Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

20 ottobre 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto — Sesta direttiva — Articolo 28 quater, parte A, lettere a) e d) — Trasferimento di beni all'interno dell'Unione europea — Diritto all'esenzione — Mancato rispetto dell'obbligo di comunicare un numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione — Mancanza di indizi seri dell'esistenza di una frode fiscale — Diniego del beneficio dell'esenzione — Ammissibilità»

Nella causa C-24/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht München (Tribunale tributario di Monaco di Baviera, Germania), con decisione del 4 dicembre 2014, pervenuta in cancelleria il 21 gennaio 2015, nel procedimento

Josef Plöckl

contro

Finanzamt Schrobenhausen,

LA CORTE (Quarta Sezione)

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

avvocato generale: H. Saugmandsgaard Øe

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 20 gennaio 2016,

considerate le osservazioni presentate:

— per il Finanzamt Schrobenhausen, da K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan e D. Scherer;

— per il governo tedesco, da T. Henze, in qualità di agente;

— per il governo ellenico, da K. Nasopoulou e S. Lekkou, in qualità di agenti;

— per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, A. Cunha e R. Campos Laires, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da M. Wasmeier e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il tedesco.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 aprile 2016,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 22, paragrafo 8 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2005/92/CE del Consiglio, del 12 dicembre 2005 (GU 2005, L 345, pag. 19) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), nella versione risultante dall'articolo 28 nonies della sesta direttiva, nonché dell'articolo 28 quater, parte A, lettera a), primo comma, e lettera d), di tale direttiva.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Josef Plöckl ed il Finanzamt Schrobenhausen (amministrazione fiscale di Schrobenhausen, Germania; in prosieguo: l'«amministrazione fiscale»), vertente sul diniego di tale amministrazione di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) il trasferimento di un veicolo destinato all'impresa del sig. Plöckl dalla Germania alla Spagna nel corso del 2006.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

4 Conformemente all'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva, si considera soggetto passivo chiunque eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2 di tale articolo, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

5 L'articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva definisce la nozione di «cessione di un bene» come il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

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

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

(…)».

7 L'articolo 28 bis, paragrafo 5, della sesta direttiva dispone quanto segue:

«Sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso:

b) il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro.

È considerato trasferito a destinazione di un altro Stato membro qualsiasi bene materiale mobile spedito o trasportato dal soggetto passivo o per suo conto fuori dal territorio di cui all'articolo 3 ma all'interno della Comunità per le esigenze della sua impresa, salvo quelli che formano oggetto delle seguenti operazioni:

(...)».

8 L'articolo 28 quater, parte A, lettera a), primo comma, e lettera d), della sesta direttiva è formulato come segue:

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

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

(...)

d) le cessioni di beni ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera b) che beneficerebbero delle esenzioni di cui sopra se fossero effettuate ad un altro soggetto passivo».

Diritto tedesco

9 L'articolo 3, paragrafo 1a, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), nella versione in vigore alla data dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: l'«UStG»), prevede quanto segue:

«È assimilato ad una cessione a titolo oneroso il trasferimento di un bene dell'impresa effettuato da un imprenditore dal territorio nazionale verso un'altra parte del territorio comunitario affinché ne disponga, fatto salvo il trasferimento destinato a un uso soltanto temporaneo, anche qualora l'imprenditore abbia importato il bene all'interno del paese. L'imprenditore è considerato come un fornitore».

10 A norma dell'articolo 4, punto 1, lettera b), dell'UStG, le cessioni intracomunitarie sono esenti.

11 L'articolo 6a dell'UStG definisce la cessione intracomunitaria, inter alia, come segue:

«(...)

2. Si considera cessione intracomunitaria anche il trasferimento di un bene equiparato a una cessione (articolo 3, paragrafo 1a, dell'[UStG]).

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

12 L'articolo 17c, paragrafi 1 e 3, dell'Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (regolamento di attuazione dell'imposta sulla cifra d'affari), nella versione in vigore alla data dei fatti di cui al procedimento principale, così dispone:

«1. In caso di cessioni intracomunitarie (articolo 6a, paragrafi 1 e 2, [dell'UStG]), l'imprenditore che rientri nell'ambito di applicazione del presente regolamento deve dimostrare attraverso documenti contabili che ricorrono i presupposti per l'esenzione da imposta, indicando altresì il numero di identificazione IVA dell'acquirente. La contabilità deve far apparire in forma chiara ed agevolmente verificabile che egli ha soddisfatto tali presupposti.

(...)

3. Nei casi di trasferimento assimilati ad una cessione (articolo 6a, paragrafo 2, [dell'UStG]), l'imprenditore deve indicare i seguenti elementi:

(...)

2) l'indirizzo e il numero di identificazione IVA della parte di impresa sita nell'altro Stato membro;

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

13 Nel corso del 2006 il sig. Plöckl, un imprenditore individuale, ha acquistato un veicolo che ha destinato alla sua impresa. Il 20 ottobre 2006 ha inviato tale veicolo ad un concessionario con sede in Spagna, al fine di venderlo in Spagna. Tale invio è attestato da una lettera di vettura CMR (lettera di spedizione redatta sul fondamento della Convenzione relativa al contratto di trasporto internazionale di merci su strada, firmata a Ginevra il 19 maggio 1956, come modificata dal protocollo del 5 luglio 1978). L' 11 luglio 2007, detto veicolo è stato venduto ad un'impresa con sede in Spagna.

14 Il sig. Plöckl non ha dichiarato, per tale operazione, alcuna cifra d'affari per l'anno 2006. Per l'anno 2007, egli ha dichiarato una cessione intracomunitaria esente da IVA a detta impresa.

15 Nell'ambito di una verifica in loco, l'amministrazione fiscale ha sostenuto che non sarebbero state rispettate le condizioni per una cessione intracomunitaria e che si trattava di una cessione che doveva essere assoggettata a imposta in Germania per l'anno 2007. Tale amministrazione ha quindi emesso un avviso di accertamento fiscale rettificativo dell'IVA per l'anno 2007.

16 Nel corso del procedimento successivamente avviato dinanzi al Finanzgericht München (Tribunale tributario di Monaco di Baviera, Germania), tale giudice ha constatato che il veicolo di cui al procedimento principale si trovava già in Spagna nel 2007, il che ha portato l'amministrazione fiscale ad annullare tale avviso rettificativo d'imposta.

17 In seguito a tale annullamento, l'amministrazione fiscale ha rettificato il calcolo dell'IVA per l'anno 2006, ritenendo che il trasferimento del veicolo in Spagna nel 2006 fosse soggetto ad IVA e non fosse esente, dal momento che il sig. Plöckl non aveva indicato alcun numero di identificazione IVA attribuito dalla Spagna e non aveva quindi fornito la prova contabile richiesta ai fini dell'esenzione dall'IVA.

18 Il sig. Plöckl ha presentato un ricorso contro tale decisione dinanzi al giudice del rinvio. Quest'ultimo ritiene, da un lato, che non vi fosse alcuna cessione intracomunitaria per la mancanza di un sufficiente nesso temporale e sostanziale fra l'invio del veicolo in Spagna e la sua vendita in tale Stato membro e, dall'altro, che il trasferimento intracomunitario effettuato nel corso del 2006 fosse soggetto ad IVA in applicazione dell'articolo 3, paragrafo 1a, dell'UStG.

19 Il giudice del rinvio si domanda tuttavia se detto trasferimento debba beneficiare di un'esenzione dall'IVA. Esso rileva che, sebbene il sig. Plöckl non abbia adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere per indicare un numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione, non esistono indizi seri che depongano a favore della sussistenza di una frode e l'amministrazione fiscale esclude tale frode. Secondo il giudice del rinvio, il sig. Plöckl ha semplicemente commesso un errore di diritto nel registrare in contabilità l'operazione di trasferimento e la successiva vendita come cessione intracomunitaria e non ha reso alcuna falsa dichiarazione all'amministrazione fiscale.

20 A tale riguardo, il giudice del rinvio fa riferimento al punto 58 della sentenza del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), dal quale emerge che l'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria può essere subordinata alla comunicazione, da parte del fornitore, del numero di identificazione IVA dell'acquirente, purché il diniego dell'esenzione non sia opposto unicamente a motivo del fatto che detto obbligo non è stato rispettato, qualora il fornitore non possa, in buona fede, e dopo aver adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere, comunicare tale numero di identificazione e fornisca invece indicazioni idonee a dimostrare sufficientemente che l'acquirente è un soggetto passivo che agisce in quanto tale nell'ambito dell'operazione di cui trattasi.

21 Detto giudice ritiene che il ragionamento adottato dalla Corte in tale sentenza sia applicabile anche ad un trasferimento intracomunitario, come quello di cui al procedimento principale, e che se ne potrebbe dedurre che, nel caso di specie, l'esenzione dall'IVA può essere negata per il motivo che il sig. Plöckl non ha adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere per indicare un numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione

22 Tuttavia, il giudice del rinvio rileva che, al punto 52 di detta sentenza, la Corte ha dichiarato che è legittimo esigere che il fornitore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale. Esso è quindi dell'avviso che si possa richiedere al soggetto passivo di adottare misure ragionevoli soltanto laddove esistano indizi seri della sussistenza di una frode.

23 In mancanza di indizi seri di frode, il giudice del rinvio ritiene che l'esenzione dall'IVA non possa essere negata qualora ricorrano i requisiti sostanziali di tale esenzione, come avviene nella controversia della quale è investito, e che la trasmissione di un numero di identificazione IVA non costituisca un requisito siffatto. In tali circostanze, detto diniego sarebbe contrario ai principi di neutralità fiscale e di proporzionalità.

24 Il Finanzgericht München (Tribunale tributario di Monaco di Baviera) ha quindi deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 22, paragrafo 8, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, e l'articolo 28 quater, parte A, lettera a), primo comma, e lettera d), della sesta direttiva autorizzino gli Stati membri a negare il beneficio dell'esenzione per una cessione intracomunitaria (nel caso di specie, un trasferimento intracomunitario) qualora, pur non avendo il fornitore adottato tutte le misure che possono ragionevolmente essergli richieste in relazione a requisiti formali relativi all'indicazione del numero di identificazione IVA, non sussista alcun indizio serio che deponga a favore della sussistenza di una frode, il bene sia stato trasferito a destinazione di un altro Stato membro e risultino soddisfatti anche gli altri requisiti per il riconoscimento dell'esenzione».

Sulla questione pregiudiziale

25 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 22, paragrafo 8, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies della stessa, nonché l'articolo 28 quater, parte A, lettera a), primo comma, e lettera d), di tale direttiva debbano essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione fiscale dello Stato membro di origine neghi l'esenzione dall'IVA di un trasferimento intracomunitario per il motivo che il soggetto passivo non ha comunicato un numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione, laddove non sussista alcun indizio serio che deponga a favore della sussistenza di una frode, il bene sia stato trasferito a destinazione di un altro Stato membro e risultino soddisfatti anche gli altri requisiti per il riconoscimento dell'esenzione.

26 Conformemente all'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera b), primo comma, della sesta direttiva, il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa a destinazione di uno Stato membro diverso da quello nel quale è stabilita tale impresa è assimilato ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso. Siffatto trasferimento costituisce, quindi, in forza dell'articolo 2, punto 1, e dell'articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva, un'operazione soggetta all'IVA.

27 Le condizioni che devono ricorrere affinché un'operazione possa essere qualificata trasferimento intracomunitario ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera b), della sesta direttiva, sono previste al secondo comma di tale disposizione, secondo il quale è considerato trasferito a destinazione di un altro Stato membro qualsiasi bene materiale mobile spedito o trasportato dal soggetto passivo o per suo conto fuori dal territorio di cui all'articolo 3 di tale direttiva, ma all'interno dell'Unione europea, per le esigenze della sua impresa, ed eccezione delle esigenze di alcune operazioni elencate a tale comma.

28 Dall'articolo 28 quater, parte A, lettera d), della sesta direttiva emerge che siffatto trasferimento intracomunitario deve essere esentato dall'IVA nello Stato membro di origine nei casi in cui beneficerebbe delle esenzioni di cui all'articolo 28 quater, parte A, lettere da a) a c), della sesta direttiva se fosse effettuato ad un altro soggetto passivo.

29 Ne consegue che, ai fini dell'esenzione dall'IVA, un trasferimento intracomunitario, come quello previsto da detto articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera b), è assimilato, in particolare, ad una cessione intracomunitaria, la cui esenzione dall'IVA è prevista dall'articolo 28 quater, parte A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva. Per quanto riguarda i requisiti previsti ai fini del riconoscimento dell'esenzione di un trasferimento intracomunitario siffatto, essi risultano, da un lato, da tale ultima disposizione, senza che detto trasferimento debba essere effettuato per un altro soggetto passivo. I beni interessati devono quindi essere spediti o trasportati, dal soggetto passivo o per suo conto, fuori dal territorio di cui all'articolo 3 di tale direttiva, ma all'interno dell'Unione, e tale trasferimento deve essere effettuato per il medesimo 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.

30 Dall'altro lato, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 59 a 61 delle sue conclusioni, affinché un siffatto trasferimento sia esente dall'IVA devono ricorrere anche le condizioni sostanziali per il trasferimento intracomunitario, come previste all'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera b), secondo comma, della sesta direttiva, ed elencate al punto 27 della presente sentenza.

31 Ciò premesso, occorre precisare che il fatto di trasferire un bene per le esigenze dell'impresa del soggetto passivo, come precisa tale disposizione, implica che tale trasferimento sia effettuato per tale soggetto passivo «che agisce in quanto tale» ai sensi dell'articolo 28 quater, parte A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva. A tale riguardo, secondo costante giurisprudenza, il soggetto passivo

agisce in questa qualità quando effettua operazioni nell'ambito della sua attività imponibile (v., in tal senso, sentenze del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 49, e dell'8 novembre 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punto 52).

32 Secondo il giudice del rinvio, l'operazione di cui trattasi nel procedimento principale deve essere considerata un trasferimento intracomunitario ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera b, della sesta direttiva. In proposito, tale giudice rileva che il veicolo acquistato dal sig. Plöckl è stato destinato all'impresa di quest'ultimo sita in Germania ed in seguito spedito in Spagna per continuare ad essere utilizzato dal sig. Plöckl a fini professionali.

33 Ne discende che, come risulta anche dalla formulazione della questione sollevata dal giudice del rinvio, erano soddisfatti i requisiti perché fosse riconosciuta l'esenzione dall'IVA del trasferimento di cui al procedimento principale. Tuttavia, tale esenzione è stata negata dall'amministrazione fiscale per il motivo che il sig. Plöckl non aveva comunicato a quest'ultima un numero di identificazione IVA attribuito dal Regno di Spagna, come richiesto dall'articolo 17c, paragrafo 3, del regolamento di attuazione dell'imposta sulla cifra d'affari, nella versione in vigore alla data dei fatti di cui al procedimento principale.

34 Nelle sue osservazioni scritte, la Commissione europea sostiene che tale requisito di comunicazione del numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione sia volto, per quanto riguarda il trasferimento intracomunitario, a dimostrare che il soggetto passivo ha trasferito il bene in questione in tale Stato membro «per le esigenze della sua impresa», il che costituisce, come risulta dai punti 30 e 31 della presente sentenza, un requisito per il riconoscimento dell'esenzione dall'IVA di siffatto trasferimento. L'amministrazione fiscale ed il governo tedesco hanno confermato in udienza tale obiettivo di detto requisito. La presente questione pregiudiziale riguarda pertanto i mezzi di prova che possono essere richiesti, nonché le circostanze in cui i medesimi possono esserlo, al fine di dimostrare che ricorra tale requisito per l'esenzione.

35 A tale proposito, la Corte ha dichiarato che, in assenza di disposizioni in proposito nella sesta direttiva, la quale dispone soltanto, al suo articolo 28 quater, parte A, prima parte di frase, che spetta agli Stati membri stabilire a quali condizioni esentare le cessioni intracomunitarie di beni, la questione dei mezzi di prova che possono essere forniti dai soggetti passivi per beneficiare dell'esenzione dall'IVA rientra nella competenza degli Stati membri (sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 42 e giurisprudenza ivi citata). Ciò trova applicazione anche nei confronti dei trasferimenti intracomunitari, previsti nel medesimo articolo, lettera d).

36 Inoltre, l'articolo 22, paragrafo 8, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, conferisce agli Stati membri la facoltà di adottare misure per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le frodi, a condizione, in particolare, di non eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi. Tali misure non possono pertanto essere utilizzate in modo tale da rimettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA (sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

37 Una misura nazionale siffatta eccede quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta nel caso in cui subordini essenzialmente il diritto all'esenzione dall'IVA al rispetto di obblighi formali, senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano stati soddisfatti. Infatti, le operazioni devono essere tassate prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punti 29 e 30).

38 Ebbene, per quanto riguarda le caratteristiche oggettive di un trasferimento intracomunitario, dal punto 30 della presente sentenza emerge che, se un trasferimento di beni soddisfa le condizioni previste dall'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera b), secondo comma, della sesta direttiva, tale trasferimento è esente dall'IVA (v., per analogia, sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 30).

39 Ne consegue che il principio di neutralità fiscale esige che l'esenzione dall'IVA sia accordata se tali condizioni sostanziali sono soddisfatte, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi (v., per analogia, sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 31).

40 A tale riguardo, la Corte ha dichiarato, in relazione a una cessione intracomunitaria, che l'obbligo di comunicare il numero di identificazione IVA dell'acquirente del bene costituisce un requisito formale rispetto al diritto all'esenzione dall'IVA (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 51).

41 Lo stesso vale per l'obbligo di comunicare, nell'ambito di un trasferimento intracomunitario, il numero di identificazione IVA del soggetto passivo, attribuito dallo Stato membro di destinazione. A tale riguardo, sebbene l'indicazione di tale numero costituisca la prova che siffatto trasferimento è stato effettuato per le esigenze dell'impresa di tale soggetto passivo e, di conseguenza, come emerge dal punto 31 della presente sentenza, che detto soggetto passivo agisce in quanto tale nello Stato membro di cui trattasi, la prova di tale qualità non può in ogni caso dipendere esclusivamente dall'indicazione di detto numero di identificazione IVA. Infatti, l'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva, che definisce la nozione di «soggetto passivo», non subordina tale status al fatto che il soggetto possieda un numero d'identificazione IVA (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 49). La comunicazione di tale numero non costituisce pertanto una condizione sostanziale ai fini dell'esenzione dall'IVA di un trasferimento intracomunitario.

42 Da quanto precede risulta che l'amministrazione di uno Stato membro non può, in linea di principio, negare l'esenzione dall'IVA di un trasferimento intracomunitario per il solo motivo che il soggetto passivo non ha comunicato il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro di destinazione.

43 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 81 delle sue conclusioni, la giurisprudenza della Corte ha tuttavia riconosciuto due fattispecie nelle quali il mancato rispetto di un requisito formale può comportare la perdita del diritto all'esenzione dall'IVA.

44 In primo luogo, il principio di neutralità fiscale non può essere invocato, ai fini dell'esenzione dall'IVA, da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenze del 7 dicembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punto 54, e del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 46).

45 Tuttavia, il giudice del rinvio ha constatato che nella controversia principale non sussistono indizi seri di una frode fiscale e che l'amministrazione fiscale ha escluso tale frode. Pertanto, non è applicabile a tale controversia l'eccezione alla regola secondo cui l'esenzione dall'IVA deve essere concessa, anche laddove non sia stata rispettata una condizione formale, qualora ricorrano i requisiti sostanziali.

46 In secondo luogo, la violazione di un requisito formale può portare al diniego dell'esenzione dall'IVA se tale violazione ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (v., in tal senso, sentenze del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 31, e del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 46).

47 Tuttavia, dalla condizione stessa alla quale è subordinato tale diniego dell'esenzione dall'IVA risulta che l'amministrazione, una volta che disponga delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto all'esenzione del soggetto passivo, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo (v., per analogia, sentenza dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

48 Ebbene, come indicato ai punti 30 e 31 della presente sentenza, le condizioni sostanziali per un trasferimento intracomunitario, previste dall'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera b), della sesta direttiva, corrispondono, in sostanza, ai requisiti sostanziali per l'esenzione dall'IVA di siffatto trasferimento, elencate all'articolo 28 quater, parte A, lettera a), di tale direttiva.

49 Di conseguenza, dal momento che, come emerge dal punto 32 della presente sentenza, nell'ambito del procedimento principale, nonostante il sig. Plöckl non abbia comunicato un numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione, il giudice del rinvio ha constatato che l'operazione in questione deve essere considerata un trasferimento intracomunitario ai sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera b), della sesta direttiva, si deve ritenere che l'amministrazione fiscale disponesse di dati che consentivano anche di accertare che i requisiti per l'esenzione di tale trasferimento erano stati soddisfatti.

50 Risulta pertanto evidente che nelle circostanze di cui al procedimento principale non è applicabile alcuna delle due situazioni in cui la Corte ha riconosciuto la possibilità per l'amministrazione di rifiutare l'esenzione dall'IVA per il mancato rispetto di un requisito formale.

51 Il giudice del rinvio fa riferimento ciò nondimeno al punto 58 della sentenza del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), nel quale la Corte ha dichiarato che l'articolo 28 quater, parte A, lettera a), primo comma, della sesta direttiva non osta a che l'amministrazione fiscale di uno Stato membro subordini l'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria alla comunicazione, da parte del fornitore, del numero di identificazione IVA dell'acquirente, purché, tuttavia, il diniego dell'esenzione non sia opposto unicamente a motivo del fatto che detto obbligo non è stato rispettato, qualora il fornitore non possa, in buona fede, e dopo aver adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere, comunicare tale numero di identificazione e fornisca invece indicazioni idonee a dimostrare sufficientemente che l'acquirente è un soggetto passivo che agisce in quanto tale nell'ambito dell'operazione di cui trattasi. Il giudice del rinvio si domanda se da ciò derivi che l'esenzione dall'IVA possa essere negata ad un soggetto passivo che, nell'ambito di un trasferimento intracomunitario, non abbia adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere per comunicare all'amministrazione un numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione.

52 Nella sentenza del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), la Corte non ha ritenuto di introdurre tale criterio generale.

53 La Corte, infatti, al punto 46 di detta sentenza, ha espressamente confermato la giurisprudenza secondo la quale, fatte salve le due fattispecie indicate ai punti da 44 a 46 della presente sentenza, il principio di neutralità fiscale esige che l'esenzione dall'IVA sia accordata qualora siano soddisfatti i requisiti sostanziali, anche se taluni requisiti formali sono stati omessi da parte del soggetto passivo.

54 Inoltre, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 111 delle sue conclusioni, risulta in particolare dal punto 52 della sentenza del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), che l'accertamento dell'impossibilità, per un soggetto passivo, in buona fede, che ha adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere, di comunicare il numero di identificazione IVA dell'acquirente riguarda la situazione in cui occorra stabilire se il soggetto passivo abbia partecipato o meno ad una frode fiscale. La Corte ha così dichiarato che la partecipazione del fornitore a tale frode

poteva essere esclusa alla luce della circostanza che quest'ultimo non poteva, in buona fede e dopo aver adottato tutte le misure che gli si potevano ragionevolmente richiedere, comunicare il numero di identificazione IVA dell'acquirente.

55 Ne consegue che, in circostanze come quelle che caratterizzano il procedimento principale, in cui la partecipazione del soggetto passivo ad una frode fiscale è stata in ogni caso esclusa, l'esenzione dall'IVA non può essere rifiutata a quest'ultimo in ragione del fatto che egli non ha adottato tutte le misure che gli si potevano ragionevolmente richiedere al fine di ottemperare ad un obbligo formale, ossia la comunicazione del numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione del trasferimento intracomunitario.

56 Dinanzi alla Corte, l'amministrazione fiscale ed il governo tedesco hanno tuttavia sottolineato il carattere fondamentale del numero di identificazione IVA quale elemento di controllo in un sistema di massa che comporta un elevato numero di transazioni intracomunitarie.

57 Tuttavia, siffatta considerazione non può né trasformare un requisito formale in un requisito sostanziale nel sistema comune dell'IVA, né giustificare un diniego dell'esenzione per il mancato rispetto di un requisito formale imposto dal diritto nazionale che attua la sesta direttiva.

58 Infatti, sebbene l'articolo 22, paragrafo 8, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, consenta agli Stati membri di adottare misure per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le frodi, detto diniego dell'esenzione eccederebbe quanto necessario per conseguire tali obiettivi, dal momento che una simile infrazione di tale normativa nazionale può essere sanzionata con un'ammenda proporzionata alla gravità della stessa (v., per analogia, sentenze del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 62 e 63, nonché del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punti 47 e 48).

59 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 22, paragrafo 8, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies della stessa, nonché l'articolo 28 quater, parte A, lettera a), primo comma, e lettera d), di tale direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione fiscale dello Stato membro di origine neghi l'esenzione dall'IVA di un trasferimento intracomunitario per il motivo che il soggetto passivo non ha comunicato un numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione, laddove non sussista alcun indizio serio che deponga a favore della sussistenza di una frode, il bene sia stato trasferito a destinazione di un altro Stato membro e risultino soddisfatti anche gli altri requisiti per l'esenzione.

Sulle spese

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

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

L'articolo 22, paragrafo 8, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 2005/92/CE del Consiglio, del 12 dicembre 2005, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di tale sesta direttiva, nonché l'articolo 28 quater, parte A, lettera a), primo comma, e lettera d), di detta direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione fiscale dello Stato membro di origine neghi l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di un trasferimento intracomunitario per il motivo che il

soggetto passivo non ha comunicato un numero di identificazione attribuito ai fini di tale imposta dallo Stato membro di destinazione, laddove non sussista alcun indizio serio che deponga a favore della sussistenza di una frode, il bene sia stato trasferito a destinazione di un altro Stato membro e risultino soddisfatti anche gli altri requisiti per l'esenzione.

Firme