

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

21 febbraio 2018

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Cessioni successive relative agli stessi beni – Luogo della seconda cessione – Informazione del primo fornitore – Numero di partita IVA – Diritto a detrazione – Legittimo affidamento del soggetto passivo quanto alla sussistenza delle condizioni del diritto a detrazione»

Nella causa C-628/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria), con decisione del 30 novembre 2016, pervenuta in cancelleria il 5 dicembre 2016, nel procedimento

**Kreuzmayr GmbH**

contro

**Finanzamt Linz,**

LA CORTE (Nona Sezione),

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

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Kreuzmayr GmbH, da J. Hochleitner, Rechtsanwalt;

- per il governo austriaco, da G. Eberhard, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e M. Wasmeier, 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 32, primo comma, e dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Kreuzmayr GmbH e il Finanzamt Linz (amministrazione finanziaria di Linz, Austria) in merito al diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) a monte per operazioni realizzate nel 2008.

### **Contesto normativo**

#### *Diritto dell'Unione*

- 3 Ai sensi dell'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA:  
  
«Si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente».
- 4 L'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva così dispone:  
  
«Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nell'[Unione europea], dal venditore,

dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».

5 A norma dell'articolo 167 della direttiva di cui trattasi:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

6 L'articolo 168, lettera a), della medesima direttiva così recita:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo».

#### *Diritto austriaco*

7 L'articolo 3, paragrafo 7, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (legge del 1994 relativa all'imposta sul fatturato), nella versione in vigore alla data dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: l'«UStG 1994») così dispone:

«Una cessione viene effettuata nel luogo in cui si trova il bene al momento in cui viene trasferito il potere di disporre».

8 Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 8, primo periodo, dell'UStG 1994:

«Se l'oggetto della cessione viene trasportato o spedito dal fornitore o dall'acquirente, la cessione si considera effettuata nel luogo in cui inizia il trasporto o la spedizione a destinazione dell'acquirente o di un terzo incaricato da quest'ultimo».

9 L'articolo 12, paragrafo 1, punto 1, dell'UStG 1994 prevede quanto segue:

«Un imprenditore può detrarre, a titolo di IVA a monte, l'IVA esposta da altri imprenditori su una fattura distinta per le cessioni e altre prestazioni effettuate in Austria per la sua impresa.

(...)

Ove la cessione o un'altra prestazione vengano effettuate a favore di un imprenditore che era o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che l'operazione in questione era collegata a frodi IVA o altri illeciti finanziari in ambito IVA, viene meno il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte. Ciò vale in particolare anche nel caso in cui un siffatto illecito finanziario riguardi un'operazione a valle o a monte».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

- 10 La BP Marketing GmbH, stabilita e registrata in Germania, ha venduto prodotti petroliferi alla BIDI Ltd, registrata in Austria ai fini dell'IVA. Dopo il pagamento dell'acconto, la BP Marketing ha fornito alla BIDI i codici per il ritiro e i documenti che autorizzano al ritiro dei prodotti petroliferi di cui trattasi. La BIDI si è impegnata nei confronti della BP Marketing a farsi carico del trasporto di tali prodotti dalla Germania verso l'Austria.
- 11 Senza informare la BP Marketing, la BIDI ha rivenduto detti prodotti alla Kreuzmayr, fornendole i codici e i documenti per il ritiro ottenuti presso la BP Marketing e concordando che la Kreuzmayr avrebbe organizzato o effettuato il trasporto dei prodotti petroliferi dalla Germania verso l'Austria. La Kreuzmayr ha effettivamente fatto ritirare i beni di cui trattasi dai suoi collaboratori o da vettori a ciò incaricati. Tali operazioni sono avvenute tra i mesi di aprile e di ottobre 2007.
- 12 La BP Marketing ha ritenuto che le sue cessioni a favore della BIDI fossero cessioni intracomunitarie esenti. L'IVA austriaca fatturata dalla BIDI alla Kreuzmayr, è stata da quest'ultima assolta. La Kreuzmayr ha poi utilizzato le merci di cui trattasi per sue operazioni soggette ad imposta e ha proceduto alla relativa detrazione dell'IVA a monte per il 2008.

- 13 In occasione di un processo civile intervenuto tra la BP Marketing e la BIDI, la prima ha appreso che la seconda aveva incaricato la Kreuzmayr del trasporto delle merci di cui trattasi. La BP Marketing ha comunicato tale informazione alle autorità tributarie tedesche, le quali le hanno in seguito richiesto l'IVA inerente alla cessione dei beni di cui trattasi.
- 14 In Austria, l'amministrazione finanziaria di Linz, in un primo momento, ha ammesso la detrazione dell'IVA a monte a favore della Kreuzmayr. Tuttavia, durante un controllo fiscale, è emerso che la BIDI non aveva né dichiarato né versato l'IVA fatturata, senza che la Kreuzmayr ne fosse stata informata. La BIDI si è giustificata facendo valere che le cessioni alla Kreuzmayr erano state fatturate in Germania, che esse erano pertanto esentate e che, di conseguenza, esse non erano soggette ad imposta in Austria.
- 15 In seguito al summenzionato controllo, la BIDI ha trasmesso talune fatture rettificate, senza IVA, alla Kreuzmayr. Ciò nonostante, la BIDI non ha rimborsato alla Kreuzmayr gli importi indebitamente riscossi, a suo avviso, per semplice errore. Poiché la BIDI era divenuta insolvente, la Kreuzmayr non ha mai recuperato gli importi IVA da essa versati.
- 16 Basandosi sulle fatture rettificate che indicavano che le cessioni di cui trattasi erano operazioni intracomunitarie esenti, l'amministrazione finanziaria di Linz ha ritenuto che la Kreuzmayr non avesse alcun diritto a detrazione dell'IVA a monte. Essa ha dunque annullato la detrazione dell'IVA a monte della Kreuzmayr, facendo valere che il luogo delle cessioni intervenute tra la BIDI e la Kreuzmayr non si situava in Austria. La Kreuzmayr ha quindi proposto un ricorso contro detta decisione.
- 17 Con decisione del 5 febbraio 2013, l'Unabhängige Finanzsenat (commissione tributaria indipendente, Austria) ha accolto il ricorso della Kreuzmayr contro l'annullamento della detrazione dell'IVA a monte.
- 18 L'amministrazione finanziaria di Linz ha interposto appello avverso tale decisione dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria) il quale, con sentenza del 29 giugno 2016, ha annullato detta decisione. Tale giudice ha ritenuto che la mera circostanza che, in buona fede, la BP Marketing abbia qualificato erroneamente le sue cessioni nei

confronti della BIDI come «cessioni intracomunitarie» non potesse avere come conseguenza che la Kreuzmayr avesse un diritto a detrazione dell'IVA a monte relativamente alle fatture riguardanti le cessioni di cui trattasi.

- 19 Il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) ha anche ritenuto che le considerazioni dell'Unabhängige Finanzsenat (commissione tributaria indipendente), secondo cui la Kreuzmayr poteva beneficiare di un diritto a detrazione dell'IVA a monte, fossero erranee. Tale giudice ha dichiarato, infatti, che la tutela del legittimo affidamento non può derivare dall'esenzione fiscale delle prime cessioni che, oggettivamente, non sono intracomunitarie.
- 20 Essendo stata annullata la decisione del 5 febbraio 2013 dell'Unabhängige Finanzsenat (commissione tributaria indipendente), il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria), che ha sostituito tale organo giurisdizionale, si trova ora investito della controversia dopo la sentenza del Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa).
- 21 Alla luce di quanto sopra, il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- « 1) Se in casi come quelli di cui al procedimento principale,
- nei quali un soggetto d'imposta X1, disponendo di beni depositati nello Stato membro A, li abbia venduti ad un soggetto d'imposta X2 e quest'ultimo abbia manifestato a X1 l'intenzione di trasportare i beni nello Stato membro B e X2, si sia presentato a X1 con il proprio numero di partita IVA rilasciato dallo Stato membro B;
  - e X2 abbia rivenduto tali beni ad un soggetto d'imposta X3 e X2 abbia concordato con X3 che quest'ultimo organizzi o effettui il trasporto dei beni dallo Stato membro A allo Stato membro B e X3 abbia organizzato o effettuato il trasporto dei beni dallo Stato membro A nello Stato membro B, potendo disporre dei beni come proprietario già nello Stato membro A;

- e X2 non abbia però comunicato a X1 di aver già rivenduto i beni prima che questi lasciassero lo Stato membro A;
- e X1 non fosse in grado neanche di sapere che non sarebbe stato X2 a organizzare o effettuare il trasporto dei beni dallo Stato membro A allo Stato membro B,

il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che il luogo della cessione da X1 a X2 sia determinato, ai sensi dell'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA, in modo tale che la cessione da X1 a X2 costituisca la cessione intracomunitaria (cosiddetta "con trasporto").

2) In caso di risposta negativa alla prima questione, se il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che X3 possa invece detrarre a titolo IVA a monte l'IVA dello Stato membro B addebitatagli in fattura da X2, sempreché X3 impieghi i beni acquistati ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta nello Stato membro B e non gli sia imputabile un ricorso abusivo alla detrazione dell'imposta assolta a monte.

3) In caso di risposta affermativa alla prima questione e ove X1 venga successivamente a sapere che X3 ha organizzato il trasporto e che questi era già in grado di disporre dei beni come proprietario nello Stato membro A, se il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che la cessione da X1 a X2 perde retroattivamente la sua qualità di cessione intracomunitaria (che quindi essa debba essere qualificata retroattivamente come cessione cosiddetta "senza trasporto")».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

#### *Sulla prima questione*

#### Sulla ricevibilità

- 22 Il governo austriaco contesta la ricevibilità della prima questione adducendo che essa è di natura ipotetica in quanto riguarda la cessione, intervenuta tra la BP Marketing e la BIDI, che non è oggetto del procedimento principale.

- 23 Occorre rilevare che, secondo una giurisprudenza costante, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. Il rifiuto, da parte della Corte, di pronunciarsi su una domanda proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto del procedimento principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenza del 14 giugno 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata).
- 24 Nella specie, è vero che la prima questione, stando alla sua formulazione, riguarda le cessioni intervenute tra la BP Marketing e la BIDI.
- 25 Tuttavia, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che la prima questione del giudice del rinvio si basa sull'assunto secondo cui, nel caso di due cessioni successive che danno luogo ad un unico trasporto intracomunitario, l'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA potrebbe applicarsi unicamente a quella delle due cessioni che ha dato luogo al trasporto intracomunitario. Dall'applicabilità di tale disposizione alla prima cessione sarebbe dunque possibile desumere che essa non è applicabile alla seconda cessione. Al contrario, ove detta disposizione non fosse applicabile alla prima cessione, essa lo sarebbe alla seconda.
- 26 Pertanto, tale questione non è priva di qualsiasi nesso con la controversia nel procedimento principale e deve dunque essere considerata ricevibile.

Nel merito

- 27 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio desidera sapere, in sostanza, se, in circostanze come quelle del procedimento principale, l'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA, debba essere

interpretato nel senso che si applica alla prima o alla seconda di due cessioni successive di un medesimo bene che ha dato luogo ad un unico trasporto intracomunitario.

- 28 L'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA prevede che si consideri come luogo della cessione, nel caso in cui il bene sia spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.
- 29 Dai termini di tale disposizione emerge quindi che essa è applicabile solo alle cessioni di beni cui viene imputato un trasporto o una spedizione.
- 30 Orbene, anzitutto, emerge da una giurisprudenza costante che, quando due cessioni successive riguardanti gli stessi beni, effettuate a titolo oneroso tra soggetti passivi che agiscono in quanto tali, danno luogo a un unico trasporto intracomunitario di tali beni, tale trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni (v., in tal senso, sentenze del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punto 21 e la giurisprudenza ivi citata, nonché del 26 luglio 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punto 34).
- 31 Ne consegue che, in una situazione del genere, l'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA è applicabile solo alla cessione cui viene imputato il trasporto intracomunitario.
- 32 La giurisprudenza della Corte precisa poi che per determinare a quale delle due cessioni debba essere imputato il trasporto intracomunitario, occorre procedere ad una valutazione globale di tutte le circostanze particolari del caso di specie. Nell'ambito di tale valutazione, è segnatamente necessario determinare in quale momento sia avvenuto, in favore dell'acquirente finale, il secondo trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario (v., in tal senso, sentenza del 26 luglio 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punti 35 e 36 nonché la giurisprudenza ivi citata).
- 33 Nell'ipotesi in cui il secondo trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario abbia avuto luogo prima che fosse effettuato il

trasporto intracomunitario, quest'ultimo non può essere imputato alla prima cessione in favore del primo acquirente (sentenza del 26 luglio 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punto 36 e la giurisprudenza ivi citata).

- 34 Infine, occorre aggiungere che, per determinare se una cessione possa essere qualificata come «cessione intracomunitaria», le intenzioni dell'acquirente al momento dell'acquisto del bene di cui trattasi devono essere prese in considerazione, sempreché siano comprovate da elementi oggettivi (v., in tal senso, sentenza del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punto 34 e la giurisprudenza ivi citata).
- 35 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio emerge che la Kreuzmayr disponeva dei beni come un proprietario prima che venisse effettuato il trasporto intracomunitario. Ne consegue che, in circostanze come quelle in esame nel procedimento principale, il trasporto intracomunitario dev'essere imputato alla cessione intervenuta tra l'operatore intermedio e l'acquirente finale, e che l'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA è applicabile solamente alla seconda cessione.
- 36 Inoltre, alla luce della decisione di rinvio, emerge che la BIDI e la Kreuzmayr erano a conoscenza del fatto che il diritto di disporre del bene come proprietario era stato trasferito alla Kreuzmayr in Germania prima del trasporto intracomunitario. In siffatte circostanze, il luogo della seconda cessione di una catena di operazioni, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, non può essere determinato senza tener conto degli elementi oggettivi rilevanti noti all'operatore intermedio e all'acquirente finale e non può dipendere unicamente dalla qualificazione conferita dal primo fornitore alla prima cessione in base alle sole informazioni che gli erano state erroneamente fornite dall'operatore intermedio.
- 37 Tale conclusione non può essere inficiata dal fatto che, al pari di quanto avviene nel procedimento principale, il primo fornitore non era stato informato che i beni sarebbero stati rivenduti dall'operatore intermedio all'acquirente finale prima di qualsiasi trasporto intracomunitario e che l'operatore intermedio si era presentato al primo fornitore con un numero

di partita IVA rilasciato dallo Stato membro di destinazione del trasporto intracomunitario.

- 38 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che, in circostanze come quelle del procedimento principale, l'articolo 32, primo comma, della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che esso si applica alla seconda di due cessioni successive di un medesimo bene, che hanno dato luogo ad un unico trasporto intracomunitario.

*Sulla seconda questione*

- 39 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se, nell'ipotesi in cui la seconda cessione di una catena di due cessioni successive comportanti un unico trasporto intracomunitario costituisca una cessione intracomunitaria, il principio di tutela del legittimo affidamento debba essere interpretato nel senso che l'acquirente finale, che si sia avvalso, a torto, di un diritto a detrazione dell'IVA a monte, può comunque detrarre, a titolo di IVA a monte, l'IVA versata sulla base delle fatture trasmesse dall'operatore intermedio che qualificano erroneamente la sua cessione come «cessione interna».
- 40 Va rammentato che le cessioni intracomunitarie di beni sono esentate alle condizioni fissate dall'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 25 e la giurisprudenza ivi citata).
- 41 Occorre anche sottolineare che il diritto a detrazione previsto agli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 37 e la giurisprudenza ivi citata).
- 42 Pertanto, il sistema comune dell'IVA garantisce la perfetta neutralità quanto all'onere fiscale di tutte le attività economiche, indipendentemente dalle finalità o dai risultati di dette attività, purché

queste siano di per sé soggette all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 43 e la giurisprudenza ivi citata).

- 43 L'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA è infatti limitato alle sole imposte dovute e non può essere esteso all'IVA indebitamente versata a monte (v., per analogia, sentenza del 14 giugno 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punti 35 e 36). Ne consegue che tale esercizio non si estende all'IVA dovuta esclusivamente in quanto esposta sulla fattura (v., in tal senso, sentenze del 13 dicembre 1989, Genius, C-342/87, EU:C:1989:635, punto 19, nonché del 6 novembre 2003, Karageorgou e a., da C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, punto 51).
- 44 Pertanto, nell'ipotesi in cui la seconda cessione di una catena di due cessioni successive, comportanti un unico trasporto intracomunitario, costituisca una cessione intracomunitaria, l'acquirente finale non può detrarre dall'IVA di cui è debitore l'importo dell'IVA assolta indebitamente per beni che gli sono stati forniti nell'ambito di una cessione intracomunitaria esente, sulla sola base della fattura erronea trasmessa dal fornitore.
- 45 Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge tuttavia che il giudice del rinvio cerca altresì di determinare se un operatore, quale la Kreuzmayr, possa nondimeno fidarsi, in forza del principio di tutela del legittimo affidamento, dei soli elementi figuranti sulla fattura fornita dal suo fornitore, che indicano che la cessione è una cessione interna, per avvalersi di un diritto a detrazione dell'IVA.
- 46 A tal riguardo, va sottolineato che il diritto di avvalersi del principio di tutela del legittimo affidamento si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito (sentenza del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 44 nonché la giurisprudenza ivi citata).
- 47 Ne deriva che, in circostanze come quelle in esame nel procedimento principale, un operatore non può invocare il principio di tutela del legittimo affidamento nei confronti del suo fornitore per avvalersi di un diritto a detrazione dell'IVA a monte.

- 48 Un operatore nella situazione della Kreuzmayr nella controversia di cui al procedimento principale, invece, può chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata all'operatore che ha emesso una fattura erronea, conformemente al diritto nazionale (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 49 e la giurisprudenza ivi citata).
- 49 Tenuto conto di tutti gli elementi che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che, qualora la seconda cessione di una catena di due successive cessioni, comportanti un unico trasporto intracomunitario, costituisca una cessione intracomunitaria, il principio di tutela del legittimo affidamento deve essere interpretato nel senso che l'acquirente finale, che si è avvalso a torto di un diritto a detrazione dell'IVA a monte, non può detrarre a titolo di IVA a monte, l'IVA versata al fornitore sulla sola base delle fatture trasmesse dall'operatore intermedio che ha conferito alla sua cessione un'erronea qualificazione.

*Sulla terza questione*

- 50 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio desidera sapere se, in caso di risposta negativa alla prima questione, le qualificazioni di operazioni, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, possano essere modificate retroattivamente quando il primo fornitore viene a conoscenza delle circostanze di fatto relative al trasporto e alla seconda cessione.
- 51 Tenuto conto della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alla terza questione.

**Sulle spese**

- 52 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Nona Sezione) dichiara:

- 1) **In circostanze come quelle del procedimento principale, l'articolo 32, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che esso si applica alla seconda di due cessioni successive di un medesimo bene che hanno dato luogo ad un unico trasporto intracomunitario.**
- 2) **Qualora la seconda cessione di una catena di due successive cessioni, comportanti un unico trasporto intracomunitario, costituisca una cessione intracomunitaria, il principio di tutela del legittimo affidamento dev'essere interpretato nel senso che l'acquirente finale, che si è avvalso a torto di un diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto a monte, non può detrarre a titolo di imposta sul valore aggiunto a monte, l'imposta sul valore aggiunto versata al fornitore sulla sola base delle fatture trasmesse dall'operatore intermedio che ha conferito alla sua cessione un'erronea qualificazione.**

---

\* — Lingua processuale: il tedesco.