere formale), laddove sia oggettivamente comprovata la sussistenza di tutti i suoi presupposti sostanziali. In caso contrario, si assisterebbe ad una delegazione sproporzionata a soggetti privati per finalità statali.

49. Nella normativa in materia di accise, il fatto generatore dell'imposta (articolo 7 della direttiva 2008/118) si verifica, per un'unica volta, con l'immissione in consumo. In base all'articolo 8 della direttiva 2008/118, debitore dell'accisa è colui che immette i prodotti in consumo, benché ed esserne gravato sia il consumatore (destinatario dell'imposta). Anche in questo caso, il fornitore funge soltanto da collettore per lo Stato. Pertanto, in questo contesto, devono valere gli stessi stringenti requisiti di proporzionalità previsti per la normativa in materia di IVA [16].

2. Mancata trasposizione della giurisprudenza relativa alla normativa in materia di IVA all'esenzione indiretta nella normativa in materia di accise

50. Diversamente da quanto ritenuto dalla Commissione, la giurisprudenza relativa alla normativa in materia di IVA non può tuttavia essere parimenti trasposta anche all'esenzione *indiretta* – di cui trattasi nella specie – nell'ambito della normativa in materia di accise,. Ciò deriva dall'assenza, al riguardo, di analogie con il sistema dell'IVA. Correttamente, la stessa Corte ha escluso la trasposizione della propria giurisprudenza richiamandosi alla diversa struttura della normativa in materia di dazi e in materia di IVA [17].

51. Un'*esenzione indiretta* realizzata per mezzo di rimborso/accredito a terzi – come previsto nell'articolo 6, lettera c), della direttiva 2003/96 – richiede piuttosto necessariamente la deduzione di determinate prove. Queste sono dirette a stabilire se e chi possa effettivamente chiedere il rimborso. Si rischierebbe altrimenti di concedere più rimborsi o accrediti di una stessa imposta. A tal proposito, la necessità di fornire determinate prove formali emerge già dal regime dell'imposta sui consumi, strutturato – sotto tale profilo – in maniera diversa.

52. L'*esenzione indiretta* implica, infatti, sempre una *reale agevolazione* dell'interessato. In questo caso, l'utilizzatore del carburante beneficia dell'agevolazione in base ad un atto potestativo. In realtà, sussiste un'utilizzazione di beni di consumo da assoggettare a imposta. Per determinate ragioni (in questo caso di politica economica), detto consumo non viene però tassato a favore del consumatore. Il beneficiario del rimborso non agisce, nella specie, come collettore d'imposta operante per conto dello Stato, bensì come soggetto operante per conto proprio.

14 Sentenze del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19), e del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34), nonché ordinanza del 9 dicembre 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, non pubblicata, EU:C:2011:825, punto 21).

15 Sentenze del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25), e del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21).

16 Correttamente si è quindi espressa la Nona Sezione della Corte al riguardo con le due sentenze del 2 giugno 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punti 59 e segg.) e ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punti 20 e 21, nonché 35 e 36).

17 Sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 57).

53. In un siffatto caso non appare eccessivo prevedere che, nell'ottica di un controllo effettivo, l'agevolazione sia riconosciuta solo in presenza dei corrispondenti elementi di prova, necessari ai fini del controllo. Al contrario di un soggetto quale collettore dell'imposta necessariamente delegato, il soggetto beneficiario dell'agevolazione prevista dalla normativa tributaria (nel caso in esame, l'utilizzatore del carburante) può essere assoggettato ad un onere di collaborazione maggiore. Il limite è raggiunto solo laddove la normativa nazionale escluda, di per sé, la possibilità di una rettifica di carenze probatorie ovvero di una presentazione a posteriori dei mezzi di prova, il che non risulta essersi peraltro verificato nella specie.

3. Conclusione

54. Il principio di proporzionalità non osta a che il diritto al rimborso o al riaccredito dell'imposta insorga solo con la presentazione, da parte del beneficiario, delle prove necessarie ai fini del controllo.

VI. Conclusione

55. Propongo, quindi, di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dalla Corte suprema amministrativa nei termini seguenti:

1. L'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 presuppone, ai fini dell'esenzione indiretta dall'accisa, che il soggetto legittimato al rimborso abbia utilizzato il carburante per la navigazione. Tale ipotesi non ricorre laddove questi si sia limitato a cedere ad una società di navigazione una nave completa di carburante. Con la cessione di una nave unitamente al carburante in essa contenuto, un costruttore di navi non eroga una prestazione di servizi a titolo oneroso nell'ambito della navigazione (per scopi commerciali).

2. Gli Stati membri sono legittimati a stabilire i presupposti ai fini dell'esenzione ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), in combinato disposto con l'articolo 6, lettera c), della direttiva 2003/96. Il principio di proporzionalità non osta a che il diritto di un terzo al rimborso o al riaccredito della relativa accisa sia subordinato alla presentazione di determinate prove al fine di consentire un efficace controllo volto ad evitare una doppia esenzione o un'esenzione illegittima.