

Edizione provvisoria

SENTENZA DEL TRIBUNALE (Sezione pregiudiziale)

3 dicembre 2025 (*)

« Rinvio pregiudiziale – Armonizzazione delle normative fiscali – Sistema comune dell’IVA – Articoli 41 e 42 della direttiva 2006/112/CE – Luogo di un acquisto intracomunitario di beni – Articolo 141, lettera c), della direttiva 2006/112 – Operazione triangolare – Misura di semplificazione – Catena di cessioni comprendente quattro operatori identificati in tre Stati membri differenti – Soggetto passivo che è a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza di operazioni che costituiscono un abuso del sistema dell’IVA »

Nella causa T-646/24,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dall’Upravno sodišče (Tribunale amministrativo, Slovenia), con decisione del 21 novembre 2024, pervenuta in cancelleria il 28 novembre 2024, nel procedimento

MS KLJUČAROVCI, d.o.o., in stato di fallimento,

contro

Republika Slovenija,

IL TRIBUNALE (Sezione pregiudiziale),

composto, al momento delle deliberazioni, da S. Papasavvas, presidente, J. Laitenberger, G. Hesse, M. Stancu e I. Dimitrakopoulos (relatore), giudici,

avvocato generale: I. Gâlea

cancelliere: V. Di Bucci

vista la trasmissione della domanda di pronuncia pregiudiziale al Tribunale, effettuata dalla Corte il 13 dicembre 2024, in applicazione dell’articolo 50 *ter*, terzo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell’Unione europea,

preso atto della materia rientrante nell’articolo 50 *ter*, primo comma, lettera a), dello Statuto della Corte di giustizia dell’Unione europea, e vista l’assenza di questioni indipendenti di interpretazione ai sensi dell’articolo 50 *ter*, secondo comma, di detto Statuto,

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la MS KLJUČAROVCI, in stato di fallimento, da J. Ahlin, odvetnik;
- per il governo sloveno, da V. Klemenc, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da M. Herold e B. Rous Demiri, 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 verte sull'interpretazione dell'articolo 41, primo comma, e dell'articolo 141, lettera c), 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), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la MS KLJUČAROVCI, d.o.o. (in prosieguo: la «MS»), società commerciale in stato di fallimento identificata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) in Slovenia, alla Republika Slovenija (Repubblica di Slovenia), rappresentata dal Ministrstvo za finance (Ministero delle Finanze, Slovenia), in merito alla legittimità di una decisione fiscale concernente il calcolo dell'IVA adottata dalla Finančna uprava Republike Slovenije (amministrazione tributaria della Repubblica di Slovenia) (in prosieguo: l'«autorità tributaria slovena»).

Contesto normativo***Diritto dell'Unione***

- 3 L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce che «[c]ostituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».
- 4 Inoltre, ai sensi dell'articolo 20, primo comma, della direttiva IVA, «[s]i 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 Il titolo V della direttiva IVA è rubricato «Luogo delle operazioni imponibili». Nel capo 2 di tale titolo, gli articoli da 40 a 42 definiscono il luogo dell'acquisto intracomunitario di beni.
- 6 Ai sensi dell'articolo 40 della medesima direttiva, «[è] considerato luogo di un 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».
- 7 L'articolo 41 di detta direttiva precisa quanto segue:
- «Fatto salvo l'articolo 40, il luogo di un acquisto intracomunitario di beni di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), si considera situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto, a meno che l'acquirente provi che tale acquisto è stato assoggettato all'IVA conformemente all'articolo 40.
- Se l'acquisto è soggetto, in applicazione dell'articolo 40, all'IVA nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni dopo essere stato assoggettato all'imposta in applicazione del primo comma, la base imponibile è ridotta in misura adeguata nello Stato membro che ha attribuito il numero d'identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto».
- 8 A termini dell'articolo 42 della medesima direttiva:
- «L'articolo 41, primo comma, non si applica e si considera che l'acquisto intracomunitario di beni sia stato assoggettato all'IVA conformemente all'articolo 40, qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:
- a) l'acquirente dimostri di avere effettuato l'acquisto ai fini di una successiva cessione, effettuata nel territorio dello Stato membro determinato conformemente all'articolo 40, per la quale il destinatario sia stato designato come debitore dell'imposta conformemente all'articolo 197;

- b) l'acquirente abbia soddisfatto gli obblighi relativi alla presentazione dell'elenco riepilogativo previsti all'articolo 265».

9 Il titolo IX della direttiva IVA è intitolato «Esenzioni». Il capo 4 di tale titolo è dedicato alle esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie. La sezione 2 di tale capo riguarda le esenzioni degli acquisti intracomunitari di beni. Nell'ambito di tale sezione, l'articolo 141 della direttiva IVA così dispone:

«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».

10 Nell'ambito del titolo XI della direttiva IVA, rubricato «Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi», l'articolo 197, paragrafo 1, prevede quanto segue:

«L'IVA è dovuta dal destinatario della cessione di beni, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) l'operazione imponibile è una cessione di beni effettuata alle condizioni di cui all'articolo 141;
- b) il destinatario di tale cessione di beni è un altro soggetto passivo, oppure un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro dove è effettuata la cessione;
- c) la fattura emessa dal soggetto passivo non stabilito nello Stato membro del destinatario è redatta conformemente al capo 3, sezioni 3, 4 e 5».

11 Infine, l'articolo 226 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(...)

- 11) in caso di esenzione, il riferimento alla disposizione applicabile della presente direttiva o alla disposizione nazionale corrispondente o ad altre informazioni che indichino che la cessione di beni o la prestazione di servizi è esente;

(...)».

Diritto sloveno

12 La direttiva IVA è stata trasposta nel diritto sloveno dallo Zakon o davku na dodano vrednost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto) del 16 novembre 2006 (Uradni list RS, n. 13/11; in prosieguo: lo «ZDDV-1»), nonché dal Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (regolamento di

attuazione della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto) del 30 dicembre 2006 (Uradni list RS, n. 141/06; in prosieguo: il «regolamento di attuazione dello ZDDV-1»).

13 L'articolo 23 dello ZDDV-1 prevede quanto segue:

«1) È considerato luogo di un acquisto intracomunitario di beni il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione della persona che li ha acquistati.

2) Fatto salvo il paragrafo 1 del presente articolo, il luogo di un acquisto intracomunitario di beni si considera situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA con il quale la persona che acquista la merce ha effettuato l'acquisto, a meno che tale acquirente provi che tale acquisto è stato assoggettato all'IVA in un altro Stato membro ai sensi del paragrafo 1 del presente articolo.

3) Se l'acquisto è stato assoggettato ad IVA in applicazione del paragrafo 2 del presente articolo e successivamente viene assoggettato ad IVA nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni, la base imponibile è ridotta in misura adeguata nello Stato membro che ha attribuito il numero d'identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto.

4) Senza pregiudizio del paragrafo 2 del presente articolo, si considera che l'acquisto di beni sia stato assoggettato all'IVA conformemente al paragrafo 1 del presente articolo se l'acquirente:

- a) dimostra di avere effettuato l'acquisto ai fini di una successiva cessione effettuata nel territorio di un altro Stato membro determinato conformemente al paragrafo 1 del presente articolo, per la quale il destinatario sia stato designato come debitore dell'IVA, e
- b) ha soddisfatto gli obblighi relativi alla presentazione dell'elenco riepilogativo».

14 L'articolo 48, paragrafo 2, dello ZDDV-1 recita:

«In caso di acquisto di beni all'interno dell'Unione effettuato nel territorio sloveno ai sensi del paragrafo 1 dell'articolo 23 della presente legge, non si applica l'IVA qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:

- a) l'acquisto di beni sia effettuato da un soggetto passivo non stabilito in Slovenia, 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 nel territorio sloveno 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, che siano però identificati ai fini dell'IVA in Slovenia; (...)
- e) sulla successiva cessione di beni effettuata in territorio sloveno dal soggetto passivo di cui alla lettera a) del presente paragrafo, il destinatario dei beni sia tenuto a pagare l'IVA, ai sensi dell'articolo 76, paragrafo 1, punto 4, della presente legge».

15 L'articolo 76, paragrafo 1, punto 4, dello ZDDV-1 recita:

«L'IVA è dovuta dal destinatario della cessione di beni, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- l'operazione imponibile è una cessione di beni effettuata alle condizioni di cui all'articolo 48, paragrafo 2, della presente legge;

- il destinatario di tale cessione di beni è un altro soggetto passivo, oppure un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell'IVA in Slovenia (...);
- la fattura emessa dal soggetto passivo non stabilito in Slovenia è redatta conformemente alla presente legge».

16 Infine, ai sensi dell'articolo 27 del regolamento di attuazione dello ZZDV-1:

«Le operazioni triangolari sono operazioni a catena nelle quali intervengono tre soggetti passivi, identificati ai fini dell'IVA, ciascuno nel proprio Stato membro. Un soggetto passivo/fornitore di un bene di uno Stato membro emette una fattura per la fornitura di merce all'interno dell'Unione nei confronti di un soggetto passivo/acquirente della merce stessa in un altro Stato membro per i beni che vengono direttamente spediti ovvero trasportati ad un soggetto passivo/destinatario della merce in un terzo Stato membro».

Controversia nella causa principale e questioni pregiudiziali

- 17 La ricorrente nel procedimento principale, MS, è una società commerciale identificata ai fini dell'IVA in Slovenia. Nel 2015 e nel 2016, essa ha acquistato presso fornitori registrati in Germania pannelli di semi di soia e di semi di colza nonché olio di colza, che ha poi rivenduto a tre società identificate ai fini dell'IVA in Danimarca. La MS ha comunicato ai fornitori tedeschi un numero di identificazione IVA. Il trasporto dei beni acquistati dalla MS è stato effettuato direttamente dalla Germania verso la Danimarca ed è stato organizzato e pagato dalla MS. Tali acquisti di beni e le successive cessioni alle tre società danesi, clienti della MS, sono stati menzionati in una dichiarazione dell'IVA e in un elenco riepilogativo in Slovenia. Le fatture che la ricorrente nel procedimento principale ha consegnato ai suoi clienti recavano la menzione «inversione contabile».
- 18 La MS ha applicato la misura di semplificazione prevista per le operazioni cosiddette triangolari dagli articoli 23 e 48 dello ZDDV-1, letti in combinato disposto con l'articolo 27 del regolamento di attuazione dello ZDDV-1, trasferendo l'obbligo fiscale di versare l'IVA sugli acquisti intracomunitari di beni alle tre società danesi, senza registrarsi ai fini dell'IVA in Danimarca.
- 19 L'autorità tributaria slovena, sulla base del regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (GU 2010, L 268, pag. 1), ha chiesto informazioni all'amministrazione tributaria danese per sapere se le tre società danesi, clienti della MS, avessero dichiarato gli acquisti effettuati presso la MS, se avessero dichiarato e versato l'IVA corrispondente e se avessero effettivamente preso in consegna la merce. In risposta a tale richiesta, l'amministrazione tributaria danese ha indicato che queste tre società non avevano acquistato i beni in questione né versato l'IVA corrispondente, che esse non disponevano né di depositi né di uffici in Danimarca e che esse erano quindi società «cartiere».
- 20 Pertanto, l'IVA sugli acquisti intracomunitari di beni non è stata pagata né in Danimarca né in Slovenia.
- 21 Di fatto, i beni acquistati dalla MS sono stati consegnati da quest'ultima, in quanto organizzatrice del trasporto, in impianti di stoccaggio o di miscelazione situati in Danimarca, dove sono stati ritirati da diverse società a nome della società di diritto danese ANC Group, cliente delle tre società danesi menzionate al punto 17 *supra*. La catena di cessioni comprendeva quindi quattro operatori registrati in tre Stati membri differenti, vale a dire, in successione, un fornitore tedesco, la MS, una società danese cliente della MS e la ANC Group. I beni in questione sono stati oggetto di un'unica operazione di trasporto, a partire dal fornitore tedesco, primo operatore nella catena di cessioni, fino alla ANC Group, quarto operatore in tale catena, la quale ha potuto disporre di tali beni in quanto proprietaria.
- 22 L'autorità tributaria slovena ha proceduto alla verifica fiscale della MS riguardo alla dichiarazione ed al pagamento dell'IVA per gli anni 2015 e 2016. Nell'ambito di tale verifica, essa ha fissato l'importo totale dell'IVA dovuta dalla MS per questi due anni ad EUR 1 802 408,04.

- 23 Ad avviso dell'autorità tributaria slovena, la MS non era legittimata a beneficiare della misura di semplificazione prevista per le operazioni triangolari dagli articoli 23 e 48 dello ZDDV-1, letti in combinato disposto con l'articolo 27 del regolamento di attuazione dello ZDDV-1, in quanto nel corso di un'unica operazione di trasporto erano state effettuate più di due cessioni di merci. A tal riguardo, l'autorità tributaria slovena ha invocato il fatto che i beni in questione non erano stati messi a disposizione del terzo operatore nella catena di cessioni, bensì erano stati consegnati alla ANC Group, quarto operatore di tale catena. Il luogo di imposizione degli acquisti effettuati dalla MS si situerebbe quindi, ai sensi dell'articolo 23, paragrafo 2, dello ZDDV-1, nello Stato membro in cui la MS è registrata ai fini dell'IVA, vale a dire la Slovenia. Inoltre, l'autorità tributaria slovena ha ritenuto che la MS non potesse ridurre la propria base imponibile fino a concorrenza dell'IVA versata in Danimarca, in applicazione dell'articolo 23, paragrafo 3, dello ZDDV-1, poiché essa sapeva che stava partecipando ad operazioni dirette a commettere una frode in materia di IVA.
- 24 Il Ministero delle Finanze ha respinto il ricorso amministrativo proposto dalla MS perché infondato ed ha confermato le motivazioni addotte dall'autorità tributaria slovena ai fini del calcolo dell'IVA.
- 25 La MS ha proposto un ricorso diretto all'annullamento della decisione dell'autorità tributaria slovena dinanzi all'Upravno sodišče (Tribunale amministrativo, Slovenia), odierno giudice del rinvio.
- 26 La MS sostiene che le condizioni fissate dall'articolo 141 della direttiva IVA sono soddisfatte nel caso di specie, anche se l'operazione in questione comprende tre cessioni successive. Secondo la MS, il fatto che, nello Stato membro di identificazione ai fini dell'IVA del successivo acquirente (ossia il terzo operatore nella catena di cessioni), i beni vengano ceduti ad un altro operatore (ossia il quarto operatore in tale catena) non ha alcuna incidenza sul fatto che l'operazione di cui trattasi possa essere qualificata come operazione triangolare.
- 27 La Repubblica di Slovenia contesta la posizione della MS esposta *supra* al punto 26 e sostiene che l'operazione di cui trattasi nel procedimento principale non ha la natura di un'operazione triangolare, in particolare per il motivo che più di due cessioni di beni hanno avuto luogo nell'ambito di un'unica operazione di trasporto tra la Germania e la Danimarca. A suo avviso, se l'applicazione della misura di semplificazione prevista per le operazioni triangolari non è subordinata alla consegna dei beni nei locali del terzo operatore della catena di cessioni, i beni devono, al termine del trasporto, essere messi a disposizione di tale operatore, il quale è tenuto a soddisfare l'obbligo di versare l'IVA sugli acquisti intracomunitari di beni. La MS non soddisferebbe, nel caso di specie, tale condizione in quanto gli impianti di stoccaggio o di miscelazione non hanno preso in consegna i beni in questione in nome e per conto delle società danesi clienti della MS, le quali, prese congiuntamente, costituiscono il terzo operatore nella catena di cessioni, bensì a nome della ANC Group, quarto operatore in tale catena.
- 28 In tale contesto, il giudice del rinvio suggerisce, anzitutto, che le operazioni tra i primi tre operatori di una catena di cessioni che coinvolge quattro operatori possano dar luogo alla misura di semplificazione prevista per le operazioni triangolari ai sensi delle disposizioni della direttiva IVA, purché siano soddisfatte le condizioni previste da tale direttiva. Infatti, secondo l'interpretazione del giudice del rinvio, una successiva cessione di beni dopo un'operazione triangolare ai sensi dell'articolo 141 della direttiva IVA non fa parte di tale operazione triangolare ed è, in linea di principio, ininfluenza sul rispetto dei requisiti per l'applicazione della misura di semplificazione da parte del secondo operatore nella catena di cessioni.
- 29 Poi, per quanto riguarda l'interpretazione dell'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA, il giudice del rinvio sottolinea che da tale direttiva non risulta che il fatto che il terzo operatore di una catena di cessioni abbia l'intenzione di rivendere i beni che ha acquistato rivesta importanza per il secondo operatore in tale catena. A tal riguardo, il giudice del rinvio rileva che dalla formulazione dell'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA, e in particolare dai termini «a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva», non risulta chiaramente se il terzo operatore nella catena di cessioni debba effettivamente prendere in consegna i beni di cui trattasi, che sono così messi a sua disposizione, o se la condizione prevista da detta disposizione sia soddisfatta anche nel caso di una cessione diretta al cliente di tale operatore. Il giudice del rinvio osserva, a tal riguardo, che non esiste una giurisprudenza della Corte su tale questione, dato che la giurisprudenza esistente verte sui requisiti formali di applicazione della misura di semplificazione prevista per le operazioni triangolari.

- 30 Infine, il giudice del rinvio rileva una difficoltà relativa alla corretta tassazione dell'operazione nel procedimento principale nell'ipotesi in cui, essendo soddisfatte le condizioni di applicazione della misura di semplificazione prevista per le operazioni triangolari, risultasse che la ricorrente nel procedimento principale ha consapevolmente partecipato ad operazioni fraudolente. Il giudice del rinvio si interroga sulla competenza dell'autorità tributaria slovena ad accertare l'imposta dovuta dalla ricorrente nel procedimento principale, sulla base dell'articolo 41, primo comma, della direttiva IVA, in un'ipotesi del genere.
- 31 Alla luce di tali circostanze, l'Upravno sodišče (Tribunale amministrativo) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 141, lettera c), della direttiva sull'IVA, dal quale dipende, ai sensi degli articoli 42 e 197 di quest'ultima, la non applicazione dell'articolo 41, primo comma, della medesima direttiva, debba essere interpretato nel senso che il presupposto stabilito da detta disposizione risulta soddisfatto nel caso in cui la merce di cui trattasi sia stata fornita (ossia messa a disposizione o data in proprietà) con un solo trasporto all'acquirente dell'acquirente (e non al terzo soggetto nella catena di transazioni), il quale è registrato ai fini dell'IVA nello stesso Stato membro del terzo soggetto della catena di transazioni.
- 2) Se, per il soddisfacimento del presupposto stabilito dall'articolo 141, lettera c), della direttiva sull'IVA, rilevi il fatto che il soggetto che fa valere la semplificazione per le operazioni triangolari sia a conoscenza della cessione successiva.

In dipendenza dalla risposta alle due questioni di cui sopra, l'Upravno sodišče (Tribunale amministrativo) sottopone la terza questione, e cioè:

- 3) Se, nelle circostanze del caso di specie, l'articolo 41, primo comma, della direttiva sull'IVA debba essere interpretato nel senso che l'IVA può essere liquidata nello Stato di identificazione del soggetto passivo che è secondo nella catena di transazioni (in Slovenia), tenendo presente che in tale contesto la base imponibile non viene ridotta ai sensi dell'articolo 41, secondo comma, della medesima direttiva ove si accerti che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che stava collaborando a transazioni configuranti un abuso del sistema dell'IVA».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 32 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio si interroga sull'applicazione al secondo operatore di una catena di cessioni della misura di semplificazione prevista per le operazioni triangolari dagli articoli 42, 141 e 197 della direttiva IVA nel caso particolare in cui tale catena di cessioni non comprenda tre, bensì quattro operatori identificati in tre Stati membri differenti.
- 33 Secondo la giurisprudenza, un'operazione triangolare è un'operazione mediante la quale un bene è ceduto da un fornitore, identificato ai fini dell'IVA in un primo Stato membro, ad un acquirente intermedio, identificato ai fini dell'IVA in un secondo Stato membro, il quale, a sua volta, cede tale bene ad un acquirente finale, identificato ai fini dell'IVA in un terzo Stato membro, con la particolarità che il bene in questione viene direttamente trasportato dal primo Stato membro al terzo Stato membro (sentenza dell'8 dicembre 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, punto 41).
- 34 Tale operazione triangolare può beneficiare di una disciplina che deroga alla norma, enunciata all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, secondo la quale gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro sono assoggettati ad IVA (v. sentenza dell'8 dicembre 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, punto 42 e giurisprudenza citata).
- 35 Tale disciplina derogatoria consiste, da un lato, nell'esentare l'acquisto intracomunitario effettuato dall'acquirente intermedio, identificato ai fini dell'IVA nel secondo Stato membro, e, dall'altro, nel traslare la tassazione di tale acquisto sull'acquirente finale, stabilito e identificato ai fini dell'IVA nel

terzo Stato membro, laddove l'acquirente intermedio è dispensato dall'obbligo di identificazione ai fini dell'IVA in quest'ultimo Stato membro. Detta disciplina risulta dalla combinazione tra la norma prevista dall'articolo 40 della direttiva IVA e la deroga che deriva dall'articolo 42 di tale direttiva (sentenza dell'8 dicembre 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, punto 43).

- 36 Infatti, l'articolo 40 della direttiva IVA stabilisce la regola secondo cui il luogo di tassazione di un acquisto intracomunitario è quello in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente. Al fine di garantire la corretta applicazione di tale regola, l'articolo 41 di detta direttiva prevede che, qualora l'acquirente non provi che l'acquisto è stato assoggettato all'IVA conformemente all'articolo 40 di detta direttiva, il luogo dell'acquisto intracomunitario si considera situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione ai fini dell'IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto (sentenza dell'8 dicembre 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, punto 44).
- 37 L'articolo 42 della direttiva IVA deroga all'applicazione della regola menzionata al punto 36 *supra* nell'ambito delle operazioni triangolari definite dall'articolo 141 della medesima direttiva qualora, da un lato, l'acquirente dimostri di aver effettuato l'acquisto intracomunitario di cui trattasi ai fini di una successiva cessione, effettuata nel territorio dello Stato membro determinato conformemente all'articolo 40 di detta direttiva e per la quale il destinatario è stato designato come debitore dell'imposta conformemente all'articolo 197 della medesima direttiva, e, dall'altro, l'acquirente abbia adempiuto gli obblighi relativi alla presentazione dell'elenco riepilogativo previsti all'articolo 265 della direttiva citata (sentenza dell'8 dicembre 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, punto 45).
- 38 Nel procedimento principale, contrariamente ad un'operazione triangolare «classica» (ossia implicante tre operatori), la catena di cessioni coinvolge quattro soggetti passivi identificati ai fini dell'IVA in tre Stati membri differenti. Si tratta della situazione in cui A, un soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA in Germania, vende dei beni a B, un soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA in Slovenia, il quale vende questi stessi beni a C, un soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA in Danimarca, che vende a sua volta detti beni a D, un soggetto passivo anch'esso registrato ai fini dell'IVA in Danimarca.
- 39 Il giudice del rinvio ritiene che, nelle circostanze del procedimento principale, la terza e ultima operazione, tra gli operatori C e D, che ha luogo nello stesso Stato membro dell'operazione precedente, debba essere considerata, almeno in linea di principio, come una cessione aggiuntiva priva di incidenza sulle operazioni precedenti, le quali potrebbero essere qualificate, nel loro insieme, come operazione triangolare preliminare e beneficiare della misura di semplificazione amministrativa prevista dagli articoli 42, 141 e 197 della direttiva IVA, purché siano soddisfatte le condizioni previste da tale direttiva.
- 40 Secondo il giudice del rinvio, la difficoltà risiede nel fatto che dai termini «a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva» di cui all'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA non risulta chiaramente se il terzo operatore nella catena di cessioni debba effettivamente prendere in consegna i beni di cui trattasi, che vengono così messi a sua disposizione, o se la condizione prevista da detta disposizione sia soddisfatta anche nel caso di una cessione diretta al cliente di tale operatore.
- 41 Di conseguenza, il procedimento principale verte essenzialmente sul fatto che la «cessione successiva», ai sensi dell'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA, non è stata effettuata a destinazione del terzo operatore (ossia l'operatore C), ma direttamente a destinazione del suo cliente (cioè l'operatore D).
- 42 Pertanto, con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che il fatto che i beni non siano fisicamente trasportati a destinazione della persona per la quale la cessione successiva è effettuata nell'ambito di un'operazione triangolare, bensì siano trasportati a destinazione del suo cliente, al quale essa li rivende e che è identificato ai fini dell'IVA nello stesso Stato membro del rivenditore, non osta a che la condizione prevista da detta disposizione possa considerarsi soddisfatta.

- 43 Date tali circostanze, la prima questione pregiudiziale verte essenzialmente sull'interpretazione della nozione di «destinatario della cessione successiva», ai sensi dell'articolo 141, lettere c) e d), della direttiva IVA.
- 44 A tal riguardo, occorre rammentare che l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA definisce la cessione di beni come «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».
- 45 Secondo la consolidata giurisprudenza della Corte, la nozione di «cessione di beni» non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse la proprietaria (v. sentenza del 2 luglio 2015, *NLB Leasing*, C-209/14, EU:C:2015:440, punto 29 e giurisprudenza citata).
- 46 Orbene, il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, non esige che la parte alla quale tale bene materiale viene trasferito detenga fisicamente quest'ultimo, né che detto bene materiale sia fisicamente trasportato verso tale parte e/o da essa fisicamente ricevuto (ordinanza del 15 luglio 2015, *Itales*, C-123/14, non pubblicata, EU:C:2015:511, punto 36; v. anche, per analogia, sentenza del 16 dicembre 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, punto 42).
- 47 La Corte ha già avuto occasione di precisare, a questo proposito, che il fatto che un bene non fosse stato ricevuto direttamente dalle mani del soggetto emittente la fattura di acquisto non era necessariamente la conseguenza di una dissimulazione fraudolenta commessa dal reale fornitore, ma poteva avere altre motivazioni, quali, in particolare, l'esistenza di due vendite successive riguardanti i medesimi beni, i quali, su ordine, erano trasportati direttamente dal primo venditore al secondo acquirente, cosicché si verificavano due cessioni successive ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, ma un solo trasporto effettivo. Inoltre, non è necessario che il primo acquirente sia divenuto proprietario dei beni in parola al momento di tale trasporto, posto che l'esistenza di una cessione ai sensi di detta disposizione non presuppone il trasferimento della proprietà giuridica del bene (v. ordinanza del 15 luglio 2015, *Itales*, C-123/14, non pubblicata, EU:T:2015:511, punto 37 e giurisprudenza citata).
- 48 Pertanto, si deve concludere che l'articolo 141, lettere c) e d), della direttiva IVA non esige che il destinatario di una «cessione successiva», ai sensi di tali disposizioni, detenga fisicamente il bene materiale ceduto, né che detto bene materiale sia fisicamente trasportato verso tale persona e/o fisicamente ricevuto da quest'ultima. Pertanto, una siffatta cessione può essere effettuata nell'ambito di un trasporto unico a destinazione della persona alla quale detto destinatario rivende il bene materiale.
- 49 Inoltre, gli obiettivi perseguiti dalla disciplina derogatoria di cui agli articoli 42 e 141 della direttiva IVA corroborano tale interpretazione. A tal riguardo, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza, sebbene lo scopo dell'articolo 141 di tale direttiva sia di evitare all'acquirente intermedio (ossia l'operatore B) di dover soddisfare obblighi di identificazione e di dichiarazione nello Stato membro di destinazione dei beni, gli articoli 41 e 42 di detta direttiva mirano a garantire l'assoggettamento all'IVA dell'acquisto intracomunitario di cui trattasi a livello dell'acquirente finale (ossia l'operatore C), destinatario della cessione successiva, evitando al contempo la doppia imposizione di tale operazione (v., in tal senso, sentenze del 19 aprile 2018, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, punti 41 e 50, e dell'8 dicembre 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, EU:C:2022:966, punto 53). Orbene, la realizzazione di tali obiettivi non dipende dalla circostanza che i beni siano fisicamente trasportati a destinazione della persona per la quale è effettuata la cessione successiva.
- 50 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che il fatto che i beni ceduti nell'ambito di un'operazione triangolare non siano fisicamente trasportati a destinazione della persona per la quale è effettuata la cessione successiva, bensì a destinazione del suo cliente, al quale essa li rivende e che è identificato ai fini dell'IVA nello stesso Stato membro del rivenditore, non osta a che la condizione prevista da detta disposizione possa considerarsi soddisfatta.

Sulla seconda questione

- 51 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la circostanza che un operatore che beneficia della misura di semplificazione prevista per le operazioni triangolari sia a conoscenza del fatto che la cessione successiva non è stata realizzata a destinazione della persona per la quale tale cessione è stata effettuata, ma a destinazione del suo cliente, incida sul rispetto della condizione prevista dall'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA.
- 52 Alla luce delle considerazioni esposte ai punti da 46 a 50 *supra*, occorre rispondere alla seconda questione in senso negativo. Un approccio contrario si porrebbe d'altronde in contrasto con la giurisprudenza secondo la quale le operazioni devono essere tassate prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive (v. sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 30 e giurisprudenza citata; v. anche, in tal senso, sentenza dell'11 luglio 2018, E LATIS, C-154/17, EU:C:2018:560, punto 36 e giurisprudenza citata).
- 53 Pertanto, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la circostanza che l'operatore che beneficia della misura di semplificazione prevista per le operazioni triangolari sia a conoscenza del fatto che i beni di cui trattasi non sono fisicamente trasportati a destinazione della persona per la quale è effettuata la cessione successiva, bensì a destinazione del suo cliente, al quale essa li rivende e che è identificato ai fini dell'IVA nello stesso Stato membro del rivenditore, non incide sul rispetto della condizione prevista da detta disposizione.

Sulla terza questione

- 54 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 41 e 42 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che, in circostanze quali quelle di cui al procedimento principale, il luogo dell'acquisto intracomunitario di beni si considera situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato tale acquisto e detto acquirente non può beneficiare della riduzione della base imponibile prevista dall'articolo 41, secondo comma, di tale direttiva, qualora si constati che esso sapeva o avrebbe dovuto sapere che partecipava ad operazioni configuranti un abuso del sistema dell'IVA.
- 55 A tal riguardo, occorre ricordare, anzitutto, che la Corte ha ripetutamente dichiarato che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione europea (v. sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a., C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 43 e giurisprudenza citata).
- 56 Inoltre, secondo una giurisprudenza consolidata, la lotta contro le frodi, nonché quella contro l'evasione fiscale e gli eventuali abusi sono obiettivi riconosciuti e incoraggiati dalla direttiva IVA (v. sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 47 e giurisprudenza citata).
- 57 La Corte ha dichiarato al riguardo che spettava, in linea di principio, alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio di diritti previsti dalla direttiva IVA, invocati in modo fraudolento o abusivo, indipendentemente dal fatto che si trattasse dei diritti concernenti la detrazione, l'esenzione o il rimborso dell'IVA relativa a una cessione intracomunitaria (sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a., C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 49).
- 58 Ciò si verifica non solo quando una frode fiscale è commessa dal soggetto passivo in prima persona, ma anche quando un soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'operazione di cui trattasi, partecipava a un'operazione che si iscriveva in una frode nel campo dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore interveniente a monte o a valle nella catena di cessioni (v. sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a., C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 50 e giurisprudenza citata).
- 59 Poiché fatti abusivi o fraudolenti non possono fondare un diritto previsto dall'ordinamento giuridico dell'Unione, il diniego di un vantaggio ai sensi della direttiva IVA non equivale ad imporre un obbligo al singolo soggetto interessato in forza di tale direttiva, ma è solo la semplice conseguenza della constatazione secondo cui le condizioni oggettive richieste ai fini dell'ottenimento del vantaggio

perseguito, previste da detta direttiva per quanto riguarda tale diritto, non sono, in realtà, soddisfatte (v. sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a., C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 57 e giurisprudenza citata).

- 60 A tal riguardo occorre sottolineare, così come ha fatto la Repubblica di Slovenia, che, secondo la giurisprudenza, il rifiuto di applicare un vantaggio a titolo della direttiva IVA non è contrario né al principio di proporzionalità, né al principio di neutralità, né al principio di certezza del diritto, né al principio di tutela del legittimo affidamento. Tali principi, infatti, non possono essere validamente invocati da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 7 dicembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punti 53 e 54).
- 61 Alla luce delle considerazioni che precedono, nonché degli obiettivi perseguiti dal regime derogatorio previsto agli articoli 42 e 141 della direttiva IVA, menzionati al punto 49 *supra*, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che gli articoli 41 e 42 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che spetta alle autorità e ai giudici dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA con il quale un acquirente soggetto passivo dell'IVA ha effettuato un acquisto intracomunitario di beni negare a tale acquirente il beneficio del regime previsto agli articoli 42 e 141 di detta direttiva e della riduzione della base imponibile prevista all'articolo 41, secondo comma, della medesima direttiva, ove sia dimostrato che detto acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'operazione invocata per giustificare l'applicazione di tale regime, partecipava a una frode riguardante l'IVA commessa nell'ambito di una catena di cessioni.

Sulle spese

- 62 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 al Tribunale non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Sezione pregiudiziale)

dichiara:

- 1) L'articolo 141, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010,**

deve essere interpretato nel senso che:

il fatto che i beni ceduti nell'ambito di un'operazione triangolare non siano fisicamente trasportati a destinazione della persona per la quale è effettuata la cessione successiva, bensì a destinazione del suo cliente, al quale essa li rivende e che è identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) nello stesso Stato membro del rivenditore, non osta a che la condizione prevista da detta disposizione possa considerarsi soddisfatta.

- 2) L'articolo 141, lettera c), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45,**

deve essere interpretato nel senso che:

la circostanza che l'operatore che beneficia della misura di semplificazione prevista per le operazioni triangolari sia a conoscenza del fatto che i beni di cui trattasi non sono fisicamente trasportati a destinazione della persona per la quale è effettuata la cessione successiva, bensì a destinazione del suo cliente, al quale essa li rivende e che è identificato ai fini dell'IVA nello stesso Stato membro del rivenditore, non incide sul rispetto della condizione prevista da detta disposizione.

3) Gli articoli 41 e 42 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45,

devono essere interpretati nel senso che:

spetta alle autorità e ai giudici dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA con il quale un acquirente soggetto passivo dell'IVA ha effettuato un acquisto intracomunitario di beni negare a tale acquirente il beneficio del regime previsto agli articoli 42 e 141 di detta direttiva e della riduzione della base imponibile prevista all'articolo 41, secondo comma, della medesima direttiva, ove sia dimostrato che detto acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'operazione invocata per giustificare l'applicazione di tale regime, partecipava a una frode riguardante l'IVA commessa nell'ambito di una catena di cessioni.

Papasavvas

Laitenberger

Hesse

Stancu

Dimitrakopoulos

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 3 dicembre 2025.

Firme

*  Lingua processuale: lo sloveno.