CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate l'11 gennaio 2007 [1]

I — Introduzione

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale lo Hoge Raad der Nederlanden chiede alla Corte di interpretare la Sesta direttiva IVA [2] nonché altri testi normativi che disciplinano la reciproca assistenza tra le amministrazioni fiscali. Si tratta in sostanza di stabilire se l'amministrazione fiscale sia obbligata a raccogliere informazioni presso un altro Stato membro nel caso in cui un soggetto passivo non sia personalmente in grado di provare di aver effettuato una cessione di beni intracomunitaria esente da IVA, in quanto l'acquirente avente sede in un altro Stato membro non gli ha fornito le dichiarazioni o i documenti necessari a tal fine. Le questioni sono strettamente connesse con quelle sollevate nelle cause C-409/04, Teleos e a., e C-146/05, Collée, in cui parimenti presento in data odierna le mie conclusioni.

II — Contesto normativo

A — *Normativa comunitaria*

2. 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 [3], ha introdotto nella Sesta direttiva un nuovo Titolo XVI bis (Regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri; artt. da 28 bis a 28 quaterdecies). Tali disposizioni sono tuttora pertinenti, in quanto finora non è stata emanata una disciplina definitiva della tassazione degli scambi commerciali tra imprese di Stati membri differenti.

1 — Lingua originale: il tedesco

2 — 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 — GU L 376, pag. 1.

3. L'art. 28 quater, parte A, della Sesta direttiva disciplina l'esenzione delle cessioni di beni, disponendo quanto segue:

«(...) 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.

(...)»

4. L'art. 22 della Sesta direttiva disciplina gli obblighi formali dei debitori d'imposta e prevede in particolare, nella versione applicabile al caso di specie [4], quanto segue:

«2. a) Ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente particolareggiata da consentire l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ed i relativi controlli da parte dell'amministrazione fiscale.

(...)

3. a) 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, o altro documento equivalente, per le cessioni di beni di cui all'articolo 28 ter, punto B, paragrafo 1, e per le cessioni di beni che effettua alle condizioni previste dall'articolo 28 quater, punto A. Il soggetto passivo deve conservare copia di tutti i documenti rilasciati.

(...)

4 — V. art. 28 nonies nella versione introdotta dalla direttiva 91/680/CEE e modificata da ultimo dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18).

4. a) Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione entro un termine che dovrà essere stabilito dagli Stati membri. (...)

b) Nella dichiarazione devono figurare tutti i dati necessari ad accertare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle deduzioni da operare, compresi, se del caso, qualora risulti necessario per fissare la base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali deduzioni, nonché l'importo delle operazioni esenti.

c) Nella dichiarazione devono inoltre figurare:

— da un lato, l'importo totale, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, delle cessioni di beni di cui all'articolo 28 quater, punto A, per le quali l'imposta è diventata esigibile nel corso del periodo.

(...)

6. (...)

b) Il soggetto passivo titolare di un numero di partita IVA deve inoltre depositare un elenco riassuntivo contenente dati sugli acquirenti titolari di un numero di partita IVA cui ha ceduto dei beni ai sensi dell'articolo 28 quater, punto A, lettere a) e d), (...);

(...)

Nell'elenco ricapitolativo devono figurare:

(...)

— il numero di partita IVA [...] di ogni acquirente[, attribuito a questi in un altro Stato membro e] con il quale gli sono stati ceduti i beni, (...).

(...)

8. Gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire, subordinatamente al rispetto del principio della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effet-

tuate 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».

5. La direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette [5], si applica in particolare, ai sensi dell'art. 1, n. 1, alle informazioni relative all'accertamento e alla riscossione dell'IVA. L'art. 2, n. 1, della direttiva 77/799 così dispone:

«L'autorità competente di uno Stato membro può chiedere all'autorità competente di un altro Stato membro di comunicargli le informazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, per quanto concerne un caso specifico. L'autorità competente dello Stato cui la richiesta di informazioni è rivolta non è tenuta ad ottemperare a tale richiesta se risulta che l'autorità competente dello Stato richiedente non ha esaurito le abituali fonti di informazione che avrebbe potuto utilizzare, secondo le circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza mettere in pericolo i risultati dell'inchiesta».

6. Ai sensi dell'art. 3 di tale direttiva, in casi determinati gli Stati membri si scambiano automaticamente le informazioni. In conformità dell'art. 4, in casi speciali tra gli Stati membri avviene inoltre uno scambio spontaneo di informazioni.

7. Ai sensi dell'art. 4 del regolamento (CEE) del Consiglio 27 gennaio 1992, n. 218, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA) [6], l'autorità competente di ciascuno Stato membro detiene una base elettronica di dati nella quale archivia ed elabora le informazioni che raccoglie conformemente all'art. 22, n. 6, lett. b), della Sesta direttiva. In base a questi dati gli Stati membri si forniscono reciprocamente determinate informazioni o possono anche accedervi direttamente.

8. L'art. 5 del regolamento n. 218/92 disciplina lo scambio di altre informazioni in casi specifici come segue:

«1. Qualora le informazioni fornite a norma dell'articolo 4 siano insufficienti, l'autorità competente di uno Stato membro può, in qualsiasi momento e per casi specifici, richiedere ulteriori informazioni. L'autorità interpellata fornisce le informazioni il più

5 — GU L 336, pag. 15, nella versione introdotta dalla direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1). Dall'entrata in vigore della direttiva del Consiglio 7 ottobre 2003, 2003/93/CE, che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette (GU L 264, pag. 23), la direttiva 77/799 non trova più applicazione in materia di IVA.

6 — GU L 24, pag. 1.

presto possibile e comunque entro un termine che non superi tre mesi a decorrere dalla data in cui ha ricevuto la richiesta.

2. Nel caso di cui al paragrafo 1 l'autorità interpellata comunica all'autorità richiedente almeno i numeri, le date e gli importi delle fatture relative a determinate transazioni effettuate tra persone negli Stati membri interessati».

9. Tuttavia, ai sensi dell'art. 7 del regolamento n. 218/92, lo Stato interpellato fornisce le informazioni in questione solo alle seguenti condizioni:

«— il numero e il tipo di richieste di informazione presentate in un determinato periodo di tempo da detta autorità richiedente non devono imporre a detta autorità interpellata un onere amministrativo eccessivo;

— detta autorità richiedente deve aver esaurito le fonti di informazione consuete, che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere l'informazione richiesta senza correre il rischio di compromettere il raggiungimento dell'obiettivo voluto;

— detta autorità richiedente deve chiedere assistenza soltanto se è in grado di fornire un'assistenza analoga all'autorità richiedente di un altro Stato membro».

10. Con effetto a far data dal 1° gennaio 2004 le normative sulla reciproca assistenza in materia di IVA sono state riunite nel regolamento (CE) del Consiglio 7 ottobre 2003, n. 1798, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92 [7]. L'art. 5 del citato regolamento disciplina la richiesta di informazioni. L'art. 40 del regolamento n. 1798/2003 prevede per la comunicazione di informazioni una riserva analoga a quella di cui all'art. 2, n. 1, seconda frase, della direttiva 77/799 e all'art. 7 del regolamento n. 218/92.

B — *Normativa nazionale*

11. Ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. b), della Wet op de omzetbelasting (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari) del 1968, in combinato disposto con la voce 6 della tabella II, lett. a), allegata a tale legge, l'aliquota fiscale relativa alle cessioni di beni intracomunitarie è pari a zero. Conformemente all'art. 12 dell'Uitvoeringsbesluit

7 — GU L 264, pag. 1.

omzetbelasting del 1968 (regolamento d'attuazione dell'imposta sulla cifra d'affari), l'esenzione si applica quando dai registri o dalla documentazione consta il soddisfacimento delle condizioni a tal fine necessarie.

12. L'art. 4, n. 3, del Besluit van de Staatssecretaris van Financiën del 20 giugno 1995, n. VB 95/2120 (in prosieguo: la «comunicazione n. 38») [8], stabilisce le seguenti condizioni per la prova di una cessione di beni intracomunitaria in caso di operazioni con ritiro della merce:

«Laddove le merci siano fornite ad un acquirente straniero "franco fabbrica" o "franco magazzino" (operazioni con ritiro della merce), il carattere intracomunitario della cessione non può risultare dalla polizza di carico o dalla documentazione riguardante il trasporto del fornitore stesso.

Nondimeno sono ipotizzabili circostanze in cui il fornitore, anche in tale situazione, possa essere convinto del fatto che l'acquirente straniero trasporterà le merci verso un altro Stato membro. In tal caso, in aggiunta al complesso di documenti e registrazioni già presenti a livello amministrativo, deve trattarsi di un acquirente abituale — a meno che il fornitore sappia che le cessioni intracomunitarie da esso effettuate nei confronti del detto acquirente abbiano comportato problemi — e siffatto acquirente deve inoltre rilasciare una dichiarazione come in prosieguo menzionata.

Tale dichiarazione scritta, sottoscritta da colui che riceve in consegna le merci cedute, dovrà contenere almeno il nome dell'acquirente e, qualora l'acquirente non prenda personalmente in consegna i beni, il nome della persona cui sono consegnate le merci per conto dell'acquirente, il numero di immatricolazione del veicolo con cui le merci vengono trasportate, il numero della fattura in cui sono specificate le merci cedute, il luogo in cui le merci saranno trasportate dalla persona che le ritira, nonché la dichiarazione che l'acquirente è disposto a fornire ulteriori informazioni sulla destinazione delle merci a richiesta delle autorità tributarie. In allegato è contenuto un facsimile della detta dichiarazione.

Nel caso di operazioni di ritiro delle merci in cui non si tratti di un acquirente abituale e in cui le merci siano pagate in contanti, e il fornitore non disponga neppure di documenti che dimostrino il carattere intracomunitario della cessione, vale a dire nei casi in cui, a parte una fattura rilasciata a nome di un acquirente straniero (nella quale compare il numero di partita IVA straniera dell'acquirente), non sussistano altri documenti da cui risulti il carattere intracomunitario della cessione, il fornitore non potrà così giustificare il diritto all'applicazione dell'esenzione. In tali circostanze il fornitore può evitare il rischio di un accertamento di imposta addebitando all'acquirente l'IVA olandese.

8 — V-N 1995, pag. 2324.

Se trasporta le merci in un altro Stato membro, l'acquirente dovrà presentare una dichiarazione alle autorità tributarie dei Paesi Bassi. Sulla base di tale dichiarazione egli potrà dedurre l'IVA olandese a suo carico».

III — Fatti e questione pregiudiziale

13. La Twoh International B.V. (Twoh) è stata oggetto di un accertamento di imposta sul valore aggiunto unitamente a una soprattassa per cessioni realizzate nel 1996. Secondo la Twoh, le cessioni in questione erano esenti dall'imposta per il loro carattere intracomunitario. Nondimeno l'amministrazione fiscale ha negato l'esenzione, in quanto la Twoh non è stata in grado di fornire prove sufficienti dell'invio ovvero del trasporto della merce in un altro Stato membro. La Twoh ha obiettato che le autorità fiscali olandesi, sulla base della direttiva 77/799 e del regolamento n. 218/92, avrebbero dovuto chiedere informazioni alle amministrazioni fiscali degli Stati di destinazione per ottenere conferma del carattere intracomunitario delle cessioni. L'amministrazione fiscale ha rifiutato di procedere in tal senso. In primo grado la Twoh è risultata in gran parte soccombente riguardo al debito d'imposta principale.

14. Nell'ambito del procedimento per cassazione lo Hoge Raad, con ordinanza 22 aprile 2005, ha chiesto alla Corte una pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE sulla seguente questione:

Se l'art. 28 quater, parte A, premessa e lett. a), della Sesta direttiva — in combinato disposto con la direttiva [77/799] sull'assistenza reciproca e il regolamento [n. 218/92] — debba essere interpretato nel senso che, qualora non siano spontaneamente fornite dallo Stato membro d'arrivo informazioni da considerare rilevanti, lo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto delle merci deve richiedere informazioni al presunto Stato membro d'arrivo delle merci e deve utilizzare i risultati ottenuti nell'esame delle prove della spedizione o del trasporto delle merci.

15. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni la Twoh, il governo francese, l'Irlanda, i governi italiano, olandese, polacco e portoghese, nonché la Commissione delle Comunità europee.

IV — Analisi giuridica

16. Come ho osservato nelle mie conclusioni presentate in data odierna nella causa Teleos e a., l'esenzione di una cessione di beni

intracomunitaria ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), della Sesta direttiva presuppone che il bene ceduto venga spedito o trasportato in un altro Stato membro e abbia fisicamente lasciato lo Stato di origine a seguito di tali operazioni [9].

17. A tale riguardo occorre considerare che la Sesta direttiva riconosce all'IVA un ambito di applicazione molto ampio e che le esenzioni dall'imposta vanno interpretate restrittivamente quali eccezioni al detto principio [10]. Il soggetto che invoca un'eccezione di questo tipo deve provare l'esistenza delle condizioni necessarie per la sua applicazione. L'obbligo del cedente di fornire la prova del trasporto dei beni dallo Stato di origine quale condizione per l'esenzione dall'imposta della cessione di beni intracomunitaria è imprescindibile per garantire la corretta applicazione della Sesta direttiva.

18. Come emerge dall'incipit dell'art. 28 quater, parte A, della Sesta direttiva, spetta agli Stati membri determinare i requisiti formali della prova dell'esistenza dei presupposti per l'esenzione di una cessione di beni intracomunitaria [11]. Inoltre, ai sensi dell'art. 22, n. 8, della Sesta direttiva, gli Stati membri possono prevedere per i soggetti passivi ulteriori obblighi che ritengano necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi [12]. Tuttavia, per esercitare appieno il margine discrezionale che la Sesta direttiva concede al riguardo agli Stati membri, questi ultimi devono rispettare le norme del Trattato CE, il senso e lo scopo della direttiva stessa nonché i principi generali del diritto, quali il principio di proporzionalità [13].

19. Nel diritto olandese i requisiti della prova in caso di operazioni con ritiro della merce sono disciplinati in dettaglio nella comunicazione n. 38. Né il giudice del rinvio né le parti intervenute nel procedimento hanno manifestato dubbi sulla compatibilità di tali precetti con la Sesta direttiva o con i principi generali del diritto.

20. Tuttavia, secondo le constatazioni del giudice di merito, nel procedimento principale la Twoh non è riuscita a fornire prove del fatto che l'acquirente abbia trasportato i beni ceduti dai Paesi Bassi in un altro Stato membro, che soddisfino quanto prescritto dalla comunicazione n. 38. La Twoh ritiene nondimeno che l'amministrazione fiscale sia

9 — V. in particolare i paragrafi 45 e 59 delle conclusioni presentate l'11 gennaio 2007 nella causa C-409/04, Teleos e a. (non ancora pubblicata nella Raccolta).

10 — Conclusioni Teleos e a. (citate alla nota 9, paragrafo 63), e ulteriori rimandi.

11 — V. in questo senso anche ordinanza 3 marzo 2004, causa C-395/02, Transport Service (Racc. pag. I-1991, punti 27 e 28), e sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a. (Racc. pag. I-1609, punti 90 e 91). Più in dettaglio, v. paragrafi 20 e segg. delle conclusioni da me presentate l'11 gennaio 2007 nella causa C-146/05, Collée (non ancora pubblicata nella Raccolta).

12 — Sentenza Halifax e a. (citata alla nota 11, punto 92).

13 — V. già in questo senso, sul diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte, anche le sentenze 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a. (Racc. pag. I-1577, punto 52), e 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, per quanto riguarda l'art. 21, n. 3, della Sesta direttiva, la sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e a. (Racc. pag. I-4191, punto 29).

obbligata, ai sensi della direttiva 77/799 e del regolamento n. 218/92, a chiedere informazioni alle autorità degli Stati di destinazione per confermare il carattere transfrontaliero delle cessioni di beni.

21. Tale tesi non può essere condivisa.

22. La direttiva 77/799 mira a promuovere l'assistenza e lo scambio di informazioni tra gli Stati membri nell'ottica della lotta contro la frode [14]. Anche il regolamento n. 218/92, che completa la direttiva 77/799 nel settore delle imposte indirette, persegue questo scopo [15]. Il sistema di scambio di informazioni introdotto dal regolamento n. 218/92 si è reso necessario in particolare con l'instaurazione del mercato interno e con la conseguente abolizione dei controlli alle frontiere ed è inteso a evitare una perdita di gettito tributario nell'ambito dell'applicazione delle disposizioni transitorie della Sesta direttiva sulle transazioni intracomunitarie [16].

23. Tali testi normativi mirano quindi, in primo luogo, a una cooperazione tra le autorità tributarie degli Stati membri, senza conferire alcun diritto ai singoli, fatta eccezione per le informazioni sul numero di identificazione IVA di cui all'art. 6, n. 4, del regolamento n. 218/92. Lo scambio di informazioni transfrontaliero non è inteso a sollevare i soggetti passivi dall'onere della prova che incombe loro in forza della Sesta direttiva. Le informazioni consentono alle autorità di esaminare i dati e le prove forniti dai soggetti passivi, senza però sostituirli. Al riguardo, già dalla formulazione dell'art. 2, n. 1, della direttiva 77/799 e dell'art. 5 del regolamento n. 218/92 emerge che l'autorità di uno Stato membro *può* chiedere informazioni, senza però esservi obbligata.

24. Del resto, come sottolineato dalla Commissione, in presenza di determinate circostanze le autorità dello Stato interpellato non sono obbligate a fornire informazioni. Infatti, ai sensi dell'art. 7 del regolamento n. 218/92, le informazioni devono essere fornite soltanto nel caso in cui, tenuto conto del numero e del tipo di richieste di informazione presentate in un determinato periodo di tempo dall'autorità richiedente, il disbrigo delle medesime non causi all'autorità interpellata un onere amministrativo eccessivo e l'autorità richiedente abbia esaurito le proprie fonti di informazione [17].

25. Qualora, in caso di indisponibilità di prove in capo al soggetto che ha realizzato

14 — V. il primo 'considerando' della direttiva 77/799. La nuova normativa introdotta dal regolamento n. 1798/2003 ha lasciato invariato tale scopo (v. il primo 'considerando' del regolamento n. 1798/2003).

15 — V. il quarto 'considerando' del regolamento n. 218/92.

16 — V. il primo, il secondo e il terzo 'considerando' del regolamento n. 218/92.

17 — V. anche art. 2, n. 1, seconda frase, della direttiva 77/799.

una cessione di beni intracomunitaria, esistesse sempre l'obbligo di raccogliere informazioni sull'acquisto intracomunitario nello Stato di destinazione, il numero delle richieste potrebbe aumentare in misura tale da indurre le autorità interpellate a respingere le richieste sulla base dell'art. 7 del regolamento n. 218/92 per onere amministrativo eccessivo.

26. A prescindere da siffatte considerazioni di natura pratica, le informazioni delle autorità tributarie dello Stato di destinazione non sono neppure incondizionatamente idonee a fornire la prova necessaria ai fini dell'esenzione di una cessione di beni intracomunitaria ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), della Sesta direttiva.

27. Infatti, come ho già osservato nelle mie conclusioni nella causa Teleos, le autorità tributarie dello Stato di origine e quelle dello Stato di destinazione esaminano, indipendentemente tra loro, l'esistenza dei requisiti per l'esenzione di una cessione di beni intracomunitaria ovvero per la tassazione di un acquisto di beni intracomunitario [18]. Di conseguenza, la circostanza che l'acquisto di beni intracomunitario sia stato dichiarato nello Stato di destinazione costituisce soltanto un indizio del fatto che tali beni abbiano realmente lasciato in senso fisico lo Stato di origine. L'eventuale presentazione spontanea da parte delle autorità dello Stato di destinazione di informazioni pertinenti all'autorità tributaria competente dello Stato di origine [19] può tutt'al più costituire un ulteriore elemento a favore del diritto all'esenzione della cessione [20].

28. Mi rendo conto che, secondo la tesi sopra esposta, a un soggetto passivo nella situazione della Twoh viene negata l'esenzione della cessione di beni, malgrado che l'unico motivo per cui egli non può dimostrare il trasporto in un altro paese sia la negligenza del suo corrispondente commerciale. Tuttavia, quando il cedente affida all'acquirente il trasporto delle merci in un altro paese, si assume consapevolmente il rischio di non poter disporre delle prove corrispondenti nel caso in cui l'acquirente non gliele fornisca. In tale situazione l'amministrazione fiscale non può intervenire. Spetta invece al cedente rivolgersi al proprio corrispondente commerciale per procurarsi le prove o esigere successivamente l'IVA ove questi non gli presenti la prova dell'avvenuto trasporto dallo Stato di origine. Il cedente può tutelarsi dai rischi conseguenti chiedendo una cauzione pari all'importo dell'IVA e restituendola soltanto dietro presentazione dei documenti di trasporto.

18 — Conclusioni nella causa Teleos e a. (citate alla nota 9, paragrafo 90).

19 — Nel caso di specie è pacifico che le autorità olandesi non disponevano di informazioni pertinenti fornite spontaneamente. Non è chiaro peraltro se i dati sulla tassazione di acquisti di beni intracomunitari da parte dello Stato di destinazione rientrino tra le informazioni oggetto di scambio automatico. Non spetta allo Stato di destinazione fornire allo Stato di origine le informazioni necessarie all'esenzione fiscale della cessione di beni intracomunitaria. È piuttosto lo Stato di origine che deve, ai sensi dell'art. 4 del regolamento n. 218/92, trasmettere allo Stato di destinazione le informazioni raccolte a norma dell'art. 22, n. 6, lett. b) della Sesta direttiva (vale a dire informazioni del cedente sull'acquirente), affinché le autorità di quest'ultimo Stato possano assicurare la tassazione dell'acquisto di beni.

20 — V. conclusioni nella causa Teleos e a. (citata alla nota 9, paragrafo 91).

29. Pertanto, in una situazione come quella presente un'autorità fiscale non è obbligata a chiedere all'autorità di un altro Stato membro informazioni sulle eventuali dichiarazioni di imposta ivi presentate in ordine all'acquisto intracomunitario di determinati beni.

V — Conclusione

30. Alla luce delle considerazioni precedenti, propongo alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale sollevata dallo Hoge Raad nei termini seguenti:

Il soggetto che chiede l'esenzione di una cessione di beni intracomunitaria ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), 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, deve dimostrare che l'acquirente ha ottenuto la facoltà di disporre come proprietario del bene oggetto della cessione inviato o trasportato in un altro Stato membro, e che il bene ha fisicamente lasciato lo Stato di origine a seguito di tale operazione.

Se il soggetto passivo non è stato in grado di fornire egli stesso la prova dell'invio o del trasporto delle merci, le autorità tributarie dello Stato di origine non sono obbligate a chiedere informazioni alle autorità tributarie dello Stato di destinazione sulla base della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1997, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette, e del regolamento del Consiglio 27 gennaio 1992, n. 218, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA).