Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

26 luglio 2017 *

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 138, paragrafo 1 – Qualificazione di un'operazione quale cessione intracomunitaria – Esenzione delle cessioni intracomunitarie di beni – Intenzione dell'acquirente di rivendere i beni acquistati ad un soggetto passivo in un altro Stato membro prima del loro trasporto fuori dal territorio del primo Stato membro – Eventuale incidenza della trasformazione di una parte dei beni prima della loro spedizione»

Nella causa C-386/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema della Lituania), con decisione del 4 luglio 2016, pervenuta in cancelleria il 12 luglio 2016, nel procedimento

«Toridas» UAB

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

con l'intervento di:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da E. Juhász, presidente di sezione, C. Vajda e K. Jürimäe (relatore), giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la «Toridas» UAB, da R. Mištautas, advokatas;

– per il governo lituano, da D. Kriaučiūnas, K. Dieninis e D. Stepanienė, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e A. Steiblytė, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il lituano.

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 138, paragrafo 1, 140, lettera a), e 141 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»), in combinato disposto con gli articoli 33 e 40 della medesima direttiva.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la «Toridas» UAB e la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direzione nazionale delle imposte presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania) in merito alla qualificazione di operazioni realizzate dalla Toridas negli anni tra il 2008 e il 2010 quali cessioni intracomunitarie, e al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa a tali operazioni, maggiorata da penalità di mora e da una sanzione tributaria.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

4 Ai sensi dell'articolo 20 di tale direttiva:

«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».

5 L'articolo 32 di detta direttiva 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.

Tuttavia, se il luogo di partenza della spedizione o del trasporto dei beni si trova in un territorio terzo o in un paese terzo, il luogo della cessione effettuata dall'importatore designato o riconosciuto come debitore dell'imposta in forza dell'articolo 201, nonché quello delle eventuali cessioni successive, si considerano situati nello Stato membro d'importazione dei beni».

6 A norma dell'articolo 33 della medesima direttiva:

«1. In deroga all'articolo 32, è considerato luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

a) la cessione di beni è effettuata nei confronti di un soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA in virtù dell'articolo 3, paragrafo 1, o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo;

b) i beni ceduti sono diversi da mezzi di trasporto nuovi e da beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto.

2. Qualora i beni ceduti siano spediti o trasportati a partire da un territorio terzo o da un paese terzo e importati dal fornitore in uno Stato membro diverso da quello d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, essi sono considerati spediti o trasportati a partire dallo Stato membro d'importazione».

7 L'articolo 40 della direttiva IVA così dispone:

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

8 L'articolo 138, paragrafo 1, di detta direttiva così recita:

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

9 Ai sensi dell'articolo 140 di detta direttiva:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione da parte di soggetti passivi è, comunque, esente nel loro rispettivo territorio;

(…)».

10 L'articolo 141 della medesima direttiva prevede:

«Ciascuno Stato membro prende misure particolari per non assoggettare all'IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel proprio territorio, a norma dell'articolo 40, qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:

a) l'acquisto di beni sia effettuato da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in questione, ma identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro;

b) l'acquisto di beni sia effettuato ai fini di una cessione successiva di tali beni, effettuata nello Stato membro in questione dal soggetto passivo di cui alla lettera a);

c) i beni acquistati in tal modo dal soggetto passivo di cui alla lettera a) siano direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'IVA e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva;

d) il destinatario della cessione successiva sia un altro soggetto passivo o un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro in questione;

e) il destinatario di cui alla lettera d) sia stato designato, conformemente all'articolo 197, come debitore dell'imposta dovuta per la cessione effettuata dal soggetto passivo che non è stabilito nello Stato membro in cui l'imposta è dovuta».

Diritto lituano

11 L'articolo 49, paragrafo 1, del Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (legge della Repubblica lituana relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), nella sua versione applicabile nel procedimento principale così dispone:

«I beni ceduti a un contribuente IVA identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro e spediti dal territorio della Lituania in un altro Stato membro (a prescindere da chi spedisce i beni: il fornitore dei beni, l'acquirente degli stessi o un terzo che agisce per conto di uno di essi) sono assoggettati all'aliquota zero di IVA».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

12 La Toridas è una società stabilita e identificata ai fini dell'IVA in Lituania. Tra il 1º luglio 2008 ed il 31 dicembre 2010, ha importato pesce congelato dalla Repubblica del Kazakistan alla Lituania (in prosieguo: i «beni di cui trattasi»). I beni di cui trattasi erano poi ceduti alla Megalain OÜ, società stabilita e identificata ai fini dell'IVA in Estonia (in prosieguo: le «prime cessioni»). Le suddette cessioni tra la Toridas e la Megalain erano regolate da un accordo di collaborazione concluso il 10 ottobre 2006. Ai sensi di tale accordo, la Megalain si impegnava ad esportare, entro 30 giorni, i beni di cui trattasi, fuori dal territorio della Lituania e a presentare alla Toridas prova documentale della loro effettiva esportazione. La Toridas si impegnava, da parte sua, a custodire i beni in parola occupandosi anche della loro conservazione, nonché a sostenere tutte le spese insorte prima della loro effettiva esportazione dalla Lituania.

13 Emerge dalla decisione di rinvio che, in pratica, lo stesso giorno, o il giorno successivo al loro acquisto dalla Toridas, la Megalain rivendeva i beni di cui trattasi ad acquirenti stabiliti ed identificati ai fini dell'IVA in altri Stati membri dell'Unione europea, vale a dire, in Danimarca, in Germania, nei Paesi Bassi, e in Polonia (in prosieguo: le «seconde cessioni»).

14 Una parte dei beni di cui trattasi veniva spedita immediatamente a seguito della rivendita dalla Lituania verso i suddetti altri Stati membri, senza passare dall'Estonia. Un'altra parte era trasportata nei locali della società Plungės šaltis, situati in Lituania, per essere sottoposta a classificazione, glassatura e confezionamento, prima di essere trasportata direttamente presso gli acquirenti negli Stati membri di destinazione di cui al punto precedente. In tutti i casi, la Megalain si incaricava della classificazione, della glassatura, del confezionamento nonché dell'esportazione dei beni di cui trattasi.

15 Per quanto riguarda le prime cessioni, sulle fatture emesse dalla Toridas alla Megalain era indicato che le operazioni erano assoggettate all'aliquota zero di IVA in quanto forniture intracomunitarie di beni, conformemente all'articolo 49, paragrafo 1, della legge sull'IVA. Le fatture indicavano inoltre che l'indirizzo di carico e di consegna dei beni di cui trattasi era quello dei magazzini delle società Kauno žuvis o Plungės šaltis, situati nel territorio lituano.

16 Relativamente alle seconde cessioni, le fatture erano emesse dalla Megalain, IVA esclusa, in applicazione delle disposizioni della direttiva IVA concernenti le esenzioni delle cessioni intracomunitarie di beni. Le stesse indicavano parimenti il luogo di carico dei beni di cui trattasi, vale a dire i locali della Kauno žuvis o della Plungės šaltis situati in Lituania, e un luogo di consegna, vale a dire un indirizzo nello Stato membro di ciascun acquirente.

17 In seguito ad una verifica fiscale avente ad oggetto il pagamento dell'IVA, l'ispettorato tributario lituano ha ritenuto che le prime cessioni costituissero cessioni interne soggette all'aliquota d'imposta ordinaria, e non cessioni intracomunitarie soggette ad un'esenzione IVA. Tale valutazione, dapprima convalidata dalla Direzione nazionale delle imposte presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania, è stata invalidata dalla Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania).

18 Adito dalla Direzione nazionale delle imposte presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania, il Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania) ha annullato la decisione della commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania e ha statuito che la valutazione delle amministrazioni fiscali locali e centrali era fondata.

19 La Toridas ha impugnato la predetta sentenza dinanzi al giudice del rinvio.

20 Quest'ultimo giudice si interroga in merito alla qualificazione, ai fini dell'IVA, delle prime cessioni. Rilevando che tali operazioni erano seguite dalle seconde cessioni, e che i beni di cui trattasi non erano stati oggetto di una sola spedizione o di un solo trasporto intracomunitari, tale giudice si chiede quali tra le prime o le seconde cessioni debbano essere qualificate cessioni intracomunitarie, esenti in forza dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA.

21 Secondo il giudice del rinvio, è pacifico che il trasporto dei beni di cui trattasi a destinazione degli acquirenti finali è effettivamente stato realizzato e che questi ultimi hanno dichiarato nei loro rispettivi Stati membri i corrispondenti acquisti intracomunitari. Inoltre, il giudice del rinvio evidenzia che dagli elementi di prova presenti nel fascicolo si può ragionevolmente desumere che la Toridas era consapevole di tutte le circostanze significative attinenti alle seconde cessioni. Tenuto conto delle indicazioni della sentenza del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), e più specificamente del punto 36 di tale sentenza, il giudice del rinvio dubita che le prime cessioni possano beneficiare dell'esenzione di cui all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA.

22 Per contro, tale giudice sottolinea che, per un medesimo lotto di beni, la catena di due cessioni successive implicava operatori identificati in Stati membri differenti e che la Megalain agiva come intermediario. Ciò farebbe pensare che le operazioni economiche, nel loro insieme, possano essere considerate quali operazioni cosiddette «triangolari», con tre operatori, stabiliti e identificati ai fini dell'IVA in tre Stati membri differenti, che realizzano due cessioni successive oggetto di un solo trasporto intracomunitario. Le stesse potrebbero rientrare a tale titolo nell'articolo 141 della direttiva IVA. Infine, il suddetto giudice si interroga sull'incidenza della trasformazione di una parte dei beni di cui trattasi sull'applicazione di un'eventuale esenzione delle prime cessioni.

23 Del resto, il giudice del rinvio teme, considerato che la Megalain è identificata ai fini dell'IVA in Estonia, che un eventuale diniego di esenzione delle prime cessioni comporti una doppia imposizione della medesima operazione economica, sia per quanto riguarda la cessione che per quanto riguarda l'acquisizione.

24 In tali circostanze, il Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema della Lituania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 138, paragrafo 1, 140, lettera a), e/o 141 della direttiva [IVA], letti, inter alia, in combinato disposto con gli articoli 33 e 40 della stessa, debbano essere interpretati nel senso che, in circostanze quali quelle in esame (…), la cessione di beni da parte di un soggetto passivo stabilito nel primo Stato membro deve essere esentata in base alle suddette disposizioni nel caso in cui, prima di concludere l'operazione di cessione, l'acquirente (ossia la persona identificata come soggetto passivo nel secondo Stato membro) manifesta l'intenzione di vendere i beni immediatamente, prima di trasportarli al di fuori del primo Stato membro, a un soggetto passivo stabilito in un terzo Stato membro a favore del quale i beni sono trasportati (spediti) in detto terzo Stato membro.

2) Se il fatto che una parte dei beni è stata sottoposta a lavorazione sulla base delle istruzioni del soggetto passivo stabilito (identificato a fini fiscali) nel secondo Stato membro prima di essere trasportata nel terzo Stato membro incida sulla risposta alla prima questione».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

25 Con le sue due questioni, il giudice del rinvio interroga la Corte sull'interpretazione degli articoli 33, 40, 138, paragrafo 1, 140, lettera a), e 141 della direttiva IVA. Esso chiede, in particolare, se cessioni di beni quali le prime cessioni possano essere esentate a titolo delle disposizioni della direttiva IVA applicabili alle operazioni intracomunitarie.

26 Tuttavia, occorre constatare che solo l'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva riguarda l'esenzione delle cessioni di beni, mentre gli articoli 140, lettera a), 141 e 40 della direttiva IVA si applicano solo agli acquisti intracomunitari di beni. Analogamente, si deve evidenziare che l'articolo 33 della direttiva IVA è relativo al luogo di consegna dei beni, mentre la domanda di rinvio pregiudiziale attiene al regime di esenzione delle cessioni di beni.

27 In simili circostanze, occorre esaminare la presente domanda di pronuncia pregiudiziale esclusivamente nella parte in cui verte sull'interpretazione degli articoli 40 e 138, paragrafo 1, della direttiva IVA.

Sulla prima questione

28 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, la cessione di beni da parte di un soggetto passivo stabilito in un primo Stato membro sia esentata dall'IVA in base alla suddetta disposizione nel caso in cui, prima di concludere tale operazione di cessione, l'acquirente, identificato ai fini dell'IVA in un secondo Stato membro, informi il fornitore del fatto che i beni saranno immediatamente rivenduti a un soggetto passivo stabilito in un terzo Stato membro, prima di farli uscire dal primo Stato membro e trasportarli a destinazione presso tale terzo soggetto passivo.

29 Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori dai loro rispettivi territori ma nell'Unione, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agiscono in quanto tali in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

30 Come risulta da costante giurisprudenza della Corte l'esenzione di una cessione di un bene ai sensi del suddetto articolo diviene applicabile solo quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente, quando il venditore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, detto bene ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione (v., in tal senso, sentenza del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

31 Si deve parimenti rammentare che una cessione intracomunitaria di cui all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA è determinata da un acquisto intracomunitario, come definito all'articolo 20 di tale direttiva, e che pertanto occorre dare alle due disposizioni un'interpretazione che conferisca ad esse un significato ed una portata identici (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, EU:C:2007:548, punto 34).

32 Orbene, risulta dall'articolo 20 della menzionata direttiva che un acquisto può essere qualificato acquisto intracomunitario solo a condizione che il bene sia stato trasportato o spedito a destinazione dell'acquirente.

33 Occorre quindi ritenere che i requisiti di applicazione dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA non possano essere soddisfatti se il bene oggetto della cessione non è trasportato o spedito a destinazione dell'acquirente il cui acquisto determina la cessione di cui trattasi.

34 Trattandosi di operazioni, quali quelle oggetto del procedimento principale, che formano una catena di due cessioni successive che ha dato luogo ad un solo trasporto intracomunitario, emerge dalla giurisprudenza della Corte, da un lato, che tale trasporto intracomunitario può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà, pertanto, l'unica esentata ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punto 45).

35 Dall'altro lato, per determinare a quale delle due cessioni debba essere imputato il trasporto intracomunitario occorre procedere ad una valutazione globale di tutte le circostanze particolari del caso di specie (v., in tal senso, sentenze del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punto 27, e del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 32).

36 In base a tale valutazione, è necessario, segnatamente, determinare in quale momento sia avvenuto, in 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 che fosse effettuato il trasporto intracomunitario, quest'ultimo non può più essere imputato alla prima cessione in favore del primo acquirente (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

37 Nel caso di due cessioni successive che abbiano dato luogo ad un solo trasporto intracomunitario, al fine di determinare a quale delle due cessioni il suddetto trasporto debba essere imputato, si deve stabilire se quest'ultimo sia avvenuto dopo la seconda cessione. In tale eventualità, solo la seconda cessione dovrebbe essere qualificata quale cessione intracomunitaria e beneficiare, eventualmente, dell'esenzione di cui all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA.

38 Nel caso di specie, emerge dagli elementi contenuti nella decisione di rinvio che la cessione effettuata dalla Megalain in favore degli acquirenti finali ha avuto luogo prima che avvenisse il trasporto intracomunitario.

39 La decisione di rinvio precisa parimenti che l'operatore intermediario, la Megalain, identificata ai fini dell'IVA in Estonia, non era destinataria del trasporto intracomunitario dei beni di cui trattasi, dal momento che questi ultimi erano stati trasportati direttamente verso gli Stati membri dove erano stabiliti gli acquirenti finali, vale a dire Danimarca, Germania, Paesi Bassi e Polonia.

40 Pertanto, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, le prime cessioni oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni interne che non possono beneficiare di un'esenzione IVA ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA.

41 Tale conclusione non è inficiata dal fatto che l'operatore intermediario fosse stabilito e identificato ai fini dell'IVA in Estonia. Certamente, il giudice del rinvio ritiene, in sostanza, che, stabilendo che le prime cessioni debbano essere qualificate quali operazioni imponibili, potrebbe sorgere il rischio di doppia imposizione, dal momento che la Megalain ha dichiarato i suoi acquisti in Estonia.

42 Tuttavia, ai sensi degli articoli 20 e 138, paragrafo 1, della direttiva IVA risulta che il luogo di identificazione di un operatore ai fini dell'IVA non è un criterio di qualificazione di una cessione intracomunitaria o di un acquisto intracomunitario.

43 Il giudice del rinvio ritiene, in sostanza, che, stabilendo che le prime cessioni debbano essere qualificate quali operazioni imponibili, potrebbe sorgere il rischio di doppia imposizione. Tuttavia, come sostenuto dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, il suddetto rischio non si può considerare tale da giustificare l'esenzione delle operazioni di cui trattasi, dal momento che un'applicazione corretta della direttiva IVA consente di evitare la doppia imposizione e di garantire la neutralità fiscale.

44 Pertanto, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, la cessione di beni da parte di un soggetto passivo stabilito in un primo Stato membro non è esentata dall'IVA in base alla suddetta disposizione nel caso in cui, prima di concludere tale operazione di cessione, l'acquirente, identificato ai fini dell'IVA in un secondo Stato membro, informi il fornitore del fatto che i beni saranno immediatamente rivenduti a un soggetto passivo stabilito in un terzo Stato membro, prima di farli uscire dal primo Stato membro e trasportarli a destinazione presso tale terzo soggetto passivo, purché tale seconda cessione sia stata effettivamente realizzata e i beni siano stati in seguito trasportati dal primo Stato membro a destinazione dello Stato membro del terzo soggetto passivo. L'identificazione ai fini dell'IVA del primo acquirente in uno Stato membro differente da quello del luogo della prima cessione o da quello del luogo dell'acquisizione finale non è un criterio di qualificazione di un'operazione intracomunitaria, e, di per sé, non è un elemento di prova sufficiente a dimostrare il carattere intracomunitario di un'operazione.

Sulla seconda questione

45 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, ai fini dell'interpretazione dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, una trasformazione dei beni, durante una catena di due successive cessioni, come quella di cui al procedimento principale, sulla base delle istruzioni dell'acquirente intermediario ed effettuata prima del loro trasporto verso lo Stato membro dell'acquirente finale, incida sulle condizioni di esenzione della prima cessione.

46 Emerge dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che una parte dei beni di cui trattasi nel procedimento principale è stata sottoposta a trasformazione, vale a dire a classificazione, glassatura e confezionamento, sulla base delle istruzioni della Megalain dopo le seconde cessioni e prima del loro

trasporto a destinazione degli Stati membri dove erano stabiliti gli acquirenti finali. Orbene, il giudice del rinvio sostiene che un'analisi delle disposizioni della direttiva IVA suggerisce che, in caso di esenzione, devono essere ceduti gli stessi beni, ossia beni non trasformati.

47 Al riguardo, è necessario rilevare che l'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva prevede l'obbligo per gli Stati membri di esentare le cessioni di beni che rispettano le condizioni sostanziali ivi esaustivamente elencate (sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 29). Orbene, la trasformazione dei beni che sono stati oggetto di una cessione non è ricompresa tra le condizioni sostanziali stabilite dal summenzionato articolo.

48 Nel caso di una catena di due cessioni come quelle di cui al procedimento principale, è sufficiente constatare che risulta dalla risposta alla prima questione che le prime cessioni non possono essere qualificate cessioni intracomunitarie, in quanto nessun trasporto intracomunitario può essere loro imputato. Orbene un'eventuale trasformazione dei beni successiva alle predette prime cessioni non è tale da cambiare detta constatazione.

49 Pertanto, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che, ai fini dell'interpretazione dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, una trasformazione dei beni, durante una catena di due successive cessioni, come quella di cui al procedimento principale, sulla base delle istruzioni dell'acquirente intermediario ed effettuata prima del trasporto verso lo Stato membro dell'acquirente finale, non incide sulle condizioni dell'eventuale esenzione della prima cessione, allorché tale trasformazione è posteriore alla prima cessione.

Sulle spese

50 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 (Nona Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 138, paragrafo 1, 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, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, la cessione di beni da parte di un soggetto passivo stabilito in un primo Stato membro non è esentata dall'imposta sul valore aggiunto in base alla suddetta disposizione nel caso in cui, prima di concludere tale operazione di cessione, l'acquirente, identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in un secondo Stato membro, informi il fornitore del fatto che i beni saranno immediatamente rivenduti a un soggetto passivo stabilito in un terzo Stato membro, prima di farli uscire dal primo Stato membro e trasportarli a destinazione presso tale terzo soggetto passivo, purché tale seconda cessione sia stata effettivamente realizzata e i beni siano stati in seguito trasportati dal primo Stato membro a destinazione dello Stato membro del terzo soggetto passivo. L'identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto del primo acquirente in uno Stato membro differente da quello del luogo della prima cessione o da quello del luogo dell'acquisizione finale non è un criterio di qualificazione di un'operazione intracomunitaria, e, di per sé, non è un elemento di prova sufficiente a dimostrare il carattere intracomunitario di un'operazione.**

2) **Ai fini dell'interpretazione dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, una trasformazione dei beni, durante una catena di due successive cessioni, come quella di cui al procedimento principale, sulla base delle istruzioni dell'acquirente intermediario ed**

effettuata prima del trasporto verso lo Stato membro dell'acquirente finale, non incide sulle condizioni dell'eventuale esenzione della prima cessione, allorché tale trasformazione è posteriore alla prima cessione.

Firme