Edizione provvisoria

SENTENZA DEL TRIBUNALE (Seconda Sezione, a cinque giudici)

9 settembre 2026 (*)

« Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune dell'IVA – Esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie – Esenzione delle cessioni di beni – Articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE – Esenzioni degli acquisti intracomunitari di beni – Articolo 141 della direttiva 2006/112 – Catena di cessioni con trasporto intracomunitario unico – Operazione triangolare – Imputazione del trasporto – Trasporto in regime di sospensione dall'accisa – Trasferimento all'acquirente del potere di disporre dei beni »

Nella causa T-614/25,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Augstākā tiesa (Senāts) (Corte Suprema, Lettonia), con decisione del 25 agosto 2025, pervenuta in cancelleria il 25 agosto 2025, nel procedimento

AS „Trading 4"

contro

Valsts ieņēmumu dienests,

IL TRIBUNALE (Seconda Sezione, a cinque giudici),

composto da N. Półtorak (relatrice), presidente, G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík e I. Dimitrakopoulos, giudici,

avvocata generale: M. Brkan

cancelliere: V. Di Bucci

vista la trasmissione da parte della Corte della domanda di pronuncia pregiudiziale al Tribunale il 25 agosto 2025, in applicazione dell'articolo 50 *ter*, terzo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea,

vista la materia di cui all'articolo 50 *ter*, primo comma, lettera a), dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea e 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 il governo lettone, da K. Pommere e S. Zellis, in qualità di agenti;

– per il governo ceco, da L. Březinová, L. Halajová, e J. Vláčil, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da M. Björkland, M. Herold e V. Hitrovs, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 138, paragrafo 1, dell'articolo 141 e dell'articolo 197, paragrafo 1, 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 (UE) 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016 (GU 2016, L 177, pag. 9) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la AS „Trading 4", una società di diritto lettone, e il Valsts ieņēmumu dienests (amministrazione tributaria, Lettonia) in merito all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) per le cessioni, effettuate nell'ambito di una catena di diverse cessioni successive che comportano un trasporto unico all'interno dell'Unione europea, ad imprese stabilite in Estonia e nel Regno Unito, di merci soggette ad accisa e trasportate, in regime di sospensione dei relativi diritti, a destinazione dei clienti delle suddette imprese, in altri Stati membri dell'Unione.

Contesto giuridico

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA è così formulato:

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

4 L'articolo 20, primo comma, della direttiva IVA prevede quanto segue:

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

5 L'articolo 40 della direttiva IVA così dispone:

«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».

6 L'articolo 41 della direttiva IVA prevede 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».

7 L'articolo 42 della direttiva IVA così recita:

«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».

8 Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«1. Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».

9 L'articolo 141 della direttiva IVA è così formulato:

«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 L'articolo 197, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede quanto segue:

«1. 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».

Diritto lettone

11 L'articolo 5, paragrafo 1, punti 1 e 3, della Pievienotās vērtības nodokļa likums (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 29 novembre 2012 (Latvijas Vēstnesis, 2012, n. 197), così dispone:

«Costituiscono operazioni imponibili le operazioni seguenti, effettuate nel territorio nazionale nell'ambito di un'attività economica:

1) le cessioni di beni (compresa la cessione di beni nel territorio dell'Unione europea e l'esportazione di beni) a titolo oneroso;

(…)

3) l'acquisto di beni nel territorio dell'Unione europea a titolo oneroso».

12 L'articolo 43, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto così recita:

«L'aliquota d'imposta dello 0% si applica alle cessioni di beni effettuate nel territorio dell'Unione europea se sono soddisfatte anche le due condizioni seguenti:

1) il destinatario dei beni indicato sui documenti di accompagnamento del trasporto dei beni e sulla fattura fiscale ha comunicato al fornitore, al momento dell'operazione, un numero valido di registrazione di soggetto passivo in un altro Stato membro;

2) i beni sono spediti o trasportati dal territorio nazionale alla loro destinazione in un altro Stato membro e ciò è dimostrato mediante i documenti di accompagnamento del trasporto dei beni che siano in possesso del fornitore».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

13 La Trading 4 è una società registrata come soggetto passivo dell'IVA in Lettonia. Tra il gennaio 2016 e il gennaio 2017, essa ha ceduto prodotti petroliferi in regime di sospensione dall'accisa a diverse imprese stabilite in Estonia e nel Regno Unito (in prosieguo, congiuntamente: i «soggetti passivi B»), le quali non erano registrate come soggetti passivi IVA in Lettonia, ma lo erano, rispettivamente, in Estonia e nel Regno Unito.

14 Nelle stesse date in cui i soggetti passivi B hanno acquistato le merci dalla Trading 4, essi hanno rivenduto tali merci alle loro controparti contrattuali (in prosieguo, congiuntamente: i «soggetti passivi C») in Stati membri dell'Unione diversi dall'Estonia e dal Regno Unito.

15 Le merci sono state trasportate direttamente dalla Trading 4 ai soggetti passivi C, creando così una catena di diverse cessioni successive che implicavano un trasporto unico all'interno dell'Unione.

16 In tale contesto, la Trading 4 ha applicato un'aliquota IVA dello 0% alle cessioni di merci effettuate ai soggetti passivi B.

17 L'amministrazione tributaria, a seguito di un controllo, ha ritenuto che la Trading 4 non avrebbe potuto applicare un'aliquota IVA dello 0% alle cessioni da essa effettuate nei confronti dei soggetti passivi B (in prosieguo: le «cessioni di cui trattasi»). Infatti, tale amministrazione ha rilevato che i soggetti passivi B avevano trasferito la proprietà delle merci ai soggetti passivi C prima che tali merci fossero trasportate dal deposito della Trading 4 verso i locali dei soggetti passivi C, circostanza di cui la Trading 4 sarebbe stata a conoscenza. Detta amministrazione ha concluso che le cessioni di cui trattasi dovevano essere considerate cessioni interne, in Lettonia, soggette all'aliquota IVA normale. L'amministrazione tributaria ha aggiunto, in primo luogo, che i soggetti passivi B sarebbero stati tenuti a registrarsi come soggetti passivi IVA in Lettonia e, in secondo luogo, che, con tali operazioni, la Trading 4 avrebbe partecipato a un sistema di frode dell'IVA.

18 Di conseguenza, il 7 giugno 2019, l'amministrazione tributaria ha adottato una decisione con la quale ha applicato un'aliquota IVA normale alle cessioni di cui trattasi e ha disposto diverse misure di rettifica nei confronti della Trading 4.

19 La Trading 4 ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi all'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia). A sostegno del suo ricorso, essa ha affermato di aver effettuato cessioni intracomunitarie e che tali cessioni erano soggette ad un'aliquota IVA dello 0%.

20 Con sentenza del 6 febbraio 2024, l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) ha respinto tale ricorso. Detto giudice ha ritenuto, in sostanza, che le cessioni di merci dalla Trading 4 ai soggetti passivi B avessero avuto luogo nel territorio nazionale lettone e che occorresse quindi applicare l'aliquota IVA normale a tali cessioni. La proprietà delle merci di cui trattasi sarebbe stata trasferita dalla Trading 4 ai soggetti passivi B nel momento in cui tali merci erano state consegnate al trasportatore delle merci. I soggetti passivi B avrebbero chiesto alla Trading 4 di indicare sulla lettera di vettura internazionale *Cargo Movement Requirement* (CMR) informazioni relative ad altre imprese, il che avrebbe consentito alla Trading 4 di comprendere che le merci di cui trattasi venivano immediatamente rivendute in un terzo Stato membro.

21 La Trading 4 ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza dell'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) dinanzi all'Augstākā tiesa (Senāts) (Corte suprema, Lettonia), giudice del rinvio.

22 Nell'ambito del suo ricorso per cassazione, la Trading 4 deduce, in primo luogo, che le merci di cui trattasi sono soggette ad accisa e consegnate in regime di sospensione dei relativi diritti nell'Unione. In tali circostanze, il trasferimento del potere di disporre delle merci come proprietario ai soggetti passivi B avrebbe avuto luogo solo a partire dal ricevimento di tali merci in un deposito accise situato in un altro Stato membro dell'Unione. Inoltre, la proprietà delle merci sarebbe stata trasferita ai soggetti passivi C solo dopo la consegna di tali merci alla loro destinazione e dopo la firma del documento amministrativo elettronico. Al fine di stabilire il momento in cui ha avuto luogo il trasferimento di proprietà, occorrerebbe considerare i soggetti passivi B come gli organizzatori del trasporto delle merci e non vi sarebbe alcun motivo di ritenere che il trasporto sia stato organizzato dai soggetti passivi C. In secondo luogo, la Trading 4 sostiene di non essere stata informata del fatto che le merci di cui trattasi sono state consegnate dai soggetti passivi B ai soggetti passivi C immediatamente prima del loro trasporto. In terzo luogo, la Trading 4 contesta all'amministrazione tributaria di violare il principio di neutralità dell'IVA imponendole il pagamento dell'IVA in Lettonia, sebbene i soggetti passivi C abbiano già versato tale imposta nello Stato membro di destinazione per le stesse merci.

23 In tale contesto, l'Augstākā tiesa (Senāts) (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva [IVA], in combinato disposto con gli articoli 141 e 197, paragrafo 1, della stessa, debba essere interpretato nel senso che, qualora i prodotti sottoposti ad accisa siano ceduti in regime di sospensione dall'accisa nell'ambito di un'operazione triangolare e sia accertato che il debitore di [tale] imposta è il soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto stabilito nel terzo Stato membro, ciò costituisce di per sé un motivo per esentare dall'imposta - conformemente all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva [in parola] - la cessione effettuata dal soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto stabilito nel primo Stato membro al soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto stabilito nel secondo Stato membro, a condizione che nel caso di specie si dimostri che le merci sono state effettivamente esportate dal primo Stato membro e consegnate nel terzo Stato membro.

2) Se, nel caso di un'operazione triangolare, l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva [IVA], debba essere interpretato nel senso che, quando il soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto stabilito nel primo Stato membro venga informato che il soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto stabilito nel secondo Stato membro consegnerà immediatamente le merci ad un soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto stabilito in un terzo Stato membro, prima che escano dal primo Stato membro e vengano trasportate presso tale soggetto passivo del terzo Stato membro, la cessione da parte del soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto stabilito nel primo Stato membro al soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto stabilito nel secondo Stato membro non è esente dall'imposta sul valore aggiunto.

3) Se l'articolo 141 della direttiva [IVA], sia applicabile qualora, dopo un'operazione triangolare, un'impresa del terzo Stato membro rivenda le stesse merci nell'ambito della medesima operazione unica di trasporto all'interno del territorio dell'Unione europea».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

24 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 141 e con l'articolo 197, paragrafo 1, di tale direttiva, debba essere interpretato nel senso che, di per sé stesse, costituiscono un motivo che consente di esentare dall'IVA una cessione effettuata da un soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA in un primo Stato membro a un acquirente intermedio registrato ai fini dell'IVA in un secondo Stato membro, le circostanze secondo cui, in primo luogo, una cessione di merci soggette ad accisa venga effettuata in regime di sospensione dei relativi diritti, in secondo luogo, venga accertato che, nell'ambito di un'operazione triangolare, il soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA in un terzo Stato membro è debitore dell'IVA e, in terzo luogo, venga dimostrato che le merci sono effettivamente uscite dal primo Stato membro e sono state cedute nel terzo Stato membro.

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

26 Affinché tale esenzione sia applicabile, occorre che il diritto di disporre del bene come proprietario sia stato trasferito all'acquirente, che il fornitore dimostri che il bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, il bene abbia fisicamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione (v. sentenza del 26 luglio 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punto 30 e giurisprudenza citata).

27 Nel caso di una catena di due cessioni successive che hanno dato luogo ad un solo trasporto intracomunitario, tale trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà, pertanto, l'unica esente ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA (v. sentenza del 26 luglio 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punto 34 e giurisprudenza citata).

28 A tal riguardo, il giudice del rinvio rileva, al punto 10 della decisione di rinvio, che l'articolo 36 *bis* della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018 (GU 2018, L 311, pag. 3), prevede le modalità che consentono di determinare a quale delle cessioni successive debba essere imputato il trasporto. Orbene, il procedimento principale verte su cessioni effettuate dalla Trading 4 tra il 2016 e il 2017. Pertanto, tale disposizione non è applicabile al procedimento principale.

29 Dalla giurisprudenza risulta 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 (v. sentenza del 26 luglio 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punto 35 e giurisprudenza citata).

30 In base a 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. Infatti, nell'ipotesi in cui il secondo trasferimento del suddetto potere, vale a dire la seconda cessione, abbia avuto luogo prima che fosse effettuato il trasporto intracomunitario, quest'ultimo non può più essere imputato alla prima cessione in favore del primo acquirente (v. sentenza del 26 luglio 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punto 36 e giurisprudenza citata).

31 Per quanto riguarda la condizione relativa al trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario, dalla giurisprudenza della Corte emerge che essa non si limita al trasferimento operato nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, 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 il proprietario. Il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario non richiede che la parte alla quale il bene di cui si tratta viene trasferito lo detenga fisicamente né che detto bene sia fisicamente trasportato nei suoi locali e/o fisicamente ricevuto dalla stessa (v. sentenza del 19 dicembre 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punto 75 e giurisprudenza citata).

32 Inoltre, si deve considerare che l'esistenza di un trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario significa che la parte alla quale tale potere è trasferito ha la possibilità di adottare decisioni atte ad incidere sulla situazione giuridica del bene di cui trattasi, tra le quali, in particolare, la decisione di venderlo (sentenza del 23 aprile 2020, Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, punto 40).

33 Pertanto, in tale contesto, il giudice del rinvio dovrà, in particolare, prendere in considerazione la circostanza che l'operatore interessato ha avviato il trasporto al fine di realizzare la propria attività economica, che assume, direttamente o indirettamente, i costi e le modalità logistiche connessi allo spostamento delle merci, che mobilita i propri mezzi materiali per l'esecuzione dell'operazione, che esercita un controllo effettivo o funzionale sulla circolazione delle merci o ancora che il trasporto si inserisce in un'attività di rivendita o di gestione commerciale realizzata per proprio conto (v., in tal senso, sentenza del 23 aprile 2020, C-401/18, EU:C:2020:295, punti 48 e 49).

34 Per contro, la circostanza che il trasporto dei combustibili in discussione nel procedimento principale sia stato realizzato in regime di sospensione dall'accisa non può costituire un elemento decisivo per determinare a quale cessione della catena in parola debba essere imputato tale trasporto (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punto 73).

35 Infatti, da un lato, la circostanza che le merci di cui trattasi siano trasportate in regime di sospensione dall'accisa non incide affatto sulle condizioni che disciplinano il trasferimento del potere di disporre di tali beni come proprietario (sentenza del 19 dicembre 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punto 76).

36 D'altro lato, il fatto generatore dell'IVA, attraverso il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta, è la cessione o l'importazione della merce, non la riscossione di diritti d'accisa su quest'ultima (sentenza del 19 dicembre 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punto 77).

37 Inoltre, occorre rilevare che il momento in cui viene firmato il documento amministrativo elettronico – il quale è redatto, conformemente all'articolo 21 della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (GU 2009, L 9, pag. 12), al momento della circolazione di prodotti sottoposti ad accisa in sospensione dall'accisa – non incide sulla valutazione del momento in cui avviene il trasferimento del potere di disporre delle merci di cui trattasi come proprietario. Infatti, sebbene l'avviso di ricevimento di un siffatto documento sia idoneo a dimostrare che tali merci hanno effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di spedizione e che sono state trasportate o spedite a destinazione di un altro Stato membro ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 20 giugno 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punto 76), esso non incide sulle condizioni che disciplinano il trasferimento del potere di disporre di dette merci come proprietario.

38 Peraltro, nell'ambito dell'operazione triangolare di cui trattasi nel procedimento principale, né il fatto che i soggetti passivi C registrati ai fini dell'IVA in un terzo Stato membro, siano debitori dell'IVA, né la circostanza che sia stato dimostrato che i beni hanno fisicamente lasciato il territorio del primo Stato membro per essere trasportati nel territorio di un terzo Stato membro possono incidere sulla questione se il diritto di disporre di tali beni come proprietario sia stato trasferito all'acquirente.

39 Sul punto, occorre ricordare che 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, bene, quello suddetto che 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).

40 La conclusione esposta al punto 38 della presente sentenza non può essere inficiata dall'articolo 141 della direttiva IVA, relativo al regime di semplificazione applicabile alle operazioni triangolari. Infatti, tale disciplina derogatoria prevista all'articolo 141 della direttiva IVA 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 trasferire la tassazione di tale acquisto sull'acquirente finale stabilito e identificato ai fini dell'IVA nel terzo Stato membro, identificazione ai fini dell'IVA dal cui obbligo è dispensato l'acquirente intermedio in quest'ultimo Stato membro (v., in tal senso, sentenza dell'8 dicembre 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, punto 43).

41 Pertanto, l'applicazione del meccanismo di semplificazione previsto all'articolo 141 della direttiva IVA presuppone che un operatore intermedio, come i soggetti passivi B, realizzi un acquisto intracomunitario, il quale può essere così qualificato solo nei limiti in cui la prima operazione intervenuta tra un fornitore, come la Trading 4, e detto operatore intermedio, sia qualificata come una cessione intracomunitaria esente ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva.

42 Di conseguenza, il fatto che, nel procedimento principale, i soggetti passivi B e C abbiano fatto ricorso a tale regime di semplificazione è irrilevante al fine di determinare a quale delle due cessioni debba essere imputato il trasporto intracomunitario.

43 Inoltre, le condizioni previste all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, ricordate al precedente punto 25, non subordinano l'esenzione di una cessione intracomunitaria al fatto che l'acquirente intermedio sia debitore dell'IVA e che il corrispondente acquisto intracomunitario sia effettivamente assoggettato a tale imposta.

44 Pertanto, spetterà al giudice del rinvio, che è il solo competente a valutare i fatti, determinare, conformemente al precedente punto 33, in quale momento il potere di disporre del bene come proprietario sia stato trasferito all'acquirente, e in particolare se il secondo trasferimento di tale potere, vale a dire la seconda cessione a favore dei soggetti passivi C, abbia avuto luogo prima dell'esecuzione del trasporto intracomunitario, indipendentemente dal fatto che la cessione di beni soggetti ad accisa sia effettuata in regime di sospensione dei relativi diritti e dal fatto che i soggetti passivi C, registrati ai fini dell'IVA in un terzo Stato membro, siano debitori dell'IVA, e sia dimostrato che tali beni sono effettivamente usciti dal primo Stato membro e sono stati ceduti nel terzo Stato membro.

45 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 141 e con l'articolo 197, paragrafo 1, di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che, di per sé, non costituiscono un motivo che consenta di esentare dall'IVA una cessione effettuata da un soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA in un primo Stato membro a un acquirente intermedio registrato ai fini dell'IVA in un secondo Stato membro le circostanze secondo cui, in primo luogo, una cessione di merci soggette ad accisa è effettuata in regime di sospensione dei relativi diritti, in secondo luogo, è dimostrato che, nell'ambito di un'operazione triangolare, il soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA in un terzo Stato membro è debitore dell'IVA e, in terzo luogo, è dimostrato che le merci sono effettivamente uscite dal primo Stato membro e sono state cedute nel terzo Stato membro.

Sulla seconda questione

46 Tenuto conto della risposta fornita alla prima questione, non è necessario esaminare la seconda questione, poiché questa è stata sollevata dal giudice del rinvio soltanto nell'ipotesi in cui la prima questione richiedesse una risposta positiva.

Sulla terza questione

47 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il regime di semplificazione previsto all'articolo 141 della direttiva IVA trovi applicazione qualora, a seguito di un'operazione triangolare, il soggetto passivo stabilito in un terzo Stato membro proceda ad una rivendita dei beni nell'Unione.

48 La Commissione esprime dubbi in ordine alla ricevibilità della terza questione pregiudiziale.

49 È opportuno ricordare che le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione poste dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta al giudice dell'Unione verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. Il diniego di pronuncia, da parte del giudice dell'Unione su un rinvio pregiudiziale proposto 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 la realtà effettiva o con l'oggetto del procedimento principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora il giudice dell'Unione non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che gli sono sottoposte (v. sentenza del 4 giugno 2026, Darashev, C-312/24, EU:C:2026:449, punto 53 e giurisprudenza citata).

50 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che il procedimento principale non verte sull'applicazione del regime di semplificazione previsto all'articolo 141 della direttiva IVA, che riguarda i soggetti passivi B, stabiliti in un secondo Stato membro, bensì sull'applicazione dell'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, letto alla luce dell'articolo 141 della medesima direttiva, alle operazioni effettuate dalla Trading 4 stabilita nel primo Stato membro. Orbene, come rilevato al precedente punto 42, l'applicazione di detta misura di semplificazione è irrilevante dal punto di vista dell'applicazione dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA. Pertanto, la terza questione non presenta alcun rapporto con l'oggetto del procedimento principale.

51 Di conseguenza, la terza questione è irricevibile.

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 al Tribunale non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Seconda Sezione, a cinque giudici)

dichiara:

L'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016, letto in combinato disposto con l'articolo 141 e con l'articolo 197, paragrafo 1, di tale direttiva,

deve essere interpretato nel senso che:

di per sé, non costituiscono un motivo che consenta di esentare dall'IVA una cessione effettuata da un soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA in un primo Stato membro a un acquirente intermedio registrato ai fini dell'IVA in un secondo Stato membro le circostanze secondo cui, in primo luogo, una cessione di merci soggette ad accisa è effettuata in regime di sospensione dei relativi diritti, in secondo luogo, è dimostrato che, nell'ambito di un'operazione triangolare, il soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA in un terzo Stato

membro è debitore dell'IVA e, in terzo luogo, è dimostrato che le merci sono effettivamente uscite dal primo Stato membro e sono state cedute nel terzo Stato membro.

Półtorak	Hesse	Steinfatt
Petrlík		Dimitrakopoulos

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 9 settembre 2026.

Firme

---

* Lingua processuale: il lettone.