



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PAOLO MENGOLZI
presentate il 1° febbraio 2017¹

Causa C-26/16

**Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda
contro
Autoridade Tributária e Aduaneira**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Tribunale arbitrale collettivo [Commissione arbitrale], Portogallo)]

«Rinvio pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto (IVA) — Esenzioni — Operazioni intracomunitarie — Cessione di mezzi di trasporto nuovi — Presupposti di concessione dell'esenzione al venditore — Residenza dell'acquirente nello Stato membro di destinazione — Immatricolazione temporanea nello Stato membro di destinazione — Rischio di frode fiscale — Buona fede — Obbligo di diligenza del venditore»

I – Introduzione

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale di cui è investita la Corte verte sull'interpretazione dell'articolo 138, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»)².

2. In sostanza, il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunale arbitrale collettivo (Commissione arbitrale), Portogallo] chiede se, nel contesto di una cessione intracomunitaria di un veicolo nuovo, uno Stato membro sia autorizzato, in primo luogo, a subordinare l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA), prevista all'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, alla condizione che l'acquirente sia stabilito o domiciliato nello Stato membro di destinazione di detto veicolo; in secondo luogo, a negare l'esenzione dall'IVA allorché al veicolo sia stata rilasciata unicamente una targa turistica e temporanea nello Stato membro di destinazione e, in terzo luogo, ad esigere il pagamento dell'IVA dal venditore del veicolo in circostanze che potrebbero indicare che l'acquirente potrebbe avere commesso una frode all'IVA, senza che sia tuttavia dimostrato che il venditore abbia cooperato con l'acquirente per eludere il pagamento dell'IVA.

1 — Lingua originale: il francese.

2 — GU 2006, L 347, pag. 1

3. Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia sorta fra la società Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lta (in prosieguo: la «Santogal»), stabilita in Portogallo, e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (Amministrazione fiscale e doganale, Portogallo) in relazione al rifiuto, da parte di tale amministrazione, di accordare alla Santogal il beneficio dell'esenzione dall'IVA, prevista dalla normativa portoghese che attua l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, con riferimento alla cessione, da parte della Santogal, di un'automobile nuova trasportata in Spagna dal suo acquirente.

4. Più precisamente, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale si evince che la Santogal ha venduto ad un cittadino angolano, emettendo fattura in data 26 gennaio 2010 per la somma di EUR 447 665, un veicolo nuovo che essa aveva acquistato in precedenza presso la Mercedes-Benz Portugal e la cui ammissione nel territorio portoghese era stata constatata tramite una dichiarazione in dogana concernente i veicoli in data 25 giugno 2009 (in prosieguo: la «dichiarazione in dogana»)³.

5. In occasione della vendita, l'acquirente ha informato la Santogal della sua intenzione di utilizzare detto veicolo per uso personale in Spagna, ove questi era già stabilito, di spedirlo in tale paese accollandosi personalmente le spese di trasporto, di assoggettarlo ivi al controllo tecnico e di provvedere alla sua immatricolazione. Ha presentato alla Santogal il suo numero identificativo per stranieri (NIE) in Spagna, un documento rilasciato il 2 maggio 2008 dal Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (Direzione generale della polizia e della Guardia Civil del Ministero degli Interni – comune di Tui-Valencia, Spagna) che attestava la sua iscrizione all'anagrafe degli stranieri con detto numero NIE, nonché una copia del suo passaporto angolano. L'indirizzo dell'acquirente da questi indicato al momento della vendita non coincideva tuttavia con quello figurante nel documento rilasciato il 2 maggio 2008.

6. Alla luce di tali documenti, la Santogal ha ritenuto che la vendita del veicolo fosse esente da IVA ai sensi dell'articolo 14, lettera b), del Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (regime dell'IVA concernente le transazioni intracomunitarie), il quale è diretto a recepire, nel diritto portoghese, l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA.

7. Il veicolo è stato trasportato in Spagna su un rimorchio completamente chiuso.

8. In seguito al controllo tecnico del veicolo, avvenuto in Spagna, l'acquirente ha inviato alla Santogal, su richiesta di quest'ultima, due documenti al fine di completare il fascicolo della vendita. Si trattava, da un lato, di un certificato di controllo tecnico rilasciato l'11 febbraio 2010, e, dall'altro, di un certificato di immatricolazione in Spagna, rilasciato il 18 febbraio 2010. Quest'ultimo certificato, nel quale figurava un indirizzo dell'acquirente che non coincideva né con l'indirizzo indicato da quest'ultimo al momento della vendita né con quello figurante nel documento del 2 maggio 2008, aveva ad oggetto una targa «turistica», temporanea, in scadenza il 17 febbraio 2011.

9. Stando alle indicazioni fornite dal giudice del rinvio, l'attribuzione di un numero di targa turistica è disciplinata, in Spagna, dal Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (decreto regio 1571/1993, che adegua in Spagna la legislazione relativa alla targa turistica alle conseguenze dell'armonizzazione fiscale con le norme dell'Unione), del 10 settembre 1993⁴, e dal Real decreto 2822/1998, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (decreto regio 2822/1998 che adotta la normativa generale sui veicoli), del 23 dicembre 1998⁵. La targa turistica è provvisoria, con un periodo di validità che normalmente è di sei mesi ogni anno, prorogabile dalle autorità. Solo i non residenti abituali in Spagna possono beneficiarne.

3 — Secondo il fascicolo, si tratta di un veicolo di lusso, di tipo sportivo, prodotto in serie limitata, modello SLR McLaren.

4 — BOE n. 221, del 15 settembre 1993, pag. 27037,

5 — BOE n. 22, del 26 gennaio 1999, pag. 3440.

10. A seguito di informazioni trasmesse dalla Santogal nel febbraio 2011, la Mercedes-Benz Portugal ha presentato in dogana una dichiarazione complementare concernente il veicolo (in prosieguo: la «dichiarazione complementare»), intesa ad ottenere l'annullamento della dichiarazione in dogana del 25 giugno 2009, a causa della spedizione del veicolo in Spagna. La dichiarazione in dogana è stata annullata dalle autorità competenti il 3 marzo 2011.

11. Con lettera del 24 ottobre 2013, trasmessa alla Direção de Finanças de Lisboa (Direzione delle finanze di Lisbona, Portogallo), la Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (Direzione dei servizi contro le frodi doganali, Portogallo) ha raccomandato la liquidazione dell'IVA dovuta sulla vendita del veicolo in questione. Tale Direzione ha rilevato, segnatamente, che l'acquirente risiedeva in Portogallo, che era registrato in tale paese quale amministratore di una società, e che era ivi in possesso da più di un decennio di un numero di identificazione fiscale. Inoltre, in risposta ad una richiesta di informazioni, le autorità spagnole avrebbero precisato che l'acquirente non risultava residente in Spagna nel 2010, che non vi aveva mai presentato una dichiarazione dei redditi, e che non era mai stato assoggettato ad IVA in tale paese.

12. La Santogal è stata successivamente oggetto di un controllo interno parziale concernente l'IVA del gennaio 2010. In tale contesto, l'amministrazione fiscale e doganale ha redatto una relazione che concludeva che la vendita del veicolo non rientrava nelle esenzioni previste all'articolo 14 del RITI dal momento che, con riferimento all'esenzione figurante in tale disposizione, lettera b), l'acquirente non risiedeva in Spagna e non vi esercitava alcuna attività. Essa ha inoltre rilevato che, stando alle informazioni contenute nelle sue banche dati, l'acquirente possedeva un numero di contribuente portoghese assegnatogli prima del 2001, e che il suo paese di residenza era il Portogallo.

13. Il 14 ottobre 2014, l'amministrazione fiscale e doganale ha emesso una liquidazione complementare dell'IVA per un importo pari a EUR 89 533, nonché una liquidazione degli interessi compensativi relativi al periodo compreso fra il 12 marzo 2010 e il 20 agosto 2014, per un importo pari a EUR 15 914,80. La Santogal ha versato tali importi nel dicembre 2014.

14. La Santogal ha investito il giudice del rinvio di una domanda di annullamento di tali liquidazioni, nonché di una domanda di risarcimento del danno. Dinanzi a detto giudice, essa ha sostenuto, segnatamente, il contrasto dell'interpretazione dell'articolo 14, lettera b), del RITI accolta dall'amministrazione fiscale e doganale con l'articolo 138, paragrafo 2, della direttiva IVA il quale sarebbe munito di effetto diretto. Essa ha parimenti fatto valere che l'eventuale frode al sistema dell'IVA commessa dall'acquirente non gli era opponibile.

15. Nella domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio esprime anzitutto dei dubbi quanto al luogo di residenza dell'acquirente al momento della vendita del veicolo. In particolare, tale giudice rileva che la residenza abituale di quest'ultimo non era situata in Spagna. Non sarebbe dimostrato, tuttavia, che questi risiedeva in Portogallo al momento di detta vendita. Inoltre, il fascicolo prodotto dinanzi al medesimo non conterrebbe né informazioni relative al pagamento dell'IVA relativa al veicolo in Spagna né informazioni relative alla sorte del veicolo successivamente alla concessione della targa turistica. Non sarebbe neanche dimostrato che il beneficio del regime della targa turistica sia cessato secondo le modalità previste dal diritto spagnolo.

16. Il giudice del rinvio osserva poi che non è dimostrato che la Santogal abbia collaborato con l'acquirente al fine di eludere il pagamento dell'IVA sulla vendita del veicolo. Al contrario, esso ritiene che dagli elementi probatori prodotti dinanzi al medesimo emerga che la Santogal ha vigilato sul rispetto dei requisiti di esenzione dall'IVA. Detto giudice osserva che né gli agenti doganali né i servizi doganali hanno espresso dubbi quanto al fatto che i documenti per procedere all'annullamento della dichiarazione in dogana fossero sufficienti, e che la lettera della Direzione dei servizi contro le frodi doganali era fondata su informazioni complementari alle quali la Santogal non aveva accesso.

17. Infine, il giudice del rinvio ritiene che la giurisprudenza della Corte, e in particolare la sentenza del 7 dicembre 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punti da 40 a 46), non risolva la questioni sollevate nella controversia della quale è investito.

18. È in tali circostanze che il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se l'articolo 138, [paragrafo 2], lettera b), della [direttiva IVA] osti ad una normativa nazionale [articoli 1, lettera e), e 14, lettera b), del RITI,] che esige, per la concessione dell'esenzione dall'IVA per le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, trasportati dall'acquirente dal territorio nazionale in un altro Stato membro, che l'acquirente sia stabilito o domiciliato in tale Stato membro.
- 2) Se l'articolo 138, paragrafo 2, lettera b), della [direttiva IVA] osti al diniego dell'esenzione nello Stato membro di partenza del trasporto nel caso in cui il mezzo di trasporto acquistato sia stato trasportato in Spagna dove ha ottenuto una targa turistica, provvisoria e soggetta al regime fiscale (...) spagnolo (...).
- 3) Se l'articolo 138, paragrafo 2, lettera b), della [direttiva IVA] impedisca di esigere il pagamento dell'IVA da parte del fornitore di un mezzo di trasporto nuovo, nel caso in cui non risulti appurato se il regime della targa turistica sia cessato o meno in virtù di una delle situazioni previste [dal diritto spagnolo] né se l'IVA sia stata – o verrà – pagata in seguito alla cessazione di tale regime.
- 4) Se l'articolo 138, [paragrafo 2], lettera b), della [direttiva IVA] e i principi di certezza del diritto, di proporzionalità e di tutela del legittimo affidamento ostino a che si esiga il pagamento dell'IVA dal fornitore di un mezzo di trasporto nuovo che è stato spedito in un altro Stato membro, nel caso in cui:
 - l'acquirente, prima della spedizione, comunichi al fornitore che risiede nello Stato membro di destinazione e gli mostri un documento in cui si attesta che gli è stato attribuito in tale Stato membro un [NIE], in cui si indica una residenza in quest'ultimo Stato membro diversa da quella dichiarata dall'acquirente;
 - dopo la vendita l'acquirente trasmetta al fornitore alcuni documenti comprovanti che il mezzo di trasporto acquistato è stato sottoposto a controllo tecnico nello Stato membro di destinazione e che quest'ultimo Stato gli ha rilasciato una targa turistica;
 - non risulti provato che il fornitore avrebbe collaborato con l'acquirente per eludere il pagamento dell'IVA;
 - i servizi doganali non abbiano formulato obiezioni in merito all'annullamento della dichiarazione in dogana sulla base dei documenti in possesso del fornitore».

19. Tali questioni sono state oggetto di osservazioni scritte da parte della Santogal, del governo portoghese, nonché della Commissione europea. Alla luce delle osservazioni depositate, la Corte ha ritenuto di essere sufficientemente edotta e ha deciso di non tenere un'udienza di discussione, in conformità all'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura.

II – Analisi

A – *Sulla ricevibilità*

20. Se è pacifico che la Corte sia competente a risolvere le questioni sottoposte dal Tribunal Arbitral Tributário, in quanto essa ha già precisato che, nonostante la sua denominazione, tale organo presenta tutti gli elementi necessari per essere qualificato come «organo giurisdizionale di uno Stato membro», ai sensi dell'articolo 267 TFUE⁶, il governo portoghese eccepisce l'irricevibilità del rinvio pregiudiziale per tre motivi, i quali mi sembrano dovere essere tutti respinti, per le ragioni illustrate nel prosieguo.

21. In primo luogo, sarebbe, a mio avviso, eccessivamente formalista e contrario allo spirito di cooperazione che anima il procedimento predisposto dall'articolo 267 TFUE, il quale mira a fornire una risposta utile ai giudici nazionali affinché essi possano risolvere le controversie pendenti dinanzi ai medesimi, accogliere l'obiezione del governo portoghese secondo la quale la decisione di rinvio sarebbe irricevibile in quanto essa si riferisce non all'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, bensì alla lettera b) di questa stessa disposizione. Infatti, è evidente che, alla luce della motivazione della decisione di rinvio, nonché del testo delle questioni sollevate, che menzionano unicamente la cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo, disciplinata specificamente dall'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, il riferimento all'articolo 138, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA costituisce un mero errore di forma, privo di conseguenze quanto alla comprensione e all'oggetto delle questioni di interpretazione del diritto dell'Unione sottoposte dal giudice del rinvio. Tale errore è stato peraltro rettificato in un messaggio di posta elettronica di uno degli arbitri del giudice a quo, il quale è stato allegato alla decisione di rinvio e fa dunque parte del fascicolo del procedimento principale, circostanza di cui hanno preso nota tutte le parti che hanno depositato osservazioni dinanzi alla Corte. Il fatto che una siffatta rettifica informale possa eventualmente violare le norme processuali civili nazionali, come suggerito dal governo portoghese, non può comportare l'irricevibilità della decisione di rinvio pregiudiziale. La Corte ha già statuito, a tal riguardo, che non le spetta accertare, in linea di principio, se una siffatta decisione sia stata adottata in modo conforme alle norme nazionali in materia di organizzazione giudiziaria e di procedura⁷. Alla luce di tali elementi, nulla osta a che la Corte riformuli le questioni sollevate nel senso che esse vertono sull'interpretazione dell'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA⁸.

22. In secondo luogo, se è vero, come fatto valere dal governo portoghese, che la decisione di rinvio non è un modello di chiarezza quanto all'esposizione dei fatti del procedimento principale, e contiene persino talune imprecisioni o incoerenze, tali lacune non sono sufficienti ad invertire la presunzione di rilevanza connessa alle questioni pregiudiziali relative all'interpretazione del diritto dell'Unione e ad impedire alla Corte di rispondervi⁹. La Corte dispone infatti, a mio avviso, degli elementi di fatto e di

6 — V. sentenza del 12 giugno 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punto 34). Da allora, la Corte ha parimenti risolto nel merito altri due rinvii pregiudiziali presentati da questo stesso tribunale arbitrale in materia fiscale: v. sentenze dell'11 giugno 2015, LisboaGás GDL (C-256/14, EU:C:2015:387), e del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

7 — V. segnatamente, in tal senso, sentenze del 3 marzo 1994, Eurico Italia e a. (C-332/92, C-333/92 e C-335/92, EU:C:1994:79, punto 13) e del 29 giugno 2010, E e F (C-550/09, EU:C:2010:382, punto 35).

8 — Ai fini di completezza, aggiungo che se, come nella specie, lo stato del fascicolo comunicato alla Corte lo consente, la facoltà di quest'ultima di riformulare le questioni pregiudiziali consente parimenti di prevenire un'altrimenti probabile reiterazione della domanda di pronuncia pregiudiziale e poggia anche, dunque, su ragioni di economia processuale. V., in tal senso, le mie conclusioni nella causa Gysen (C-449/06, EU:C:2007:663, paragrafo 43) e nella causa de Lobkowicz (C-690/15, EU:C:2016:926, nota a piè di pagina 14).

9 — Si ricorda che, in conformità alla giurisprudenza costante della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sottoposte dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza che può essere invertita, in particolare, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte: v., segnatamente, sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a. (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punti 31 e 36).

diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte nella presente causa. Del resto, le parti che hanno depositato osservazioni scritte, incluso, in subordine, il governo portoghese, sono state tutte in grado di prendere posizione sul contenuto delle questioni sottoposte, alla luce del contesto di diritto e di fatto illustrato nella decisione di rinvio.

23. Infine, in terzo luogo, non può essere accolto neanche il motivo di irricevibilità dedotto dal governo portoghese, secondo il quale la Corte sarebbe chiamata a rispondere a questioni di natura ipotetica, in quanto il giudice a quo avrebbe già constatato, nella sua decisione di rinvio, un vizio di motivazione della decisione dell'amministrazione fiscale e doganale che esigeva la liquidazione dell'IVA, il quale dovrebbe comportare l'annullamento di tale decisione a prescindere dalla risposta che verrebbe fornita dalla Corte alla domanda di pronuncia pregiudiziale.

24. È vero che, in conformità al compito affidato alla Corte nell'ambito della cooperazione istituita dall'articolo 267 TFUE, consistente nel contribuire all'amministrazione della giustizia negli Stati membri, essa si rifiuta di esprimere pareri su questioni ipotetiche¹⁰. Infatti, in casi del genere, la richiesta di interpretazione del diritto dell'Unione presentata dal giudice nazionale non risponde ad un bisogno oggettivo al fine di adottare la propria decisione e risolvere la controversia pendente dinanzi al medesimo. È in forza di tale giurisprudenza che la Corte ha dunque dichiarato irricevibile un rinvio pregiudiziale, presentato da un giudice nazionale di primo grado, avente ad oggetto l'interpretazione del diritto doganale dell'Unione in una situazione in cui la decisione di recupero di un debito doganale impugnata dinanzi a tale giudice era intrinsecamente dipendente dalla decisione preliminare di accertamento di tale debito, il cui annullamento era stato pronunciato dal giudice di ultimo grado dello Stato membro in questione¹¹. Il giudice del rinvio, infatti, nella misura in cui era chiamato unicamente a trarre le conseguenze dell'annullamento della decisione di recupero per risolvere la controversia di cui era investito, per risolvere tale controversia, non si trovava più nella posizione di adottare una decisione che poteva tenere conto delle risposte della Corte alle questioni che le aveva sottoposto. La Corte avrebbe dunque dovuto fornire un parere su questioni ipotetiche.

25. Ciò tuttavia non avviene nella causa in esame.

26. Da un lato, non si evince affatto dalla decisione di rinvio che il vizio di motivazione accertato dal giudice del rinvio debba comportare l'annullamento integrale della decisione dell'amministrazione fiscale e doganale, a prescindere dalla risposta che verrebbe fornita dalla Corte alle questioni che le sono state rivolte. La decisione di rinvio tende, piuttosto, ad avvalorare l'idea opposta. Infatti, dopo aver constatato tale vizio di motivazione, il giudice del rinvio ha dedicato ampie considerazioni al diritto dell'Unione e ha esaminato e respinto altre censure dedotte dalla Santogal che criticavano parimenti la motivazione della decisione dell'amministrazione fiscale e doganale, illustrando le ragioni del rigetto di taluni elementi di prova prodotti dalla Santogal intesi a dimostrare che l'acquirente del veicolo nuovo soddisfaceva la condizione della residenza nello Stato membro di destinazione del veicolo stesso, richiesta dalle disposizioni del RITI. Tali considerazioni sarebbero state superflue se il vizio di motivazione previamente accertato dal giudice del rinvio avesse potuto comportare, di per sé, l'annullamento integrale della decisione dell'amministrazione fiscale e doganale.

27. Dall'altro, e in misura più fondamentale, le questioni pregiudiziali vertono direttamente e indirettamente sulla compatibilità con il diritto dell'Unione del requisito, imposto dalle disposizioni del RITI, secondo il quale la concessione dell'esenzione dall'IVA è subordinata alla condizione che l'acquirente del veicolo nuovo risieda nello Stato membro di destinazione di detto veicolo. Orbene, è evidente che la risposta a tali questioni continua ad essere rilevante per la soluzione della controversia di cui al procedimento principale. Infatti, essa condiziona la legittimità tanto dell'obbligo, incombente

10 — V. segnatamente, in tal senso, sentenza del 24 ottobre 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, punti 38 e 47 nonché la giurisprudenza ivi citata).

11 — V. sentenza del 24 ottobre 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, punti da 39 a 47).

al fornitore, di apportare la prova del soddisfacimento del requisito della residenza imposto dal RITI quanto quello dell'amministrazione fiscale e doganale di verificare tali prove e di motivare correttamente le decisioni che escludono, eventualmente, il carattere rilevante o sufficiente degli elementi di prova che le vengono presentati.

28. Per tutti questi motivi, invito la Corte a dichiarare ricevibile il rinvio pregiudiziale.

B – *Nel merito*

29. Come ho già indicato nelle mie osservazioni introduttive, e in conformità alla riformulazione delle questioni pregiudiziali proposta al paragrafo 21 delle presenti conclusioni, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, nel contesto di una cessione intracomunitaria di un veicolo nuovo, uno Stato membro sia autorizzato a: a) subordinare l'esenzione dall'IVA, prevista all'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, alla condizione che l'acquirente risieda nello Stato membro di destinazione di detto veicolo (prima questione); b) negare l'esenzione dall'IVA allorché il veicolo ha ottenuto unicamente una targa turistica e provvisoria nello Stato membro di destinazione (seconda questione) e c) chiedere il pagamento dell'IVA al venditore del veicolo in circostanze atte ad indicare che l'acquirente potrebbe aver commesso una frode all'IVA, senza che sia tuttavia dimostrato che il venditore abbia cooperato con l'acquirente per eludere il pagamento dell'IVA (terza e quarta questione).

30. Esaminerò successivamente questi tre aspetti delle questioni sollevate dal giudice del rinvio.

1. Sul diritto di subordinare l'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo alla condizione che l'acquirente risieda nello Stato membro di destinazione (prima questione)

31. Come già evidenziato dalla Corte in diverse occasioni, il sistema attuato a partire dal 1° gennaio 1993, inteso alla soppressione delle frontiere fiscali all'interno della Comunità, è fondato sulla determinazione di un nuovo fatto generatore dell'IVA, ovvero l'acquisto intracomunitario di beni, che consente il trasferimento del gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti¹².

32. In tal senso, in virtù dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), ii) della direttiva IVA, l'acquisto intracomunitario di un mezzo di trasporto nuovo da parte di una persona non soggetta all'IVA è imponibile nel territorio dello Stato membro di destinazione, mentre, in conformità all'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, la cessione intracomunitaria di questo stesso mezzo di trasporto nuovo è esentata nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto.

33. Il meccanismo attuato consiste nel trasferire il gettito fiscale allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale dei beni ceduti ed assicura una ripartizione chiara delle competenze fiscali.

34. L'esenzione di una cessione intracomunitaria correlata ad un acquisto intracomunitario permette così di evitare la doppia imposizione e, pertanto, la violazione del principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA¹³, mentre le norme relative alla tassazione degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi sono parimenti volte ad evitare le distorsioni della concorrenza fra gli Stati membri che possono derivare dall'applicazione di aliquote diverse¹⁴.

12 — V. segnatamente, in tal senso, sentenze del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punto 27); del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punti 21 e 22), e del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 22).

13 — V. sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 25).

14 — V., in tal senso, sentenze del 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punti 31 e 40), e del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 24).

35. Secondo l'articolo 20, primo comma, della direttiva IVA, l'acquisto intracomunitario è definito come il trasferimento 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.

36. Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, gli Stati membri esentano le cessioni di mezzi di trasporto nuovi spediti o trasportati fuori del loro rispettivo territorio, ma nell'Unione, a destinazione dell'acquirente.

37. A causa della necessaria correlazione fra la cessione e l'acquisto intracomunitario di un bene, incluso un mezzo di trasporto nuovo, i quali, secondo la Corte, costituiscono, in realtà, un'unica e medesima operazione economica, è già stato statuito che occorre dare all'articolo 20, primo comma, della direttiva IVA e all'articolo 138, paragrafo 1, di detta direttiva, un'interpretazione che conferisse loro un significato ed una portata identici¹⁵.

38. Tale approccio deve valere parimenti per quanto attiene ai rapporti fra l'articolo 20, primo comma, e l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA nel caso di mezzi di trasporto nuovi, come segnatamente convenuto dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte¹⁶.

39. Ne risulta, in conformità alla giurisprudenza, che l'esenzione della cessione intracomunitaria, la quale precede l'acquisto intracomunitario, diviene applicabile se sono soddisfatti tre requisiti, ossia quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente; quando il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e quando, a seguito di tale spedizione o di tale trasporto, il bene ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro della cessione¹⁷.

40. È pacifico, nel procedimento principale, che il veicolo nuovo è stato venduto in Portogallo dalla Santogal emettendo una fattura all'acquirente; che il bene è stato trasportato in Spagna dall'acquirente stesso, e che è stato immatricolato in quest'ultimo Stato membro. I tre requisiti summenzionati risultano pertanto soddisfatti.

41. In ogni caso, indipendentemente dal ricorrere di tutti questi requisiti nel procedimento principale¹⁸, è manifesto che l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA non subordina affatto il diritto all'esenzione della cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo al requisito secondo il quale l'acquirente di tale mezzo di trasporto debba disporre di una residenza nello Stato membro di destinazione¹⁹.

42. Come ammesso dal governo portoghese, la Corte ha precisato, nel contesto della qualificazione di un'operazione di acquisto intracomunitario di un mezzo di trasporto nuovo, che occorre stabilire lo Stato membro in cui avrà luogo l'utilizzazione finale e duratura del mezzo di trasporto interessato²⁰.

15 — V. sentenza del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 28 e la giurisprudenza ivi citata).

16 — I fatti all'origine della sentenza del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), riguardavano, del resto, l'acquisto intracomunitario di un mezzo di trasporto (una barca a vela) qualificato come nuovo dal giudice nazionale.

17 — V. sentenze del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 42); del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 27); del 7 dicembre 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punto 41), e del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 31).

18 — Tale questione è esaminata ai paragrafi da 57 a 82 delle presenti conclusioni.

19 — V., per analogia, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punto 54), con riferimento all'interpretazione dell'articolo 28 quater, A, lettera a), 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 1997, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998 (GU 1998, L 281, pag. 31), il cui contenuto corrisponde a quello dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA.

20 — V. sentenza del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 50).

43. Orbene, il requisito supplementare imposto dalle disposizioni del RITI, consistente nel subordinare l'esenzione di una cessione intracomunitaria alla circostanza che l'acquirente sia residente nello Stato membro di destinazione, autorizza le autorità tributarie portoghesi a negare tale esenzione, senza neanche prendere in considerazione i requisiti sostanziali previsti dall'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, e in particolare senza neanche chiedersi se tali requisiti siano soddisfatti. Il fatto che l'acquirente di un mezzo di trasporto nuovo non risieda nello Stato membro di destinazione non può tuttavia automaticamente significare che l'utilizzazione finale e duratura di tale mezzo di trasporto non avvenga in tale Stato membro e che una cessione intracomunitaria, seguita da un acquisto intracomunitario, non abbia avuto luogo.

44. Se è pur vero che, ai sensi dell'articolo 131 della direttiva IVA, le esenzioni dall'IVA si applicano alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, tali condizioni non possono avere come effetto di rimettere in discussione né la ripartizione delle competenze fiscali fra gli Stati membri né la neutralità dell'IVA, la quale, come ricordato a più riprese dalla Corte, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA²¹.

45. Il requisito supplementare, imposto dalle disposizioni del RITI, il quale subordina l'esenzione della cessione intracomunitaria alla residenza dell'acquirente nello Stato membro di destinazione, comporta la produzione di un siffatto effetto. Esso autorizza il Portogallo, indipendentemente dalla presenza dei tre requisiti elencati al paragrafo 39 delle presenti conclusioni, ad assoggettare ad imposta la cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo il cui acquisto è assoggettato al pagamento dell'IVA nello Stato membro di destinazione. Tale requisito viola dunque l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, la ripartizione delle competenze fiscali fra gli Stati membri e il principio di neutralità fiscale.

46. Tale posizione non significa evidentemente che il luogo del domicilio dell'acquirente sia privo di interesse nella dimostrazione del soddisfacimento dei requisiti sostanziali della direttiva IVA applicabili all'esenzione di una cessione intracomunitaria. Infatti, la Corte ha ammesso che, per determinare se il bene acquistato abbia effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro della cessione e, in caso affermativo, in quale Stato membro avrà luogo il suo consumo finale, è necessario effettuare una valutazione complessiva di tutti gli elementi di fatto oggettivi, fra i quali può presentare rilevanza il luogo del domicilio dell'acquirente²².

47. In definitiva, tale approccio non fa che corroborare, a mio avviso, l'interpretazione secondo la quale la residenza dell'acquirente del bene nello Stato membro di destinazione non può, di per sé, costituire un requisito per la concessione dell'esenzione di una cessione intracomunitaria. Analogamente, esso conferma che l'assenza di residenza dell'acquirente in tale Stato membro non può costituire la prova inconfutabile che il bene non ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro della cessione per essere utilizzato in maniera duratura nello Stato membro di destinazione²³.

48. Ritengo pertanto, al pari della Santogal e della Commissione, che l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA osti a che uno Stato membro subordini l'esenzione di una cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo alla condizione che l'acquirente di tale mezzo di trasporto risieda nello Stato membro di destinazione dell'operazione.

21 — V., segnatamente, sentenze del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 46); del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punto 44), e, in relazione al trasferimento intracomunitario, sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punto 36).

22 — V., in tal senso, sentenza del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punti 44 e 45).

23 — Nella specie, la circostanza che l'acquirente, prima e dopo la vendita del veicolo nuovo, abbia comunicato tre diversi indirizzi in Spagna, è irrilevante in relazione alla questione se tale veicolo sia stato utilizzato (o consumato) in maniera finale e duratura in tale Stato membro.

2. Sul diritto di negare l'esenzione dall'IVA qualora il mezzo di trasporto nuovo abbia unicamente ottenuto una targa turistica e temporanea nello Stato membro di destinazione (seconda questione)

49. Con la seconda questione, il giudice del rinvio si chiede se sia possibile negare l'esenzione dall'IVA al venditore di un veicolo nuovo qualora sia dimostrato che a tale veicolo è stata rilasciata unicamente una targa turistica e temporanea nello Stato membro di destinazione.

50. Come risulta dalla motivazione della decisione di rinvio, tale questione si iscrive nella verifica della fondatezza della dimostrazione, da parte dell'amministrazione fiscale e doganale, dalla quale risulta che l'acquirente non risiedeva nello Stato membro di destinazione. Infatti, il giudice del rinvio rileva che, in forza del diritto spagnolo rilevante menzionato dall'amministrazione fiscale e doganale, la targa turistica di un veicolo è rilasciata unicamente a persone non residenti in Spagna.

51. In altri termini, il criterio dell'immatricolazione temporanea del veicolo in Spagna è stato utilizzato dall'amministrazione fiscale e doganale per dimostrare che l'acquirente non risiedeva in tale Stato membro e non soddisfaceva pertanto il requisito della residenza previsto dalle disposizioni del RITI, il quale condiziona il diritto del venditore ad ottenere l'esenzione dall'IVA.

52. Orbene, come ho già chiarito nell'analisi della prima questione pregiudiziale, tale requisito imposto dalle disposizioni del RITI è contrario all'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA.

53. In tali circostanze, accettare che il criterio dell'immatricolazione temporanea del veicolo nello Stato membro di destinazione possa fondare il diniego dell'esenzione dall'IVA in capo al venditore di detto mezzo di trasporto nuovo equivarrebbe, indirettamente, a convalidare il requisito, previsto dalle disposizioni del RITI, il quale subordina tale esenzione alla residenza dell'acquirente nello Stato membro di destinazione.

54. Ciò premesso, nella valutazione globale degli elementi di fatto oggettivi che consentono di qualificare un'operazione come «cessione intracomunitaria», la natura temporanea della targa di immatricolazione rilasciata nello Stato membro di destinazione può tuttavia rivestire importanza in relazione al soddisfacimento o meno del requisito, messo in evidenza dalla Corte nella sentenza del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 50), concernente il luogo di utilizzazione finale e duratura del mezzo di trasporto nuovo.

55. A mio avviso, sarebbe tuttavia contrario alla ripartizione delle competenze fiscali e al principio di neutralità dell'IVA autorizzare lo Stato membro della cessione di tale mezzo di trasporto nuovo, sulla base di quest'unico elemento, a rivendicare il pagamento dell'IVA presso il venditore. Come risulta dal procedimento principale sulla base delle informazioni comunicate nella decisione di rinvio, una targa temporanea come quella rilasciata in Spagna può essere accordata per un periodo di tempo consecutivo di dodici mesi, il quale non solo può, mi sembra, essere prorogato, ma può altresì scadere allorché al veicolo venga concessa un'immatricolazione ordinaria in Spagna dopo il versamento delle relative imposte. Pertanto, la mera circostanza che un veicolo nuovo abbia ottenuto un'immatricolazione temporanea nello Stato membro di destinazione non significa ipso iure che il luogo di utilizzazione finale e duratura di detto veicolo non si situerà, una volta scaduto il periodo di immatricolazione temporanea, nel territorio di tale Stato membro, e che si debba concludere che tale veicolo non è stato oggetto di una cessione intracomunitaria.

56. Ritengo pertanto che, indipendentemente dalle circostanze che caratterizzano un determinato procedimento, uno Stato membro non possa negare l'esenzione dall'IVA al venditore di un veicolo nuovo, trasportato in un altro Stato membro dal suo proprietario, per il semplice motivo che tale veicolo è stato immatricolato in via provvisoria in quest'ultimo Stato membro.

3. Sul diritto di chiedere il pagamento dell'IVA al venditore del mezzo di trasporto nuovo in circostanze atte ad indicare che l'acquirente potrebbe aver commesso una frode all'IVA, senza che sia tuttavia dimostrato che il venditore abbia cooperato con l'acquirente per eludere il pagamento dell'IVA (terza e quarta questione)

57. Con la terza questione, il giudice del rinvio si chiede se l'esenzione dall'IVA possa essere negata al venditore qualora non sia certo se il beneficio del regime dell'immatricolazione provvisoria sia cessato o meno per uno qualsiasi dei motivi previsti dal diritto dello Stato membro di destinazione, né se l'IVA sia stata o sarà versata alla cessazione del beneficio di tale regime. Esso illustra inoltre, nella quarta questione, un certo numero di altre circostanze che fanno percepire l'incertezza che circonda il luogo di consumazione finale del veicolo nuovo venduto dalla Santogal, atte ad indicare che l'acquirente potrebbe aver commesso una frode all'IVA, segnalando al contempo che la Santogal ha intrapreso talune iniziative presso l'acquirente e presso le autorità portoghesi a seguito della vendita di detto veicolo, senza che sia dimostrato che tale società abbia cooperato con l'acquirente per eludere il pagamento dell'IVA.

58. Tali questioni, che possono essere esaminate congiuntamente, vertono, in sostanza, sia sull'onere della prova sia sugli elementi probatori relativi all'utilizzazione finale e durata del mezzo di trasporto nuovo nello Stato membro di destinazione che le autorità tributarie dello Stato membro della cessione possono esigere dal venditore affinché quest'ultimo benefici dell'esenzione dall'IVA applicabile alla cessione intracomunitaria di un siffatto mezzo di trasporto.

59. Per quanto riguarda l'onere della prova, la Corte ha già avuto l'occasione di precisare, nel contesto della disposizione della sesta direttiva, il cui contenuto è adesso ripreso all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, che spetta al fornitore di beni provare che sono soddisfatte le condizioni di applicazione di tale disposizione, comprese quelle imposte dagli Stati membri per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni e prevenire ogni possibile frode, evasione fiscale o abuso²⁴. Tale giurisprudenza mi sembra perfettamente trasponibile all'interpretazione e all'applicazione dell'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA.

60. Tale giurisprudenza esige parimenti 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 conduca a partecipare ad una frode fiscale²⁵.

61. Nel contesto della vendita di un veicolo nuovo, che esige, come indicato in precedenza, una valutazione complessiva di tutti gli elementi di fatto oggettivi per qualificare un'operazione come cessione o come acquisto intracomunitario, al fine di prevenire qualsivoglia partecipazione ad una frode fiscale, occorre che il fornitore raccolga tutti gli elementi di prova che è ragionevolmente in grado di ottenere per assicurarsi che siano soddisfatti i requisiti relativi alla cessione intracomunitaria di tale veicolo, fra cui, in particolare, quello relativo al consumo finale e duraturo nello Stato membro di destinazione..

62. La vigilanza del fornitore di un mezzo di trasporto nuovo è a maggior ragione necessaria alla luce del «carattere particolare» delle operazioni intracomunitarie aventi ad oggetto un siffatto bene²⁶. Infatti, da un lato, la qualificazione dell'operazione è resa più complessa dal fatto che l'IVA dovuta in relazione ad essa deve essere pagata anche da un privato che non sia soggetto passivo, al quale non sono

24 — V., segnatamente, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punto 43).

25 — V., segnatamente, sentenze del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punto 38), e del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punto 52).

26 — V. sentenza del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 42).

applicabili gli obblighi relativi alla dichiarazione e alla contabilità, di modo che non risulta possibile un controllo successivo della stessa. Dall'altro, in quanto consumatore finale, il privato non ha diritto alla detrazione dell'IVA neanche in caso di rivendita di un veicolo acquistato e, perciò, ha maggiore interesse a sottrarsi a tale imposta rispetto ad un operatore economico²⁷.

63. Per questo, se è vero che, nel caso di tali operazioni, il fornitore può validamente fondarsi sulle intenzioni dell'acquirente al momento dell'acquisto, è necessario che esse siano suffragate da elementi oggettivi²⁸, che a loro volta possono essere assoggettati al controllo delle autorità tributarie e, eventualmente, dei giudici dello Stato membro della cessione.

64. Tuttavia, correttamente il giudice del rinvio ricorda che le misure che gli Stati membri hanno la facoltà di imporre al fornitore di beni al fine di prevenire ogni possibile frode, evasione e abuso devono rispettare i principi generali del diritto, tra cui, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità²⁹ e, inoltre, non rimettere in discussione la neutralità dell'IVA³⁰.

65. È dunque comprensibile e giustificato che la perdita del diritto all'esenzione dall'IVA possa essere pronunciata soltanto in situazioni eccezionali, ossia qualora il venditore sia stato indotto a partecipare ad una frode fiscale all'IVA oppure qualora la violazione di uno o più requisiti formali abbia l'effetto di impedire la dimostrazione certa che i requisiti sostanziali che presiedono alla concessione di tale esenzione sono stati soddisfatti³¹.

66. È in applicazione di tale giurisprudenza che, nell'ambito della qualificazione di un'operazione come acquisto intracomunitario di beni e della determinazione della qualità di soggetto passivo dell'acquirente, la Corte ha dichiarato che non si poteva esigere dal fornitore che aveva adottato tutte le misure che gli si potevano ragionevolmente richiedere, e in assenza di indizi di una partecipazione ad una frode all'IVA, di produrre elementi di prova relativi all'assoggettamento ad imposta dell'acquisto intracomunitario dei beni di cui trattasi al fine di beneficiare dell'esenzione prevista all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA³².

67. Nel presente procedimento, in cui il requisito sostanziale controverso riguarda il luogo di consumo finale e duraturo del mezzo di trasporto nuovo, e in cui il giudice del rinvio rileva che non è stato dimostrato che il venditore abbia collaborato con l'acquirente per eludere il pagamento dell'IVA, spetta a tale giudice verificare se il venditore, nell'agire in buona fede, abbia adottato tutte le misure che gli si potevano ragionevolmente richiedere per dimostrare che l'operazione conclusa costituiva effettivamente una cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, che giustificava il suo diritto all'esenzione.

68. Infatti, l'obiettivo di *prevenzione* della frode fiscale deve significare che i fornitori di mezzi di trasporto nuovi possono essere assoggettati a requisiti rigorosi per quanto attiene al soddisfacimento delle condizioni relative alla cessione intracomunitaria di questo tipo di beni, avuto riguardo al carattere peculiare di tale operazione e dei rischi ad essa connessi³³.

27 — Sentenza del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 43).

28 — V., in tal senso, sentenza del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 47).

29 — V. segnatamente, in tal senso, sentenze del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 35), e del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 36).

30 — V. segnatamente, in tal senso, sentenze del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 37), e del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punto 44).

31 — V. segnatamente, in tal senso, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punto 46).

32 — V. sentenza del 27 settembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punti 52, 53 e 55).

33 — V. paragrafo 63 delle presenti conclusioni. Ricordo che la Corte ha già affermato, nella sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 58) che l'obiettivo di prevenire la frode fiscale giustifica talvolta obblighi severi per il fornitore. È questo il caso, a mio avviso, della situazione particolare della cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi a destinazione del consumatore.

69. L'assenza di collaborazione attiva (o intenzionale) del fornitore con l'acquirente per eludere il pagamento dell'IVA non esime il fornitore dal suo obbligo, a titolo preventivo, di agire in buona fede e di adottare le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che non possa essere commessa una frode da parte dell'acquirente.

70. Se risulta che tale obbligo non è adempiuto, ritengo che potrebbe essere giustificato imporre al fornitore di versare l'IVA a posteriori.

71. Tale orientamento non è contrario al regime applicabile agli scambi intracomunitari, il quale tende a ripartire il rischio del mancato pagamento dell'IVA fra il fornitore e l'acquirente³⁴. Infatti, non si tratta, a mio avviso, di far gravare la responsabilità del versamento a posteriori dell'IVA esclusivamente sul fornitore di mezzi di trasporto nuovi, dal momento che le autorità tributarie dello Stato membro della cessione possono, evidentemente e prioritariamente, esigere tale pagamento dall'acquirente qualora questi sia all'origine della violazione dei requisiti sostanziali di un acquisto o di una cessione intracomunitaria di siffatte merci³⁵.

72. Nell'ambito di tali cessioni, che implicano il trasferimento della competenza fiscale a vantaggio dello Stato membro di destinazione, si tratta semplicemente di indurre i fornitori a mostrarsi particolarmente vigili quanto al rischio che l'operazione possa sottrarsi a qualsiasi imposizione ed evitare che, privilegiando il carattere lucrativo di un'operazione³⁶, essi siano portati a «chiudere gli occhi» o ad adottare un comportamento eccessivamente compiacente nei confronti della loro controparte contrattuale.

73. Nel procedimento principale, spetta dunque al giudice del rinvio verificare se la Santogal, agendo in buona fede, abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere per assicurarsi che la cessione del veicolo nuovo all'acquirente non sfociasse in una violazione dei requisiti sostanziali necessari per qualificare tale operazione come cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo.

74. Tale risposta potrebbe bastare ai fini dell'interpretazione sollecitata dal giudice del rinvio. Tuttavia, al fine di dare a tale giudice una risposta che gli sia utile per risolvere la controversia della quale è investito, ritengo che sia opportuno che la Corte possa apportarvi talune precisazioni in relazione agli elementi di prova che possono essere pretesi o meno dal fornitore, nel rispetto dei principi del diritto dell'Unione³⁷.

75. Anzitutto, per beneficiare dell'esenzione dall'IVA nello Stato membro della cessione, non può essere chiesto al venditore di un mezzo di trasporto nuovo, come sembra tuttavia prospettare il giudice del rinvio nella terza questione pregiudiziale, che questi fornisca la prova certa che l'IVA sia stata effettivamente versata sull'acquisto di tale merce nello Stato membro di destinazione. Un siffatto requisito sarebbe contrario a diversi principi, fra cui quelli di proporzionalità e di neutralità fiscale, e non può essere considerato una misura ragionevole, ai sensi della giurisprudenza della Corte, che può essere richiesta al venditore nel corso dell'operazione, tanto più quando risulta, come nel procedimento principale, che le autorità dello Stato membro della cessione non sono in grado, neanche a seguito di indagini sulla base di informazioni alle quali il venditore non poteva avere accesso, di localizzare in maniera chiara l'acquirente e di conoscere la sorte riservata al veicolo.

34 — Su tale principio della ripartizione dell'onere di pagamento dell'IVA, v. sentenza del 27 settembre 2007, *Teleos e a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 57).

35 — V., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2007, *Teleos e a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 67).

36 — Nella specie, ricordo che il veicolo proviene da una serie limitata e che è stato venduto per quasi EUR 450 000.

37 — Nella misura in cui nessuna disposizione della direttiva IVA elenca i mezzi di prova che i soggetti passivi sono tenuti a fornire al fine di beneficiare dell'esenzione dall'IVA, tale questione rientra, in linea di principio, nella competenza degli Stati membri [v. segnatamente, in tal senso, sentenze del 27 settembre 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, punto 42), e del 20 ottobre 2016, *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, punto 35)].

76. Ciò non significa che il venditore sia esonerato dall'obbligo di attivarsi per indagare presso l'acquirente circa il futuro del mezzo di trasporto nuovo che è stato ceduto e, di conseguenza, del pagamento dell'IVA nello Stato membro di destinazione. Siamo tuttavia in presenza, a mio avviso, di un obbligo di mezzo piuttosto che di risultato. Infatti, il venditore dipende principalmente dalla collaborazione dell'acquirente e dagli elementi di prova che quest'ultimo acconsente a fornirgli. Sarebbe pertanto eccessivo che lo Stato membro della cessione subordini l'esenzione della cessione intracomunitaria alla circostanza che il venditore fornisca la prova che l'acquirente ha versato l'IVA nello Stato membro di destinazione. Per contro, occorre che il venditore dimostri di aver intrapreso, in assoluta buona fede, le iniziative che possono essergli ragionevolmente richieste per assicurarsi, presso l'acquirente, che il mezzo di trasporto nuovo che è stato ceduto verrà utilizzato definitivamente e in maniera duratura nello Stato di destinazione.

77. Inoltre, mi sembra escluso esigere dal venditore, in via generale, che questi proceda ad un esame accurato dei requisiti di immatricolazione del mezzo di trasporto nuovo nello Stato membro di destinazione. Quand'anche il venditore fosse, come nel procedimento principale, un professionista del commercio di veicoli, un siffatto requisito sarebbe eccessivo, in quanto presupporrebbe la padronanza, da parte di soggetti passivi dell'IVA in uno Stato membro, di competenze nel diritto o nella prassi di altri Stati membri.

78. Per contro, indipendentemente dalla conoscenza, da parte del venditore, del diritto dello Stato membro di destinazione, l'indicazione chiara e costante secondo la quale una targa è rilasciata in maniera temporanea nello Stato membro di destinazione deve indurre un professionista del commercio di veicoli, come suggerito dalla Commissione, a chiedersi se il veicolo, una volta scaduto il periodo di immatricolazione provvisoria, sarà utilizzato o meno definitivamente e in maniera duratura nello Stato membro di destinazione e sarà dunque soggetto al pagamento dell'IVA in tale Stato membro. A mio avviso, un siffatto professionista deve dunque adottare tutte le misure ragionevoli in suo potere per assicurarsi presso l'acquirente che questi ha l'intenzione di rispettare tale requisito; tale intenzione deve essere supportata da elementi oggettivi, in conformità alla giurisprudenza³⁸.

79. Nella specie, mi sembra, stando alle indicazioni del giudice del rinvio e degli elementi messi in evidenza dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, che la Santogal, una volta in possesso dell'informazione, qualche giorno dopo la vendita, secondo la quale l'immatricolazione del veicolo in Spagna era concessa solo temporaneamente per un anno, abbia omesso sia di interpellare l'acquirente in merito alla sua intenzione di utilizzare il veicolo in Spagna dopo la scadenza dell'immatricolazione provvisoria sia di chiedergli di fornire qualsiasi elemento utile che comprovasse il suo intento. Inoltre, il giudice del rinvio non menziona alcuna iniziativa intrapresa dalla Santogal presso l'acquirente durante tale periodo di un anno, che le avrebbe consentito di stabilire se il veicolo avrebbe continuato a trovarsi in Spagna e ad essere utilizzato definitivamente e in maniera duratura in tale Stato membro.

80. Inoltre, come evidenziato anche dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, il giudice del rinvio non fornisce alcuna informazione quanto al contenuto della documentazione spedita dalla Santogal all'amministrazione fiscale e doganale portoghese, qualche giorno prima della scadenza dell'immatricolazione provvisoria del veicolo, a sostegno della sua domanda di annullare la dichiarazione in dogana e di dichiarare la spedizione in Spagna. In particolare, il giudice del rinvio non fornisce alcun elemento che consenta di sapere se tale documentazione menzionava documenti che giustificavano l'utilizzazione finale e duratura del veicolo nello Stato membro di destinazione.

38 — Sentenza del 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punto 47).

81. Una siffatta informazione si rivela tuttavia essenziale, come correttamente sottolineato dalla Commissione. Sarebbe infatti contrario al principio di certezza del diritto il fatto che uno Stato membro, il quale in un primo momento ha accettato i documenti presentati da un fornitore quali prove giustificative del diritto all'esenzione dall'IVA, possa successivamente obbligare tale fornitore a versare l'IVA relativa alla cessione, sebbene tale fornitore abbia agito in buona fede, prendendo tutte le misure ragionevoli in suo potere affinché l'operazione conclusa soddisfacesse tutti i requisiti sostanziali di una cessione intracomunitaria, ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA.

82. In tali circostanze, spetta al giudice del rinvio verificare se la Santogal, in assoluta buona fede, abbia intrapreso iniziative presso l'acquirente per assicurarsi che quest'ultimo aveva l'intenzione, alla scadenza in Spagna dell'immatricolazione provvisoria del veicolo nuovo, di continuare ad utilizzare definitivamente e in maniera duratura tale veicolo nello Stato membro di destinazione; tale intenzione deve essere supportata da elementi oggettivi, fra cui, segnatamente, i documenti presentati dalla Santogal all'amministrazione fiscale e doganale portoghese a sostegno della sua domanda di annullamento della dichiarazione in dogana. In caso affermativo, il diritto all'esenzione dall'IVA non può essere negato, anche se la Santogal non ha rettificato tempestivamente la fattura emessa inizialmente e non ha tentato di recuperare l'IVA presso l'acquirente. Nell'ipotesi opposta, ritengo che, a meno che lo Stato membro della cessione non sia in grado di chiedere all'acquirente il pagamento dell'IVA a posteriori – circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – sia giustificato che tale Stato membro esiga dalla Santogal il versamento dell'IVA a posteriori, al fine di evitare che l'operazione si sottragga a qualsiasi imposizione.

III – Conclusioni

83. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, propongo di rispondere come segue alle questioni pregiudiziali sottoposte dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunale arbitrale collettivo (Commissione arbitrale), Portogallo]:

- 1) L'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato membro subordini l'esenzione di una cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo alla condizione che l'acquirente di tale mezzo di trasporto risieda nello Stato membro di destinazione dell'operazione.
- 2) Indipendentemente dalle circostanze che caratterizzano una particolare causa, l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112, deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato membro neghi l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto al venditore di un mezzo di trasporto nuovo, trasportato in un altro Stato membro dal suo proprietario, per il semplice motivo che tale veicolo è stato immatricolato in via temporanea in quest'ultimo Stato membro.
- 3) L'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112 e i principi di certezza del diritto, di proporzionalità e di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che uno Stato membro neghi l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto al venditore di un mezzo di trasporto nuovo, qualora tale venditore non abbia partecipato ad una frode fiscale, abbia agito in buona fede e abbia preso tutte le misure ragionevoli in suo potere per assicurarsi che l'operazione conclusa soddisfacesse tutti i requisiti sostanziali di una cessione intracomunitaria, ai sensi di detto articolo, e in particolare quello relativo al consumo finale e duraturo del mezzo di trasporto nuovo nello Stato membro di destinazione.

Spetta al giudice del rinvio verificare se il venditore nel procedimento principale si sia conformato ai requisiti di buona fede e di diligenza ragionevole, alla luce, segnatamente, delle iniziative intraprese dal medesimo presso l'acquirente e dei documenti giustificativi prodotti, i quali consentano di verificare

che questi si è assicurato che il mezzo di trasporto nuovo venisse utilizzato in maniera finale e duratura nello Stato membro di destinazione, una volta scaduto il periodo di immatricolazione temporanea in tale Stato membro. In caso affermativo, al venditore non può essere negato il diritto all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto. Nell'ipotesi opposta, a meno che lo Stato membro della cessione non sia in grado di chiedere all'acquirente il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto a posteriori, è giustificato che tale Stato membro esiga dal venditore del mezzo di trasporto nuovo il versamento dell'imposta sul valore aggiunto a posteriori, al fine di evitare che l'operazione si sottragga a qualsiasi imposizione.