Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 3 ottobre 2019 [1]

Causa C-401/18

Herst, s.r.o.
contro
Odvolací finanční ředitelství

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Krajský soud v Praze (Corte regionale di Praga, Repubblica ceca)]

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto – Prodotti soggetti ad accisa – Esenzione della cessione di beni spediti o trasportati all'interno dell'Unione – Operazione a catena – Imputazione dello spostamento della merce a una cessione all'interno di una catena di approvvigionamento – Circolazione di prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa – Primato del diritto dell'Unione – Limiti di un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione – Principio in dubio mitius»

I. Introduzione

1. Il presente procedimento verte essenzialmente, ancora una volta, sulla questione – di grande importanza per la prassi – dell'individuazione dell'operazione che, in una catena di approvvigionamento transfrontaliera composta di *più* operazioni, deve essere considerata una cessione intracomunitaria esente ove sussista *un unico* spostamento fisico della merce. La ricorrente nel procedimento principale, facendo valere la detrazione, sostiene di non aver ricevuto *nessuna* cessione intracomunitaria esente.

2. A parere del giudice del rinvio, benché la Corte si sia già occupata in più occasioni [2] di fattispecie siffatte, dalla sua pregressa giurisprudenza non si potrebbero ancora desumere criteri univoci sulla determinazione del luogo e sull'imputazione dell'esenzione a una delle cessioni di cui si compone una catena di approvvigionamento. In tale contesto, un criterio determinante è il trasferimento del potere dispositivo. A questo riguardo, peculiare nel procedimento in esame è il fatto che il carburante fornito è stato trasportato in regime di sospensione dell'accisa. Tuttavia, già nella sentenza Arex, la Corte ha stabilito che tale aspetto è irrilevante sotto il profilo della normativa IVA [3].

1 Lingua originale: il tedesco.

2 Già in diversi procedimenti la Corte ha esaminato la questione dell'imputazione dello spostamento della merce a una determinata cessione in presenza di una cosiddetta operazione a catena intracomunitaria; v., ad esempio, sentenze del 19 dicembre 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); del 21 febbraio 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); del 26 luglio 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), e del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Sentenza del 19 dicembre 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

3. Pertanto, il presente procedimento offrirà alla Corte l'occasione di specificare ancora una volta i criteri per l'imputazione, all'interno di una catena di approvvigionamento, dello spostamento della merce a una determinata cessione e di accrescere, sul punto, la certezza del diritto.

4. Inoltre, si pongono una serie di questioni in collegamento con il principio costituzionale in dubio mitius nella Repubblica ceca. In base ad esso, una disposizione tributaria che oggettivamente offre diverse possibili interpretazioni deve sempre essere interpretata a favore del soggetto passivo. Se la variante interpretativa più vantaggiosa per il soggetto passivo non coincide con quella conforme al diritto dell'Unione si pone la questione del rapporto tra diritto costituzionale nazionale e diritto dell'Unione.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

5. Il contesto normativo dell'Unione è determinato dalle disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») [4].

6. L'articolo 2 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(…)».

7. Nell'articolo 14, paragrafo 1, di detta stessa direttiva, la «cessione di beni» è definita come il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

8. L'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA disciplina il luogo della cessione e così dispone:

«Si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente».

9. Nel quarto capo del titolo IX, «Esenzioni», l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».

4 GU 2006, L 347, pag. 1.

B. Diritto ceco

10. Per quanto riguarda il diritto ceco applicabile, occorre fare riferimento, in particolare, all'articolo 64 della legge sull'IVA [5] che ha recepito nella Repubblica ceca l'articolo 138 della direttiva IVA. Il diritto a detrazione sancito dagli articoli 167 e segg. della direttiva succitata è stato recepito con gli articoli 72 e segg. della legge sull'IVA.

11. Inoltre, il giudice del rinvio riferisce di un principio costituzionale in dubio mitius (nel dubbio, il meno invasivo). L'obiettivo di tale principio sarebbe quello di lenire gli effetti della mancanza di certezza del diritto in capo ai destinatari di disposizioni giuridiche non univoche ove, con tali disposizioni, lo Stato – quale soggetto responsabile per il contenuto e la chiarezza della normativa vigente – prevede degli obblighi a loro carico.

12. Pertanto, nel diritto tributario ceco, in presenza di più interpretazioni possibili di una disposizione di diritto pubblico, deve essere applicata quella che non limita i diritti e le libertà fondamentali o che li limita nella maniera meno incisiva possibile. Il giudice del rinvio ritiene che la disciplina determinante ai fini della decisione della causa in esame non sia chiara. Pertanto, già per detta stessa ragione, in forza del principio in dubio mitius, il diritto a detrazione dovrebbe essere riconosciuto in base al diritto nazionale.

III. Fatti e rinvio pregiudiziale

13. La ricorrente nel procedimento principale (Herst, s.r.o.; in prosieguo: «la Herst») chiede dinanzi al giudice nazionale il riconoscimento del diritto a detrazione. La Herst è attiva, in particolare, nel settore del trasporto su strada ed è proprietaria di un certo numero di distributori di carburante. Servendosi di propri mezzi di trasporto essa trasporta carburante da altri Stati membri (Austria, Germania, Slovacchia e Slovenia) verso il luogo di destinazione, ossia la Repubblica ceca. In tale contesto, la merce è stata rivenduta più volte, ma trasportata solo una volta (dalla Herst) all'acquirente finale nella Repubblica ceca.

14. In molti casi, la Herst era l'acquirente finale del carburante che essa acquistava da fornitori registrati a fini IVA nella Repubblica ceca. In tale contesto, la Herst si trovava a valle della catena di approvvigionamento. In altri casi, essa rivendeva il carburante ad acquirenti propri trovandosi, così, nel mezzo di detta catena. In tale contesto, la Herst non fatturava i costi di trasporto ai suoi fornitori, ma acquistava il carburante a prezzi non comprensivi del trasporto.

15. Di norma, la Herst ordinava presso fornitori cechi che avevano acquistato o acquistavano ancora il carburante da una raffineria in un altro Stato membro. Essa indicava in proposito il terminal della raffineria presso il quale avrebbe ritirato la merce, la data ed, eventualmente il momento del carico, il nome del conducente, il numero di immatricolazione del veicolo e del rimorchio, il quantitativo di carburante richiesto e il luogo in cui sarebbe stato scaricato.

16. Dopo il pagamento della fattura d'acconto, la Herst poteva ritirare la merce secondo le istruzioni dei fornitori cechi. La Herst ritirava il carburante direttamente nei terminal delle raffinerie negli altri Stati membri. All'atto della consegna della merce non era presente nessuno dei partner contrattuali coinvolti nella catena di approvvigionamento. La Herst trasportava poi il carburante nella Repubblica ceca. Le procedure di sdoganamento venivano effettuate in tale paese dopo il superamento della frontiera. Il carburante veniva immesso in libera pratica ai fini delle accise e la ricorrente proseguiva il trasporto sino al luogo di scarico, vale a dire, sino alle sue stazioni di servizio o a quelle dei suoi clienti.

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (legge n. 235/2004 sull'IVA).

17. In occasione di una verifica fiscale per il periodo di imposizione compreso tra novembre 2010 e maggio 2013 e tra luglio e agosto 2013, l'amministrazione finanziaria stabiliva che la ricorrente aveva fatto valere un diritto a detrazione per le cessioni di carburante come se si fosse trattato di cessioni interne. Tuttavia, secondo l'amministrazione finanziaria, la cessione di beni non sarebbe avvenuta nella Repubblica ceca, bensì negli altri Stati membri in cui il carburante si trovava nel momento in cui aveva avuto inizio la sua spedizione o il suo trasporto. Di conseguenza, si tratterebbe di una cessione intracomunitaria esente alla Herst, rispetto alla quale quest'ultima non vanterebbe alcun diritto a detrazione.

18. Posto che la ricorrente ha preso in carico essa stessa i beni acquistati negli altri Stati membri e li ha trasportati a proprie spese nella Repubblica ceca ai fini dell'esercizio della propria attività economica, a parere dell'amministrazione finanziaria, tale cessione di beni tra fornitori cechi e la ricorrente costituirebbe una cessione ricomprendente il trasporto delle merci. Pertanto, l'amministrazione finanziaria revocava la detrazione fatta valere illegittimamente e, mediante avvisi di accertamento suppletivi, accertava ex novo l'IVA dovuta dalla ricorrente per i singoli periodi di imposta esaminati. Contemporaneamente, alla Herst veniva irrogata un'ammenda.

19. La ricorrente proponeva ricorso avverso gli avvisi di accertamento suppletivi osservando, in particolare, che il trasporto del carburante tra gli Stati membri si sarebbe svolto in regime di sospensione dall'accisa. Il trasporto è avvenuto in regime di vigilanza doganale. Solo dopo la sua conclusione i beni sarebbero stati immessi in libera pratica all'interno di un solo Stato membro e sarebbero stati forniti in regime di imposizione. Pertanto, andrebbe escluso che la ricorrente abbia acquisito diritti sui beni già in una fase anteriore nel luogo in cui ha avuto inizio il trasporto (vale a dire all'estero).

20. Con le decisioni impugnate l'amministrazione finanziaria confermava gli avvisi. La Herst presentava ricorso avverso le stesse. Il Krajský soud v Praze (Corte regionale di Praga, Repubblica ceca) sospendeva il procedimento e sottoponeva alla Corte una serie di questioni in via pregiudiziale conformemente all'articolo 267 TFUE. A seguito della sentenza della Corte nella causa Arex [6], su richiesta della Corte, esso limitava la propria domanda di pronuncia pregiudiziale alle tre seguenti questioni:

«1) 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.

2) 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

6 Sentenza del 19 dicembre 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

determinanti della fattispecie siano anteriori ad un'interpretazione vincolante fornita sulla questione giuridica controversa dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, la quale abbia considerato corretta una diversa variante interpretativa, meno favorevole al soggetto passivo.

3) 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 sulle accise.»

21. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte la Herst, la Repubblica ceca e la Commissione europea.

IV. Analisi

A. Sulla prima questione

22. La prima questione riguarda l'articolo 138 della direttiva IVA che disciplina l'esenzione della cessione intracomunitaria. Dall'esistenza di quest'ultima dipende, in sostanza, se alla Herst sia stato correttamente negato il diritto a detrazione. Infatti, se la cessione nei confronti della Herst era esente, quest'ultima non vanterebbe al riguardo neanche un diritto a detrazione. Piuttosto, la Herst dovrebbe avvalersi degli strumenti del diritto civile nei confronti dei propri fornitori per ottenere il rimborso dell'IVA indebitamente versata.

1. Precisazione della prima questione pregiudiziale

23. Le disposizioni della direttiva IVA sulla cessione transfrontaliera di beni sono intese alla realizzazione del principio del paese di destinazione. Ai sensi di tale principio, deve essere assicurato che l'imposta sul valore aggiunto, in quanto imposta al consumo, venga riscossa nello Stato membro in cui avviene il consumo finale. Per questo motivo, nel caso di una cessione transfrontaliera ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b, punto i), e dell'articolo 40 della direttiva IVA, l'acquisto del bene è soggetto ad imposta nel paese di destinazione. Al fine di prevenire una doppia imposizione, la cessione dello stesso bene nel paese d'origine deve tuttavia essere prima esentata [7]. La cessione intracomunitaria e l'acquisto intracomunitario costituiscono dunque un'unica e medesima operazione economica [8].

24. Tuttavia, ciò è difficile quando, pur in presenza di più cessioni (catena di approvvigionamento), la merce è trasportata una sola volta (dal soggetto a monte a quello a valle della catena di approvvigionamento) (operazione a catena). Infatti, in questo caso, vengono prese in considerazione più cessioni intracomunitarie, fermo restando che l'esenzione di cui all'articolo 138 della direttiva IVA può trovare però applicazione a una cessione soltanto [9]. In tale contesto, la cessione intracomunitaria esente determina il luogo delle cessioni successive e anteriori nella catena di approvvigionamento [10]. Ai

7 V., sul punto, già le mie conclusioni nella causa AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, paragrafo 28) e nella causa EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, paragrafi da 23 a 25).

8 Sentenze del 26 luglio 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punto 31); del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 28), e del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punti 23 e 24).

9 Sentenze del 26 luglio 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punto 34), e del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punto 45), e le mie conclusioni nella causa AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, paragrafo 55) e nella causa EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, paragrafo 35).

10 Sentenza del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:232, punto 50).

sensi dell'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA, nel caso di tutte le cessioni antecedenti alla cessione intracomunitaria esente, tale luogo si trova nel paese di origine, e nel caso di tutte le cessioni posteriori, nel paese di destinazione [11]. Pertanto, decisivo è stabilire a quale delle cessioni nella catena di approvvigionamento possa essere imputato il trasporto transfrontaliero.

25. Con la prima questione, il giudice del rinvio si interroga sui criteri sulla scorta dei quali si possa e debba procedere all'imputazione.

26. Il fatto che la Herst abbia trasportato e immesso in consumo i beni nel quadro di un particolare regime doganale (il regime di sospensione dell'accisa) è, a tal fine, in linea di principio, irrilevante. Infatti, come già stabilito dalla Corte nella causa Arex [12], la questione dell'imputazione dell'esenzione IVA a una delle cessioni è una problematica attinente unicamente alla normativa in materia di IVA sui cui elementi costitutivi il regime di sospensione dell'accisa non incide. Pertanto, l'individuazione della cessione che, all'interno di una catena di approvvigionamento, costituisce la cessione intracomunitaria esente, deve essere compiuta sulla scorta delle norme generali in materia di IVA.

27. Inoltre, il giudice del rinvio chiede se il venditore (B) nel mezzo della catena di approvvigionamento composta da due anelli (A – B – Herst) acquisisca il potere dispositivo anche se si limita ad offrire al suo cliente (nella specie, la Herst) l'accesso ai beni – che si trovano ancora presso A (vale a dire il suo fornitore) – e la Herst effettua il successivo trasporto a proprie spese.

28. Tuttavia, in questa fattispecie, ai fini della detrazione da parte della Herst, è dirimente se il luogo della cessione da B a detta società si trovi nella Repubblica ceca. Infatti, solo in tal caso la cessione sarebbe ivi imponibile e assoggettata a imposta. L'IVA ceca sarebbe stata allora correttamente esposta nella fattura emessa alla Herst e quest'ultima potrebbe effettuare una detrazione corrispondente.

29. Tuttavia, ciò presuppone che la prima cessione (A – B) debba essere considerata come la cessione intracomunitaria esente. Infatti, solo in tal caso, il luogo della prima cessione ai sensi dell'articolo 32 della direttiva IVA si trova nello Stato membro dell'inizio del trasporto, mentre il luogo della cessione successiva (B – Herst) si trova nello Stato membro della conclusione del trasporto (nella specie, nella Repubblica ceca) [13].

2. Imputazione del trasporto transfrontaliero a una delle cessioni

30. Pertanto, occorre chiarire se il trasporto transfrontaliero possa essere imputato alla cessione a monte (A – B) anche laddove la Herst abbia trasportato direttamente i beni da A presso se stessa (o il suo cliente).

31. Ai sensi della giurisprudenza elaborata finora dalla Corte, nel caso di una catena di approvvigionamento caratterizzata da un unico spostamento fisico della merce, solo una delle cessioni può essere qualificata come cessione intracomunitaria e, quindi, esente [14]. Per stabilire di quale cessione si tratti, risulta rilevante la cessione alla quale deve essere imputato il trasporto transfrontaliero. Tutte le altre cessioni nella catena di approvvigionamento che non presentino siffatta caratteristica supplementare costituita dal trasporto transfrontaliero, devono pertanto essere considerate cessioni interne.

11 Sentenza del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:232, punto 50).

12 Sentenza del 19 dicembre 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punti 66 e segg., nonché 73 e 74); v. anche le mie conclusioni nella causa AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, paragrafi 69 e segg.).

13 Sentenza del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punti 40, 42 e 50).

14 Sentenze del 26 luglio 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punto 34), e del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punto 45), e le mie conclusioni nella causa AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, paragrafo 55) e nella causa EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, paragrafo 35).

a) Significato di proprietà e di potere dispositivo

32. Tuttavia, alla luce della questione specifica sollevata dal giudice del rinvio in relazione al potere dispositivo dell'impresa (B) al centro di una catena di approvvigionamento, occorre anzitutto chiarire ancora una volta che essa, ove sia parte di una catena di approvvigionamento, ha naturalmente anche acquisito il potere dispositivo ai sensi della normativa sull'IVA e lo trasferisce al proprio cliente (nella specie, la Herst).

33. Dalla giurisprudenza della Corte emerge senza dubbio che in una catena di approvvigionamento con un solo trasporto, sussistono più cessioni il cui luogo di cessione deve essere determinato in maniera differenziata [15]. Se una cessione a norma dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA si definisce in ragione dell'attribuzione del potere dispositivo dal prestatore al destinatario, allora anche l'impresa centrale (quantomeno per un cosiddetto «secondo logico») deve aver acquisito il potere dispositivo. In caso contrario, non sussisterebbero due cessioni, ma – tutt'al più – una cessione e una prestazione di servizi. Pertanto, per riconoscere un trasferimento del potere dispositivo da A a B e poi da B alla Herst, è sufficiente che l'impresa centrale (B) consenta al suo cliente (la Herst) «soltanto» l'accesso ai beni da fornire da essa stessa precedentemente acquistati (ma non ancora ritirati).

34. Tale conclusione (più cessioni hanno come logica conseguenza anche più trasferimenti del potere dispositivo) resta invariata anche laddove il diritto nazionale civile dovesse consentire un acquisto diretto della proprietà dal primo (A) all'ultimo soggetto di una catena di approvvigionamento (nella specie: la Herst). L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA non afferma affatto, almeno in talune versioni linguistiche [16], che un soggetto ha acquistato il diritto di proprietà, ma che è avvenuto il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale «come proprietario». Tuttavia, disporre di un bene «come proprietario» non coincide necessariamente con l'acquisto della proprietà. Da un lato, non si disporrebbe in tal caso di un bene «come [un] proprietario» ma «quale proprietario». Dall'altro, la nozione di cessione ai fini della normativa IVA dipenderebbe altrimenti dalla rispettiva interpretazione nazionale della proprietà. Tuttavia, la nozione di «cessione di un bene» non si riferisce al trasferimento della proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile [17].

35. Già da ciò emerge chiaramente l'irrilevanza, in linea di principio, di se e quando vi sia stato un *trasferimento di proprietà ai sensi del diritto civile* sull'impresa centrale (B) o sull'ultima impresa della catena (la Herst). Come sottolinea correttamente la Commissione, la proprietà formale non è determinante. L'acquisto della proprietà può, tutt'al più, assumere rilievo come indizio nel quadro di una valutazione complessiva poiché, nella grande maggioranza dei casi, l'acquisizione del potere dispositivo coincide con l'acquisto della proprietà.

36. Alla luce di tale lettura, si comprende anche il senso dell'affermazione formulata dalla Corte nella sentenza Arex [18] in merito a un possibile acquisto del diritto di proprietà ceco. Ivi, la Corte ha reputato rilevante ai fini della decisione se la proprietà fosse stata acquisita già all'atto del caricamento del carburante da parte del destinatario della prestazione chiamato ad effettuare il trasporto (la Arex). In base ad essa, l'acquisto della proprietà da parte del trasportatore costituisce un indizio molto importante, ma da solo non determinante, per una cessione [19].

15 V. sentenze del 19 dicembre 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punto 70); del 26 luglio 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punti da 34 a 36), e del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:232, punto 50).

16 Così nella versione tedesca («wie ein Eigentümer») e in quella francese («comme un propriétaire»); diversa, tuttavia, la versione inglese («as owner») e la versione estone («"Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek»).

17 Sentenze del 2 luglio 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punto 29); del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punto 39); del 6 febbraio 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punto 32) e dell'8 febbraio 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punti 7 e 8).

18 V. sentenza del 19 dicembre 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punto 78).

19 V. in questo senso, sentenze del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punto 40), e del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punti 32 e segg.), in cui il trasferimento della proprietà non svolge alcun ruolo e in cui si è invece fatto riferimento alla comunicazione dell'intenzione di procedere alla rivendita.

37. Pertanto, la Corte ha già stabilito che determinante non è soltanto la questione di chi sia il proprietario del bene ai sensi del diritto nazionale durante il trasporto oppure chi eserciti un potere di fatto su tale bene [20]. La Corte ha parimenti dichiarato che dalla mera circostanza che il bene sia già stato rivenduto non può desumersi che il trasporto debba essere imputato alla cessione rispettivamente successiva [21]. Al riguardo, anche il fatto della mera rivendita è irrilevante ai fini dell'imputazione dello spostamento della merce a una delle cessioni.

38. Il potere dispositivo ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA è quindi più ampio rispetto alla proprietà di diritto civile. Tuttavia, come quest'ultimo, non è escluso da limitazioni giuridiche. Come i diritti in essere, ad esempio, in capo a un conduttore non escludono il potere dispositivo del proprietario, eventuali limiti giuridici al potere dispositivo in pendenza di un regime di transito doganale non ostano al potere dispositivo dell'acquirente ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA.

39. Pertanto, a titolo di conclusione intermedia, può stabilirsi che il momento dell'acquisto della proprietà in base al diritto nazionale non è dirimente al fine dell'imputazione del trasporto a una delle cessioni prese in considerazione e della determinazione, in tal modo, della cessione intracomunitaria esente.

b) Concreta imputazione del trasporto transfrontaliero all'interno di una catena di approvvigionamento

40. In conformità della giurisprudenza della Corte, l'imputazione del trasporto transfrontaliero a una cessione all'interno di una catena di approvvigionamento – nella specie, una delle due cessioni (da A a B o da B alla Herst) – deve essere effettuata procedendo invece a una valutazione globale di tutte le circostanze particolari del caso di specie [22].

41. In caso di operazioni a catena, occorre considerare, segnatamente, da chi o per conto di chi il trasporto è effettuato [23]. A mio parere, deve essere conferita rilevanza al soggetto che, durante il trasporto, sopporta il rischio per la distruzione accidentale della cosa [24].

42. In conformità a ciò, la Corte ha dichiarato, in una serie di casi concernenti una catena di approvvigionamento con due anelli (A – B – C) che il trasporto non può più essere imputato alla «prima» cessione, qualora il potere di disporre del bene come un proprietario sia stato dunque, già prima del trasporto all'acquirente finale (C), trasferito al destinatario della «seconda» cessione (B – C) [25].

20 È pacifico, ad esempio, che uno speditore esercita in effetti un potere di fatto sul bene, ma agisce non come fornitore coinvolto, ma come trasportatore per conto di un fornitore. V., in questo senso, sentenza del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punto 40).

21 Sentenza del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punti 36 e 37).

22 Sentenze del 21 febbraio 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punto 32); del 26 luglio 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punto 35); del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punto 32); del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punto 27), e le mie conclusioni nella causa AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, paragrafi 58 e segg.) e nella causa EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, paragrafo 56).

23 In tal senso, anche la sentenza del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punto 40 parte finale).

24 V. già le mie conclusioni nella causa AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, paragrafo 60).

25 V. sentenze del 26 luglio 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punto 36); del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punto 34), e del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punto 33).

43. Colui che dispone già «come un proprietario» del bene, sopporterà segnatamente, di norma, anche il rischio della sua accidentale distruzione. Il diritto di disporre liberamente di un bene, infatti, ad esempio di distruggerlo o di consumarlo, è una tipica espressione delle facoltà del proprietario [26] A questo riguardo, nelle sue osservazioni, anche la Commissione rimanda correttamente al potere giuridico decisionale su un bene. Tuttavia, il rovescio della medaglia di tale potere giuridico decisionale è anche la sopportazione, da parte del suo titolare, del rischio della distruzione accidentale del bene (oggetto del potere giuridico decisionale riconosciutogli).

44. A questo riguardo, si può partire dal presupposto che colui che deve sopportare il rischio della distruzione accidentale, abbia anche il potere a norma dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, di disporre del bene come un proprietario [27].

45. È certamente possibile – come afferma la Repubblica ceca – che il problema dell'imputazione del rischio di perdita accidentale non sia, quale questione giuridica, sempre di facile definizione. Tuttavia, una risposta è più agevole e comporta una maggiore certezza del diritto rispetto a una valutazione complessiva per la quale non è chiaro quali criteri debbano essere dirimenti e quale peso debba essere loro riconosciuto.

46. Al contrario, la circostanza di chi sia il soggetto che sopporta il rischio consente di desumere nel modo più agevole il ruolo delle parti interessate in una catena di approvvigionamento [28]. In effetti, una presunzione di fatto depone nel senso che colui che cede *ad un altro un bene* e sopporta il rischio per la distruzione accidentale di tale bene durante la cessione, agisca anche giuridicamente in qualità di fornitore (e non solo come speditore per conto di un terzo). Tuttavia, ove questi sia il fornitore della cessione transfrontaliera, la sua cessione deve anche essere la cessione intracomunitaria esente.

47. A questo proposito, nel caso di specie, l'assunzione dei costi di trasporto da parte della Herst può essere valutata unicamente come indizio del fatto che essa ha agito per proprio conto quale fornitore. Tuttavia, poiché, di norma, l'acquirente sopporta sempre, sotto il profilo economico, i costi del trasporto (ricompresi nel prezzo o in aggiunta), tale indizio non è però convincente. Se il venditore (nella specie B) riesce ad addebitare i costi del trasporto sul prezzo, ma la Herst sopporta il rischio della perdita accidentale durante il trasporto, allora il trasporto transfrontaliero deve essere ciononostante imputato alla Herst.

48. Ciò vale a prescindere dalla questione di chi, in tali casi, esegua esteriormente il trasporto (si trattava perlopiù, nei casi decisi, dell'impresa centrale [della catena di approvvigionamento]) [29] e dalla qualificazione giuridica del rapporto di colui che ha il potere di disporre del bene [30] (ossia, se egli sia già proprietario oppure abbia unicamente un diritto al trasferimento della proprietà).

49. Ai fini del procedimento principale, ciò significa che l'aspetto determinante è se, prima del trasporto transfrontaliero del combustibile, la Herst avesse già ottenuto il potere di disporre del combustibile di cui trattasi con modalità tali da sopportare il rischio per la sua distruzione accidentale. Non si può escludere che ciò sia avvenuto già nel quadro di un passaggio del diritto di proprietà in sede di caricamento nel terminal della raffineria, in quanto – di norma – il proprietario di un bene ne sopporta anche il rischio di perdita. Allora, in una catena di approvvigionamento composta di due anelli, la seconda cessione (B – Herst) sarebbe la cessione esente e la Herst non vanterebbe alcun diritto a detrazione.

26 V. già le mie conclusioni nella causa AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, paragrafo 62) e nella causa EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, paragrafo 58).

27 V., sul punto, anche già le mie conclusioni nella causa AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, paragrafo 62).

28 V., sul punto, anche già le mie conclusioni nella causa AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, paragrafo 73).

29 Il trasportatore o lo speditore non hanno la facoltà di disporre del bene come proprietario, v. sentenze del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 88), e del 3 giugno 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punto 25).

30 In questo senso, sentenze del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 86), e del 3 giugno 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punto 24).

50. Qualora invece la merce dovesse essere stata rivenduta prima del trasporto e dovesse sussistere, quindi, una catena di approvvigionamento composta di tre anelli (A – B – Herst – D), la conclusione sarebbe leggermente differente. I beni non sarebbero allora trasportati dall'ultima impresa, ma da un'impresa che si trova nel mezzo della catena di approvvigionamento. In questo caso, se la Herst sopporta il rischio di perdita accidentale nel corso del trasporto, la sua cessione (vale a dire la terza cessione Herst – D) sarebbe la cessione transfrontaliera e quindi esente [31]. Anche in questa ipotesi, sulla base della cessione a monte, la Herst non potrebbe far valere alcuna detrazione nella Repubblica ceca, ma soltanto nel paese in cui ha avuto inizio il trasporto.

51. Tuttavia, è anche ipotizzabile che il momento del trasferimento del rischio (con o senza un contemporaneo acquisto della proprietà sotto il profilo del diritto civile) sia strutturato in maniera diversa. Così, il giudice del rinvio comunica che, in base ai contratti usualmente impiegati nel settore, l'acquisto della proprietà e quindi, verosimilmente, anche il passaggio del rischio a carico dell'acquirente che si occupa del trasporto avviene soltanto al momento dell'immissione in libera pratica dei prodotti soggetti ad accisa.

52. Se così fosse, durante il trasporto transfrontaliero (ossia dalla raffineria fino all'immissione in libera pratica nella Repubblica ceca), la Herst agirebbe unicamente come speditore [32]. Ciò sarebbe sì in una certa misura inusuale, ma non escluso. Anche l'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA lo ammette, posto che – in base ad esso – il bene può essere trasportato]dal fornitore (nella specie, A e B), dall'acquirente (nella specie, B e la Herst) o da un terzo (vale a dire, uno speditore, nella specie la Herst, per conto di A oppure di B). In un siffatto caso, il trasporto ai sensi dell'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA dovrebbe essere imputabile alla cessione da A a B o da B alla Herst.

53. Se la cessione da B alla Herst sia quindi avvenuta in Repubblica ceca, dipende dal fatto se il trasporto debba essere imputato alla prima cessione (da A a B), il che presuppone che la prima impresa (A) abbia sopportato il rischio di perdita nel corso della cessione transfrontaliera. Quest'ultima ipotesi sarebbe inusuale, posto che A ha concesso a B di ritirare i beni anche per il tramite di un terzo (nella specie, la Herst), che le è sconosciuto. Perché, in un contesto siffatto, A debba sopportare il rischio della perdita accidentale anche dopo il ritiro, non appare prima facie chiaro.

54. Tuttavia, la Corte non può stabilire chi, nel corso del trasporto transfrontaliero, abbia sopportato il rischio di perdita. Tale incombenza grava invece sul giudice del rinvio [33].

3. Conclusione

55. In sintesi, occorre constatare che, nell'imputare il singolo spostamento transfrontaliero della merce a una determinata cessione all'interno di un'operazione a catena assume rilievo determinante chi, nel quadro del trasporto transfrontaliero del bene, sopporti il rischio di perdita accidentale della merce. Questa cessione rappresenta la cessione intracomunitaria esente localizzata all'inizio del trasporto. Per contro, non rileva chi, nel corso del trasporto, è proprietario sotto il profilo del diritto civile o se il trasporto avvenga in un particolare regime doganale.

31 Con il nuovo articolo 36 bis della direttiva IVA (GU 2018, L 311, pag. 3) che dovrà essere applicato a partire dal 1° gennaio 2020, il legislatore dell'Unione cerca di disciplinare nuovamente e in maniera giuridicamente certa detta fattispecie (trasporto da parte dell'impresa di mezzo) ricorrendo a una finzione.

32 Così anche sentenza del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 89).

33 V. in questo senso anche sentenze del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punto 45), e del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punto 37).

B. Sulla seconda e sulla terza questione pregiudiziale

1. Sulla ricevibilità e sull'interpretazione di entrambe le questioni

56. La seconda e la terza questione riguardano, in definitiva, il rapporto di una direttiva con il diritto nazionale. Precisamente, nel diritto tributario, il principio costituzionale in dubio mitius esige che sia scelta sempre l'interpretazione di una legge nazionale più vantaggiosa per il soggetto passivo. Tuttavia, ciò presuppone che la disposizione di legge di cui trattasi ammetta oggettivamente più interpretazioni diverse.

57. Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale non emerge però chiaramente se tale eventualità possa essere presa in considerazione nel caso di specie. Curiosamente, la rilevanza di detto principio non è stata citata nella domanda di pronuncia pregiudiziale nella causa AREX [34] benché la fattispecie sottostante e la maggior parte delle questioni fossero pressoché identiche. Quest'ultimo aspetto contrasta, in un certo modo, con quanto affermato dal giudice del rinvio a detta del quale, in base al diritto nazionale, sarebbero oggettivamente possibili più interpretazioni.

58. Tuttavia, non è possibile aderire alla posizione della Repubblica ceca, secondo cui la domanda di pronuncia pregiudiziale sarebbe già, sotto questo profilo, irricevibile. Infatti, in base alla costante giurisprudenza della Corte, sussiste una presunzione di rilevanza delle questioni pregiudiziali formulate dal giudice nazionale. Questi stabilisce, in autonomia, il quadro giuridico e di fatto in cui solleva le sue questioni concernenti l'interpretazione del diritto dell'Unione. La Corte può rifiutare di statuire su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale solo qualora risulti manifestamente che la richiesta interpretazione del diritto dell'Unione non ha alcuna relazione con la realtà o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le sono sottoposte [35].

59. Benché, come la Commissione correttamente sottolinea, sussistano taluni dubbi sull'applicabilità del principio in dubio mitius nel caso di specie, non può supporsi la sussistenza di un caso ipotetico. Di conseguenza, la Corte dovrebbe rispondere alle questioni giuridiche che precedono.

60. La Repubblica ceca ha dato ampia attuazione alla direttiva IVA. Le nozioni della direttiva IVA e la loro interpretazione sono sufficientemente chiare. Tuttavia, l'imputazione dell'esenzione a una delle cessioni nella catena di approvvigionamento e la determinazione del luogo delle altre cessioni ad essa collegata sono questioni denotate da un certa incertezza giuridica. Ciò emerge dalle numerose sentenze nel frattempo pronunciate dalla Corte [36] e anche dal nuovo articolo 36 bis della direttiva IVA [37] da attuarsi entro il 1º gennaio 2020.

34 Sentenza del 19 dicembre 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 Sentenze del 17 settembre 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punto 32); del 30 aprile 2014, Pfleger e a. (C-390/12, EU:C:2014:281, punto 26); del 22 giugno 2010, Melki e Abdeli (C-188/10 e C-189/10, EU:C:2010:363, punto 27), e del 22 gennaio 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punto 19).

36 Sentenze del 19 dicembre 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); del 21 febbraio 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); del 26 luglio 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), e del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri (GU 2018, L 311, pag. 3).

61. Nell'eventualità che, da un punto di vista oggettivo, la normativa nazionale ammetta, in via interpretativa, un'imputazione dell'esenzione a un'altra cessione e ciò comporti, nel caso di specie, oggettivamente, la collocazione del luogo della prestazione nella Repubblica ceca, si pone la questione del rapporto del principio costituzionale in dubio mitius con la direttiva IVA. Occorre poi stabilire se, l'interpretazione del diritto nazionale più vantaggiosa prevista a norma del diritto costituzionale possa precludere un'interpretazione del diritto nazionale meno vantaggiosa per il soggetto passivo ma conforme al diritto dell'Unione.

2. Questione non concernente il primato del diritto dell'Unione

62. In base a una valutazione superficiale, si potrebbe essere indotti a rispondere in senso negativo alla questione di cui trattasi richiamando il primato del diritto dell'Unione [38]. Tuttavia, ciò non terrebbe conto del fatto che la questione sollevata dal giudice del rinvio – nella misura in cui essa effettivamente si pone – non concerne il primato del diritto dell'Unione. Infatti, quest'ultimo rappresenta una norma di conflitto [39] concernente il rapporto tra due disposizioni di per sé applicabili. Tuttavia, tale situazione non ricorre nel caso di specie.

63. La direttiva IVA non è un regolamento, bensì una direttiva che, in conformità dell'articolo 288 TFUE, è rivolta unicamente allo Stato membro. Pertanto, in linea di principio, essa non è direttamente applicabile. In base alla giurisprudenza della Corte [40], una direttiva dell'Unione è direttamente applicabile solo ove essa sia, dal punto di vista sostanziale, incondizionata e sufficientemente precisa.

64. Tuttavia, la Corte ha espressamente affermato che una siffatta direttiva non può di per sé creare obblighi a carico di un singolo e non può, quindi, essere fatta valere in quanto tale nei confronti di quest'ultimo davanti a un giudice nazionale [41]. Pertanto, gli obblighi derivanti da una direttiva devono essere recepiti nel diritto nazionale per poter essere invocati direttamente nei confronti di un singolo.

65. In tal modo, la Corte ha creato uno strumento efficace di attuazione del diritto dell'Unione a favore del singolo. In conclusione, lo Stato membro non può opporre al singolo la mancata o non corretta attuazione del diritto dell'Unione. Viene impedito che lo Stato possa trarre vantaggio dall'inosservanza del diritto dell'Unione [42]. Ove l'interpretazione del diritto nazionale conforme al diritto dell'Unione dovesse rappresentare l'interpretazione più vantaggiosa per il soggetto passivo, sia il principio nazionale in dubio mitius che un'eventuale applicazione della direttiva perverrebbero al medesimo risultato.

38 Sentenze del 9 marzo 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, punto 17/18); del 17 dicembre 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, punto 3), e del 15 luglio 1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66, S. 1270).

39 Pertanto, correttamente definiscono il primato quale norma di definizione dei conflitti Marc Desens in *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, pag. 211 (212), Harald Schaumburg in Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Colonia 2015, punto 4.19 e seg., e Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim in Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, Monaco di Baviera, 8ª ed. 2018, § 10 punto 33.

40 Sentenze del 22 novembre 2017, Cussens e a. (C-251/16, EU:C:2017:881, punto 26); del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496 punti 48 e 49); del 12 dicembre 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punto 18); del 24 gennaio 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punto 33), e del 19 gennaio 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punto 25).

41 Sentenze del 22 novembre 2017, Cussens e a. (C-251/16, EU:C:2017:881, punto 26); del 12 dicembre 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punto 22); del 24 gennaio 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punti 37 e 38); del 14 luglio 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punto 20), e del 26 febbraio 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punto 48).

42 In questo senso espressamente: sentenze del 24 gennaio 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punto 38); del 14 luglio 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punti 22 e 23), e del 26 febbraio 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punto 49).

66. Pertanto, il principio in dubio mitius può acquisire un'efficacia autonoma nell'ambito della normativa sull'IVA solo ove l'interpretazione ammessa a livello nazionale comporti un risultato più vantaggioso per il soggetto passivo rispetto a quello prescritto dalla direttiva. Tuttavia, in questi casi viene meno un'applicazione diretta della direttiva IVA. Pertanto, non si concretizza l'ipotesi di uno scontro tra due disposizioni di per sé applicabili, cosicché non si pone la questione del primato di una di esse.

3. Divergenza tra direttiva e diritto nazionale

67. Si presenta piuttosto il classico caso di una divergenza tra una direttiva e il diritto nazionale. In linea di principio, tale divergenza deve essere sanata grazie all'imperativo di un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione [43]. Essa consente al giudice nazionale, nell'ambito della sua competenza, di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione quando decide sulla controversia dinanzi a lui pendente

68. Il principio di interpretazione conforme al diritto dell'Unione esige che i giudici nazionali si adoperino al meglio nei limiti della loro competenza, prendendo in considerazione il diritto nazionale nel suo insieme e applicando i suoi metodi di interpretazione, al fine di garantire la piena efficacia della direttiva di cui trattasi e di pervenire a una soluzione conforme allo scopo perseguito da quest'ultima [44].

4. Limiti di un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione

69. Tuttavia, l'imperativo di un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione non è illimitato. L'obbligo per il giudice nazionale di far riferimento al contenuto di una direttiva quando interpreta le norme pertinenti del diritto interno trova piuttosto i suoi limiti nei principi generali del diritto e, in particolare, in quelli di certezza del diritto e d'irretroattività; esso non può neppure servire a fondare un'interpretazione contra legem del diritto nazionale [45].

70. Secondo il giudice del rinvio, nella Repubblica ceca il principio giuridico generale in dubio mitius mira a garantire la certezza del diritto, giacché disciplina gli effetti dell'incertezza giuridica di una legge non univoca in maniera chiara e a danno del soggetto responsabile della situazione di incertezza. Quale principio del diritto ceco, esso pone quindi anche un limite all'interpretazione conforme al diritto dell'Unione, al pari del tenore letterale di una disposizione.

71. Il fatto che non tutte le disposizioni del diritto nazionale si prestino a un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione emerge già dalla succitata giurisprudenza. Inoltre, a determinate condizioni, il diritto dell'Unione impone agli Stati membri di rimborsare i danni cagionati quando il risultato prescritto dalla direttiva non può essere conseguito mediante interpretazione [46].

43 Sentenze del 4 luglio 2006, Adeneler e a. (C-212/04, EU:C:2006:443, punti 109 e 110); del 16 giugno 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punti 44 e 47); del 5 ottobre 2004, Pfeiffer e a. (da C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, punto 114); del 14 luglio 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punto 26), e del 13 novembre 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, punto 8).

44 Sentenze del 24 gennaio 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punto 24); del 4 luglio 2006, Adeneler e a. (C-212/04, EU:C:2006:443, punto 111), e del 5 ottobre 2004, Pfeiffer e a. (da C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, punti 115, 116, 118 e 119).

45 Sentenze del 24 gennaio 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punto 25); del 4 luglio 2006, Adeneler e a. (C-212/04, EU:C:2006:443, punto 110), e del 16 giugno 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punti 44 e 47).

46 V., in questo senso, sentenze del 24 gennaio 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punti 42 e 43); del 4 luglio 2006, Adeneler e a. (C-212/04, EU:C:2006:443, punto 112), e del 14 luglio 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punto 27).

72. Pertanto, quando un'interpretazione del diritto nazionale conforme al diritto dell'Unione è preclusa, sussiste un diritto nazionale che è sì contrario al diritto dell'Unione, ma applicabile a beneficio del soggetto passivo. Tale situazione può presentarsi non soltanto nel caso di una formulazione del diritto nazionale chiaramente contrastante, ma anche laddove i principi del diritto – nella specie, il principio costituzionale dell'in dubio mitius – riducano le possibilità di interpretazione a una sola possibile interpretazione. Tuttavia, spetta al giudice del rinvio accertare tale aspetto.

73. Tali conseguenze – deprecabili sotto il profilo del diritto dell'Unione – della mancata applicabilità diretta di una direttiva si producono anche in altri ambiti del diritto [47]. È compito dello Stato membro adempiere quindi il suo obbligo di recepimento e strutturare il proprio diritto nazionale in maniera (chiaramente) conforme al diritto dell'Unione, ove intenda evitare l'avvio di una procedura d'infrazione da parte della Commissione.

5. Conclusione

74. Il principio di neutralità dell'IVA o un altro principio di diritto dell'Unione non ostano all'applicazione della normativa nazionale di tenore differente se il singolo non si richiama o non può richiamarsi direttamente alla direttiva IVA e non è neppure possibile un'interpretazione del diritto nazionale conforme al diritto dell'Unione (nella specie, in ragione del principio in dubio mitius).

C. Sulla terza questione

75. Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede se – ove il principio in dubio mitius sia «applicabile» – la nozione giuridica di cessione di beni e quella di trasporto di beni che hanno (o meno) il medesimo contenuto tanto ai fini della direttiva IVA, quanto ai fini della direttiva sulle accise, debbano essere considerate come oggettivamente incerte e come aperte a due possibili interpretazioni.

76. Come già osservato supra, ai fini della determinazione del luogo della cessione ai sensi dell'articolo 32 della direttiva IVA, rilevano unicamente le nozioni della normativa sull'IVA ed esse non possono essere considerate come oggettivamente incerte. Una certa incertezza giuridica sussiste «unicamente» in relazione alla questione dell'imputazione dell'esenzione a una delle cessioni nella catena di approvvigionamento e a quella della determinazione del luogo delle altre cessioni, collegata alla prima.

77. Tuttavia, ciò non esclude che, malgrado il tenore letterale identico, le formulazioni del diritto nazionale nel proprio contesto (sistematica, genesi e ratio) debbano essere interpretate diversamente. Il principio in dubio mitius si riferisce unicamente al diritto nazionale cosicché, in tale contesto, assume rilievo dirimente unicamente stabilire se le disposizioni nazionali si prestino oggettivamente a più possibili interpretazioni.

78. Tale accertamento resta un aspetto di diritto nazionale che solo il giudice del rinvio può compiere.

47 V., ad esempio, sentenze del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, punto 52); del 12 dicembre 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punto 31, nella misura in cui l'organismo non era sufficientemente vicino allo Stato), e del 14 luglio 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punto 30).

V. Conclusione

79. Pertanto, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sottoposte dal Krajský soud v Praze (Corte regionale di Praga, Repubblica ceca) nei seguenti termini:

1. Nell'imputare il singolo spostamento transfrontaliero della merce a una determinata cessione all'interno di un'operazione a catena è determinante stabilire su quale soggetto, nell'ambito del trasporto transfrontaliero del bene, gravi il rischio di perdita per distruzione accidentale della merce. Questa cessione rappresenta la cessione intracomunitaria esente localizzata all'inizio del trasporto.

2. Il principio di neutralità dell'IVA o qualsiasi altro principio di diritto dell'Unione non ostano 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).