

Acquisto intracomunitario di beni

Cessione intracomunitaria di prodotti in sospensione da accisa: i criteri interpretativi forniti dalla CGE

di **Fabio Falcone**

L'approfondimento

La Corte di Giustizia, con sentenza causa C-401/18, ha offerto utili indicazioni inerenti alla detrazione dell'IVA relativa ad acquisti di carburanti trasportati da una società in sospensione da accisa a partire da altri Stati membri. Secondo i giudici UE, il soggetto passivo che effettua un trasporto intracomunitario unico di beni in regime di sospensione dall'accisa, con l'intenzione di acquistarli ai fini della sua attività economica una volta che essi siano stati immessi in libera pratica nello Stato membro di destinazione, acquisisce il potere di disporre dei beni come proprietario, a condizione che egli abbia la possibilità di adottare decisioni atte a incidere sulla situazione giuridica dei medesimi beni, tra cui, in particolare, la decisione di venderli.

Riferimenti:

Corte di Giustizia, sentenza 23 aprile 2020, causa C-401/18
Direttiva 2006/112/CE, art. 20

Esaminando una complessa vicenda riguardante il trasporto di carburante sottoposto al regime di sospensione da accisa (1), la Corte di Giustizia UE, chiamata segnatamente a pronunciarsi sulla natura (2), ai fini IVA, dell'operazione di acquisto del carburante via via ceduto nel corso del relativo trasporto, con la sentenza del 23 aprile 2020, causa C-401/18, *Herst* (3), ha offerto interessanti e certamente utili indicazioni in ordine al concetto di "potere di disporre come proprietario" di un bene, evidenziando (e ribadendo) (4) che tale circostanza, necessaria a

localizzare territorialmente l'operazione di acquisto e, di conseguenza, ad individuarne il relativo regime, non risulta condizionata dal fatto che oggetto di compravendita siano prodotti in sospensione da accisa; pertanto, ben può verificarsi che determinati beni siano oggetto di un trasferimento rilevante ai fini IVA, pur essendo sottoposti al suindicato regime sospensivo.

Fabio Falcone - *Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo*

Note:

(1) Il regime fiscale sospensivo consente la sospensione temporanea dal pagamento del tributo, fino al momento in cui l'accisa diviene esigibile o l'obbligazione si estingue.

Tale regime è riservato unicamente ai seguenti prodotti:

- provenienti da un deposito fiscale, verso un altro deposito fiscale o verso un destinatario registrato, verso un luogo dal quale i prodotti lasciano il territorio UE (in tal caso il regime decorre dal momento in cui i prodotti lasciano il deposito fiscale di spedizione);
- spediti da uno speditore registrato, dal luogo di importazione verso un luogo dal quale i prodotti lasciano il territorio UE (in tal caso il regime decorre dal momento in cui i prodotti sono immessi in libera pratica).

Il regime si conclude:

- per i prodotti da esportare, al momento in cui hanno lasciato il territorio della Comunità;
- per i prodotti non da esportare, nel momento in cui sono presi in consegna dal destinatario.

(2) Vale a dire che la Corte di Giustizia è stata chiamata a verificare se il contribuente destinatario della contestazione ad opera della locale Amministrazione fiscale avesse effettuato un acquisto interno ovvero un acquisto intracomunitario.

(3) Per un primo commento sulla sentenza in esame si veda D. Stranieri, "Note in tema di trasferimento 'a catena' di beni ai fini IVA e momento di effettuazione della cessione intracomunitaria, a margine di una recente sentenza della Corte di Giustizia", in *Rivista dir. trib.*, supplemento *on line* dell'8 luglio 2020.

(4) Tale principio, infatti, era già stato precisato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 19 dicembre 2018, causa C-414/17, *Arex*.

Acquisto intracomunitario di beni

La vicenda esaminata dalla Corte di Giustizia nella causa C-401/18

La Herst, con sede nella Repubblica Ceca, operante nel settore del trasporto su strada, e proprietaria, nel contempo, di alcuni distributori di carburante (situati in Repubblica Ceca), si era occupata, fornendo i mezzi ed accollandosi i relativi oneri, del trasporto di carburanti sottoposti al regime di sospensione da accisa da diversi Paesi europei (5) con destinazione finale nella Repubblica Ceca.

Il carburante era stato inizialmente acquistato da un altro soggetto, anch'esso avente sede legale nella Repubblica Ceca, ed era stato oggetto, nel corso del trasporto, di differenti cessioni in favore di soggetti cechi; tuttavia, stando all'accordo esistente tra il primo acquirente ceco e la Herst, quest'ultima avrebbe acquisito la giuridica proprietà del carburante soltanto all'atto della relativa immissione in libera pratica nella Repubblica Ceca.

Giova evidenziare che la Herst non sarebbe stata remunerata per il trasporto, atteso che il proprio guadagno sarebbe consistito nel margine derivante dalla differenza tra il prezzo di acquisto del carburante e quello della successiva rivendita.

Ai fini IVA la Herst aveva considerato i propri acquisti di carburante come acquisti interni; di contro, l'Amministrazione fiscale ceca riteneva che si trattasse di acquisti intracomunitari.

Nello specifico, secondo l'autorità fiscale ceca, atteso che in caso di c.d. vendite a catena connesse ad un unico trasporto intracomunitario, quest'ultimo può essere attribuito ad una sola di tali operazioni, il luogo degli acquisti effettuati dalla Herst non sarebbe stato la Repubblica Ceca, bensì i diversi Paesi membri nei quali il carburante veniva di volta in volta caricato per il trasporto. Sulla scorta di tale argomentazione alla Herst era stato disconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di carburante.

La Herst, al fine di sostenere la validità e la regolarità del proprio operato, aveva attribuito particolare rilevanza al fatto che i carburanti trasportati risultassero in sospensione da accisa e che, di conseguenza, fossero stati immessi in libera pratica soltanto una volta arrivati nel territorio ceco: solo in questo momento, infatti, la società contribuente avrebbe ottenuto la proprietà dei carburanti, mentre, in precedenza, la stessa avrebbe agito quale mero trasportatore.

In effetti, dagli atti di causa risultava che la Herst non fosse autorizzata a gestire un deposito fiscale, né a ricevere prodotti in sospensione da accisa, autorizzazioni di cui invece era in possesso il primo acquirente ceco, vale a dire l'operatore che avrebbe immesso i prodotti in libera pratica, versando la relativa imposta.

Secondo il giudice del rinvio, tale ultima circostanza, vale a dire l'assenza di autorizzazioni in capo alla Herst, avrebbe costretto quest'ultima a coinvolgere nella complessa operazione in esame il primo acquirente, il quale, finché i beni non fossero arrivati nel territorio ceco, sarebbe stato l'unico proprietario degli stessi, dato che, prima della loro immissione in libera pratica, la Herst non avrebbe potuto disporre, cedendoli a terzi, e quindi non avrebbe potuto essere considerata proprietaria degli stessi.

In pratica, secondo il giudice interno il regime di sospensione dall'accisa avrebbe impedito alla Herst di divenire proprietaria del carburante nel corso del trasporto comunitario, escludendo, in questo modo, l'attendibilità e la validità della tesi dell'autorità fiscale ceca, che, come detto, aveva considerato come intracomunitari gli acquisti effettuati dalla Herst (6).

I giudici della Corte lussemburghese sono giunti ad escludere la tesi secondo la quale i prodotti sottoposti al regime di sospensione dall'accisa non potessero essere acquistati prima che detto regime sospensivo fosse terminato.

I giudici hanno al riguardo rammentato che, in base al contenuto dell'art. 138, par. 1, della Direttiva IVA, relativo alle c.d. vendite a catena di beni sottoposti a un unico trasporto intracomunitario, detto trasporto intracomunitario può essere imputato a una sola delle suddette cessioni, la quale sarà, pertanto, l'unica esentata in applicazione di tale

Note:

(5) Segnatamente, i prodotti in sospensione da accisa provenivano da Austria, Germania, Slovacchia e Slovenia.

(6) A tal proposito, al punto 28 della sentenza in commento si legge quanto segue: "Il giudice del rinvio ritiene, in sostanza, che sussista un dubbio sulla questione se il fatto che taluni beni siano trasportati in regime di sospensione dall'accisa, conformemente alla Direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la Direttiva 92/12/CEE (G.U. 2009, L 9, pag. 12), incida sulle condizioni che disciplinano il trasferimento del potere di disporre come proprietario, previste dalla Direttiva IVA".

Acquisto intracomunitario di beni

disposizione, e che, al fine di determinare a quale cessione deve essere imputato il trasporto intracomunitario, occorre procedere ad una valutazione globale di tutte le circostanze particolari del caso di specie.

Tale principio può certamente applicarsi anche a fattispecie come quella in esame, riguardante una catena di successive operazioni di acquisto e rivendita di prodotti soggetti ad accisa che hanno dato luogo ad un solo trasporto intracomunitario (7).

Nell'ambito di tale valutazione globale, occorre, in particolare, determinare il momento in cui avviene il trasferimento, a favore dell'acquirente finale, del potere di disporre dei beni di cui trattasi come proprietario; infatti, nell'ipotesi in cui tale trasferimento avvenga prima che il trasporto intracomunitario abbia inizio, detto trasferimento dovrà essere considerato una circostanza idonea a far sì che l'acquisto così effettuato venga qualificato come acquisto intracomunitario (8).

Tuttavia, laddove dovesse risultare che durante il trasporto vi siano stati vari trasferimenti del diritto di disporre dei prodotti trasportati, a vantaggio dei diversi operatori intermedi della catena di operazioni di acquisto e rivendita, il principio di cui *retro* non potrebbe trovare applicazione.

Infatti, detto principio si fonda su un criterio temporale in applicazione del quale occorre valutare se un trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario sia avvenuto prima del suo trasporto, al fine di determinare a quale degli acquisti della successiva catena di vendite tale trasporto intracomunitario unico debba essere imputato e che, pertanto, è l'unico a dover essere qualificato come acquisto intracomunitario.

Ecco perché secondo i giudici della Corte lussemburghese per risolvere la vicenda giudiziaria sottoposta al loro vaglio il giudice del rinvio dovrà verificare, alla luce di tutti gli elementi agli atti, se la *Herst* abbia assunto il potere di disporre dei beni oggetto del successivo trasporto prima che quest'ultimo avesse inizio.

Al riguardo, i giudici comunitari ritengono rilevante il fatto che la *Herst* avesse avviato il trasporto intracomunitario al fine di realizzare la propria attività economica, ossia acquistare i carburanti una volta immessi in libera pratica nella Repubblica Ceca per poi rivenderli ai propri clienti, fruendo di un margine commerciale costituito dalla

differenza tra il prezzo di acquisto e il prezzo di vendita di tali carburanti.

Infatti, come emerge dalla decisione di rinvio, la *Herst* aveva avviato essa stessa il trasporto dei carburanti, pagando una fattura di acconto al primo operatore economico della catena di operazioni di acquisto e rivendita, ancor prima di aver effettuato il carico di tali carburanti in locali situati negli Stati membri di partenza; aveva quindi provveduto al loro trasporto con i propri veicoli, peraltro non fatturando il prezzo di detto trasporto, proprio perché il trasporto in quanto tale non sarebbe stato remunerato, ossia, nulla sarebbe stato reclamato dalla *Herst* per tale servizio, ritraendo essa il proprio guadagno dalla differenza tra il prezzo di acquisto del carburante e quello della successiva rivendita. Ne consegue che, nell'ambito di tale valutazione globale, "la circostanza che il trasporto dei carburanti di cui trattasi nel procedimento principale sia stato realizzato in regime di sospensione dall'accisa non può costituire un elemento decisivo al fine di determinare a quale degli acquisti di cui trattasi nel procedimento principale debba essere imputato siffatto trasporto" (9).

Come rammentato dagli stessi giudici lussemburghesi, ai fini IVA il trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario non si limita, secondo la giurisprudenza della Corte, al trasferimento operato nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, ma comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre, di fatto, di tale bene come se ne fosse proprietaria (10).

Come rilevato dall'Avvocato Generale al paragrafo 36 delle sue conclusioni, il trasferimento del diritto di proprietà secondo le modalità previste dal diritto nazionale non coincide necessariamente con il

Note:

(7) Principio del resto già espresso dalla Corte di Giustizia con la sentenza del 19 dicembre 2018, causa C-414/17, *Arex CZ*, ai punti 70 e 71 della stessa.

(8) In tal senso, sentenza del 19 dicembre 2018, causa C-414/17, *Arex CZ*, cit., punti 70 e 72.

(9) Così sentenza in commento, al punto 50.

(10) In tal senso, sentenze del 3 giugno 2010, causa C-237/09, *De Fruytier*, EU:C:2010:316, punto 24 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 19 dicembre 2018, causa C-414/17, *Arex CZ*, EU:C:2018:1027, punto 75.

Acquisto intracomunitario di beni

trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario.

Peraltro, il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario non richiede che la parte alla quale tale bene è trasferito lo detenga fisicamente né che detto bene sia fisicamente trasportato verso la stessa e/o fisicamente ricevuto dalla stessa (11).

A tale riguardo, un'operazione di trasporto di carburanti, vale a dire lo spostamento di tali prodotti da un primo Stato membro verso un secondo Stato membro, non può essere considerata decisiva al fine di determinare se il potere di disporre di un bene come proprietario sia stato trasferito, al di fuori di qualsiasi altra circostanza che possa far presumere che un siffatto trasferimento abbia avuto luogo alla data di tale trasporto.

Per di più, l'esistenza di un trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario significa che la parte alla quale tale potere è trasferito ha la possibilità di adottare decisioni atte ad incidere sulla situazione giuridica del bene di cui trattasi, tra cui, in particolare, la decisione di venderlo (12).

Ecco perché, secondo i giudici lussemburghesi, laddove dagli atti di causa dovesse emergere che la *Herst*, ancor prima che il trasporto avesse inizio, aveva acquisito il potere di disporre dei carburanti come se ne fosse l'effettivo proprietario, l'acquisto di tali beni, in linea con la tesi del Fisco ceco, dovrà considerarsi a tutti gli effetti un acquisto intracomunitario, a nulla rilevando che, in base all'accordo stipulato con il primo acquirente ceco (da intendersi in tal caso come un soggetto meramente interposto), il trasferimento di proprietà sarebbe stato formalizzato solo all'atto della loro immissione in libera pratica, così come del tutto irrilevante, per le stesse ragioni, risulterà il fatto che i carburanti oggetto di acquisto sarebbero stati trasportati in regime di sospensione da accisa.

Vendite "a catena"

La fattispecie delle operazioni di vendita c.d. a catena è stata oggetto di una recente integrazione alla Direttiva IVA (art. 36-*bis*), in vigore dal 1° gennaio 2020, e introdotta dalla Direttiva 2018/1910/UE (13).

Il nuovo art. 36-*bis* della Direttiva 2006/112/CE è stato inserito proprio al fine di agevolare e facilitare

l'individuazione dell'operatore commerciale appartenente alla catena di vendita cui imputare il trasporto (14).

In particolare, rileva il paragrafo 1 dell'art. 36-*bis* in richiamo, secondo il quale il trasporto deve attribuirsi alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio, che il paragrafo 3 definisce come il "cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto".

In pratica, in base alla norma in richiamo, solamente la cessione nei confronti dell'operatore intermedio assume natura intracomunitaria e beneficia, quindi, dell'esenzione prevista dall'art. 138 della Direttiva 2006/112/CE (15).

Note:

(11) Ordinanza del 15 luglio 2015, causa C-123/14, Itales, non pubblicata, EU:C:2015:511, punto 36, e sentenza del 19 dicembre 2018, causa C-414/17, *Arex CZ*, EU:C:2018:1027, punto 75.

(12) Nelle proprie conclusioni, segnatamente al punto 41, l'Avvocato Generale, peraltro richiamando le sue conclusioni nella causa *Arex CZ* (causa C-414/17), al par. 60, ha sostenuto che, in caso di vendite a catena riguardanti beni soggetti a un unico trasporto transfrontaliero, al fine di verificare a quale delle cessioni appartenenti alla suddetta catena debba essere attribuito tale trasporto occorre verificare, nel corso dello stesso, chi sopporta il rischio per la distruzione accidentale della cosa trasportata.

(13) La Direttiva non è stata ancora formalmente recepita dal nostro legislatore, il quale, allo stato, non ha ancora introdotto una norma *ad hoc* per l'appunto finalizzata a recepire il nuovo art. 36-*bis* della Direttiva IVA. Per un primo commento sulla normativa in esame si vedano G. Giuliani - M. Spera, "Le operazioni a catena nel nuovo sistema dell'IVA", in *il fisco*, n. 7/2020, pagg. 1-624.

(14) Purché siano soddisfatte determinate condizioni; nello specifico, è richiesto che i beni:

- a) siano oggetto di almeno due cessioni consecutive;
- b) siano trasportati da uno Stato membro ad un altro, con esclusione delle operazioni "a catena" che comportino importazioni, esportazioni o esclusivamente cessioni interne allo stesso Stato membro;
- c) siano trasportati direttamente dallo Stato membro del primo cedente allo Stato membro del cessionario finale.

(15) Al par. 2 è prevista una deroga alla regola generale, nell'ipotesi in cui l'operatore intermedio risulti identificato ai fini IVA nello Stato membro del primo cedente e comunicati a quest'ultimo il proprio numero di identificazione. In tal caso, il trasporto verrà riferito alla cessione effettuata dall'operatore intermedio, anziché a quella effettuata nei suoi confronti, in deroga, per l'appunto, a quanto previsto dalla regola generale del par. 1. La deroga opera su facoltà dell'operatore intermedio, al quale è stata dunque concessa la possibilità di determinare la natura dell'operazione effettuata dal primo cedente, che risulterà un'operazione interna (e quindi imponibile) qualora l'operatore intermedio abbia comunicato il proprio numero di identificazione, ovvero, carattere intracomunitario (non soggetta ad IVA), laddove non vi sia stata nessuna preventiva comunicazione.

Acquisto intracomunitario di beni

Con l'introduzione dell'art. 36-*bis* della Direttiva 2006/112/CE sono state di fatto recepite le indicazioni della giurisprudenza comunitaria, secondo cui l'esigenza di individuare, nell'ambito di una catena di operazioni, la cessione alla quale riferire il trasporto transfrontaliero è in linea con le disposizioni che regolamentano la territorialità delle cessioni (16). Nella sentenza EMAG Handel Eder, ad esempio, la Corte di Giustizia ha avuto modo di precisare che, ai sensi dell'art. 8, par. 1, lett. a), della VI Direttiva CEE (attuale art. 32, comma 1, della Direttiva 2006/112/CE), "il luogo di tale cessione si considera situato nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni" (punto 48) e che il luogo dell'altra cessione, non essendoci alcuna spedizione o trasporto, si considera situato, ai sensi dell'art. 8, par. 1, lett. b), della VI Direttiva CEE (attuale art. 31 della Direttiva 2006/112/CE), "nel luogo in cui i beni si trovano al momento della detta cessione" (punto 49); cosicché, "se la cessione che comporta una spedizione o un trasporto intracomunitario di beni, e che ha dunque come conseguenza un acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro d'arrivo di tale spedizione o di tale trasporto, è la prima delle due cessioni successive, la seconda cessione si considera avvenuta nel luogo dell'acquisto intracomunitario che l'ha preceduta, cioè nello Stato membro d'arrivo.

Al contrario, se la cessione che dà luogo alla spedizione o al trasporto intracomunitario di beni è la seconda delle due cessioni successive, la prima cessione, avvenuta per definizione prima della spedizione o del trasporto dei beni, si considera avvenuta nello Stato membro di partenza di tale spedizione o trasporto" (punto 50).

Anche il neo introdotto art. 36-*bis*, come visto, qualifica la prima cessione, vale a dire quella effettuata nei confronti dell'operatore intermedio, come intracomunitaria; le successive cessioni, invece, risulteranno soggette ad IVA nel Paese membro di arrivo, conformemente al disposto di legge recato dall'art. 31 della Direttiva.

Risulta dunque evidente che nel sistema impositivo delle cessioni c.d. a catena sia fondamentale individuare chi sia - realmente - l'operatore intermedio. Come visto, il par. 3 dell'art. 36-*bis* definisce l'operatore intermedio come "un cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena, che

spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto".

In ordine alla corretta interpretazione di tale concetto, è intervenuta la stessa Commissione UE, mediante delle articolate, seppur non vincolanti, note esplicative, le quali, al punto 3.6.5., menzionano quale criterio interpretativo utile a determinare la figura dell'operatore intermedio proprio quello individuato dall'Avvocato Generale nelle conclusioni sulle cause *Arex* e *Herst*, qualificando come operatore intermedio "il soggetto passivo all'interno della catena su cui grava il rischio di perdita o danneggiamento dei beni durante il trasporto" e "ciò indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo in questione possa avere sottoscritto un contratto di assicurazione per ricevere un risarcimento in caso di perdita o danneggiamento dei beni".

In effetti, già nel caso *Arex* (causa C-414/17), ancor prima che nel caso *Herst* in commento, l'Avvocato Generale (punti 58-65 delle conclusioni presentate il 25 luglio 2018) ha individuato nel rischio connesso al trasporto il criterio per verificare a chi spetta il "diritto di disporre del bene come proprietario", atteso che, solitamente, colui che detiene il bene "come proprietario" ne sopporta anche il rischio della sua perdita accidentale.

In dottrina è stato opportunamente evidenziato che detta impostazione, "oltre ad essere coerente con l'art. 14, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE, che ricollega la nozione di cessione all'elemento del potere di disporre del bene come un proprietario, vale a prescindere, sia dal soggetto che esegue il trasporto, sia dal titolo di proprietà posseduto dal soggetto che ha acquisito il potere di disposizione del bene, che infatti non è richiesto ai fini della sussistenza dell'operazione" (17).

A onor del vero, tale criterio non è stato particolarmente valorizzato dalla Corte di Giustizia, la quale, sia nella sentenza *Arex*, sia nella sentenza *Herst*, ha precisato che la sussistenza del potere di disporre di un bene come proprietario deve essere verificata

Note:

(16) In questo senso si veda M. Peirola - S. Garelli, "Il soggetto che trasporta i beni nel nuovo sistema impositivo delle vendite a 'catena'", in *il fisco*, n. 22/2020, pag. 2128 ss.

(17) Così, M. Peirola - S. Garelli, *Il soggetto che trasporta i beni nel nuovo sistema impositivo delle vendite a "catena"*, cit., pag. 2133.

Acquisto intracomunitario di beni

alla luce di tutte le circostanze di fatto, tra cui anche quella riguardante il rischio di una eventuale perdita nel corso del trasporto, la quale, tuttavia, non sembra poter assumere il ruolo di criterio base di riferimento (18).

Al vero, a sommosso avviso di chi scrive, alla luce delle indicazioni offerte dalla Corte di Giustizia nel caso *Herst*, e, ancor prima, nel caso *Arex*, il criterio base da adottare anche nell'applicazione del neo introdotto art. 36-*bis* della Direttiva 2006/112/CE resta quello segnatamente richiamato al punto 40 della sentenza *Herst*, secondo il quale "l'esistenza di un trasferimento di potere di disporre di un bene materiale come proprietario significa che la parte alla quale tale potere è trasferito ha la possibilità di adottare decisioni atte ad incidere sulla situazione giuridica del bene di cui trattasi, tra cui, in particolare, la decisione di venderlo".

Di conseguenza, appare corretto ritenere che il già citato paragrafo 3 dell'art. 36-*bis* della Direttiva IVA vada letto nel senso che per operatore intermedio deve intendersi colui che, "potendo incidere sulla situazione giuridica del bene di cui trattasi, tra cui, in particolare, la decisione di venderlo [...] spedisce o trasporta detto bene esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto".

In altri termini, è la (piena e incondizionata) possibilità di poter all'occorrenza vendere i beni trasportati a rappresentare il criterio base da considerare e verificare nell'ambito delle cosiddette vendite a catena, essendo tale facoltà l'elemento decisivo per individuare e determinare con certezza colui che il nuovo articolo 36-*bis* della Direttiva IVA considera e definisce quale operatore intermedio.

Sulla "sostanziale" nozione di "cessione di beni"

Un ulteriore aspetto che merita di essere evidenziato riguarda il fatto che la Corte di Giustizia, con la sentenza *Herst* in commento, ha ribadito un principio al vero ormai consolidato, secondo il quale (punto 36 della sentenza) "[...] il potere di disporre del bene come proprietario non si limita al trasferimento operato nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, ma comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a

disporre, di fatti, di tale bene come se ne fosse la proprietaria".

Come detto, tale assunto risulta ormai pacificamente acquisito all'interno della giurisprudenza comunitaria; difatti, sulla circostanza che la nozione di "cessione di beni" non si riferisce necessariamente al trasferimento della proprietà secondo le modalità stabilite dal diritto nazionale, i giudici comunitari si sono espressi in più circostanze (19). In merito, è doveroso evidenziare che la normativa interna non appare del tutto allineata con le indicazioni provenienti dalla Corte di Giustizia.

Ad esempio, l'art. 38 del D.L. n. 331/1993 definisce gli acquisti intracomunitari come "le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento"; del resto, lo stesso art. 2 del D.P.R. n. 633/1972 definisce la cessione di beni come "trasferimento della proprietà".

Nella sostanza, la disciplina interna, nel recepire la normativa comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto, ha adottato nozioni che rinviano esplicitamente alle disposizioni civilistiche in materia di trasferimento della proprietà.

La normativa comunitaria, invece, utilizza concetti di tipo sostanzialistico, tali da permetterne un'applicazione uniforme negli Stati membri, a prescindere dalle possibili differenze tra le normative civilistiche interne.

Tant'è vero che ai sensi dell'art. 20 Direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA) "si considera 'acquisto intracomunitario di beni' l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene", conformemente all'art. 14 della medesima Direttiva, per cui "costituisce 'cessione di beni' il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario".

Note:

(18) In effetti, la stessa Commissione UE nelle sue note esplicative ha ammesso che non sempre tale circostanza potrebbe risultare decisiva.

(19) Il riferimento è, ad esempio: CGE 2 luglio 2015, causa C-209/14, *NLB Leasing* (punto 29); 16 febbraio 2012, causa C-118/11, *Eon Aset Menidjunt* (punto 39); 6 febbraio 2003, causa C-185/01, *Auto Lease Holland* (punto 32); 8 febbraio 1990, causa C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (punti 7 e 8).

Acquisto intracomunitario di beni

Come visto, tale nozione viene interpretata, nella giurisprudenza costante della Corte, nel senso che essa comprende, oltre al trasferimento operato nelle forme previste dal diritto nazionale, anche “qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre, di fatto, di tale bene come se ne fosse la proprietaria”.

È proprio alla luce di questa nozione che la Corte UE ha esaminato e valutato la vicenda riguardante la *Herst*, prescindendo, cioè, dalle modalità con le quali detta società aveva formalmente acquisito la proprietà dei beni trasportati.

Ciò consente di sostenere che esiste, nell'ambito del sistema normativo dell'IVA comunitaria, una tipica e specifica nozione di cessione di beni, che va al di là delle definizioni interne a ciascun Paese membro, e che ha una evidente connotazione sostanzialistica, essendo rinvenibile nell'ipotesi in cui un determinato soggetto assume il potere di disporre di un dato bene come se ne fosse anche giuridicamente il proprietario, sebbene la giuridica proprietà degli stessi risulti in capo a un altro.

Peraltro, come del resto sembrerebbe essersi verificato nel caso *Herst* in commento, il criterio in richiamo risulta assolutamente utile a garantire che una disposizione di diritto interno che si presta a più interpretazioni venga letta ed applicata in maniera aderente allo scopo fissato dalla Direttiva IVA, e quindi in linea con il tipico sistema impositivo dell'IVA comunitaria.

In pratica, quanto verificatosi nel caso della sentenza in commento conferma che la natura sostanzialistica del concetto di cessione di beni, così come espressamente previsto dalla normativa comunitaria retro citata, rappresenta un utile ed efficace

OSSERVAZIONI

I giudici UE hanno osservato che:
 - il trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario non si limita, secondo la giurisprudenza della Corte, al trasferimento operato nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, ma comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre, di fatto, di tale bene come se ne fosse la proprietaria;
 - il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario non richiede che la parte alla quale tale bene è trasferito lo detenga fisicamente né che detto bene sia fisicamente trasportato verso la stessa e/o fisicamente ricevuto dalla stessa.

strumento di tutela del corretto funzionamento del meccanismo dell'IVA; specie in quei casi in cui occorre individuare con esattezza il momento o il luogo in cui un determinato acquisto deve intendersi realizzato.

Osservazioni conclusive

Alla luce di quanto sin qui argomentato, appare lecito sostenere che, allo stato, il regime IVA riguardante le c.d. vendite “a catena”, nonostante le modifiche apportate dalla Direttiva 2018/1910/UE, risulti ancora di non semplice applicazione, non essendo sempre agevole individuare il c.d. operatore inter-

medio, tenuto conto, come visto, del fatto che detta figura è strettamente legata alla nozione di cessione di beni, la quale, ai fini IVA, può anche prescindere dalla formalizzazione del passaggio di proprietà.

Alle autorità fiscali di ciascun Paese membro spetta quindi il compito di analizzare con attenzione tali fattispecie, onde evitare possibili abusi della normativa vigente (20).

Nel contempo, coloro che dovessero essere chiamati a valutare operazioni complesse, come quella oggetto della sentenza in commento, non dovranno mai perdere di vista l'assunto secondo il quale, stando alle indicazioni dei giudici comunitari, in caso di cosiddette vendite a catena per operatore intermedio deve intendersi colui che, “potendo incidere sulla situazione giuridica del bene di cui trattasi, tra cui, in particolare, la decisione di venderlo [...] spedisce o trasporta detto bene esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto”.

Nota:

(20) Al riguardo si veda L. Ugolini, E. Greco, “Nelle cessioni UE a catena spetta al Fisco provare l'abuso del diritto - IVA - Cessioni a catena in ambito UE e requisiti per il diritto alla detrazione”, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 3/2020, pag. 197 ss..

