

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

2 ottobre 2014 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Sesta direttiva IVA – Articolo 8, paragrafo 1, lettera a) – Determinazione del luogo di una cessione di beni – Fornitore stabilito in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito l'acquirente – Trasformazione del bene nello Stato membro in cui è stabilito l'acquirente»

Nella causa C-446/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Conseil d'État (Francia), con decisione del 25 luglio 2013, pervenuta in cancelleria il 7 agosto 2013, nel procedimento

## **Fonderie 2A**

contro

**Ministre de l'Économie et des Finances,**

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, K. Lenaerts (relatore), vicepresidente della Corte, J.L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: V. Tourrès, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 7 maggio 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Fonderie 2A, da D. Le Prado, avocat;
- per il governo francese, da D. Colas e J.-S. Pilczer, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, da I. Bakopoulos e M. Skorila, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e C. Soulay, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 3 luglio 2014,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione delle disposizioni della 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: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995 (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta

direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Fonderie 2A, società avente sede sociale in Italia, e il Ministre de l'Économie et des Finances (Ministro francese dell'Economia e delle Finanze) in merito al diniego di rimborsare a tale società l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») da essa versata in Francia nel 2001 per lavori realizzati in tale Stato membro.

## **Contesto normativo**

### *Il diritto dell'Unione*

La sesta direttiva

3 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita, a decorrere dal 1° gennaio 2007, dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1). Tuttavia, tenuto conto del fatto che l'IVA di cui trattasi nel procedimento principale è stata versata nel 2001, le disposizioni rilevanti sono quelle della sesta direttiva.

4 L'articolo 2 della stessa direttiva è formulato nel modo seguente:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

5 L'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva in parola definisce nei seguenti termini la nozione di «cessione di un bene»:

«Si considera “cessione di un bene” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

6 L'articolo 8 della sesta direttiva, in forza del quale viene determinato il luogo delle operazioni imponibili, al suo paragrafo 1, lettera a) dispone che se il bene viene spedito o trasportato dal fornitore o dall'acquirente o da un terzo, il luogo di una cessione di beni si reputa situato nel luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

7 L'articolo 28 bis della sesta direttiva, che determina l'ambito di applicazione del regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri prevede quanto segue:

«1. Sono parimenti soggetti all'[IVA]:

a) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente che non è soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale (...).

(...)

3. È considerata “acquisto intracomunitario di un bene”, l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato di

partenza della spedizione o del trasporto del bene.

(...)

5. Sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso:

b) il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro.

È considerato trasferito a destinazione di un altro Stato membro qualsiasi bene materiale mobile spedito o trasportato dal soggetto passivo o per suo conto fuori dal territorio di cui all'articolo 3 ma all'interno della Comunità per le esigenze della sua impresa, salvo quelli che formano oggetto delle seguenti operazioni:

(...)

– la prestazione di un servizio, avente per oggetto lavori riguardanti tale bene, fornito al soggetto passivo ed eseguito nello Stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto del bene, purché i beni, una volta terminati i lavori, siano rispediti al soggetto passivo nello Stato membro dal quale essi erano stati inizialmente spediti o trasportati.

(...)

6. È assimilata ad un acquisto intracomunitario di beni effettuato a titolo oneroso la destinazione da parte di un soggetto passivo alle esigenze della propria impresa di un bene spedito o trasportato, dal soggetto passivo o per suo conto, a partire da un altro Stato membro all'interno del quale il bene è stato prodotto, estratto, trasformato, acquistato, acquisito ai sensi del paragrafo 1 o importato dal soggetto passivo nell'ambito della sua impresa in quest'ultimo Stato membro.

(...)».

8 L'articolo 28 septies della direttiva in parola, intitolato «Diritto a [detrazione]», così dispone:

«1) Il testo dell'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 4 è sostituito dal testo seguente:

“2. Nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la [detrazione] o il rimborso dell'[IVA] di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero che darebbero diritto a [detrazione] se fossero effettuate all'interno del paese;

(...)

4. Il rimborso dell'[IVA] di cui al paragrafo 3 viene effettuato:

– a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti all'interno del paese ma che sono stabiliti

in un altro Stato membro, secondo le modalità d'applicazione stabilite dall'[ottava] direttiva 79/1072/CEE [del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331, pag. 11, in prosieguo: l'«ottava direttiva»),

– (...)»

(...)».

L'ottava direttiva

9 L'articolo 1 dell'ottava direttiva è del seguente tenore:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera soggetto passivo non residente all'interno del paese il soggetto passivo di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della [sesta direttiva] che, nel corso del periodo di cui all'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, prima e seconda frase, non ha fissato in tale paese né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il suo domicilio o la sua residenza abituale e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazioni di servizi che si consideri localizzata in tale paese (...)»

10 L'articolo 2 della direttiva in parola recita:

«Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente all'interno del paese, ma residente in un altro Stato membro, alle condizioni stabilite in appresso, l'[IVA] applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti all'interno del paese da altri soggetti passivi, o applicata all'importazione di beni nel paese, nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 3, lettere a) e b) della [sesta direttiva] o delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1, lettera b)».

*Il diritto francese*

11 L'articolo 256 del codice generale delle imposte, nella sua versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: il «CGI»), prevede quanto segue:

«I. Sono soggette all'[IVA] le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

II. 1° Si considera cessione di un bene il trasferimento del potere di disporre di un bene mobile materiale come proprietario.

(...)».

12 L'articolo 258 del CGI è così formulato:

«I. Il luogo di cessione di beni mobili materiali si reputa situato in Francia qualora il bene si trovi in Francia:

a) Al momento della spedizione o del trasporto da parte del venditore, dell'acquirente, o per loro conto, a destinazione dell'acquirente;

- b) In fase di montaggio o di installazione da parte del venditore o per suo conto;
- c) Quando viene messo a disposizione dell'acquirente, in mancanza di spedizione o di trasporto;

(...)».

13 Gli articoli 271 del CGI e 242-0 M dell'allegato II del CGI danno attuazione agli articoli 1 e 2 dell'ottava direttiva.

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

14 Nel 2001, la ricorrente nel procedimento principale ha prodotto in Italia pezzi metallici, da essa venduti all'Atral, una società con sede sociale in Francia.

15 Prima della loro cessione all'Atral, la ricorrente nel procedimento principale ha spedito tali pezzi, per proprio conto, ad un'altra società francese, la Saunier Plumaz, affinché quest'ultima realizzasse su di essi lavori di rifinitura, ossia lavori di verniciatura, rispedendoli poi direttamente all'acquirente finale.

16 Il prezzo di vendita dei suddetti pezzi, fatturato all'Atral dalla Fonderie 2A, comprendeva tali lavori di rifinitura. Questi stessi lavori di rifinitura sono stati fatturati alla Fonderie 2A dal prestatore, ossia la Saunier-Plumaz, per un importo che includeva parimenti l'IVA su tali lavori.

17 In base alle disposizioni nazionali che danno attuazione all'ottava direttiva, la Fonderie 2A ha chiesto all'amministrazione tributaria francese il rimborso dell'IVA posta a suo carico.

18 Tale domanda è stata respinta con la motivazione che, conformemente alle disposizioni nazionali che danno attuazione alla sesta direttiva, il luogo della cessazione dei beni si trovava in Francia.

19 La Fonderie 2A ha quindi presentato ricorso contro tale rigetto dinanzi al Tribunal administratif de Paris (Tribunale amministrativo di Parigi), il quale l'ha respinto con sentenza del 3 luglio 2008. Poiché l'appello interposto è stato altresì respinto dalla Cour administrative d'appel de Paris (Corte d'appello amministrativa di Parigi) in una sentenza del 21 ottobre 2010, la ricorrente nel procedimento principale ha proposto ricorso in cassazione dinanzi al Conseil d'État (Consiglio di Stato).

20 Nell'ambito di tale impugnazione, la ricorrente nel procedimento principale fa valere che le disposizioni del CGI adottate per garantire il recepimento nel diritto francese della sesta direttiva sono state disattese dalla Cour administrative d'appel de Paris. Essa ritiene di avere effettuato una cessione intracomunitaria dall'Italia e di non aver realizzato alcuna operazione imponibile in Francia. Di conseguenza, l'IVA su siffatto acquisto intracomunitario graverebbe sull'acquirente.

21 Ciò premesso, il Conseil d'État ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni della sesta direttiva riguardanti l'accertamento del luogo di una cessione intracomunitaria debbano essere interpretate nel senso che la cessione di un bene da parte di una società ad un cliente sito in un altro paese dell'Unione europea, dopo la lavorazione del bene, avvenuta per conto del venditore nello stabilimento di un'altra società avente sede nel paese del cliente, sia da considerare una cessione avvenuta tra il paese del venditore e il paese del destinatario finale, oppure una cessione interna al paese di quest'ultimo, a partire dallo

stabilimento di lavorazione».

## **Sulla questione pregiudiziale**

### *Osservazioni preliminari*

22 Dalla lettura congiunta degli articoli 1 e 2 dell'ottava direttiva emerge che il fornitore di un bene, nella situazione della ricorrente nel procedimento principale, ha diritto al rimborso dell'IVA gravante su tale bene, da esso versata ad un prestatore stabilito in un altro Stato membro, soltanto se tale fornitore non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi reputata situata in quest'ultimo Stato membro. Infatti, se un fornitore, nella situazione della ricorrente nel procedimento principale, ha effettuato una cessione di beni in questo stesso Stato membro, il principio della neutralità dell'IVA non richiede il rimborso dell'IVA versata al prestatore in quanto il suddetto fornitore, nella misura in cui i servizi erogati dal suddetto prestatore sono impiegati a fini di operazioni soggette ad imposta di tale fornitore, ha diritto alla detrazione dell'IVA, a norma dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, nella sua versione risultante dall'articolo 28 septies, punto 1, della direttiva in parola.

23 Il giudice del rinvio mira quindi a determinare se la cessione di beni effettuata da un fornitore, nella situazione della ricorrente nel procedimento principale, ad un acquirente stabilito in un altro Stato membro si reputi situata in quest'ultimo Stato membro qualora il suddetto fornitore affidi lavori di rifinitura ad un prestatore stabilito in questo stesso Stato membro prima di fare trasportare i beni di cui trattasi a destinazione del suddetto acquirente.

24 Sebbene la questione posta si riferisca, in via generale, alle disposizioni della sesta direttiva che consentono di definire il luogo di una cessione intracomunitaria, si deve ritenere che essa riguardi l'interpretazione dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della direttiva in parola. Invero, dalla giurisprudenza risulta che tale disposizione, che consente di determinare il luogo di una cessione di beni, non opera alcuna distinzione tra cessioni «intracomunitarie» e cessioni «interne» (v. sentenza EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, punto 46).

25 Di conseguenza, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 52 delle sue conclusioni, il luogo della cessione di beni consistente nella vendita dei pezzi metallici di cui trattasi nel procedimento principale, dalla Fonderie 2A all'Atral, dev'essere determinato alla luce dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a) e la realizzazione di un «trasferimento» o di una «destinazione» ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafi 5, lettera b) e 6, della sesta direttiva, non ha alcun rilievo a tal riguardo, sicché non è necessario interpretare queste ultime disposizioni per rispondere alla questione posta.

26 Ciò premesso, si deve considerare che, con la sua questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che il luogo di una cessione di un bene, venduto da una società stabilita in uno Stato membro ad un acquirente stabilito in un altro Stato membro, e sul quale il venditore ha fatto realizzare ad opera di un prestatore stabilito in quest'altro Stato membro lavori di rifinitura prima di fare spedire tale bene dal suddetto prestatore all'acquirente, debba reputarsi situato nello Stato membro in cui è stabilito il fornitore o, al contrario, nello Stato membro in cui è stabilito l'acquirente.

### *Risposta della Corte*

27 A tal riguardo, in primo luogo, occorre tenere conto della formulazione dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, in forza del quale il luogo di una cessione di beni si reputa situato nel «luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a

destinazione dell'acquirente». Orbene, un'interpretazione letterale di tale disposizione non consente di considerare che il luogo di una cessione, come quella intervenuta tra la ricorrente nel procedimento principale e l'acquirente, si trovi nello Stato membro in cui è stabilito il fornitore. Infatti, i beni di cui trattasi sono stati prima spediti al prestatore che era stabilito in un altro Stato membro e il quale, dopo aver effettuato lavori di rifinitura, li ha poi spediti all'acquirente, stabilito in quest'ultimo Stato membro. Gli unici beni che sono oggetto del contratto concluso tra il fornitore e l'acquirente, ossia i beni finiti, si trovavano pertanto già «al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente», ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, nello Stato membro in cui quest'ultimo è stabilito.

28 In secondo luogo, tale interpretazione letterale è corroborata dal sistema generale della suddetta disposizione. Infatti, il luogo di una «cessione di beni», ex articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva, ossia il luogo del trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario, dev'essere determinato in applicazione delle regole sancite dall'articolo 8, paragrafo 1, della sesta direttiva. Orbene, un fornitore di beni, nella situazione della ricorrente nel procedimento principale, quando spedisce questi ultimi a un prestatore incaricato di lavori di rifinitura, non trasferisce all'acquirente il potere di disporre dei beni di cui trattasi come proprietario. Una siffatta spedizione mira unicamente a rendere i beni di cui trattasi conformi agli obblighi contrattuali del fornitore affinché possa aver luogo la successiva cessione all'acquirente.

29 A tal riguardo, occorre anche ricordare che l'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva implica la sussistenza di un nesso temporale e sostanziale sufficiente tra la cessione dei beni di cui trattasi e la spedizione dei medesimi nonché una continuità nello svolgimento dell'operazione (v. sentenza X, C?84/09, EU:C:2010:693, punto 33).

30 Orbene, un siffatto nesso e una siffatta continuità mancano se la spedizione dei beni da parte del fornitore al prestatore è finalizzata a trasformarli prima della loro cessione all'acquirente per renderli conformi agli impegni contrattuali tra il fornitore e l'acquirente. Ciò posto, il luogo della cessione, ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, si reputa situato nel luogo in cui si trovano i beni divenuti conformi agli impegni contrattuali tra queste due parti.

31 Infine, una simile interpretazione è conforme all'obiettivo delle disposizioni della sesta direttiva relative alla determinazione del luogo delle operazioni imponibili, che mirano ad evitare tanto le doppie imposizioni quanto la non-imposizione delle suddette operazioni (v., in tal senso, in merito all'articolo 9 della sesta direttiva, sentenza ADV Allround, C?218/10, EU:C:2012:35, punto 27 e giurisprudenza ivi citata). Infatti, essa consente, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 42 delle sue conclusioni, di determinare in modo non equivoco il luogo della cessione di un bene, che indica esso stesso lo Stato membro al quale spetta l'IVA attinente a tale operazione.

32 Ciò premesso, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che il luogo della cessione di un bene, venduto da una società stabilita in uno Stato membro ad un acquirente stabilito in un altro Stato membro, e sul quale il venditore ha fatto realizzare, ad opera di un prestatore stabilito in quest'altro Stato membro, lavori di rifinitura volti a rendere tale bene atto alla cessione, prima di farlo spedire dal suddetto prestatore a destinazione dell'acquirente, deve reputarsi situato nello Stato membro in cui quest'ultimo è stabilito.

## **Sulle spese**

33 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

**L'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della 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: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995, deve essere interpretato nel senso che il luogo della cessione di un bene, venduto da una società stabilita in uno Stato membro ad un acquirente stabilito in un altro Stato membro, e sul quale il venditore ha fatto realizzare, ad opera di un prestatore stabilito in quest'altro Stato membro, lavori di rifinitura volti a rendere tale bene atto alla cessione, prima di farlo spedire dal suddetto prestatore a destinazione dell'acquirente, deve reputarsi situato nello Stato membro in cui quest'ultimo è stabilito.**

Firme

\* Lingua processuale: il francese.