

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

19 dicembre 2018 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i) e iii) – Articolo 3, paragrafo 1 – Acquisti intracomunitari di beni soggetti ad accisa – Articolo 138, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettera b) – Cessioni intracomunitarie – Operazioni a catena con un unico trasporto – Imputazione del trasporto – Trasporto in regime di sospensione dall'accisa – Incidenza sulla qualificazione di acquisto intracomunitario»

Nella causa C-414/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), con decisione del 29 giugno 2017, pervenuta in cancelleria il 10 luglio 2017, nel procedimento

AREX CZ a.s.

contro

Odvolací finanční ředitelství,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente della Settima Sezione, facente funzione di presidente della Quarta Sezione, K. Jürimäe (relatrice), C. Lycourgos, E. Juhász e C. Vajda, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 13 giugno 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per l'Odvolací finanční ředitelství, da T. Rozehnal, D. Jeroušek e D. Švancara, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da J. Vlášil, O. Serdula e M. Smolek, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios, Z. Malášková e R. Lyal, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 luglio 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1,

lettera b), i) e ii), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'AREX CZ a.s. (in prosieguo: l'«Arex») e l'Odvolačí finanční a daňová správa (Direzione finanziaria competente in materia di ricorso, Repubblica ceca) (in prosieguo: la «direzione finanziaria») relativamente alla detrazione, da parte dell'Arex, dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) inerente ad acquisti, presso fornitori cechi, di combustibili trasportati in sospensione dall'accisa dall'Austria verso la Repubblica ceca.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 Il considerando 36 della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«Le modalità di assoggettamento all'IVA di talune cessioni e di taluni acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa dovrebbero essere allineate, a vantaggio tanto dei debitori dell'imposta quanto delle amministrazioni competenti, alle procedure e agli obblighi di dichiarazione previsti dalla direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa [(GU 1992, L 79, pag. 1) come modificata da ultimo dalla direttiva 2004/106/CE, del Consiglio, del 16 novembre 2004 (GU 2004, L 359, pag. 30)] quando tali prodotti sono spediti verso un altro Stato membro».

4 Ai sensi dell'articolo 2 della direttiva IVA:

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

(...)

b) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro:

i) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente non soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale che non beneficia della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292 e che non rientra nelle disposizioni previste agli articoli 33 e 36;

(...)

iii) quando si tratta di prodotti soggetti ad accisa, per i quali le accise relative sono esigibili nel territorio dello Stato membro a norma della direttiva [92/12, come modificata dalla direttiva 2004/106], da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA, in forza dell'articolo 3, paragrafo 1;

(...)

3. Sono considerati “prodotti soggetti ad accisa” i prodotti energetici, l'alcole e le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati, quali definiti dalle disposizioni [del diritto dell'Unione] in vigore, ma non il gas fornito dal sistema di distribuzione di gas naturale e l'energia elettrica».

5 L'articolo 3, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA dispone quanto segue:

«1. In deroga all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), non sono soggette all'IVA le

operazioni seguenti:

- a) gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione sarebbe esente nel territorio dello Stato membro, in forza degli articoli 148 e 151, effettuati da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo;
- b) gli acquisti intracomunitari di beni, diversi da quelli di cui alla lettera a) e all'articolo 4 e diversi dagli acquisti di mezzi di trasporto nuovi e di prodotti soggetti ad accisa, effettuati da un soggetto passivo per le esigenze della sua azienda agricola, silvicola o ittica che sia assoggettata al regime comune forfettario dei produttori agricoli, o da un soggetto passivo che effettua unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi che non gli danno alcun diritto a detrazione oppure da un ente non soggetto passivo.

2. Il paragrafo 1, lettera b) si applica soltanto quando sono soddisfatte le condizioni seguenti:

- a) l'importo globale degli acquisti intracomunitari di beni non supera, nell'anno civile in corso, una soglia, la cui determinazione spetta agli Stati membri, che non può essere inferiore alla somma di 10 000 EUR o al suo controvalore in moneta nazionale;
- b) l'importo globale degli acquisti intracomunitari di beni non ha superato, nel corso del precedente anno civile, la soglia prevista alla lettera a).

La soglia di riferimento è costituita dall'importo globale, al netto dell'IVA dovuta o assolta nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni, degli acquisti intracomunitari di beni, di cui al paragrafo 1, lettera b)».

6 L'articolo 20, primo comma, della suddetta direttiva è così formulato:

«Si considera "acquisto intracomunitario di beni" l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene».

7 L'articolo 138 della medesima direttiva così prevede:

«1. Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nell'[Unione europea], 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.

2. Oltre alle cessioni di cui al paragrafo 1, gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

b) le cessioni di prodotti soggetti ad accisa spediti o trasportati fuori del loro rispettivo territorio ma nell'[Unione europea] a destinazione dell'acquirente, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di soggetti passivi o di enti non soggetti passivi, i cui acquisti intracomunitari di beni diversi da prodotti soggetti ad accisa non sono soggetti all'IVA a norma dell'articolo 3, paragrafo 1, qualora la spedizione o il trasporto dei prodotti in questione siano effettuati in conformità dell'articolo 7, paragrafi 4 e 5, o dell'articolo 16, della direttiva [92/12, come modificata dalla direttiva 2004/106]».

(...)».

8 L'articolo 139, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA dispone quanto segue:

«L'esenzione [prevista all'articolo 138, paragrafo 1] non si applica (...) alle cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti passivi o di enti non soggetti passivi, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA a norma dell'articolo 3, paragrafo 1».

Le direttive 92/12 e 2008/118/CE

9 La direttiva 92/12, come modificata dalla direttiva 2004/106 (in prosieguo: la «direttiva 92/12»), è stata abrogata, con effetto dal 1° aprile 2010, dalla direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise (GU 2009, L 9, pag. 12). Tenuto conto delle date delle operazioni in questione nel procedimento principale, occorre far riferimento alle due direttive in parola.

10 Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, primo trattino, della direttiva 92/12 e dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2008/118, tali direttive si applicano anche ai combustibili.

11 Le suddette direttive stabiliscono regole specifiche relative alla circolazione nel territorio dell'Unione dei prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa. Dette regole sono contenute negli articoli da 15 a 21 della direttiva 92/12 e negli articoli da 17 a 31 della direttiva 2008/118.

12 Il «regime di sospensione dall'accisa» è definito, ai sensi dell'articolo 4, punto 7, della direttiva 2008/118, come «un regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione o alla circolazione di prodotti sottoposti ad accisa non soggetti ad una procedura doganale sospensiva o ad un regime doganale sospensivo, in sospensione dall'accisa». L'articolo 4, lettera c), della direttiva 92/12, relativo al «regime sospensivo», conteneva una definizione analoga.

13 Ai sensi dell'articolo 4, punto 9, della direttiva 2008/118, per «destinatario registrato» si intende «una persona fisica o giuridica autorizzata dalle autorità competenti dello Stato membro di destinazione, nell'esercizio della sua attività e alle condizioni fissate da dette autorità, a ricevere prodotti sottoposti ad accisa circolanti in regime di sospensione dall'accisa da un altro Stato membro». La direttiva 92/12, che impiegava il termine «operatore registrato», lo definiva, al suo articolo 4, lettera d), in maniera simile.

Diritto ceco

14 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della legge n. 235/2004 sull'imposta sul valore aggiunto, nella sua versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»):

«Sono soggetti all'imposta

(...)

c) l'acquisto di beni provenienti da un altro Stato membro dell'[l'Unione] a titolo oneroso, effettuato nel territorio nazionale da un soggetto passivo nell'ambito di un'attività economica o da una persona giuridica non fondata o costituita a fini commerciali, e l'acquisto di un nuovo mezzo di trasporto proveniente da un altro Stato membro a titolo oneroso effettuato da un [ente] non soggetto passivo».

15 L'articolo 64 della suddetta legge, che traspone l'articolo 138 della direttiva IVA nell'ordinamento giuridico ceco, dispone quanto segue:

«(1) La cessione di beni verso un altro Stato membro da parte del debitore [dell'imposta] a una persona registrata ai fini dell'IVA in un altro Stato membro, quando tali beni sono spediti o trasportati dal territorio nazionale dal debitore o dall'acquirente o da una terza persona autorizzata, è esente dall'imposta con diritto a detrazione, a eccezione delle cessioni di beni a una persona per la quale l'acquisto di beni in un altro Stato membri non è soggetto all'imposta.

(...)

(3) La cessione di beni soggetti ad accisa verso un altro Stato membro da parte del debitore a un soggetto passivo che non è una persona registrata ai fini dell'IVA in un altro Stato membro o a un ente che non è una persona registrata ai fini dell'IVA in un altro Stato membro, quando tali beni sono spediti o trasportati dal territorio nazionale dal debitore o dall'acquirente o da una terza persona autorizzata, è esente dall'imposta con diritto alla detrazione, se la spedizione o il trasporto dei beni è effettuato conformemente alla legge sulle accise, e l'accisa diviene esigibile nei confronti dell'acquirente nello Stato membro in cui termina la spedizione o il trasporto dei beni.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

16 L'Arex è una società stabilita nella Repubblica ceca che ha acquistato, presso due società ceche, combustibili provenienti dall'Austria.

17 I suddetti acquisti sono avvenuti al termine di catene di operazioni. I combustibili in discussione nel procedimento principale sono stati, infatti, dapprima venduti dalla Doppler Mineralöle GmbH, una società con sede in Austria, a quattro società identificate ai fini dell'IVA e stabilite nella Repubblica ceca (in prosieguo: i «primi acquirenti cechi»). Essi sono stati poi oggetto di varie rivendite successive a diverse società ceche, prima di essere venduti, da ultimo, all'Arex.

18 I primi acquirenti cechi hanno stipulato un contratto con la società Garantrans s. r. o. che effettuava per i suddetti acquirenti l'attività di destinatario registrato. Pertanto, la Garantrans versava le accise sui combustibili in nome dei primi acquirenti cechi. Questi ultimi non hanno assolto l'IVA in relazione alle operazioni in parola nella Repubblica ceca.

19 I combustibili sono stati trasportati, dall'Austria verso la Repubblica ceca, in regime di sospensione dall'accisa. Il loro trasporto è stato garantito dall'Arex mediante i suoi veicoli.

20 A seguito di un controllo fiscale, il Finanční úřad pro Jihočeský kraj (Ufficio tributario per la regione della Boemia del Sud, Repubblica ceca) (in prosieguo: l'«autorità tributaria») ha constatato che, per i periodi d'imposta relativi ai mesi da gennaio ad aprile, di settembre, novembre e dicembre 2010, gli acquisti effettuati dall'Arex costituivano acquisti intracomunitari. Tale autorità, richiamando le sentenze del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), e del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), e osservando che, nel caso di operazioni a catena connesse a un unico trasporto intracomunitario, quest'ultimo può essere

imputato a una sola operazione, ha ritenuto che il luogo degli acquisti effettuati dall'Arex fosse situato in Austria e non nella Repubblica ceca. La suddetta società avrebbe, infatti, ottenuto il diritto di disporre dei beni come proprietario in Austria, giacché avrebbe sopportato il rischio connesso a tali beni, e avrebbe effettuato il trasporto verso la Repubblica ceca per proprio conto.

21 Con sette ingiunzioni di pagamento complementari, l'autorità tributaria ha negato all'Arex il diritto di detrarre l'IVA relativa ai suddetti acquisti qualificati dall'Arex come acquisti interni, ha proceduto alla regolarizzazione dell'IVA e ha imposto a tale società il pagamento di sanzioni pecuniarie.

22 Con una decisione del 15 luglio 2015, la direzione finanziaria ha respinto il reclamo dell'Arex proposto avverso le ingiunzioni in parola. Tale direzione, pur aderendo alle conclusioni dell'autorità tributaria ha, in primo luogo, escluso l'applicazione dell'articolo 138, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA. Richiamando la sentenza del 14 luglio 2005, *British American Tobacco e Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464), essa ha poi evidenziato che l'esigibilità dell'IVA non è legata alle accise. Infine, ha respinto gli argomenti dell'Arex secondo cui, a causa del regime di sospensione dall'accisa, tale società non avrebbe avuto il diritto di disporre dei combustibili come proprietario durante il trasporto e prima della loro immissione in libera pratica nella Repubblica ceca. Essa ha quindi anche escluso la possibilità, affermata dall'Arex, di scindere un trasporto intracomunitario unico in trasporti parziali ai fini dell'IVA.

23 Dopo il rigetto del suo ricorso avverso la suddetta decisione da parte del *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Corte regionale di České Budějovice, Repubblica ceca), l'Arex ha proposto ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

24 Dinanzi a quest'ultimo, l'Arex sostiene che l'articolo 138, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA non sarebbe stato correttamente trasposto nell'ordinamento giuridico ceco. Secondo detta disposizione, ogni cessione di beni trasportati in un altro Stato membro in regime di sospensione dall'accisa, effettuata nei confronti di un soggetto passivo, è esentata in quanto cessione intracomunitaria. Alla luce della formulazione di tale disposizione in lingua ceca, l'Arex ritiene che le altre condizioni fissate dalla disposizione menzionata, espresse nella proposizione subordinata introdotta dal pronome relativo «i cui», siano applicabili soltanto agli enti non soggetti passivi. Pertanto, l'Arex afferma che, essendo essa soggetto passivo, siffatte condizioni non possano trovare applicazione.

25 Nell'ipotesi in cui l'IVA non sia legata all'accisa e occorra applicare l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, l'Arex evidenzia che non vi può essere trasferimento della proprietà economica in caso di trasporto in regime di sospensione dall'accisa poiché, anche in caso di trasferimento della proprietà sotto il profilo del diritto privato, sarebbe impossibile disporre dei beni in discussione durante il trasporto. A sostegno di tale argomento, essa fa valere il documento amministrativo di accompagnamento, che circoscriverebbe la possibilità di disporre dei beni durante il trasporto in tale regime, e ritiene che le sentenze del 6 aprile 2006, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232), e del 16 dicembre 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786), non abbiano esaminato la questione del trasporto di beni soggetti ad accisa.

26 Alla luce di tali argomenti, il giudice del rinvio si domanda se gli acquisti, effettuati dall'Arex, di combustibili trasportati in regime di sospensione dall'accisa debbano essere qualificati come acquisti interni o come acquisti intracomunitari.

27 In tale contesto, il *Nejvyšší správní soud* (Corte Suprema amministrativa, Repubblica ceca) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se qualsiasi soggetto passivo debba essere considerato come soggetto passivo ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 2, lettera b), della [direttiva IVA]. In caso di risposta negativa, a quali soggetti passivi si applichi detta disposizione.

2) Qualora la Corte dichiari che l'articolo 138, paragrafo 2, lettera b), della [direttiva IVA] si applica in una situazione come quella in esame nel procedimento principale (ossia in cui l'acquirente dei prodotti è un soggetto passivo registrato ai fini dell'imposta), se detta disposizione debba essere interpretata nel senso che, ove la spedizione o il trasporto di detti prodotti avvengano ai sensi delle disposizioni rilevanti della direttiva [2008/118], una cessione connessa ad una procedura ai sensi della direttiva [2008/118] deve essere considerata come una cessione che gode di diritto all'esenzione ai sensi di tale disposizione, sebbene non siano soddisfatte le condizioni per l'esenzione previste dall'articolo 138, paragrafo 1, della [direttiva IVA], in considerazione dell'attribuzione del trasporto dei beni ad un'altra operazione.

3) Qualora la Corte dichiari che l'articolo 138, paragrafo 2, lettera b), della [direttiva IVA] non si applica ad una situazione come quella in esame nel procedimento principale, se il fatto che i beni sono trasportati in un regime di sospensione dall'accisa sia decisivo per stabilire a quale di diverse cessioni successive debba essere imputato il trasporto ai fini del diritto all'esenzione dall'IVA, di cui all'articolo 138, paragrafo 1, della [direttiva IVA]».

Sulla domanda di riapertura della fase orale del procedimento

28 Con lettera depositata presso la cancelleria della Corte il 31 luglio 2018, il rappresentante dell'Arex dinanzi al giudice del rinvio ha chiesto che venga disposta la riapertura della fase orale del procedimento, in applicazione dell'articolo 83 del regolamento di procedura della Corte.

29 Tale domanda fa seguito alla trasmissione, da parte della cancelleria della Corte, di una lettera del 13 luglio 2018 al rappresentante dell'Arex dinanzi al giudice del rinvio, la quale lo informava, segnatamente, del fatto che le sue osservazioni orali non potevano essere prese in considerazione ai fini del presente procedimento in quanto l'Arex non era stata validamente rappresentata all'udienza di discussione della presente causa.

30 Il rappresentante dell'Arex dinanzi al giudice del rinvio, pur esponendo le ragioni e le circostanze che hanno, a suo avviso, determinato tale difetto di rappresentanza valida, ritiene tuttavia che si tratti di un vizio sanabile e chiede la riapertura della fase orale del procedimento al fine di consentire all'Arex di presentare le sue osservazioni.

31 Occorre ricordare a tal riguardo, che conformemente all'articolo 83 del regolamento di procedura, la Corte, in qualsiasi momento, sentito l'avvocato generale, può disporre la riapertura della fase orale del procedimento, segnatamente se essa non si ritiene sufficientemente edotta o quando, dopo la chiusura di tale fase, una parte ha prodotto un fatto nuovo, tale da influenzare in modo decisivo la decisione della Corte, oppure quando la causa dev'essere decisa in base a un argomento che non è stato oggetto di discussione tra le parti o gli interessati menzionati dall'articolo 23 dello statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea.

32 Nel caso di specie, la Corte, sentito l'avvocato generale, considera che non sussistono le condizioni per riaprire la fase orale del procedimento. Le circostanze dedotte dal rappresentante dell'Arex dinanzi al giudice del rinvio non corrispondono, infatti, alle condizioni che devono ricorrere per una riapertura della fase orale. In ogni caso, la Corte valuta di disporre di tutti gli elementi necessari per statuire sulla domanda di pronuncia pregiudiziale e che non occorre rispondere alla stessa sulla base di un argomento che non è stato oggetto di discussione dinanzi ad essa.

33 Non occorre, pertanto, disporre la riapertura della fase orale del procedimento.

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

34 Nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita all'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia sottopostagli. In tale prospettiva, spetta alla Corte, se necessario, riformulare le questioni che le sono sottoposte. La Corte ha, infatti, il compito di interpretare tutte le disposizioni del diritto dell'Unione che possano essere utili ai giudici nazionali al fine di dirimere le controversie per cui sono stati aditi, anche qualora tali disposizioni non siano espressamente indicate nelle questioni ad essa sottoposte da detti giudici (sentenze del 14 ottobre 2010, *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, punto 39 e giurisprudenza ivi citata, e del 19 ottobre 2017, *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, punto 39).

35 Di conseguenza, benché formalmente il giudice del rinvio abbia limitato le sue questioni all'interpretazione del solo articolo 138, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA, la Corte può nondimeno fornirgli tutti gli elementi interpretativi del diritto dell'Unione che possano essere utili per definire la controversia di cui è investito, a prescindere dal fatto che detto giudice vi abbia fatto riferimento o meno nel formulare le proprie questioni. A tal proposito spetta alla Corte trarre dall'insieme degli elementi forniti dal giudice del rinvio e, in particolare, dalla motivazione della decisione di rinvio, gli elementi di suddetto diritto che richiedano un'interpretazione tenuto conto dell'oggetto del procedimento principale (v., in tal senso, sentenze del 14 ottobre 2010, *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, punto 40 e giurisprudenza ivi citata, e del 19 ottobre 2017, *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, punto 40).

36 Nel caso di specie, va osservato che, con le sue questioni, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se acquisti come quelli di cui trattasi nel procedimento principale siano soggetti all'IVA nella Repubblica ceca in quanto acquisti intracomunitari di beni spediti o trasportati da un altro Stato membro.

37 Orbene, l'articolo 138, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA definisce le condizioni di esenzione dall'IVA delle cessioni intracomunitarie e non le condizioni di assoggettamento a tale imposta degli acquisti intracomunitari, le quali sono fissate all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i) e iii), della direttiva in parola.

38 Pertanto, occorre riformulare le questioni pregiudiziali nel senso che esse vertono, quanto alla prima e alla seconda questione, sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA e, quanto alla terza questione, sull'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i), della direttiva in parola.

Sulla prima questione

39 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso si applica ad acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa, per i quali le relative accise sono esigibili nel territorio dello Stato membro di destinazione della spedizione o del trasporto di tali prodotti, effettuati da qualsiasi soggetto passivo o soltanto ad acquisti effettuati da un soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva in parola.

40 Secondo costante giurisprudenza, per quanto riguarda l'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione, si deve tener conto non solo della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v., in tal senso, sentenze del 19 settembre 2000, Germania/Commissione, C-156/98, EU:C:2000:467, punto 50, e del 19 aprile 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punto 33).

41 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA, sono soggetti all'IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro nei limiti in cui, quando si tratta di prodotti soggetti ad accisa per i quali le accise relative sono esigibili nel territorio di tale Stato membro, siano effettuati da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA in forza dell'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva in parola.

42 In primo luogo, occorre rilevare che la formulazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA non consente di determinare, in maniera univoca, se la proposizione subordinata «i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA, in forza dell'articolo 3, paragrafo 1 [di tale direttiva]» si riferisca, al contempo, al soggetto passivo e all'ente non soggetto passivo menzionati nella prima disposizione o se essa faccia riferimento soltanto a quest'ultima persona.

43 Varie versioni linguistiche della suddetta disposizione utilizzano, infatti, un pronome indeterminativo che può indicare l'utilizzo tanto del singolare quanto del plurale. Così avviene, segnatamente, nelle versioni tedesca («deren»), estone («kelle»), spagnola («cuyas»), francese («dont»), italiana («i cui») o inglese («whose») di tale disposizione. Altre versioni linguistiche utilizzano pronomi al plurale. È quanto avviene nelle versioni greca («??? ?????»), lettone («kuru») e polacca («w przypadku których»). Inoltre, nella versione ceca della disposizione in parola figura un pronome al singolare che può far riferimento unicamente all'ente non soggetto passivo («jejíž»).

44 In secondo luogo, per quanto riguarda gli obiettivi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA, occorre rilevare che detta disposizione si iscrive nell'ambito del regime transitorio dell'IVA applicabile al commercio intracomunitario, instaurato dalla 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 1991, L 376, pag. 1). Detto regime si basa sulla determinazione di un nuovo fatto generatore dell'imposta, ossia l'acquisto intracomunitario di beni che consente il trasferimento del gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti. Tale regime è diretto ad assicurare una chiara delimitazione dei poteri impositivi degli Stati membri (v., in tal senso, sentenze del 18 novembre 2010, X, C-784/09, EU:C:2010:693, punti 22 e 23 e giurisprudenza ivi citata, e del 14 giugno 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punti 37 e 38).

45 Di conseguenza, ogni acquisto intracomunitario soggetto ad imposta nello Stato membro di destinazione della spedizione o del trasporto dei beni (in prosieguo: lo «Stato membro di destinazione») comporta come corollario una cessione intracomunitaria esente nello Stato membro di partenza di detta spedizione o detto trasporto (in prosieguo: «lo Stato membro di

partenza»). Pertanto, occorre dare alle disposizioni relative all'acquisto intracomunitario e alla cessione intracomunitaria un significato e una portata identici (v., in tal senso, sentenze del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, punto 29, e del 26 luglio 2017, Toridas, C?386/16, EU:C:2017:599, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

46 In terzo luogo, per quanto riguarda il contesto in cui si iscrive l'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA, occorre rilevare che tale disposizione fa parte di un insieme di regole che disciplinano l'assoggettamento all'IVA degli acquisti intracomunitari e l'esenzione delle corrispondenti cessioni intracomunitarie. Tali regole sono contenute, rispettivamente, negli articoli 2 e 3 e negli articoli 138 e 139 di suddetta direttiva.

47 Da un lato, conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i) della direttiva IVA, gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente non soggetto passivo sono, al ricorrere di determinate condizioni relative al venditore, soggette all'IVA nello Stato membro di destinazione, mentre, in forza dell'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, le cessioni intracomunitarie corrispondenti sono esenti dall'IVA nello Stato membro di partenza.

48 In proposito, occorre precisare che, tenuto conto delle considerazioni esposte dall'avvocato generale al paragrafo 41 delle sue conclusioni, l'ambito di applicazione materiale delle disposizioni summenzionate si estende a tutti i «beni» e la nozione di «beni» comprende i prodotti soggetti ad accisa. Ne consegue che, purché siano soddisfatte le altre condizioni relative al venditore previste da tali disposizioni, le operazioni intracomunitarie aventi ad oggetto prodotti sottoposti ad accisa sono esenti dall'IVA nello Stato membro di partenza in quanto cessioni intracomunitarie e sono soggette a detta imposta nello Stato membro di destinazione in quanto acquisti intracomunitari in conformità, rispettivamente, all'articolo 138, paragrafo 1, e all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i), della direttiva IVA.

49 Orbene, poiché l'acquisto intracomunitario di «beni» da parte dei soggetti passivi è già sottoposto all'IVA ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i), della direttiva IVA, prevedere all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), di tale direttiva una simile imposizione per l'acquisto, da parte di questi medesimi soggetti passivi, di prodotti soggetti ad accisa sarebbe superfluo, giacché la suddetta imposizione risulta già dalla prima disposizione, tenuto conto anche delle considerazioni che figurano al punto precedente.

50 D'altro lato, in deroga all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i), della direttiva IVA, l'articolo 3, paragrafo 1, di quest'ultima esclude, tuttavia, dall'assoggettamento all'IVA taluni acquisti intracomunitari effettuati da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo. Parallelamente, l'articolo 139, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva in parola dispone che l'esenzione di cui all'articolo 138, paragrafo 1, della medesima non si applica alle cessioni corrispondenti agli acquisti di cui all'articolo 3, paragrafo 1, di tale direttiva.

51 Alla luce delle considerazioni che precedono, l'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA si applica nei casi in cui gli acquisti intracomunitari effettuati da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo non sono soggetti all'imposta ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, della suddetta direttiva.

52 Ne consegue che, quando un acquisto è effettuato da un soggetto passivo, non un qualsiasi soggetto passivo, bensì unicamente il soggetto passivo i cui altri acquisti intracomunitari non sono soggetti all'IVA ai sensi di quest'ultima disposizione rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), di detta direttiva ai fini dell'assoggettamento all'IVA dei suoi acquisti intracomunitari aventi ad oggetto prodotti sottoposti ad accisa per i quali le relative accise sono esigibili nello Stato membro di destinazione.

53 A tal riguardo, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 42 e 43 delle sue conclusioni, una simile interpretazione è corroborata dalla formulazione dell'articolo 138, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA, da cui emerge, in sostanza, che, «[o]ltre alle cessioni di cui al paragrafo 1» di tale articolo 138, le cessioni intracomunitarie corrispondenti agli acquisti di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva in parola sono esentate quando sono effettuate, alle condizioni ivi enunciate, nei confronti di soggetti passivi o nei confronti di enti non soggetti passivi i cui acquisti intracomunitari di beni diversi da prodotti soggetti ad accisa non sono soggetti all'IVA a norma dell'articolo 3, paragrafo 1, della suddetta direttiva. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 43 delle sue conclusioni, dalla scelta dei termini che introducono le esenzioni di cui all'articolo 138, paragrafo 2, della direttiva IVA risulta, infatti, che l'esenzione prevista alla lettera b) di tale disposizione ha un contenuto normativo che va oltre l'esenzione prevista all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva di cui trattasi.

54 L'interpretazione di cui al punto 52 della presente sentenza è altresì conforme all'obiettivo, enunciato al considerando 36 della direttiva IVA, volto ad operare un certo allineamento tra le modalità di assoggettamento all'IVA di taluni acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa e le procedure e gli obblighi in materia di dichiarazioni nel caso di spedizioni di tali prodotti a destinazione di un altro Stato membro previsti dalle direttive 92/12 e 2008/118. Stante, infatti, l'applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA agli acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa per i quali le relative accise sono esigibili nel territorio dello Stato membro di destinazione, tale interpretazione comporta che gli acquisti in parola siano soggetti all'IVA nel medesimo Stato membro, anche quando gli altri acquisti dell'acquirente non sono soggetti all'IVA in virtù dell'articolo 3, paragrafo 1, della suddetta direttiva.

55 Nel caso di specie, fermo restando una verifica da parte del giudice del rinvio – il quale è il solo competente ad accertare e a valutare i fatti di cui al procedimento principale –, dagli elementi del fascicolo di cui dispone la Corte non risulta che gli altri acquisti intracomunitari effettuati dall'Arex rientrino nell'ambito di applicazione delle deroghe di cui all'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva IVA. Nell'ipotesi in cui il giudice del rinvio, sulla base della sua valutazione di tutte le circostanze del procedimento principale, dovesse pervenire a tale conclusione, occorrerebbe applicare non le disposizioni dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA, bensì quelle dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i), della direttiva in parola, al fine di determinare se gli acquisti, effettuati dall'Arex, dei combustibili in discussione nel procedimento principale debbano essere assoggettati all'IVA nello Stato membro di destinazione in quanto acquisti intracomunitari.

56 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso si applica ad acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa, per i quali le relative accise sono esigibili nel territorio dello Stato membro di destinazione, effettuati da un soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva in parola.

Sulla seconda questione

57 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2,

paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che, in presenza di una catena di acquisti successivi che hanno ad oggetto i medesimi prodotti sottoposti ad accisa e che hanno dato luogo a un solo trasporto intracomunitario dei suddetti prodotti in regime di sospensione dall'accisa, l'acquisto effettuato dall'operatore debitore del versamento dell'accisa in parola nello Stato membro di destinazione debba essere qualificato come acquisto intracomunitario soggetto all'IVA ai sensi della summenzionata disposizione, anche quando tale trasporto non può essere imputato a detto acquisto.

58 Secondo le indicazioni che figurano nella decisione di rinvio, sembra che i primi acquirenti cechi, e non l'Arex, siano debitori delle accise relative al combustibile in discussione nel procedimento principale. In tale contesto, la seconda questione intende determinare se il trasporto intracomunitario di cui trattasi nel procedimento principale debba necessariamente essere imputato all'acquisto effettuato dai suddetti acquirenti, giacché essi sono debitori di tali accise, e non possa essere imputato a un altro acquisto, nel caso di specie a quello effettuato dall'Arex.

59 Al riguardo, dalla formulazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA, come esposto al punto 41 della presente sentenza, risulta che l'assoggettamento all'IVA, in applicazione di tale disposizione, degli acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa nello Stato membro di destinazione è subordinato a tre condizioni cumulative.

60 Esso presuppone, infatti, in primo luogo, che l'operazione costituisca un acquisto intracomunitario ai sensi dell'articolo 20 della direttiva IVA, in secondo luogo che tale operazione abbia ad oggetto beni sottoposti ad accisa per i quali le relative accise sono esigibili nel territorio dello Stato membro di destinazione e, in terzo luogo, che detta operazione sia effettuata da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva in parola.

61 Per quanto riguarda la prima delle suddette condizioni, occorre ricordare che l'acquisto intracomunitario di un bene, ai sensi dell'articolo 20 della direttiva IVA, è effettuato quando il diritto di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente e quando il fornitore dimostra che detto bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o a trasporto, esso ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di partenza (v., in tal senso, sentenze del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, EU:C:2007:548, punti 27 e 42, e del 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punto 27). La condizione relativa al passaggio di frontiere tra Stati membri è un elemento costitutivo dell'acquisto intracomunitario (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, EU:C:2007:548, punto 37).

62 Soltanto un acquisto in cui ricorrono tutte le condizioni summenzionate può essere qualificato come acquisto intracomunitario.

63 Pertanto, quando vari acquisti effettuati a titolo oneroso danno luogo a un'unica spedizione intracomunitaria o a un unico trasporto intracomunitario di beni, tale spedizione o tale trasporto può essere imputato soltanto a uno di detti acquisti, il quale sarà il solo ad essere soggetto all'IVA nello Stato membro di destinazione in quanto acquisto intracomunitario, purché le altre condizioni di cui all'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA siano soddisfatte (v., per analogia, sentenza del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punto 45).

64 Una simile interpretazione si impone al fine di raggiungere in modo semplice l'obiettivo, perseguito dal regime transitorio delle operazioni intracomunitarie, volto a trasferire, come risulta dal punto 44 della presente sentenza, il gettito fiscale allo Stato membro nel cui territorio avviene il consumo finale dei beni ceduti. Tale trasferimento è, infatti, garantito in occasione dell'unica operazione che dà luogo a uno spostamento intracomunitario (v., per analogia, sentenza del 6

aprile 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, punto 40).

65 Quanto alla seconda condizione menzionata al punto 60 della presente sentenza, occorre precisare che l'esigibilità delle accise nello Stato membro di destinazione presuppone la realizzazione della spedizione o del trasporto dei prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa, conformemente alle disposizioni della direttiva 92/12 o della direttiva 2008/118. Tale condizione rispecchia l'obiettivo indicato al considerando 36 della direttiva IVA consistente nell'assoggettare i prodotti sottoposti ad accisa alle accise e all'IVA nel medesimo Stato membro.

66 Per contro, detta condizione non lascia affatto intendere che l'acquisto, effettuato dal soggetto passivo o dall'ente non soggetto passivo, di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA, debitori delle accise, debba essere soggetto all'IVA ai sensi di tale disposizione nello Stato membro di destinazione, anche se il trasporto intracomunitario di cui trattasi non può essere imputato a detto acquisto.

67 Un'interpretazione secondo cui l'acquisto dovrebbe essere soggetto all'IVA ai sensi della menzionata disposizione anche se il trasporto intracomunitario non può essere imputato al medesimo, sarebbe, inoltre, contrario al carattere cumulativo delle condizioni richiamate al punto 60 della presente sentenza. Essa, infatti, consentirebbe di assoggettare all'IVA nello Stato membro di destinazione un acquisto che non sarebbe connesso a un trasporto intracomunitario e che, quindi, non soddisferebbe tutte le condizioni richieste per essere qualificato come acquisto intracomunitario.

68 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, in presenza di una catena di operazioni successive che hanno dato luogo a un solo trasporto intracomunitario dei prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa, l'acquisto effettuato dall'operatore debitore del versamento dell'accisa nello Stato membro di destinazione non può essere qualificato come acquisto intracomunitario soggetto all'IVA ai sensi della menzionata disposizione quando tale trasporto non può essere imputato a detto acquisto.

Sulla terza questione

69 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che, in presenza di una catena di acquisti successivi che hanno ad oggetto i medesimi prodotti sottoposti ad accisa e che hanno dato luogo a un solo trasporto intracomunitario di tali prodotti in regime di sospensione dall'accisa, la circostanza che detti prodotti sono trasportati in regime di sospensione dall'accisa costituisca una circostanza determinante per stabilire a quale acquisto il trasporto deve essere imputato ai fini del suo assoggettamento all'IVA ai sensi della menzionata disposizione.

70 A tal proposito, dalla giurisprudenza relativa all'interpretazione dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA risulta che, per quanto riguarda le operazioni che formano una catena di due cessioni successive che hanno dato luogo a un solo trasporto intracomunitario, il trasporto intracomunitario può essere imputato a una sola delle due cessioni, la quale sarà, pertanto, l'unica esentata in applicazione di tale disposizione, e che, al fine di determinare a quale delle due cessioni deve essere imputato il trasporto intracomunitario, occorre procedere a una valutazione complessiva di tutte le circostanze particolari del caso di specie. In base a tale valutazione, occorre, segnatamente, determinare in quale momento sia avvenuto, a favore dell'acquirente finale, il secondo trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario. Infatti, nell'ipotesi in cui il secondo trasferimento del suddetto potere, vale a dire la seconda cessione, abbia avuto luogo prima della realizzazione del trasporto intracomunitario, quest'ultimo non può

essere imputato alla prima cessione a favore del primo acquirente (v., in tal senso, sentenza del 26 luglio 2017, Toridas, C?386/16, EU:C:2017:599, punti da 34 a 36 e giurisprudenza ivi citata).

71 Alla luce dell'obiettivo di cui al punto 64 della presente sentenza, occorre applicare la giurisprudenza citata al punto precedente alla valutazione di operazioni che, al pari di quelle in discussione nel procedimento principale, formano una catena di vari acquisti successivi di prodotti soggetti alle accise che hanno dato luogo a un solo trasporto intracomunitario.

72 Pertanto, per determinare a quale fra gli acquisti della catena in questione nel procedimento principale l'unico trasporto intracomunitario deve essere imputato e che, quindi, sarà il solo a dover essere qualificato come acquisto intracomunitario, spetta al giudice del rinvio procedere a una valutazione complessiva di tutte le circostanze particolari del caso di specie e determinare, segnatamente, il momento in cui è intervenuto il trasferimento, a vantaggio dell'Arex, del potere di disporre del bene come proprietario. Nell'ipotesi in cui tale trasferimento abbia avuto luogo prima della realizzazione del trasporto intracomunitario, quest'ultimo deve essere imputato all'acquisto effettuato dall'Arex e tale acquisto deve, quindi, essere qualificato come acquisto intracomunitario.

73 Nell'ambito di siffatta valutazione globale, la circostanza che il trasporto dei combustibili in discussione nel procedimento principale sia stato realizzato in regime di sospensione dall'accisa non può, tuttavia, costituire un elemento decisivo per determinare a quale degli acquisti della catena in parola nel procedimento principale debba essere imputato tale trasporto.

74 La giurisprudenza richiamata al punto 70 della presente sentenza, infatti, fa essenzialmente dipendere l'imputazione del trasporto a uno degli acquisti successivi da un criterio temporale, in quanto essa pone l'accento sul momento in cui le condizioni relative al trasporto intracomunitario e le condizioni relative al trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario sono rispettivamente realizzate.

75 Quanto a quest'ultima condizione, dalla giurisprudenza della Corte risulta che essa non si limita al trasferimento operato nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (v., in tal senso, sentenza del 3 giugno 2010, De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, punto 24 e giurisprudenza ivi citata). Il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario non richiede che la parte alla quale il bene di cui si tratta viene trasferito lo detenga fisicamente né che detto bene sia fisicamente trasportato verso tale parte e/o fisicamente ricevuto dalla stessa (ordinanza del 15 luglio 2015, Itales, C?123/14, non pubblicata, EU:C:2015:511, punto 36).

76 Orbene, occorre ricordare che le direttive 92/12 e 2008/118 stabiliscono un regime generale delle accise che colpiscono i prodotti soggetti all'accisa. Se è vero che le direttive in parola prevedono, a tal fine, segnatamente requisiti che si applicano al trasporto in regime di sospensione dall'accisa, tuttavia esse non incidono affatto sulle condizioni che regolano il trasferimento della proprietà dei beni o del potere di disporre come proprietario.

77 Inoltre, la Corte ha già statuito che il fatto generatore dell'IVA, attraverso il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta, è la cessione o l'importazione della merce, non la riscossione di diritti d'accisa su quest'ultima (sentenza del 14 luglio 2005, British American Tobacco e Newman Shipping, C?435/03, EU:C:2005:464, punto 41).

78 Nel caso di specie, dagli elementi del fascicolo di cui dispone la Corte risulta che, dopo aver acquistato i combustibili in discussione nel procedimento principale presso le sue controparti contrattuali cee, l'Arex ne ha preso possesso caricandoli, in Austria, nelle sue cisterne prima di trasportarli, con i propri mezzi di trasporto, dall'Austria verso la Repubblica ceca. Da tali elementi

emerge, inoltre, che il trasferimento di proprietà di detti beni, secondo il diritto privato ceco, a favore dell'Arex sembra essere avvenuto quando è stato effettuato tale caricamento. Fermo restando una verifica da parte del giudice del rinvio, dagli elementi summenzionati appare quindi che il trasporto intracomunitario unico è intervenuto dopo il trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario a vantaggio dell'Arex, di modo che sono gli acquisti effettuati da quest'ultima a dover essere qualificati come acquisti intracomunitari.

79 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, in presenza di una catena di acquisti successivi che hanno ad oggetto i medesimi prodotti sottoposti ad accisa e che hanno dato luogo a un solo trasporto intracomunitario di tali prodotti in regime di sospensione dall'accisa, la circostanza che detti prodotti sono trasportati in regime di sospensione dall'accisa non costituisce una circostanza determinante per stabilire a quale acquisto deve essere imputato il trasporto ai fini del suo assoggettamento all'IVA ai sensi della menzionata disposizione.

Sulle spese

80 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 (Quarta Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso si applica ad acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa, per i quali le relative accise sono esigibili nel territorio dello Stato membro di destinazione della spedizione o del trasporto dei suddetti prodotti, effettuati da un soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva in parola.**

2) **L'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), iii), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, in presenza di una catena di operazioni successive che hanno dato luogo a un solo trasporto intracomunitario dei prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa, l'acquisto effettuato dall'operatore debitore del versamento dell'accisa nello Stato membro di destinazione della spedizione o del trasporto dei suddetti prodotti non può essere qualificato come acquisto intracomunitario soggetto all'imposta sul valore aggiunto ai sensi della menzionata disposizione quando tale trasporto non può essere imputato a detto acquisto.**

3) **L'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), i), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, in presenza di una catena di acquisti successivi che hanno ad oggetto i medesimi prodotti sottoposti ad accisa e che hanno dato luogo a un solo trasporto intracomunitario di tali prodotti in regime di sospensione dall'accisa, la circostanza che detti prodotti sono trasportati in regime di sospensione dall'accisa non costituisce una circostanza determinante per stabilire a quale acquisto deve essere imputato il trasporto ai fini del suo assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto ai sensi della menzionata disposizione.**

Firme

* Lingua processuale: il ceco.