

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 3 luglio 2014 (1)

Causa C-446/13

Société Fonderie 2A

contro

Ministre de l'Économie et des Finances

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Conseil d'État (Repubblica francese)]

«Normativa tributaria – Imposta sul valore aggiunto – Articolo 8, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della sesta direttiva 77/388/CEE – Luogo di cessione dei beni in caso di spedizione o trasporto – Momento iniziale della spedizione all'acquirente nel caso in cui prima della consegna si eseguano lavori sul bene nello Stato membro dell'acquirente – Articolo 28 bis, paragrafi 5, 6 e 7, della sesta direttiva 77/388/CEE – Fatti generatori dell'imposta relativi al trasferimento intracomunitario e alla destinazione intracomunitaria di un bene – Articolo 28 quater, parte A, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE – Esenzioni per cessioni intracomunitarie»

I – Introduzione

1. La presente causa evidenzia ancora una volta come sia complicato il regime di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto per gli scambi transfrontalieri all'interno dell'Unione. Risultano non facili da affrontare, considerate le norme di difficile comprensione del diritto dell'Unione in materia di IVA, anche fattispecie che appaiono chiare.
2. Nel caso di specie, una società ha venduto a partire dall'Italia parti metalliche con destinazione in Francia. Poiché tali parti metalliche, prima della consegna all'acquirente, sono state verniciate in Francia, non è semplice purtroppo stabilire dove si debba assoggettare ad imposta la cessione, se in Italia o in Francia.
3. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale offre comunque alla Corte l'opportunità di integrare la propria giurisprudenza riguardo all'inizio, alla conclusione, alla durata e alla classificazione di un cosiddetto trasporto intracomunitario (2).

II – Contesto normativo

4. Nel periodo rilevante ai fini del procedimento principale, l'IVA era riscossa sulla base 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 (3), nella versione vigente per il 2001 (in

prosieguo: la «sesta direttiva»).

Fatti generatori dell'imposta

5. In linea di principio sono soggette all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, «le cessioni di beni (...), effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale». A norma dell'articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva, si considera cessione di un bene «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

6. Il «Regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri» (titolo XVI bis della sesta direttiva) ha inserito un ulteriore fatto generatore, ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva:

«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 (...)

(...)».

7. Il regime transitorio ha inoltre equiparato determinate operazioni alle due richiamate fattispecie di cui all'articolo 2, punto 1, e all'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva.

8. In tal senso, l'articolo 28 bis, paragrafo 5, della sesta direttiva dispone quanto segue:

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

a) [eliminato]

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 cessione di tale bene effettuata dal soggetto passivo all'interno del paese alle condizioni previste (...) all'articolo 28 quater, punto A,

(...)».

9. L'articolo 28 bis, paragrafo 6, primo comma, della sesta direttiva dispone quanto segue:

«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».

10. Infine, l'articolo 28 bis, paragrafo 7, della sesta direttiva prevede quanto segue:

«7. Gli Stati membri adottano le misure intese ad assicurare che siano qualificate come acquisti intracomunitari di beni le operazioni che, se fossero state effettuate all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, sarebbero state qualificate come cessioni di beni ai sensi del paragrafo 5 e ai sensi dell'articolo 5».

Luogo della cessione e dell'acquisto intracomunitario di beni

11. Attraverso il luogo dell'operazione ai fini dell'IVA si stabilisce a quale Stato membro compete la riscossione dell'imposta derivante dal verificarsi di un fatto generatore.

12. Si considera come luogo di cessione di un bene, ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva:

«a) se il bene viene spedito o trasportato dal fornitore o dall'acquirente o da un terzo: il luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente. (...)».

13. L'articolo 28 ter, parte A, paragrafo 1, della sesta direttiva definisce invece nel seguente modo il luogo dell'acquisto intracomunitario di beni:

«1. È considerato luogo d'acquisto intracomunitario di beni il luogo in cui questi si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente».

Esenzione

14. Negli scambi tra gli Stati membri, in determinati casi, ai sensi dell'articolo 28 quater, parte A, della sesta direttiva, la cessione transfrontaliera di beni è esente dall'IVA:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie e alle condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste qui di seguito e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, gli Stati membri esentano:

a) le cessioni di beni, spediti o trasportati, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di cui all'articolo 3 ma all'interno della Comunità, effettuate per un altro soggetto passivo o per un ente che non è soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

(...)».

Detrazione

15. Infine, nel caso di specie rilevano ancora le disposizioni sul diritto a detrazione, in particolare la procedura per avvalersene.

16. Ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), nella versione dell'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva, il soggetto passivo gode di un diritto a detrazione, in relazione all'«imposta sul valore aggiunto (...) assolta all'interno del paese per i beni che gli sono (...) ceduti e per i servizi che gli sono (...) prestati da un altro soggetto passivo» (operazioni a monte), «[n]ella misura in cui i beni e servizi sono impiegati a fini di sue operazioni soggette ad imposta» (operazioni a valle).

17. In forza dell'articolo 17, paragrafo 3, lettera a), nella versione dell'articolo 28 septies, punto

1, della sesta direttiva, tale diritto a detrazione sussiste anche quando le operazioni a valle riguardano «attività economiche (...) effettuate all'estero che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese».

18. Il diritto a detrazione viene esercitato dal soggetto passivo, in conformità dell'articolo 18, paragrafo 2, primo comma, della sesta direttiva, sostanzialmente «sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per un dato periodo fiscale l'ammontare dell'imposta per la quale (...) è sorto (...) il diritto a deduzione». Se l'importo delle detrazioni supera quello dell'imposta dovuta, l'eccedenza viene in linea di principio rimborsata al soggetto passivo ai sensi dell'articolo 18, paragrafo 4, della sesta direttiva.

19. Per il «rimborso dell'imposta sul valore aggiunto» ai sensi dell'articolo 17 paragrafo 3, è tuttavia previsto, nell'articolo 17, paragrafo 4, primo comma, primo trattino, nella versione dell'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva, che esso avvenga, «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 dalla direttiva 79/1072/CEE».

20. Ai sensi dell'articolo 1 della summenzionata 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 d'affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (4) (in prosieguo: l'«ottava direttiva»), «si considera soggetto passivo non residente all'interno del paese il soggetto passivo (...) che [nel periodo cui si riferisce il rimborso] non ha fissato in tale paese né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile (...) e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazion[e] di servizi che si consideri localizzata in tale paese (...)».

III – Procedimento principale

21. La società Fonderie 2A (in prosieguo: la «Fonderie 2A») ha sede in Italia, dove, nell'anno cui si riferisce la controversia, ovvero nel 2001, produceva parti metalliche che vendeva, nello stesso anno, alla società Atral, avente sede in Francia (in prosieguo: l'«Atral»).

22. Tali parti metalliche arrivavano a destinazione all'Atral in Francia, a partire dalla Fonderie 2A in Italia, nel seguente modo: in un primo tempo, la Fonderie 2A spediva la merce alla società Saunier-Plumaz, anch'essa avente sede in Francia. Detta società eseguiva per conto della Fonderie 2A lavori di verniciatura delle parti metalliche. In seguito queste venivano spedite a partire dallo stabilimento della Saunier-Plumaz all'acquirente Atral.

23. Il procedimento principale riguarda il rimborso dell'IVA francese per l'importo di EUR 44 348,49, addebitato in fattura alla Fonderie 2A dalla società Saunier-Plumaz per i lavori di verniciatura. Al riguardo, è pacifico che alla Fonderie 2A spetti in linea di principio un diritto a detrazione. È tuttavia controverso se tale diritto fondi altresì, nel caso di specie, un diritto della Fonderie 2A al rimborso del corrispondente importo.

24. La Fonderie 2A fonda tale diritto nei confronti della Repubblica francese sulla procedura di rimborso ai sensi dell'ottava direttiva. In base all'articolo 1 della medesima, l'applicazione di tale procedura presuppone tuttavia che la Fonderie 2A non abbia effettuato operazioni imponibili in Francia nel periodo di riferimento.

25. L'amministrazione tributaria francese ritiene però che, con l'inoltro all'Atral delle parti metalliche verniciate a partire dallo stabilimento della società Saunier-Plumaz, la Fonderie 2A abbia effettuato una cessione imponibile di beni in Francia. Se così fosse, la Fonderie 2A, per far valere il proprio diritto a detrazione, avrebbe dovuto presentare una dichiarazione in Francia, nella

quale risultasse anche la cessione di beni imponibile in Francia. Dall'IVA pertanto dovuta la Fonderie 2A avrebbe potuto portare in detrazione soltanto l'importo per il quale godeva del relativo diritto.

IV – Procedimento dinanzi alla Corte

26. In tale contesto, il Conseil d'État, investito della controversia, ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

«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».

27. Nel procedimento dinanzi alla Corte, la Repubblica francese e la Commissione hanno presentato osservazioni sia per iscritto sia nell'ambito della trattazione orale. La ricorrente nel procedimento principale Fonderie 2A e la Repubblica ellenica hanno presentato solo osservazioni scritte.

V – Analisi giuridica

28. Il giudice del rinvio chiede dove si collochi, in una situazione quale quella del procedimento principale, ai fini dell'IVA, il luogo della cessione delle parti metalliche da parte del venditore italiano Fonderie 2A all'acquirente francese Atral.

29. La Fonderie 2A sostiene che tale luogo sia situato in Italia.

30. In questo caso la Fonderie 2A in Italia si è avvalsa dell'esenzione per cessioni intracomunitarie ai sensi dell'articolo 28 quater, parte A, lettera a), della sesta direttiva. L'acquirente Atral dovrebbe in questo caso versare l'imposta in Francia, ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, per un acquisto intracomunitario, ma in linea di principio potrebbe contestualmente avvalersi del diritto a detrazione in relazione a tale IVA (5).

31. Tale esenzione nel paese d'origine e l'assoggettamento ad imposta dell'acquisto nel paese di destinazione hanno il fine, nell'ambito del regime IVA applicato agli scambi tra Stati membri, di sgravare il bene da qualsiasi imposizione fiscale dello Stato di origine, per affidarlo esclusivamente all'egida fiscale dello Stato di destinazione (6). Nel contempo, con tale sistema si mira a evitare al fornitore avente sede nello Stato di origine l'adempimento di obblighi fiscali nello Stato di destinazione. L'adempimento di tali obblighi incombe invece all'acquirente dei beni, attraverso l'assoggettamento all'imposta di un acquisto intracomunitario.

32. Per contro, la Repubblica francese, la Repubblica ellenica e la Commissione ritengono che il luogo della cessione delle parti metalliche ai fini dell'IVA si trovi in Francia.

33. In questo caso, la Fonderie 2A dovrebbe versare in Francia l'imposta su una cessione di beni a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, alla quale non si applicherebbero esenzioni. La Fonderie 2A avrebbe comunque senz'altro potuto fatturare all'acquirente Atral l'IVA dovuta, in quanto l'Atral godrebbe in linea di principio di un diritto a detrazione (7). Poiché la Fonderie 2A sarebbe tenuta a versare un'imposta sulla cessione in Francia, l'Atral non dovrebbe versare un'imposta sull'acquisto del bene.

34. Il fatto che il luogo della cessione delle parti metalliche si trovi in Francia e non in Italia non comporterebbe di norma alcuna differenza, sotto il profilo economico, né per la Fonderie 2A né per l'Atral riguardo ai loro oneri tributari. Anche in questo caso la tassazione della vendita sarebbe di competenza del paese di destinazione, la Francia. La differenza sostanziale consiste unicamente nel fatto che in questo caso il venditore Fonderie 2A, avente sede al di fuori del territorio francese, dovrebbe dichiarare tale operazione in Francia e ivi assolvere l'IVA relativa.

35. Anche a mio parere, il luogo della cessione delle parti metalliche ai fini dell'IVA è situato in Francia. Motiverò questa posizione sulla base dell'interpretazione dell'articolo 8 della sesta direttiva, riguardante l'individuazione del luogo di cessione di beni (v. in merito la sezione A infra).

36. La Commissione ha peraltro basato la sua tesi, pur pervenendo allo stesso risultato, non sull'articolo 8 della sesta direttiva, bensì sui fatti generatori dell'imposta riguardanti il trasferimento intracomunitario e la destinazione di un bene ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafi 5 e 6, della sesta direttiva. Poiché questo approccio è stato ampiamente discusso in particolare nella fase orale, a titolo complementare esprimerò il mio parere anche su questo punto (v. la sezione B infra).

A – Il luogo di una cessione di beni ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della sesta direttiva

37. In una fattispecie come quella del procedimento principale, il luogo di cessione dei beni ai fini dell'IVA è determinato in base all'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della sesta direttiva. Ai sensi di tale disposizione, si considera come luogo di cessione, se il bene viene spedito, il luogo in cui il bene si trova al momento *iniziale* della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente. La Repubblica francese e la Repubblica ellenica hanno giustamente osservato al riguardo che tale norma va applicata a prescindere dal fatto che si tratti di una cessione di beni transfrontaliera o interna allo Stato.

38. Occorre di conseguenza accertare dove, nella presente fattispecie, sia *iniziata* la spedizione delle parti metalliche all'acquirente Atral. Se sia iniziata già in Italia, quando il fornitore Fonderie 2A ha spedito tali beni alla società Saunier-Plumaz per la verniciatura in Francia, o se abbia avuto inizio solo in Francia, quando le parti metalliche, una volta verniciate, sono state inoltrate all'acquirente Atral.

39. La Repubblica francese e la Repubblica ellenica hanno sostenuto al riguardo che la spedizione all'acquirente non può iniziare prima che il bene sia divenuto un prodotto finito, ovvero possa essere utilizzato. Poiché le parti metalliche in questione avrebbero raggiunto tale condizione solo dopo la verniciatura ad opera della società Saunier-Plumaz in Francia, anche la spedizione all'acquirente avrebbe potuto avere inizio solo a partire da quel momento. Perciò il luogo della cessione delle parti metalliche si troverebbe in Francia.

40. Sostanzialmente concordo con il suddetto punto di vista.

41. Poiché l'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della sesta direttiva si riferisce al

momento iniziale della spedizione del bene «a destinazione dell'acquirente», in quel momento il bene deve trovarsi nelle condizioni previste dal contratto. Vero è che ciò non significa che debba trattarsi di un prodotto finito o utilizzabile, visto che anche semilavorati possono formare oggetto di una cessione. Tuttavia, se il bene non si trova ancora nello stato previsto dal contratto, la sua spedizione non è ancora diretta al trasferimento all'acquirente ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva, bensì, eventualmente, a consentire che il bene sia reso conforme al contratto, come nella presente fattispecie avviene con la verniciatura delle parti metalliche.

42. Tale riferimento alle condizioni contrattuali del bene rappresenta un criterio chiaro per determinare l'inizio della spedizione o del trasporto. Un criterio chiaro è necessario, in quanto da esso dipende l'individuazione del luogo della cessione del bene ai fini dell'IVA e in base a tale luogo è determinato lo Stato membro cui spetta la riscossione dell'IVA per la cessione del bene. Sussiste una particolare esigenza di certezza giuridica in tal senso. In caso contrario vi è un rischio di doppia o di mancata imposizione, a motivo di eventuali valutazioni divergenti da parte dello Stato membro d'origine o di destinazione. Tali situazioni vanno evitate nel sistema comune di imposta sul valore aggiunto (8).

43. Inoltre la Corte ha già accertato, in relazione alla possibile durata di un trasporto intracomunitario, che la qualificazione di un'operazione quale cessione intracomunitaria di beni richiede un nesso temporale e sostanziale tra la cessione del bene e il trasporto dello stesso (9). Anche nella presente fattispecie si deve pertanto esigere un nesso sostanziale della spedizione transfrontaliera con la cessione del bene all'acquirente.

44. Tuttavia, un sufficiente nesso sostanziale viene a mancare, se la spedizione transfrontaliera è finalizzata in un primo tempo alla lavorazione del bene. In tal caso sussiste, in primo luogo, un nesso sostanziale della spedizione con la lavorazione del bene, e non con la sua cessione all'acquirente. Poiché nel caso di specie la lavorazione avrebbe anche potuto essere eseguita da un laccatore in un altro Stato membro, la spedizione delle parti metalliche è avvenuta piuttosto casualmente già nello Stato membro dell'acquirente.

45. Un nesso sostanziale sufficiente della spedizione del bene con la cessione dello stesso sorge quindi solo quando viene spedita all'acquirente la merce in condizioni conformi al contratto. Poiché nel caso di specie questo è avvenuto solo in Francia, dopo la verniciatura delle parti metalliche, anche il relativo trasporto all'acquirente ha avuto inizio solo in tale luogo. Ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della sesta direttiva, il luogo della cessione dei beni si trova di conseguenza in Francia, dove deve quindi avvenire anche l'assoggettamento all'imposta.

46. Non si può certo trascurare il fatto che l'interpretazione proposta in questa sede solleva problemi per il funzionamento del mercato interno. Infatti, nel caso di specie il fornitore Fonderie 2A potrebbe evitare gli oneri amministrativi connessi all'assoggettamento ad imposta in Francia scegliendo un laccatore avente sede in Italia e inviando da qui le parti metalliche all'acquirente in Francia. In questo caso, ai fini dell'IVA, il luogo della cessione dei beni sarebbe in Italia, dove la Fonderie 2A potrebbe avvalersi dell'esenzione per cessioni intracomunitarie ai sensi dell'articolo 28 quater, parte A, lettera a), della sesta direttiva (10). In questo modo la Fonderie 2A eviterebbe l'assoggettamento ad imposta della cessione delle parti metalliche in Francia. Questo significa che potrebbe sussistere un incentivo a commissionare servizi nel proprio Stato membro al fine di evitare l'adempimento di obblighi fiscali in un altro Stato membro.

47. Tuttavia, in alternativa si dovrebbe in sostanza accordare potenzialmente l'esenzione per cessioni intracomunitarie a qualsiasi trasporto intracomunitario o spedizione intracomunitaria di un bene nel corso di un processo di produzione che da ultimo preveda il trasporto a destinazione di un acquirente. In tal modo si perderebbe però, in particolare, lo stretto nesso temporale tra la

spedizione o il trasporto transfrontalieri, che danno luogo all'esenzione, e la dichiarazione di acquisto intracomunitario da parte dell'acquirente del bene. Il controllo del traffico merci intracomunitario, in particolare ai fini della lotta contro le frodi, potrebbe risentirne in forte misura. La Commissione ha correttamente osservato, al riguardo, che nel regime di assoggettamento all'IVA degli scambi intracomunitari occorre attribuire un particolare valore a controlli fiscali efficaci (11).

48. In conclusione, si deve quindi rispondere alla questione pregiudiziale nel senso che il trasporto o la spedizione a destinazione dell'acquirente ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della sesta direttiva possono avere inizio solo quando il bene si trova nelle condizioni previste dal contratto. Ne deriva che, nella fattispecie di cui al procedimento principale, il luogo di cessione delle parti metalliche, ai fini dell'IVA, si trova in Francia.

B – Rilevanza dei fatti generatori dell'imposta relativi al trasferimento intracomunitario e alla destinazione intracomunitaria di un bene ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafi 5 e 6, della sesta direttiva

49. La suddetta conclusione non emerge peraltro, secondo il parere della Commissione, dall'interpretazione dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della sesta direttiva. Essa discenderebbe piuttosto dalla considerazione dei fatti generatori del trasferimento intracomunitario e della destinazione di bene ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafi 5 e 6, della sesta direttiva, di cui a torto non si sarebbe tenuto conto nel procedimento principale.

50. La Commissione ravvisa nella spedizione delle parti metalliche dall'Italia, per farle verniciare presso la società Saunier?Plumaz in Francia, un trasferimento intracomunitario in linea di principio soggetto ad imposta nello Stato membro d'origine, l'Italia, ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera b), della sesta direttiva. Nel contempo, si sarebbe anche verificata una destinazione intracomunitaria alle esigenze dell'impresa, parimenti imponibile, da parte della Fonderie 2A nello Stato membro di destinazione, la Francia, ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 6, primo comma, della sesta direttiva. Solo successivamente a questo trasferimento e alla destinazione alle esigenze dell'impresa delle parti metalliche, la cessione dei beni dovrebbe essere assoggettata ad imposta a carico dell'Atral, ovvero in Francia.

51. Tuttavia, i fatti generatori menzionati dalla Commissione non sono rilevanti ai fini del presente procedimento.

52. Infatti, la vendita delle parti metalliche dalla Fonderie 2A all'Atral soddisfa in ogni caso il fatto generatore della cessione di beni a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva. Pertanto occorre accertare il luogo rilevante ai fini dell'IVA per tale operazione. Il luogo di una cessione di beni viene tuttavia determinato unicamente dalle previsioni dell'articolo 8 della sesta direttiva. Il fatto che, nel contempo, si verifichino altri fatti generatori, quali il trasferimento o la destinazione intracomunitari, non ha di conseguenza alcun rilievo ai fini della determinazione del luogo della cessione di beni da assoggettare all'imposta in conformità dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva.

53. Si aggiunga che, da un lato, nella presente fattispecie non si deve affatto valutare il verificarsi del fatto generatore relativo a un *trasferimento* intracomunitario ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera b), della sesta direttiva, senza aver prima stabilito il luogo della cessione delle parti metalliche. Infatti, in conformità del terzo trattino dell'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera b), della sesta direttiva, tale fatto generatore d'imposta non è rinvenibile se il bene viene spedito all'interno del paese dal soggetto passivo ai fini della cessione alle condizioni previste all'articolo 28 quater, parte A, della sesta direttiva. Un trasferimento intracomunitario non va dunque assoggettato all'imposta, in particolare quando il trasferimento avviene nell'ambito di una cessione

intracomunitaria di beni esente ai sensi dell'articolo 28 quater, parte A, lettera a), della sesta direttiva.

54. Si sarebbe tuttavia configurata una siffatta cessione intracomunitaria esente nel caso in cui si fosse dovuto accertare che il luogo di cessione delle parti metalliche ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della sesta direttiva era in Italia. Contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, nel caso di specie non avrebbe ostato all'esenzione dall'imposta ai sensi dell'articolo 28 quater, parte A, lettera a), della sesta direttiva il trasferimento di proprietà all'Atral verificatosi dopo che le parti metalliche avevano oltrepassato la frontiera. Infatti, non emerge né dal tenore letterale dell'articolo 28 quater, parte A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva né dalla giurisprudenza (12) un requisito relativo al momento del trasferimento di proprietà (13). Al contrario, tale disposizione prevede espressamente la possibilità di un trasporto dei beni da parte dello stesso venditore. Se quest'ultimo trasporta però direttamente i beni oltre frontiera, in quel momento l'acquirente non può ancora avere acquisito il potere di disporre dei beni in qualità di proprietario.

55. Dall'altro lato, nella specie, si può anche tralasciare di accertare se riguardo alla Fonderie 2A si sia verificato in Francia il fatto generatore di una *destinazione* alle esigenze dell'impresa intracomunitaria ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 6, primo comma, della sesta direttiva. In tal senso, sussistono notevoli dubbi in relazione alla formulazione poco chiara della disposizione (14) e al suo rapporto con il fatto generatore di cui all'articolo 28 bis, paragrafo 7, della sesta direttiva. In ogni caso, tuttavia, un chiarimento di tale aspetto non è rilevante né per la risposta alla questione pregiudiziale né per la decisione del procedimento principale. Infatti, poiché la cessione delle parti metalliche, come detto (15), è avvenuta in Francia, nel caso di specie la procedura di rimborso di cui all'ottava direttiva è senz'altro esclusa.

VI – Conclusione

56. In conclusione, propongo alla Corte di rispondere nei termini seguenti alla questione pregiudiziale sollevata dal Conseil d'État:

L'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che il trasporto o la spedizione all'acquirente possono avere inizio solo quando il bene si trova nelle condizioni previste dal contratto. Pertanto, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, il luogo della cessione delle parti metalliche ai fini dell'IVA si trova in Francia.

1 – Lingua originale: il tedesco.

2 – V. sentenze EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232); X (C?84/09, EU:C:2010:693); Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786), e VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592).

3 – GU L 145, pag. 1.

4 – GU L 331, pag. 11.

5 – Ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera d), nella versione di cui all'articolo 28 septies, punto 1, della sesta direttiva.

6 – V. al riguardo, più in dettaglio, le conclusioni da me presentate nella causa EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2005:675, paragrafi da 19 a 25).

7 – Ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), nella versione di cui all'articolo 28 septies,

punto 1, della sesta direttiva.

8 – V. in tal senso, sulla determinazione del luogo di prestazione di un servizio, le conclusioni da me presentate nella causa *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:340, punti da 23 a 26 e giurisprudenza ivi indicata).

9 – Sentenza X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 33).

10 – V. *supra*, punto 30.

11 – V., in particolare, la frase introduttiva dell'articolo 28 quater, parte A, della sesta direttiva e il considerando 12 della direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1), con la quale è stato introdotto il regime transitorio per la tassazione degli scambi tra gli Stati membri.

12 – V. sentenze *Teleos e a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 70) e *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, punti 29 e 30).

13 – La questione relativa al momento e al luogo del trasferimento di tale potere di disporre del bene come un proprietario assume rilievo secondo la giurisprudenza solo se un bene forma oggetto di due cessioni successive, ma di un solo trasporto intracomunitario (v. sentenza *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, punto 45). Nel caso di specie si tratta però di un'unica cessione di beni.

14 – V. solo le differenze nel testo della versione tedesca e francese dell'articolo 28 bis, paragrafo 6, della sesta direttiva, in cui da una parte, in tedesco, si utilizza l'espressione di destinazione del bene da parte del soggetto passivo all'interno della propria impresa («in seinem Unternehmen»), mentre dall'altra, in francese, come del resto in italiano, si parla in senso più ampio di destinazione «alle esigenze della propria impresa» («aux besoins de son entreprise»).

15 – V. *supra*, paragrafi da 37 a 48.