

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate l'11 gennaio 2007 1(1)

Causa C-409/04

Teleos plc e a.

contro

The Commissioners of Customs and Excise

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, Administrative Court (Regno Unito)]

«Sesta direttiva IVA – Art. 28 bis, nn. 1, lett. a), e 3, e art. 28 quater, parte A, lett. a) – Acquisto intracomunitario – Cessione intracomunitaria – Esenzione – Beni spediti o trasportati in un altro Stato membro – Requisiti della prova – Irregolarità della spedizione o del trasporto senza colpa del fornitore»

I – Introduzione

1. Nella presente fattispecie si chiede di risolvere questioni relative all'interpretazione della sesta direttiva IVA (2) in relazione all'esenzione di cessioni intracomunitarie. Esse sono strettamente collegate alle questioni sollevate dalle cause C-146/05 (Collée) e C-184/05 (Twoh International), per le quali del pari presento oggi le conclusioni.
2. Le ricorrenti nella causa principale, la Teleos plc nonché altre tredici imprese (3) (Teleos e a.), società aventi sede nel Regno Unito, hanno venduto telefoni cellulari ad una società spagnola. L'acquirente avrebbe dovuto esportare la merce dal Regno Unito in altri Stati membri. Secondo quanto è emerso successivamente, in questa fase si sono verificate irregolarità in cui tuttavia la Teleos e a. non erano coinvolte. Ciononostante le autorità tributarie hanno negato loro l'esenzione delle proprie cessioni.
3. Il giudice a quo intende in primo luogo accertare quando l'acquisto o la cessione intracomunitaria si perfezioni e sorga un diritto all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto all'interno del paese. Occorre soprattutto chiarire se a tal fine sia indispensabile l'effettivo trasporto del bene oltre il confine. In secondo luogo si pone la questione se l'esenzione possa essere negata al fornitore quando la prova del trasporto oltre la frontiera fornita dall'acquirente si riveli successivamente errata senza che il fornitore sapesse o fosse tenuto a sapere dell'erroneità.
4. L'interpretazione della sesta direttiva da effettuarsi nel caso di specie deve conciliare due obiettivi. Da un lato si deve arginare l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto: infatti, proprio il trattamento in materia di IVA delle transazioni transfrontaliere in cui sono coinvolti beni di elevato

valore e facilmente trasportabili è particolarmente esposto a truffe. D'altro canto le imprese che effettuano affari transfrontalieri correttamente e scrupolosamente non devono essere gravate da rischi e oneri troppo elevati al fine di non rendere oltremodo difficoltose il commercio intracomunitario. Infine si pone anche la questione di chi debba assumersi il rischio di azioni fraudolente di un terzo soggetto: il socio in affari di quest'ultimo che agisca in buona fede o lo Stato.

II – Contesto normativo

A – Normativa comunitaria

5. La direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (4), ha inserito nella sesta direttiva un nuovo titolo XVI bis [Regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri (artt. 28 bis?28 quaterdecies)]. Tali disposizioni sono tuttora in vigore, in quanto finora non è stato ancora predisposto il regime definitivo di tassazione degli scambi commerciali tra Stati membri.

6. L'art. 28 bis della sesta direttiva così recita per estratto:

«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.

(...)

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.

(...)».

7. Il fatto generatore dell'imposta è definito nel seguente modo all'art. 28 quinquies, n. 1, della sesta direttiva:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'effettuazione dell'acquisto intracomunitario di beni. L'acquisto intracomunitario di beni è considerato effettuato nel momento in cui è considerata effettuata la cessione all'interno del paese di beni analoghi».

8. L'art. 28 ter, parte A, della sesta direttiva, disciplina il luogo di acquisto intracomunitario nel seguente modo:

«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.

(...)».

9. Ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, della sesta direttiva, le cessioni intracomunitarie fra due Stati membri sono esenti da IVA. La disposizione così recita per estratto:

«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 e dell'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera a), 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.

(...)».

B – *Normativa nazionale*

10. L'art. 30, n. 8, della legge del 1994 relativa all'imposta sul valore aggiunto (Value Added Tax Act 1994, in prosieguo: il «VATA 1994») stabilisce quanto segue:

«È possibile stabilire mediante regolamento l'esenzione dall'imposta per la cessione di beni o di determinati beni specificati nel regolamento stesso, nei casi in cui

- a) i Commissioners dispongano di sufficiente prova che i beni siano stati o saranno esportati al di fuori del territorio degli Stati membri ovvero che la cessione stessa preveda cumulativamente
- i) il trasferimento dei beni dal Regno Unito; e
 - ii) il loro acquisto in un altro Stato membro da parte di un soggetto tenuto al pagamento dell'IVA relativamente a tale acquisto, ai sensi delle disposizioni legislative di tale Stato membro corrispondenti alle disposizioni dell'art. 10; e
- b) sia conforme ad eventuali altri requisiti stabiliti dal regolamento o dai Commissioners».

11. Nell'esercizio della suddetta facoltà l'art. 134 dei regolamenti del 1995 relativi all'imposta sul valore aggiunto (Value Added Tax Regulations, in prosieguo: i «regolamenti IVA») disciplina in dettaglio l'esenzione delle cessioni intracomunitarie. Ulteriori dettagli sono reperibili nelle circolari amministrative (Notices) 725 e 703 dei Commissioners, che, a norma dell'art. 30, n. 8, della VATA 1994 e dell'Allegato 7, n. 4, hanno parzialmente forza di legge. Come dedotto dal giudice a quo, in base al complesso delle menzionate disposizioni il diritto all'esenzione della cessione intracomunitaria sorge con il diritto alla detrazione dell'imposta a monte (aliquota zero) solo quando i beni hanno effettivamente lasciato il Regno Unito.

III – I fatti e le questioni pregiudiziali

12. Nel 2002 la Teleos e a. hanno venduto telefoni cellulari alla Total Telecom SA/Ecosys Mobil SA (in prosieguo: la «TT»), avente sede in Spagna. Il luogo di destinazione dei beni designato nel contratto era per lo più la Francia, in qualche caso anche la Spagna. La cessione avveniva «franco fabbrica» (*ex works*) (5). In base alle previsioni contrattuali la Teleos e a. erano tenute solo a consegnare la merce presso il deposito dello spedizioniere della TT nel Regno Unito.

Successivamente lo spedizioniere l'avrebbe consegnata ad un vettore per il trasporto negli Stati di destinazione. Per ciascuna operazione la TT inviava alla Teleos e a. via corriere una lettera di vettura CMR vidimata e firmata in originale come prova del fatto che i telefoni cellulari erano giunti alla loro destinazione. Dagli accertamenti del giudice a quo risulta che la Teleos e a. non avevano alcun motivo di dubitare dei dati contenuti nelle lettere di vettura né della loro autenticità.

13. Su richiesta della Teleos e a. le cessioni sono state esentate dall'imposta ed è stata concessa la detrazione dell'imposta a monte (zero rating). A seguito di accertamenti effettuati alcune settimane dopo le ultime cessioni, i Commissioners hanno scoperto che le lettere di vettura CMR contenevano numerosi dati errati relativamente alla destinazione, al vettore ed ai veicoli che sarebbero stati utilizzati. Essi erano pertanto dell'avviso che i telefoni cellulari non avessero lasciato il Regno Unito. Il giudice a quo condivide questa valutazione. Successivamente i Commissioners hanno disposto il recupero dell'IVA nei confronti della Teleos e a. per molti milioni di sterline. Essi ammettevano però che la Teleos e a. non erano coinvolte in una frode né erano consapevoli della circostanza che i telefoni cellulari non avessero lasciato il Regno Unito.

14. Al giudice a quo risulta che la TT ha presentato in Spagna dichiarazioni fiscali relative all'acquisto intracomunitario dei telefoni cellulari, che ha portato in detrazione l'importo da corrispondere a monte quale imposta sul valore aggiunto e registrato la rivendita come cessione intracomunitaria esente da imposta.

15. Prima di entrare in relazioni commerciali con la TT, la Teleos e a. si erano sincerate dell'affidabilità di tale acquirente verificando il numero di registrazione IVA spagnolo dello stesso, l'iscrizione nel registro delle imprese e la solvibilità. Esse avevano assunto informazioni anche sullo spedizioniere ingaggiato dalla TT.

16. La High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, [Administrative Court (Tribunale amministrativo)], con ordinanza 7 maggio 2004 (pervenuta alla Corte il 24 settembre 2004) ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali ai sensi dell'art. 234 CE.

1) Se, nelle circostanze della fattispecie, il termine «spedito», di cui all'art. 28 bis, n. 3, della sesta direttiva (acquisti intracomunitari di beni) debba essere inteso nel senso che un acquisto intracomunitario si realizza quando

a) il potere di disporre come proprietario dei beni viene trasferito all'acquirente ed i beni vengono messi dal fornitore a disposizione dell'acquirente (soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro), presso un deposito protetto sito nello Stato membro del fornitore stesso, sulla base di un contratto con clausola «franco fabbrica» per effetto del quale l'acquirente assume ogni responsabilità per il trasporto dei beni in uno Stato membro diverso da quello della cessione, laddove dai documenti contrattuali e/o da altra documentazione probatoria risulti che i beni stessi sono destinati ad essere successivamente trasportati in un altro Stato membro ancorché non abbiano ancora lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro del fornitore; ovvero

b) il potere di disporre dei beni come proprietario viene trasferito all'acquirente e i beni iniziano, ma non completano necessariamente, il trasferimento verso un altro Stato membro (in particolare, nel caso in cui i beni non abbiano ancora lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro del fornitore); ovvero

c) il potere di disporre dei beni come proprietario viene trasferito all'acquirente e i beni, nel loro trasferimento verso un altro Stato membro, hanno fisicamente lasciato il territorio dello Stato membro del fornitore.

Requisiti dell'esenzione

2) Se l'art. 28 ter, parte A, lett. a), debba essere interpretato nel senso che sono esenti da IVA le cessioni di beni quando

- i beni vengono ceduti ad un acquirente registrato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro; e
- a termini del contratto di compravendita, l'acquirente, dopo aver acquisito il potere di disporre dei beni come proprietario nello Stato membro del fornitore, è responsabile del trasporto dei beni dallo Stato membro del fornitore in un secondo Stato membro; e

a) il potere di disporre dei beni come proprietario è trasferito all'acquirente e i beni sono ceduti dal fornitore sotto forma di messa a disposizione dell'acquirente presso un deposito protetto sito nello Stato membro del fornitore stesso, sulla base di un contratto di compravendita con clausola «franco fabbrica», a termini del quale l'acquirente assume la responsabilità per il trasferimento dei beni stessi in uno Stato membro diverso da quello della cessione, laddove dai documenti del contratto e/o da altra documentazione probatoria risulti che i beni stessi siano destinati ad essere successivamente trasportati in un altro Stato membro ancorché non abbiano ancora fisicamente lasciato il territorio dello Stato membro del fornitore; ovvero

b) il potere di disporre dei beni come proprietario viene trasferito all'acquirente e i beni hanno iniziato, ma non necessariamente completato, il trasferimento verso un altro Stato membro (in particolare, nel caso in cui i beni non abbiano fisicamente lasciato il territorio dello Stato membro del fornitore); ovvero

c) il potere di disporre dei beni come proprietario è stato trasferito all'acquirente e i beni, nel loro trasferimento verso un altro Stato membro, hanno fisicamente lasciato il territorio dello Stato membro del fornitore, o

d) il potere di disporre dei beni come proprietario è stato trasferito all'acquirente e i beni risultano essere effettivamente giunti nello Stato membro di destinazione.

Ripristino dell'obbligo di assolvere l'IVA

3) In una fattispecie, in cui un cedente in buona fede abbia fornito alle competenti autorità del proprio Stato membro, a seguito di notificazione di avviso di recupero dell'imposta, elementi probatori oggettivi dai quali risultava, in quel momento, il diritto al beneficio dell'esenzione dall'imposta ai sensi dell'art. 28 ter, parte A, lett. a) e le competenti autorità abbiano inizialmente accettato tali prove ai fini dell'esenzione, in quali circostanze (eventualmente) le competenti autorità dello Stato membro della cessione possano tuttavia successivamente esigere che il fornitore assolva l'IVA sui beni medesimi qualora siano venute a conoscenza di ulteriori elementi probatori che: a) sollevano dubbi in ordine alla validità dei precedenti elementi probatori, o b) dimostrano che gli elementi probatori precedentemente forniti contengono dati errati, senza che tuttavia il fornitore ne avesse conoscenza o vi fosse coinvolto.

4) Se sulla soluzione della questione sub 3) influisca il fatto che l'acquirente ha presentato dichiarazioni fiscali alle autorità tributarie dello Stato membro di destinazione, allorché codeste dichiarazioni abbiano incluso, quale acquisto intracomunitario, la compravendita oggetto dell'azione di recupero e l'acquirente abbia indicato un determinato importo quale IVA sull'acquisto

ed abbia inoltre portato in detrazione l'importo medesimo quale imposta a monte ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. d), della sesta direttiva.

17. Nel procedimento dinanzi alla Corte la Teleos e a., il governo del Regno Unito, i governi irlandese, francese, greco, italiano e portoghese, nonché la Commissione delle Comunità europee hanno presentato le proprie osservazioni.

IV – Valutazione giuridica

18. La fattispecie della causa principale è caratterizzata dalla palese incongruenza fra realtà e apparenza. Dalla documentazione ricevuta dalla Teleos e a. dalla propria controparte TT e presentata ai Commissioners, risulta che l'incaricato della TT ha preso in consegna i telefoni cellulari nel Regno Unito e li ha fatti trasportare in altri Stati membri. Con ciò sarebbero stati soddisfatti tutti i requisiti relativi all'acquisto intracomunitario e anche all'esenzione della cessione intracomunitaria, indipendentemente da quali varianti interpretative profilate nella prima e nella seconda questione pregiudiziale si preferiscano.

19. La terza e la quarta questione pregiudiziale affrontano la problematica delle conseguenze di una cessione ai fini del trattamento fiscale quando risulti a posteriori che i documenti e la realtà non coincidono. Solo risolvendo tali questioni, nel senso che fatti divenuti noti successivamente possono determinare una nuova valutazione della situazione, la prima e la seconda questione acquistano rilevanza.

20. Con le suddette questioni si deve cioè chiarire se possano essersi verificati un acquisto intracomunitario e una cessione intracomunitaria esente da imposta ancorché i telefoni non abbiano (ancora) lasciato il Regno Unito. Qualora però le autorità tributarie non possano contestare tale circostanza al fornitore perché quest'ultimo ha presupposto in buona fede che le lettere di vettura fossero esatte, sarebbe irrilevante stabilire se e quando, in tali circostanze, intervenga l'esenzione.

21. D'altro canto la terza e la quarta questione non avrebbero alcun senso se la Corte, risolvendo la prima e la seconda questione, dovesse pervenire alla conclusione che l'esenzione fiscale interviene quand'anche i beni non abbiano lasciato lo Stato di origine.

22. Non vi è pertanto alcuna chiara priorità logica di un gruppo di questioni rispetto all'altro. Pertanto le questioni devono essere risolte nell'ordine in cui sono state sottoposte dal giudice a quo.

A – Osservazione preliminare sulla disciplina della tassazione degli scambi fra gli Stati membri (6)

23. Prima di analizzare in dettaglio le questioni pregiudiziali vorrei ancora premettere alcune spiegazioni relative al contesto della normativa speciale in materia di cessioni transfrontaliere nel commercio intracomunitario.

24. Mediante l'imposta sul valore aggiunto viene tassato il consumo privato all'interno del paese; pertanto sono soggette ad IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi all'interno del paese (art. 2, n. 1, della sesta direttiva) e le importazioni di beni (art. 2, n. 2, della sesta direttiva). Per gli scambi transfrontalieri intracomunitari, attraverso il regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri (titolo XVI bis), introdotto con la direttiva 91/680, è stato previsto un nuovo fatto generatore dell'imposta: l'acquisto intracomunitario (art. 28 bis, n. 1, lett. a).

25. Le cessioni di beni, spediti o trasportati in uno Stato terzo, sono esenti dall'imposta ai sensi

dell'art. 15, n. 1, della sesta direttiva in quanto tali beni non vengono consumati all'interno del paese. Ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva, lo stesso avviene anche per le cessioni verso un altro Stato membro.

26. Prima dell'introduzione del regime transitorio in materia di scambi intracomunitari, le cessioni di beni transfrontaliere fra due Stati membri venivano tassate in modo analogo alle cessioni nell'ambito degli altri scambi internazionali. Una cessione di beni, in base alle regole in vigore, era sostanzialmente imponibile nel luogo della cessione, determinato ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, e cioè nel luogo della spedizione, ma veniva esentata dall'imposta all'atto dell'esportazione. In tal modo l'IVA diveniva esigibile al momento dell'importazione nello Stato di destinazione. Il passaggio della frontiera all'atto dell'esportazione/importazione, che costituiva di volta in volta il criterio di collegamento decisivo per la detassazione o la tassazione, doveva essere provato in modo certo mediante la documentazione doganale anche ai fini dell'IVA.

27. Nel corso della realizzazione del mercato interno sono stati soppressi i controlli alle frontiere interne, il che ha richiesto di conseguenza anche un riassetto del regime dell'IVA per il commercio intracomunitario (7). La riforma, tuttavia, non si spinse fino al punto di estendere il regime valido per le cessioni di beni interne ad uno Stato membro anche agli scambi tra due Stati membri. Ciò avrebbe infatti comportato che l'IVA venisse attribuita – diversamente da quanto previsto fino a quel momento – non già allo Stato nel quale la merce viene importata e consumata, bensì allo Stato dal quale la merce viene spedita.

28. Il regime transitorio, per contro, conserva immutata l'attuale ripartizione della sovranità in materia fiscale fra gli Stati membri. Per garantire che l'IVA continuasse ad essere attribuita allo Stato membro in cui avviene il consumo finale, la direttiva 91/680 ha introdotto l'acquisto intracomunitario come nuovo fatto generatore dell'imposta per gli scambi tra gli Stati membri (art. 28 bis, n. 1, lett. a).

29. Poiché l'acquisto intracomunitario viene tassato nel paese di destinazione della merce, la corrispondente cessione intracomunitaria nel paese di origine dev'essere esentata dall'imposta per evitare una doppia imposizione e, pertanto, la violazione del principio della neutralità dell'IVA [art. 28 quater, punto A, lett. a), della sesta direttiva] (8). Pertanto, mentre l'acquisto intracomunitario ha preso il posto della tassazione dell'importazione, l'esenzione della cessione intracomunitaria sostituisce l'esenzione all'atto dell'esportazione.

B – *Sulla prima e sulla seconda questione pregiudiziale*

1. Sulla complementarità fra acquisti intracomunitari ed esenzione delle cessioni intracomunitarie

30. Le ricorrenti rivendicano nella causa principale l'esenzione delle loro cessioni, in quanto cessioni intracomunitarie, a norma dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva. Tuttavia la High Court, con la sua prima questione, chiede di interpretare l'art. 28 bis, n. 3, della sesta direttiva, in cui è disciplinata la tassazione degli acquisti comunitari.

31. Questo approccio si basa sul corretto presupposto che vi sia una correlazione fra l'esenzione di cui all'art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva e l'acquisto intracomunitario dei beni ceduti, soggetto ad imposta ai sensi dell'art. 28 bis, n. 3, primo comma, della sesta direttiva. Tramite l'acquisto intracomunitario il potere fiscale si trasferisce dallo Stato di origine allo Stato di destinazione (9).

32. A causa della complementarità di acquisto ed esenzione, che si palesa anche nelle formulazioni contenenti riferimenti reciproci nelle relative disposizioni della sesta direttiva, la prima

e la seconda questione pregiudiziale devono essere risolte congiuntamente.

33. Ai sensi dell'art. 28 bis, n. 3, primo comma, della sesta direttiva, sussiste un acquisto comunitario in presenza delle seguenti due condizioni:

- l'acquirente consegue il potere di disporre di un bene mobile materiale come proprietario (10) e
- il bene in questione viene spedito o trasportato, dal venditore o 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.

34. L'esenzione delle cessioni intracomunitarie interviene, a norma dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva, alle seguenti condizioni:

- i beni devono essere spediti o trasportati, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di cui all'art. 3 [della sesta direttiva] [e cioè fuori dal territorio del paese], ma all'interno della Comunità,
- le cessioni devono essere 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 spedizione.

35. Per quanto attiene all'integrazione della fattispecie dell'acquisto intracomunitario, è pacifico per i soggetti che hanno presentato osservazioni che la TT ha acquisito il potere di disporre dei beni come proprietario, anche se essa non si è impossessata direttamente dei beni ma lo ha fatto uno spedizioniere da essa incaricato. In merito alla fattispecie dell'esenzione, il secondo presupposto – la cessione ad un soggetto passivo che agisca come tale al di fuori dello Stato di spedizione – non comporta alcun problema.

36. I soggetti che hanno presentato osservazioni dinanzi alla Corte dissentono solo sulla corretta interpretazione della nozione di spedizione in un altro Stato membro che figura in maniera analoga all'art. 28 bis, n. 3, primo comma e all'art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva.

2. Spedizione e trasporto ai sensi dell'art. 28 bis, n. 3, e dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva

37. La Teleos e a. sono dell'avviso che la spedizione, in una situazione come quella del caso di specie, si verifichi già allorché il fornitore consegna il bene all'incaricato dell'acquirente nello Stato di spedizione, laddove fra le parti contrattuali sia convenuto che l'acquirente esporti la merce in un altro Stato membro. Con la consegna, pertanto, si perfezionerebbe l'acquisto intracomunitario e sorgerebbe il diritto all'esenzione della cessione intracomunitaria.

38. Da un lato essi si basano sul tenore letterale delle disposizioni pertinenti. Il termine «spedizione» designa l'inizio di un movimento di trasporto e non già la sua conclusione mediante l'arrivo nello Stato di destinazione. D'altro canto essi sottolineano che il venditore, consegnando il bene all'acquirente, perde il possesso dello stesso e pertanto anche l'obbligo di imposta deve trasferirsi all'acquirente.

39. Gli Stati membri partecipanti e la Commissione ritengono invece che la spedizione in un altro Stato membro presupponga almeno che i beni abbiano effettivamente lasciato lo Stato di spedizione o siano giunti nello Stato di destinazione. Solo ricollegandosi a questo processo oggettivo sarebbe garantito un corretto funzionamento del regime in materia di IVA. La mera intenzione o l'obbligo contrattuale dell'acquirente di portare le merci in un altro Stato membro non sarebbero sufficienti.

40. In verità il termine «spedizione» (*dispatch*) non è del tutto chiaro in nessuna delle versioni linguistiche della sesta direttiva. Da un punto di vista puramente linguistico appare sostenibile che si tratti solo di un fenomeno puntuale, come addotto dalla Teleos e a.

41. Tuttavia è opinabile che ci si trovi di fronte ad un caso di spedizione, tanto più che, infatti, entrambe le disposizioni pertinenti citano il trasporto. La nozione di trasporto non descrive – diversamente forse dalla nozione di spedizione – solo un fenomeno puntuale, bensì un movimento continuo del bene. Pertanto non sarebbe sostenibile che *il trasporto in un altro Stato membro* è già concluso se il bene non ha ancora lasciato lo Stato di origine.

42. La differenza fra spedizione e trasporto deve essere a mio avviso spiegata nel seguente modo. Sussiste una spedizione quando il venditore o l'acquirente incaricano del trasporto un terzo soggetto autonomo, ad esempio le poste, il quale, durante il trasporto stesso, non è subordinato né alle direttive del venditore né a quelle dell'acquirente. Con la consegna al soggetto terzo, cioè con la spedizione, il venditore perde il controllo materiale sul bene senza che l'acquirente abbia già conseguito i poteri spettanti al proprietario. Il potere corrispondente si trasferisce all'acquirente solo quando il soggetto terzo gli consegna il bene nello Stato di destinazione. In codesto momento si perfeziona l'acquisto intracomunitario.

43. Sussiste invece un trasporto nell'accezione della direttiva quando il venditore o l'acquirente effettuano il trasporto delle merci personalmente o mediante incaricati soggetti alle proprie direttive. Qualora il venditore sia responsabile del trasporto, l'acquisto intracomunitario si perfeziona quando il venditore o i suoi incaricati recapitano il bene presso l'acquirente nel paese di destinazione. Qualora l'acquirente si impegni ad effettuare il trasporto, esso acquisisce invero personalmente o per mezzo dei suoi incaricati nello Stato di origine il potere di disporre del bene come proprietario: tuttavia, anche in questo caso, l'acquisto intracomunitario si perfeziona solo al momento della conclusione del trasporto in un altro Stato membro.

44. Nella causa principale l'acquisto intracomunitario si sarebbe dovuto perfezionare attraverso la consegna dei telefoni cellulari allo spedizioniere ed il trasporto nel paese di destinazione. Dal momento che lo spedizioniere non era un soggetto terzo autonomo, ma agiva per conto della TT, non sussiste un caso di spedizione bensì di trasporto. Le argomentazioni della Teleos e a., fondate sul significato del termine «spedizione», non centrano pertanto il problema.

45. L'interpretazione dei termini «spedizione» e «trasporto» che qui viene sostenuta porta – anche se per un'altra strada – allo stesso risultato della soluzione sostenuta dagli Stati membri e dalla Commissione: gli acquisti intracomunitari e l'esenzione delle cessioni intracomunitarie che ne costituiscono il corollario dipendono dalla circostanza che l'oggetto abbia effettivamente lasciato lo Stato di origine.

46. Questa conclusione è consona allo spirito e alla lettera della disciplina transitoria per gli scambi intracomunitari, come soprattutto la Commissione sottolinea correttamente. Il postulato, in questo caso, è che si pervenga ad un trasferimento del bene da uno Stato membro ad un altro e con ciò si sposti conseguentemente il consumo finale soggetto all'imposta. L'art. 28 ter, parte A, n. 1, della sesta direttiva, stabilisce di conseguenza che anche lo Stato membro di destinazione è un

luogo d'acquisto intracomunitario di beni soggetti all'imposta. Non è sufficientemente sicuro che si pervenga a tale trasferimento finché il bene non abbia varcato il confine.

47. Al riguardo si deve anche tenere conto del fatto che l'art. 28 quater, parte A, della sesta direttiva, prescrive agli Stati membri, nella sua frase introduttiva, di esentare le cessioni intracomunitarie «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».

48. Questo è lo scopo perseguito dal requisito di cui all'art. 30, n. 8, lett. a), primo trattino del VATA 1994 secondo cui l'esenzione di una cessione intracomunitaria è garantita solo se i beni hanno effettivamente lasciato il paese. La Teleos e a. hanno certamente ragione quando sostengono che le condizioni nazionali fissate in attuazione dell'art. 28 quater, parte A, della sesta direttiva non dovrebbero essere contrarie alle altre disposizioni della direttiva stessa (11). Come si evince dalle considerazioni che precedono, tuttavia, nel caso di specie ciò non avviene.

49. Peraltro le nozioni di attività economica e di cessione di beni, che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della sesta direttiva, hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano, secondo costante giurisprudenza, indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (12).

50. Ciò vale anche per la nozione di cessioni intracomunitarie. Poiché la definizione di questa nozione insiste sul movimento fisico del bene oltre la frontiera, anch'essa si ricollega ad un fenomeno oggettivo. Le manipolazioni non possono essere escluse con assoluta certezza neanche per la documentazione di siffatti movimenti di merci, come dimostrano i fatti di cui alla causa principale. Tuttavia i fenomeni oggettivi che si manifestano nel mondo esteriore possono essere verificati con maggiore facilità rispetto alla volontà dell'acquirente e agli obblighi contrattualmente stabiliti che quest'ultimo ha assunto (13). La condizione del trasferimento al di fuori dello Stato di origine può pertanto contribuire a prevenire frodi fiscali.

51. L'insistenza sulle circostanze oggettive mira inoltre a garantire la certezza del diritto e agevola le operazioni inerenti all'applicazione dell'IVA (14).

52. La Teleos e a. si oppongono con una serie di ulteriori argomentazioni al fatto che l'esenzione delle cessioni intracomunitarie subentri solo ove il bene abbia lasciato lo Stato di origine. In sintesi esse contestano che il venditore debba rispondere dell'effettivo trasporto dei beni al di fuori dello Stato di origine, pur avendo perso il controllo su di essi una volta consegnati all'acquirente o allo spedizioniere di questi. Con questa interpretazione si graverebbero di considerevoli rischi la forma di cessione «franco fabbrica», di uso comune nel commercio internazionale, nonché una serie di altre modalità di cessione disciplinate dagli Incoterms (per esempio CIF e FOB). Ciò renderebbe meno interessante la circolazione dei beni all'interno della Comunità e pertanto sarebbe contrario all'art. 29 CE.

53. È vero che in una cessione intracomunitaria «franco fabbrica» il venditore assume un rischio particolare. Se l'acquirente, contrariamente alle convenzioni contrattuali, non trasporta i beni in un altro Stato membro, l'operazione non costituisce in effetti una cessione intracomunitaria esente, relativamente alla quale l'acquirente deve versare l'imposta nello Stato di destinazione. La cessione, dunque, deve essere piuttosto qualificata come cessione all'interno del paese, per la quale il fornitore è soggetto all'imposta. Per lo più quest'ultimo non aggiungerà l'IVA sulla fattura intestata all'acquirente essendo prevista una cessione intracomunitaria esente.

54. Il rischio incombente sul fornitore di dover corrispondere l'IVA a causa delle infrazioni contrattuali da parte dell'acquirente è in primo luogo una conseguenza dell'assetto delle relazioni contrattuali. Quando il fornitore demanda all'acquirente il trasporto della merce in un altro Stato

membro, il che è senz'altro consentito dalla sesta direttiva, in caso di inadempimento di tale obbligo contrattuale egli deve conseguentemente rivalersi sulla propria controparte e chiedere ad essa a posteriori il pagamento dell'IVA che egli è tenuto a versare nel caso di una cessione interna. Per garantirsi contro quest'eventualità il fornitore può farsi rilasciare dal compratore una garanzia per l'imposta sul valore aggiunto fino a quando non riceva la prova del trasporto in un altro Stato membro, come suggerito dalla circolare 703 dei Commissioners.

55. Secondo l'interpretazione proposta dalla Teleos e a. l'acquisto sarebbe per contro anticipato al momento precedente al trasporto fuori dallo Stato di origine. A partire da questo momento lo Stato di residenza dell'acquirente sarebbe già legittimato a riscuotere l'imposta, sebbene i beni non vi siano ancora effettivamente giunti, ma siano rimasti nello Stato di origine e, presumibilmente, vi siano anche consumati. Quest'interpretazione, pertanto, sarebbe contraria alla ripartizione del diritto d'imposizione che costituisce lo scopo del regime transitorio.

56. Il rischio di inadempimento dell'obbligo contrattuale dell'acquirente di trasportare i beni in un altro Stato membro ricadrebbe in ultima analisi sull'erario dello Stato di origine dei beni. Quest'ultimo, però, non partecipa delle relazioni contrattuali fra venditore ed acquirente. Dal momento che l'esenzione della cessione intracomunitaria è complementare all'acquisto intracomunitario, l'erario dello Stato di origine delle merci non potrebbe più rivalersi sul fornitore residente nel territorio del paese, ma dovrebbe piuttosto cercare di riscuotere l'IVA dall'acquirente, il quale probabilmente non è affatto registrato ai fini dell'IVA in codesto paese (15).

57. Può restare irrisolta la questione se gli oneri e i rischi per il fornitore potenzialmente insiti nelle cessioni intracomunitarie nel caso di specie rappresentino effettivamente una restrizione della circolazione dei beni all'interno della Comunità. Infatti i rischi dipendono soprattutto dalla struttura della prestazione contrattuale quale cessione «franco fabbrica», così come concordata dal fornitore e non già dall'interpretazione delle pertinenti normative della sesta direttiva. Le corrispondenti restrizioni sarebbero comunque giustificate in quanto consentono la regolare riscossione dell'IVA nel caso di cessioni transfrontaliere e perseguono l'obiettivo, riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva, della lotta contro ogni possibile frode (16).

58. Tuttavia, nel contesto della risoluzione della terza questione, occorre esaminare se la responsabilità del fornitore in situazioni particolari come la presente non sia eccessiva e non limiti in modo sproporzionato la libera circolazione dei beni o violi i principi generali di diritto.

59. La prima e la seconda questione pregiudiziale devono pertanto essere risolte come segue:

Un acquisto intracomunitario di un bene ai sensi dell'art. 28 bis, n. 3, primo comma, della sesta direttiva presuppone che l'acquirente ottenga il potere di disporre come proprietario del bene spedito o trasportato in un altro Stato membro e che esso conseguentemente abbia lasciato fisicamente lo Stato di origine.

L'esenzione di una cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva presuppone che il bene ceduto sia spedito o trasportato in un altro Stato membro e che abbia conseguentemente lasciato fisicamente lo Stato di origine.

C – Sulla terza questione pregiudiziale

60. Per risolvere la terza questione pregiudiziale occorre chiarire se al fornitore, il quale ha presentato in buona fede le prove relative al trasporto fuori dal paese di origine messe a disposizione dall'acquirente, possa successivamente essere rifiutata l'esenzione inizialmente riconosciuta ove risulti che le prove erano errate.

61. Gli Stati membri intervenuti concordano nel ritenere che il fornitore debba provare di essere in possesso dei requisiti per l'esenzione della cessione. Qualora le prove da questi addotte si rivelino errate in occasione di verifiche dell'amministrazione tributaria, la prova non sarebbe fornita e pertanto l'esenzione dovrebbe essere negata a posteriori.

62. La Commissione deduce invece che le cessioni intracomunitarie sarebbero aggravate oltre misura se il fornitore non potesse godere dell'esenzione nonostante abbia fatto tutto ciò che è in suo potere per ottemperare ai requisiti richiesti per l'esenzione e per provarli. Essa fa riferimento ad una dichiarazione a verbale rilasciata dal Consiglio e dalla Commissione in occasione dell'adozione della direttiva 91/680. In essa si afferma che il regime transitorio non deve comportare in nessun caso un rifiuto dell'esenzione a norma dell'art. 28 quater, parte A, qualora risulti a posteriori che il fornitore ha comunicato al riguardo informazioni errate mentre il soggetto passivo ha invece adottato tutti i provvedimenti necessari per escludere un'applicazione scorretta delle disposizioni in materia di IVA relativamente alle cessioni della propria impresa.

63. È d'uopo sottolineare in primis che la sesta direttiva riconosce un amplissimo campo di applicazione dell'IVA (17). Da ciò deriva che le esenzioni dall'imposta, in quanto deroga a questo principio, devono essere interpretate restrittivamente (18). Chi invoca una siffatta deroga deve provare la sussistenza dei presupposti per l'operatività della stessa.

64. Come si evince dalla frase introduttiva dell'art. 28 quater, parte A, della sesta direttiva, spetta agli Stati membri fissare i requisiti della prova relativamente ai presupposti dell'esenzione di una cessione intracomunitaria (19). Nello sfruttare il margine d'azione che la sesta direttiva lascia agli Stati membri, questi devono tuttavia rispettare le norme del trattato CE, lo spirito e la lettera della direttiva stessa, nonché il principio di proporzionalità (20).

65. Il regime transitorio in materia di scambi intracomunitari è stato introdotto dalla direttiva 91/680 nel quadro della realizzazione del mercato interno e dell'eliminazione delle frontiere fiscali (21). Le misure mirano sostanzialmente a facilitare la libera circolazione dei beni fra gli Stati membri, garantita dagli artt. 28 CE e 29 CE. Come ha correttamente sostenuto la Commissione, i requisiti della prova di una cessione intracomunitaria non devono comportare pertanto che la circolazione dei beni all'interno della Comunità sia resa più gravosa dal regime transitorio rispetto alla situazione precedente all'eliminazione dei controlli alle frontiere.

66. Fino a quando sono esistiti i controlli alle frontiere, i soggetti passivi potevano basarsi sui documenti rilasciati dalle autorità doganali per provare l'esportazione dei beni ceduti. Dopo l'eliminazione delle frontiere interne questo mezzo di prova particolarmente meritevole di fede non è più disponibile per i soggetti passivi. La prova del trasferimento oltre il confine, invece, può essere fornita in linea di massima solo mediante le dichiarazioni dei privati.

67. Al riguardo l'esempio ideale è costituito soprattutto da una lettera di vettura, approntata conformemente al disposto della Convenzione sul contratto di trasporto internazionale stradale di merce (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road: in prosieguo: la «CMR») sulla quale il destinatario abbia annotato il ricevimento della merce in un altro Stato membro.

68. Una lettera di vettura CMR è firmata dal mittente delle merci e dal vettore e fa fede della presa in consegna della merce da parte del vettore (22). Un esemplare accompagna la merce ed è consegnato al destinatario su sua richiesta (23). Qualora questi annoti la consegna della merce sulla lettera di vettura, almeno tre persone, per lo più indipendenti l'uno dall'altra, hanno collaborato alla redazione della prova del trasferimento in un altro Stato membro. Ciò riduce il pericolo di manipolazioni, anche se non può escluderlo completamente.

69. Ove il soggetto passivo presenti una lettera di vettura redatta in siffatto modo, ciò costituisce di norma una prova sufficiente del trasporto o della spedizione fuori dallo Stato della cessione in un altro Stato membro. In presenza degli altri requisiti è dato dunque anche un diritto all'esenzione della cessione intracomunitaria. Ciò non esclude che la prova del trasporto o della spedizione possa invece essere prodotta anche in altro modo ove ciò non comporti un maggiore ostacolo alla circolazione transfrontaliera dei beni rispetto ai requisiti della prova in vigore prima della caduta delle frontiere interne.

70. È opinabile quali conseguenze abbia la circostanza che le informazioni riportate sulla lettera di vettura si rivelino successivamente errate e si debba presupporre che la merce non sia stata effettivamente trasportata oltre la frontiera, allorché il soggetto passivo non ha agito in collusione con coloro che hanno emesso la lettera di vettura né aveva o avrebbe dovuto avere conoscenza della sua inesattezza.

71. Da un lato si potrebbe qualificare la cessione, conformemente alla situazione di fatto verificatasi a posteriori, come cessione interna allo Stato non esente e addossare al fornitore il pagamento dell'IVA. Questa posizione è sostenuta dagli Stati membri, mentre la Commissione è dell'avviso che in questo caso non si potrebbe esigere l'IVA dal fornitore.

72. Non condivido l'opinione sostenuta dagli Stati membri. Essa comporta un onere eccessivo per il fornitore e pertanto un ostacolo alla libera circolazione delle merci. Il rischio che il fornitore debba rispondere dell'IVA quando il suo acquirente non esporta effettivamente i beni, ma simula il trasporto attraverso documenti di trasporto manipolati potrebbe infatti far desistere il fornitore dall'effettuare operazioni transfrontaliere. L'opinione sostenuta dagli Stati membri sarebbe pertanto contraria alle finalità del regime transitorio.

73. Come si evince dalla dichiarazione a verbale effettuata dal Consiglio e dalla Commissione in occasione dell'adozione della direttiva 91/680, citata dalla Commissione, anche il legislatore vuole che la responsabilità del fornitore non si spinga a tanto.

74. È vero che l'obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva – garantire l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le frodi (24) – può giustificare restrizioni alla libera circolazione delle merci (25). L'idea sostenuta dagli Stati membri è sì idonea ad evitare la riduzione del gettito fiscale dovuta a condotte criminali, tuttavia essa comporta un'inadeguata ripartizione dei rischi fra venditore ed erario dovuti alla condotta criminale di un soggetto terzo ed è pertanto contraria al principio di proporzionalità.

75. Senza dubbio il fornitore è tenuto a fare tutto ciò che è in suo potere per garantire la corretta esecuzione della cessione intracomunitaria (26). Quando egli, in base al contratto, affida all'acquirente il trasporto del bene in un altro Stato membro, come esposto nelle considerazioni relative alla prima questione, egli deve all'occorrenza sopportare le conseguenze dell'inadempimento di tale obbligo da parte dell'acquirente.

76. Inoltre il venditore si deve sincerare della serietà della propria controparte. L'obiettivo di prevenire le frodi fiscali giustifica la definizione di requisiti severi relativamente a quest'obbligo.

Spetta al giudice nazionale decidere se il fornitore vi abbia ottemperato. In base alle informazioni da quest'ultimo fornite nell'ordinanza di rinvio pregiudiziale, sembra che la Teleos e a. abbiano sfruttato tutte le possibilità a loro disposizione per controllare la TT.

77. Sarebbe invece eccessivo fare rispondere il fornitore anche della condotta criminale della propria controparte da cui egli non può difendersi (27). Nel caso di specie al fornitore non giova farsi rilasciare una garanzia corrispondente al valore dell'IVA fino a quando non abbia ottenuto la prova del trasporto della merce in un altro Stato membro, come sollecitato dalla circolare 703 dei Commissioners. Infatti, mediante la presentazione della lettera di vettura contenente informazioni errate non riconoscibili come tali dal fornitore, questa prova sembra già essere stata fornita. Di conseguenza il fornitore si vedrebbe obbligato a svincolare la garanzia una volta ricevuta la lettera di vettura anche ove – come rivelatosi solo più tardi – in realtà non è stato effettuato alcun trasporto oltre la frontiera.

78. Questa conclusione non può essere confutata nemmeno alla luce delle sentenze Faroe Seafood e a. (28) e Pascoal & Filhos (29).

79. Le suddette sentenze riguardavano la riscossione di dazi su merci provenienti da Stati terzi. In ciascun caso l'importatore aveva ricevuto un esonero dai dazi sulla base di un certificato di origine emesso dallo Stato di esportazione. Successivamente risultò che i certificati di origine erano errati cosicché il trattamento doganale preferenziale era stato accordato irregolarmente. Nelle citate sentenze la Corte non ha considerato il recupero a posteriori del dazio in tale situazione come un onere sproporzionato per l'importatore, sebbene questi si fosse basato in buona fede sul certificato di origine (erroneo) dello Stato di esportazione (30).

80. Queste constatazioni in materia di diritto doganale non possono essere trasposte all'interpretazione della sesta direttiva relativa all'IVA. Nel diritto doganale può dipendere dall'origine della merce il fatto che l'importatore sia tenuto o meno a pagare il dazio. A norma delle disposizioni sugli scambi intracomunitari, invece, non si stabilisce solo se una cessione sia esente, ma al contempo se l'acquisto della stessa sia soggetto ad imposta. Acquisto ed esenzione determinano la ripartizione della potestà impositiva nel mercato interno. Non comportano l'eliminazione totale dell'obbligo d'imposta, ma la traslazione della stessa dal fornitore all'acquirente. Se un'esenzione è concessa sulla base di prove inesatte l'erario può rivalersi sull'acquirente. Nel diritto doganale, invece, risponde solo colui a nome del quale è stata effettuata la dichiarazione d'importazione (31). Egli non è surrogato da un altro debitore che sia responsabile per il dazio nei confronti dello Stato d'importazione ove il certificato di origine si riveli errato.

81. A ciò si aggiunge che il commercio privo di ostacoli con Stati terzi non rappresenta un diritto del singolo tutelato da una libertà fondamentale del Trattato. Nei confronti delle restrizioni degli scambi con gli Stati terzi valgono pertanto parametri meno severi rispetto alle restrizioni degli scambi intracomunitari di merci.

82. Come ha peraltro giustamente sostenuto la Commissione, nelle decisioni menzionate trovava applicazione una disposizione specifica del diritto doganale (32) che disciplinava espressamente il caso della rettifica a posteriori del certificato di origine. In base ad essa si poteva prescindere dal recupero a posteriori del dazio solo nel caso di un errore da parte delle competenti autorità doganali. Nel caso di specie non esistono discipline corrispondenti.

83. Sono consapevole di un certo rischio insito nell'interpretazione qui proposta. Il fornitore potrebbe essere indotto ad un comportamento avventato se, ove l'acquirente si limiti a simulare il trasporto oltre il confine, non debba aspettarsi di essere chiamato a rispondere dell'IVA. Si deve pertanto ribadire ancora una volta che il fornitore non può essere chiamato a versare l'IVA a posteriori solo ove non sussista alcun indizio relativo ad un suo coinvolgimento nelle frodi e alla

sua conoscenza delle stesse e ove egli abbia fatto tutto ciò che era in suo potere per garantire una regolare riscossione dell'IVA.

84. Infine occorre ancora esaminare brevemente le conseguenze che discendono dalle constatazioni precedenti. Al riguardo la Commissione mette in evidenza le seguenti alternative. In primo luogo si potrebbe considerare il fatto generatore dell'esenzione come verificatosi già con la presentazione di documenti non palesemente errati ed escludere una nuova valutazione materiale della situazione a posteriori (soluzione materiale). Questa è la soluzione preferita dalla Commissione. In secondo luogo essa ritiene che si potrebbe valutare nuovamente la situazione sulla base dei fatti di cui si è avuta conoscenza a posteriori senza per questo privare nuovamente a posteriori il soggetto passivo dell'esenzione attribuita in precedenza (soluzione procedurale).

85. Mi sembra che la soluzione materiale sia preferibile. Essa consente di presupporre un acquisto intracomunitario da parte dell'acquirente – qui la TT – complementare rispetto all'esenzione della cessione nello Stato di origine del fornitore (33). La seconda soluzione, invece, potrebbe sfociare, per così dire, in una terra di nessuno del diritto tributario. Si qualificherebbe materialmente la cessione a posteriori come cessione interna senza poter esigere l'imposta dal fornitore, soggetto passivo tenuto in quanto tale al pagamento della medesima. Allo stesso tempo non si potrebbe affatto giustificare come abbia potuto avere luogo un acquisto intracomunitario soggetto ad imposta non accompagnato da una cessione intracomunitaria.

86. La terza questione pregiudiziale deve essere pertanto risolta nei seguenti termini:

Qualora il cedente presenti in buona fede prove oggettive del fatto che il bene da esso ceduto abbia lasciato lo Stato di origine e le autorità di tale Stato in seguito a ciò esentino dall'imposta la cessione a norma dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva, esse non possono esigere a posteriori il pagamento dell'imposta, alle condizioni di cui alla causa principale, da parte del fornitore ove sia dimostrato che le prove presentate contenevano informazioni errate ma il fornitore non ne aveva conoscenza, né avrebbe potuto averne. Ciò vale comunque nel caso in cui il fornitore abbia fatto tutto ciò che è in suo potere per garantire un'applicazione regolare delle disposizioni in materia di IVA.

D – Sulla quarta questione pregiudiziale

87. La presente questione riguarda il punto se la dichiarazione di acquisto intracomunitario nello Stato di destinazione influisce sul trattamento fiscale nello Stato di origine. I soggetti che hanno espresso pareri su tale questione sono di avviso negativo.

88. Come già illustrato, la detassazione nello Stato di origine è sostanzialmente complementare alla tassazione dell'acquisto nello Stato di destinazione ed è finalizzata alla ripartizione della capacità impositiva (34).

89. Tuttavia ciò potrebbe essere un vero e proprio invito alla frode se lo Stato di origine dovesse esentare automaticamente una cessione dopo che l'acquirente abbia effettuato una dichiarazione fiscale relativa all'acquisto intracomunitario dei beni corrispondenti nello Stato di destinazione. Presentando una dichiarazione fiscale errata nello Stato del (presunto) acquisto, l'acquirente potrebbe manipolare il luogo della tassazione ed in tal modo optare, ad esempio, per uno Stato con un'aliquota particolarmente bassa. Tuttavia, anche nel caso di un'insufficiente verifica dei dati relativi all'acquisto nello Stato di destinazione, la dichiarazione errata genererebbe l'esenzione della cessione nello Stato di origine.

90. Giova maggiormente ad una regolare riscossione delle imposte se sia i requisiti per l'acquisto intracomunitario, sia quelli per l'esenzione della cessione corrispondente vengono controllati

indipendentemente dalle rispettive autorità tributarie competenti. Tuttavia queste ultime devono garantire – all’occorrenza mediante restituzioni dell’imposta – che nel caso di una regolare esecuzione della cessione e dell’acquisto non si pervenga ad una doppia imposizione.

91. Nell’ambito della prova relativa all’esecuzione di una cessione intracomunitaria esente può costituire comunque un indizio supplementare a favore del fatto che l’acquirente abbia effettivamente portato fuori dal paese i beni, la circostanza che costui presenti una dichiarazione fiscale nello Stato di destinazione relativamente all’acquisto intracomunitario dei beni. Da una siffatta dichiarazione, infatti, si evince solo indirettamente che i beni sono stati trasportati dallo Stato di origine allo Stato di destinazione. Il fornitore, tuttavia, non deve fare affidamento solo su di essa già per il solo motivo che la dichiarazione fiscale presentata nello Stato di destinazione relativamente all’acquisto non vincola le autorità tributarie nello Stato di origine per quanto riguarda la loro decisione in materia di esenzione.

92. La quarta questione pregiudiziale deve pertanto essere risolta nel senso che sulla prova di una cessione intracomunitaria esente non influisce il fatto che l’acquirente abbia presentato all’amministrazione tributaria dello Stato di destinazione una dichiarazione fiscale relativa all’acquisto intracomunitario del bene in questione.

V – **Conclusioni**

93. Sulla base delle considerazioni che precedono propongo di risolvere le questioni pregiudiziali nei seguenti termini:

1) Un acquisto intracomunitario di un bene ai sensi dell’art. 28 bis, n. 3, primo comma, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, presuppone che l’acquirente ottenga il potere di disporre come proprietario del bene spedito o trasportato in un altro Stato membro e che esso conseguentemente abbia lasciato fisicamente lo Stato di origine.

2) L’esenzione di una cessione intracomunitaria ai sensi dell’art. 28 quater, parte A, lett. a, della sesta direttiva, presuppone che il bene ceduto sia spedito o trasportato in un altro Stato membro e che conseguentemente abbia lasciato fisicamente lo Stato di origine.

3) Qualora il cedente presenti in buona fede prove oggettive del fatto che il bene da esso ceduto abbia lasciato lo Stato di origine e le autorità di tale Stato in seguito a ciò esentino dall’imposta la cessione a norma dell’art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva, esse non possono esigere a posteriori il pagamento dell’imposta, alle condizioni di cui alla causa principale, da parte del fornitore, ove sia dimostrato che le prove presentate contenevano informazioni errate ma il fornitore non ne aveva conoscenza, né avrebbe potuto averne. Ciò vale comunque nel caso in cui il fornitore abbia fatto tutto ciò che è in suo potere per garantire un’applicazione regolare delle disposizioni in materia di IVA.

4) Sulla prova di una cessione intracomunitaria esente non influisce il fatto che l’acquirente abbia presentato all’amministrazione tributaria dello Stato di destinazione una dichiarazione fiscale relativa all’acquisto intracomunitario del bene in questione.

1 – Lingua originale: il tedesco.

2 – Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari ? Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta

direttiva»).

3 – Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

4 – GU L 376, pag. 1 e segg.

5 – Secondo gli Incoterms formulati dalla Camera di commercio internazionale di Parigi, modificati nel 2000, «ex works» significa che «il venditore adempie l'obbligo di consegna col mettere a disposizione del compratore la merce nei propri locali o in un altro luogo designato (ovvero stabilimento, fabbrica, depositi ecc.) senza essere tenuto a sdoganare la merce per l'esportazione né a caricarla sul mezzo di trasporto fornito dal compratore». [La traduzione è stata reperita su Internet e adattata al testo tedesco, N.d.T.]

6 – V., al riguardo, le mie conclusioni 10 novembre 2005 nella causa C?245/04, EMAG Handel Eder (Racc. pag. I?3227, paragrafi 19 e segg.).

7 – V. il secondo e terzo 'considerando' della direttiva 91/680. V., al riguardo, la sentenza 6 aprile 2006, causa C?245/04, EMAG Handel Eder (Racc. pag. I?3227, punti 26 e 27).

8 – V. sentenza EMAG Handel Eder (cit. alla nota 7, punto 29), nonché paragrafi 24 e 25 delle mie conclusioni nella medesima causa.

9 – Tuttavia gli accertamenti relativi agli acquisti intracomunitari da parte delle autorità dello Stato di destinazione non vincolano le autorità dello Stato di origine in merito alla verifica della sussistenza dei presupposti di un'esenzione della cessione intracomunitaria (v., al riguardo, il paragrafo 90 infra).

10 – Con riferimento alla formulazione corrispondente di cui all'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, la Corte ha già chiarito che essa comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizzi l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario, sentenze 8 febbraio 1990, causa C?320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Racc. pag. I?285, punto 7), e 21 febbraio 2006, causa C?255/02, Halifax e a. (Racc. pag. I?1609, punto 43).

11 – V. sentenze 20 giugno 2002, causa C?287/00, Commissione/Germania (Racc. pag. I?5811, punto 50), e 26 maggio 2005, causa C?498/03, Kingscrest Associates e Montecello (Racc. pag. I?4427, punto 24), sulla frase introduttiva dell'art. 13 della sesta direttiva avente uguale tenore.

12 – Sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 19); 12 gennaio 2006, cause riunite C?354/03, C?355/03 e C?484/03, Optigen e a. (Racc. pag. I?483, punti 43 e 44), nonché 6 luglio 2006, cause riunite C?439/04 e C?440/04, Kittel e Recolta Recycling (Racc. pag. I?6161, punto 41).

13 – V. sull'irrelevanza dei corrispondenti elementi soggettivi in relazione alla detrazione d'imposta: sentenze 6 aprile 1994, causa C?4/94, BLP Group (Racc. pag. I?983, punto 24), e Optigen (cit. alla nota 12, punto 45).

14 – V., in questo senso, sentenze BLP Group (cit. alla nota 13, punto 24), e Optigen (cit. alla nota 12, punto 45).

15 – A tal fine sarebbe necessaria una struttura complicata: si dovrebbe presupporre una reimportazione fittizia nello Stato di origine delle merci – in questo caso nel Regno Unito – seguita

da un nuovo acquisto intracomunitario soggetto ad imposta – in questo caso da parte della TT – in quest'ultimo. La Teleos e a. deducono che le autorità tributarie del Regno Unito avrebbero assegnato alla TT un numero di registrazione IVA e cercato palesemente di riscuotere l'imposta con le modalità descritte anche dalla TT. Essi lamentano che ciò costituisce doppia imposizione. È certo che l'imposta deve essere riscossa soltanto una volta, o dalla Teleos e a. o dalla TT. Il fatto che sia in primo luogo la Teleos e a. o la TT a rispondere dipende dalla risoluzione della seconda questione.

16 – Sentenze 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep (Racc. pag. I-5337, punto 76), nonché Kittel e Ricolta (cit. alla nota 12, punto 54).

17 – Sentenze Halifax e a. (cit. alla nota 10, punto 41), Optigen e a. (cit. alla nota 12, punto 37), nonché Kittel e Ricolta (cit. alla nota 12, punto 40).

18 – Sentenze 26 giugno 1990, causa C-185/89, Velker International Oil Company (Racc. pag. I-2561, punto 19), 16 settembre 2004, causa C-382/02, Cimber Air (Racc. pag. I-8379, punto 25), nonché 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04, Elmelka (Racc. pag. I-8167, punto 15).

19 – V., al riguardo, anche l'ordinanza 3 marzo 2004, causa C-395/02, Transport Service (Racc. pag. I-1991, punti 27 e 28), e la sentenza Halifax e a. (cit. alla nota 10, punti 90 e 91). Ulteriori dettagli al riguardo ai paragrafi 20 e segg. delle mie conclusioni 11 gennaio 2007, causa C-146/05, Collée (Racc. pag. I-7864).

20 – V., in questo senso, in relazione all'art. 22, n. 8, della sesta direttiva, sentenza Halifax e a. (cit. alla nota 10, punto 92). In questo senso, sul diritto alla detrazione dell'imposta a monte, v. anche sentenze 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a. (Racc. pag. I-1577, punto 52); 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a. (Racc. pag. I-7281, punto 48), nonché, in relazione all'art. 21, n. 3, della sesta direttiva, sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e a. (Racc. pag. I-4191, punto 29).

21 – V. il primo e il secondo 'considerando' della direttiva 91/680 (cit. alla nota 4).

22 – V. artt. 5, n. 1 e 9, n. 1, CMR.

23 – V. artt. 5, n. 1 e 13, n. 1, CMR.

24 – Sentenze nelle cause Gemeente Leusden e Holin Groep (cit. alla nota 16, punto 76) e Kittel e Ricolta (cit. alla nota 12, punto 54).

25 – V. supra paragrafo 57.

26 – Sentenze Federation of Technological Industries e a. (cit. alla nota 20, punto 33) e Kittel e Ricolta (cit. alla nota 12, punto 51).

27 – L'idea che il soggetto passivo scrupoloso ed onesto non debba, in occasione della riscossione dell'IVA, rispondere del comportamento fraudolento di altri trova espressione in una serie di decisioni relative a casi di «frodi a carosello» [v. soprattutto sentenze *Federation of Technological Industries e a.* (cit. alla nota 20, punto 33), *Optigen e a.* (cit. alla nota 12, punti 52 e segg.), nonché *Kittel e Ricolta* (cit. alla nota 12, punti 45 e segg.)]. Questi casi, tuttavia, non sono affatto paragonabili alla situazione presente dal punto di vista dei fatti, in quanto i primi vertevano su diverse operazioni distinte l'una dall'altra, mentre qui si dovrebbe essere verificata un'unica cessione intracomunitaria, nella cui esecuzione sono state coinvolte numerose persone.

28 – Sentenza 14 maggio 1996, cause riunite C-153/94 e C-204/94, *Faroe Seafood e a.* (Racc. pag. I-2465).

29 – Sentenza 17 luglio 1997, causa C-97/95, *Pascoal & Filhos* (Racc. pag. I-4209).

30 – V., in particolare, sentenze *Faroe Seafood e a.* (cit. alla nota 28, punto 114), e *Pascoal & Filhos* (cit. alla nota 29, punto 55).

31 – V. sentenza *Pascoal & Filhos* (cit. alla nota 29, punto 49).

32 – Art. 5, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio 24 luglio 1979, n. 1697, relativo al recupero «a posteriori» dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione che non sono stati corrisposti dal debitore per le merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di effettuarne il pagamento (GU L 197, pag. 1).

33 – V., in merito a questa soluzione, certamente complicata ma di fatto chiaramente adottata dalle autorità del Regno Unito, la nota 15 supra.

34 – V. paragrafi 29 e 31 e segg. delle presenti conclusioni.