



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

29 febbraio 2024\*

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 138, paragrafo 1 – Esenzioni delle cessioni intracomunitarie di beni – Diniego del beneficio dell’esenzione – Prove – Fornitore dei beni che non comprova la cessione dei beni al destinatario indicato nei documenti fiscali – Fornitore che presenta altre informazioni atte a dimostrare la qualità di soggetto passivo del destinatario effettivo»

Nella causa C-676/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), con decisione del 26 ottobre 2022, pervenuta in cancelleria il 2 novembre 2022, nel procedimento

**B2 Energy s.r.o.**

contro

**Odvolací finanční ředitelství**

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da Z. Csehi (relatore), presidente di sezione, I. Jarukaitis e D. Gratsias,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: C. Strömholm, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 4 ottobre 2023,

considerate le osservazioni presentate:

- per l’Odvolací finanční ředitelství, da T. Měkýš e T. Rozehnal;
- per il governo ceco, da M. Smolek, L. Březinová, O. Serdula, e J. Vlácil, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e M. Salyková, in qualità di agenti,

\* Lingua processuale: il ceco.

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

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la B2 Energy s.r.o. e l'Odvolací finanční ředitelství (direzione delle finanze d'appello, Repubblica ceca; in prosieguo: la «direzione delle finanze»), in merito al diniego dell'autorità tributaria di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) diverse cessioni intracomunitarie effettuate da tale società.

### **Contesto normativo**

#### ***Diritto dell'Unione***

##### *Direttiva IVA*

- 3 L'articolo 131 della direttiva IVA così dispone:  
«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso».
- 4 Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, di detta direttiva:  
«Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità [europea], dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».
- 5 L'articolo 139, paragrafo 1, della citata direttiva così prevede:  
«L'esenzione prevista all'articolo 138, paragrafo 1, non si applica alle cessioni di beni effettuate da soggetti passivi che beneficiano della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292.  
L'esenzione non si applica neppure alle cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti passivi o di enti non soggetti passivi, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA a norma dell'articolo 3, paragrafo 1».

*Regolamento (UE) n. 904/2010*

- 6 Ai sensi del considerando 7 del regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (GU 2010, L 268, pag. 1):

«Ai fini della riscossione dell'imposta dovuta gli Stati membri dovrebbero cooperare per assicurare l'accertamento corretto dell'IVA. Essi devono pertanto non solo controllare l'applicazione corretta dell'imposta dovuta nel loro territorio, ma dovrebbero anche fornire assistenza ad altri Stati membri per assicurare la corretta applicazione dell'imposta connessa a un'attività che si svolge sul loro territorio e dovuta in un altro Stato membro».

***Diritto ceco***

- 7 Ai sensi dell'articolo 92, paragrafo 3, dello zákon č. 280/2009 Sb. (legge n. 280/2009, recante il codice tributario), nella versione applicabile alla controversia principale, il soggetto passivo fornisce la prova di tutti gli elementi che è tenuto ad indicare nella dichiarazione fiscale ordinaria, nella dichiarazione fiscale di rettifica e negli altri atti presentati.

**Procedimento principale e questione pregiudiziale**

- 8 La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la B2 Energy, una società ceca, e la direzione delle finanze, in merito al rifiuto dell'amministrazione tributaria di esentare la B2 Energy dall'IVA riguardante varie cessioni di beni, asseritamente intracomunitarie, a destinazione della Polonia, per il motivo che la B2 Energy non aveva dimostrato che fossero soddisfatte le condizioni per beneficiare di tale esenzione.
- 9 Nel 2015, la B2 Energy ha effettuato cessioni di olio di colza a destinazione della Polonia. Secondo il giudice del rinvio, tali beni non sono stati ceduti ai destinatari dichiarati nei documenti fiscali, bensì ad altri destinatari stabiliti in tale Stato membro, alcuni dei quali hanno confermato la ricezione apponendo il proprio timbro e la propria firma su lettere di vettura internazionali.
- 10 Dopo aver effettuato, il 15 luglio 2015, una verifica fiscale per i mesi da febbraio a maggio 2015, l'amministrazione tributaria interessata ha constatato che la B2 Energy non aveva dimostrato, sulla base di documenti forniti, che essa soddisfaceva le condizioni per godere dell'esenzione dall'IVA. Pur non contestando l'effettiva realizzazione del trasporto dei beni di cui trattasi a destinazione di un altro Stato membro, essa ha ritenuto che la B2 Energy non avesse dimostrato di aver trasferito il diritto di disporre di tali beni come proprietario alle persone presentate nei documenti fiscali come destinatarie e neppure che detti beni fossero stati ceduti a una persona registrata fiscalmente in un altro Stato membro. L'amministrazione tributaria ha pertanto ritenuto che la B2 Energy non soddisfacesse le condizioni per godere del diritto all'esenzione. Di conseguenza, con avvisi di accertamento del 6 ottobre 2017, essa ha constatato che per i mesi da febbraio a maggio 2015 l'importo dell'IVA doveva essere maggiorato.
- 11 Con decisione del 21 novembre 2019, la direzione delle finanze ha respinto i reclami presentati dalla B2 Energy avverso tali avvisi di accertamento. Il ricorso proposto avverso tale decisione dalla B2 Energy è stato respinto dal Městský soud v Praze (Corte regionale di Praga capitale, Repubblica ceca) con sentenza del 18 agosto 2021, che rilevava, in sostanza, che la B2 Energy non aveva neppure dimostrato che i beni in questione fossero stati ceduti, per il tramite dei destinatari

dichiarati sui documenti fiscali, ai destinatari che essa presentava come destinatari finali. Più in particolare, il Městský soud v Praze (Corte regionale di Praga capitale) ha ritenuto che i documenti presentati non indicassero né la persona che aveva preso in carico i beni in nome del destinatario né il destinatario al quale le merci erano state cedute. Pertanto, non sarebbe possibile identificare la persona abilitata ad esercitare il diritto di disporre di tali merci come proprietario.

- 12 La B2 Energy ha proposto un ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio facendo valere, in sostanza, di aver fornito la prova che erano soddisfatti i presupposti per l'esercizio del diritto all'esenzione dall'IVA per la cessione di beni a destinazione di un altro Stato membro. Gli elementi di prova forniti, che certificano l'effettiva ricezione dei beni di cui trattasi da parte di società diverse dagli enti dichiarati sui documenti fiscali pertinenti, consentirebbero, infatti, di stabilire l'identità dei destinatari ai quali sarebbe stato trasferito il diritto di disporre di tali beni.
- 13 Secondo il giudice del rinvio, la Corte, nella sentenza del 9 dicembre 2021 nella causa Kemwater ProChemie (C-154/20, EU:C:2021:989), ha ammesso che sono soddisfatti i presupposti per fruire del diritto alla detrazione dell'IVA, quando l'identità del fornitore non è stabilita, se le autorità fiscali dispongono delle informazioni necessarie per verificare che tale fornitore avesse la qualità di soggetto passivo dell'IVA. Il giudice del rinvio si interroga sulla possibilità di trasporre tale sentenza per la valutazione del diritto all'esenzione dall'IVA delle cessioni di beni a destinazione di un altro Stato membro, qualora i fatti dimostrino che tali merci sono state prese in carico non dal destinatario dichiarato nei documenti fiscali, bensì da un altro destinatario che aveva la qualità di soggetto passivo.
- 14 In tali circostanze, il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«Se l'articolo 138, paragrafo 1 della direttiva [IVA], alla luce della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 9 dicembre 2021, nella causa C-154/20, Kemwater ProChemie, EU:C:2021:989, debba essere interpretato nel senso che il diritto esercitato per l'esenzione dall'[IVA] sulla cessione di beni verso un altro Stato membro dell'Unione europea deve essere negato, senza che l'amministrazione tributaria sia tenuta a dimostrare che il fornitore dei beni sia coinvolto in una frode IVA, quando il fornitore non ha dimostrato che i beni sono stati ceduti a un destinatario concreto in un altro Stato membro dell'UE indicato nei documenti fiscali e avente la qualità di soggetto passivo, anche se, alla luce degli elementi di fatto e delle informazioni fornite dal soggetto passivo, sono disponibili le informazioni necessarie per verificare che il reale destinatario aveva tale qualità nell'altro Stato membro dell'UE».

### **Sulla questione pregiudiziale**

- 15 Con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, relativo all'esenzione delle cessioni intracomunitarie, debba essere interpretato nel senso che si deve negare l'esenzione dall'IVA ad un fornitore stabilito in uno Stato membro, il quale abbia ceduto merci a destinazione di un altro Stato membro, che non abbia dimostrato che tali merci erano state cedute a un destinatario avente la qualità di soggetto passivo in tale Stato membro, anche se, tenuto conto degli elementi di fatto e delle informazioni

presentate da tale fornitore, l'amministrazione tributaria dello Stato membro di partenza dispone dei dati necessari per verificare che la persona alla quale i beni sono stati fisicamente ceduti aveva la qualità di soggetto passivo che agisce in quanto tale nello Stato membro di arrivo.

- 16 In via preliminare, occorre anzitutto ricordare che l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede l'obbligo per gli Stati membri di esentare le cessioni di beni che soddisfano le condizioni ivi elencate (sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).
- 17 Per quanto riguarda, da un lato, la qualificazione di un'operazione come cessione intracomunitaria, dall'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, nella sua versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale, in combinato disposto con l'articolo 131 di tale direttiva, risulta che rientrano in tale nozione e sono esenti, alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni delle cessioni considerate e per prevenire ogni possibile evasione, elusione o abuso, le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro, ma all'interno dell'Unione, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo o per 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.
- 18 A tal riguardo, occorre rilevare che, in forza dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA nella sua versione applicabile al procedimento principale, l'esenzione dall'IVA di un'operazione è subordinata alla condizione che il potere di disporre di un bene come proprietario sia stato trasmesso all'acquirente, che il fornitore dimostri che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, detto bene abbia lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto (v., in tal senso, sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 19 Dall'altro lato, come risulta dall'articolo 139, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, l'esenzione da tale imposta è subordinata alla condizione che la cessione non sia effettuata nei confronti di un soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA a norma dell'articolo 3, paragrafo 1, di tale direttiva (sentenza del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 25).
- 20 Al di fuori di tali condizioni, relative specificamente allo status di soggetto passivo, al trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario e allo spostamento fisico dei beni da uno Stato membro ad un altro, non può essere imposto nessun altro requisito per qualificare un'operazione come cessione intracomunitaria di beni, restando inteso che la nozione di cessione intracomunitaria ha carattere oggettivo e si applica indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 30).
- 21 Pertanto, il principio di neutralità fiscale esige che l'esenzione dall'IVA sia accordata se sono soddisfatte tali condizioni sostanziali, anche se taluni requisiti formali sono stati omessi dai soggetti passivi (v., in tal senso, sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 36).

- 22 È irrilevante, in tale contesto, l'argomento della direzione delle finanze tratto dall'articolo 138, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, come modificata dalla direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018 (GU 2018, L 311, pag. 3), il quale prevede che gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati fuori del loro rispettivo territorio ma nell'Unione qualora il soggetto passivo o un ente non soggetto passivo destinatario della cessione di beni sia identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto dei beni e abbia comunicato il suo numero di identificazione IVA al fornitore.
- 23 Tale disposizione, introdotta dalla direttiva 2018/1910, non è, infatti, applicabile *ratione temporis* ai fatti del procedimento principale.
- 24 Pertanto, le condizioni enunciate all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, nella versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale, riguardanti, da un lato, l'esistenza di una cessione da uno Stato membro a un altro e, dall'altro, la qualità di soggetto passivo dell'acquirente, secondo cui l'acquirente deve essere un «soggetto passivo (...) che agisce in quanto tale in un[ altro] Stato membro», non implicano, di per sé, che la cessione fisica dei beni di cui trattasi debba essere effettuata al destinatario indicato nei documenti fiscali.
- 25 Nel caso di specie, dall'ordinanza di rinvio risulta che l'amministrazione tributaria ha negato alla B2 Energy la possibilità di fruire dell'esenzione dall'IVA in quanto detta società non aveva dimostrato che le merci di cui trattasi erano state cedute ai destinatari dichiarati nei documenti fiscali né che tali merci erano state cedute a un soggetto registrato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro.
- 26 A tal proposito, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, esistono due sole fattispecie nelle quali l'inosservanza di un requisito formale può comportare la perdita del diritto all'esenzione dall'IVA (sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 27 In primo luogo, il principio di neutralità fiscale non può essere invocato, ai fini dell'esenzione dall'IVA, da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente a una frode fiscale che abbia messo in pericolo il funzionamento del sistema comune dell'IVA. Non è contrario, infatti, al diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione che esso effettua non lo conduca a partecipare a una frode fiscale. Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo di cui trattasi sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione da esso effettuata rientrava in una frode posta in essere dall'acquirente e non abbia adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare la frode medesima, dovrebbe essergli negato il beneficio dell'esenzione (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 In secondo luogo, la violazione di un requisito formale può portare al diniego dell'esenzione dall'IVA se tale violazione ha come effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza dell'8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punto 42 e giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, dalla condizione stessa alla quale è subordinato tale diniego dell'esenzione dall'IVA risulta che l'amministrazione, una volta che disponga delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre condizioni supplementari che possano avere l'effetto di vanificare

l'esercizio del diritto all'esenzione del soggetto passivo (sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punto 43) e in particolare che le merci sono state cedute a un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

- 29 Occorre rilevare, a tal riguardo, che il giudice del rinvio si limita ad interrogare la Corte sulla necessità di stabilire la qualità di soggetto passivo dell'acquirente senza fare riferimento all'ipotesi di una frode. Occorre, pertanto, intendere la questione sollevata dal giudice del rinvio nel senso che essa riguarda le modalità di prova che possono essere imposte al fornitore per dimostrare che sono soddisfatte le condizioni per l'esenzione dall'IVA in occasione di una cessione di beni verso un altro Stato membro, e più in particolare la condizione relativa alla qualità di soggetto passivo dell'acquirente.
- 30 Occorre, quindi, ricordare che, in mancanza di una disposizione nella direttiva IVA riguardante le prove che i soggetti passivi sono tenuti a fornire per fruire dell'esenzione dall'IVA, spetta agli Stati membri fissare, conformemente all'articolo 131 di tale direttiva, le condizioni in presenza delle quali essi esentano le operazioni intracomunitarie per assicurare la corretta e semplice applicazione di dette esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. Nell'esercizio dei loro poteri gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, nel novero dei quali rientrano i principi di certezza del diritto e di proporzionalità (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 31 Occorre constatare, al riguardo, che, dopo l'abolizione del controllo alle frontiere tra gli Stati membri, risulta difficile per l'amministrazione tributaria verificare se le merci abbiano o meno lasciato fisicamente il territorio di uno Stato membro. Per tale ragione, le autorità tributarie nazionali procedono a tale verifica principalmente sulla base delle prove fornite dai soggetti passivi e delle dichiarazioni di questi ultimi (sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 Più specificamente, la Corte ha sottolineato che gli obblighi incombenti a un soggetto passivo in materia di prova devono essere determinati in funzione delle condizioni espressamente stabilite a tale riguardo dal diritto nazionale e dalla prassi abituale consolidatasi per analoghe operazioni (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punto 57 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 In tale contesto, il giudice del rinvio sembra indicare che la B2 Energy ha presentato all'amministrazione tributaria, senza dimostrare di aver ceduto i beni di cui trattasi ai destinatari dichiarati, i documenti fiscali relativi alle cessioni effettuate, compresi vari allegati quali le bolle di consegna, le lettere di vettura internazionali, i bolli di pesatura o gli estratti conto bancari, da cui risulta che le merci sono state cedute in un altro Stato membro in cui la loro ricezione è stata certificata da enti diversi da quelli dichiarati dalla B2 Energy o da quelli che essa ha presentato come destinatari finali di tali merci.
- 34 Risulta altresì dai termini della decisione di rinvio e dalla formulazione stessa della questione sollevata che essa si fonda sulla premessa che l'amministrazione tributaria disponeva delle informazioni necessarie per verificare, alla luce dei fatti, che gli effettivi destinatari avessero la qualità di soggetto passivo. Più in particolare, il giudice del rinvio sottolinea che il trasporto di olio di colza dalla Repubblica ceca verso la Polonia e il suo scarico presso destinatari, non identificati dalla ricorrente nel procedimento principale nelle sue dichiarazioni fiscali, non sono

stati contestati dall'amministrazione tributaria. Inoltre, le cessioni di cui trattasi nel procedimento principale riguardavano beni che, per loro natura, sembrerebbero destinati ad essere utilizzati nell'ambito di un'attività economica.

- 35 In tale situazione, il fatto che le merci siano state ricevute da entità diverse da quelle menzionate nei documenti fiscali potrebbe indicare che esse sono state oggetto di un'operazione commerciale, il cui momento può essere determinante per l'applicazione dell'esenzione. La qualificazione come cessione intracomunitaria della cessione effettuata dal fornitore che applica l'esenzione e indicata nei documenti fiscali, dipende, infatti, dalla questione se il trasporto possa effettivamente essere imputato a tale cessione (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 31).
- 36 A tal riguardo, occorre sottolineare che, ai fini dell'esenzione dall'IVA, le autorità tributarie devono tenere debitamente conto di tutti gli elementi in loro possesso, quali i documenti menzionati dal giudice del rinvio, al fine di esaminare se tali documenti possano, eventualmente, dimostrare la verosimile esistenza di una cessione effettiva delle merci trasportate in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza del trasporto o della spedizione (v., per analogia, sentenza dell'8 novembre 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, punti 66 e 67).
- 37 Peraltro, alla luce del principio di neutralità fiscale, non si può esigere che il soggetto passivo, per poter esercitare il suo diritto all'esenzione dall'IVA, qualora non sia stato identificato il destinatario dei beni interessati, provi, in tutti i casi, che tale destinatario ha la qualità di soggetto passivo allorché risulta in modo certo dalle circostanze di fatto che detto destinatario aveva necessariamente tale qualità (v., per analogia, sentenza del 9 dicembre 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, punto 40).
- 38 In tali circostanze, è compito delle autorità tributarie e dei giudici nazionali competenti verificare, sulla base di tutti i documenti prodotti, compresi i documenti che si trovavano in possesso del fornitore, se fossero soddisfatte le condizioni sostanziali per fruire dell'esenzione dall'IVA.
- 39 Solo nel caso in cui, tenuto conto delle circostanze di fatto, e nonostante gli elementi forniti dal soggetto passivo, facciano difetto i dati necessari per verificare che erano soddisfatte le condizioni previste all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, deve essere negata al soggetto passivo la possibilità di fruire dell'esenzione dall'IVA, senza che l'amministrazione tributaria sia tenuta a dimostrare che tale soggetto passivo era coinvolto in una frode all'IVA.
- 40 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che si deve negare l'esenzione dall'IVA ad un fornitore stabilito in uno Stato membro, che abbia ceduto merci a destinazione di un altro Stato membro, allorché tale fornitore non ha dimostrato che le merci erano state cedute a un destinatario avente la qualità di soggetto passivo in quest'ultimo Stato membro e, tenuto conto delle circostanze di fatto e degli elementi forniti dal fornitore, mancano i dati necessari per verificare che detto destinatario avesse tale qualità.

## **Sulle spese**

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

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

**L'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,**

**deve essere interpretato nel senso che:**

**si deve negare l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto ad un fornitore stabilito in uno Stato membro, che abbia ceduto merci a destinazione di un altro Stato membro, allorché tale fornitore non ha dimostrato che le merci erano state cedute a un destinatario avente la qualità di soggetto passivo in quest'ultimo Stato membro e, tenuto conto delle circostanze di fatto e degli elementi forniti dal fornitore, mancano i dati necessari per verificare che detto destinatario avesse tale qualità.**

Firme