Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

19 aprile 2018 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Luogo dell'acquisto intracomunitario – Articolo 42 – Acquisto intracomunitario di beni oggetto di una cessione successiva – Articolo 141 – Esenzione – Operazione triangolare – Misure di semplificazione – Articolo 265 – Rettifica dell'elenco riepilogativo»

Nella causa C-580/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria), con decisione del 19 ottobre 2016, pervenuta in cancelleria il 17 novembre 2016, nel procedimento

Firma Hans Bühler KG

contro

Finanzamt Graz-Stadt,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (relatore) e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: R. Schiano, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'11 ottobre 2017,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Firma Hans Bühler KG, da P. Schulte, Rechtsanwalt;

– per il governo austriaco, da G. Eberhard, F. Koppensteiner e S. Pfeiffer, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 novembre 2017,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 141, lettera c), nonché degli articoli 42 e 265 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), in combinato disposto con gli articoli 41, paragrafo 1, nonché 197 e 263 della direttiva IVA.

2 La domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Firma Hans Bühler KG e il Finanzamt Graz-Stadt (Amministrazione finanziaria della città di Graz, Austria) in merito all'assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) su operazioni effettuate nel periodo compreso tra l'ottobre del 2012 e il marzo del 2013.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 I considerando 10 e 38 della direttiva IVA così recitano:

«(10) Nel corso di tale periodo transitorio, occorre tassare nello Stato membro di destinazione, alle sue aliquote e condizioni, le operazioni intracomunitarie effettuate da soggetti passivi che non siano soggetti passivi esentati.

(…)

(38) Per le operazioni imponibili in regime interno connesse con scambi intracomunitari di beni effettuati, nel corso del periodo transitorio, da soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato membro del luogo dell'acquisto intracomunitario di beni, comprese le operazioni a catena, è necessario prevedere misure di semplificazione che garantiscano un trattamento equivalente in tutti gli Stati membri. A tal fine, occorre armonizzare le disposizioni relative al regime d'imposizione e al debitore dell'imposta dovuta a titolo di tali operazioni. Dovrebbero tuttavia, essere esclusi, in linea di massima, i beni destinati alla vendita al minuto».

4 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), della direttiva medesima così dispone:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(…)

b) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro:
   i) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente non soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale che non beneficia della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292 e che non rientra nelle disposizioni previste agli articoli 33 e 36».

5 Ai sensi del successivo articolo 20, primo comma:

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

6 L'articolo 40 della direttiva medesima così dispone:

«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».

7 Ai sensi del successivo articolo 41:

«Fatto salvo l'articolo 40, il luogo di un acquisto intracomunitario di beni di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), si considera situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto, a meno che l'acquirente provi che tale acquisto è stato assoggettato all'IVA conformemente all'articolo 40.

Se l'acquisto è soggetto, in applicazione dell'articolo 40, all'IVA nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni dopo essere stato assoggettato all'imposta in applicazione del primo comma, la base imponibile è ridotta in misura adeguata nello Stato membro che ha attribuito il numero d'identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto».

8 Il successivo articolo 42 prevede quanto segue:

«L'articolo 41, primo comma, non si applica e si considera che l'acquisto intracomunitario di beni sia stato assoggettato all'IVA conformemente all'articolo 40, qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:

a) l'acquirente dimostri di avere effettuato l'acquisto ai fini di una successiva cessione, effettuata nel territorio dello Stato membro determinato conformemente all'articolo 40, per la quale il destinatario sia stato designato come debitore dell'imposta conformemente all'articolo 197;

b) l'acquirente abbia soddisfatto gli obblighi relativi alla presentazione dell'elenco riepilogativo previsti all'articolo 265».

9 Ai termini dell'articolo 141 della direttiva medesima:

«Ciascuno Stato membro prende misure particolari per non assoggettare all'IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel proprio territorio, a norma dell'articolo 40, qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:

a) l'acquisto di beni sia effettuato da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in questione, ma identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro;

b) l'acquisto di beni sia effettuato ai fini di una cessione successiva di tali beni, effettuata nello Stato membro in questione dal soggetto passivo di cui alla lettera a);

c) i beni acquistati in tal modo dal soggetto passivo di cui alla lettera a) siano direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'IVA e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva;

d) il destinatario della cessione successiva sia un altro soggetto passivo o un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro in questione;

e) il destinatario di cui alla lettera d) sia stato designato, conformemente all'articolo 197, come debitore dell'imposta dovuta per la cessione effettuata dal soggetto passivo che non è stabilito nello Stato membro in cui l'imposta è dovuta».

10 Il successivo articolo 197 dispone quanto segue:

«1. L'IVA è dovuta dal destinatario della cessione di beni, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

a) l'operazione imponibile è una cessione di beni effettuata alle condizioni di cui all'articolo 141;

b) il destinatario di tale cessione di beni è un altro soggetto passivo, oppure un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro dove è effettuata la cessione;

c) la fattura emessa dal soggetto passivo non stabilito nello Stato membro del destinatario è redatta conformemente al capo 3, sezioni 3, 4 e 5.

2. Qualora sia designato un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta in applicazione dell'articolo 204, gli Stati membri possono prevedere una deroga al paragrafo 1 del presente articolo».

11 A termini dell'articolo 262 della direttiva medesima:

«Il soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA deposita un elenco riepilogativo contenente i seguenti elementi:

a) gli acquirenti identificati ai fini dell'IVA cui ha ceduto dei beni alle condizioni previste all'articolo 138, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettera c);

b) le persone identificate ai fini dell'IVA cui ha ceduto dei beni che gli sono stati ceduti tramite gli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 42;

c) i soggetti passivi e le persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA cui ha prestato servizi, diversi dai servizi esenti da IVA nello Stato membro in cui la prestazione è imponibile, per i quali il destinatario dei servizi è debitore dell'imposta conformemente all'articolo 196».

12 Ai sensi del successivo articolo 263:

«1. Un elenco riepilogativo è compilato per ogni mese di calendario entro un termine non superiore a un mese e secondo modalità che sono fissate dagli Stati membri.

(…)».

13 Il successivo articolo 265 così dispone:

«1. Nei casi di acquisti intracomunitari di beni di cui all'articolo 42, il soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro che gli ha attribuito il numero di identificazione IVA con il quale ha effettuato tali acquisti deve menzionare in modo distinto nell'elenco riepilogativo gli elementi seguenti:

a) il suo numero di identificazione IVA in tale Stato membro e con il quale ha effettuato l'acquisto e la successiva cessione di beni;

b) il numero di identificazione IVA, nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni, del destinatario della successiva cessione effettuata dal soggetto passivo;

c) per ciascuno di detti destinatari l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni così effettuate dal soggetto passivo nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni.

2. L'importo di cui al paragrafo 1, lettera c), è dichiarato per il periodo di presentazione stabilito conformemente all'articolo 263, paragrafi da 1 a 1 ter, durante il quale l'imposta è diventata esigibile».

Il diritto austriaco

14 L'articolo 3, paragrafo 8, dell'Anhang (Binnenmarkt) (allegato [mercato interno]) dell'Umsatzsteuergesetz (legge federale relativa all'imposta sulla cifra d'affari), del 23 agosto 1994, (BGBl. 663/1994, in prosieguo l'«UStG del 1994»), prevede quanto segue:

«L'acquisto intracomunitario si considera effettuato nel territorio dello Stato membro in cui il bene si trova al termine della spedizione o del trasporto. Se l'acquirente utilizza nei confronti del fornitore un numero di identificazione IVA assegnatogli da un altro Stato membro, l'acquisto si considera effettuato nel territorio di detto Stato membro sino a quando l'acquirente non provi l'assoggettamento a imposizione dell'acquisto nello Stato membro indicato nel primo periodo. In caso di prova si applica per analogia l'articolo 16».

15 L'articolo 25 dell'UStG del 1994, nel testo vigente nel 2012 (BGBl. I, 34/2010), rubricato «Operazione triangolare», così recita:

«Nozione

(1) Sussiste un'operazione triangolare quando tre imprenditori, in tre diversi Stati membri, concludono operazioni aventi ad oggetto uno stesso bene messo a disposizione dell'ultimo destinatario direttamente dal primo fornitore in presenza delle condizioni di cui al paragrafo 3. Ciò vale anche quando l'ultimo destinatario sia una persona giuridica che non sia un imprenditore o non acquisti il bene ai fini della propria impresa.

Luogo dell'acquisto intracomunitario in caso di operazione triangolare

(2) L'acquisto intracomunitario ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 8, secondo periodo, si considera soggetto all'IVA quando l'imprenditore (acquirente) dimostra la sussistenza di un'operazione triangolare e adempie l'obbligo di dichiarazione ad esso incombente ai sensi del paragrafo 6. L'imprenditore che non adempie il proprio obbligo di dichiarazione decade dall'esenzione con effetto retroattivo.

Esenzione in caso di acquisto intracomunitario di beni

(3) L'acquisto intracomunitario è esente da IVA laddove ricorrano le seguenti condizioni:

a) l'imprenditore (acquirente) non abbia né la residenza né la sede nel territorio nazionale ma sia identificato ai fini dell'IVA nel territorio dell'[Unione];

b) l'acquisto sia stato compiuto ai fini di una successiva cessione da parte dell'imprenditore (acquirente) nazionale a un imprenditore o a una persona giuridica identificata ai fini dell'IVA sul territorio nazionale;

c) i beni acquistati provengano da uno Stato membro diverso da quello in cui l'imprenditore (acquirente) sia identificato ai fini dell'IVA;

d) il potere dispositivo sui beni acquistati sia trasferito direttamente dal primo imprenditore o dal primo acquirente all'ultimo acquirente (destinatario);

e) l'imposta sia dovuta, a norma del paragrafo 5, dal destinatario.

Emissione della fattura da parte dell'acquirente

(4) In caso di applicazione dell'esenzione di cui al paragrafo 3, la fattura deve contenere anche le seguenti indicazioni:

– l'esplicito riferimento alla sussistenza di un'operazione triangolare intracomunitaria e la debenza dell'imposta da parte dell'ultimo acquirente;

– il numero di identificazione IVA con cui l'imprenditore (acquirente) ha effettuato l'acquisto intracomunitario e la successiva cessione dei beni, e

– il numero di identificazione IVA del destinatario della cessione.

Soggetto passivo

(5) Nel caso di un'operazione triangolare, l'imposta è dovuta dal destinatario della fornitura imponibile quando la fattura emessa dall'acquirente è conforme al paragrafo 4.

Obblighi dell'acquirente

(6) Ai fini dell'adempimento del proprio obbligo di dichiarazione ai sensi del paragrafo 2, l'imprenditore deve inserire nell'elenco riepilogativo le seguenti informazioni:

– il numero di identificazione IVA nel territorio nazionale con cui ha effettuato l'acquisto intracomunitario e la successiva cessione dei beni;

– il numero di identificazione IVA assegnato al destinatario della cessione dell'imprenditore nello Stato membro di destinazione dei beni spediti o trasportati;

– per ciascuno dei suddetti destinatari, l'importo dei corrispettivi delle cessioni effettuate in tal modo dall'imprenditore nello Stato membro di destinazione dei beni spediti o trasportati. I suddetti importi devono essere indicati per il trimestre in cui l'imposta è divenuta esigibile.

Obblighi del destinatario

(7) Ai fini della determinazione dell'imposta a norma dell'articolo 20, l'importo quantificato deve essere maggiorato dell'importo dovuto a norma del paragrafo 5».

16 Il paragrafo 4 di detta disposizione è stato modificato, con effetti dal 1º gennaio 2013 e dispone attualmente (nel testo di cui al BGBl. I, 112/2012) quanto segue:

«Emissione della fattura da parte dell'acquirente

(4) L'emissione della fattura è disciplinata dalle disposizioni dello Stato membro dal quale l'acquirente gestisce la sua impresa. Se la cessione è effettuata dalla stabile organizzazione dell'acquirente, si applica il diritto dello Stato membro in cui essa si trova. Se il destinatario della cessione, su cui si trasferisce l'onere dell'imposta, emette nota di accredito, l'emissione della fattura è disciplinata dalle disposizioni dello Stato membro in cui è effettuata la cessione.

Ove l'emissione della fattura sia disciplinata dalle disposizioni della presente legge federale, la fattura deve contenere anche le seguenti informazioni:

– l'esplicito riferimento alla sussistenza di un'operazione triangolare intracomunitaria e la debenza dell'imposta da parte dell'ultimo acquirente;

– il numero di identificazione IVA con cui l'imprenditore (acquirente) ha effettuato l'acquisto intracomunitario e la successiva cessione dei beni, e

– il numero di identificazione IVA del destinatario della cessione».

17 Gli elenchi riepilogativi devono essere presentati, a norma dell'articolo 21, paragrafo 3, dell'UStG del 1994, entro la fine del mese successivo al periodo oggetto della dichiarazione.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

18 La Firma Hans Bühler, società in accomandita stabilita e identificata ai fini dell'IVA in Germania, gestisce un'impresa di produzione e commercializzazione in tale Stato membro. Nel periodo compreso tra l'ottobre 2012 e il marzo 2013, essa era identificata ai fini dell'IVA anche in Austria, dove intendeva costituire una stabile organizzazione.

19 Nel corso di tale periodo, la Firma Hans Bühler utilizzava il numero di identificazione IVA austriaco esclusivamente per le operazioni realizzate secondo il seguente schema: essa acquistava da fornitori stabiliti in Germania prodotti che poi rivendeva a un cliente stabilito e identificato ai fini dell'IVA nella Repubblica ceca. I beni in questione erano direttamente spediti dai fornitori tedeschi a destinazione del cliente ceco finale.

20 I fornitori tedeschi riportavano sulle fatture inviate alla Firma Hans Bühler il numero di identificazione IVA austriaco di quest'ultima, nonché il loro numero di identificazione IVA tedesco. A sua volta, la Firma Hans Bühler inviava all'acquirente finale fatture recanti il proprio numero di identificazione IVA austriaco e il numero di identificazione IVA ceco del cliente. Tali fatture indicavano, inoltre, che le operazioni erano «operazioni triangolari intracomunitarie» e che, pertanto, il soggetto passivo dell'IVA era l'acquirente finale.

21 L'8 febbraio 2013 la Firma Hans Bühler presentava presso l'amministrazione finanziaria austriaca elenchi riepilogativi per il periodo compreso tra l'ottobre 2012 e il gennaio 2013 in cui indicava il proprio numero di identificazione IVA austriaco nonché quello ceco dell'acquirente finale. Nel campo «operazioni triangolari» non figurava alcuna indicazione. La Firma Hans Bühler rettificava tali elenchi riepilogativi solo con una lettera del 10 aprile 2013, facendo presente che le operazioni dichiarate facevano parte di operazioni triangolari. In pari data, essa depositava altresì elenchi riepilogativi per i mesi di febbraio e marzo 2013.

22 L'amministrazione finanziaria della città di Graz riteneva che le operazioni dichiarate dalla Firma Hans Bühler costituissero «operazioni triangolari fallite», non avendo tale soggetto passivo adempiuto i propri specifici obblighi di dichiarazione né dimostrato che l'operazione fosse stata correttamente assoggettata a IVA allo stadio dell'acquisto finale nella Repubblica ceca. L'amministrazione finanziaria della città di Graz rilevava altresì che gli acquisti intracomunitari, pur essendo stati effettuati nella Repubblica ceca, dovevano parimenti considerarsi avvenuti in Austria, avendo la Firma Hans Bühler utilizzato un numero di identificazione IVA austriaco. L'amministrazione medesima decideva dunque di assoggettare a IVA gli acquisti intracomunitari effettuati dalla Firma Hans Bühler.

23 La Firma Hans Bühler impugnava la decisione dinanzi al Bundesfinanzgericht (tribunale federale delle finanze, Austria) che respingeva il ricorso. Ad avviso di tale giudice, per stabilire se la Firma Hans Bühler potesse beneficiare dell'esenzione dall'IVA sui propri acquisti intracomunitari, era necessario che la stessa assolvesse i propri specifici obblighi di dichiarazione. Orbene, gli elenchi riepilogativi iniziali riguardanti il periodo dall'ottobre 2012 al marzo 2013 non avrebbero menzionato operazioni triangolari. Ciò avrebbe quindi determinato la decadenza dall'esenzione, a norma dell'articolo 25, paragrafo 2, dell'UStG del 1994. Il Bundesfinanzgericht (tribunale federale delle finanze) rilevava altresì

che, alla data del 10 aprile 2013, il numero di identificazione IVA austriaco della Firma Hans Bühler non era più valido e che, pertanto, essa era venuta meno ai propri obblighi di dichiarazione anche per le operazioni compiute nei mesi di febbraio e marzo 2013.

24 Avverso la decisione del Bundesfinanzgericht (tribunale federale delle finanze) la Firma Hans Bühler proponeva ricorso per *Revision* (annullamento) dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria). Il giudice del rinvio nutre dubbi riguardo alle valutazioni compiute dall'amministrazione finanziaria della città di Graz e dal Bundesfinanzgericht (tribunale federale delle finanze) in merito all'assoggettamento a imposta delle operazioni in questione.

25 In tale contesto, il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 141, lettera c), della direttiva [IVA], da cui dipende, a norma dell'articolo 42 (in combinato disposto con l'articolo 197) della direttiva [IVA], la disapplicazione dell'articolo 41, primo comma, della direttiva [IVA], debba essere interpretato nel senso che la condizione ivi indicata non ricorre nel caso in cui il soggetto passivo risieda e sia identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro da cui i beni siano spediti o trasportati anche nell'ipotesi in cui il soggetto medesimo utilizzi, ai fini dello specifico acquisto intracomunitario, un numero di identificazione IVA di un altro Stato membro.

2) Se gli articoli 42 e 265 [della direttiva IVA], in combinato disposto con l'articolo 263 della direttiva [IVA], debbano essere interpretati nel senso che soltanto la tempestiva presentazione dell'elenco riepilogativo implichi la disapplicazione dell'articolo 41, primo comma, della direttiva [IVA]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

26 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la condizione ivi indicata non ricorra nel caso in cui il soggetto passivo risieda e sia identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro dal quale i beni siano spediti o trasportati anche nell'ipotesi in cui tale soggetto utilizzi, ai fini dell'acquisto intracomunitario di cui trattasi, un numero di identificazione IVA di un altro Stato membro.

27 L'articolo 141 della direttiva IVA prevede una disciplina derogatoria alla norma, di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, secondo la quale sono assoggettati a IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso sul territorio di uno Stato membro.

28 Tale articolo 141 fissa le condizioni cumulative alle quali ogni Stato membro adotta misure specifiche al fine di non assoggettare a IVA gli acquisti intracomunitari di beni realizzati sul suo territorio, in forza dell'articolo 40 della direttiva IVA, ossia quando tale Stato membro sia quello di destinazione della spedizione o del trasporto intracomunitario.

29 Tra tali condizioni, l'articolo 141, lettera a), della direttiva IVA esige che l'acquisizione di beni sia effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di destinazione della spedizione o del trasporto intracomunitario, ma identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro.

30 L'articolo 141, lettera b), della direttiva IVA aggiunge che l'acquisto di beni è effettuato ai fini di una cessione successiva di tali beni nel medesimo Stato membro da parte del soggetto passivo di cui all'articolo 141, lettera a), della direttiva IVA.

31 L'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA, unica disposizione di tale articolo su cui vertono i dubbi del giudice del rinvio, esige che i beni oggetto dell'acquisto intracomunitario in questione siano direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello in cui il soggetto passivo è identificato ai fini dell'IVA e a destinazione della persona nei confronti della quale questi effettui la cessione successiva.

32 Quest'ultima disposizione subordina alla condizione relativa allo Stato membro di partenza del trasporto intracomunitario la possibilità, per l'acquisto intracomunitario, di beneficiare della misura di semplificazione di cui all'articolo 141, della direttiva IVA.

33 Secondo costante giurisprudenza, per quanto riguarda l'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione, si deve tener conto non solo della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v., in tal senso, sentenze del 19 settembre 2000, Germania/Commissione, C-156/98, EU:C:2000:467, punto 50, e del 26 luglio 2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, punto 73).

34 A tal riguardo, già la sola formulazione dell'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA potrebbe suggerire che, considerato che i beni di cui trattasi nel procedimento principale sono stati spediti in Repubblica ceca dalla Germania e in cui la Firma Hans Bühler possedeva un numero di identificazione IVA tedesco, il beneficio dell'esenzione dall'IVA debba esserle negato.

35 Tuttavia, come rilevato dalla Commissione europea nelle proprie osservazioni scritte, dal contesto dell'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA e dalle finalità di detta disposizione emerge che la condizione ivi prevista designa uno Stato membro diverso da quello in cui l'acquirente è identificato ai fini dell'IVA per lo specifico acquisto che realizza.

36 A tal riguardo, l'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA, nel contesto delle altre disposizioni della direttiva medesima, dev'essere inteso, da un lato, nel senso che, nel caso in cui lo Stato membro di partenza del trasporto fosse anche quello in cui l'acquirente è identificato ai fini dell'IVA per l'acquisto dei beni oggetto del trasporto, ciò significherebbe che tale operazione si è realizzata nello Stato membro stesso e che non potrebbe qualificarsi come «operazione intracomunitaria», ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 1, della direttiva IVA. In tal caso, l'articolo 141 della direttiva IVA, vertente su acquisti intracomunitari, non troverebbe applicazione.

37 Dall'altro lato, come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 70 delle conclusioni, l'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA, dev'essere letto alla luce degli articoli 42 e 265 della direttiva stessa che precisano e completano le condizioni di applicazione della misura di semplificazione di cui all'articolo 141 della direttiva IVA. A tal riguardo, occorre osservare che l'articolo 265 della direttiva IVA fa riferimento allo Stato membro che ha attribuito all'acquirente il numero di identificazione IVA con cui quest'ultimo ha effettuato i suoi acquisti.

38 Ne discende che, allorché un acquirente è identificato ai fini dell'IVA in più Stati membri, deve tenersi conto soltanto del numero di identificazione IVA con cui ha effettuato l'acquisto intracomunitario per valutare se ricorra la condizione, di cui all'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA.

39 Tale interpretazione è conforme agli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA, e, più in particolare, dalla misura di semplificazione di cui agli articoli 42, 141, 197 e 265 di tale direttiva. Da un canto, il regime transitorio dell'IVA applicabile al commercio intracomunitario, istituito dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU 1991, L 376, pag. 1), mira a trasferire il gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti (v., in tal senso, sentenza del 14 giugno 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

40 Dall'altro canto, dal considerando 38 della direttiva IVA emerge che, per le operazioni imponibili in regime interno connesse con scambi intracomunitari di beni effettuati, nel corso del periodo transitorio, da soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato membro del luogo dell'acquisto intracomunitario di beni, comprese le operazioni a catena, è necessario prevedere misure di semplificazione che garantiscano un trattamento equivalente in tutti gli Stati membri.

41 A tal riguardo, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 57 delle conclusioni, la ratio dell'articolo 141 della direttiva IVA è di evitare all'operatore intermedio di una catena di operazioni, come quella definita allo stesso articolo 141, di dover assolvere gli obblighi di identificazione e di dichiarazione nello Stato membro di destinazione dei beni.

42 In tale prospettiva, il beneficio del regime di semplificazione introdotto agli articoli 42, 141, 197 e 265 della direttiva IVA non può essere negato a un soggetto passivo che realizzi un acquisto alle condizioni di cui all'articolo 141 della direttiva IVA per il solo motivo che tale soggetto sia identificato ai fini dell'IVA anche nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto intracomunitario. Come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 72 delle conclusioni, tale diniego creerebbe una significativa disparità di trattamento tra i soggetti passivi e rischierebbe di limitare, ingiustificatamente, l'esercizio di attività economiche sulla base delle identificazioni IVA del soggetto passivo.

43 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 141, lettera c), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che la condizione ivi indicata è soddisfatta nel caso in cui il soggetto passivo risieda e sia identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro dal quale i beni siano spediti o trasportati ma utilizzi, ai fini dell'acquisto intracomunitario di cui trattasi, un numero di identificazione IVA di un altro Stato membro.

Sulla seconda questione

44 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 42 e 265 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 263 della direttiva stessa, debbano essere interpretati nel senso che ostino all'applicazione, da parte dell'amministrazione finanziaria di uno Stato membro, dell'articolo 41, primo comma, della direttiva IVA per il solo motivo che, nell'ambito di un acquisto intracomunitario, realizzato ai fini di una successiva cessione nel territorio di uno Stato membro, la presentazione dell'elenco riepilogativo, di cui all'articolo 265 della direttiva IVA, non sia stata tempestivamente effettuata dal soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro medesimo.

45 Occorre rammentare che, in deroga all'articolo 41, primo comma, della direttiva IVA, che fa riferimento allo Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto in questione, il successivo articolo 42 prevede che l'acquisto intracomunitario è considerato assoggettato a IVA nello Stato membro di destinazione del trasporto intracomunitario laddove ricorrano le due condizioni cumulative di cui, rispettivamente, alle lettere a) e b) di tale articolo 42.

46 Ai sensi dell'articolo 42, lettera a), della direttiva IVA, l'acquirente intermedio deve dimostrare di avere effettuato il proprio acquisto ai fini di una successiva cessione, realizzata nel territorio dello Stato membro determinato conformemente al precedente articolo 40, per la quale il destinatario sia stato designato come debitore dell'IVA ai sensi dell'articolo 197 della direttiva medesima.

47 L'articolo 42, lettera b), della direttiva IVA aggiunge una seconda condizione secondo cui l'acquirente deve assolvere gli obblighi riguardanti la presentazione dell'elenco riepilogativo previsti all'articolo 265 della direttiva stessa. Quest'ultima disposizione precisa le informazioni specifiche relative alla catena di

operazioni, come definita all'articolo 141 della direttiva de qua, che l'operatore intermedio deve fornire nell'elenco riepilogativo da presentare all'amministrazione finanziaria dello Stato membro che gli ha attribuito il numero di identificazione IVA con cui questi ha effettuato l'acquisto intracomunitario.

48 Quanto all'articolo 263 della direttiva IVA, esso prevede le norme relative ai termini fissati per la presentazione di un elenco riepilogativo.

49 Contrariamente a quanto sostenuto dal governo austriaco dinanzi alla Corte, si deve rilevare che, mentre l'articolo 42, lettera a), della direttiva IVA specifica la condizione sostanziale richiesta affinché un acquisto come quello oggetto del procedimento principale sia considerato soggetto a IVA ai sensi del precedente articolo 40, la lettera b) dello stesso articolo 42 precisa le modalità con cui deve essere provata la tassazione nello Stato membro di destinazione del trasporto o della spedizione intracomunitaria rinviando agli obblighi specifici cui l'acquirente deve conformarsi all'atto della presentazione dell'elenco riepilogativo. Tali obblighi attinenti agli elenchi riepilogativi devono essere considerati formali.

50 Orbene, in forza del principio di neutralità fiscale, il mancato rispetto da parte di un soggetto passivo dei requisiti formali di cui all'articolo 42, lettera b), della direttiva IVA non può condurre a rimettere in discussione l'applicazione dell'articolo 42 di tale direttiva qualora siano comunque soddisfatte le condizioni sostanziali di cui al medesimo articolo 42, lettera a) (v., per analogia, sentenze del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 46, e del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 36). Infatti, il diniego di applicazione dell'articolo 42 della direttiva IVA per un motivo di tal genere potrebbe determinare una doppia imposizione, in quanto l'acquirente intermedio sarebbe assoggettato a imposta, a norma dell'articolo 41, primo comma, della direttiva IVA, anche nello Stato membro che gli ha attribuito il numero di identificazione IVA che esso ha utilizzato per tale operazione, mentre l'acquirente finale sarebbe parimenti tassato ai sensi dell'articolo 141, lettera e), e dell'articolo 197 della direttiva IVA. Al riguardo, si deve aggiungere che, secondo la giurisprudenza della Corte, gli articoli 41 e 42 della direttiva IVA sono diretti a garantire l'assoggettamento a IVA dell'acquisto intracomunitario in questione a livello dell'acquirente finale, evitando la doppia imposizione di tale operazione (v., in tal senso, sentenza del 22 aprile 2010, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217, punto 35).

51 Ne deriva che l'articolo 42 della direttiva IVA è applicabile qualora le condizioni sostanziali siano soddisfatte. In tale contesto è rilevante la circostanza che il numero di identificazione IVA dell'acquirente sia valido al momento delle operazioni. Al contrario resta irrilevante il fatto che tale numero non sia più valido alla data di presentazione degli elenchi riepilogativi.

52 In ogni caso, uno Stato membro non può prevedere, senza andare oltre quanto strettamente necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta, la possibilità di una rettifica degli elenchi riepilogativi riguardante le operazioni triangolari e, al contempo, privare la rettifica stessa di effetti, negando all'operatore intermedio l'applicazione retroattiva dell'articolo 42 della direttiva IVA, qualora tale operatore provi che le condizioni sostanziali siano state soddisfatte. Tuttavia, per sanzionare l'inosservanza di requisiti formali, gli Stati membri possono prevedere sanzioni diverse rispetto al diniego di applicazione dell'articolo 42 della direttiva IVA, quali l'irrogazione di un'ammenda o di una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione (v., per analogia, sentenza del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 42).

53 Orbene, dalla decisione di rinvio emerge che gli elenchi riepilogativi iniziali per il periodo compreso tra ottobre 2012 e dicembre 2012 erano completi ma che sono stati presentati tardivamente in data 8 febbraio 2013. L'amministrazione finanziaria della città di Graz ha inoltre ritenuto che la Firma Hans Bühler non avesse assolto i propri obblighi di dichiarazione per i mesi di febbraio e marzo 2013, dato che il numero di identificazione IVA di tale società non era più valido alla data di presentazione degli elenchi riepilogativi vertenti sulle operazioni realizzate in tale periodo.

54 Per quanto riguarda tale ultimo periodo, si deve rilevare che la sola circostanza secondo cui il numero di identificazione IVA della Firma Hans Bühler non era più valido alla data della presentazione degli elenchi riepilogativi di cui al procedimento principale non può essere considerata incompatibile con l'articolo 265 della direttiva IVA. Infatti, tale disposizione non richiede che il numero di identificazione IVA di cui dispone il soggetto passivo sia ancora valido alla data della presentazione dell'elenco riepilogativo. Alla luce del tenore stesso di detta disposizione, l'elenco riepilogativo deve indicare il numero IVA con cui il soggetto passivo «ha effettuato» gli acquisti intracomunitari in questione e non quello di cui dispone alla data della presentazione dell'elenco riepilogativo.

55 Quanto agli elenchi riepilogativi presentati tardivamente, il principio di neutralità fiscale impone l'applicabilità dell'articolo 42 della direttiva IVA laddove ricorrano le condizioni sostanziali di cui alla lettera a) dello stesso articolo 42, anche nel caso in cui non sia stata tempestivamente soddisfatta la condizione formale prevista alla successiva lettera b), dell'articolo medesimo. Pertanto, l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro, in linea di principio, non può assoggettare a imposta un acquisto intracomunitario per il solo motivo che l'acquirente non abbia tempestivamente presentato un elenco riepilogativo debitamente completato riguardante la propria operazione.

56 Occorre tuttavia aggiungere, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 91 delle conclusioni, che esistono due ipotesi in cui l'inosservanza di un requisito formale può giustificare l'esclusione dell'applicazione dell'articolo 42 della direttiva IVA (v., per analogia, sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl, C-24/15 EU:C:2016:791, punti 43, 44 e 46).

57 Da un lato, la violazione di un requisito formale può condurre al diniego dell'applicazione dell'articolo 42 della direttiva IVA qualora un soggetto passivo abbia partecipato intenzionalmente a una frode fiscale che abbia messo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA (v., per analogia, sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

58 Nel procedimento principale, nessun elemento risultante dagli atti sembra suggerire che la Firma Hans Bühler fosse coinvolta in una frode.

59 Dall'altro lato, l'inosservanza di un requisito formale può giustificare il diniego di applicazione dell'articolo 42 della direttiva IVA se tale inosservanza ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (v., per analogia, sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

60 Spetta al giudice del rinvio verificare se la presentazione tardiva degli elenchi riepilogativi iniziali relativi al periodo compreso tra i mesi di ottobre 2012 e di dicembre 2012 abbia avuto l'effetto di impedire che fosse fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.

61 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che gli articoli 42 e 265 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 263 della direttiva stessa, devono essere interpretati nel senso che ostano all'applicazione, da parte dell'amministrazione finanziaria di uno Stato membro, dell'articolo 41, primo comma, della direttiva IVA per il solo motivo che, nell'ambito di un acquisto intracomunitario, realizzato ai fini di una successiva cessione nel territorio di uno Stato membro, la presentazione dell'elenco riepilogativo, di cui all'articolo 265 della direttiva medesima, non sia stata tempestivamente effettuata dal soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro stesso.

Sulle spese

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

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

1) **L'articolo 141, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, dev'essere interpretato nel senso che la condizione ivi indicata è soddisfatta nel caso in cui il soggetto passivo risieda e sia identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) nello Stato membro dal quale i beni siano spediti o trasportati ma utilizzi, ai fini dell'acquisto intracomunitario di cui trattasi, un numero di identificazione IVA di un altro Stato membro.**

2) **Gli articoli 42 e 265 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, in combinato disposto con l'articolo 263 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, devono essere interpretati nel senso che ostano all'applicazione, da parte dell'amministrazione finanziaria di uno Stato membro, dell'articolo 41, primo comma, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, per il solo motivo che, nell'ambito di un acquisto intracomunitario, realizzato ai fini di una successiva cessione nel territorio di uno Stato membro, la presentazione dell'elenco riepilogativo, di cui all'articolo 265 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, non sia stata tempestivamente effettuata dal soggetto passivo identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) nello Stato membro medesimo.**

Firme