



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 6 settembre 2018¹

Causa C-531/17

Vetsch Int. Transporte GmbH
Interveniente:
Zollamt Feldkirch Wolfurt

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Esenzione in caso di importazione e di successiva cessione intracomunitaria – Diniego dell'esenzione dell'importazione a causa di una successiva evasione dell'IVA dell'acquirente in relazione ai beni importati – Debito d'imposta del dichiarante l'IVA all'importazione (quale rappresentante dell'importatore) – Contagio attraverso un successivo intento fraudolento»

I. Introduzione

1. Alcune imprese bulgare hanno acquistato articoli di profumeria in Svizzera e li hanno immessi in libera pratica in Austria tramite un terzo, per poi trasferirli in Bulgaria. Tutto ciò è avvenuto regolarmente. Solo in un momento successivo, in Bulgaria, pare sia stato «dimenticato» di dichiarare regolarmente la rivendita imponibile e di versare l'IVA a tale paese. Per tale motivo, la Corte è chiamata ancora una volta ad esaminare le conseguenze di una frode in materia di IVA.

2. Esiste attualmente un'ampia casistica della Corte relativa alle «possibilità di sanzioni» di cui possono avvalersi le autorità tributarie nel caso di frode in materia di IVA. In forza di tale giurisprudenza, un soggetto passivo che sapeva o che avrebbe dovuto sapere² di partecipare ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA deve essere considerato, ai fini della direttiva IVA, partecipante a tale evasione³. Ciò obbliga gli Stati membri a negare al soggetto passivo l'esenzione fiscale⁴ (qualora egli sia il prestatore) oppure la detrazione (qualora egli sia il destinatario della prestazione)⁵.

¹ Lingua originale: il tedesco.

² In talune decisioni più risalenti, la Corte parla ancora di «avrebbe potuto sapere» – v. sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 60). Tale formulazione eccessivamente ampia, basata unicamente sulla questione pregiudiziale, sembra tuttavia essere stata nel frattempo a ragione abbandonata.

³ Sentenze del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 94); del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 48); del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punto 27); del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 54); del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 39), e del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 56).

⁴ V. sentenze del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 94); del 9 ottobre 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 42); del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 54), e del 21 giugno 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 42).

⁵ V. sentenze del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 47); del 18 dicembre 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 62); del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punto 26); del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 37), e del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punti 59 e 61).

3. Siffatta formulazione impiegata dalla Corte deve essere ulteriormente precisata. È controverso, ad esempio, se ad un soggetto passivo possa essere negata sia l'esenzione della sua prestazione a valle sia la detrazione per i suoi acquisti a monte. Ciò comporterebbe, in sostanza, una *doppia imposizione* di un'unica operazione in capo alla stessa persona. Devono inoltre essere chiariti i criteri concernenti il momento a partire dal quale un'operazione *si iscrive* in un'evasione dell'IVA.

4. Eccezionalmente, il caso in esame riguarda non una classica catena di approvvigionamento, bensì un'importazione seguita da un trasferimento intracomunitario da parte dell'acquirente. Ne conseguono due peculiarità. Da un lato, si pone la questione se una frode in materia di IVA pianificata e realizzata in un momento successivo, al termine di una cessione, «contagi» anche il precedente trasferimento intracomunitario. Sotto il profilo fiscale, ciò presenterebbe il «vantaggio» che il gettito fiscale, in conseguenza della scoperta della frode in materia di IVA, si moltiplicherebbe (nella specie, si quadruplicherebbe⁶).

5. Dall'altro, il debitore responsabile per il pagamento dell'IVA all'importazione nel caso di specie è un terzo esterno, segnatamente il dichiarante l'importazione. Egli non è coinvolto nella cessione né era a conoscenza della successiva evasione in materia di IVA commessa dal suo committente. Ciononostante – secondo il ragionamento dell'amministrazione tributaria austriaca – l'evasione commessa dal destinatario della prestazione comporterebbe il venir meno dell'esenzione dell'importazione anche per il dichiarante.

6. In tal modo, la presente domanda di pronuncia pregiudiziale offre alla Corte l'opportunità di precisare la propria giurisprudenza concernente le cosiddette «operazioni fraudolente» nel caso di coinvolgimento di un terzo (nella specie, del dichiarante quale rappresentante dell'importatore). La Corte ha inoltre la possibilità di sviluppare la propria giurisprudenza per il caso di un intento fraudolento maturato in un momento successivo.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

7. La normativa dell'Unione rilevante nella specie è costituita dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto⁷ (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

8. L'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), di tale direttiva, così dispone:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti (...):

d) le importazioni di beni spediti o trasportati a partire da un territorio terzo o da un paese terzo in uno Stato membro diverso da quello d'arrivo della spedizione o del trasporto, se la cessione dei beni, effettuata dall'importatore designato o riconosciuto come debitore dell'imposta in virtù dell'articolo 201, è esente conformemente all'articolo 138; (...)».

⁶ La Repubblica d'Austria potrebbe fissare un'IVA all'importazione e negare al contempo anche l'esenzione del trasferimento in Austria. La Repubblica di Bulgaria potrebbe a sua volta negare la detrazione relativa all'acquisto intracomunitario dichiarato e fissare al contempo l'imposta per la cessione in Bulgaria.

⁷ GU 2006, L 347, pag. 1.

9. L'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, così recita:

«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».

10. L'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede quanto segue:

«È assimilato ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro. Costituisce “trasferimento a destinazione di un altro Stato membro” qualsiasi spedizione o trasporto di un bene mobile materiale effettuato dal soggetto passivo o per suo conto, fuori dal territorio dello Stato membro in cui si trova il bene, ma nella Comunità, per le esigenze della sua impresa».

11. L'articolo 201 della direttiva IVA è così formulato:

«All'importazione l'IVA è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debentrici dallo Stato membro d'importazione».

B. Normativa austriaca

12. I precetti della direttiva IVA sono stati recepiti nell'ordinamento giuridico austriaco nell'Umsatzsteuergesetz 1994 (legge austriaca relativa all'imposta sul valore aggiunto del 1994)⁸. Ai sensi dell'articolo 6 dell'Umsatzsteuergesetz 1994 [Anhang Binnenmarkt (allegato relativo al mercato interno)], è esente l'importazione dei beni destinati dal dichiarante alla realizzazione di cessioni intracomunitarie immediatamente dopo l'importazione; il dichiarante deve fornire prova contabile della sussistenza dei presupposti dell'articolo 7 dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (Anhang Binnenmarkt).

13. Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 3, seconda frase, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (Anhang Binnenmarkt), l'esenzione trova applicazione soltanto quando la successiva cessione intracomunitaria sia compiuta dal titolare dell'impresa per la quale il bene sia stato importato. Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (Anhang Binnenmarkt), le cessioni intracomunitarie sono esenti.

14. Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (Anhang Binnenmarkt), si considera cessione intracomunitaria anche il trasferimento di un bene equiparato ad una cessione ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (Anhang Binnenmarkt).

15. Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (Anhang Binnenmarkt), è assimilato a una cessione a titolo oneroso il trasferimento di un bene dell'impresa effettuato da un imprenditore dal territorio nazionale nel restante territorio dell'Unione affinché ne disponga, fatto salvo il trasferimento destinato a un – definito più in dettaglio – uso soltanto temporaneo, anche qualora l'imprenditore abbia importato il bene all'interno del paese. L'imprenditore è considerato quale fornitore.

⁸ Per le dichiarazioni antecedenti al 31 dicembre 2010 continua ad essere applicabile la versione del Bundesgesetz BGBl. n. 756/1996, per quelle ricevute successivamente quella dell'Abgabenänderungsgesetz 2010 (legge di modifica del 2010), BGBl. I n. 34.

16. Ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 – salvo talune eccezioni non rilevanti ai fini del ricorso per cassazione in esame – all'IVA all'importazione si applicano, per analogia, le disposizioni in materia di dazi. Ai sensi dell'articolo 71a dello Zollrechts-Durchführungsgesetz (legge di attuazione della normativa doganale)⁹, nei casi di un'esenzione dall'IVA all'importazione ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 3, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (Anhang Binnenmarkt), l'IVA all'importazione esigibile a norma dell'articolo 204, paragrafo 1, dello Zollkodex (codice doganale) è dovuta anche dal dichiarante se questi non viene già considerato debitore ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 3, dello Zollkodex.

III. Controversia principale

17. Due società bulgare (B e K) hanno acquistato dei prodotti da un'impresa in Svizzera e hanno ottenuto in tale paese il potere di disporre degli stessi. Tali prodotti venivano importati in Austria, su incarico delle società B e K, dalla Vetsch Int. Transporte GmbH (in prosieguo: la «Vetsch»), operante, inter alia, come dichiarante doganale avente la propria sede in Austria. Tali prodotti dovevano essere successivamente trasportati in Bulgaria presso le stesse imprese B e K da uno spedizioniere incaricato da queste ultime, il quale aveva presentato alla Vetsch le corrispondenti lettere di vettura.

18. Tra il 10 dicembre 2010 e il 5 luglio 2011 la Vetsch, in qualità di rappresentante indiretta dei suindicati destinatari bulgari, presentava presso un ufficio doganale austriaco dichiarazioni di immissione di merci in libera pratica e in consumo dalla Svizzera, conformemente al cosiddetto «regime doganale 42»¹⁰. Allo stesso tempo, in ogni dichiarazione essa richiedeva l'esenzione dall'IVA all'importazione ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 3, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (Anhang Binnenmarkt). Tale richiesta veniva accolta. Dalla decisione di rinvio non emerge che la Vetsch abbia commesso violazioni degli obblighi legali in materia di prova.

19. In tre casi, la Vetsch ha rappresentato l'impresa bulgara K, in due casi l'impresa bulgara B. In conformità della richiesta, le merci in questione sono state immesse in libera pratica e in consumo senza contabilizzazione dell'IVA all'importazione. Successivamente, uno spedizioniere ha trasferito le merci per conto degli acquirenti in Bulgaria.

20. Le imprese B e K hanno regolarmente dichiarato e assoggettato ad imposta il trasferimento intracomunitario dall'Austria alla Bulgaria, in entrambi i paesi. Secondo il giudice del rinvio, può ritenersi che le merci siano giunte in Bulgaria e che per tutta la durata del trasporto si trovassero nel potere dispositivo delle imprese B e K.

21. Le due imprese bulgare B e K hanno successivamente rivenduto le merci (evidentemente imponibile). Esse non hanno tuttavia dichiarato tale vendita, bensì una cessione intracomunitaria esente a favore della Vetsch, società cui avevano fatto precedentemente ricorso per la dichiarazione doganale. È tuttavia pacifico che una siffatta cessione non abbia mai avuto luogo. Secondo il giudice del rinvio, le imprese B e K sono pertanto chiamate a rispondere di evasione fiscale. Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale non emerge alcun elemento che deponga nel senso di un qualsivoglia coinvolgimento della Vetsch in tale evasione in materia di IVA.

⁹ Nella versione, ancora applicabile nel ricorso per cassazione, della terza novella di attuazione della normativa doganale, BGBl. I n. 13/1998.

¹⁰ V. anche la causa simile alla base della sentenza del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473) e le spiegazioni più dettagliate relative al cosiddetto regime doganale 42 nelle conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi nella causa Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215, paragrafo 20, nota 4).

22. Con provvedimento del 6 settembre 2011, la Vetsch è stata chiamata a rispondere quale debitore dell'IVA all'importazione, in base al rilievo che i presupposti per l'esenzione fatta valere con le summenzionate dichiarazioni non sarebbero stati soddisfatti nei singoli casi. In tale provvedimento si affermava inoltre che, ai sensi dell'articolo 71a dello Zollrechts-Durchführungsgesetz, l'IVA all'importazione sarebbe dovuta anche dal dichiarante.

23. Con atto del 15 settembre 2011, la Vetsch proponeva reclamo avverso detto provvedimento dinanzi allo Zollamt (ufficio doganale). Quest'ultimo respingeva il reclamo con decisione del 31 gennaio 2012. Con atto introduttivo del 2 marzo 2012, la Vetsch proponeva ricorso avverso tale decisione. Con sentenza del 30 marzo 2016, il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria) respingeva il ricorso in quanto infondato.

24. Secondo il Bundesfinanzgericht, in base alla giurisprudenza della Corte in materia di «operazioni fraudolente», a causa dell'evasione fiscale commessa successivamente dalle imprese bulgare B e K, già in Austria dovrebbe negarsi l'esenzione per la cessione intracomunitaria (più precisamente: il trasferimento intracomunitario). Difetterebbe pertanto anche un presupposto per l'esenzione per quanto concerne l'IVA all'importazione, in quanto quest'ultima, a sua volta, presupporrebbe l'esistenza di una cessione esente successiva all'importazione.

25. La Vetsch ha proposto ricorso per cassazione («Revision») avverso la sentenza del Bundesfinanzgericht, sul quale il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria) è chiamato adesso a pronunciarsi.

IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

26. Con decisione del 29 giugno 2017, prevenuta l'8 settembre 2017, il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) ha sottoposto alla Corte di giustizia, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se l'esenzione di cui all'articolo 138 della direttiva 2006/112/CE debba essere negata in caso di trasferimento intracomunitario di merci da uno Stato membro, quando il soggetto passivo che effettui il trasferimento in un altro Stato membro, pur dichiarando in tale altro Stato membro l'acquisto intracomunitario collegato con il trasferimento intracomunitario, commetta successivamente, nell'altro Stato membro e nell'ambito di una diversa operazione relativa alle merci di cui trattasi, un'evasione fiscale dichiarando in modo irregolare una cessione intracomunitaria esente proveniente da detto altro Stato membro.
- 2) Se, ai fini della risposta alla prima questione, rilevi se, all'atto del trasferimento intracomunitario, il soggetto passivo avesse già maturato l'intento di commettere un'evasione fiscale nell'ambito di una successiva operazione relativa alle merci di cui trattasi».

27. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte la Vetsch, la Repubblica d'Austria, la Repubblica ellenica e la Commissione europea e le stesse parti, fatta eccezione per la Repubblica ellenica hanno partecipato all'udienza del 27 giugno 2018.

V. Analisi

A. Portata delle questioni pregiudiziali

28. Il giudice del rinvio solleva espressamente soltanto la questione dei presupposti che giustificano il diniego dell'esenzione ai sensi dell'articolo 138 della direttiva IVA¹¹. È tuttavia evidente che con le due questioni al medesimo preme chiarire, essenzialmente, la portata del diniego dell'esenzione dell'importazione per quanto riguarda il dichiarante l'IVA all'importazione (la Vetsch).

29. In sostanza il giudice del rinvio chiede, pertanto, se al dichiarante, che agisce in rappresentanza dell'importatore, debba essere negata l'esenzione di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, qualora il destinatario della prestazione, dopo il trasferimento del bene dallo Stato dell'importazione in un altro Stato membro (paese di destinazione) commetta successivamente una frode fiscale e il relativo intento sia anch'esso maturato solo dopo il trasferimento. Propongo pertanto di esaminare la prima questione sotto il profilo dei requisiti di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), in combinato disposto con l'articolo 138 e con l'articolo 201 della direttiva IVA.

30. Il giudice del rinvio ha chiarito, al riguardo, che nel caso in oggetto non risulta accertato che gli acquirenti bulgari avessero l'intenzione di commettere una successiva frode fiscale già al momento del trasferimento intracomunitario. Occorre pertanto muovere dal presupposto che, al momento dell'importazione in Austria e del trasferimento in Bulgaria, non sussistesse ancora un intento fraudolento. Ciò riveste importanza già per la prima questione, per cui la seconda questione può essere risolta già nell'ambito della prima.

B. Analisi

31. Tutti i requisiti oggettivi di cui agli articoli 143 e 138 della direttiva IVA sono soddisfatti. Si può inoltre presumere che sussistano le prove di cui all'articolo 143, paragrafo 2, della direttiva IVA (nella versione aggiornata), in quanto il giudice del rinvio non ha espresso alcun dubbio al riguardo. Ancora, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale può desumersi anche che le merci sono state importate in Austria e successivamente trasferite in Bulgaria. Non sussistono finora elementi che attestino il contrario, ma soltanto generiche presunzioni da parte dell'ufficio doganale e della Repubblica d'Austria.

32. Qualora invece l'amministrazione tributaria dovesse poter dimostrare¹² che le merci non sono effettivamente pervenute in un altro Stato membro, i requisiti oggettivi dell'esenzione di cui all'articolo 143 della direttiva IVA non sarebbero soddisfatti. In tal caso, il giudice del rinvio dovrebbe esaminare la questione se la Vetsch potesse in buona fede ritenere di poter fruire dell'esenzione dell'importazione¹³. Tale questione non è tuttavia stata sottoposta alla Corte.

33. Occorre ricordare, al riguardo, che ogni valutazione dei fatti ricade nella competenza del giudice nazionale, il quale deve valutare, con riferimento alle specificità della causa, tanto la necessità di un rinvio pregiudiziale ai fini dell'emanazione della sentenza, quanto la rilevanza delle questioni da sottoporre alla Corte.

¹¹ Questa disposizione disciplina l'esenzione della cessione intracomunitaria. Un trasferimento intracomunitario, come nel caso di specie, è assimilato, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva, alla cessione di un bene a titolo oneroso.

¹² La Corte ha già negato un obbligo del soggetto passivo di accertarsi che la merce trasportata dall'acquirente abbia effettivamente raggiunto il paese di destinazione: v. sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 40 e segg.). V. anche, recentemente, sentenza del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 67 e segg.).

¹³ V., al riguardo, la relativa giurisprudenza della Corte: sentenze del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 95 e segg.); del 14 giugno 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punto 74 e segg.); del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 47 e segg.), e del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 68).

34. Il diniego dell'esenzione dell'importazione potrebbe pertanto essere giustificato, sulla scorta della summenzionata premessa (paragrafo 31), soltanto per due ragioni. Secondo la giurisprudenza della Corte (v. infra, sub 1.), alla Vetsch dovrebbe essere negata «direttamente» l'esenzione di cui all'articolo 143 della direttiva IVA, qualora fosse stata a conoscenza della successiva frode in materia di IVA o avrebbe dovuto esserlo (v. infra, sub 2.a). È inoltre ipotizzabile che l'esenzione dell'importazione di cui all'articolo 143 della direttiva sia a tal punto connessa con l'esenzione della successiva cessione intracomunitaria, che un diniego dell'esenzione nel caso della cessione intracomunitaria (ovvero del trasferimento intracomunitario) si ripercuota sull'esenzione dell'importazione (v. infra, sub 2.b e 2.c), persino nel caso in cui la Vetsch non avesse dovuto essere a conoscenza della successiva frode in materia di IVA. Tuttavia, per concludere in tal senso, il successivo intento fraudolento delle imprese B e K avrebbe dovuto influire in qualche modo sulla valutazione del precedente trasferimento (v. infra, sub 2.d).

1. Il diniego dell'esenzione dell'importazione quale misura di lotta contro le frodi

35. La lotta contro eventuali evasioni, elusioni e abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva IVA. Inoltre, nessuno può avvalersi in modo fraudolento o abusivo delle norme del diritto dell'Unione¹⁴.

36. Peraltro, le misure adottate dagli Stati membri al riguardo non devono eccedere quanto necessario per conseguire siffatti obiettivi. In particolare, esse non possono essere utilizzate in maniera tale da compromettere la neutralità dell'IVA¹⁵. La Corte ha più volte dichiarato che l'amministrazione non può imporre a un soggetto passivo di compiere controlli complessi e approfonditi relativi al suo fornitore, trasferendo di fatto su di esso gli atti di controllo incombenti all'amministrazione stessa¹⁶.

37. Viceversa, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che l'operatore economico adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione fiscale¹⁷.

38. Al riguardo, il diniego della detrazione o dell'esenzione è possibile non solo quando il soggetto passivo commette esso stesso un'evasione fiscale, bensì anche quando sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA¹⁸. In circostanze del genere, il soggetto passivo interessato deve essere considerato, ai fini dell'IVA, partecipante a tale evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza che tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle¹⁹.

14 Sentenze del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punto 43); del 21 giugno 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 42), e del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 54).

15 Sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punto 50). In tal senso anche: sentenze del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, punto 52), e del 21 giugno 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 57).

16 V., in tal senso, sentenze del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punto 51); del 31 gennaio 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punto 50), e del 21 giugno 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 65).

17 V. in tal senso sentenze del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punto 52); del 21 giugno 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 54), e del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punti 65 e 68).

18 Sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 48).

19 Sentenze del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 94); del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 48); del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punto 27); del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 39), e del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 56).

2. Diniego dell'esenzione dell'importazione nei riguardi del rappresentante dell'importatore

a) Diniego diretto dell'esenzione dell'importazione?

39. La suesposta giurisprudenza in materia di frode si riferisce tanto all'operazione a monte quanto all'operazione a valle. Essa consente pertanto sia il diniego dell'esenzione²⁰ sia il diniego della detrazione²¹, se del caso in capo allo stesso soggetto. Al riguardo, il gettito fiscale aumenterebbe in maniera direttamente proporzionale alla estensione della catena di approvvigionamento, quanti più soggetti siano coinvolti.

40. Anche nel caso in esame, la Repubblica d'Austria stabilisce un'IVA all'importazione nei confronti della Vetsch e può negare allo stesso tempo l'esenzione del trasferimento in Austria in capo alle imprese B e K. A sua volta, la Repubblica di Bulgaria può negare a tali due imprese la detrazione dell'IVA versata in relazione all'acquisto intracomunitario dichiarato e fissare contemporaneamente l'imposta per la cessione in Bulgaria. Si produrrebbe in tal modo un gettito fiscale quadruplo per un'unica cessione. Tuttavia, come affermato correttamente dalla Commissione, il danno all'IVA si è verificato una volta soltanto, e segnatamente in Bulgaria.

41. Finora la Corte non era ancora stata chiamata a decidere se una siffatta imposizione plurima di un soggetto sia compatibile con il principio di neutralità²² e sia proporzionata sotto il profilo dell'obiettivo della lotta alle frodi in materia di IVA. Essa non ha dovuto ancora prendere posizione neanche in ordine ad eventuali problemi con il principio del *ne bis in idem*²³. Condizionata dalle questioni pregiudiziali, fino al momento attuale la Corte ha invece sempre esaminato solo isolatamente le conseguenze per un soggetto ovvero in relazione ad un'operazione.

42. È vero che il caso in oggetto potrebbe offrire l'occasione per procedere ad una valutazione globale. Tuttavia, alla Vetsch, quale dichiarante dell'IVA all'importazione, nella fattispecie non può addebitarsi che essa avrebbe dovuto sapere di avere appoggiato in qualche modo il suo committente in una frode in materia di IVA progettata in Bulgaria. Pertanto, nel caso in esame, già difettano i requisiti della limitazione diretta dell'esenzione elaborati dalla Corte.

43. Come affermato dall'ufficio doganale in risposta ad un quesito della Corte in udienza, una simile censura non può neanche basarsi, ad esempio, sul mero ricorso ad una specifica procedura doganale messa a disposizione dallo Stato membro (nella specie, il cosiddetto «regime doganale 42»). Qualora tale procedura dovesse essere effettivamente esposta in modo particolare al rischio di frode²⁴, incomberebbe allo Stato membro l'obbligo di strutturarla diversamente o addirittura di sopprimerla. Non può tuttavia essere contestato in alcun modo a posteriori al solo soggetto passivo di essersi attenuto alla legge. Di conseguenza, in linea di principio, la Vetsch può «invocare» l'esenzione dell'importazione.

20 V. sentenze del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 94); del 9 ottobre 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 42), e del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 54).

21 V. sentenze del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 47); del 18 dicembre 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 62); del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punto 26); del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 37), e del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punti 59 e 61).

22 V. sentenze del 13 marzo 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41); del 15 dicembre 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punto 51), e del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punto 57), nonché le mie conclusioni nella causa Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, paragrafo 42).

23 Sentenza del 20 marzo 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197); Corte eur. D.U., sentenza del 18 maggio 2017, Jóhannesson and others v. Iceland (22007/11), e sentenza del 15 novembre 2016, A and B v. Norway (24130/11 and 29758/11). V. al riguardo anche J. Kokott, Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren, NZWiSt 2017, 409 (414 e 415).

24 V. al riguardo il comunicato stampa della Corte dei conti europea del 12 dicembre 2011 (disponibile all'indirizzo: http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_de.doc).

b) Collegamento fra l'esenzione dell'importazione e l'esenzione della successiva cessione intracomunitaria

44. Si potrebbe pertanto negare l'esenzione dell'importazione alla Vetsch soltanto qualora un diniego dell'esenzione della successiva cessione intracomunitaria si ripercuotesse anche sull'esenzione ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva. Il giudice del rinvio sembra concludere in tal senso, laddove si limita a sollevare la questione dei requisiti dell'articolo 138 della direttiva IVA.

45. In tal senso, nella fattispecie è decisiva la questione su come debba essere inteso il criterio di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, ai sensi del quale la cessione in un altro Stato membro successiva all'importazione «è esente conformemente all'articolo 138», e cioè se l'esenzione sia subordinata unicamente alla sussistenza astratta dei requisiti per una successiva cessione intracomunitaria esente, oppure se il fornitore (nel caso di specie, le imprese bulgare B e K che effettuano il trasferimento) debba poter «invocare» anche in concreto l'esenzione.

46. Nel caso di una valutazione astratta, le intenzioni soggettive di un terzo non rilevano. Nel caso di una valutazione concreta, invece, sarebbe altresì necessario che colui per il quale il dichiarante ha eseguito l'importazione quale rappresentante dell'importatore possa far valere nel caso concreto anche l'esenzione della successiva cessione intracomunitaria. Nella misura in cui le imprese bulgare B e K, a causa della frode in materia di IVA da esse successivamente commessa, non possono invocare l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva all'importazione, pertanto, cesserebbe di essere applicabile nei confronti della Vetsch anche l'esenzione dell'importazione ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA.

47. È vero che il giudice del rinvio ha chiarito che, per un dichiarante dell'IVA all'importazione come la Vetsch, la quale non era a conoscenza della successiva frode in materia di IVA del suo committente e viene chiamata a rispondere, è previsto un procedimento speciale con il quale può essere chiesta l'esenzione da tale imposta. L'esenzione dall'IVA all'importazione è tuttavia necessariamente subordinata all'insorgere della stessa, sicché occorre anzitutto verificare tale circostanza.

c) Valutazione astratta dell'esenzione del trasferimento

48. Si pone la questione se il diritto dell'Unione (in particolare l'articolo 201 della direttiva IVA) consenta allo Stato membro di far gravare un debito d'IVA anche in capo ad un terzo, il quale sia debitore (in solido) dell'imposta solo in quanto l'effettivo debitore d'imposta ha commesso un'evasione fiscale, senza che il terzo (nella specie la Vetsch) ne fosse a conoscenza o avrebbe dovuto esserlo. Ciò si verificherebbe, segnatamente, qualora si dovesse assumere, nel caso concreto, un collegamento fra l'esenzione dell'importazione e l'esenzione della successiva cessione intracomunitaria. In sostanza, ciò configurerebbe una responsabilità oggettiva del terzo, come prevista nel diritto doganale²⁵.

49. Una lettura più attenta della giurisprudenza della Corte fa tuttavia sorgere dubbi al riguardo. Da un lato, la Corte ha già dichiarato che l'applicazione di dazi doganali e l'assoggettamento all'IVA non sono operazioni equiparabili²⁶. Le considerazioni svolte dalla Corte in materia di diritto doganale non sono pertanto automaticamente trasponibili all'interpretazione della direttiva IVA²⁷, diversamente da quanto suggerito dall'ufficio doganale in udienza.

²⁵ V., ex multis, sentenze del 17 luglio 1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, EU:C:1997:370, punto 61) e del 14 maggio 1996, Faroe Seafood e a. (C-153/94 e C-204/94, EU:C:1996:198, punto 114).

²⁶ Sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 56).

²⁷ V. al riguardo già le mie conclusioni nella causa Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:7, paragrafo 80).

50. Dall'altro, il debito d'imposta del terzo (in questo caso, del dichiarante doganale), si basa, nella fattispecie, sull'articolo 201 della direttiva IVA e costituisce in ogni caso un'interferenza nella libertà d'impresa sancita nell'articolo 16, ed eventualmente anche nel diritto di proprietà sancita nell'articolo 17 della Carta dei diritti fondamentali. Al riguardo, l'articolo 52, paragrafo 1, seconda frase, della Carta stabilisce che l'interferenza debba essere proporzionata. Ai sensi di tale disposizione, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione²⁸.

51. Ciò premesso, non è «compatibile con [la direttiva IVA] sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione in questione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione nell'ambito della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA»²⁹. Ciò depone contro una valutazione concreta del criterio «è esente conformemente all'articolo 138».

52. Ad una soluzione di senso contrario ostano anche la ratio e la finalità del fatto di collegare l'esenzione dell'importazione all'esenzione di un successivo trasferimento intracomunitario.

53. Come illustrato correttamente dalla Commissione in udienza, l'esenzione di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA³⁰, persegue un obiettivo di semplificazione. Essa consiste nel fatto che, a causa dell'esenzione dell'importazione, la detrazione in caso contrario applicabile con riferimento all'IVA all'importazione altrimenti dovuta [v. articolo 168, lettera e), della direttiva IVA] può venire meno. Ciò comporta, per le imprese, un'agevolazione della circolazione transfrontaliera delle merci (nella specie, l'importazione e la successiva cessione intracomunitaria). Anche tale obiettivo di semplificazione depone nel senso che debba essere privilegiata la valutazione astratta dell'esenzione della successiva cessione intracomunitaria.

54. Inoltre, secondo la giurisprudenza della Corte in materia delle cosiddette operazioni fraudolente, la cessione intracomunitaria non viene meno (i necessari requisiti continuano ad essere soddisfatti). Da essa consegue unicamente che l'autore della frode (ovvero chiunque fosse a conoscenza della frode o avrebbe dovuto esserlo) non può invocare l'esenzione che in realtà gli spetterebbe³¹.

55. Anche la ratio e l'obiettivo sottesi a questa giurisprudenza della Corte depongono nel senso di una valutazione astratta. In forza di tale giurisprudenza, la detrazione ovvero l'esenzione viene negata soltanto se e in quanto all'impresa di cui trattasi possa essere mosso un addebito personale nel caso concreto (che essa fosse a conoscenza della frode oppure non abbia adottato le misure che potevano essere ragionevolmente pretese dalla medesima). Solo tale addebito comporta l'impossibilità, per l'impresa, di far valere le disposizioni tributarie per essa vantaggiose³². In tal senso, la Corte, nella causa

28 Tale principio di proporzionalità è stato applicato dalla Corte già prima dell'entrata in vigore della Carta: v. sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 58).

29 Sentenze del 18 luglio 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punto 41); del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 41), e del 21 giugno 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 47). In tal senso analogamente già la sentenza del 12 gennaio 2006, Optigen e a. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, punto 55).

30 Lasciano aperta la questione la sentenza del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473) e le conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi nella causa Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215).

31 V. sul punto la formulazione della Corte: «A tale riguardo, la Corte ha dichiarato che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione», figurante nella sentenza del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 36 e la giurisprudenza ivi citata), la quale fa riferimento alla sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punto 68).

32 A questo punto desidero lasciare aperta la questione se l'esenzione della cessione intracomunitaria e la detrazione siano veramente dei privilegi, in quanto esse non sono intese a favorire il titolare, bensì sono espressione del principio di legge e condizioni necessarie per il funzionamento di una tassazione indiretta del consumo (nella specie, presso il luogo di destinazione). Disposizioni inerenti al sistema intese ad attuare una tecnica impositiva mi sembrano difficilmente qualificabili come privilegio.

«Enteco Baltic» UAB, avente caratteristiche analoghe, ha parimenti dichiarato che l'esenzione di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA non può essere negata se l'acquirente ha commesso una frode in materia di IVA, della quale l'importatore non doveva essere a conoscenza³³.

56. Lo stesso deve valere anche per un altro soggetto terzo. Se neanche nei suoi confronti può essere mosso un siffatto addebito, a mio avviso non è possibile limitare l'esenzione prevista dal diritto dell'Unione per il dichiarante in dogana (quale rappresentante dell'importatore), neppure nell'ipotesi in cui colui che procede al trasferimento non potesse far valere, nel caso concreto, l'esenzione.

57. Da ultimo, nel senso di un approccio astratto depongono anche i diritti fondamentali del soggetto terzo (v. paragrafo 50) e il principio di proporzionalità. Subordinare, per un soggetto passivo, un'esenzione ad una condotta (successiva) di un terzo, la quale fuoriesce dalla sua sfera di influenza, è contrario ai principi della certezza del diritto e di proporzionalità (v. sul punto paragrafo 51).

58. Poiché alla Vetsch (quale dichiarante in dogana e rappresentante dell'importatore) nulla non può essere addebitato al riguardo, essa può continuare ad invocare l'esenzione dell'importazione. Diversamente nel caso delle imprese B e K, fatto salvo il summenzionato effetto cumulativo e di sovracompensazione (al riguardo supra, paragrafi 39 e seguenti), le quali, per questo motivo, non possono eventualmente invocare in Austria l'esenzione dell'importazione.

d) In subordine: valutazione concreta dell'esenzione del trasferimento

59. Invece, qualora la Corte dovesse pervenire alla conclusione che, ai fini dell'esenzione dell'importazione nei riguardi del rappresentante dell'importatore (nella specie, la Vetsch), rilevi se il soggetto che realizza il successivo trasferimento intracomunitario (nella specie, B e K) possa far valere nel caso concreto l'esenzione di cui all'articolo 138 della direttiva IVA, occorre verificare se nella fattispecie i relativi requisiti siano soddisfatti.

60. Secondo la giurisprudenza della Corte, alle imprese B e K dovrebbe essere negata l'esenzione per il trasferimento intracomunitario qualora esse stesse abbiano commesso una frode fiscale o sapessero o avrebbero dovuto sapere di partecipare ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA³⁴. Non è però possibile affermare se, come sostiene il giudice del rinvio, al momento dell'importazione i destinatari bulgari della prestazione non avessero ancora pianificato una frode in materia di IVA. In tale momento, essi non avevano commesso un'evasione fiscale, né vi avevano partecipato consapevolmente.

61. È pertanto fondamentale stabilire se un successivo mutamento dell'intento del soggetto passivo faccia venire meno retroattivamente l'esenzione (ovvero la possibilità di far valere l'esenzione). Intendo rispondere negativamente per diversi motivi.

1) Interpretazione letterale e sistematica della direttiva IVA

62. Da un lato, nella normativa in materia di IVA, successivi mutamenti dell'intento del soggetto passivo non hanno, in linea di principio, effetto retroattivo. Ciò emerge, ad esempio, dalla giurisprudenza della Corte in materia di detrazione. Il relativo diritto non viene retroattivamente meno, ad esempio, qualora si rinunci all'attività imprenditoriale prevista prima del suo inizio (come nel caso di fallimento dell'impresa). Nel caso di costi insorti in preparazione di un'attività economica, il diritto alla detrazione può anzi essere fatto valere anche ove l'avvio dell'attività economica fallisca e

33 Sentenza del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 100).

34 Sentenze del 18 luglio 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punto 40), e del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punti 38 e 39 e la giurisprudenza ivi citata).

le operazioni imponibili previste non abbiano luogo³⁵. Secondo la più recente giurisprudenza della Corte, neanche la mutata valutazione dell'aliquota d'imposta applicabile e la corrispondente regolarizzazione a posteriori dell'imposta indicata comportano una detrazione retroattiva³⁶, bensì una detrazione *ex nunc*.

63. Parimenti, in sede di determinazione della base imponibile, nell'ambito di una valutazione puntuale, l'articolo 63 e, per il trasferimento, l'articolo 68 della direttiva IVA fanno riferimento, per il sorgere del debito d'imposta, al momento della fornitura della prestazione. È pertanto questo il momento determinante per valutare l'esenzione, il luogo della prestazione o l'aliquota d'imposta. Ciò è stato nuovamente chiarito di recente dalla Corte nella causa Kollroß e Wirtl³⁷. Parimenti, le fattispecie di rettifica di cui all'articolo 184 e seguenti della direttiva IVA presuppongono una rettifica *ex nunc* dovuta a mutate circostanze.

64. Infine, l'IVA, quale imposta indiretta, è diretta ad un'imputazione alla controparte contrattuale civilistica. Ciò presuppone, in linea di principio, che l'importo dell'IVA da trasferire sia certo al momento della prestazione e non sia solo retroattivamente accertabile³⁸.

2) Giurisprudenza della Corte in materia di operazioni «fraudolente»

65. Nella sua giurisprudenza, inoltre, la Corte esige che il soggetto passivo partecipi ad un'operazione la quale «si iscriva» in un'evasione dell'IVA. Se, al momento dell'importazione e al momento del trasferimento, non era ancora pianificata alcuna frode in materia di IVA non si può parlare di partecipazione ad un'operazione che si iscrive in un'evasione dell'IVA. In tale momento difetta, in assenza di un'intenzione dell'autore, il nesso con un'evasione (pianificata) dell'IVA.

66. Inoltre, la giurisprudenza elaborata finora dalla Corte in relazione alle cosiddette operazioni fraudolente è manifestamente concepita per fattispecie in cui – diversamente dal presente caso – una frode in materia di IVA fosse prevista fin dall'inizio. Essa riguarda, in sostanza, il settore della criminalità organizzata (di norma transfrontaliera).

67. A tale riguardo, la sussistenza di una frode commessa o pianificata, e pertanto la censurabilità della propria condotta al momento della cessione (nella specie, del trasferimento) costituisce un elemento decisivo per negare agli autori della stessa (e a tutti i «complici», ossia tutti coloro che lo sapevano o avrebbero dovuto saperlo³⁹) l'esenzione e/o la detrazione.

3) Sufficiente riparazione del danno in Bulgaria

68. Infine, anche il danno all'IVA successivamente sorto in Bulgaria è già stato compensato da un corrispondente accertamento dell'imposta e può essere sanzionato ai sensi del diritto penale bulgaro.

35 Sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punto 24); del 29 febbraio 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, punto 17), e del 22 ottobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punto 20).

36 Sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punto 43) e del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punto 50) (solo dopo la rettifica della fattura erano soddisfatti tutti i requisiti sostanziali e formali della detrazione). In tal senso già anche le mie conclusioni nella causa Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, paragrafi 53 e segg.).

37 Sentenza del 31 maggio 2018, Kollroß e Wirtl (C-660/16 e C-661/16, EU:C:2018:372, punto 48).

38 Parimenti contraria, in sostanza, ad un siffatto effetto retroattivo a causa di una frode successiva: sentenza del 31 maggio 2018, Kollroß e Wirtl (C-660/16 e C-661/16, EU:C:2018:372, punto 48).

39 Sentenze del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 94); del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 48); del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 54); del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 39); del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punto 27), e del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 56).

69. Conformemente al parere della Commissione, un «contagio» retroattivo del trasferimento esente in Austria non è né adeguato né necessario (e, pertanto, neanche proporzionato) per rimediare al danno prodotto in Bulgaria. Come già in altre occasioni affermato dalla Corte, in conformità del principio di territorialità, entrate del genere spettano allo Stato membro in cui si realizza il consumo finale⁴⁰. Come correttamente sottolineato anche dalla Commissione, tale Stato era nella specie la Bulgaria e non l'Austria.

70. Di conseguenza, persino nel caso di una valutazione concreta dell'esenzione del trasferimento intracomunitario sussisterebbe una cessione esente, cosicché anche l'importazione effettuata dalla Vetsch è esente ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA e resta esente nonostante la successiva frode commessa da B e K.

VI. Conclusione

71. Propongo pertanto alla Corte di rispondere congiuntamente alle due questioni sollevate con la domanda di pronuncia pregiudiziale del Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria) nei seguenti termini:

L'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), in combinato disposto con l'articolo 138 della direttiva 2006/112/CE, deve essere interpretato nel senso che il riferimento all'esenzione di cui all'articolo 138 riguarda unicamente la sua sussistenza astratta. Non è possibile pertanto negare l'esenzione dell'importazione al dichiarante dell'IVA all'importazione, qualora soltanto il destinatario della merce sapesse o avrebbe dovuto sapere di partecipare, con il trasferimento intracomunitario, ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA.

⁴⁰ Sentenza del 27 settembre 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punto 37).