

Causa C-430/09

Euro Tyre Holding BV

contro

Staatssecretaris van Financiën

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden)

«Sesta direttiva IVA — Artt. 8, n. 1, lett. a) e b), 28 bis, n. 1, lett. a), 28 ter, parte A, n. 1, e 28 quater, parte A, lett. a), primo comma — Esenzione delle cessioni di beni spediti o trasportati all'interno dell'Unione — Cessioni successive degli stessi beni che danno luogo a un'unica spedizione o a un solo trasporto intracomunitario»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Regime transitorio di tassazione degli scambi fra gli Stati membri — Esenzione delle cessioni di beni spediti o trasportati all'interno della Comunità

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma]

Quando un bene forma oggetto di due cessioni successive tra diversi soggetti passivi che agiscono in quanto tali, ma di un solo trasporto intracomunitario, la determinazione dell'operazione cui deve essere imputato tale trasporto, vale a dire la prima o la seconda cessione – rientrando tale operazione, pertanto, nell'ambito della nozione di cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla direttiva 96/95, in combinato disposto con gli artt. 8, n. 1, lett. a) e b), 28 bis, n. 1, lett. a), primo comma, e 28 ter, parte A, n. 1, della stessa direttiva – deve essere effettuata alla luce di una valutazione globale di tutte le circostanze del caso di specie al fine di stabilire quale di queste due cessioni soddisfi la totalità delle condizioni relative ad una cessione intracomunitaria.

A tal riguardo, quando il primo acquirente, avendo ottenuto il diritto di disporre del bene come un proprietario sul territorio dello Stato membro della prima cessione, manifesta il suo intento di trasportare tale bene in un altro Stato membro e si presenta con il suo numero di partita IVA attribuito da quest'ultimo Stato, il trasporto intracomunitario dovrebbe essere imputato alla prima cessione, a condizione che il diritto di disporre del bene come un proprietario sia stato trasferito al secondo acquirente nello Stato membro di destinazione del trasporto intracomunitario, condizione la cui verifica spetta al giudice nazionale.

(v. punti 44, 45 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

16 dicembre 2010 (*)

«Sesta direttiva IVA – Artt. 8, n. 1, lett. a) e b), 28 bis, n. 1, lett. a), 28 ter, parte A, n. 1, e 28 quater, parte A, lett. a), primo comma – Esenzione delle cessioni di beni spediti o trasportati all'interno dell'Unione – Cessioni successive degli stessi beni che danno luogo a un'unica spedizione o a un solo trasporto intracomunitario»

Nel procedimento C-430/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione 9 ottobre 2009, pervenuta in cancelleria il 2 novembre 2009, nella causa

Euro Tyre Holding BV

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J.N. Cunha Rodrigues, presidente di sezione, dai sigg. A. Arabadjiev, U. Lõhmus (relatore), A. Ó Caoimh e dalla sig.ra P. Lindh, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Euro Tyre Holding BV, dal sig. T. C. van Zwieten, belastingadviseur;
- per il governo dei Paesi Bassi, dalle sigg.re C. Wissels e B. Koopman, in qualità di agenti;
- per il governo greco, dal sig. K. Georgiadis nonché dalle sigg.re M. Germani e M. Tassopoulou, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, dai sigg. D. Triantafyllou e W. Roels, in qualità di agenti,

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 riguarda l'interpretazione 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 (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 20 dicembre 1996, 96/95/CE (GU L 338, pag. 89; in prosieguo: la «sesta direttiva»), in combinato disposto con gli artt. 8, n. 1, lett. a) e b), 28 bis, n. 1, lett. a), e 28 ter, parte A, n. 1, della stessa direttiva.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Euro Tyre Holding BV (in prosieguo: la «ETH»), e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di stato alle Finanze), in merito alle rettifiche a titolo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») cui tale società è stata assoggettata a seguito di una transazione riguardante beni oggetto di due cessioni successive.

Contesto normativo

La sesta direttiva

3 L'art. 8, n. 1, lett. a) e b), della sesta direttiva stabilisce 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».

4 Ai sensi dell'art. 28 bis, n. 1, lett. a), primo comma, della sesta direttiva:

«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 e che non rientra nelle disposizioni previste all'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), seconda frase o all'articolo 28 ter, punto B, paragrafo 1».

5 L'art. 28 ter, parte A, n. 1, di detta direttiva prevede quanto segue:

«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».

6 L'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, di questa stessa direttiva è così formulato:

«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».

7 L'art. 22 della sesta direttiva, nel testo risultante dall'art. 28 nonies di quest'ultima, prevede per i debitori dell'imposta numerosi obblighi concernenti in particolare la contabilità, la fatturazione, la dichiarazione nonché l'elenco ricapitolativo che essi sono tenuti a presentare all'amministrazione finanziaria. Il n. 6, lett. b), primo comma, di tale articolo recita come segue:

«Il soggetto passivo titolare di un numero di partita IVA deve inoltre depositare un elenco riassuntivo contenente dati sugli acquirenti titolari di un numero di partita IVA cui ha ceduto dei beni ai sensi dell'articolo 28 quater, parte A, lettere a) e d), nonché sui destinatari titolari di un numero di partita IVA, delle operazioni di cui al quinto comma».

La normativa nazionale

8 Dalle osservazioni scritte sottoposte alla Corte dal governo olandese risulta che le disposizioni nazionali applicabili alla causa principale sono quelle di cui alla legge 28 giugno 1968 relativa all'imposta sulla cifra di affari (*Wet op de omzetbelasting 1968*) (*Staatsblad* 1968, n. 329; in prosieguo: la «legge del 1968»).

9 Ai sensi dell'art. 5 della legge del 1968, il luogo della cessione, nel caso in cui il bene oggetto della stessa sia spedito o trasportato, corrisponde al luogo in cui la spedizione o il trasporto ha inizio.

10 Ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. b), della legge del 1968, l'imposta è dello 0% per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi elencate alla tabella II di detta legge, qualora siano soddisfatte le condizioni stabilite mediante provvedimento amministrativo generale.

11 La rubrica 6, lett. a), della suddetta tabella II, nella versione in vigore alla data dei fatti di cui alla causa principale, indicava «i beni trasportati verso un altro Stato membro quando tali beni sono ivi sottoposti alla riscossione di un'imposta sull'acquisto intracomunitario dei medesimi».

Causa principale e questione pregiudiziale

12 La ETH è una società olandese la cui attività commerciale consisteva nella fornitura di pezzi di ricambio per automobili e altri veicoli. Nel corso del periodo 1° ottobre 1997 – 31 gennaio 1999, essa vendeva diversi lotti di pneumatici, alle condizioni di vendita «franco magazzino venditore», a due società stabilite in Belgio, la Miroco BVBA e la VBS BVBA (in prosieguo, rispettivamente, la «Miroco» e la «VBS» o, congiuntamente, le «acquirenti»). Tali condizioni di cessione prevedevano che la ETH consegnasse i beni presso il suo deposito situato in Venlo (Paesi Bassi) e che il trasporto a partire da tale deposito avvenisse per conto e a rischio delle acquirenti. Queste ultime, al momento della stipula dei contratti di vendita, indicavano alla ETH che i beni sarebbero stati trasportati in Belgio.

13 La ETH consegnava alle acquirenti, a titolo di dette vendite, fatture che non indicavano l'IVA. Le acquirenti avevano pagato le merci precedentemente alla loro consegna.

14 Prima che avvenisse la consegna delle merci in esecuzione dei contratti di vendita, le acquirenti, ciascuna per suo conto, le rivendevano alla Banden Decof NV (in prosieguo: la

«Decof»), una società stabilita in Belgio, prevedendo condizioni di consegna ai sensi delle quali il trasporto delle merci verso lo stabilimento della Decof sarebbe stato effettuato, a seconda del caso, per conto e a rischio della Miroco o della VBS.

15 Le merci venivano ritirate da un rappresentante della Miroco o della VBS presso il deposito della ETH nei Paesi Bassi e trasportate direttamente verso lo stabilimento della Decof, in Belgio, in un camion con conducente, messo a disposizione di dette società, a titolo oneroso, dalla Decof. In occasione di ciascuna operazione di ritiro il conducente consegnava alla ETH una dichiarazione, da lui sottoscritta, nella quale indicava che le merci venivano trasportate in Belgio. La ETH veniva successivamente informata della circostanza che le merci non erano state trasportate a destinazione delle acquirenti. Essa non è intervenuta nel trasporto.

16 Precedentemente alle cessioni, l'amministrazione tributaria aveva confermato, su richiesta della ETH, che i numeri di partita IVA delle acquirenti erano corretti. In seguito la ETH effettuava, relativamente a dette cessioni, la dichiarazione di cui all'art. 22, n. 6, lett. b), della sesta direttiva.

17 A seguito di un'indagine effettuata nel 1999 presso la ETH, l'ispettore, rappresentante l'autorità competente nei Paesi Bassi in materia di riscossione dell'IVA, respingeva la dichiarazione di applicazione dell'IVA a tasso zero e notificava a tale società due avvisi di rettifica a titolo dell'IVA riguardanti, rispettivamente, il periodo 1° gennaio 1997 – 31 dicembre 1998 e il periodo relativo al mese di gennaio 1999. Dopo un primo reclamo, l'ispettore annullava gli avvisi di rettifica in quanto contenenti un errore circa il nome del destinatario. Una volta corretto quest'errore, egli emetteva due nuovi avvisi di rettifica. A seguito di ulteriore reclamo, il detto ispettore riduceva l'ammontare della prima rettifica e confermava l'ammontare relativo alla seconda rettifica.

18 La ETH proponeva un ricorso avverso questi ultimi avvisi di rettifica dinanzi al Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Con sentenza 6 marzo 2007 tale giudice dichiarava che il trasporto intracomunitario che aveva avuto luogo tra i Paesi Bassi e il Belgio rientrava nell'ambito delle cessioni effettuate dalle acquirenti alla Decof. Pertanto, tenuto conto della sentenza 6 aprile 2006, causa C-245/04, EMAG Handel Eder (Racc. pag. I-3227), la ETH non sarebbe stata legittimata, per quanto riguarda le sue cessioni alle acquirenti, ad applicare l'esenzione a titolo di cessione intracomunitaria, ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva. Il detto giudice considerava tuttavia, per altri motivi, che il ricorso fosse in parte fondato e procedeva ad una riduzione dei due avvisi di rettifica contestati. La ETH proponeva un ricorso per cassazione contro detta sentenza dinanzi al giudice del rinvio.

19 Alla luce di tali circostanze l'Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Tenuto conto dell'art. 28 quater, parte A, inizio e lett. a), della sesta direttiva IVA, nonché degli artt. 8, n. 1, lett. a) e b), 28 bis, n. 1, lett. a), primo comma, e 28 ter, parte A, [n. 1], della stessa direttiva, qualora lo stesso bene formi oggetto di due cessioni successive effettuate tra soggetti passivi che agiscono in quanto tali, in modo tale che si può parlare di una spedizione o di un trasporto intracomunitario unico, come si debba determinare a quale cessione il trasporto intracomunitario sia da imputare nel caso in cui il trasporto sia effettuato da parte o per conto della persona che possiede sia la qualità di acquirente, nell'ambito della prima cessione, sia quella di cedente, nell'ambito della seconda».

Sulla questione pregiudiziale

20 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se, qualora un bene abbia formato oggetto di due cessioni successive tra soggetti passivi diversi che agiscono in quanto tali,

ma di un solo trasporto intracomunitario, il trasporto debba essere imputato alla prima o alla seconda cessione, dal momento che tale operazione rientra, pertanto, nella nozione di cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva, in combinato con gli artt. 8, n. 1, lett. a) e b), 28 bis, n. 1, lett. a), primo comma, e 28 ter, parte A, n. 1, della stessa direttiva.

21 Risulta dalla decisione di rinvio che, con tale questione, il giudice nazionale intende ottenere una precisazione relativa alla risposta data dalla Corte nella citata sentenza EMAG Handel Eder. Infatti, al punto 45 di tale sentenza, nonché al punto 1, primo periodo, del dispositivo di quest'ultima, la Corte ha dichiarato 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. Al riguardo, il giudice del rinvio rileva che la Corte non ha precisato come si debba determinare a quale delle due cessioni debba essere imputato il trasporto.

22 La causa che ha dato luogo alla citata sentenza EMAG Handel Eder, nasceva da un contesto di fatti analogo a quello della causa principale. Infatti, in tale causa, erano controverse due cessioni successive di uno stesso bene, che aveva formato oggetto di un trasporto intracomunitario unico. Proprio come nella causa principale le due cessioni coinvolgevano tre soggetti passivi stabiliti in due Stati membri diversi. Tuttavia, in detta causa, l'acquirente intermediario aveva ricevuto una richiesta di fornitura di beni dall'acquirente finale prima di effettuare l'acquisto di tali beni presso il suo fornitore, mentre la causa principale riguarda una situazione in cui l'acquirente intermediario rivende all'acquirente finale i beni che egli ha precedentemente acquistato dal suo fornitore, senza che vi sia stato un precedente ordine.

23 Al punto 38 della citata sentenza EMAG Handel Eder la Corte ha dichiarato che, anche qualora due cessioni successive producano un solo movimento di beni, esse devono essere considerate come succedute l'una all'altra nel tempo.

24 Con riferimento al luogo di queste due cessioni, la Corte ha considerato che, 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 (sentenza EMAG Handel Eder, cit., punto 50).

25 Pertanto, solamente 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 (sentenza EMAG Handel Eder, cit., punto 51).

26 Tali considerazioni sono trasponibili a circostanze come quelle di cui alla causa principale.

27 Circa la questione di sapere a quale cessione debba essere imputato il trasporto intracomunitario qualora esso sia effettuato dalla o per conto della persona che, in qualità di prima

acquirente e seconda fornitrice sia stata coinvolta nelle due cessioni, si deve constatare che nella sesta direttiva non è prevista nessuna norma al riguardo. La risposta a tale questione dipende da una valutazione globale di tutte le circostanze particolari che consenta di determinare quale cessione soddisfi tutte le condizioni relative ad una cessione intracomunitaria.

28 Al riguardo si deve ricordare che, al pari di altre nozioni che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della sesta direttiva (v., in particolare, sentenze 12 gennaio 2006, cause riunite C?354/03, C?355/03 e C?484/03, Optigen e a., Racc. pag. I?483, punto 44, nonché 6 luglio 2006, cause riunite C?439/04 e C?440/04, Kittel e Recolta Recycling, Racc. pag. I?6161, punto 41), le nozioni di cessione intracomunitaria e di acquisto intracomunitario hanno un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (sentenze 27 settembre 2007, causa C?409/04, Teleos e a., Racc. pag. I?7797, punto 38, e 7 dicembre 2010, causa C?285/09, R., non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 39).

29 Risulta altresì dalla giurisprudenza della Corte che un'esenzione della cessione intracomunitaria di un bene ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva diviene applicabile solo quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente, quando il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e quando, in seguito a tale spedizione o trasporto, detto bene ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione (v., in tal senso, sentenze Teleos e a., cit., punto 42; 27 settembre 2007, causa C?184/05, Twoh International, Racc. pag. I?7897, punto 23, e 18 novembre 2010, causa C?84/09, X, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 27).

30 Anche se il giudice del rinvio solleva un interrogativo soltanto con riferimento alla condizione relativa al trasporto intracomunitario, devono essere altresì prese in considerazione le altre due condizioni elencate al punto precedente, dal momento che le circostanze nelle quali queste ultime sono soddisfatte possono avere rilevanza nella valutazione della condizione controversa nella causa principale.

31 Con riferimento, anzitutto, al trasferimento del diritto di disporre del bene come un proprietario nell'ambito di cessioni successive, si deve ricordare che la Corte ha dichiarato, al punto 38 della sentenza EMAG Handel Eder, cit., che 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.

32 In circostanze come quelle di cui alla causa principale si deve pertanto rilevare che il ritiro delle merci dal deposito della ETH da parte del rappresentante del primo acquirente deve essere considerato come il trasferimento a quest'ultimo del diritto di disporre del bene come un proprietario, elemento che deve essere imputato alla prima cessione.

33 Tuttavia tale circostanza non è da sola sufficiente a concludere che la prima cessione costituisca una cessione intracomunitaria. Infatti non si può escludere che il secondo trasferimento del potere di disporre del bene come un proprietario possa altresì avere luogo nel territorio dello Stato membro della prima cessione, e ciò prima che il trasporto intracomunitario abbia luogo. In un caso siffatto, il trasporto intracomunitario non potrebbe più essere imputato a tale cessione.

34 Nel caso in cui l'acquirente ottenga il potere di disporre del bene come un proprietario nello Stato membro di cessione e si faccia carico del suo trasporto nello Stato membro di destinazione, come avviene nel caso delle cessioni cui sia apposta la condizione del ritiro dei beni presso il deposito del fornitore, si deve tener conto, per quanto possibile, delle intenzioni dell'acquirente al momento dell'acquisto, sempreché siano suffragate da elementi oggettivi (v., in tal senso, sentenza X, cit., punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

35 Nel caso di specie, se gli acquirenti, in qualità di primi acquirenti, hanno manifestato la loro intenzione di trasportare i beni in uno Stato membro diverso dallo Stato di cessione e si sono presentati con il loro numero di partita IVA attribuito da questo secondo Stato membro, la ETH poteva considerare le operazioni poste in essere quali costituenti cessioni intracomunitarie.

36 Tuttavia, dopo il trasferimento all'acquirente del diritto di disporre del bene come un proprietario, il fornitore che ha effettuato la prima cessione potrebbe essere considerato il debitore dell'IVA per tale operazione se fosse stato informato da tale acquirente del fatto che il bene verrebbe rivenduto ad un altro soggetto passivo prima di aver lasciato lo Stato membro di cessione e se, a seguito di tale informazione, egli abbia omesso di inviare all'acquirente una fattura rettificata comprendente l'IVA.

37 Inoltre, con riferimento alla condizione relativa alla prova, in quanto essa costituisce una delle condizioni dell'esenzione ricordate al punto 29 della presente sentenza, si deve rilevare che, anche se in linea di principio spetta al fornitore stabilire che il bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro, nelle circostanze in cui il diritto di disporre del bene come un proprietario sia trasferito all'acquirente nel territorio dello Stato membro della cessione e spetti a tale acquirente spedire o trasportare il bene al di fuori dello Stato membro di cessione, la prova che il fornitore può produrre alle autorità tributarie dipende fondamentalmente dagli elementi che egli riceve a tal fine dall'acquirente.

38 È vero che, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, è legittimo esigere, in tali circostanze, che il fornitore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale. Tuttavia, qualora il fornitore abbia adempiuto i suoi obblighi relativi alla prova di una cessione intracomunitaria, laddove l'obbligo contrattuale di spedire o trasportare i beni fuori dallo Stato membro di cessione non sia stato assolto dall'acquirente, è quest'ultimo che dovrebbe essere considerato debitore dell'IVA in tale Stato membro (v., in tal senso, sentenza *Teleos e a.*, cit., punti 66 e 67).

39 Risulta dal fascicolo che nella causa principale la ETH, qualificando la sua cessione come intracomunitaria e esentandola dall'IVA, si è basata sul numero di partita IVA belga degli acquirenti, di cui ha chiesto la verifica presso le autorità tributarie olandesi, e sulla dichiarazione degli acquirenti, fornita in occasione del ritiro delle merci dal suo deposito, secondo la quale queste ultime sarebbero trasportate in Belgio. La questione se la ETH, agendo in tal modo, abbia adempiuto ai suoi obblighi relativi alla prova e di diligenza rientra nell'ambito di valutazione del giudice del rinvio, effettuata in base alle condizioni previste al riguardo dal diritto nazionale.

40 Infine, rispetto alla condizione relativa alla spedizione o al trasporto del bene al di fuori dello Stato membro della cessione, si deve precisare che, anche se, come risulta dal punto 45 della citata sentenza *EMAG Handel Eder*, la questione di chi possa disporre dei beni durante il trasporto intracomunitario è priva di rilevanza, la circostanza che detto trasporto è effettuato dal proprietario del bene o per suo conto potrebbe nondimeno essere pertinente nella decisione circa l'imputazione di detto trasporto alla prima o alla seconda cessione. Tuttavia, nel caso in cui il trasporto sia effettuato dalla persona o per conto della persona che partecipa alle due operazioni, come nella causa principale, tale circostanza non è determinante.

41 Pertanto, il fatto che, nella causa principale, il secondo acquirente è stato coinvolto nel trasporto non costituisce un elemento che consente di concludere che tale trasporto debba essere imputato alla seconda cessione.

42 Parimenti, la circostanza che i beni non sono stati trasportati all'indirizzo dei primi acquirenti

non permette di escludere che il trasporto sia stato effettuato nell'ambito della prima cessione, dal momento che l'applicazione dell'esenzione a una cessione intracomunitaria è subordinata alla condizione secondo la quale il trasporto deve concludersi in uno Stato membro diverso dallo Stato membro della cessione, mentre l'indirizzo presso il quale il trasporto è concluso è, al riguardo, irrilevante.

43 Questa interpretazione non è confutata dal testo dell'art. 28 ter, parte A, n. 1, della sesta direttiva, secondo il quale 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. Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, l'obiettivo perseguito dal regime transitorio di tassazione degli scambi tra gli Stati membri, nell'ambito del quale si inserisce detta disposizione, è quello di trasferire il gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti (v., in tal senso, sentenza 22 aprile 2010, cause riunite C-536/08 e C-539/08, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading, Racc. pag. I-3581, punti 30 e 31) e non quello di individuare la persona che ha effettuato un acquisto intracomunitario.

44 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, la questione sollevata dev'essere risolta nel senso che, quando un bene forma oggetto di due cessioni successive tra diversi soggetti passivi che agiscono in quanto tali, ma di un solo trasporto intracomunitario, la determinazione dell'operazione cui deve essere imputato tale trasporto, vale a dire la prima o la seconda cessione – rientrando tale operazione, pertanto, nell'ambito della nozione di cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva, in combinato disposto con gli artt. 8, n. 1, lett. a) e b), 28 bis, n. 1, lett. a), primo comma, e 28 ter, parte A, n. 1, della stessa direttiva –, deve essere effettuata alla luce di una valutazione globale di tutte le circostanze del caso di specie al fine di stabilire quale di queste due cessioni soddisfi la totalità delle condizioni relative ad una cessione intracomunitaria.

45 In circostanze come quelle controverse nella causa principale, nelle quali il primo acquirente, avendo ottenuto il diritto di disporre del bene come un proprietario nel territorio dello Stato membro della prima cessione, manifesta il suo intento di trasportare tale bene in un altro Stato membro e si presenta con il suo numero di partita IVA attribuito da quest'ultimo Stato, il trasporto intracomunitario dovrebbe essere imputato alla prima cessione, a condizione che il diritto di disporre del bene come un proprietario sia stato trasferito al secondo acquirente nello Stato membro di destinazione del trasporto intracomunitario. Spetta al giudice del rinvio verificare se tale condizione sia soddisfatta nell'ambito della causa di cui è investito.

Sulle spese

46 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 (Seconda Sezione) dichiara:

Quando un bene forma oggetto di due cessioni successive tra diversi soggetti passivi che agiscono in quanto tali, ma di un solo trasporto intracomunitario, la determinazione dell'operazione cui deve essere imputato tale trasporto, vale a dire la prima o la seconda cessione – rientrando tale operazione, pertanto, nell'ambito della nozione di cessione intracomunitaria 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 20 dicembre 1996, 96/95/CE, in combinato disposto con gli artt. 8, n. 1, lett. a) e b), 28 bis, n. 1, lett. a), primo comma, e 28 ter, parte A, n. 1, della stessa direttiva –, deve

essere effettuata alla luce di una valutazione globale di tutte le circostanze del caso di specie al fine di stabilire quale di queste due cessioni soddisfi la totalità delle condizioni relative ad una cessione intracomunitaria.

In circostanze come quelle controverse nella causa principale, nelle quali il primo acquirente, avendo ottenuto il diritto di disporre del bene come un proprietario sul territorio dello Stato membro della prima cessione, manifesta il suo intento di trasportare tale bene in un altro Stato membro e si presenta con il suo numero di partita IVA attribuito da quest'ultimo Stato, il trasporto intracomunitario dovrebbe essere imputato alla prima cessione, a condizione che il diritto di disporre del bene come un proprietario sia stato trasferito al secondo acquirente nello Stato membro di destinazione del trasporto intracomunitario. Spetta al giudice del rinvio verificare se tale condizione sia soddisfatta nell'ambito della causa di cui è investito.

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.