

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

27 settembre 2012 (*)

«Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Cessione di beni – Assoggettamento ad imposta delle operazioni a catena – Diniego dell'esenzione per mancata indicazione del numero d'identificazione IVA dell'acquirente»

Nella causa C-587/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione del 10 novembre 2010, pervenuta in cancelleria il 15 dicembre 2010, nel procedimento

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

contro

Finanzamt Plauen,

con l'intervento di:

Bundesministerium der Finanzen,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. J.-C. Bonichot (relatore), presidente di sezione, dalla sig.ra A. Prechal, dai sigg. K. Schiemann, L. Bay Larsen e dalla sig.ra C. Toader, giudici,

avvocato generale: sig. P. Cruz Villalón

cancelliere: sig.ra A. Impellizzeri, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 7 marzo 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), da T. Küffner, S. Maunz e T. Streit, Rechtsanwälte;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da P. Gentili, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, da W. Mölls e C. Soulay, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 21 giugno 2012,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata da ultimo dalla direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998 (GU L 281, pag. 31; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (in prosieguo: la «VSTR») ed il Finanzamt Plauen in merito al rifiuto di quest'ultimo di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») una cessione di beni realizzata da una controllata di tale società.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva, definisce la nozione di «soggetto passivo» nei seguenti termini:

«Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

4 L'articolo 22 della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, prevede per i debitori dell'imposta numerosi obblighi, in regime interno, concernenti in particolare la contabilità, la fatturazione, la dichiarazione nonché il resoconto che essi sono tenuti a presentare all'amministrazione tributaria.

5 L'articolo 22, paragrafo 1, lettera c), primo e terzo trattino, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, prevede quanto segue:

«Gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché sia possibile identificare tramite un numero individuale:

– ogni soggetto passivo, fatta eccezione per quelli di cui all'articolo 28 bis, paragrafo 4, che effettua all'interno del paese cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a [detrazione] (...)

(...)

– ogni soggetto passivo che effettua all'interno del paese acquisti intracomunitari di beni ai fini di proprie operazioni, quando queste rientrano fra le attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2 e sono effettuate all'estero».

6 L'articolo 22, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, precisa quanto segue:

«Ogni soggetto passivo deve emettere fattura, o altro documento equivalente, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che effettua per conto di un altro soggetto passivo, o di un ente che non è soggetto passivo. Parimenti, ogni soggetto passivo deve emettere fattura (...) per le cessioni di beni che effettua alle condizioni previste dall'articolo 28 quater, punto A (...)».

7 L'articolo 22, paragrafo 3, lettera b), secondo comma, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, prevede quanto segue:

«La fattura deve inoltre riportare:

(...)

– per le operazioni di cui all'articolo 28 quater, punto A, lettera a), il numero di identificazione del soggetto passivo all'interno del paese nonché il numero di identificazione dell'acquirente in un altro Stato membro;

(...)».

8 L'articolo 22, paragrafo 8, lettera a), della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, prevede quanto segue:

«Gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire, subordinatamente al rispetto del principio della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

9 L'articolo 28 bis, paragrafi 1, lettera a), primo e secondo comma, e 3, primo comma, della sesta direttiva dispone quanto segue:

«1. Sono parimenti soggetti all'IVA:

a) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente che non è soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale, che non beneficia della franchigia d'imposta prevista dall'articolo 24 e che non rientra nelle disposizioni previste all'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), seconda frase o all'articolo 28 ter, punto B, paragrafo 1.

In deroga al primo comma, non sono soggetti all'[IVA] gli acquisti intracomunitari di beni effettuati da un soggetto passivo o da un ente che non è soggetto passivo alle condizioni di cui al paragrafo 1 bis.

(...)

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

10 L'articolo 28 ter, punto A, della medesima direttiva precisa quanto segue:

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

2. Fatto salvo il paragrafo 1, il luogo di acquisto intracomunitario dei beni di cui all'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a) si considera tuttavia situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di registrazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto, a meno che l'acquirente compri che tale acquisto è stato sottoposto all'imposta conformemente al

paragrafo 1.

Se tuttavia l'acquisto è soggetto, in applicazione del paragrafo 1, all'imposta nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni dopo essere stato sottoposto 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.

(...».

11 L'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva così prevede:

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

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

Il diritto tedesco

12 L'articolo 6a della legge in materia di imposta sul fatturato (Umsatzsteuergesetz; in prosieguo: l'«UStG») definisce la cessione intracomunitaria nei termini seguenti:

«1. Si realizza una cessione intracomunitaria [articolo 4, punto 1, lettera b)] quando una cessione soddisfa le seguenti condizioni:

1) l'imprenditore o l'acquirente ha trasportato o spedito l'oggetto della cessione nel resto del territorio comunitario;

2) l'acquirente è

a) un imprenditore che ha acquistato l'oggetto della cessione per la sua impresa;

b) una persona giuridica che non è imprenditore o che non ha acquistato l'oggetto della cessione per la sua impresa; o

c) qualsiasi altro acquirente in caso di cessione di un veicolo nuovo;

e

3) l'acquisto dell'oggetto della cessione è soggetto, presso l'acquirente, in un altro Stato membro alle disposizioni relative all'imposta sul fatturato.

(...)

3. Spetta all'imprenditore dimostrare il soddisfacimento dei requisiti di cui ai paragrafi 1 e 2 (...».

13 L'articolo 17c, paragrafo 1, del regolamento di attuazione sull'imposta sul fatturato (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) impone al fornitore i seguenti obblighi:

«In caso di cessioni intracomunitarie (articolo 6a, paragrafi 1 e 2, dell'[UStG]), l'imprenditore che

rientri nell'ambito di applicazione del presente regolamento deve dimostrare attraverso documenti contabili che ricorrono i presupposti per l'esenzione da imposta, indicando altresì il numero d'identificazione IVA dell'acquirente. La contabilità deve far apparire in forma chiara ed agevolmente verificabile che egli ha soddisfatto tali presupposti».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 Nel novembre 1998, una società controllata dalla VSTR, stabilita in Germania, vendeva due macchine schiacciasassi all'Atlantic International Trading Co. (in prosieguo: l'«Atlantic»), stabilita negli Stati Uniti. L'Atlantic aveva una filiale in Portogallo ma non era registrata ai fini dell'IVA in alcuno Stato membro.

15 La controllata della VSTR richiedeva all'Atlantic di comunicarle il suo numero d'identificazione IVA. Quest'ultima precisava di aver rivenduto le macchine di cui trattasi ad un'impresa stabilita in Finlandia, della quale comunicava il numero d'identificazione IVA, che detta controllata verificava.

16 Tali macchinari venivano dunque ritirati presso la controllata della VSTR da un'impresa di trasporti incaricata dall'Atlantic affinché essi fossero trasportati via terra sino a Lubecca (Germania) e successivamente via mare verso la Finlandia.

17 Per la cessione dei macchinari schiacciasassi, la controllata della VSTR emetteva a nome dell'Atlantic una fattura senza applicare l'IVA, indicando il numero d'identificazione IVA dell'impresa finlandese alla quale tali beni erano stati rivenduti.

18 Il Finanzamt Plauen riteneva tuttavia che la cessione intercorsa tra la controllata della VSTR e l'Atlantic non potesse essere esentata dall'IVA, non avendo la prima fornito il numero d'identificazione IVA della seconda.

19 Adito in primo grado, il Sächsisches Finanzgericht respingeva il relativo ricorso di annullamento proposto dalla VSTR avverso tale decisione del Finanzamt Plauen.

20 La VSTR proponeva pertanto ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof, sostenendo che il motivo di diniego dell'esenzione dall'IVA invocato dal Finanzamt Plauen fosse contrario alla sesta direttiva. Quest'ultimo sostiene, al contrario che gli Stati membri possono, senza con ciò violare il diritto dell'Unione, subordinare l'esenzione di una cessione intracomunitaria alla condizione che l'acquirente possieda un numero d'identificazione IVA in uno Stato membro.

21 Il Bundesfinanzhof constata che l'operazione di cui trattasi nel procedimento principale aveva dato luogo a due cessioni successive, la prima dalla controllata della VSTR all'Atlantic, la seconda dall'Atlantic all'impresa finlandese.

22 Esso ritiene che la prima cessione potrebbe essere esentata dall'IVA quale cessione intracomunitaria, purché, in particolare, ai sensi dell'articolo 6a, paragrafo 1, prima frase, punto 3, dell'UStG, l'acquisto dei macchinari da parte dell'acquirente sia effettivamente soggetto ad imposta in Finlandia. Esso considera che siffatta condizione potrebbe presupporre che l'acquirente disponga effettivamente di un numero d'identificazione IVA nello Stato membro di destinazione in modo che l'amministrazione di quest'ultimo Stato membro sia in grado di assoggettare l'operazione all'IVA.

23 Il Bundesfinanzhof ritiene che l'esenzione dall'IVA potrebbe essere negata ai sensi dell'articolo 17c, paragrafo 1, prima frase, del regolamento di attuazione sull'imposta sul fatturato,

il quale impone al fornitore di comunicare la prova contabile del numero d'identificazione IVA dell'acquirente.

24 Esso precisa che, sebbene l'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva, per esentare dall'IVA una cessione intracomunitaria, non imponga espressamente che l'acquirente operi con un numero individuale d'identificazione IVA, una condizione siffatta potrebbe tuttavia risultare dal requisito, contenuto in tale disposizione, che detto acquirente sia un «soggetto passivo (...) che agisce in quanto tale in [un altro] Stato membro». Esso si chiede inoltre se, alla luce degli articoli 22, paragrafo 8, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, e 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, di tale direttiva, detto requisito non autorizzi gli Stati membri ad esigere dal fornitore un mezzo di prova siffatto, più in particolare allorché, come accade nel procedimento principale, l'acquirente, stabilito in uno Stato terzo, non sia registrato in alcuno Stato membro e, di conseguenza, il fornitore non abbia dimostrato che l'acquirente abbia dichiarato l'acquisto intracomunitario all'amministrazione tributaria.

25 Il giudice del rinvio si chiede altresì se l'obbligo di fornire il numero d'identificazione IVA non possa giustificarsi con la corrispondenza, stabilita dalla sesta direttiva e sancita dalla giurisprudenza della Corte, tra l'esenzione della cessione intracomunitaria e l'imposizione dell'acquisto intracomunitario.

26 Il Bundesfinanzhof ha pertanto deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la sesta direttiva (...) consenta di subordinare la qualificazione come cessione intracomunitaria esente da imposta al requisito che il soggetto passivo apporti la prova contabile del numero d'identificazione IVA dell'acquirente.

2) Se per la soluzione della questione sub 1) rilevino le seguenti circostanze:

- che l'acquirente sia un'impresa con sede in un paese terzo, la quale, pur avendo spedito, nell'ambito di un'operazione a catena, i beni oggetto della cessione da uno Stato membro a un altro Stato membro, non è registrata in alcuno Stato membro ai fini dell'imposta sul fatturato, e
- che il soggetto passivo abbia comprovato la presentazione da parte dell'acquirente di una dichiarazione fiscale relativa all'acquisto intracomunitario».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

27 L'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva, che esenta dall'IVA le cessioni intracomunitarie, si inserisce nel regime transitorio di tassazione degli scambi tra gli Stati membri, istituito dal titolo XVI bis di tale direttiva, la cui finalità è di trasferire il gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti (v., segnatamente, sentenza del 7 dicembre 2010, R, C-285/09, Racc. pag. I-12605, punto 37).

28 Il meccanismo instaurato dal citato regime transitorio consiste, da un lato, in un'esenzione, da parte dello Stato membro di partenza, della cessione che dà luogo alla spedizione o al trasporto intracomunitario, completata dal diritto a detrazione o dal rimborso dell'IVA pagata a monte in tale Stato membro, e, dall'altro, in una tassazione, da parte dello Stato membro di destinazione, dell'acquisto intracomunitario. Tale meccanismo assicura in tal modo una chiara delimitazione dei poteri impositivi degli Stati membri interessati (v., in tal senso, segnatamente,

sentenza R, cit., punto 38) e permette di evitare la doppia imposizione nonché, pertanto, di garantire la neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA (v., segnatamente, sentenze del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, Racc. pag. I-7797, punto 25, nonché Collée, C-146/05, Racc. pag. I-7861, punto 23).

29 Per quanto riguarda i requisiti che devono essere soddisfatti affinché un'operazione possa essere qualificata come cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva, dalla giurisprudenza risulta che rientrano in tale nozione e sono pertanto esentate dall'IVA le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro, ma all'interno dell'Unione, effettuate per un altro soggetto passivo o per un ente che non è soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto dei beni (v., segnatamente, sentenza R, cit., punto 40).

30 Eccezion fatta per tali requisiti relativi allo status di soggetto passivo, al trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario e allo spostamento fisico dei beni da uno Stato membro ad un altro, nessun altro requisito può essere imposto per qualificare un'operazione come cessione o acquisto intracomunitari di beni (v. sentenza Teleos e a., cit., punto 70), fermo restando che la nozione di cessione intracomunitaria, analogamente a quella di acquisto intracomunitario, ha un carattere obiettivo e si applica indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (v., segnatamente, sentenza Teleos e a., cit., punto 38).

31 Benché le questioni sollevate dal giudice del rinvio riguardino lo status di soggetto passivo dell'acquirente, la Corte ritiene tuttavia opportuno fornire al giudice del rinvio anche alcune indicazioni sul requisito relativo al trasporto. Dato che il procedimento principale, infatti, riguarda un'operazione nella quale i beni venduti sono stati oggetto di due cessioni successive, ma di un unico trasporto intracomunitario, la qualificazione quale cessione intracomunitaria della prima cessione, tra la controllata della VSTR e l'Atlantic, che può per tale ragione essere esentata dall'IVA in applicazione dell'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva, dipende dalla questione se, come suggerito dalla decisione di rinvio, tale trasporto possa essere effettivamente imputato a detta prima cessione (v., in tal senso, sentenze del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Racc. pag. I-3227, punto 45, e del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, Racc. pag. I-13335, punto 21).

32 La risposta a tale questione dipende da una valutazione globale di tutte le circostanze particolari della fattispecie (v. sentenza Euro Tyre Holding, cit., punto 27) e, segnatamente, dalla determinazione del momento in cui il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasferito al destinatario finale (v. sentenza Euro Tyre Holding, cit., punti 31-35). Infatti, 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 potrebbe più essere imputato alla prima cessione in favore del primo acquirente (v., in tal senso, sentenza Euro Tyre Holding, cit., punto 33).

33 Nel procedimento principale, quindi, la cessione dalla controllata della VSTR all'Atlantic non potrebbe essere qualificata come cessione intracomunitaria esentata dall'IVA in forza dell'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva nel caso in cui il secondo trasferimento di proprietà dei beni di cui trattasi, dall'Atlantic all'impresa finlandese, abbia avuto luogo prima che fosse effettuato il trasporto intracomunitario di tali beni verso la Finlandia.

34 Per quanto riguarda gli elementi di valutazione che debbono essere presi in considerazione, la Corte ha già statuito che, qualora il primo acquirente abbia ottenuto il diritto di disporre del bene come proprietario nel territorio dello Stato membro della prima cessione, manifesti il suo intento di trasportare tale bene in un altro Stato membro e si presenti con il suo numero d'identificazione IVA

attribuito da quest'ultimo Stato, il trasporto intracomunitario dovrebbe essere imputato alla prima cessione, a condizione che il diritto di disporre del bene come proprietario sia stato trasferito al secondo acquirente nello Stato membro di destinazione del trasporto intracomunitario (v. sentenza Euro Tyre Holding, cit., punti 44 e 45).

35 Tuttavia la Corte ha altresì precisato che ciò non avviene nel caso in cui, dopo il trasferimento all'acquirente del diritto di disporre del bene come proprietario, il fornitore che ha effettuato la prima cessione sia stato informato da tale acquirente del fatto che il bene sarebbe stato rivenduto ad un altro soggetto passivo prima di aver lasciato lo Stato membro di cessione (sentenza Euro Tyre Holding, cit., punto 36).

36 Dalla decisione di rinvio risulta che i fatti del procedimento principale corrisponderebbero in parte a quest'ultima ipotesi, giacché l'Atlantic avrebbe precisato alla controllata della VSTR, prima del trasporto dei beni di cui trattasi verso la Finlandia, che questi ultimi erano già stati rivenduti ad un'impresa finlandese, della quale essa le aveva comunicato il numero d'identificazione IVA.

37 Tuttavia tali circostanze non sono in grado di dimostrare, di per sé, che il trasferimento all'impresa finlandese del diritto di disporre dei beni di cui trattasi come proprietario abbia avuto luogo prima del loro trasporto verso la Finlandia e spetta al giudice nazionale verificare se, alla luce di tutte le circostanze della fattispecie, ciò sia effettivamente avvenuto.

38 Ne consegue che, nei limiti in cui la cessione di cui trattasi nel procedimento principale possa costituire una cessione intracomunitaria, occorre rispondere alle due questioni sollevate.

Sulle due questioni sollevate

39 Con le sue due questioni, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso non osta a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro subordini l'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria alla comunicazione, da parte del fornitore, del numero d'identificazione IVA dell'acquirente. Il giudice del rinvio chiede alla Corte di precisare se il fatto che l'acquirente sia stabilito in uno Stato terzo, senza essere peraltro registrato in uno Stato membro, o se il fatto che il fornitore provi che l'acquirente abbia dichiarato l'acquisizione intracomunitaria siano in grado di modificare la risposta a tali questioni.

40 Il requisito posto dall'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva, secondo il quale l'acquirente dev'essere un «soggetto passivo, che agisce in quanto tale in un [altro] Stato membro» non implica, di per sé, che l'acquirente debba operare attraverso un numero d'identificazione IVA nell'ambito dell'acquisto di cui trattasi.

41 Le questioni sollevate dal giudice del rinvio devono pertanto essere interpretate nel senso che riguardano i mezzi di prova che possono essere richiesti al fornitore per dimostrare che il requisito relativo allo status di soggetto passivo dell'acquirente, nell'operazione di cui trattasi, è rispettato.

42 A tal proposito, la Corte ha già dichiarato che, in assenza di disposizioni in proposito nella sesta direttiva, la quale dispone soltanto, al suo articolo 28 quater, punto A, prima parte di frase, che spetta agli Stati membri stabilire a quali condizioni esentare le cessioni intracomunitarie di beni, la questione dei mezzi di prova che possono essere forniti dai soggetti passivi per beneficiare dell'esenzione dall'IVA rientra nella competenza degli Stati membri (v., segnatamente, sentenze citate Collée, punto 24, e R, punto 43).

43 La Corte ha altresì precisato che spetta al fornitore di beni provare che sono soddisfatte le

condizioni di applicazione dell'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva, comprese quelle imposte dagli Stati membri per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni e prevenire ogni possibile frode, evasione fiscale o abuso (v., segnatamente, sentenza R, cit., punto 46).

44 L'articolo 22, paragrafo 8, della sesta direttiva, inoltre, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, riconosce agli Stati membri la facoltà di adottare provvedimenti diretti ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi, purché, in particolare, non eccedano quanto è necessario per conseguire siffatti obiettivi (v., in tal senso, sentenze citate Collée, punto 26, e R, punto 45). Tali provvedimenti non possono pertanto essere utilizzati in modo tale da rimettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA (v. sentenze citate Teleos e a., punto 46, nonché Collée, punto 26).

45 Pertanto, subordinare essenzialmente il diritto all'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria al rispetto di obblighi di forma senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano soddisfatti, eccederebbe quanto è necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta (v. sentenza Collée, cit., punto 29).

46 Infatti, il principio di neutralità fiscale esige che l'esenzione dall'IVA sia accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi, e la situazione sarebbe diversa solo se la violazione di requisiti formali siffatti avesse l'effetto di impedire la dimostrazione certa che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti (v. sentenza Collée, cit., punto 31), sempreché, tuttavia, il fornitore dei beni non abbia partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale mettendo a repentaglio il corretto funzionamento del sistema comune dell'IVA. In quest'ultima ipotesi, infatti, la Corte ha dichiarato che il principio di neutralità fiscale non potrebbe essere validamente invocato da tale soggetto (v. sentenza R, cit., punto 54).

47 Sulla scorta di quanto precede risulta che gli Stati membri hanno la facoltà di esigere dai fornitori di beni di produrre la prova che l'acquirente è un soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto dei beni di cui trattasi, purché i principi generali del diritto e, in particolare, il requisito di proporzionalità, siano rispettati.

48 Quanto alla questione se tali requisiti siano rispettati qualora, come avviene nel procedimento principale, uno Stato membro imponga al fornitore di comunicare il numero d'identificazione IVA dell'acquirente, è incontestabile che tale numero d'identificazione sia intrinsecamente connesso allo status di soggetto passivo nell'ambito del regime istituito dalla sesta direttiva. L'articolo 22, paragrafo 1, lettera c), primo e terzo trattino, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, impone infatti agli Stati membri di adottare i provvedimenti necessari affinché un soggetto passivo sia identificato da un numero individuale.

49 Tuttavia, tale prova non può dipendere in tutti i casi ed esclusivamente dalla comunicazione di detto numero, giacché la definizione del soggetto passivo, delineata dall'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva, si riferisce unicamente a chiunque eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2 di tale articolo, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività, senza subordinare tale status al fatto che il soggetto possieda un numero d'identificazione IVA. Risulta, inoltre, dalla giurisprudenza che il soggetto passivo agisce in questa qualità quando effettua operazioni nell'ambito della sua attività imponibile (v., in tal senso, sentenza del 12 gennaio 2006, *Optigen e a.*, C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Racc. pag. I-483, punto 42).

50 Inoltre, non può escludersi che un fornitore non disponga, per una qualunque ragione, di detto numero, a fortiori dal momento che il rispetto di tale obbligo da parte del fornitore dipende dalle informazioni ricevute dall'acquirente.

51 Benché, quindi, il numero d'identificazione IVA fornisca la prova dello status fiscale del soggetto passivo ed agevoli il controllo delle operazioni intracomunitarie, si tratta tuttavia soltanto di un requisito formale che non può rimettere in discussione il diritto all'esenzione dall'IVA qualora ricorrano le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria (v. sentenza del 6 settembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, punto 60).

52 Di conseguenza, anche se è legittimo esigere che il fornitore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale (v. sentenza *Euro Tyre Holding*, cit., punto 38), gli Stati membri eccederebbero quanto strettamente necessario per l'esatta riscossione dell'imposta qualora negassero il beneficio dell'esenzione dall'IVA ad una cessione intracomunitaria unicamente in ragione del fatto che il numero d'identificazione IVA non è stato comunicato dal fornitore, anche qualora quest'ultimo non possa, in buona fede, e dopo aver adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere, comunicare detto numero, ma fornisca invece altre indicazioni in grado di dimostrare sufficientemente che l'acquirente è un soggetto passivo che agisce in quanto tale nell'operazione di cui trattasi.

53 A tale riguardo risulta dalla decisione di rinvio che, nel procedimento principale, il fornitore ha chiesto all'Atlantic il suo numero d'identificazione IVA e che quest'ultima, non disponendone, gli ha trasmesso il numero d'identificazione del secondo acquirente. Né l'uno né l'altro operatore sembrano pertanto aver agito in modo fraudolento. Peraltro, la cessione di cui trattasi nel procedimento principale riguarda beni che, per loro natura, sembrano destinati ad essere utilizzati nell'ambito di un'attività economica.

54 La circostanza che l'acquirente sia stabilito in uno Stato terzo, come accade nel procedimento principale, non può in linea di principio giustificare una risposta diversa. Infatti, né il regime transitorio della sesta direttiva relativa alla cessione intracomunitaria né la giurisprudenza della Corte in proposito distinguono a seconda del luogo in cui l'acquirente è stabilito.

55 Quanto alla circostanza secondo la quale il fornitore avrebbe presentato la dichiarazione tributaria dell'acquirente relativa al suo acquisto intracomunitario, si deve ricordare che, come statuito al punto 30 della presente sentenza, eccezion fatta per i requisiti relativi allo status dei soggetti passivi, al trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario e allo spostamento fisico dei beni da uno Stato membro ad un altro, nessun altro requisito può essere imposto per qualificare un'operazione come cessione o acquisto intracomunitari di beni. Per beneficiare dell'esenzione ai sensi dell'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva, pertanto, non si può esigere dal fornitore di produrre elementi di prova relativi all'assoggettamento ad imposta dell'acquisto intracomunitario dei beni di cui trattasi.

56 Una dichiarazione siffatta, peraltro, non può essere considerata, di per sé, una prova determinante dello status di soggetto passivo dell'acquirente e può al massimo costituirne un indizio (v., per analogia, sentenze Teleos e a., cit., punto 71, nonché del 27 settembre 2007, Twoh International, C-184/05, Racc. pag. I-7897, punto 37).

57 Di conseguenza la circostanza che il fornitore abbia o meno presentato tale dichiarazione non è neanche in grado di modificare la risposta alle questioni sollevate dal giudice del rinvio.

58 Sulla scorta di quanto precede, si deve pertanto rispondere alle due questioni dichiarando che l'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso non osta a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro subordini l'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria alla comunicazione, da parte del fornitore, del numero d'identificazione IVA dell'acquirente, purché, tuttavia, il diniego dell'esenzione non sia opposto unicamente a motivo del fatto che detto obbligo non è stato rispettato, qualora il fornitore non possa, in buona fede, e dopo aver adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere, comunicare tale numero d'identificazione e fornisca invece indicazioni idonee a dimostrare sufficientemente che l'acquirente è un soggetto passivo che agisce in quanto tale nell'ambito dell'operazione di cui trattasi.

Sulle spese

59 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 (Quarta Sezione) dichiara:

L'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 98/80/CE, del Consiglio, del 12 ottobre 1998, dev'essere interpretato nel senso che esso non osta a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro subordini l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di una cessione intracomunitaria alla comunicazione, da parte del fornitore, del numero d'identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dell'acquirente, purché, tuttavia, il diniego dell'esenzione non sia opposto unicamente a motivo del fatto che detto obbligo non è stato rispettato, qualora il fornitore non possa, in buona fede, e dopo aver adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere, comunicare tale numero d'identificazione e fornisca invece indicazioni idonee a dimostrare sufficientemente che l'acquirente è un soggetto passivo che agisce in quanto tale nell'ambito dell'operazione di cui trattasi.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.