



Centro di ricerca IFE - Ius Fiscale Europaeum, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa

Causa e data	Parti in causa	Sezione CGUE	Tipo di procedimento	Stato membro di provenienza	Grado di giudizio nazionale	Conclusioni Avvocato generale	Note	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto
C-401/18, 23 aprile 2020, ECLI:EU:C:2020:295	Herst s.r.o. contro Odvolací finanční reditelství	IV	Rinvio pregiudiziale	Repubblica Ceca	non ultima istanza	J. Kokott, 3 ottobre 2019		Neutralità IVA; favor per il contribuente limitato dal primato del diritto UE; tutela della buona fede	Imposta sul valore aggiunto - acquisto intracomunitario di beni - acquisizione del potere di disporre come proprietario

**Classificazione**

Diritto primario — Imposte indirette - IVA

**Questione pregiudiziale**

Se acquisisca il "potere di disporre come proprietario di un bene", ai sensi della direttiva IVA, un soggetto passivo nel caso in cui acquisti beni da un altro soggetto passivo direttamente per un cliente specifico, al fine di soddisfare un suo ordinativo preesistente (che identifica il tipo di merci, la loro quantità, il luogo di origine e i tempi di consegna), allorché esso stesso non tratta fisicamente le merci, in quanto, nell'ambito della conclusione del contratto di vendita, il suo cliente è d'accordo sul fatto che si occuperà del trasporto delle merci dal loro punto di origine, cosicché il suddetto soggetto passivo si limiterà quindi ad agevolargli l'accesso alle merci richieste attraverso i suoi fornitori e a comunicare le informazioni necessarie per la presa in carico delle merci (per suo conto o per conto dei suoi subfornitori nella catena), e il profitto derivante dall'operazione è rappresentato dalla differenza tra il prezzo di acquisto e il prezzo di vendita di tali merci, senza che, nell'ambito della catena, sia fatturato il prezzo del trasporto di merci. Se il principio di neutralità dell'IVA o qualsiasi altro principio di diritto dell'Unione osti all'applicazione del principio costituzionale di diritto interno in dubio mitius, il quale impone alle pubbliche autorità, in caso di ambiguità di una norma giuridica che oggettivamente offre diverse possibili interpretazioni, di partire dall'interpretazione a favore del destinatario della norma (in questo caso il soggetto passivo IVA). Se sia conforme al diritto dell'Unione l'applicazione di tale principio almeno nel caso in cui essa si limiti alle situazioni nelle quali le circostanze di fatto determinanti della fattispecie siano anteriori ad un'interpretazione vincolante fornita sulla questione giuridica controversa dalla Corte (...), la quale abbia considerato corretta una diversa variante interpretativa, meno favorevole al soggetto passivo.

Per il caso in cui sia possibile l'applicazione del principio "in dubio mitius":

Se, alla luce dei limiti posti dal diritto dell'Unione, all'epoca in cui è avvenuta la prestazione imponibile nella fattispecie (novembre 2010.–maggio 2013), fosse possibile considerare che non vi fosse oggettivamente certezza del diritto e sussistessero due possibili interpretazioni riguardo alla questione se la nozione giuridica di cessione, o la nozione giuridica di trasporto, abbia (o meno) il medesimo contenuto tanto ai fini della direttiva IVA, quanto ai fini della direttiva [2008/118].

**Dispositivo**

L'articolo 20 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 il soggetto passivo che effettua un trasporto intracomunitario unico di beni in regime di sospensione dall'accisa, con l'intenzione di acquistare tali beni 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 di detti beni come proprietario, ai sensi della disposizione in parola, a condizione che egli abbia la possibilità di adottare decisioni atte ad incidere sulla situazione giuridica dei medesimi beni, tra cui, in particolare, la decisione di venderli.

La circostanza che tale soggetto passivo avesse fin da subito l'intenzione di acquistare tali beni, ai fini della sua attività economica una volta che essi siano stati immessi in libera pratica nello Stato membro di destinazione, costituisce una circostanza che deve essere presa in considerazione dal giudice nazionale nell'ambito della sua valutazione globale di tutte le circostanze particolari del caso di specie sottopostogli al fine di determinare a quale degli acquisti successivi debba essere imputato detto trasporto intracomunitario.

Il diritto dell'Unione osta a che un giudice nazionale, di fronte ad una disposizione di diritto tributario nazionale che ha trasposto una disposizione della direttiva 2006/112, che si presta a più interpretazioni, accolga l'interpretazione più favorevole al soggetto passivo, basandosi sul principio costituzionale nazionale in dubio mitius, anche dopo che la Corte abbia dichiarato che un'interpretazione siffatta è incompatibile con il diritto dell'Unione.

**Nota redazionale**

La Corte di giustizia, con sentenza del 23 aprile 2020, C-401/18, ha chiarito l'interpretazione dell'art. 20 della direttiva 2006/112/CE (a seguire "Direttiva IVA"), in relazione a una articolata fattispecie di approvvigionamento a catena. La Herst, società con sede nella Repubblica ceca, attiva nel settore del trasporto su strada e proprietaria di alcuni distributori di carburante, aveva trasportato beni in sospensione da accisa da diversi Paesi europei verso il proprio. Talvolta, agiva anche quale acquirente finale del prodotto e non veniva remunerata per il trasporto, ma ricavava un margine commerciale pari alla differenza tra prezzo di acquisto e di rivendita. Ai fini IVA la società aveva sostenuto trattarsi di acquisti interni di carburante, mentre l'Amministrazione tributaria ceca li classificava come acquisti intra UE. L'autorità fiscale negava alla società il diritto di detrarre l'IVA sugli acquisti e le infliggeva un'ammonda. Avverso gli avvisi di rettifica la società proponeva ricorso sostenendo che i carburanti trasportati fossero in sospensione da accisa e che solo una volta immessi in libera pratica nel territorio ceco ne avrebbe acquisito la proprietà; in precedenza, invece, operava solo quale trasportatore.

La Corte regionale di Praga ha sottolineato che la Herst esercitava il controllo sui carburanti durante il loro trasporto, ma non aveva il potere di disporre come proprietaria prima della loro immissione in libera pratica nella Repubblica ceca e, dunque, non poteva – fino a quel momento – fornirli a soggetti diversi da quelli indicati. Ciò ha giustificato il rinvio pregiudiziale, stante il dubbio sulla questione se il fatto che taluni beni siano trasportati in regime di sospensione dall'accisa, conformemente alla direttiva 2008/118/CE, incida sulle condizioni che disciplinano il trasferimento del potere di disporre come proprietario, previste dalla direttiva IVA. Il giudice del rinvio ha interrogato la Corte di giustizia anche sulla portata del principio sancito dalla Corte costituzionale ceca in forza del quale l'eventuale dubbio sull'interpretazione di una disposizione nazionale deve andare a vantaggio del contribuente. Il giudice chiede se, laddove l'interpretazione della Corte sia sfavorevole al contribuente, debba comunque conformarsi o se gli effetti della sentenza possano prodursi per le situazioni giuridiche successive.

Rispetto alla prima questione pregiudiziale, i giudici europei rilevano che ricorre l'ipotesi di acquisto intracomunitario quando il diritto di disporre come proprietario di un bene è stato trasmesso all'acquirente, il fornitore dimostra che il bene è stato spedito o trasportato in altro Stato membro e che esso ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di partenza.

La peculiarità del caso di specie è rappresentata dal fatto che i carburanti, prima e durante il loro trasporto, sono stati acquistati e rivenduti da diversi operatori economici che hanno agito come proprietari. La giurisprudenza europea ha interpretato l'art. 138, par. 1, della direttiva IVA ritenendo che in presenza di una pluralità di operazioni che formano una catena di cessioni che hanno dato luogo a un solo trasporto intracomunitario, questo può essere imputato a una sola di dette cessioni, che sarà l'unica esentata.

La Corte di giustizia chiarisce che l'articolo 20 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che 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 immessi in libera pratica nello Stato membro di destinazione, acquisisce il potere di disporre di detti beni come proprietario a condizione che abbia la possibilità di adottare decisioni atte ad incidere sulla situazione giuridica dei medesimi, tra cui, in particolare, la decisione di venderli.

Sulle questioni pregiudiziali relative al principio costituzionale del favor per il contribuente (in dubio mitius) volto a tutelare i privati, la Corte europea ricorda che la sua interpretazione di una norma chiarisce il significato e la portata della stessa nel senso in cui deve essere intesa ed applicata, anche a rapporti giuridici progressi, laddove possibile. Stenché, il diritto dell'Unione osta a che un giudice nazionale adotti un'interpretazione più favorevole al contribuente di una norma ambigua laddove tale interpretazione sia stata dichiarata incompatibile col diritto unionale.

Una limitazione nel tempo degli effetti derivanti dall'interpretazione offerta dai giudici europei può ammettersi solo in via eccezionale, in presenza di specifiche condizioni, ossia la buona fede e il rischio di gravi inconvenienti, e laddove sia la sentenza che statuisce sull'interpretazione richiesta a consentirlo. Condizioni, queste, che non ricorrono nel caso di specie, con la conseguenza che il giudice del rinvio deve considerare l'insieme delle norme del diritto nazionale applicando i metodi interpretativi riconosciuti da questo al fine di interpretarlo alla luce della lettera e dello scopo della direttiva IVA, quale interpretata dalla Corte, per conseguire il risultato fissato da questa e conformarsi all'art. 288, co. 3, TFUE.

La presente nota sarà inserita in una raccolta dotata di ISBN

Causa selezionata per nota a sentenza su *Diritto e pratica tributaria internazionale*