

Esenzione IVA: escluse le cessioni delle piattaforme di perforazione

di **Angelo Carlo Colombo, Vincenzo Cristiano**

Giurisprudenza commentata del 12 luglio 2019

La cessione di navi adibite alla navigazione in alto mare è esente dall'IVA, a condizione che le navi siano destinate a spostarsi verso l'alto mare. Un'opera galleggiante può essere qualificata in tal modo solo quando essa è utilizzata, in maniera preponderante, per spostarsi nello spazio marittimo: sono quindi escluse le piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici.

SOMMARIO: 1. Massima - 2. Il caso - 3. Le questioni - 4. Le soluzioni giuridiche - 5. Osservazioni

[C. Giust. UE 20 giugno 2019 C-291/18](#)

1. Massima

“L'[art.148, lett. a\) e c\), Dir. 2006/112/CE](#) del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che l'espressione «navi adibite alla navigazione in alto mare», che ivi compare, non si applica alla cessione di opere galleggianti, come le piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici del tipo di cui al procedimento principale, che sono utilizzate in maniera preponderante in posizione immobile, per sfruttare giacimenti di idrocarburi in mare”.

2. Il caso

La domanda di pronuncia pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'[art.148, lett. a\) e c\), Dir. 2006/112/CE](#), è stata sollevata nell'ambito di una controversia che oppone una società romena, che ha venduto delle piattaforme di perforazione offshore ad alcune società maltesi, all'Amministrazione fiscale della Romania, circa il diniego dell'esenzione IVA su tale cessione.

In seguito al rifiuto, la controversia è approdata dinanzi alla competente Autorità giurisdizionale che ha sottoposto al vaglio pregiudiziale della Corte UE alcune questioni.

3. Le questioni

In particolare, la Corte suprema dei Paesi Bassi ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«1) Se l'[art. 78](#) del [codice doganale] debba essere interpretato nel senso che, nel quadro di una contabilizzazione a posteriori, un dichiarante possa ancora scegliere un altro prezzo di transazione, più basso, delle merci importate, invocando l'articolo 147, paragrafo 1, secondo comma, del [regolamento d'applicazione], al fine di ridurre l'obbligazione doganale.

2) a) Se, ai fini dell'applicazione dell'[art. 221, par. 3](#), del [codice doganale], la determinazione del momento in cui ha avuto luogo la comunicazione al debitore configuri una questione di diritto dell'Unione; b) in caso di risposta affermativa alla seconda questione, lettera a), se l'[art. 221, par. 3](#), del [codice doganale] debba essere interpretato nel senso che la comunicazione al debitore ivi indicata deve essere ricevuta entro il termine di tre anni dopo il sorgere dell'obbligazione doganale o se sia sufficiente che detta comunicazione sia inviata al debitore entro detto termine».

4. Le soluzioni giuridiche

Il giudice del rinvio chiede di conoscere, in sostanza, se l'[art.148, lett. a\) e c\)](#), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l'espressione “navi adibite alla navigazione in alto mare” si applichi **estensivamente anche alla cessione di opere galleggianti**, come le piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici, che sono utilizzate in modo preponderante in posizione immobile, per sfruttare giacimenti di idrocarburi in mare.

Interessante il percorso argomentativo della Corte di Giustizia che ha disconosciuto, nel caso concreto, l'applicabilità dell'esenzione IVA prevista dal menzionato [art.148](#), si basa sul seguente iter interpretativo.

Ed invero, le cessioni, la cui l'esenzione (*rectius*, non imponibilità) è sancita dall'[art.148, lett. c\)](#), della direttiva

IVA, sono subordinate alla condizione che esse abbiano per oggetto navi adibite alla navigazione in alto mare e che assicurino un trasporto a pagamento di passeggeri o l'esercizio di un'attività commerciale, industriale o della pesca, ai sensi dell'[art.148, lett. a\)](#).

La Corte, al riguardo, osserva che le esenzioni (tra le quali rientra quella in esame) devono essere interpretate in modo restrittivo, atteso che le stesse si pongono alla stregua di deroga al principio generale, secondo il quale ogni cessione di beni e ogni prestazione di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo, sono assoggettate a IVA.

Sul tema, i Giudici comunitari si sono già pronunciati nel senso che la condizione relativa alla destinazione alla navigazione in alto mare, prevista all'[art. 15, punto 4, lett. a\)](#), della sesta direttiva, si applica non soltanto alle navi utilizzate nel trasporto a pagamento di passeggeri, ma anche a quelle che esercitano attività commerciali, industriali o della pesca, tutte indicate attualmente all'[art.148, lett. a\)](#), della direttiva IVA.

E, in particolare, l'espressione "navi adibite alla navigazione" implica necessariamente che le opere galleggianti siano utilizzate per navigare. Di talché, una nave può essere considerata come "adibita" alla navigazione solo qualora è utilizzata, quanto meno principalmente o in maniera preponderante, per muoversi nello spazio marittimo.

Nella fattispecie in controversia, le piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici, oggetto di cessione, sono unità mobili costituite da un pontone galleggiante, munito di gambe scorrevoli durante l'operazione di rimorchio sino al sito di perforazione.

Ne discende che, in relazione al significato da attribuire all'espressione "navi adibite alla navigazione", le piattaforme di perforazione offshore non sono tali da essere utilizzate principalmente ai fini della navigazione; pertanto, tali opere galleggianti non possono essere qualificate come opere "adibite alla navigazione", avendo come funzione principale quella di sfruttare, in posizione immobile, giacimenti di idrocarburi in mare.

5. Osservazioni

Sulla scorta di quanto sopra, la Corte Ue perviene alla conclusione che l'[art.148, lett. a\) e c\)](#), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'espressione "navi adibite alla navigazione in alto mare", non si applica alla cessione di opere galleggianti, come le piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici che sono utilizzate in maniera preponderante in posizione immobile, per sfruttare giacimenti di idrocarburi in mare.

È evidente che le conclusioni dei Giudici comunitari sono allineate a quelle dell'Avvocato generale.

In particolare, l'A.G. ha insistito sul fatto che difettesse proprio nel caso di specie il requisito specifico della "navigazione in alto mare", alla luce del quale deve essere valutata la portata del regime agevolativo IVA: "poiché l'obiettivo dell'[art.148](#) è quello di esentare le navi la cui cessione avviene nell'ambito geografico della direttiva IVA, e destinate a esercitare attività economiche al di fuori di esso, l'applicazione di detta disposizione ad una nave comporta implicitamente, ma necessariamente, che essa quanto meno navighi per portarsi fuori dalle acque dell'Unione Europea" (cfr. par. 45 delle Conclusioni), ovverosia che essa sia in grado di spostarsi al di fuori delle acque territoriali dell'Unione Europea in autonomia. È stato infatti precisato che, tali piattaforme, non possono intendersi "utilizzate per la navigazione" in quanto difetta la capacità di propulsione autonoma.

Tali conclusioni sono state confermate dalla Corte, secondo cui, “senza che sia necessario pronunciarsi, nell’ambito della presente causa, sulla nozione di «alto mare», la cui definizione spaziale si è evoluta nel diritto internazionale del mare, né sulle caratteristiche tecniche che devono essere soddisfatte da una nave perché possa essere considerata come adibita alla navigazione in alto mare, occorre rilevare, in primo luogo, che l’espressione «navi adibite alla navigazione», di cui all’[art.148, lett. a\) Dir. 2006/112/CE](#), implica necessariamente che le opere galleggianti di cui in oggetto, siano utilizzate per navigare. Orbene, una nave può essere considerata come «adibita» alla navigazione solo qualora è utilizzata, quanto meno principalmente o in maniera preponderante, per muoversi nello spazio marittimo”.

Significativo, secondo i giudici UE, è l’obiettivo perseguito dal regime al quale appartiene l’esenzione in esame, che – come la Corte ha già avuto modo di statuire nella sentenza [C. Giust. UE 4 maggio 2017 C-33/16](#) – è quello di incoraggiare il trasporto internazionale.

Ne discende che “la cessione di navi adibite alla navigazione in alto mare è esente dall’Iva in virtù dell’[art.148, lett. a\) e c\). Dir. 2006/112/CE](#), a condizione che le suddette navi siano destinate a spostarsi verso l’alto mare”, confermando che “un’opera galleggiante può essere qualificata come «nave adibita alla navigazione in alto mare» solo quando essa è utilizzata, quanto meno principalmente o in maniera preponderante, per spostarsi nello spazio marittimo”.

È il caso di rilevare che tale conclusione diverge da quella sostenuta nella causa [C. Giust. UE 20 giugno 2019 C-291/18](#) in commento dal Governo italiano, per il quale sarebbe sufficiente l’idoneità potenziale della nave a navigare al di fuori delle acque dell’Unione, indipendentemente dal tempo trascorso in alto mare.

Sulla concreta estensione della non imponibilità dell’[art. 8- bis DPR 633/72](#), per ciò che riguarda le navi adibite alla navigazione in alto mare, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti con le [ris. AE 12 gennaio 2017 n. 2/E](#) e [ris. AE 16 gennaio 2018 n. 6/E](#), precisando che la detassazione è riconosciuta nei confronti delle navi che effettuano concretamente e in misura prevalente la navigazione in alto mare, laddove tale condizione è considerata soddisfatta per le navi che, con riferimento all’anno precedente, hanno effettuato in misura superiore al 70% viaggi in alto mare.

Il riferimento alla prevalenza della navigazione in alto mare è, pertanto, da ritenere compatibile con la normativa unionale, come interpretata dalla Corte di giustizia.

In senso conforme

[C. Giust. UE 14 settembre 2006 da C?181/04 a C?183/04](#)