Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

9 febbraio 2017 (*)

«Rinvio pregiudiziale – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 131 e 138 – Presupposti per l'esenzione di una cessione intracomunitaria – Sistema di scambio d'informazioni in materia d'IVA (VIES) – Mancata iscrizione dell'acquirente – Diniego del beneficio dell'esenzione – Ammissibilità»

Nella causa C−21/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale per il settore tributario (Polo per l'arbitrato amministrativo), Portogallo], con decisione del 30 novembre 2015, pervenuta in cancelleria il 15 gennaio 2016, nel procedimento

Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA CORTE (Nona Sezione),

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

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, R. Campos Laires e M. Figueiredo, in qualità di agenti;

– per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e G. Braga da Cruz, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 131 e dell'articolo 138, paragrafo 1, 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché del principio di proporzionalità.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal (in prosieguo: la «Euro Tyre») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (Autorità tributaria e doganale del Portogallo) in merito al rifiuto da parte di quest'ultima di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) diverse operazioni che la Euro Tyre ha qualificato come cessioni intracomunitarie di beni.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 A norma dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Conformemente a tale disposizione, si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate.. Tale disposizione precisa che si considera in particolare attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

4 Ai sensi dell'articolo 131 di tale direttiva:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso».

5 L'articolo 138, paragrafo 1, della citata direttiva così prevede:

«Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».

6 L'articolo 213, paragrafo 1, della medesima direttiva così dispone:

«Il soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo.

Gli Stati membri autorizzano, e possono esigere, che la dichiarazione sia effettuata, alle condizioni da essi definite, per via elettronica».

7 L'articolo 214, paragrafo 1, della direttiva IVA recita come segue:

«Gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché siano identificate tramite un numero individuale le persone seguenti:

a) ogni soggetto passivo, fatta eccezione per quelli di cui all'articolo 9, paragrafo 2, che effettua nel loro rispettivo territorio cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a detrazione, diverse dalle cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e 199;

b) ogni soggetto passivo, o ente non soggetto passivo, che effettua acquisti intracomunitari di beni soggetti all'IVA a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), o che ha esercitato l'opzione prevista all'articolo 3, paragrafo 3, per l'assoggettamento all'IVA dei suoi acquisti intracomunitari;

(...)».

Regolamenti (CE) n. 1798/2003 e (UE) n. 904/2010

8 Ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 1798/2003 del Consiglio, del 7 ottobre 2003, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92 (GU 2003, L 264, pag. 1):

«Ciascuno Stato membro detiene una banca dati elettronica in cui è contenuto un registro delle persone alle quali è stato rilasciato un numero d'identificazione IVA in tale Stato membro».

9 Il regolamento n. 1798/2003 è stato abrogato con effetto dal 1° gennaio 2012 dal regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (GU 2010, L 268, pag. 1).

10 L'articolo 17, paragrafo 1, di tale regolamento prevede quanto segue:

«Ciascuno Stato membro archivia in un sistema elettronico le informazioni seguenti:

a) le informazioni che raccoglie a norma del titolo XI, capo 6, della direttiva [IVA];

b) i dati riguardanti l'identità, l'attività, l'organizzazione e l'indirizzo delle persone a cui ha attribuito un numero di identificazione IVA, raccolti in applicazione dell'articolo 213 della direttiva [IVA], nonché la data di attribuzione di tale numero;

(...)».

Diritto portoghese

11 Il Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (Regime IVA riguardante le transazioni intracomunitarie; in prosieguo: il «RITI») recepisce nel diritto portoghese le norme relative alle transazioni intracomunitarie che derivano dalla direttiva IVA.

12 Ai sensi dell'articolo 14, lettera a), del RITI, sono esenti dall'IVA:

«Le cessioni di beni effettuate da uno dei soggetti passivi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), ove tali beni siano spediti o trasportati dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, dal territorio nazionale verso un altro Stato membro a destinazione dell'acquirente, a condizione che quest'ultimo sia una persona fisica o giuridica identificata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in un altro Stato membro, che abbia utilizzato il rispettivo numero di identificazione per effettuare l'acquisto e che sia soggetto, in detto Stato, a un regime d'imposizione degli acquisti intracomunitari di beni».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

13 La Euro Tyre è una succursale portoghese di una società di diritto olandese, la Euro Tyre BV. Essa esercita un'attività d'importazione, esportazione e commercializzazione di pneumatici di diverse marche presso venditori al dettaglio con sede in Portogallo e in Spagna. Sul mercato spagnolo essa realizza vendite in parte direttamente e, in parte, con l'intermediazione di un distributore, la Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL.

14 La controversia principale riguarda diverse vendite effettuate, nel corso del periodo tra il 2010 e il 2012, alla Euro Tyre Distribución de Neumáticos. Tale società era registrata, quando tali vendite sono state realizzate, come soggetto IVA in Spagna. Per contro, essa non era ancora sottoposta, in tale Stato membro, al regime di tassazione degli acquisti intracomunitari, né era iscritta nel sistema di scambio di informazioni in materia di IVA (in prosieguo: il «sistema VIES»). Soltanto il 19 marzo 2013 i servizi tributari spagnoli le hanno attribuito lo status di operatore intracomunitario e l'hanno iscritta a tale sistema, con effetto a partire dal 1° luglio 2012.

15 La Euro Tyre ha dichiarato tali vendite quali cessioni intracomunitarie esenti, in forza dell'articolo 14, lettera a), del RITI.

16 In seguito ad un controllo tributario riguardante gli anni 2010-2012, l'Inspeção Tributária (Servizio del controllo tributario, Portogallo) ha tuttavia considerato che le condizioni dell'esenzione previste dall'articolo 14, lettera a), del RITI non erano soddisfatte, poiché, al momento delle vendite di cui trattasi, la Euro Tyre Distribución de Neumáticos non era registrata per la realizzazione di operazioni intracomunitarie in Spagna e non era iscritta al sistema VIES.

17 L'autorità tributaria e doganale ha quindi proceduto a talune rettifiche dell'IVA dovuta dalla Euro Tyre per gli anni 2010-2012, maggiorata degli interessi moratori.

18 La Euro Tyre ha contestato tali rettifiche. In seguito al rigetto del suo reclamo e del suo ricorso gerarchico, essa ha adito il giudice del rinvio, dinanzi al quale ha asserito che la condizione prevista all'articolo 14, lettera a), del RITI, secondo cui l'acquirente deve rientrare in un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari di beni ed essere iscritto al sistema VIES, deriva da un'errata trasposizione della direttiva IVA. Infatti, tale condizione non comparirebbe nell'articolo 138 della direttiva e costituirebbe tutt'al più un requisito di carattere formale richiesto dalla sola Repubblica portoghese.

19 Il giudice del rinvio si chiede se l'esenzione delle cessioni intracomunitarie, prevista all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, possa essere subordinata alla condizione che l'acquirente avente sede in uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto dei beni sia registrato, nel primo Stato, per le operazioni intracomunitarie e figuri nel sistema VIES.

20 Al riguardo, tale giudice osserva che, a partire dal mese di giugno 2010, la Euro Tyre Distribución de Neumáticos era registrata ai fini dell'IVA in Spagna per le operazioni nazionali, con il numero di identificazione che compariva su tutte le fatture relative alle vendite di cui trattasi nonché nelle loro sintesi ricapitolative. Per contro, all'atto di tali vendite, detta società, soggetta all'IVA, non rientrava in alcun regime di tassazione degli acquisti intracomunitari e non era iscritta al sistema VIES. La Euro Tyre aveva conoscenza di tale situazione, ma era in attesa che i servizi tributari spagnoli concedessero, con effetto retroattivo, lo status di operatore intracomunitario alla Euro Tyre Distribución de Neumáticos. Inoltre, l'amministrazione tributaria portoghese avrebbe ritenuto che nella fattispecie non ricorressero né evasione né elusione fiscale da parte della Euro Tyre.

21 Alla luce di tali circostanze, il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale per il settore tributario (Polo per l'arbitrato amministrativo), Portogallo] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 131 e 138, paragrafo 1, della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro neghi la concessione di un'esenzione IVA, nell'ambito di una cessione intracomunitaria di beni, a un venditore con sede in tale Stato membro, perché l'acquirente, con sede in altro Stato membro, non è iscritto al VIES e in detto Stato non è soggetto a un regime d'imposizione degli acquisti intracomunitari di beni, sebbene disponga, al momento della transazione, di un numero di identificazione valido, ai fini dell'IVA, in quest'altro Stato membro, numero indicato nelle fatture relative alle transazioni, quando siano cumulativamente soddisfatti i requisiti materiali di una cessione intracomunitaria, vale a dire quando il diritto di disporre del bene come proprietario sia stato trasferito verso l'acquirente e il fornitore provi che tale bene è stato spedito o trasportato verso un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o a tale trasporto, il medesimo bene è uscito fisicamente dal territorio dello Stato membro di partenza a destinazione di un acquirente soggetto passivo o persona giuridica che agisca come tale in uno Stato membro diverso da quello dal quale sono partiti i beni.

2) Se il principio di proporzionalità osti a un'interpretazione dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA secondo la quale l'esenzione viene negata in una situazione nella quale un venditore, con sede in uno Stato membro, fosse a conoscenza del fatto che l'acquirente, con sede in un altro Stato membro, pur disponendo di un numero di identificazione valido, ai fini dell'IVA, in quest'altro Stato membro, non era iscritto al VIES e non era, in detto Stato, soggetto a un regime d'imposizione degli acquisti intracomunitari di beni, ma prevedeva che la registrazione come operatore intracomunitario gli venisse concessa retroattivamente.

Sulle questioni pregiudiziali

22 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 131 e l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro neghi l'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria per il fatto che, al momento di tale cessione, l'acquirente, domiciliato sul territorio dello Stato membro di destinazione e titolare di un numero di identificazione IVA valido per le operazioni in tale Stato, non è iscritto al sistema VIES e non è soggetto ad un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari. Detto giudice si chiede anche se l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, interpretato alla luce del principio di proporzionalità, osti a tale diniego qualora il venditore fosse a conoscenza delle circostanze che caratterizzavano la situazione dell'acquirente riguardo all'applicazione dell'IVA e fosse persuaso che, in un secondo momento, l'acquirente sarebbe stato registrato come operatore intracomunitario con effetto retroattivo.

23 Occorre anzitutto ricordare che l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede l'obbligo per gli Stati membri di esentare le cessioni di beni che rispettano le condizioni ivi elencate (sentenza del 9 ottobre 2014, Traum, C−492/13, EU:C:2014:2267, punto 46).

24 In forza di tale disposizione, gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nell'Unione europea, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un

ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

25 Per costante giurisprudenza della Corte, l'esenzione della cessione intracomunitaria diviene applicabile solo quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente e quando il venditore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione (sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C−273/11, EU:C:2012:547, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

26 Nella fattispecie, dagli elementi che compaiono nella decisione di rinvio risulta che le questioni proposte sono basate sulla premessa secondo cui ricorrono le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, ricordate nei punti 24 e 25 della presente sentenza. L'esenzione dall'IVA è stata negata per il solo motivo che l'acquirente non era registrato, al momento delle vendite di cui trattasi nel procedimento principale, per la realizzazione di operazioni intracomunitarie in Spagna e non era iscritto al sistema VIES. L'acquirente possedeva, in tale Stato membro, soltanto un numero di identificazione IVA valido per la realizzazione di operazioni in tale Stato, ma non per la realizzazione di operazioni intracomunitarie.

27 Al riguardo, va osservato che, senz'altro, nell'ambito del regime transitorio di tassazione degli scambi all'interno dell'Unione, l'identificazione dei soggetti passivi dell'IVA tramite i numeri individuali mira ad agevolare la determinazione dello Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti (sentenze del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C−273/11, EU:C:2012:547, punto 57, nonché del 14 marzo 2013, Ablessio, C−527/11, EU:C:2013:168, punto 19). Infatti, l'articolo 214, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA impone agli Stati membri di adottare tutte le misure necessarie ai fini dell'identificazione tramite numero individuale, in particolare, di ogni soggetto passivo o ente non soggetto passivo che effettui acquisti intracomunitari.

28 Anche l'iscrizione al sistema VIES dei soggetti passivi che realizzano operazioni intracomunitarie presenta un'indubbia importanza in questo contesto. Detto sistema mira a consentire agli operatori di ottenere la conferma del numero di identificazione IVA dei loro partner commerciali e alle autorità tributarie nazionali di controllare le operazioni intracomunitarie e di rilevare eventuali irregolarità. Tale sistema risponde così all'esigenza, prevista all'articolo 27 del regolamento n. 1798/2003 e, a decorrere dal 1° gennaio 2012, all'articolo 17 del regolamento n. 904/2010, che gli Stati membri dispongano di una banca dati elettronica contenente un registro delle persone cui essi hanno attribuito numeri di identificazione IVA.

29 Tuttavia, né l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, né la giurisprudenza della Corte menzionano, tra le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria elencate esaustivamente, l'obbligo per l'acquirente di disporre di un numero di identificazione IVA (v., in tal senso, sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C−273/11, EU:C:2012:547, punto 59), né, a maggior ragione, l'obbligo che quest'ultimo sia registrato ai fini della realizzazione di operazioni intracomunitarie e sia iscritto al sistema VIES.

30 Contrariamente a quanto i governi portoghese e polacco hanno sostanzialmente affermato dinanzi alla Corte, tali obblighi non possono essere fatti derivare neanche dalla condizione secondo cui l'acquirente deve essere un soggetto passivo che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto dei beni (v., per analogia, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C−587/10, EU:C:2012:592, punto 40).

31 Infatti, la definizione di soggetto passivo, enunciata all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, riguarda esclusivamente la persona che compie, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, quali che siano gli scopi e i risultati di tale attività, senza subordinare detta qualità al fatto che il soggetto possieda un numero di identificazione IVA (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C−587/10, EU:C:2012:592, punto 49 e giurisprudenza ivi citata), eventualmente specifico alla realizzazione di operazioni intracomunitarie, oppure che tale persona sia iscritta al sistema VIES. Dalla giurisprudenza della Corte risulta, inoltre, che il soggetto passivo agisce in tale qualità quando effettua operazioni nell'ambito della propria attività imponibile (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C−587/10, EU:C:2012:592, punto 49 e giurisprudenza ivi citata).

32 Pertanto, non costituiscono condizioni sostanziali per l'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria né l'ottenimento da parte dell'acquirente di un numero di identificazione IVA, valido ai fini della realizzazione di operazioni intracomunitarie, né la sua iscrizione al sistema VIES. Si tratta soltanto di requisiti formali, che non possono porre in discussione il diritto del venditore all'esenzione dall'IVA allorché ricorrono le condizioni sostanziali della cessione intracomunitaria (v., per analogia, sentenze del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C−273/11, EU:C:2012:547, punto 60; del 27 settembre 2012, VSTR, C−587/10, EU:C:2012:592, punto 51, e del 20 ottobre 2016, Plöckl, C−24/15, EU:C:2016:791, punto 40).

33 A tal proposito, occorre ricordare che, in mancanza di specifiche disposizioni nella direttiva IVA per quanto riguarda le prove che i soggetti passivi sono tenuti a fornire per beneficiare dell'esenzione dall'IVA, spetta agli Stati membri, conformemente all'articolo 131 di tale direttiva, fissare le condizioni alle quali le cessioni intracomunitarie sono da essi esentate, per assicurare una corretta e semplice applicazione di dette esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. Tuttavia, nell'esercizio dei loro poteri, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione (v. sentenze del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C−273/11, EU:C:2012:547, punto 36 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 9 ottobre 2014, Traum, C−492/13, EU:C:2014:2267, punto 27).

34 Secondo la giurisprudenza della Corte, 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 (sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl, C−24/15, EU:C:2016:791, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

35 Ebbene, per quanto riguarda le caratteristiche oggettive di una cessione intracomunitaria, dai punti da 23 a 25 della presente sentenza emerge che, se una cessione di beni soddisfa le condizioni previste dall'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, tale cessione è esente dall'IVA (v., in tal senso, sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl, C−24/15, EU:C:2016:791, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

36 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 (sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl, C−24/15, EU:C:2016:791, punto 39).

37 Pertanto, l'amministrazione di uno Stato membro non può, in linea di principio, negare l'esenzione dall'IVA ad una cessione intracomunitaria per il solo motivo che l'acquirente non è iscritto al sistema VIES e non è assoggettato ad un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari.

38 Va rilevato, infatti, che la giurisprudenza della Corte ha riconosciuto due sole fattispecie nelle quali il mancato rispetto di un requisito formale può comportare la perdita del diritto all'esenzione dall'IVA (v., in tal senso, sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl, C−24/15, EU:C:2016:791, punto 43).

39 Da un lato, 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. sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl, C−24/15, EU:C:2016:791, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

40 Va osservato che, secondo la giurisprudenza della Corte, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore 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 (sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C−273/11, EU:C:2012:547, punto 48 e giurisprudenza ivi citata). Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo di cui trattasi sapesse o dovesse sapere che l'operazione da esso effettuata rientrava in una frode posta in essere dall'acquirente e non avesse adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare la frode medesima, la stessa dovrebbe precludergli il beneficio del diritto all'esenzione dall'IVA (sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C−273/11, EU:C:2012:547, punto 54).

41 Nella fattispecie, la circostanza, dedotta dal giudice del rinvio, che il venditore, da una parte, aveva conoscenza del fatto che, al momento delle operazioni, l'acquirente non era iscritto al sistema VIES e non era assoggettato a un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari e, dall'altra, prevedeva che, in un momento successivo, l'acquirente avrebbe ottenuto tale registrazione in qualità di operatore intracomunitario con effetto retroattivo, non può consentire all'autorità tributaria nazionale di negare l'esenzione dall'IVA. Dagli elementi del fascicolo trasmessi dal giudice del rinvio, esposti al punto 20 della presente sentenza, risulta infatti che non sussisteva nella fattispecie né frode né evasione fiscale in capo alla Euro Tyre.

42 D'altra parte, 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. sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl, C−24/15, EU:C:2016:791, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

43 Nella fattispecie, come risulta, in sostanza, dal punto 26 della presente sentenza, le questioni proposte sono basate sulla premessa secondo cui le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA sono soddisfatte. Inoltre, nessun elemento del fascicolo trasmesso alla Corte indica che la violazione del requisito formale di cui trattasi nel procedimento principale abbia impedito una constatazione siffatta. Spetta, tuttavia, al giudice del rinvio effettuare le necessarie verifiche al riguardo.

44 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre risolvere le questioni proposte dichiarando che l'articolo 131 e l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro neghi l'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria per il solo motivo che, al momento di tale cessione, l'acquirente, domiciliato sul territorio dello Stato membro di

destinazione e titolare di un numero di identificazione IVA valido per le operazioni in tale Stato, non è iscritto al sistema VIES e non è assoggettato ad un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari, allorché non esiste alcun serio indizio che lasci supporre l'esistenza di una frode ed è dimostrato che sono soddisfatte le condizioni sostanziali dell'esenzione. In tal caso, l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, interpretato alla luce del principio di proporzionalità, osta del pari a tale diniego qualora il venditore fosse a conoscenza delle circostanze che caratterizzavano la situazione dell'acquirente con riferimento all'applicazione dell'IVA e fosse persuaso che, in un momento successivo, l'acquirente sarebbe stato registrato in quanto operatore intracomunitario con effetto retroattivo.

Sulle spese

45 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 (Nona Sezione) dichiara:

L'articolo 131 e l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro neghi l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di una cessione intracomunitaria per il solo motivo che, al momento di tale cessione, l'acquirente, domiciliato sul territorio dello Stato membro di destinazione e titolare di un numero di identificazione di imposta sul valore aggiunto valido per le operazioni in tale Stato, non è iscritto al sistema di scambio di informazioni in materia di imposta sul valore aggiunto e non è assoggettato ad un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari, allorché non esiste alcun serio indizio che lasci supporre l'esistenza di una frode ed è dimostrato che sono soddisfatte le condizioni sostanziali dell'esenzione. In tal caso, l'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, interpretato alla luce del principio di proporzionalità, osta del pari a tale diniego qualora il venditore fosse a conoscenza delle circostanze che caratterizzavano la situazione dell'acquirente con riferimento all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e fosse persuaso che, in un momento successivo, l'acquirente sarebbe stato registrato in quanto operatore intracomunitario con effetto retroattivo.

Firme

---

* Lingua processuale: il portoghese.