

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

18 giugno 2020

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 33 – Determinazione del luogo delle operazioni imponibili – Cessione di beni con trasporto – Cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto – Regolamento (UE) n. 904/2010 – Articoli 7, 13 e da 28 a 30 – Cooperazione tra gli Stati membri – Scambio di informazioni»

Nella causa C-276/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria), con decisione del 1° marzo 2018, pervenuta in cancelleria il 24 aprile 2018, nel procedimento

KrakVet Marek Batko sp.k.

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan (relatore), presidente di sezione, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: R. Șereș, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 20 giugno 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per la KrakVet Marek Batko sp.k., da P. Jalsovszky, T. Fehér e Á. Fischer, ügyvédek;
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér, M.M. Tátrai e Zs. Wagner, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da M. Smolek, J. Vláčil e O. Serdula, in qualità di agenti;
- per l'Irlanda, da A. Joyce e J. Quaney, in qualità di agenti, assistiti da N. Travers, SC;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. De Socio, avvocato dello Stato;
- per il governo polacco, da B Majczyna, in qualità di agente;

- per il governo del Regno Unito, da S. Brandon et Z. Lavery, in qualità di agenti, assistiti da R. Hill, barrister;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė e L. Havas, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 febbraio 2020,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione 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 particolare dell'articolo 33 di quest'ultima, nonché degli articoli 7, 13 e da 28 a 30 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).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la KrakVet Marek Batko sp.k. (in prosieguo: la «KrakVet»), una società di diritto polacco, e il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione nazionale per i ricorsi in materia tributaria e doganale, Ungheria) relativamente al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulla vendita, tramite il sito web, di prodotti di tale società ad acquirenti residenti in Ungheria.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112

- 3 I considerando 17, 61 e 62 della direttiva 2006/112 enunciano quanto segue:

«(17) La determinazione del luogo delle operazioni imponibili può dar luogo a conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda la cessione di un bene che richiede un montaggio e le prestazioni di servizi. Benché il luogo delle prestazioni di servizi debba essere fissato, in linea di massima, là dove il prestatore ha stabilito la sede della sua attività economica, è tuttavia opportuno fissare tale luogo nello Stato membro del destinatario, in particolare per talune prestazioni di servizi tra soggetti passivi, il cui costo sia compreso nel prezzo dei beni.

(...)

(61) È essenziale garantire l'applicazione uniforme del sistema d'IVA. Per realizzare tale obiettivo, occorre adottare misure d'applicazione.

(62) In particolare, dette misure dovrebbero regolare il problema della doppia imposizione sulle operazioni transfrontaliere che può derivare da un'applicazione non uniforme, da parte degli Stati membri, delle disposizioni relative alla localizzazione delle operazioni imponibili».

4 Il titolo V di tale direttiva, intitolato «Luogo delle operazioni imponibili», contiene un capo 1, a sua volta intitolato «Luogo delle cessioni di beni», nel quale è ricompresa una sezione 2, relativa alle «Cessioni di beni con trasporto». Tale sezione contiene, segnatamente, gli articoli 32 e 33 di detta direttiva.

5 L'articolo 32 della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«Si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

(...)».

6 L'articolo 33, paragrafo 1, della medesima direttiva così prevede:

«In deroga all'articolo 32, è considerato luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) la cessione di beni è 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 in virtù dell'articolo 3, paragrafo 1, o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo;
- b) i beni ceduti sono diversi da mezzi di trasporto nuovi e da beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto».

Regolamento n. 904/2010

7 I considerando 5, 7 e 8 del regolamento n. 904/2010 così recitano:

«(5) Le misure di armonizzazione delle disposizioni fiscali adottate per completare il mercato interno dovrebbero comprendere l'istituzione di un sistema comune di cooperazione tra gli Stati membri, in particolare per quanto riguarda lo scambio di informazioni, nell'ambito del quale le autorità competenti degli Stati membri sono tenute a prestarsi mutua assistenza e a collaborare con la Commissione al fine di assicurare la corretta applicazione dell'IVA alla fornitura di beni e alla prestazione di servizi, all'acquisizione intracomunitaria di beni e all'importazione di beni.

(...)

(7) 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.

(8) Il controllo dell'applicazione corretta dell'IVA nelle operazioni transfrontaliere imponibili in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito il prestatore o il fornitore dipende sovente da informazioni che sono detenute dallo Stato membro di stabilimento o che possono essere ottenute molto più facilmente da quest'ultimo. Il controllo efficace di tali operazioni dipende pertanto dalla circostanza che lo Stato membro di stabilimento raccolga o sia in grado di raccogliere dette informazioni».

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

«Il presente regolamento stabilisce le condizioni secondo le quali le autorità competenti degli Stati membri preposte all'applicazione della legislazione relativa all'IVA devono collaborare tra loro e con la Commissione allo scopo di assicurare l'osservanza di tale legislazione.

A tal fine esso definisce norme e procedure che consentono alle autorità competenti degli Stati membri di collaborare e di scambiare tra loro ogni informazione che possa consentire di accertare correttamente l'IVA, di verificarne la corretta applicazione, in particolare sulle transazioni intracomunitarie, e di lottare contro la frode all'IVA. Esso definisce in special modo le norme e le procedure che consentono agli Stati membri di raccogliere e scambiare per via elettronica le suddette informazioni».

- 9 La sezione 1, intitolata «Richiesta di informazioni e richiesta di indagini amministrative», contenuta nel capo II di detto regolamento, intitolato «Scambio di informazioni su richiesta», comprende l'articolo 7 del medesimo regolamento che dispone quanto segue:

«1. Su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata comunica le informazioni di cui all'articolo 1, anche in relazione a uno o più casi specifici.

2. Ai fini della comunicazione di informazioni di cui al paragrafo 1, l'autorità interpellata fa eseguire le indagini amministrative necessarie per ottenere le informazioni in oggetto.

3. Fino al 31 dicembre 2014 la richiesta di cui al paragrafo 1 può contenere una richiesta motivata relativa ad un'indagine amministrativa. Se l'autorità interpellata ritiene che le indagini amministrative non siano necessarie, ne comunica immediatamente i motivi all'autorità richiedente.

(...)».

- 10 Al capo III del regolamento n. 904/2010, intitolato «Scambio di informazioni senza preventiva richiesta», l'articolo 13 di tale regolamento enuncia quanto segue:

«1. L'autorità competente di ogni Stato membro trasmette senza preventiva richiesta le informazioni di cui all'articolo 1 [al]l'autorità competente di ogni altro Stato membro interessato nelle seguenti situazioni:

a) se la tassazione deve aver luogo nello Stato membro di destinazione e se le informazioni fornite dallo Stato membro di origine sono necessarie all'efficacia del sistema di controllo dello Stato membro di destinazione;

b) se uno Stato membro ha motivo di credere che nell'altro Stato membro è stata o potrebbe essere stata violata la legislazione sull'IVA;

c) se esiste un rischio di perdita di gettito fiscale nell'altro Stato membro.

2. Lo scambio di informazioni senza preventiva richiesta è automatico, conformemente all'articolo 14, o spontaneo, conformemente all'articolo 15.

3. Le informazioni sono trasmesse mediante formulari tipo adottati secondo la procedura di cui all'articolo 58, paragrafo 2».

- 11 L'articolo 28 di detto regolamento, contenuto nel capo VII di quest'ultimo, prevede quanto segue:

«1. Previo accordo fra l'autorità richiedente e l'autorità interpellata, e secondo le modalità fissate da quest'ultima, agenti autorizzati dall'autorità richiedente possono, al fine di scambiare le informazioni di cui all'articolo 1, essere presenti negli uffici delle autorità amministrative dello Stato membro interpellato o in qualsiasi altro luogo nei quali tali autorità esercitano le loro funzioni.

Qualora le informazioni richieste siano contenute in una documentazione cui possono accedere gli agenti dell'autorità interpellata, agli agenti dell'autorità richiedente ne è fornita copia.

2. Previo accordo tra l'autorità richiedente e l'autorità interpellata, e in base alle modalità stabilite da quest'ultima agenti designati dall'autorità richiedente possono essere presenti durante le indagini amministrative svolte nel territorio dello Stato membro interpellato al fine di scambiare le informazioni di cui all'articolo 1. Tali indagini amministrative sono svolte esclusivamente dagli agenti dell'autorità interpellata. Gli agenti dell'autorità richiedente non esercitano i poteri di controllo di cui sono titolari gli agenti dell'autorità interpellata. Tuttavia possono avere accesso agli stessi locali e agli stessi documenti cui hanno accesso questi ultimi, per il tramite degli agenti dell'autorità interpellata ed esclusivamente ai fini dello svolgimento dell'indagine amministrativa.

3. Gli agenti dell'autorità richiedente che sono presenti in un altro Stato membro a norma dei paragrafi 1 e 2 devono essere in grado di produrre, in qualsiasi momento, un mandato scritto in cui siano indicate la loro identità e la loro qualifica ufficiale».

12 Il capo VIII del regolamento n. 904/2010, intitolato «Controlli simultanei», contiene gli articoli 29 e 30 di tale regolamento.

13 L'articolo 29 del suddetto regolamento è così formulato:

«Gli Stati membri possono convenire di procedere a controlli simultanei nel caso in cui ritengano che tali controlli siano più efficaci di un controllo eseguito da un solo Stato membro».

14 Ai sensi dell'articolo 30 del medesimo regolamento:

«1. Uno Stato membro individua autonomamente i soggetti passivi sui quali intende proporre un controllo simultaneo. L'autorità competente di detto Stato membro informa l'autorità competente degli altri Stati membri interessati circa i casi proposti per un controllo simultaneo. Per quanto possibile, motiva la sua scelta fornendo le informazioni che l'hanno determinata. Indica il periodo di tempo durante il quale occorre eseguire detti controlli.

2. L'autorità competente dello Stato membro che riceve la proposta di controllo simultaneo, conferma all'autorità omologa l'assenso o comunica il suo rifiuto motivato quanto all'esecuzione di tale controllo in linea di massima entro due settimane dal ricevimento della proposta, ma al più tardi entro un mese.

3. Le autorità competenti degli Stati membri interessati designano un rappresentante incaricato di dirigere e coordinare il controllo».

Direttiva (UE) 2017/2455

15 La direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio, del 5 dicembre 2017, che modifica la direttiva 2006/112/CE e la direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni (GU 2017, L 348, pag. 7), all'articolo 2, intitolato «Modifiche della direttiva 2006/112/CE con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2021», prevede quanto segue:

«Con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2021, la direttiva 2006/112/CE è modificata come segue:

1) all'articolo 14 è aggiunto il seguente paragrafo:

«4. Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si intende per:

1. 'vendite a distanza intracomunitarie di beni', le cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) la cessione di beni è 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, o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo;
- b) i beni ceduti sono diversi da mezzi di trasporto nuovi e da beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto;

(...);

(...);

3) l'articolo 33 è sostituito dal seguente:

"Articolo 33

In deroga all'articolo 32:

- a) è considerato luogo di cessione delle vendite a distanza intracomunitarie di beni il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto dei beni a destinazione dell'acquirente;
- b) è considerato luogo di cessione delle vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi in uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni a destinazione dell'acquirente il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto dei beni a destinazione dell'acquirente;
- c) è considerato luogo di cessione delle vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni a destinazione dell'acquirente il luogo situato in tale Stato membro, purché l'IVA su tali beni sia dichiarata nell'ambito del regime speciale di cui al titolo XII, capo 6, sezione 4".

(...).

Diritto ungherese

16 L'articolo 2 dell'általános forgalmi adórol szóól 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007, in materia di imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), dispone quanto segue:

«Sono soggette all'imposta prevista da tale legge:

- a) le cessioni di beni o le prestazioni di servizi effettuate dal soggetto passivo – in tale qualità – nel territorio nazionale, dietro corrispettivo;

(...).

17 Ai sensi dell'articolo 25 della legge sull'IVA:

«Quando i beni non sono spediti o trasportati, si considera luogo della cessione il luogo in cui i beni si trovano al momento della cessione».

18 L'articolo 29, paragrafo 1, della legge sull'IVA è così formulato:

«In deroga agli articoli 26 e 28, nei casi in cui i beni sono spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto e la cessione comporta che i beni arrivino in uno Stato membro della Comunità diverso dallo Stato membro da cui sono stati spediti o trasportati, il luogo di cessione dei beni è considerato il luogo in cui si trovano i beni al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

a) la cessione di beni:

aa) è 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 in virtù dell'articolo 20, paragrafo 1, lettere a) e d), oppure;

ab) di qualsiasi altra persona non soggetto passivo; e

b) i beni ceduti sono:

ba) diversi dai mezzi di trasporto nuovi e

bb) diversi dai beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza collaudo.

(...)».

19 L'articolo 82, paragrafo 1, della legge sull'IVA prevede quanto segue:

«L'aliquota dell'imposta è pari al 27% della base imponibile».

20 L'articolo 2, paragrafo 1, dell'adózáás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (legge n. XCII del 2003 sul sistema tributario generale), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sul sistema tributario generale»), prevede quanto segue:

«Tutti i diritti nei rapporti giuridici tributari sono esercitati conformemente al loro scopo. Ai sensi delle leggi tributarie, la conclusione di contratti o l'esecuzione di altre operazioni il cui scopo è quello di eludere le disposizioni delle leggi tributarie, non può essere qualificata come esercizio di diritti conforme al loro scopo».

21 L'articolo 6, paragrafo 1, della legge sul sistema tributario generale enuncia quanto segue:

«Si intende per "contribuente o soggetto passivo" chiunque sia soggetto ad un obbligo fiscale o a un obbligo di pagamento di un'imposta in forza di una legge che istituisce un'imposta o un aiuto di bilancio o in forza della presente legge».

22 Ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, della medesima legge:

«L'amministrazione finanziaria, al fine di contrastare l'erosione delle entrate tributarie e le richieste improprie di sostegno al bilancio e di rimborso delle imposte, controlla regolarmente i contribuenti e le altre persone coinvolte nel sistema tributario. Lo scopo dei controlli è quello di stabilire se gli obblighi imposti dalle leggi tributarie e da altre leggi sono stati rispettati o violati. Nell'effettuare un controllo, l'amministrazione finanziaria rende noti e dimostra i fatti, le circostanze o le informazioni

da utilizzare come base per l'accertamento di una violazione o di un abuso di diritto e per il procedimento amministrativo avviato a seguito di tale violazione o abuso di diritto».

23 L'articolo 95, paragrafo 1, del suddetto codice così dispone:

«L'amministrazione finanziaria effettua il controllo esaminando i documenti, i documenti giustificativi, i libri contabili e i registri necessari per determinare gli importi che servono come base per le imposte e il sostegno di bilancio, compresi i dati elettronici, il software e i sistemi informatici utilizzati dal contribuente, nonché i calcoli e altri fatti, informazioni e circostanze relativi alla tenuta della contabilità e delle registrazioni contabili e al trattamento dei documenti giustificativi».

24 L'articolo 170, paragrafo 1, della legge sul sistema tributario generale prevede quanto segue:

«Se il pagamento dell'imposta è insufficiente, ciò comporta una sanzione tributaria. L'importo della sanzione è pari, salvo disposizioni contrarie della presente legge, al 50% dell'importo non versato. L'importo della sanzione è pari al 200% dell'importo non versato se la differenza rispetto all'importo da pagare è connessa all'occultamento di redditi, o alla falsificazione o distruzione di prove, libri contabili o registri (...)».

25 L'articolo 178, punto 3, di tale legge dispone quanto segue:

«(...) Si intende per:

(...)

“differenza di imposizione”: la differenza tra, da un lato, l'importo dell'imposta o dell'aiuto di bilancio dichiarato (notificato), non dichiarato (non notificato), o stabilito o applicato sulla base di una dichiarazione (notifica) e, dall'altro, l'importo dell'imposta o dell'aiuto di bilancio successivamente stabilito dall'amministrazione finanziaria, non compresa la differenza del saldo da traslare sui periodi successivi».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

26 La KrakVet è una società stabilita in Polonia. Essa non possiede né uffici né magazzini in Ungheria e per le autorità finanziarie ungheresi è pacifico che essa non dispone di una sede d'attività ai fini IVA.

27 La sua attività consiste nella vendita di prodotti per animali che essa commercializza, segnatamente, attraverso il suo sito web, il cui indirizzo di pagina è www.zoofast.hu. Essa aveva acquisito diversi clienti in Ungheria tramite tale sito.

28 Durante il 2012 la suddetta società offriva agli acquirenti, su tale sito web, la possibilità di stipulare un contratto con una società di trasporto stabilita in Polonia, ai fini dell'invio dei prodotti dalla medesima commercializzati, senza essere essa stessa parte di tale contratto. I clienti potevano tuttavia, oltre a ritirare i prodotti acquistati direttamente presso il magazzino della KrakVet, scegliere liberamente un trasportatore diverso da quello proposto. Inoltre, la KrakVet affidava talune delle proprie esigenze logistiche a tale società di trasporto.

29 All'occorrenza i prodotti in questione venivano inviati da detta società di trasporto nei magazzini di due società di spedizione stabilite in Ungheria, le quali li distribuivano successivamente ai clienti ungheresi. Il pagamento del prezzo dei prodotti acquistati veniva effettuato alla consegna, tramite il servizio di spedizione, o mediante versamento anticipato su un conto bancario.

- 30 La KrakVet, nutrendo dubbi quanto all'individuazione dello Stato membro competente per la riscossione dell'IVA relativa alle sue attività, ha adito l'amministrazione finanziaria della sua sede affinché quest'ultima si pronunciasse al riguardo. Con la risposta all'interpello, l'amministrazione finanziaria polacca ha ritenuto che il luogo di esecuzione delle operazioni della KrakVet si trovasse in Polonia e che tale società dovesse versare l'IVA in tale Stato membro.
- 31 L'autorità tributaria ungherese di primo grado ha effettuato presso la KrakVet un controllo volto a verificare a posteriori le dichiarazioni IVA relative all'anno 2012. In tale contesto, è stato assegnato a detta società, in quanto soggetto passivo, un codice d'identificazione fiscale tecnico da parte della suddetta autorità tributaria.
- 32 Tenuto conto delle poche informazioni sulla KrakVet e sulle sue modalità di funzionamento dal punto di vista fiscale, l'autorità tributaria ungherese di primo grado non era in grado di stabilire se tale società fosse stabilita in Ungheria sotto il profilo dell'IVA. Detta autorità tributaria ha quindi effettuato verifiche in relazione all'attività esercitata dalla società in parola.
- 33 Nell'ambito di tale procedimento amministrativo di natura tributaria, l'autorità tributaria ungherese di primo grado ha, in particolare, interpellato le autorità tributarie polacche sulla base delle regole di cooperazione previste dal diritto dell'Unione in materia tributaria.
- 34 Con decisione del 16 agosto 2016, l'autorità tributaria ungherese di primo grado ha posto a carico della KrakVet il pagamento di una differenza di imposizione a titolo di IVA, di una sanzione e di interessi di mora, nonché di una sanzione pecuniaria per il mancato rispetto dei suoi obblighi di registrazione presso l'amministrazione finanziaria ungherese.
- 35 La KrakVet ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi alla convenuta nel procedimento principale, in qualità di autorità tributaria di secondo grado, la quale ha confermato la decisione dell'autorità tributaria ungherese di primo grado con decisione del 23 gennaio 2017. Quest'ultima decisione è contestata dalla KrakVet dinanzi al giudice del rinvio.
- 36 Il giudice del rinvio ritiene che la soluzione della controversia di cui al procedimento principale dipenda, da un lato, dalla portata dell'obbligo di cooperazione tra le autorità degli Stati membri in forza del regolamento n. 904/2010 e, dall'altro, dall'interpretazione della nozione di cessione di beni spediti o trasportati «dal fornitore o per suo conto», ai sensi dell'articolo 33 della direttiva 2006/112.
- 37 In particolare, detto giudice si interroga sulla possibilità per l'amministrazione finanziaria ungherese, alla luce del principio di neutralità fiscale e dell'obiettivo diretto ad evitare la doppia imposizione, di adottare una posizione diversa da quella dell'amministrazione finanziaria polacca. In tal caso, esso ritiene che sia necessario precisare, da un lato, i requisiti derivanti dall'obbligo di cooperazione tra le autorità tributarie degli Stati membri quanto alla determinazione del luogo di cessione di beni di cui trattasi nel procedimento principale e, dall'altro, le condizioni relative all'eventuale diritto al rimborso dell'IVA indebitamente versata.
- 38 Inoltre, occorrerebbe chiarire se le operazioni di cui trattasi nel procedimento principale rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 33 della direttiva 2006/112, con la conseguenza di considerare quale luogo della cessione lo Stato membro in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente. A tal titolo, il giudice del rinvio si interroga sulle eventuali implicazioni per una simile interpretazione delle modifiche del diritto dell'Unione che entreranno in vigore il 1° gennaio 2021, conformemente alla direttiva 2017/2455, in forza delle quali il trasporto effettuato per conto del venditore comprenderebbe anche i casi in cui il trasporto o la spedizione dei beni sia effettuato indirettamente per conto del venditore.
- 39 Inoltre, la situazione di cui trattasi nel procedimento principale solleverebbe la questione se, alla luce delle circostanze che le sono proprie, sia possibile considerare abusive le pratiche della KrakVet.

40 In tale contesto, il Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli obiettivi della direttiva [2006/112], in particolare i requisiti di prevenzione dei conflitti di competenza tra Stati membri e della doppia imposizione, di cui ai considerando 17 e 62, e il regolamento [n. 904/2010], in particolare i considerando 5, 7 e 8 e gli articoli 7, 13 e da 28 a 30, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una condotta di un'amministrazione finanziaria di uno Stato membro che, attribuendo a un'operazione una qualificazione diversa sia dall'interpretazione giuridica della stessa operazione e degli stessi fatti adottata dall'amministrazione finanziaria di un altro Stato membro, sia dalla risposta a una richiesta di un parere vincolante fornito da quest'ultima sulla base di tale interpretazione, nonché dalla conclusione – che le conferma entrambe – cui detta amministrazione perviene nell'accertamento fiscale effettuato, comporta una doppia imposizione del soggetto passivo.

2) Nel caso in cui dalla risposta alla prima questione emerga che tale condotta non è contraria al diritto dell'Unione, se l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro, alla luce della direttiva [2006/112] e del diritto dell'Unione, possa determinare unilateralmente l'obbligo tributario, senza tenere in considerazione che l'amministrazione finanziaria di un altro Stato membro ha già confermato in diverse occasioni, inizialmente su istanza del soggetto passivo e in seguito nelle proprie decisioni adottate a seguito di un accertamento, che tale soggetto passivo aveva agito legittimamente;

o se le amministrazioni finanziarie di entrambi gli Stati membri debbano cooperare e raggiungere un accordo, in forza del principio di neutralità fiscale e della prevenzione della doppia imposizione, affinché il soggetto passivo debba pagare [l'IVA] unicamente in uno di tali paesi.

3) Nel caso in cui dalla risposta alla seconda questione emerga che l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro può modificare unilateralmente la qualificazione fiscale, se le disposizioni della direttiva [2006/112] debbano essere interpretate nel senso che l'amministrazione finanziaria di un secondo Stato membro è obbligata a rimborsare al soggetto passivo tenuto al pagamento dell'IVA l'imposta fissata da tale amministrazione nella risposta a una richiesta di parere vincolante e versata con riferimento a un periodo che si è concluso con un accertamento, affinché si garantisca in tal modo sia la prevenzione della doppia imposizione sia il principio di neutralità fiscale.

4) Come debba essere interpretata l'espressione contenuta nell'articolo 33, paragrafo 1, prima frase, della direttiva [2006/112], ai sensi della quale il trasporto è effettuato "dal fornitore o per suo conto". In particolare se tale espressione ricomprenda l'ipotesi in cui il soggetto passivo, in qualità di venditore su una piattaforma di commercio online, offre all'acquirente la possibilità di stipulare un contratto con una società di logistica con cui detto venditore collabora per operazioni diverse dalla vendita, laddove il compratore possa anche scegliere liberamente un altro vettore, diverso da quello proposto, e il contratto di trasporto sia concluso tra l'acquirente e il vettore, senza l'intervento del venditore.

Se assuma rilevanza ai fini interpretativi – tenendo conto soprattutto del principio di certezza del diritto – la circostanza per cui nell'anno 2021 gli Stati membri dovranno modificare la normativa di recepimento della summenzionata disposizione della direttiva [2006/112], affinché l'articolo 33, paragrafo 1, di detta direttiva si applichi anche in caso di collaborazione indiretta nella scelta del vettore.

5) Se si debba interpretare il diritto dell'Unione, e in particolare la direttiva [2006/112], nel senso che i fatti in prosieguo menzionati, nel loro complesso o separatamente, assumono rilevanza per valutare se il soggetto passivo abbia instaurato tra le società indipendenti che effettuano la cessione, la spedizione o il trasporto dei beni, relazioni giuridiche intese a trarre vantaggio dalla circostanza per cui l'imposizione dell'IVA è inferiore nell'altro Stato membro al fine di eludere l'articolo 33 della direttiva [2006/112] e commettendo in tal modo un abuso di diritto:

- 5.1) la società di logistica che effettua il trasporto ha un legame con il soggetto passivo e offre a quest'ultimo altri servizi, indipendenti dal trasporto;
- 5.2) al contempo, il cliente può in qualsiasi momento ignorare la proposta del soggetto passivo, ossia quella di affidare il trasporto alla società di logistica con cui lo stesso ha un rapporto contrattuale, potendo affidare il trasporto a un altro vettore o prelevare le merci personalmente».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima, seconda e terza

- 41 Con le sue questioni prima, seconda e terza, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva 2006/112 nonché gli articoli 7, 13 e da 28 a 30 del regolamento n. 904/2010 debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a che l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro possa, unilateralmente, assoggettare talune operazioni ad un trattamento fiscale in materia di IVA diverso da quello in forza del quale sono già state oggetto di imposizione in un altro Stato membro.
- 42 Occorre ricordare che il titolo V della direttiva 2006/112 contiene le disposizioni riguardanti la determinazione del luogo delle operazioni imponibili, disposizioni che hanno lo scopo, conformemente, in particolare, ai considerando 17 e 62 di tale direttiva, di evitare i conflitti di competenza che possono portare sia a situazioni di doppia imposizione sia alla mancata imposizione di cespiti (v., in tal senso, sentenza del 29 marzo 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punto 43).
- 43 Al riguardo, occorre osservare che, come risulta dai suoi considerando 5 e 7, il regolamento n. 904/2010 ha lo scopo, tramite l'istituzione di un sistema comune di cooperazione tra gli Stati membri, in particolare per quanto riguarda lo scambio di informazioni, di assicurare l'accertamento corretto dell'IVA, segnatamente per quanto riguarda le attività che si svolgono sul territorio di uno di essi, ma di cui è dovuta l'IVA in un altro Stato membro. Orbene, come riconosciuto dal legislatore dell'Unione al considerando 8 di tale regolamento, controllare l'applicazione corretta dell'IVA nelle operazioni transfrontaliere imponibili in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito il prestatore o il fornitore dipende sovente da informazioni che sono detenute dallo Stato membro di stabilimento o che possono essere ottenute molto più facilmente da quest'ultimo.
- 44 Pertanto, detto regolamento, conformemente al suo articolo 1, paragrafo 1, stabilisce le condizioni secondo le quali le autorità competenti degli Stati membri preposte all'applicazione della legislazione relativa all'IVA devono collaborare tra loro e con la Commissione allo scopo di assicurare l'osservanza di tale legislazione e, a tal fine, esso definisce norme e procedure che consentono alle autorità competenti degli Stati membri di collaborare e di scambiare tra loro ogni informazione che possa consentire di accertare correttamente l'IVA, di verificarne la corretta applicazione, in particolare sulle transazioni intracomunitarie, e di lottare contro la frode all'IVA.
- 45 A tal titolo, gli articoli 7 e 13 del regolamento n. 904/2010 riguardano, conformemente al titolo dei capi II e III di quest'ultimo nei quali rispettivamente rientrano, lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri o a seguito di una richiesta presentata da una di esse o senza previa richiesta. Quanto all'articolo 28 di tale regolamento, esso riguarda, come risulta dal titolo del capo VII di quest'ultimo in cui è contenuto, la questione della presenza degli agenti autorizzati dall'autorità richiedente negli uffici amministrativi dello Stato membro interpellato e della loro partecipazione alle indagini amministrative effettuate sul territorio di tale Stato membro. Inoltre, gli articoli 29 e 30 di detto regolamento, conformemente al titolo del capo VIII di quest'ultimo, di cui fanno parte, riguardano i controlli simultanei ai quali gli Stati membri possono convenire di procedere.

- 46 Il regolamento n. 904/2010 consente quindi l'istituzione di un sistema comune di cooperazione mediante il quale l'amministrazione tributaria di uno Stato membro può presentare una richiesta all'autorità tributaria di un altro Stato membro, in particolare qualora, alla luce del dovere di cooperare per assicurare l'accertamento corretto dell'IVA, enunciato al considerando 7 di tale regolamento, una siffatta richiesta può essere opportuna, se non necessaria (v., in tal senso, sentenza del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 57).
- 47 Ciò può verificarsi, in particolare, quando l'amministrazione tributaria di uno Stato membro sa o deve ragionevolmente sapere che l'amministrazione tributaria di un altro Stato membro dispone di informazioni che siano utili, se non indispensabili, per accertare se l'IVA sia esigibile nel primo Stato membro (sentenza del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 58).
- 48 Tuttavia, è necessario constatare che il regolamento n. 904/2010 si limita a consentire una cooperazione amministrativa ai fini dello scambio delle informazioni che possono essere necessarie alle autorità finanziarie degli Stati membri. Tale regolamento non disciplina quindi la competenza di tali autorità a procedere, alla luce di simili informazioni, alla qualificazione delle operazioni interessate in considerazione della direttiva 2006/112 (v., per analogia, sentenza del 27 gennaio 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punti 62 e 63 e giurisprudenza ivi citata).
- 49 Ne consegue che il regolamento n. 904/2010 non stabilisce né un obbligo che imponga alle amministrazioni finanziarie di due Stati membri di cooperare al fine di pervenire ad una soluzione comune quanto al trattamento di un'operazione ai fini IVA, né un requisito in forza del quale le autorità finanziarie di uno Stato membro sarebbero vincolate dalla qualificazione attribuita a tale operazione dall'amministrazione finanziaria di un altro Stato membro.
- 50 Del resto, occorre precisare che l'applicazione corretta della direttiva 2006/112 consente di evitare la doppia imposizione e di garantire la neutralità fiscale e, in tal modo, di realizzare gli obiettivi rammentati al punto 42 della presente sentenza (v., in tal senso, sentenza del 26 luglio 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punto 43). Pertanto, l'esistenza, in uno o più Stati membri, di approcci diversi da quello vigente nello Stato membro considerato non può, in ogni caso, portare a un'applicazione erronea delle disposizioni di tale direttiva (v., in tal senso, sentenza del 5 luglio 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punto 65).
- 51 Quando accertano che una stessa operazione è oggetto di un trattamento fiscale differente in un altro Stato membro, i giudici di uno Stato membro investiti di una controversia che solleva questioni tali da implicare un'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione che esiga una pronuncia da parte loro, hanno la facoltà, o addirittura l'obbligo, a seconda che le loro decisioni possano o meno essere oggetto di ricorso giurisdizionale di diritto interno, di sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale (sentenza del 5 luglio 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punti 64 e 66).
- 52 Ciò premesso, qualora risulti, eventualmente a seguito di una decisione della Corte che statuisce in via pregiudiziale, che l'IVA è già stata indebitamente versata in uno Stato membro, occorre sottolineare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte. Lo Stato membro interessato è quindi tenuto, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione. La domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata rientra nell'ambito del diritto alla ripetizione dell'indebitato, il quale, secondo costante giurisprudenza, è inteso a rimediare alle conseguenze dell'incompatibilità dell'imposta con il diritto dell'Unione, neutralizzando l'onere economico che ha indebitamente gravato l'operatore che, in definitiva, l'ha effettivamente sopportata (sentenza del 14 giugno 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punti 29 e 30 e giurisprudenza ivi citata).

- 53 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alle questioni prima, seconda e terza dichiarando che la direttiva 2006/112 nonché gli articoli 7, 13 e da 28 a 30 del regolamento n. 904/2010 devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro possa, unilateralmente, assoggettare talune operazioni ad un trattamento fiscale in materia di IVA diverso da quello in forza del quale sono già state oggetto di imposizione in un altro Stato membro.

Sulla quarta questione

- 54 Con la sua quarta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 33 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che, quando i beni venduti da un fornitore stabilito in uno Stato membro ad acquirenti residenti in un altro Stato membro sono inviati a questi ultimi da una società proposta da tale fornitore, ma con la quale gli acquirenti sono liberi di instaurare o meno un rapporto contrattuale ai fini di tale invio, tali beni debbano essere considerati spediti o trasportati «dal fornitore o per suo conto».
- 55 In via preliminare, occorre osservare che l'articolo 2 della direttiva 2017/2455 dispone che i beni sono spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni.
- 56 Tuttavia, come risulta sia dal titolo sia dalla formulazione di tale disposizione, la modifica della direttiva 2006/112 da essa prevista avrà effetto soltanto a decorrere dal 1° gennaio 2021.
- 57 Pertanto, atteso che tale modifica non è applicabile *ratione temporis* alla controversia di cui al procedimento principale, non occorre tener conto del criterio relativo all'intervento indiretto del fornitore ai fini della determinazione delle condizioni in base alle quali i beni devono essere considerati spediti o trasportati «dal fornitore o per suo conto», ai sensi dell'articolo 33 della direttiva in parola.
- 58 Ciò precisato, occorre osservare che, conformemente all'articolo 32 di detta direttiva, si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.
- 59 Tuttavia, in via derogatoria, l'articolo 33 della medesima direttiva prevede che sia considerato luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, purché siano rispettate talune condizioni elencate da tale disposizione, il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.
- 60 Al riguardo, sebbene costituisca una deroga all'articolo 32 della direttiva 2006/112, l'articolo 33 di quest'ultima mira a garantire che, conformemente alla ratio sottesa alle disposizioni di tale direttiva riguardanti il luogo delle cessioni di beni, l'imposizione si effettui, nella misura del possibile, nel luogo della loro fruizione (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 61 Per determinare cosa occorre intendere per spedizione o cessione «da parte del fornitore o per suo conto» ai sensi dell'articolo 33 di tale direttiva, occorre ricordare che la presa in considerazione della realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune di IVA (v., in tal senso, sentenza del 2 maggio 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 62 Alla luce di tale realtà economica e commerciale, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 102 delle sue conclusioni, i beni sono spediti o trasportati per conto del fornitore se quest'ultimo,

anziché l'acquirente, prende effettivamente le decisioni che regolano le modalità di spedizione o di trasporto di tali beni.

- 63 Pertanto, si deve ritenere che una cessione di beni rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 33 della direttiva 2006/112 qualora il ruolo del fornitore sia preponderante quanto all'iniziativa nonché all'organizzazione delle fasi essenziali della spedizione o del trasporto dei beni.
- 64 Sebbene spetti al giudice del rinvio valutare se ciò ricorra nell'ambito della controversia dinanzi ad esso pendente, tenuto conto dell'insieme degli elementi di cui trattasi nel procedimento principale, la Corte ritiene utile fornirgli, ai fini di una siffatta valutazione, le seguenti indicazioni.
- 65 Come risulta dalle informazioni trasmesse dal giudice del rinvio, la ricorrente nel procedimento principale fa valere, in particolare, che non può ritenersi che i beni di cui trattasi siano stati spediti o trasportati per suo conto atteso che, quantunque proponesse una società di trasporto agli acquirenti che acquistavano beni presso la stessa, erano tali acquirenti che conferivano mandato a detta società di trasporto mediante un contratto di cui essa non era parte.
- 66 Per quanto concerne il ruolo delle clausole contrattuali nell'ambito della qualificazione di un'operazione imponibile, occorre ricordare che, atteso che la situazione contrattuale riflette, di norma, l'effettività economica e commerciale delle operazioni, le clausole contrattuali rilevanti costituiscono un elemento da prendere in considerazione (v., in tal senso, sentenza del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punto 43).
- 67 Nondimeno, talora può verificarsi che alcune clausole contrattuali non riflettano totalmente l'effettività economica e commerciale delle operazioni (sentenza del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punto 44).
- 68 Nel caso di specie, non può ritenersi che clausole contrattuali come quelle di cui trattasi nel procedimento principale riflettano la realtà economica e commerciale delle operazioni in questione qualora, mediante queste ultime, gli acquirenti si limitino a confermare le scelte effettuate dal fornitore, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare mediante un'analisi complessiva delle circostanze della controversia di cui al procedimento principale.
- 69 Al riguardo, al fine di determinare se i beni di cui trattasi siano stati spediti o trasportati per conto del fornitore, occorre prendere in considerazione, in primo luogo, la rilevanza che riveste la questione dell'invio di tali beni agli acquirenti rispetto alle pratiche commerciali che caratterizzano l'attività esercitata dal fornitore interessato. In particolare, è possibile ritenere che, qualora tale attività consista nel proporre attivamente beni, a titolo oneroso, ad acquirenti residenti in uno Stato membro diverso da quello in cui tale fornitore è stabilito e sul cui territorio esso non dispone di una sede di attività o di un magazzino, l'organizzazione, da parte di tale fornitore, dei mezzi che consentono di procedere all'invio dei beni interessati ai loro acquirenti rappresenti, in linea di principio, una parte essenziale di detta attività.
- 70 Al fine di valutare se il fornitore proponga attivamente beni ad acquirenti residenti in uno Stato membro, il giudice del rinvio potrà, in particolare, tener conto dell'estensione dell'indirizzo del sito web sul quale i beni interessati vengono proposti nonché della lingua in cui tale sito è accessibile.
- 71 In secondo luogo, occorre valutare a chi possano essere effettivamente imputate – se al fornitore o all'acquirente – le scelte relative alle modalità della spedizione o del trasporto dei beni interessati.
- 72 A tal titolo, non si può desumere che abbia luogo una spedizione o un trasporto dei beni di cui trattasi per conto del fornitore di questi ultimi in ragione della mera circostanza che il contratto concluso dagli acquirenti ai fini dell'invio di tali beni è stato stipulato con una società che collabora con tale fornitore per attività diverse dalla vendita dei prodotti di quest'ultimo.



- 73 Diverso sarebbe, per contro, se, con tale contratto, gli acquirenti si limitassero ad acconsentire alle scelte effettuate dal fornitore, sia che esse riguardino la designazione della società incaricata dell'invio dei beni interessati o le modalità secondo cui tali beni sono spediti o trasportati.
- 74 Una valutazione in tal senso potrebbe essere dedotta, in particolare, da elementi quali la scelta ridotta di società proposte dal fornitore, se non addirittura limitata ad una sola società, ai fini dell'invio dei beni interessati o dal fatto che i contratti relativi alla spedizione o al trasporto di tali beni possono essere stipulati direttamente sul sito web di tale fornitore senza che gli acquirenti siano tenuti a intraprendere azioni autonome al fine di contattare le società incaricate di tale spedizione.
- 75 In terzo luogo, occorre esaminare la questione relativa all'individuazione dell'agente economico sul quale grava il rischio connesso alla spedizione e alla cessione di beni in questione.
- 76 Al riguardo, la ricorrente nel procedimento principale fa valere che le clausole contrattuali che vincolano l'acquirente e la società di trasporto indicano che è su quest'ultima che grava un simile rischio e da tale elemento deduce che i beni in questione nel procedimento principale non erano spediti o trasportati per suo conto. Orbene, occorre osservare che il fatto che è sulla società di trasporto che incombe il rischio connesso all'invio dei beni interessati non comporta, di per sé, conseguenze quanto alla questione se il trasporto di tali beni sia effettuato per conto del fornitore o per conto dell'acquirente.
- 77 Ciò premesso, si potrebbe ritenere che, nonostante le clausole contrattuali prevedano che il rischio sia assunto dalla società incaricata dell'invio di detti beni, la spedizione o il trasporto degli stessi sia effettuato per conto del fornitore qualora quest'ultimo sostenga effettivamente, in fine, i costi connessi al risarcimento dei danni verificatisi durante tale spedizione o tale trasporto.
- 78 In quarto luogo, occorre valutare le modalità di pagamento relative sia alla cessione dei beni interessati sia alla loro spedizione o al loro trasporto. Nel caso in cui, quando gli acquirenti sono formalmente vincolati al fornitore e alla società di trasporto da contratti distinti, l'acquisto di tali beni nonché la spedizione o il trasporto degli stessi siano oggetto di un'unica transazione finanziaria, occorre considerare tale circostanza come un indizio del significativo coinvolgimento del fornitore nell'invio di detti beni.
- 79 Al riguardo, come riconosciuto dalla ricorrente nel procedimento principale in udienza dinanzi alla Corte, il fatto che gli acquirenti effettuino il pagamento alla ricezione dei beni considerati e presso il trasportatore di questi ultimi sia dell'importo di tali beni che di quello del loro trasporto costituisce una prassi corrente.
- 80 Un simile coinvolgimento del fornitore si constatarebbe, altresì, alla luce della realtà economica e commerciale delle operazioni di cui trattasi, se si dovesse dimostrare che, in linea di principio o purché siano soddisfatte determinate condizioni, quali il fatto di raggiungere un importo minimo di acquisto, l'importo delle spese di spedizione o di trasporto riveste soltanto un carattere simbolico o che il fornitore concede uno sconto sul prezzo dei prodotti che produce il medesimo effetto.
- 81 Pertanto, secondo le informazioni di cui dispone la Corte e fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, sarebbe possibile ritenere che la ricorrente nel procedimento principale abbia svolto un ruolo preponderante riguardo sia all'iniziativa sia all'organizzazione delle fasi essenziali della spedizione o del trasporto dei beni di cui trattasi nel procedimento principale, cosicché si deve ritenere che tali beni siano stati inviati per conto del fornitore, ai sensi dell'articolo 33 della direttiva 2006/112.
- 82 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla quarta questione dichiarando che l'articolo 33 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, quando i beni venduti da un fornitore stabilito in uno Stato membro ad acquirenti residenti in un altro Stato

membro sono spediti a questi ultimi tramite una società proposta da tale fornitore, ma con la quale gli acquirenti sono liberi di instaurare o meno un rapporto contrattuale ai fini di tale invio, detti beni devono essere considerati spediti o trasportati «dal fornitore o per suo conto», qualora il ruolo di detto fornitore sia preponderante quanto all'iniziativa e all'organizzazione delle fasi essenziali della spedizione o del trasporto di tali beni, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare tenendo conto dell'insieme degli elementi della controversia di cui al procedimento principale.

Sulla quinta questione

- 83 Con la sua quinta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione e, in particolare, la direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che costituiscono un abuso di diritto operazioni mediante le quali i beni venduti da un fornitore sono inviati agli acquirenti da una società proposta da tale fornitore laddove, da un lato, sussista un legame tra detto fornitore e tale società, nel senso che, a prescindere dal trasporto di cui trattasi, detta società si fa carico di talune esigenze logistiche di questo medesimo fornitore, e, dall'altro, tali acquirenti rimangono, ciononostante, liberi di avvalersi di un'altra società o di prelevare le merci personalmente.
- 84 A tal riguardo, si deve ricordare che la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi è un obiettivo riconosciuto e promosso da tale direttiva e che il principio di divieto di pratiche abusive, che si applica al settore dell'IVA, comporta il divieto delle costruzioni meramente artificiali, prive di effettività economica, realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale (sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 85 Da costante giurisprudenza della Corte risulta che l'accertamento di una pratica abusiva, in materia di IVA, richiede la sussistenza di due condizioni, vale a dire, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni di tale direttiva e della normativa nazionale di trasposizione, abbiano come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da dette disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale delle operazioni di cui trattasi si limita all'ottenimento di tale vantaggio fiscale (sentenza del 10 luglio 2019, *Kuršuzeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 86 In via preliminare, occorre pertanto precisare che, poiché l'esistenza di una pratica abusiva presuppone l'applicazione formale delle condizioni previste dalle disposizioni pertinenti della direttiva 2006/112, il giudice del rinvio non può interrogarsi sull'eventuale carattere abusivo dei comportamenti della ricorrente nel procedimento principale qualora pervenga alla conclusione, alla luce delle indicazioni fornite nell'ambito della risposta alla quarta questione, che tale ricorrente ha violato l'articolo 33 di tale direttiva, dal momento che occorre ritenere che i beni in questione nel procedimento principale siano stati inviati per conto del fornitore, ai sensi di tale disposizione.
- 87 Ciò precisato, occorre rilevare che detto giudice ritiene che il fornitore di cui trattasi nel procedimento principale, considerato che non gli sono state applicate le disposizioni previste dall'articolo 33 di detta direttiva riguardanti le cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, abbia beneficiato dell'aliquota IVA meno elevata dello Stato membro in cui è stabilito.
- 88 Per quanto riguarda, in primo luogo, la questione se le operazioni nell'ambito delle quali un fornitore stabilito in uno Stato membro cede beni a titolo oneroso ad acquirenti residenti nel territorio di un altro Stato membro, proponendo loro al contempo una società di trasporti ai fini dell'invio di tali beni, abbiano come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale contrario agli obiettivi della direttiva 2006/112, si deve osservare, da un lato, che, nel caso in cui la deroga prevista all'articolo 33 di tale direttiva non si applichi a tali operazioni, queste ultime rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 32 di detta direttiva, che prevede che il luogo di cessione è considerato il luogo in cui si trova il bene al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

- 89 Dall'altro lato, le differenze tra le aliquote IVA ordinarie applicate dagli Stati membri derivano dall'assenza di armonizzazione completa attuata dalla direttiva IVA, che fissa soltanto l'aliquota minima. In tali circostanze, il fatto di beneficiare in uno Stato membro di un'aliquota IVA ordinaria meno elevata di quella in vigore in un altro Stato membro non può essere considerato di per sé come un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria agli obiettivi di detta direttiva (sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punti 39 e 40).
- 90 In secondo luogo, quanto alla questione se lo scopo essenziale di un'operazione si limiti all'ottenimento di tale vantaggio fiscale, si deve ricordare che, in materia di IVA, la Corte ha già dichiarato che, quando il soggetto passivo può scegliere tra due operazioni, non è obbligato a scegliere quella che implica un maggiore pagamento di IVA, ma, al contrario, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di ridurre la sua contribuzione fiscale. I soggetti passivi sono generalmente liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengano più idonee per le loro attività economiche e per limitare i loro oneri fiscali (sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 42).
- 91 Pertanto, al fine di accertare che le circostanze di cui al procedimento principale integrano una pratica abusiva, si deve dimostrare che la distinzione tra il fornitore dei beni considerati e il trasportatore da esso proposto rientri in una costruzione meramente artificiosa idonea a dissimulare il fatto che tali due società costituiscono, in realtà, un'unica entità economica.
- 92 Ai fini di tale valutazione, si deve osservare, da un lato, che è indifferente che gli acquirenti di beni abbiano la possibilità di affidare il trasporto di questi ultimi a un trasportatore diverso da quello proposto dal fornitore.
- 93 Dall'altro lato, il fatto che esista un legame tra il fornitore e la società di trasporti, nel senso che tale società effettua a favore di detto fornitore altre prestazioni logistiche indipendentemente dal trasporto dei beni di quest'ultimo, non risulta di per sé determinante.
- 94 Tuttavia, sarebbe possibile pervenire alla conclusione di una costruzione meramente artificiosa qualora i servizi di spedizione o di trasporto dei beni interessati da parte della società proposta dal fornitore non siano forniti nell'ambito di un'effettiva attività economica.
- 95 Orbene, è necessario constatare che nessun elemento sottoposto alla Corte è idoneo a dimostrare che la società di trasporti proposta dal fornitore in questione nel procedimento principale non esercitasse un'effettiva attività economica, la quale non si limitava alla presa a carico di talune esigenze logistiche di tale fornitore e alla consegna dei beni di quest'ultimo. Risulta quindi che tale società di trasporti esercitava un'attività in proprio nome e per proprio conto, sotto la propria responsabilità e a proprio rischio (v., in tal senso, sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 45).
- 96 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla quinta questione dichiarando che il diritto dell'Unione e, in particolare, la direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che non costituiscono un abuso di diritto operazioni mediante le quali i beni venduti da un fornitore sono inviati agli acquirenti da una società proposta da tale fornitore laddove, da un lato, esista un legame tra detto fornitore e tale società, nel senso che, a prescindere da tale trasporto, detta società si fa carico di talune esigenze logistiche di questo medesimo fornitore, e, dall'altro, tali acquirenti rimangano, ciononostante, liberi di avvalersi di un'altra società o di prelevare le merci personalmente, in quanto tali circostanze non possono incidere sulla constatazione secondo cui il fornitore e la società di trasporti che esso propone sono società indipendenti che conducono, per proprio conto, effettive attività economiche e, per tale ragione, le suddette operazioni non possono essere qualificate come abusive.

Sulle spese

97 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 (Quinta Sezione) dichiara:

- 1) **La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché gli articoli 7, 13 e da 28 a 30 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, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro possa, unilateralmente, assoggettare talune operazioni ad un trattamento fiscale in materia di imposta sul valore aggiunto diverso da quello in forza del quale sono già state oggetto di imposizione in un altro Stato membro.**
- 2) **L'articolo 33 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, quando i beni venduti da un fornitore stabilito in uno Stato membro ad acquirenti residenti in un altro Stato membro sono spediti a questi ultimi tramite una società proposta da tale fornitore, ma con la quale gli acquirenti sono liberi di instaurare o meno un rapporto contrattuale ai fini di tale invio, detti beni devono essere considerati spediti o trasportati «dal fornitore o per suo conto», qualora il ruolo di detto fornitore sia preponderante quanto all'iniziativa e all'organizzazione delle fasi essenziali della spedizione o del trasporto di tali beni, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare tenendo conto dell'insieme degli elementi della controversia di cui al procedimento principale.**
- 3) **Il diritto dell'Unione e, in particolare, la direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che non costituiscono un abuso di diritto operazioni mediante le quali i beni venduti da un fornitore sono inviati agli acquirenti da una società proposta da tale fornitore laddove, da un lato, esista un legame tra detto fornitore e tale società, nel senso che, a prescindere da tale trasporto, detta società si fa carico di talune esigenze logistiche di questo medesimo fornitore, e, dall'altro, tali acquirenti rimangono, ciononostante, liberi di avvalersi di un'altra società o di prelevare le merci personalmente, in quanto tali circostanze non possono incidere sulla constatazione secondo cui il fornitore e la società di trasporti che esso propone sono società indipendenti che conducono, per proprio conto, effettive attività economiche e, per tale ragione, le suddette operazioni non possono essere qualificate come abusive.**