SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

6 aprile 2006 *

Nel procedimento C-245/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Verwaltungsgerichtshof (Austria), con ordinanza 26 maggio 2004, pervenuta in cancelleria il 10 giugno 2004, nella causa

EMAG Handel Eder OHG

contro

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dal sig. K. Schiemann, dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. M. Ilešič (relatore) e E. Levits, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig.ra J. Kokott,
cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 27 ottobre 2005,

considerate le osservazioni presentate:

— per la EMAG Handel Eder OHG, dall'avv. W. Dellacher, Rechtsanwalt, assistito dal sig. A. Breschan, Wirtschaftsprüfer;

— per il governo austriaco, dal sig. H. Dossi, in qualità di agente;

— per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dai sigg. G. De Bellis e G. Fiengo, avvocati dello Stato;

— per il governo del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, dalla sig.ra C. Jackson e dalla sig.ra S. Nwaokolo, in qualità di agenti, assistite dal sig. M. Angiolini, barrister;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e K. Gross, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 novembre 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di decisione pregiudiziale riguarda l'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»), e in particolare dell'art. 8, n. 1, della stessa, relativo al luogo di cessione dei beni.

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la EMAG Handel Eder OHG (in prosieguo: la «EMAG»), società stabilita in Austria, e la Finanzlandesdirektion für Kärnten (direzione delle finanze del Land Carinzia), concernente la detrazione, da parte della EMAG, dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte.

Contesto normativo

La sesta direttiva

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva prevede che «sono soggette all'imposta sul valore aggiunto (...) le cessioni di beni (...) effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, «si considera "cessione di bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

5 L'art. 8 della sesta direttiva, che rientra nel capo VI della medesima, rubricato «Luogo delle operazioni imponibili», prevede, al suo n. 1, lett. a) e b), quanto segue:

«Si considera come luogo di cessione di un bene:

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

b) se il bene non viene spedito o trasportato: il luogo dove il bene si trova al momento della cessione».

6 La sesta direttiva comprende un titolo XVI bis, rubricato «Regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri», introdotto dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1), il quale comprende gli artt. da 28 bis a 28 quindecies.

7 L'art. 28 bis della sesta direttiva così prevede:

«1. Sono parimenti soggetti all'IVA:

a) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente che non è soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale, che non beneficia della franchigia d'imposta prevista dall'articolo 24 (...)

(...)

(...)

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

(...)

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

8 L'art. 28 ter, parte A, n. 1, della sesta direttiva precisa:

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

9 L'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva così prevede:

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

a) le cessioni di beni ai sensi dell'articolo 5, spediti o trasportati, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di cui all'articolo 3 ma all'interno della Comunità, effettuate per un altro soggetto passivo o per un ente che non è soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».

10 L'art. 17, n. 2, lett. a), e n. 3, lett. b), della sesta direttiva, nella versione modificata dall'art. 28 septies, punto 1, della medesima direttiva, prevede quanto segue:

«2. Nella misura in cui i beni (...) sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo debitore dell'imposta all'interno del paese;

(...)

d) l'imposta sul valore aggiunto dovuta a sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a).

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni (...) sono utilizzati ai fini:

(...)

b) di sue operazioni esenti ai sensi (...) [dell']articolo 28 quater, parti A e C».

La normativa nazionale

11 L'art. 3, nn. 1, 7 e 8 dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG 1994»), nella sua versione vigente all'epoca dei fatti della causa principale, prevede quanto segue:

«1. Le cessioni di beni sono prestazioni mediante le quali un imprenditore abilita l'acquirente o, su incarico di questo, un terzo a disporre in proprio di un bene. Il potere di disposizione sul bene può essere trasferito dall'imprenditore stesso o, su suo incarico, da un terzo.

(...)

7. La cessione di un bene si considera effettuata nel luogo in cui si trova il bene al momento del trasferimento del potere di disporne.

8. Se il bene ceduto viene trasportato o spedito a destinazione dell'acquirente o, su incarico di questo, a destinazione di un terzo, la cessione si considera effettuata con l'inizio del trasporto o con la consegna del bene allo spedizioniere, al vettore o al noleggiatore marittimo. Si ha spedizione quando l'imprenditore fa trasportare un bene a destinazione di un terzo da un vettore o da un noleggiatore marittimo, oppure quando affida tale trasporto ad uno spedizioniere».

12 Il n. 8 di tale articolo è stato modificato dallo Steuerreformgesetz 2000 (legge di riforma fiscale 2000; BGBl. I, 106/1999), a fine, secondo le spiegazioni fornite dal legislatore austriaco, di adeguamento all'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, ed ha oggi il seguente tenore:

«Se il bene ceduto viene trasportato o spedito dal fornitore o dall'acquirente, la cessione si considera effettuata nel luogo dove ha inizio il trasporto o la spedizione a destinazione dell'acquirente o, su incarico di questo, a destinazione di un terzo. Si ha spedizione quando il bene è trasportato da un vettore o da un noleggiatore marittimo, oppure quando tale trasporto viene affidato ad uno spedizioniere. La spedizione ha inizio nel momento in cui il bene viene consegnato allo spedizioniere, al vettore o al noleggiatore marittimo».

13 L'art. 12, n. 1, punto 1, dell'UStG 1994, applicabile in materia di detrazione dell'IVA pagata a monte, così prevede:

«L'imprenditore può detrarre i seguenti importi di imposta pagata a monte:

1) l'imposta separatamente imputatagli in una fattura (art. 11) da altri imprenditori per cessioni di beni o altre prestazioni effettuate sul territorio nazionale a favore della sua impresa (...)».

Controversia nella causa principale e questione pregiudiziale

14 Nel 1996 e nel 1997, la EMAG ha acquistato metalli non ferrosi dalla K GmbH (in prosieguo: la «K»), anch'essa stabilita in Austria.

15 A sua volta, la K ha acquistato tali merci presso taluni fornitori stabiliti in Italia o nei Paesi Bassi (in prosieguo: i «fornitori»). È pacifico che la EMAG non era a conoscenza dei fornitori della K. Dopo la conclusione di ogni transazione, la K dava indicazione ai propri fornitori di consegnare tali merci ad uno spedizioniere, da essa incaricato di recapitarle direttamente, su camion, presso i locali della EMAG in Austria o presso quelli dei clienti di quest'ultima, sempre in Austria, in base alle indicazioni fornite alla K dalla EMAG.

16 La K ha fatturato alla EMAG il prezzo d'acquisto delle merci tra esse pattuito, maggiorato del 20 %, corrispondente all'IVA austriaca. La EMAG ha quindi chiesto di poter detrarre tale imposta quale IVA pagata a monte.

17 Il Finanzamt competente nonché la Finanzlandesdirektion für Kärnten hanno negato tale detrazione, affermando che l'IVA era stata erroneamente fatturata dalla K alla EMAG. Quest'ultima ha quindi proposto un ricorso dinanzi al Verwaltungsgerichtshof.

18 La EMAG sostiene che l'art. 3, n. 8, dell'UStG 1994 non era applicabile alle cessioni effettuate dalla K a suo favore, poiché l'ordine di spedizione delle merci verso l'Austria non era dato da essa, ma dalla K. A tale proposito, essa afferma che non conosceva i fornitori della K, che quest'ultima poteva, fino alla conclusione di ciascuna cessione, modificare il luogo di destinazione o il destinatario, cosa che talvolta ha fatto, e inoltre che ogni rischio di perdita o guasto delle merci era a carico della K fino al loro ricevimento da parte della EMAG o dei clienti di questa.

19 La EMAG ritiene dunque che il luogo delle cessioni effettuate dalla K a suo favore fosse situato in Austria, e di conseguenza che tali cessioni fossero soggette all'IVA

austriaca in capo alla K. Pertanto, la K le avrebbe correttamente fatturato tale IVA, e legittimamente essa ne avrebbe chiesto la detrazione quale IVA pagata a monte.

20 Secondo la Finanzlandesdirektion, in una prima fase la K pagava le merci ai propri fornitori, i quali le mettevano a sua disposizione nei Paesi Bassi o in Italia. In una seconda fase, la K affidava a taluni spedizionieri il trasporto delle merci dall'Italia o dai Paesi Bassi verso l'Austria, ove le stesse erano consegnate alla EMAG o, su suo ordine, ai suoi clienti. La Finanzlandesdirektion sostiene che il trasporto delle merci era effettuato dalla K al fine di adempiere il proprio obbligo di cessione nei confronti della EMAG, e che questa ne era informata.

21 Considerate tali circostanze, la Finanzlandesdirektion ritiene che l'art. 3, n. 8, dell'UStG 1994 fosse applicabile alle cessioni effettuate dalla K a favore della EMAG. Poiché la consegna delle merci agli spedizionieri incaricati dalla K sarebbe avvenuta in Italia o nei Paesi Bassi, il luogo delle cessioni effettuate dalla K a favore della EMAG sarebbe stato situato nell'uno o nell'altro di tali due Stati membri, conformemente a detta disposizione. In applicazione dell'art. 12, n. 1, punto 1, dell'UStG 1994, la detrazione dell'IVA pagata a monte sarebbe stata possibile soltanto se le operazioni fatturate fossero state compiute in Austria. Essendo state tutte le operazioni eseguite in Italia o nei Paesi Bassi, la EMAG avrebbe erroneamente detratto l'IVA pagata a monte.

22 Il giudice del rinvio constata che, nella causa dinanzi ad esso pendente, due distinte cessioni sono state effettuate con un solo spostamento fisico di beni.

23 Detto giudice ritiene che, ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, il luogo della prima cessione, effettuata dai fornitori italiani o olandesi a favore della K, si trovi nel luogo di partenza della spedizione o del trasporto dei beni, vale a dire in Italia o nei Paesi Bassi. Esso si pone, viceversa, la questione del luogo della seconda cessione, effettuata dalla K a favore della EMAG.

24 A tale proposito, il giudice del rinvio ritiene che il testo dell'art. 8, n. 1, lett. a), prima frase, della sesta direttiva non risolva la questione se il movimento intracomunitario di beni vada ricollegato soltanto alla prima cessione o, invece, a tutte e due le cessioni insieme. In tale secondo caso, il giudice si chiede se il luogo della seconda cessione, effettuata dalla K a favore della EMAG, sia quello da cui sono effettivamente partiti i beni (nella causa principale, l'Italia o i Paesi Bassi), o quello in cui è terminata la prima cessione (nella causa principale, l'Austria).

25 In tale contesto il Verwaltungsgerichtshof ha sospeso il procedimento, e ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 8, n. 1, lett. a), prima frase, della sesta direttiva (...) vada interpretato nel senso che il luogo in cui ha inizio la spedizione o il trasporto sia rilevante anche nell'ipotesi in cui più imprenditori concludano un contratto di cessione relativo al medesimo bene e i vari contratti in tal modo conclusi vengano adempiuti con un unico spostamento della merce.

2) Se più cessioni di beni possano essere considerate come cessioni esenti intracomunitarie qualora più imprenditori concludano un contratto di cessione

relativo al medesimo bene e i vari contratti in tal modo conclusi vengano adempiuti con un unico spostamento della merce.

3) Se, in caso di soluzione positiva della prima questione, come luogo di inizio della seconda cessione vada considerato il luogo dal quale è effettivamente partito il bene, ovvero il luogo in cui la prima cessione finisce.

4) Se per la soluzione delle prime tre questioni sia rilevante stabilire a chi spetta il potere di disposizione sul bene durante lo spostamento della merce».

Osservazioni preliminari

26 In via preliminare va ricordato che, con la direttiva 91/680, finalizzata alla soppressione delle frontiere fiscali tra gli Stati membri, il legislatore comunitario ha definitivamente eliminato, a partire dal 1° gennaio 1993, le tassazioni all'importazione e le detassazioni all'esportazione negli scambi fra Stati membri (secondo e terzo 'considerando' di tale direttiva).

27 Tuttavia, avendo rilevato che, a tale data, non sussistevano ancora le condizioni che avrebbero consentito di mettere in pratica il principio della tassazione nello Stato membro di origine dei beni ceduti e dei servizi forniti, senza che fosse compromesso, per il traffico comunitario tra soggetti passivi, il principio dell'attribuzione del gettito

fiscale, corrispondente all'applicazione dell'imposta a livello di consumo finale, allo Stato membro in cui ha luogo questo consumo finale, il legislatore comunitario ha introdotto, con il titolo XVI bis della sesta direttiva, un regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri fondato sulla determinazione di un nuovo fatto generatore dell'imposta, ovvero l'acquisto intracomunitario di beni ('considerando' dal settimo al decimo della direttiva 91/680).

28 L'art. 28 bis, n. 1, lett. a), primo comma, della sesta direttiva prevede che siano sottoposti ad IVA, a certe condizioni, «gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente che non è soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale». L'acquisto intracomunitario è definito, al n. 3, primo comma, del medesimo articolo, come «l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto del bene».

29 Come ha osservato l'avvocato generale ai paragrafi 23-25 delle sue conclusioni, ogni acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro di destinazione della spedizione o del trasporto intracomunitario di beni ai sensi dell'art. 28 bis, n. 1, lett. a), primo comma, della sesta direttiva comporta come corollario una cessione esente da IVA nello Stato membro di partenza di detta spedizione o di detto trasporto, ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della medesima direttiva.

30 Nell'ambito del regime transitorio previsto dal titolo XVI bis della sesta direttiva, il venditore, da un lato, effettua una cessione esentata nello Stato membro di partenza

della spedizione o del trasporto intracomunitario dei beni, ai sensi degli artt. 8, n. 1, lett. a), e 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, di tale direttiva, e, dall'altro, ottiene da tale Stato membro la detrazione o il rimborso dell'IVA dovuta o pagata a monte in tale Stato membro per detti beni ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. b), della medesima direttiva, come modificato dall'art. 28 septies, n. 1, della stessa. Quanto all'acquirente, esso effettua un acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro d'arrivo di detta spedizione o di detto trasporto intracomunitario, ai sensi degli artt. 28 bis, n. 1, lett. a), primo comma, e 28 ter, parte A, n. 1, della sesta direttiva.

31 Tale meccanismo consente di trasferire il gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti.

Sulla seconda e sulla quarta questione

32 Con la seconda e la quarta questione, che vanno esaminate insieme, il giudice del rinvio chiede in sostanza se, allorché due cessioni successive relative ai medesimi beni, effettuate a titolo oneroso tra soggetti passivi che agiscono in quanto tali, danno luogo ad un'unica spedizione intracomunitaria o ad un unico trasporto intracomunitario di tali beni, tali cessioni possano essere entrambe cessioni esentate ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva, e se, ai fini della soluzione di tale questione, sia rilevante sapere chi, tra il primo venditore, l'acquirente intermedio o il secondo acquirente, abbia il potere di disporre di tali beni durante la spedizione o il trasporto.

33 In una situazione come quella controversa nella causa principale, le due cessioni successive potrebbero essere esentate, ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva, soltanto se l'unico movimento intracomunitario di beni fosse imputato ad entrambe le cessioni insieme.

34 Se così fosse, le conseguenze sarebbero le seguenti.

35 Da un lato, il primo venditore effettuerebbe una prima cessione localizzata, ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni. Tale prima cessione avrebbe come riscontro un primo acquisto intracomunitario effettuato dall'acquirente intermedio, e localizzato, ai sensi dell'art. 28 ter, parte A, n. 1, nello Stato membro di arrivo di detta spedizione o di detto trasporto.

36 D'altro lato, l'acquirente intermedio effettuerebbe dal canto suo una seconda cessione, pure essa localizzata, ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, nello Stato membro di partenza, seconda cessione che avrebbe a sua volta come riscontro un secondo acquisto intracomunitario, compiuto dal secondo acquirente e localizzato nello Stato membro di destinazione.

37 Una simile concatenazione sarebbe al tempo stesso illogica e contraria all'economia del regime transitorio di tassazione degli scambi tra gli Stati membri, quale delineato ai punti 26-31 della presente sentenza.

38 In primo luogo, anche qualora due cessioni successive producano un solo movimento di beni, esse devono essere considerate come succedute l'una all'altra nel tempo. Infatti, l'acquirente intermedio può trasferire al secondo acquirente il potere di disporre di un bene come un proprietario solo dopo averlo ricevuto dal primo venditore: dunque, la seconda cessione può avere luogo soltanto dopo che la prima si sia compiuta.

39 Poiché si considera che il luogo di acquisto dei beni da parte dell'acquirente intermedio è situato all'interno dello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto di tali beni, sarebbe del tutto illogico ritenere che tale soggetto passivo effettui la cessione successiva dei medesimi beni a partire dallo Stato membro di partenza di tale spedizione o di tale trasporto.

40 In secondo luogo, l'interpretazione delle disposizioni rilevanti della sesta direttiva secondo la quale l'unico movimento intracomunitario di beni è imputato ad una sola delle due cessioni successive consente di raggiungere in modo semplice l'obiettivo perseguito dal regime transitorio di cui al titolo XVI bis di tale direttiva, vale a dire il trasferimento del gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti. Tale trasferimento è infatti garantito, in occasione dell'unica operazione che dà luogo ad un movimento intracomunitario di beni, dall'applicazione combinata degli artt. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma (esenzione, da parte dello Stato membro di partenza, della cessione che dà luogo alla spedizione o al trasporto intracomunitario), 17, n. 3, lett. b), come modificato dall'art. 28 septies, punto 1 (detrazione o rimborso, da parte dello Stato membro di partenza, dell'IVA dovuta o pagata a monte in tale Stato membro), e 28 bis, n. 1, lett. a), primo comma (tassazione da parte dello Stato membro di destinazione dell'acquisto intracomunitario), della sesta direttiva. Tale meccanismo assicura una chiara delimitazione dei poteri impositivi degli Stati membri interessati.

41 Per contro, le disposizioni rilevanti della sesta direttiva non potrebbero essere interpretate nel senso che l'unico movimento intracomunitario di beni debba essere imputato a tutte e due le cessioni successive insieme.

42 Infatti, qualificare la seconda operazione come intracomunitaria, imputando anche ad essa l'unico movimento intracomunitario di beni, non è utile per garantire il trasferimento del gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti, poiché tale trasferimento è già stato effettuato in esito alla prima operazione, come evidenziato al punto 40 della presente sentenza.

43 Va inoltre osservato che, se l'unico movimento intracomunitario di beni fosse imputato alle due cessioni successive, l'art. 17, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, come modificato dall'art. 28 septies, punto 1, della stessa, il quale costituisce una disposizione essenziale di tale regime ai fini del trasferimento del gettito fiscale, sarebbe privo di oggetto per quanto riguarda la seconda cessione effettuata dall'acquirente intermedio, poiché, per definizione, quest'ultimo non avrebbe pagato alcuna IVA a monte nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto intracomunitario dei beni.

44 D'altra parte, al fine di prevenire i rischi di perdita di gettito fiscale, il regolamento (CEE) del Consiglio 27 gennaio 1992, n. 218, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA) (GU L 24, pag. 1) — sostituito, a partire dal 1° gennaio 2004, dal regolamento (CE) del Consiglio 7 ottobre 2003, n. 1798, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92 (GU L 264, pag. 1) —, ha previsto un sistema comune di scambio d'informazioni sulle transazioni intracomunitarie tra le competenti autorità degli Stati membri. Pertanto, l'interpretazione indicata al punto 41 della presente sentenza avrebbe l'effetto di moltiplicare i casi che richiedono tale scambio di informazioni, e quindi di appesantire il trattamento, da parte delle autorità fiscali competenti, delle operazioni interessate.

45 La seconda e la quarta questione vanno dunque risolte nel senso che, quando due cessioni successive relative agli stessi beni, effettuate a titolo oneroso tra soggetti

passivi che agiscono in quanto tali, danno luogo ad un'unica spedizione intracomunitaria o ad un unico trasporto intracomunitario di detti beni, tale spedizione o tale trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà l'unica esentata ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva. Tale interpretazione vale indipendentemente da quale dei soggetti passivi — primo venditore, acquirente intermedio o secondo acquirente — possa disporre dei beni durante la detta spedizione o il detto trasporto.

Sulla prima questione

46 Va preliminarmente evidenziato che, per quanto riguarda le determinazione del luogo in cui si ritiene effettuata una cessione, la sesta direttiva non opera alcuna distinzione tra cessioni «intracomunitarie» e cessioni «interne». L'art. 8, n. 1, di tale direttiva distingue soltanto tra le cessioni che danno luogo a una spedizione o a un trasporto di beni [punto a)], quelle che non danno luogo a una spedizione o a un trasporto di beni [punto b)] e quelle effettuate a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità [punto c)], ipotesi quest'ultima non rilevante per la causa principale.

47 Dalla soluzione data alla seconda e alla quarta questione risulta che, in una situazione come quella di cui alla causa principale, l'unico movimento intracomunitario di beni può essere imputato ad una sola delle due cessioni successive.

48 Ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, il luogo di tale cessione si considera situato nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

49 Poiché l'altra cessione non comporta una spedizione o un trasporto, il luogo della cessione si considera situato, ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, nel luogo in cui i beni si trovano al momento della detta cessione.

50 Se la cessione che comporta una spedizione o un trasporto intracomunitario di beni, e che ha dunque come conseguenza un acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro d'arrivo di tale spedizione o di tale trasporto, è la prima delle due cessioni successive, la seconda cessione si considera avvenuta nel luogo dell'acquisto intracomunitario che l'ha preceduta, cioè nello Stato membro d'arrivo. Al contrario, se la cessione che dà luogo alla spedizione o al trasporto intracomunitario di beni è la seconda delle due cessioni successive, la prima cessione, avvenuta per definizione prima della spedizione o del trasporto dei beni, si considera avvenuta nello Stato membro di partenza di tale spedizione o trasporto.

51 La prima questione va dunque risolta nel senso che solo il luogo della cessione che comporta una spedizione o un trasporto intracomunitario di beni è determinato ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva; esso si considera situato nello Stato membro di partenza di tale spedizione o trasporto. Il luogo dell'altra cessione è determinato ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. b), della medesima direttiva; esso si considera situato nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo di detta spedizione o di detto trasporto, a seconda che tale cessione sia la prima o la seconda delle due cessioni successive.

Sulla terza questione

52 Vista la soluzione data alla prima questione, non è necessario risolvere la terza.

Sulle spese

53 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Prima Sezione) dichiara:

1) Quando due cessioni successive relative agli stessi beni, effettuate a titolo oneroso tra soggetti passivi che agiscono in quanto tali, danno luogo ad un'unica spedizione intracomunitaria o ad un unico trasporto intracomunitario di detti beni, tale spedizione o tale trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà l'unica esentata ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni

degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE.

Tale interpretazione vale indipendentemente da quale dei soggetti passivi — primo venditore, acquirente intermedio o secondo acquirente — possa disporre dei beni durante la detta spedizione o il detto trasporto.

2) **Solo il luogo della cessione che comporta una spedizione o un trasporto intracomunitario di beni è determinato ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 95/7; esso si considera situato nello Stato membro di partenza di tale spedizione o trasporto. Il luogo dell'altra cessione è determinato ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. b), della medesima direttiva: si considera che esso si trovi nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo di detta spedizione o di detto trasporto, a seconda che tale cessione sia la prima o la seconda delle due cessioni successive.**

Firme