Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

1º agosto 2025 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Esenzioni all'esportazione – Articolo 146, paragrafo 1, lettera b) – Cessioni di beni spediti o trasportati al di fuori dell'Unione europea – Trasporto di beni al di fuori dell'Unione a seguito di un accordo tra l'acquirente e il fornitore che prevede la loro cessione in un altro Stato membro – Beni che hanno effettivamente lasciato il territorio dell'Unione – Prova – Diniego dell'esenzione all'esportazione – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità»

Nella causa C-602/24,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia), con decisione del 12 luglio 2024, pervenuta in cancelleria il 17 settembre 2024, nel procedimento

W. sp. z o.o.,

contro

Dyrektor lzby Administracji Skarbowej w W.,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da N. Jääskinen, presidente di sezione, A. Arabadjiev (relatore) e M. Condinanzi, giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

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

– per la Commissione europea, da P. Carlin e M. Rynkowski, in qualità di agenti,

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

* Lingua processuale: il polacco.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), 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 W. sp. z o.o. (in prosieguo: la «società W») e il Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (direttore dell'amministrazione finanziaria di W., Polonia), in merito a un diniego dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) per esportazioni di beni al di fuori dell'Unione europea effettuate nel corso degli anni 2017 e 2018.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

4 Il titolo IX di tale direttiva riguarda le esenzioni. Il capo 1 di quest'ultimo è composto dal solo articolo 131 della suddetta direttiva, il quale prevede quanto segue:

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

5 Il capo 6 di detto titolo IX è intitolato «Esenzioni all'esportazione» e contiene gli articoli 146 e 147 della medesima direttiva. Ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), di quest'ultima:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità;

b) le cessioni di beni spediti o trasportati da un acquirente non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per conto del medesimo, fuori della Comunità, ad eccezione dei beni trasportati dall'acquirente stesso e destinati all'attrezzatura o al rifornimento e al vettovagliamento di navi da diporto, aerei da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato».

Diritto polacco

6 L'ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2017, posizione 1221), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), all'articolo 41, paragrafo 6, dispone quanto segue:

«L'aliquota dello 0% si applica alle esportazioni di beni di cui ai paragrafi 4 e 5, a condizione che, prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione fiscale per un determinato periodo d'imposta, il soggetto passivo abbia ricevuto il documento attestante l'esportazione dei beni al di fuori del territorio dell'Unione europea».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

7 La società W ha incluso, nelle sue dichiarazioni IVA per gli anni 2017 e 2018, forniture di mele destinate alla A.E. LP, società con sede nel Regno Unito e registrata ai fini dell'IVA in Lettonia (in prosieguo: la «A.E.» o l'«acquirente»). Tali forniture sono state dichiarate come cessioni intracomunitarie di beni, soggette all'aliquota dello 0%.

8 Secondo i documenti di trasporto in possesso della società W e depositati nel corso del procedimento tributario, le merci dovevano essere trasportate a partire dalla Polonia e consegnate in luoghi di destinazione situati in Lituania da vettori con sede in Bielorussia, Russia e Polonia. La A.E. doveva essere l'organizzatrice del trasporto.

9 Orbene, l'amministrazione finanziaria polacca ha accertato che, in qualità di acquirente delle mele, la A.E. aveva esportato queste ultime direttamente dalla Polonia in Bielorussia. Secondo tale amministrazione e sulla base delle indicazioni fornite in particolare dall'amministrazione finanziaria lettone, la A.E. era un soggetto irreperibile e inaffidabile. L'amministrazione finanziaria lettone ha confermato che la A.E. aveva dichiarato l'acquisto intracomunitario di merci acquistate dalla società W, nonché esportazioni verso paesi terzi. Inoltre, l'amministrazione finanziaria polacca non menziona frodi o abusi da parte della società W nella catena di cessioni.

10 Secondo l'amministrazione finanziaria polacca, in assenza di trasferimento delle merci verso il territorio di un altro Stato membro dell'Unione, occorreva ritenere che le cessioni di cui si trattava non avessero carattere intracomunitario. Tale amministrazione ha ritenuto, inoltre, che la società W non avesse debitamente verificato dove le merci fossero consegnate e che essa si fosse limitata a confermare formalmente la loro cessione in Lituania, sulla base della firma dell'autista che aveva effettuato il trasporto di queste ultime, accompagnata dal timbro della società di trasporto. La suddetta amministrazione ha quindi ritenuto che la vendita dei beni della società W alla A.E. costituisse una cessione interna, assoggettata all'aliquota IVA del 5% e ha inoltre irrogato una sanzione all'aliquota del 30%.

11 La società W ha contestato tale decisione dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia), giudice del rinvio, sostenendo che, dal momento che l'amministrazione finanziaria polacca aveva accertato che le merci erano state esportate in Bielorussia da un soggetto che agiva in nome e per conto della controparte contrattuale, occorreva, ai sensi della legge sull'IVA, riqualificare l'operazione come esportazione indiretta, assoggettata all'aliquota dello 0%.

12 Il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia) ha accolto tale ricorso e ha annullato la decisione adottata dall'amministrazione finanziaria polacca. Rilevando che la A.E. aveva acquisito il diritto di disporre dei beni come proprietario presso la società W e li aveva esportati in Bielorussia, esso ha considerato che, dal momento che i requisiti sostanziali della procedura di esportazione indiretta erano soddisfatti, il principio di neutralità fiscale richiedeva l'applicazione dell'aliquota IVA dello 0%, nonostante l'inosservanza da parte di tale soggetto passivo dei requisiti formali in materia di esportazione.

13 L'amministrazione finanziaria polacca ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte Suprema Amministrativa, Polonia), che ha annullato la suddetta sentenza. Tale giudice ha dichiarato fondati le censure relative ai vizi di motivazione della medesima sentenza e ha rinviato la causa della quale essa era adita dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia) affinché essa fosse riesaminata.

14 Nella sua sentenza, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte Suprema Amministrativa) ha tuttavia espresso un parere giuridico, tenuto conto delle circostanze di tale causa, sull'eventuale riqualificazione della cessione intracomunitaria come esportazione indiretta.

15 Il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte Suprema amministrativa) ha sottolineato che la sola decisione dell'acquirente di esportare merci al di fuori del territorio dell'Unione sulla base di una dichiarazione in dogana effettuata in suo nome e per suo conto, decisione che egli aveva preso a seguito della conclusione degli accordi commerciali con il fornitore di tali merci, vale a dire la società W, e indipendentemente da quest'ultima, non era tale da consentire a tale fornitore di desumerne e di aspettarsi la ridefinizione della cessione interna come operazione di esportazione, nemmeno indiretta, dal momento che, alla data di tale cessione, le parti all'operazione non avevano né l'intenzione, né la volontà, di configurarla come una «cessione all'esportazione».

16 In tale contesto, il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva [IVA], debba essere interpretato nel senso che una cessione di beni dichiarata dal soggetto passivo (fornitore) come una cessione intracomunitaria di beni deve essere considerata una cessione all'esportazione nella situazione in cui l'acquirente abbia esportato i beni non nel territorio di un altro Stato membro, ma fuori dell'Unione.

2) Se ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva [IVA] sia rilevante il fatto che, nella situazione descritta nella prima questione, l'acquirente dei beni abbia esportato i beni fuori dell'Unione non in consultazione con il soggetto passivo (fornitore) e secondo le modalità decise di comune accordo, ma sulla base di una decisione autonoma e all'insaputa del soggetto passivo (fornitore).

3) Se ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva [IVA] sia rilevante la circostanza che, nella situazione descritta nella prima questione, l'esportazione dei beni fuori dell'Unione (...) risulti da accertamenti delle autorità tributarie basati sui documenti doganali e che il contenuto dei documenti di trasporto in possesso del soggetto passivo (fornitore) sia in contraddizione con tali accertamenti».

Sulle questioni pregiudiziali

17 Con le sue tre questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che una cessione di beni inizialmente dichiarata dal fornitore come cessione intracomunitaria che, all'insaputa di quest'ultimo, è stata effettuata al di fuori dell'Unione dall'acquirente, rientra nell'esenzione prevista a tale disposizione, qualora l'esportazione in questione sia stata accertata dalle autorità tributarie sulla base di documenti doganali.

18 Occorre ricordare, in primo luogo, che, in forza dell'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva IVA, gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati dal venditore o per suo conto, oppure da un acquirente o per suo conto, fuori dell'Unione. Tale disposizione deve essere letta in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 1, della suddetta direttiva, ai sensi del quale si considera «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario (v., in tal senso, sentenze del 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punto 19, e del 17 dicembre 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punto 55).

19 L'esenzione delle cessioni dei beni spediti o trasportati fuori dell'Unione è volta a garantire l'assoggettamento a imposta delle cessioni di beni interessate presso il luogo di destinazione di queste ultime, ossia il luogo in cui i prodotti saranno consumati (v., in tal senso, sentenza del 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punto 20 e giurisprudenza citata).

20 Come la Corte ha già in più occasioni rilevato, dalle disposizioni di cui al punto 18 della presente sentenza e, in particolare, dal termine «spediti» impiegato all'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva IVA deriva che l'esportazione di un bene si perfeziona e l'esenzione della cessione all'esportazione diviene applicabile quando il potere di disporre di tale bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente, il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato al di fuori dell'Unione e il bene, in seguito a tale spedizione o trasporto, ha lasciato fisicamente il territorio dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punto 21, e del 17 dicembre 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punto 56).

21 La Corte ha altresì già dichiarato che la nozione di «cessione di beni» ha un carattere obiettivo e si applica indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi, senza che l'amministrazione tributaria sia obbligata a procedere a indagini per accertare la volontà del soggetto passivo in questione o a tener conto dell'intenzione di un operatore, diverso da tale soggetto passivo, che intervenga nella stessa catena di cessioni (sentenza del 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punto 22).

22 Ne consegue che operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni di beni, ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva IVA, se soddisfano i criteri obiettivi sui quali è fondata la nozione in esame, ricordati al punto 20 della presente sentenza.

23 Dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che, nel caso di specie, il primo criterio volto a stabilire l'esistenza di una esportazione di beni è soddisfatto, nella misura in cui è pacifico che il fornitore ha ceduto all'acquirente il diritto di disporre delle mele oggetto del procedimento principale come proprietario.

24 Per quanto riguarda il secondo criterio, in forza del quale il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato al di fuori dell'Unione, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che il fornitore di cui al procedimento principale ha presentato, nel corso del procedimento tributario, documenti che attestano che le merci avrebbero dovuto essere trasportate e consegnate, a partire dal luogo di carico in Polonia, in luoghi di destinazione situati in Lituania. Tuttavia, l'amministrazione finanziaria polacca ha stabilito che la cessione delle mele non era stata effettuata in tale Stato membro, ma al di fuori dell'Unione.

25 L'amministrazione finanziaria polacca ne ha dedotto che la cessione intracomunitaria assoggettata all'aliquota IVA dello 0% inizialmente prevista non era in realtà stata effettuata. Tale amministrazione ha quindi ritenuto che il fornitore non avesse debitamente verificato dove le merci da esso vendute sarebbero state consegnate e che egli si fosse limitato a confermare formalmente la loro cessione in Lituania, basandosi sulla firma dell'autista che aveva effettuato il trasporto di queste ultime, accompagnata dal timbro della società di trasporto.

26 Tuttavia, occorre constatare che simili circostanze non sono pertinenti al fine della qualificazione dell'operazione oggetto del procedimento principale come operazione di esportazione, ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva IVA.

27 Infatti, da un lato, come è stato rilevato al punto 23 della presente sentenza, il diritto di disporre delle merci come proprietario era stato precedentemente trasmesso dal fornitore all'acquirente, e quest'ultimo avrebbe dovuto effettuare la loro cessione in conformità dei termini dell'accordo concluso tra di loro. In tali circostanze, non si può rimproverare al fornitore di aver confermato la cessione basandosi sulla firma dell'autista che aveva effettuato il trasporto di queste ultime, accompagnata dal timbro della società di trasporto figurante sui documenti di trasporto.

28 Dall'altro lato, come è stato ricordato al punto 21 della presente sentenza, la nozione di «cessione di beni» ha un carattere obiettivo e si applica indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni in questione. Perciò, occorre che siano soddisfatte le condizioni obiettive di applicazione dell'esenzione prevista all'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva IVA. La circostanza che le parti si siano inizialmente accordate su una cessione intracomunitaria che alla fine non è avvenuta e che la cessione al di fuori dell'Unione sia stata effettuata all'insaputa del fornitore costituiscono elementi soggettivi, che quindi sono, in linea di principio, privi di pertinenza.

29 Nel caso di specie, è pacifico che la cessione delle mele oggetto del procedimento principale al di fuori dell'Unione è stata provata. La circostanza che la prova di tale cessione sia stata ottenuta dall'amministrazione finanziaria polacca e non dal fornitore non è pertinente ai fini della qualificazione dell'operazione oggetto del procedimento principale come operazione di esportazione, ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva IVA.

30 In simili circostanze, occorre considerare come soddisfatto il secondo criterio di cui al punto 20 della presente sentenza.

31 Per quanto riguarda il terzo criterio, il quale richiede che, a seguito di una spedizione o di un trasporto, il bene abbia lasciato fisicamente il territorio dell'Unione, è pacifico che le mele oggetto del procedimento principale sono state trasportate al di fuori dell'Unione dall'acquirente o per suo conto.

32 Occorre constatare che, dal momento che è anche pacifico il fatto che non ci sia stato consumo di tali mele sul territorio dell'Unione, non si può considerare che il fornitore abbia effettuato una cessione sul territorio nazionale.

33 Infatti, l'esenzione prevista all'articolo 146, paragrafo 1, della direttiva IVA è volta a garantire l'assoggettamento a imposta delle cessioni di beni in oggetto presso il luogo di destinazione di queste ultime, ossia il luogo in cui i prodotti esportati saranno consumati (sentenza del 28 marzo 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punto 23 e giurisprudenza citata).

34 Perciò, qualora detti requisiti sostanziali siano soddisfatti, il principio di neutralità fiscale esige che l'esenzione dall'IVA sia concessa anche se determinati requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi (sentenza del 17 dicembre 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punto 72 e giurisprudenza citata).

35 Da ciò che precede risulta che la qualificazione di un'operazione quale «cessione di beni», ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva IVA, non può essere negata in ragione della circostanza che la spedizione o il trasporto fuori dell'Unione sia stata effettuata all'insaputa del fornitore e sia stata accertata dall'amministrazione finanziaria e non dal fornitore stesso.

36 Il governo polacco obietta che la condizione, prevista dalla legge sull'IVA, in virtù della quale il fornitore soggetto passivo deve ricevere un documento che confermi l'esportazione dei beni al di fuori dell'Unione, è stata dettata in particolare dalla necessità di prevenire l'evasione fiscale. Considerato che le operazioni di esportazione beneficiano di un regime preferenziale in materia di IVA, vale a dire che esse sono esenti da tale imposta pur conservando il diritto a detrazione dell'imposta a monte e beneficiano quindi di un'aliquota IVA dello 0% in forza di tale legge, sussisterebbe un rischio significativo che alcuni operatori cerchino di sfruttare tale vantaggio per operazioni nell'ambito delle quali le merci non sono in realtà state esportate al di fuori dell'Unione.

37 Vero è che spetta agli Stati membri, conformemente all'articolo 131 della direttiva IVA, fissare le condizioni in presenza delle quali essi esentano le operazioni di esportazione per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste dalla direttiva in parola e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. Nell'esercizio dei loro poteri, gli Stati membri devono nondimeno rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, tra i quali figura, in particolare, il principio di proporzionalità (sentenza del 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punto 26).

38 Per quanto attiene al summenzionato principio, occorre ricordare che una misura nazionale eccede quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta nel caso in cui subordini essenzialmente il diritto all'esenzione dall'IVA al rispetto di obblighi formali, senza che siano presi in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano stati soddisfatti. Le operazioni devono infatti essere tassate prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive (sentenza del 17 dicembre 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punto 71 e giurisprudenza citata).

39 Come sostiene la Commissione europea, se gli Stati membri impongono requisiti formali in forza dell'articolo 131 della direttiva IVA, tali requisiti non devono tuttavia modificare il campo di applicazione delle esenzioni previste da tale direttiva. Non sarebbe proporzionato rifiutare di applicare l'esenzione a un'esportazione per il solo motivo che il soggetto passivo non dispone di documenti di esportazione corretti se, come nella fattispecie, le amministrazioni finanziarie

hanno la certezza che i beni sono stati esportati. Un tale diniego eccederebbe quanto necessario per garantire l'esatta riscossione dell'imposta poiché l'esenzione dall'IVA sarebbe subordinata a requisiti formali eccessivi, senza che sia valutato se i criteri sostanziali di esenzione siano effettivamente rispettati.

40 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 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punto 29 e giurisprudenza citata).

41 Da un lato, la violazione di un requisito formale può portare al diniego dell'esenzione dall'IVA se tale violazione ha come effetto d'impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza del 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punto 30 e giurisprudenza citata).

42 Tuttavia, è evidente che ciò non si verifica nel procedimento principale, nel quale, come è stato rilevato ai punti da 23 a 31 della presente sentenza, tutte le condizioni sostanziali dell'esenzione previste dall'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA sono soddisfatte.

43 Dall'altro lato, 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 ha messo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA. Secondo la giurisprudenza della Corte, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una frode fiscale. Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo di cui trattasi sapesse o avrebbe dovuto sapere che l'operazione da esso effettuata rientrava in una frode posta in essere dall'acquirente e non avesse adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare la frode medesima, dovrebbe essergli negato il beneficio dell'esenzione (sentenza del 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punto 33 e giurisprudenza citata).

44 Tuttavia, nella fattispecie, il giudice del rinvio ha indicato che l'amministrazione finanziaria non aveva constatato frodi o abusi da parte del fornitore nella catena di cessioni. Inoltre, nessun indizio di comportamento fraudolento emerge dal fascicolo di cui dispone la Corte.

45 Del resto, la Corte ha già dichiarato che, in una fattispecie in cui le condizioni dell'esenzione all'esportazione previste dall'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, segnatamente l'uscita dei beni in questione dal territorio doganale dell'Unione, sono soddisfatte, nessuna IVA è dovuta per tale cessione e, in tali circostanze, non esiste più, in via di principio, un rischio di evasione fiscale o di perdite fiscali che possa giustificare l'assoggettamento all'imposta dell'operazione in parola (sentenza del 17 dicembre 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punto 82 e giurisprudenza citata)

46 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che una cessione di beni inizialmente dichiarata dal fornitore come cessione intracomunitaria che, all'insaputa di quest'ultimo, è stata effettuata al di fuori del territorio dell'Unione dall'acquirente, rientra nell'esenzione prevista da tale disposizione, qualora l'esportazione in questione sia stata accertata dalle autorità tributarie sulla base di documenti doganali.

Sulle spese

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

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

L'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), 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:

una cessione di beni inizialmente dichiarata dal fornitore come cessione intracomunitaria che, all'insaputa di quest'ultimo, è stata effettuata al di fuori del territorio dell'Unione europea dall'acquirente, rientra nell'esenzione prevista da tale disposizione, qualora l'esportazione in questione sia stata accertata dalle autorità tributarie sulla base di documenti doganali.

Firme