



## Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
GERARD HOGAN  
presentate il 10 aprile 2019<sup>1</sup>

**Causa C-291/18**

**Grup Servicii Petroliere SA  
contro**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor  
Contribuabili**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest, Romania)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 148, lettere a) e c) – Esenzione – Cessione di piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici – Nave – Nozione – Condizione relativa alla navigazione in alto mare»

1. Una piattaforma di perforazione offshore «autoelevatrice» è «una nave adibita alla navigazione in alto mare...»? Questa è la questione principale cui la Corte è ora chiamata a rispondere a seguito di un rinvio pregiudiziale effettuato dalla Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest, Romania).
2. La presente domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Grup Servicii Petroliere SA (in prosieguito: la «GSP»), una società con sede in Romania, e le autorità tributarie rumene in una causa riguardante la fornitura esente da IVA a determinate società maltesi di tre piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici. In questo contesto, il giudice del rinvio desidera sapere se le piattaforme di perforazione autoelevatrici offshore di questo tipo rientrano nell'esenzione di cui all'articolo 148, lettera c), in combinato disposto con l'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguito: la «direttiva IVA»).
3. Dette disposizioni comportano che gli Stati membri sono tenuti in particolare ad esentare la cessione di 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. Come ho appena ricordato, la questione essenziale da affrontare è se queste particolari piattaforme di trivellazione rientrano in detta esenzione. Prima di esaminare la suddetta questione, occorre anzitutto illustrare le disposizioni pertinenti del diritto internazionale pubblico, del diritto dell'Unione e della normativa nazionale.

<sup>1</sup> Lingua originale: l'inglese.

## I. Contesto normativo

### A. *Diritto internazionale pubblico*

4. La convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, conclusa a Montego Bay il 10 dicembre 1982 (*Recueil des Traités des Nations unies*, voll. 1833, 1834 e 1835, pag. 3; in prosieguo: la «convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare»), è entrata in vigore il 16 novembre 1994. Tale convenzione è stata approvata a nome della Comunità con decisione 98/392/CE del Consiglio, del 23 marzo 1998 (GU 1998, L 179, pag. 1).

5. L'articolo 2, paragrafi 1 e 2, della convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, intitolato «Regime giuridico del mare territoriale, dello spazio aereo soprastante il mare territoriale, del relativo fondo marino e del suo sottosuolo», prevede quanto segue:

«1. La sovranità dello Stato costiero si estende, al di là del suo territorio e delle sue acque interne e, nel caso di uno Stato-arcipelago, delle sue acque arcipelagiche, a una fascia adiacente di mare, denominata mare territoriale.

2. Tale sovranità si estende allo spazio aereo soprastante il mare territoriale come pure al relativo fondo marino e al suo sottosuolo».

6. L'articolo 3 di detta convenzione, intitolato «Larghezza del mare territoriale», è formulato come segue:

«Ogni Stato ha il diritto di fissare la larghezza del proprio mare territoriale fino a un limite massimo di 12 miglia marine, misurate a partire dalle linee di base determinate conformemente alla presente convenzione».

7. La parte V di detta convenzione, intitolata «Zona economica esclusiva», contiene, in particolare, gli articoli da 55 a 75.

8. L'articolo 56, intitolato «Diritti, giurisdizione e obblighi dello Stato costiero nella zona economica esclusiva», così stabilisce:

«1. Nella zona economica esclusiva lo Stato costiero gode di:

a) diritti sovrani sia ai fini dell'esplorazione, dello sfruttamento, della conservazione e della gestione delle risorse naturali, biologiche o non biologiche, che si trovano nelle acque soprastanti il fondo del mare, sul fondo del mare e nel relativo sottosuolo, sia ai fini di altre attività connesse con l'esplorazione e lo sfruttamento economico della zona, quali la produzione di energia derivata dall'acqua, dalle correnti e dai venti;

(...)

2. Nell'esercitare i propri diritti e assolvere i propri doveri nella zona economica esclusiva conformemente alla presente Convenzione, lo Stato costiero tiene in debito conto i diritti e doveri degli altri Stati, e agisce in modo coerente con la presente convenzione.

3. I diritti enunciati nel presente articolo relativamente al fondo del mare e al suo sottosuolo, vengono esercitati conformemente alla parte VI».

9. Il paragrafo 1 dell'articolo 58 della convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, intitolato «Diritti e obblighi degli altri Stati nella zona economica esclusiva», è formulato come segue:

«Nella zona economica esclusiva tutti gli Stati, sia costieri sia privi di litorale, godono, conformemente alle specifiche disposizioni della presente Convenzione, delle libertà di navigazione e di sorvolo, di posa in opera di condotte e cavi sottomarini, indicate all'articolo 87, e di altri usi del mare, leciti in ambito internazionale, collegati con tali libertà, come quelli associati alle operazioni di navi, aeromobili, condotte e cavi sottomarini, e compatibili con le altre disposizioni della presente Convenzione».

10. La parte VI della convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, intitolata «Piattaforma continentale», comprende gli articoli da 76 a 85.

11. L'articolo 77 è intitolato «Diritti dello Stato costiero sulla piattaforma continentale» e, al paragrafo 1, prevede quanto segue:

«Lo Stato costiero esercita sulla piattaforma continentale diritti sovrani allo scopo di esplorarla e sfruttarne le risorse naturali».

12. L'articolo 78, paragrafo 2, è intitolato «Regime giuridico delle acque e dello spazio aereo sovrastanti, e diritti e libertà degli altri Stati». Esso è così formulato:

«L'esercizio dei diritti dello Stato costiero sulla piattaforma continentale non deve impedire la navigazione o produrre alcuna ingiustificata interferenza nei riguardi di essa e di altri diritti e libertà di altri Stati, sanciti [dalla] presente Convenzione».

## **B. Diritto europeo**

### *1. Sesta direttiva*

13. La 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 (GU 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991 (GU 1991, L 376, pag. 1) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), all'articolo 15 disponeva quanto segue:

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

(...)).

14. La sesta direttiva è stata abrogata dalla direttiva IVA, entrata in vigore il 1° gennaio 2007.

## 2. Direttiva IVA

15. Il considerando 3 della direttiva IVA così recita:

«Per assicurare che le disposizioni siano presentate in modo chiaro e razionale, in armonia con il principio del miglioramento della regolamentazione, è opportuno procedere alla rifusione della struttura e del testo della direttiva, benché ciò non debba comportare, in linea di principio, modifiche sostanziali della legislazione esistente. Un numero ridotto di modifiche sostanziali inerenti al processo di rifusione dovrebbe comunque essere apportato. I casi in cui queste modifiche sono effettuate sono riportati in maniera esaustiva nelle disposizioni sull'attuazione e l'entrata in vigore della direttiva».

16. L'articolo 146, paragrafo 1, della direttiva IVA, nel capo 6, intitolato «Esenzioni all'esportazione», prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

- a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità;
- b) le cessioni di beni spediti o trasportati da un acquirente non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per conto del medesimo, fuori della Comunità, ad eccezione dei beni trasportati dall'acquirente stesso e destinati all'attrezzatura o al rifornimento e al vettovagliamento di navi da diporto, aerei da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato;

(...)

- d) le prestazioni di servizi consistenti in lavori inerenti a beni mobili acquistati o importati per subire tali lavori nella Comunità e spediti o trasportati fuori della Comunità dal prestatore di servizi, dal destinatario non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per loro conto;
- e) le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)».

17. L'articolo 148 della direttiva IVA, contenuto nel capo 7, intitolato «Esenzioni connesse ai trasporti internazionali», del titolo IX di tale direttiva, prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

- a) 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, nonché delle navi adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare e delle navi adibite alla pesca costiera, salvo, per queste ultime, le provviste di bordo;

(...)

- c) le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni delle navi di cui alla lettera a) nonché le cessioni, locazioni, riparazioni e manutenzioni degli oggetti, compresa l'attrezzatura per la pesca, in esse incorporati o destinati al loro servizio;

(...))».

18. L'articolo 156 della stessa direttiva è contenuto nel capo 10, intitolato «Esenzioni delle operazioni connesse con il traffico internazionale di beni». Esso dispone quanto segue:

«1. Gli Stati membri possono esentare le operazioni seguenti:

- a) le cessioni di beni destinati ad essere portati in dogana e collocati, se del caso, in custodia temporanea;
- b) le cessioni di beni destinati ad essere collocati in una zona franca o in un deposito franco;
- c) le cessioni di beni destinati ad essere vincolati ad un regime di deposito doganale o ad un regime di perfezionamento attivo;
- d) le cessioni di beni destinati ad essere ammessi nel mare territoriale per essere incorporati nelle piattaforme di perforazione o di sfruttamento, ai fini della loro costruzione, riparazione, manutenzione, trasformazione o del loro equipaggiamento, o per collegare dette piattaforme di perforazione o di sfruttamento al continente;
- e) le cessioni di beni destinati ad essere ammessi nel mare territoriale per il rifornimento e il vettovagliamento delle piattaforme di perforazione o di sfruttamento.

2. I luoghi di cui al paragrafo 1 sono quelli definiti tali dalle disposizioni doganali comunitarie in vigore».

### *3. Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio*

19. L'articolo 38 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 77, pag. 1) prevede:

«1. I “mezzi di trasporto” di cui all'articolo 56 e all'articolo 59, primo comma, lettera g), della direttiva 2006/112/CE comprendono i veicoli, motorizzati o no, e altri dispositivi e attrezzature concepiti per il trasporto di persone, od oggetti da un luogo all'altro, che possono essere tirati, trainati o spinti da veicoli e che sono generalmente concepiti ed effettivamente idonei ad essere utilizzati per il trasporto.

2. I mezzi di trasporto di cui al paragrafo 1 comprendono in particolare i seguenti veicoli:

(...)

- d) navi;

(...))».

### ***C. Normativa nazionale***

20. L'articolo 143 della Legge n. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario), intitolato «Esenzioni per le esportazioni o altre operazioni analoghe, per le cessioni intracomunitarie di beni e per i trasporti internazionali ed intracomunitari», prevede, nella versione in vigore nel maggio 2008:

«1) Sono esenti dall'imposta: (...)

h) nel caso di navi adibite alla navigazione marittima, utilizzate per il trasporto internazionale di persone e/o di beni, per la pesca o qualsiasi altra attività economica o per operazioni di salvataggio ed assistenza in mare, le seguenti operazioni:

1. le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi, leasing e locazioni di navi, nonché le cessioni, leasing, locazioni, riparazioni e manutenzioni degli oggetti in esse incorporati o destinati al loro servizio, compresa l'attrezzatura per la pesca; (...).

21. L'articolo 144 della legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario, intitolato «Esenzioni particolari connesse con il traffico internazionale di merci», precisa:

«1) Sono esenti dall'imposta:

a) le cessioni di beni destinati ad essere: (...)

7. ammessi nel mare territoriale:

- per essere incorporati nelle piattaforme di perforazione o di sfruttamento, ai fini della loro costruzione, riparazione, manutenzione, trasformazione o del loro riassetto, o per collegare dette piattaforme di perforazione o di sfruttamento al continente;
- per il rifornimento e il vettovagliamento delle piattaforme di perforazione o di sfruttamento».

22. L'articolo 23 dell'Ordonanța Guvernului n. 42/1997 privind Transportul maritim și pe Căile interioare navigabile (ordinanza governativa n. 42/1997 sul trasporto marittimo e per vie d'acqua interne) dispone quanto segue:

«Ai fini del presente decreto legislativo, si considerano navi:

- a) le navi per la navigazione marittima e interna di qualsiasi tipo, motorizzate o non motorizzate, che navigano in superficie o in immersione, destinate al trasporto di merci e/o passeggeri, alla pesca, al rimorchio o alla spinta;
- b) impianti galleggianti, quali: draghe, elevatori galleggianti, gru galleggianti, benne galleggianti e simili, motorizzati o non motorizzati;
- c) unità galleggianti normalmente non destinate allo spostamento, quali: banchine e pontili galleggianti, pontoni, rimesse galleggianti per navi, piattaforme di perforazione e simili, navi-faro;
- d) imbarcazioni da diporto».

23. Il paragrafo 1 della Decizia Comisie fiscale centrale n. 3/2015 (decisione n. 3/2015 della Commissione tributaria centrale) recita quanto segue:

«Nel periodo tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2013: nel caso di navi adibite alla navigazione marittima, utilizzate per il trasporto internazionale di persone e/o di beni, per la pesca o qualsiasi altra attività economica marittima, le esenzioni dall'IVA di cui all'articolo 143, paragrafo 1 lettera h) [...] del codice tributario [...] si applicano se la nave è effettivamente e prevalentemente utilizzata per la navigazione in mare. Al fine di determinare se una nave sia effettivamente e prevalentemente utilizzata in mare, non possono essere presi in considerazione solo criteri oggettivi, come la lunghezza o la stazza della nave, i quali tuttavia potrebbero essere utilizzati per escludere dall'ambito di applicazione delle esenzioni le navi che, in ogni caso, non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del codice tributario, ossia che non sarebbero idonee alla navigazione marittima. (...) La nozione di navigazione "in mare", ai sensi della [direttiva IVA] e dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del codice tributario, comprende qualsiasi parte di mare, al di fuori delle acque territoriali di qualsiasi Stato, situata al di là del limite di 12 miglia nautiche, misurato a partire dalle linee di base stabilite conformemente al diritto internazionale del mare (convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, conclusa a Montego Bay il 10 dicembre 1982)».

## II. Controversia principale e questioni pregiudiziali

24. Nel maggio 2008 la GSP ha venduto tre piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici, operanti nel Mar Nero (più precisamente, in base alle informazioni contenute nella domanda del giudice del rinvio, in acque territoriali rumene) ad alcuni acquirenti maltesi per esercitare attività di trivellazione. Le piattaforme di trivellazione jackup, o autoelevatrici, sono piattaforme mobili costituite da uno scafo galleggiante munito di diverse gambe scorrevoli. La presenza dello scafo consente di trasportare sul sito prescelto, con le gambe sollevate e lo scafo galleggiante sull'acqua, l'unità di perforazione e tutti i macchinari ad essa collegati. Quando la piattaforma è sul posto, le gambe vengono estese («jacked») in acqua. Così essa viene ancorata tramite le gambe al fondale marino e la piattaforma dello scafo sollevata ben al di sopra della superficie marina. Quando l'impianto è in posizione estesa («jacked-up»), esso costituisce una piattaforma statica. Solo dopo la ritrazione delle gambe al termine dell'operazione di trivellazione lo scafo può nuovamente galleggiare.

25. Dal fascicolo trasmesso alla Corte risulta che i tre impianti di cui trattasi non sono semoventi, bensì manovrati a rimorchio; circostanza che è stata confermata in udienza. Inoltre, sebbene la Corte sia stata informata in udienza che la piattaforma è dotata di equipaggio, che ha un giornale di bordo e che può essere manovrata con i propri motori per fronteggiare correnti oceaniche e la deriva, sembrerebbe – benché questi siano fatti che in ultima analisi spetta al giudice del rinvio verificare – che, anche quando è in assetto galleggiante, la piattaforma venga trasportata da un sito all'altro tramite un rimorchiatore.

26. In occasione di tale vendita, la GSP ha emesso fatture applicando il regime di esenzione dell'IVA previsto dalla normativa nazionale [articolo 143, paragrafo 1, lettera h), del codice tributario] che recepisce l'articolo 148, lettera c), della direttiva IVA, in relazione alla cessione di dette piattaforme. Dopo la vendita, la GSP ha continuato a utilizzare dette piattaforme nel Mar Nero secondo i termini di una locazione a scafo nudo.

27. Il 23 maggio 2016, a seguito dell'adozione di una relazione di verifica fiscale, l'amministrazione fiscale rumena ha emesso un avviso di accertamento di rettifica dell'IVA per il fatto che, sebbene le piattaforme di trivellazione possano essere considerate navi ai sensi della legislazione nazionale e siano idonee alla navigazione marittima illimitata, durante l'attività di perforazione esse non navigano, ma si trovano in posizione stazionaria: le loro gambe sono abbassate e poggiano sul fondo marino per sollevare il pontone (il corpo galleggiante) sopra il livello dell'acqua, ad un'altezza di 60-70 metri. Affinché la cessione di piattaforme rientrasse nell'esenzione di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera

h), del codice tributario, era necessario accertare che il natante in questione fosse effettivamente e prevalentemente utilizzato in alto mare. L'amministrazione fiscale rumena, tuttavia, ha ritenuto che gli elementi di prova dimostrassero che le piattaforme venivano utilizzate effettivamente e in modo preponderante in posizione stazionaria per esercitare le attività di perforazione e non quando navigavano, attività, quest'ultima, meramente sussidiaria rispetto alla perforazione.

28. La GSP ha presentato opposizione avverso detto avviso, che l'amministrazione fiscale nazionale rumena ha respinto con decisione del 24 novembre 2016.

29. La ricorrente ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio avverso l'avviso di accertamento, la relazione di verifica fiscale e la decisione sull'opposizione.

### **III. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte**

30. Il giudice del rinvio ritiene che sia necessario chiarire, in primo luogo, se l'esenzione prevista all'articolo 148, lettera c), letto in combinato disposto con l'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA si applichi alla cessione di piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici, ovvero se tale tipo di piattaforme rientri nella nozione di «nave» ai sensi di tale disposizione. In secondo luogo, e in caso di risposta affermativa alla prima questione, il giudice del rinvio chiede se l'esenzione di cui all'articolo 148, lettera c), in combinato disposto con l'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA sia subordinata alla condizione che l'attività di navigazione in alto mare sia preponderante rispetto a quella di trivellazione.

31. In tale contesto, la Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se l'articolo 148, lettera c), in combinato disposto con la lettera a), della [direttiva IVA] debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto si applica, in determinate condizioni, alla cessione di piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici, ossia se la piattaforma di perforazione offshore autoelevatrice rientri nella nozione di “nave” ai sensi della predetta norma di diritto dell'Unione, dal momento che tale norma risulta disciplinare, in base al titolo del capo 7 della medesima direttiva, le “esenzioni connesse ai trasporti internazionali”.
- 2) In caso di risposta affermativa alla precedente questione, se dall'interpretazione dell'articolo 148, lettera c), in combinato disposto con la lettera a), della [direttiva IVA], risulti che costituisce una condizione essenziale per l'applicazione dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto il fatto che, durante il suo utilizzo (come attività commerciale/industriale), la piattaforma di perforazione offshore autoelevatrice, che ha navigato sino in alto mare, debba rimanervi effettivamente in stato di mobilità, galleggiamento, con spostamento in mare da un punto ad un altro, per un periodo di tempo maggiore di quello in cui si trova in condizione stazionaria, immobile, conseguente all'attività di perforazione in mare, ossia se l'attività di navigazione debba essere effettivamente prevalente rispetto a quella di perforazione».

32. Osservazioni scritte sono state presentate dalla GSP, dai governi belga, italiano e rumeno, nonché dalla Commissione europea. Inoltre, la GSP, il Governo rumeno e la Commissione europea hanno presentato osservazioni orali all'udienza del 28 febbraio 2019.



## IV. Analisi

### A. Osservazione preliminare

33. In primo luogo, si può rilevare che il considerando 3 della direttiva IVA precisa che l'adozione di detta direttiva non ha, in linea di principio, apportato modifiche sostanziali della legislazione esistente relativa al sistema comune dell'IVA, ad eccezione di un piccolo numero di modifiche sostanziali elencate in maniera esaustiva nelle disposizioni sull'attuazione e sull'entrata in vigore della direttiva. Tale direttiva può quindi essere considerata essenzialmente come un atto normativo di consolidamento.

34. Poiché nessuna delle disposizioni sull'attuazione e l'entrata in vigore della direttiva IVA, di cui agli articoli da 411 a 414 della medesima direttiva, fa riferimento all'articolo 148, punto a) o c), quest'ultimo dev'essere considerato come avente lo stesso significato dell'articolo 15, paragrafo 4, della sesta direttiva, che era formulato in modo analogo<sup>2</sup>. Ne consegue, pertanto, che, per interpretare l'articolo 148, lettere a) e c), della direttiva IVA, deve essere presa in considerazione la giurisprudenza relativa all'articolo 15, paragrafo 4, della sesta direttiva<sup>3</sup>.

35. Per quanto riguarda l'articolo 15, paragrafo 4, della sesta direttiva, la Corte ha dichiarato che le operazioni previste da tale disposizione sono esentate in quanto sono «equiparate ad operazioni all'esportazione»<sup>4</sup>. In altre parole, dette operazioni devono essere trattate come se avessero luogo al di fuori del territorio dell'Unione europea<sup>5</sup>.

36. Nella sua sentenza del 3 settembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punto 26), la Corte ha confermato che un'operazione contemplata dall'articolo 148, lettere a) e c), è esente, in quanto una siffatta operazione è equiparata ad operazioni all'esportazione.

37. Pertanto, è alla luce di detto obiettivo che possono essere esaminate le due questioni proposte.

### B. Sulle due questioni

38. Con le sue due questioni il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 148, lettera c), in combinato disposto con l'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA, debba essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista in tale disposizione è applicabile alle piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici.

39. Occorre partire dal rilievo che, ai sensi dell'articolo 148, lettera c), della direttiva IVA, la cessione di navi di cui alla lettera a) di tale articolo è esente dall'IVA. Pertanto, al fine di stabilire se la cessione di piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici possa beneficiare dell'esenzione di cui sopra è necessario stabilire, in primo luogo, cosa stia a indicare l'uso del termine «nave» nell'articolo 148, lettera c), e, in secondo luogo, quali caratteristiche debba presentare una nave per rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA affinché la cessione della stessa possa essere esentata.

2 V., per analogia, sentenza del 16 giugno 2016, *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C-186/15, EU:C:2016:452, punto 40.

3 Sentenza del 3 settembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, punto 25.

4 Sentenze del 26 giugno 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, punto 21, e del 14 settembre 2006, *Elmeka*, da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, punto 21.

5 La suddetta disposizione funge da misura di promozione della competitività. Infatti, poiché le attività svolte dalla nave in questione avevano luogo al di fuori dell'ambito territoriale d'applicazione del sistema comune dell'IVA, vale a dire al di fuori delle acque dell'Unione europea, i beni e i servizi necessari all'esecuzione delle attività, comprese le navi, potevano essere facilmente forniti da operatori di paesi terzi. Inoltre, per quanto riguarda la situazione dei beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi, in assenza dell'articolo 148, lettera a), i fornitori dell'Unione europea potrebbero essere tentati di attendere che le navi abbandonino le acque dell'Unione europea prima di effettuare le cessioni, allo scopo di ottenere il beneficio dell'esenzione dall'IVA.

### 1. Il significato comune dei termini «nave» e «navigazione»

40. Per quanto riguarda il concetto di cosa costituisca una nave, esso, ovviamente, dipende in gran parte dal contesto specifico della disposizione di cui trattasi.

41. È vero che, ai sensi del diritto internazionale, forse non sorprende il fatto che, ad esempio, la convenzione internazionale per la prevenzione dell'inquinamento causato da navi (MARPOL) (1973) (come modificata dal protocollo del 1978) (Londra), definisse come nave «un'imbarcazione *di qualsiasi tipo* che opera nell'ambiente marino e include gli aliscafi, i veicoli su cuscino d'aria, sommergibili, natanti e galleggianti, piattaforme fisse o galleggianti»<sup>6</sup>. Tuttavia, atteso che la suddetta convenzione intende prevenire l'inquinamento marino, è normale che definisca in modo molto ampio la nozione di nave. Alla luce del suddetto obiettivo, è sostanzialmente irrilevante che tale inquinamento provenga da una piattaforma fissa di trivellazione o da un mezzo convenzionale di navigazione come una nave o un'imbarcazione. Per questo motivo, in sostanza, la convenzione MARPOL include nella definizione del termine «nave» le piattaforme fisse o galleggianti di questo tipo.

42. Tuttavia, la formulazione dell'attuale articolo 148, lettere a) e c), della direttiva IVA è di una certa importanza. L'esenzione, infatti, non riguarda semplicemente le mere «navi», ma piuttosto le «navi adibite alla navigazione in alto mare». A questo proposito, la direttiva utilizza lo stesso linguaggio aulico di alcuni punti importanti della normativa marittima contenuta nel corpus legislativo di taluni Stati membri<sup>7</sup>. L'espressione «(...) adibite alla navigazione in alto mare (...)» è comunque un'importante, e a mio avviso dirimente, qualificazione del termine «nave».

43. Nel linguaggio comune il termine «nave» denota un'imbarcazione di qualsivoglia tipo che sia in grado di svolgere qualche attività in acqua, che comprenda il trasporto di persone o di merci, a prescindere dal fatto che ciò avvenga a titolo oneroso o meno o semplicemente a fini ricreativi<sup>8</sup>. Pertanto, dubito alquanto che una piattaforma di questo tipo possa essere propriamente descritta come «nave» nel suddetto senso, poiché non trasporta passeggeri o merci sull'acqua: si tratta piuttosto di un macchinario di grandi proporzioni fabbricato dall'uomo che, una volta spostato, è fissato sul fondale marino per fini di perforazione. Se è pur vero che, secondo le informazioni fornite alla Corte in udienza, esiste un equipaggio a bordo di siffatta piattaforma e che vi è un giornale di bordo, si può nondimeno osservare che le piattaforme di perforazione autoelevatrici sembrano essere prive di molte delle caratteristiche tipiche di un natante, come la prua, le ancore o il timone, sebbene spetti in ultima analisi al giudice nazionale verificare caso per caso detta questione. Né sembra che vi sia alcun meccanismo convenzionale di pilotaggio: per esempio nessuna timoneria, sebbene ancora una volta questi siano dettagli che spetta al giudice nazionale verificare. Inoltre, in base alle informazioni fornite alla Corte in udienza, le piattaforme di cui trattasi nel presente procedimento sono del tipo che non dispone di alcun mezzo di propulsione autonoma.

44. Tuttavia, anche se errassi su questo punto e una piattaforma di perforazione «autoelevatrice» potesse comunque essere correttamente considerata come una «nave», il fatto che una siffatta piattaforma (contrariamente alla mia opinione) sia qualificata come «nave» non significa tout court che essa sia una nave «adibita alla navigazione in alto mare», come prescritto dall'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA.

<sup>6</sup> Il corsivo è mio.

<sup>7</sup> In particolare, ad esempio, il Merchant Shipping Act del Regno Unito, del 1894, in cui l'articolo 742 definiva «nave» come «qualsiasi imbarcazione o natante o qualsiasi altra descrizione di nave utilizzata nella navigazione».

<sup>8</sup> O, per riprendere le parole della Corte Suprema d'Irlanda nella causa *The Von Rocks* [1998] 3 *Irish Reports* 41, per il piacere che molti ricavano dal solo «armeggiare in barca». La citazione è tratta a sua volta da «*The Wind in the Willows*» di Grahame, K., («Il vento tra i salici», trad. it. di Di Mella, S., BUR Rizzoli 2012).

45. È vero che, in alcune versioni linguistiche, l'articolo 148, lettera a), non menziona esplicitamente il requisito di essere «adibite alla navigazione». Ad esempio, la versione in lingua tedesca indica semplicemente che la nave deve essere utilizzata in alto mare<sup>9</sup>. Tuttavia, poiché l'obiettivo dell'articolo 148 è quello di esentare le navi la cui cessione avviene nell'ambito geografico della direttiva IVA, ma 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.

46. Ne consegue pertanto che, anche qualora una piattaforma autoelevatrice debba essere considerata una «nave», per rientrare nella definizione di cui all'articolo 148, lettera a), essa deve comunque essere usata per la navigazione in alto mare. La navigazione è essenzialmente l'arte nautica del viaggiare per mare. Essa implica che si possa determinare la posizione della nave e che la sua rotta sia pianificata dall'ufficiale di rotta.

47. Per quanto riguarda l'espressione «in alto mare», risulta dall'articolo 86 della convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare che il diritto internazionale intende come alto mare «tutte le aree marine non incluse nella zona economica esclusiva, nel mare territoriale o nelle acque interne di uno Stato, o nelle acque arcipelagiche di uno Stato-arcipelago».

48. Di conseguenza, il contesto dell'articolo 148, lettere a) e c), presuppone necessariamente che la nave in questione sia almeno in grado di navigare lontano dalla costa. Ciò a sua volta implica che la rotta della nave possa essere tracciata dall'ufficiale di rotta e che la nave sia di conseguenza fornita di propulsione autonoma. Indipendentemente dalle qualità nautiche delle piattaforme di trivellazione in questione, è perfettamente chiaro che dette piattaforme non sono utilizzate per la navigazione in alto mare, proprio perché non sono dotate di alcuna capacità di propulsione autonoma.

49. Naturalmente, è vero che dette piattaforme sono progettate per resistere a condizioni meteorologiche avverse e, come è stato ulteriormente confermato nel corso dell'udienza, possono essere trasportate in alto mare e erano regolarmente operative in alto mare in tale modalità. Ciò, tuttavia, non equivale ad affermare che dette piattaforme di trivellazione «sono adibite alla navigazione in alto mare». Qualsiasi altra conclusione equivarrebbe, a mio avviso, a una distorsione del linguaggio e sarebbe giustamente considerata con un certo scetticismo da parte della comunità marinaresca. Credo che non si possa in alcun modo descrivere in modo realistico detta piattaforma come una «nave adibita alla navigazione in mare».

50. Si potrebbe inoltre rilevare del pari che le esenzioni dal campo di applicazione della direttiva IVA devono essere interpretate restrittivamente<sup>10</sup> e che la tesi secondo cui le piattaforme di trivellazione «jack-up» di questo tipo beneficiano dell'esenzione di cui all'articolo 148, lettera c), non è stata dimostrata in modo chiaro.

51. Per le suesposte ragioni, pertanto, l'esenzione di cui all'articolo 148, lettera c), non si applica alle piattaforme di trivellazione di questo tipo.

## 2. *Un'impostazione alternativa*

52. In ogni caso, anche tralasciando l'accezione comune dei termini «nave» e «navigazione», ritengo nondimeno che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, si possa pervenire esattamente alla stessa conclusione – ossia all'inapplicabilità dell'esenzione di cui all'articolo 148, lettera c), della direttiva IVA – per un'altra via.

<sup>9</sup> Secondo la versione tedesca, la nave «auf hoher See (...) eingesetzt sind».

<sup>10</sup> V., ad esempio, sentenza del 18 ottobre 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punti 21 e 22 e giurisprudenza ivi citata.

53. Vero è che, volendo tener conto solo dell'obiettivo perseguito dall'articolo 148, lettere a) e c) – che è quello di esentare determinate operazioni in quanto «equiparate ad operazioni all'esportazione» o, più precisamente, in quanto relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi destinati a essere utilizzati al di fuori del territorio dell'Unione europea – si deve riconoscere che un obiettivo siffatto implica che il termine «nave» sia inteso come riferito a un'unità in grado di essere spostata al di fuori delle acque dell'Unione europea, sebbene necessariamente in autonomia<sup>11</sup>. Inoltre, considerata da questo punto di vista, la parola «navigazione» potrebbe essere intesa come riferita al movimento che una nave deve compiere al fine di lasciare le acque dell'Unione europea per esercitare le proprie attività al di fuori dell'ambito di applicazione della normativa sull'IVA.

54. Tuttavia, occorre anche ricordare che l'articolo 148, lettera c) della direttiva IVA prescrive che ai fini dell'esenzione delle cessioni di navi occorre soddisfare, oltre all'utilizzo della nave per la navigazione, due ulteriori condizioni. In primo luogo, vi deve essere una previsione di utilizzo della nave in una delle operazioni di cui all'articolo 148, lettera a), della citata direttiva. In secondo luogo, come la Corte ha già dichiarato nel contesto tanto della sesta direttiva<sup>12</sup> quanto della direttiva IVA<sup>13</sup>, nel caso sia di navi per trasporto a pagamento di passeggeri sia di navi utilizzate per attività commerciali o industriali, detta esenzione non si applica *a meno che* dette attività si svolgano in alto mare.

55. Per quanto riguarda le attività che una nave deve esercitare affinché la cessione della stessa sia esentata, il giudice del rinvio ha sottolineato, nella sua prima questione, che l'articolo 148 della direttiva IVA figura al capo 7 della stessa, recante il titolo «Esenzioni connesse ai trasporti internazionali».

56. Tuttavia, atteso che il titolo di un capo viene scelto in considerazione del contenuto delle principali disposizioni in esso previste, non tutte le disposizioni che fanno parte di un capo hanno necessariamente un ambito di applicazione limitato all'oggetto riportato nel titolo del medesimo<sup>14</sup>. Nel caso dell'articolo 148, lettera a), dal tenore stesso di detta disposizione discende che le attività coperte non si limitano solo al trasporto, ma comprendono qualsiasi attività commerciale, industriale, o di pesca<sup>15</sup>.

57. Ovviamente, non vi è dubbio che lo svolgimento di attività di trivellazione offshore per mezzo di una piattaforma di perforazione sia una delle attività di cui all'articolo 148, lettera a), in quanto le attività industriali includono le perforazioni.

58. Per quanto riguarda la condizione relativa all'alto mare, il governo rumeno e la Commissione sostengono che detta condizione implica che la nave deve essere utilizzata su tali acque, mentre i governi belga e italiano sostengono che la nave deve soltanto essere idonea a navigare in dette acque, indipendentemente dal tempo trascorso in alto mare. A loro parere, una nave che svolge la propria attività nelle acque territoriali di uno degli Stati membri potrebbe beneficiare dell'esenzione prevista dall'articolo 148, lettera c), senza essere utilizzata in alto mare, a condizione che possa esservi portata.

11 Questa conclusione non è contraddetta dall'articolo 38 del regolamento di esecuzione n. 282/2011 del Consiglio. Infatti, sebbene quest'ultimo includa le navi nella nozione di «mezzi di trasporto», definiti come dispositivi concepiti per il trasporto di persone od oggetti da un luogo all'altro, dalla formulazione di questa disposizione discende che l'ambito di applicazione della suddetta definizione è limitato alla nozione di «mezzi di trasporto» di cui all'articolo 56 e all'articolo 59, primo comma, lettera g), della direttiva IVA.

12 V. sentenza del 14 settembre 2006, Elmeka, da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, punto 14. In aggiunta ai motivi di cui alla suddetta sentenza, vorrei sottolineare che l'interpretazione dell'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA come applicabile soltanto alle navi che trasportano passeggeri a pagamento svuoterebbe di utilità questa condizione dal momento che anche il trasporto di passeggeri è un'attività commerciale, espressamente esentata in virtù di detto articolo.

13 Sentenza del 21 marzo 2013, Commissione/Francia, C-197/12, non pubblicata, EU:C:2013:202, punto 22.

14 V., per analogia, in merito ad una disposizione il cui ambito di applicazione esula dall'oggetto del regolamento in cui detta disposizione è menzionata, sentenza del 13 giugno 2018, Deutscher Naturschutzring, C-683/16, EU:C:2018:433, punto 43 e seguenti.

15 Occorre ancora una volta ricordare che, secondo la giurisprudenza, le operazioni di cui all'articolo 148 sono esentate in quanto «equiparate ad operazioni all'esportazione». Poiché, nel caso di una nave, quest'ultima deve portarsi al di fuori dell'ambito di applicazione per beneficiare di detta disposizione, ritengo che tale movimento potrebbe spiegare il motivo per il quale la suddetta disposizione è stata inserita nel capo 7, recante il titolo «Esenzioni connesse ai trasporti internazionali».

59. Tuttavia, come ho già rilevato, le operazioni contemplate dall'articolo 148, lettere a) e c), sono esentate in quanto connesse a beni o servizi acquistati all'interno dei territori dell'Unione europea, ma in previsione di utilizzo al di fuori di tali territori. Ciò significa, in altri termini, che la nave in questione deve spostarsi da un luogo situato all'interno delle acque dell'Unione europea in un luogo al di fuori di tali acque, dove verranno esercitate le attività in questione. È precisamente per questi motivi che, a mio parere, contrariamente agli argomenti addotti dai governi belga e italiano, non è sufficiente che una nave sia idonea ad essere utilizzata in alto mare. A mio avviso, la nave deve essere sostanzialmente ed effettivamente impegnata in attività svolte in alto mare.

### 3. La nozione di alto mare di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva

60. È infine necessario esaminare cosa si intenda con la nozione di «alto mare» di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA.

61. Atteso che l'obiettivo perseguito da detto articolo è l'esenzione delle operazioni equiparate all'esportazione, ritengo che la nozione di alto mare debba essere intesa nel senso che essa designa le acque al di fuori dell'ambito territoriale della direttiva IVA.

62. L'ambito di applicazione territoriale di quest'ultima è stabilito all'articolo 5. In base alla suddetta disposizione, la direttiva IVA si applica alle operazioni nell'ambito di una parte del territorio di uno degli Stati membri «cui si applica il trattato che istituisce la Comunità europea [sostituito successivamente dal trattato sul funzionamento dell'Unione europea, a norma dell'articolo 52 TUE e degli articoli 349 e 355 TFUE], esclusi il territorio o i territori menzionati all'articolo 6 della presente direttiva».

63. In mancanza, nel trattato, di una definizione della nozione di territorio, quest'ultimo deve essere determinato in conformità dei principi di diritto internazionale pubblico.

64. A questo proposito, il governo rumeno e la Commissione hanno sostenuto, nel corso dell'udienza, che quando è stata adottata la sesta direttiva IVA, la quale già conteneva l'esenzione di cui all'attuale articolo 148, lettera a), era in vigore soltanto la convenzione sul mare territoriale e sulla zona contigua, firmata a Ginevra il 29 aprile 1958 (*Recueil des Traités des Nations unies*, vol. 516, pag. 205) e, pertanto, le nozioni di «territori» e «alto mare» dovrebbero essere interpretate alla luce di detta convenzione.

65. Occorre, tuttavia, ricordare che la prevalenza degli accordi internazionali conclusi dall'Unione sulle norme di diritto derivato impone di interpretare queste ultime, a decorrere dalla data di entrata in vigore di tali accordi, in maniera per quanto possibile conforme a questi ultimi<sup>16</sup>. Di conseguenza, dal momento che la decisione 98/392 è entrata in vigore il 13 luglio 1998, prima dell'acquisto delle piattaforme di cui trattasi nel procedimento principale, il territorio degli Stati membri avrebbe dovuto essere valutato alla luce della convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare<sup>17</sup>.

66. Conformemente all'articolo 2 della convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, la sovranità dello Stato costiero si estende al mare territoriale come pure al relativo fondo marino e al suo sottosuolo.

<sup>16</sup> V., ad esempio, sentenza dell'11 aprile 2013, HK Danmark, C-335/11 e C-337/11, EU:C:2013:222, punti da 28 a 30.

<sup>17</sup> A questo riguardo si può osservare che la decisione 98/392/CE, che ha approvato la convenzione sul diritto del mare, non menziona una data di entrata in vigore. Tuttavia, a norma dell'articolo 297 TFUE, un atto legislativo che non menziona alcuna data a tale riguardo entra in vigore il ventesimo giorno successivo a quello della sua pubblicazione. Dal momento che la decisione 98/392/CE è stata pubblicata il 23 giugno 1998, si deve ritenere che sia entrata in vigore il 13 luglio 1998.

67. Conformemente all'articolo 3 di detta convenzione, ogni Stato ha il diritto di fissare la larghezza del proprio mare territoriale fino a un limite massimo di 12 miglia marine, misurate a partire dalle linee di base determinate conformemente alla convenzione.

68. Al di là di tale limite, la convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare stabilisce che ogni Stato costiero possiede diritti sovrani sulla zona economica esclusiva e sulla piattaforma continentale. Questi diritti, tuttavia, sono limitati alle attività di cui, rispettivamente, agli articoli 56 e 77 della convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare.

69. Di conseguenza, nella sua sentenza del 29 marzo 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punti 59 e 60), la Corte ha dichiarato che «la sovranità dello Stato costiero sulla zona economica esclusiva e sulla piattaforma continentale è solo funzionale e, come tale, è limitata al diritto di esercitare le attività di esplorazione e di sfruttamento previste agli articoli 56 e 77 della Convenzione sul diritto del mare».

70. Poiché l'attività in questione nella causa Aktiebolaget NN era la fornitura e la posa in opera di un cavo sottomarino non incluso nelle attività elencate agli articoli 56 e 77 della convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, la Corte ha statuito che tale attività non rientrava nella sovranità dello Stato membro costiero e, pertanto, non poteva essere considerata come rientrante nell'ambito territoriale di applicazione del sistema comune dell'IVA<sup>18</sup>.

71. Nel caso di specie, sebbene le piattaforme godano della libertà di navigazione di cui agli articoli 58 paragrafo 1, 78 e 87 della convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, resta il fatto che l'attività che esse conducono è l'esplorazione e lo sfruttamento delle risorse naturali del sottosuolo del fondale oceanico. Si tratta, tuttavia, di una delle attività di cui agli articoli 56 e 77 della convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, soggette ai diritti sovrani dello Stato costiero.

72. Diversamente, quindi, dell'attività in questione nella causa Aktiebolaget NN, quando un'unità svolge attività di perforazione nella zona economica esclusiva o nella piattaforma continentale di uno Stato membro, dette attività sono svolte all'interno dell'ambito territoriale di applicazione della direttiva IVA. Di conseguenza, affinché la cessione dell'unità possa essere esentata ai sensi dell'articolo 148, lettera c), in combinato disposto con l'articolo 148, lettera a), di detta direttiva, una piattaforma non può condurre la propria attività nel mare territoriale o nella zona economica esclusiva o nella piattaforma continentale di uno Stato membro dell'Unione europea.

73. Nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio ha indicato che le piattaforme di cui trattasi nel procedimento principale, quando sono state acquistate, conducevano attività di perforazione in acque territoriali rumene nel Mar Nero e che hanno continuato a esercitare tali attività dopo il loro acquisto.

74. Come tutte le parti hanno convenuto in udienza, il Mar Nero rientra completamente nell'ambito di una o dell'altra zona economica esclusiva di uno dei suoi vari Stati costieri. Di conseguenza, nessuna parte del Mar Nero può essere considerata far parte dell'alto mare, nell'accezione dell'articolo 148, lettera c), della direttiva IVA<sup>19</sup>. Ne consegue, quindi, che anche se dette piattaforme (contrariamente alla mia opinione) possano essere considerate «navi» «adibite alla navigazione in alto mare», la loro cessione non può comunque rientrare nell'articolo 148, lettera c), proprio a motivo del luogo in cui conducevano le loro attività immediatamente dopo la loro cessione.

<sup>18</sup> La Corte ha sottolineato che questa constatazione era confermata dagli articoli 58, paragrafo 1, e 79, paragrafo 1, della medesima convenzione, che lasciano a qualsiasi altro Stato il diritto di posare cavi sottomarini in tali zone, nel rispetto di talune condizioni.

<sup>19</sup> In realtà, il problema nel procedimento principale sembra trarre origine dal fatto che la Romania, al momento dell'acquisto, non abbia recepito correttamente l'articolo 148, lettera c). Infatti, l'articolo 143, paragrafo 1, lettera h), della legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario non richiede, come condizione per beneficiare dell'esenzione, che l'attività delle navi consista nel trasporto a pagamento di passeggeri o che esse siano utilizzate per attività commerciali, industriali e della pesca in alto mare. Solo con l'adozione della decisione n. 3/2015 questa condizione sembra essere stata introdotta nella legislazione nazionale.

75. Contrariamente a quanto dedotto dalla GSP, detta conclusione non è in contraddizione con il fatto che tali piattaforme possano essere trasferite in futuro nel Mar Mediterraneo o nel Mare del Nord, né con il principio di neutralità fiscale, inteso qui nel senso dell'obbligo di parità di trattamento<sup>20</sup>.

76. Infatti, in linea di principio, l'utilizzo che deve essere preso in considerazione per stabilire le norme applicabili in materia di IVA è quello che sarà fatto direttamente dopo l'acquisto dei beni o la prestazione dei servizi in questione e non quello che potrebbe ipoteticamente essere fatto in un futuro momento<sup>21</sup>.

77. Inoltre, per quanto riguarda il principio di neutralità fiscale, il quale osta a che merci o servizi di uno stesso tipo, che si trovano in concorrenza tra di loro, siano trattati in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA<sup>22</sup>, si deve ricordare che esso può essere invocato solo nei confronti delle disposizioni nazionali<sup>23</sup>.

78. È vero che secondo un determinato orientamento giurisprudenziale il principio di neutralità è la traduzione, in materia di IVA, del principio di parità di trattamento<sup>24</sup>, il quale implica che situazioni paragonabili non siano trattate in maniera diversa, a meno che tale trattamento sia obiettivamente giustificato<sup>25</sup>. Tuttavia, secondo una costante giurisprudenza della Corte, l'analogia o meno delle situazioni va stabilita alla luce dell'oggetto e dello scopo delle disposizioni in esame, fermo restando che devono essere presi in considerazione, a tale fine, i principi e gli obiettivi del settore di cui trattasi<sup>26</sup>.

79. Poiché l'articolo 148, lettera c), della direttiva IVA esenta determinate operazioni in quanto «equiparate ad operazioni all'esportazione», solo le navi consegnate nel territorio dell'Unione con l'intento di condurre le loro attività al di fuori di essa prima di tornare alla loro posizione iniziale possono essere considerate in una situazione comparabile alla luce di tale obiettivo. Pertanto, il legislatore può considerare le piattaforme in modo diverso senza violare il principio di parità di trattamento, a seconda che esse conducano o meno la loro attività in alto mare<sup>27</sup>.

80. Analogamente, ritengo che la soluzione che ho individuato non violi il principio della parità di trattamento per quanto riguarda le disposizioni di cui all'articolo 156, lettera d), della direttiva IVA. Infatti, ritengo che questa disposizione non sia pertinente nel caso di specie, anche in considerazione del principio di neutralità fiscale. Mentre l'articolo 156, lettera d), prevede che le cessioni di beni destinati ad essere ammessi nel mare territoriale per essere incorporati nelle

20 Il concetto di neutralità fiscale è utilizzato in due modi diversi in materia di IVA. Da un lato, tale principio è utilizzato per caratterizzare l'obiettivo perseguito dal meccanismo di detrazione previsto dalla sesta direttiva, segnatamente sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta per tutte le sue attività economiche, di per sé soggette all'IVA. D'altro canto detta nozione è utilizzata in senso simile alla parità di trattamento. V., su questo argomento, sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 48.

21 V., in tal senso, sentenza del 25 luglio 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punto 34. Atteso che le piattaforme sono beni d'investimento, ogni cambiamento del loro uso è soggetto all'articolo 187 della direttiva IVA.

22 V., in tal senso, sentenza dell'8 maggio 2003, Commissione/Francia, C-384/01, EU:C:2003:264, punto 25. Nella misura in cui il legislatore dell'Unione dispone di un ampio potere discrezionale per adottare misure fiscali, esso può trattare diversamente merci o servizi in concorrenza, non appena essi presentano una caratteristica che li distingue, alla luce dello scopo da esse perseguito.

23 Sentenza del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punti da 41 a 43.

24 Secondo alcune sentenze, il principio di neutralità è la «traduzione», in materia di IVA, del principio di parità di trattamento (sentenze del 19 dicembre 2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, punto 28, e del 28 novembre 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punto 38), mentre altri lo ritengono come un'espressione particolare del principio di parità di trattamento (sentenze del 19 dicembre 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, punto 33, e del 7 marzo 2013, Efir, C-19/12, non pubblicata, EU:C:2013:148, punto 28), con il quale non coincide (sentenza del 25 aprile 2013, Commissione/Svezia, C-480/10, EU:C:2013:263, punti 17 e 18). Nella sua recente sentenza del 7 marzo 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punto 38), la Grande Sezione ha adottato un approccio più rigoroso, consistente nel ritenere che, nella sua seconda accezione, la nozione di neutralità fiscale equivale al principio della parità di trattamento, ma che, per l'adozione di misure fiscali, deve essere conferito al legislatore dell'Unione un ampio potere discrezionale.

25 V. sentenze del 12 novembre 2014, Guardian Industries e Guardian Europe/Commissione, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punto 51, e del 4 maggio 2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, punto 35.

26 V., in tal senso, sentenza del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e a., C-127/07, EU:C:2008:728, punto 26 e giurisprudenza citata.

27 Nella fattispecie, l'asserita violazione della parità di trattamento è la conseguenza dell'esistenza di due distinte disposizioni della direttiva IVA. Poiché queste due disposizioni perseguono obiettivi distinti e poiché la questione dell'analogia delle due situazioni deve essere definita alla luce degli obiettivi perseguiti, in linea di principio non può essere invocata alcuna violazione del principio di parità di trattamento.

piattaforme di perforazione o di sfruttamento, ai fini della loro costruzione, riparazione, manutenzione, trasformazione o del loro equipaggiamento, o per collegare dette piattaforme di perforazione o di sfruttamento al continente possano essere esenti da IVA, la formulazione di tale articolo non menziona tra le operazioni cui si riferisce la rivendita di piattaforme di perforazione.

## **V. Conclusioni**

81. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere alle questioni poste dalla Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest, Romania), che l'articolo 148, lettera c), in combinato disposto con l'articolo 148, lettera a), 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 l'esenzione prevista in questa prima disposizione non si applica alle piattaforme di trivellazione offshore autoelevatrici, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale.