

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

20 giugno 2018 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 143, paragrafo 1, lettera d), e articolo 143, paragrafo 2 – Esenzioni dall'IVA all'importazione – Importazione seguita da una cessione intracomunitaria – Presupposti – Prova della spedizione o del trasporto dei beni verso un altro Stato membro – Trasporto soggetto al regime di sospensione dall'accisa – Trasferimento all'acquirente del potere di disporre dei beni – Evasione fiscale – Assenza di un obbligo dell'autorità competente di aiutare il soggetto passivo a raccogliere le informazioni necessarie per dimostrare il rispetto delle condizioni di esenzione»

Nella causa C-108/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania), con decisione del 15 febbraio 2017, pervenuta in cancelleria il 3 marzo 2017, nel procedimento

**«Enteco Balti» UAB**

contro

**Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,**

con l'intervento di:

**Vilniaus teritorin? muitin?,**

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (relatore) e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 25 gennaio 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per la «Enteco Baltic» UAB, da A. Medelien?, advokat?, e M. Bielskien?, advokato pad?j?ja;
- per il governo lituano, da R. Krasuckait?, D. Stepanien?, K. Dieninis e D. Kriau?i?nas, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e J. Jokubauskait?, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 marzo 2018,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 138, dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), e dell'articolo 143, paragrafo 2, 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), come modificata dalla direttiva 2009/69/CE del Consiglio, del 25 giugno 2009 (GU 2009, L 175, pag. 12) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dei principi della neutralità fiscale e della tutela del legittimo affidamento.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la «Enteco Baltic» UAB e il Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (servizio doganale presso il Ministero delle Finanze, Lituania) (in prosieguo: il «SDN») relativamente all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulle importazioni, in Lituania, di combustibili provenienti dalla Bielorussia seguite dalla spedizione o dal trasporto di tali combustibili in altri Stati membri.

### Contesto normativo

#### Diritto dell'Unione

##### *Direttiva IVA*

3 Conformemente all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, «[c]ostituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

4 Ai sensi dell'articolo 131 di tale direttiva:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni [di diritto dell'Unione] 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 L'articolo 138, paragrafo 1, della suddetta direttiva così prevede:

«Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma [nell'Unione], 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».

6 La direttiva 2009/69, il cui termine di recepimento è scaduto il 1o gennaio 2011, ha aggiunto un paragrafo 2 all'articolo 143 della direttiva IVA nella sua versione iniziale. Atteso che le operazioni di cui al procedimento principale hanno avuto luogo nel periodo compreso tra il 2010 e il 2012, le due versioni successive di tale articolo 143 sono applicabili al procedimento principale.

7 I considerando da 3 a 5 della direttiva 2009/69 così recitano:

«(3) L'importazione di beni è esente dall'[IVA] se ad essa fa seguito una cessione o un trasferimento di tali beni a un soggetto passivo in un altro Stato membro. Le condizioni alle quali è concessa la suddetta esenzione sono fissate dagli Stati membri. L'esperienza tuttavia dimostra che le divergenze nell'applicazione di questa disposizione sono sfruttate dagli operatori per evitare il pagamento dell'IVA sui beni importati in tali circostanze.

(4) Per prevenire detto sfruttamento è necessario specificare, per determinate operazioni, una serie di condizioni minime a livello comunitario per l'applicazione di tale esenzione.

(5) Poiché, per le dette ragioni, l'obiettivo della presente direttiva, vale a dire affrontare il problema dell'evasione dell'IVA, non può essere realizzato in misura sufficiente dagli Stati membri e può dunque essere realizzato meglio a livello comunitario, la Comunità può intervenire (...)».

8 L'articolo 143 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

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

(...)

2. L'esenzione prevista al paragrafo 1, lettera d), si applica nei casi in cui le importazioni di beni siano seguite da cessioni di beni esenti a norma dell'articolo 138, paragrafo 1, e paragrafo 2, lettera c), solo se al momento dell'importazione l'importatore ha fornito alle autorità competenti dello Stato membro di importazione almeno le seguenti informazioni:

a) il numero di identificazione IVA che gli è stato attribuito nello Stato membro di importazione o il numero di identificazione IVA attribuito al suo rappresentante fiscale debitore dell'imposta nello Stato membro di importazione;

b) il numero di identificazione IVA dell'acquirente cui i beni sono ceduti a norma dell'articolo 138, paragrafo 1, attribuitogli in un altro Stato membro (...);

c) la prova che i beni importati sono destinati ad essere spediti o trasportati a partire dallo Stato membro di importazione verso un altro Stato membro.

Gli Stati membri possono tuttavia prevedere che la prova di cui alla lettera c) sia comunicata alle autorità competenti solo su richiesta».

9 L'articolo 167 della medesima direttiva così prevede:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

*Normativa concernente la cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode in materia di IVA*

10 Il 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), è una rifusione del regolamento (CE) n. 1798/2003 del Consiglio, del 7 ottobre 2003, relativo alla cooperazione amministrativa in materia di [IVA] e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92 (GU 2003, L 264, pag. 1).

11 Il regolamento n. 904/2010 abroga, ai sensi del suo articolo 61, primo comma, il regolamento n. 1798/2003 a decorrere dal 1o gennaio 2012 e si applica, conformemente al suo articolo 62, secondo comma, a partire dalla medesima data. Considerato il momento dello scambio di informazioni richiesto nella controversia principale, il regolamento n. 904/2010 è pertinente ai fini della presente causa.

12 I considerando 3, 4 e 7 del regolamento n. 904/2010 sono così formulati:

«(3) La pratica dell'evasione e dell'elusione fiscale al di là dei confini degli Stati membri non solo conduce a perdite di bilancio ma lede anche il principio della giustizia fiscale. Essa può altresì provocare distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza. Pertanto essa pregiudica il funzionamento del mercato interno.

(4) La lotta contro l'evasione dell'IVA esige una stretta cooperazione tra le autorità competenti che, in ciascuno degli Stati membri, sono incaricate dell'applicazione delle disposizioni in materia.

(...)

(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».

13 L'articolo 1, paragrafi 1 e 2, di tale regolamento così prevede:

«1. 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.

2. Il presente regolamento determina le condizioni alle quali le autorità di cui al paragrafo 1 forniscono assistenza nella protezione del gettito IVA in tutti gli Stati membri».

14 Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, di detto regolamento:

«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».

15 L'articolo 54, paragrafo 1, del medesimo regolamento enuncia quanto segue:

«L'autorità interpellata di uno Stato membro fornisce all'autorità richiedente di un altro Stato membro le informazioni di cui all'articolo 1 alle seguenti condizioni:

- a) che il numero e il tipo delle richieste di informazioni presentate in un determinato periodo di tempo dall'autorità richiedente non impongano all'autorità interpellata un onere amministrativo eccessivo;
- b) che l'autorità richiedente abbia esaurito le fonti di informazione consuete, che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento del risultato perseguito».

#### *La normativa sulle accise*

16 La direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale

delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (GU 2009, L 9, pag. 12), prevede, al suo capo IV, le norme che disciplinano la circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa in sospensione dall'accisa. Tale capo include gli articoli da 17 a 31 della suddetta direttiva.

17 Ai sensi dell'articolo 21, paragrafi da 1 a 3, della medesima direttiva:

«1. La circolazione di prodotti sottoposti ad accisa è considerata aver luogo in regime di sospensione dall'accisa soltanto se ha luogo sotto la scorta di un documento amministrativo elettronico in conformità della procedura di cui ai paragrafi 2 e 3.

2. Ai fini del paragrafo 1 del presente articolo, lo speditore presenta alle autorità competenti dello Stato membro di spedizione una bozza di documento amministrativo elettronico mediante il sistema informatizzato di cui all'articolo 1 della decisione n. 1152/2003/CE ("sistema informatizzato").

3. Le autorità competenti dello Stato membro di spedizione effettuano una verifica elettronica dei dati figuranti nella bozza di documento amministrativo elettronico.

Se tali dati non sono validi, lo speditore ne è informato senza indugio.

Se tali dati sono validi, le autorità competenti dello Stato membro di spedizione attribuiscono al documento un codice unico di riferimento amministrativo e lo comunicano allo speditore».

18 L'articolo 24 della suddetta direttiva dispone quanto segue:

«1. Al momento del ricevimento dei prodotti sottoposti ad accisa presso una delle destinazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), punti i), ii), o iv), o all'articolo 17, paragrafo 2, il destinatario presenta senza indugio e non oltre cinque giorni lavorativi dopo la conclusione della circolazione, ad eccezione dei casi riconosciuti come debitamente giustificati dalle autorità competenti, mediante il sistema informatizzato, una nota relativa al ricevimento dei prodotti ("nota di ricevimento").

(...)

3. Le autorità competenti dello Stato membro di destinazione effettuano una verifica elettronica dei dati figuranti nella nota di ricevimento.

Se tali dati non sono validi, il destinatario ne è informato senza indugio.

Se tali dati sono validi, le autorità competenti dello Stato membro di destinazione confermano al destinatario la registrazione della nota di ricevimento e la inviano alle autorità competenti dello Stato membro di spedizione.

4. Le autorità competenti dello Stato membro di spedizione inoltrano la nota di ricevimento allo speditore. Se il luogo di spedizione e quello di destinazione sono situati nello stesso Stato membro, le autorità competenti di tale Stato membro inoltrano la nota di ricevimento direttamente allo speditore».

19 Il regolamento (CE) n. 684/2009 della Commissione, del 24 luglio 2009, recante modalità di attuazione della direttiva 2008/118 per quanto riguarda le procedure informatizzate relative alla circolazione di prodotti sottoposti ad accisa in sospensione dall'accisa (GU 2009, L 197, pag. 24), stabilisce, in particolare, ai sensi del suo articolo 1, lettera a), misure riguardanti la struttura e il contenuto dei messaggi elettronici scambiati mediante il sistema informatizzato di cui all'articolo 21, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 ai fini degli articoli da 21 a 25 della stessa direttiva.

20 Ai sensi dell'articolo 3 di tale regolamento:

«1. La bozza di documento amministrativo elettronico presentata a norma dell'articolo 21, paragrafo 2, della direttiva [2008/118] e il documento amministrativo elettronico a cui è stato attribuito un codice di riferimento amministrativo a norma dell'articolo 21, paragrafo 3, terzo comma, della stessa direttiva sono conformi ai requisiti figuranti nell'allegato I, tabella 1, del presente regolamento.

2. La bozza di documento amministrativo elettronico non può essere presentata prima di 7 giorni antecedenti la data indicata su tale documento come data di spedizione dei prodotti sottoposti ad accisa in questione».

21 L'articolo 7 del citato regolamento così dispone:

«La nota di ricevimento presentata a norma dell'articolo 24 della direttiva [2008/118] e la nota di esportazione presentata a norma dell'articolo 25 della stessa direttiva sono conformi ai requisiti figuranti nell'allegato I, tabella 6, del presente regolamento».

### **Diritto lituano**

22 L'articolo 143, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA è stato recepito nel diritto lituano dall'articolo 35 della Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (legge lituana sull'IVA; in prosieguo: la «legge sull'IVA»). Detto articolo 35 figura nel titolo V della legge sull'IVA rubricato «Casi in cui i prodotti importati non sono soggetti all'IVA all'importazione». Tale articolo prevede quanto segue:

«1. I beni importati saranno esenti dall'IVA all'importazione se è noto al momento dell'importazione che detti beni sono destinati all'esportazione e saranno trasportati in un altro Stato membro e la cessione di beni da parte dell'importatore dalla Lituania ad un altro Stato membro, ai sensi del capo VI della presente legge, sarà soggetta a IVA ad aliquota zero.

2. Il disposto del presente articolo si applica se l'importatore è registrato come soggetto passivo IVA in Lituania e se i beni sono trasportati in un altro Stato membro entro il termine massimo di un mese a decorrere dal fatto generatore dell'imposta, di cui all'articolo 14, paragrafo 12 o 13, della presente legge. Un termine più lungo per il trasporto dei beni può essere fissato per motivi oggettivi.

3. Le modalità di applicazione del presente articolo sono stabilite dal servizio doganale nazionale con l'autorità tributaria centrale».

23 Ai sensi dell'articolo 49, paragrafo 1, della legge sull'IVA:

«L'IVA ad aliquota zero si applica ai beni forniti a un soggetto registrato ai fini IVA in un altro Stato membro esportati dal territorio nazionale in un altro Stato membro (...)».

24 L'articolo 56 della legge sull'IVA, relativo alla «[p]rova da presentare ai fini dell'applicazione dell'IVA ad aliquota zero», prevede quanto segue:

«1. (...) Un soggetto passivo dell'IVA che ha applicato l'IVA ad aliquota zero ai sensi dell'articolo 49 della presente legge deve fornire elementi comprovanti il trasporto dei beni fuori dal territorio nazionale e, qualora l'IVA ad aliquota zero sia applicata al momento della cessione dei beni a un soggetto registrato ai fini IVA in un altro Stato membro, elementi di prova che il soggetto al quale sono stati esportati i beni è soggetto passivo dell'IVA in un altro Stato membro.

(...)

4. Fatte salve le altre disposizioni del presente articolo, l'autorità tributaria ha il diritto, ai sensi delle modalità previste dalla legge sull'amministrazione tributaria (Mokes?i? administravimo ?statymas), di richiedere la presentazione di elementi di prova ulteriori che consentano di valutare il fondamento dell'applicazione dell'IVA ad aliquota zero (...)

5. Fatte salve le altre disposizioni del presente articolo, l'autorità tributaria ha il diritto di raccogliere, di propria iniziativa o mediante le autorità di contrasto autorizzate, prove aggiuntive che consentano di valutare se sia giustificata l'applicazione dell'IVA ad aliquota zero (...).

25 Le Norme sull'esenzione dall'IVA all'importazione dei beni importati e forniti in un altro Stato membro dell'Unione europea (in prosieguo: le «Norme») sono state approvate con decisione n. 1B-439/VA-71 del direttore generale del SDN e del responsabile del Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Ispettorato tributario nazionale presso il Ministero delle Finanze, Lituania) (in prosieguo: l'«Ispettorato»), del 29 aprile 2004. Il punto 4 di tali Norme è così formulato:

«I beni importati nel territorio nazionale sono esenti da IVA se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

4.1. è noto al momento dell'importazione che i beni sono destinati all'esportazione e saranno trasportati in un altro Stato membro;

(...).

26 Ai sensi del punto 7 delle suddette Norme:

«A fini del controllo doganale, unitamente alla dichiarazione d'importazione doganale, oltre agli altri documenti, viene fornito quanto segue:

(...)

7.2. i documenti comprovanti che i beni importati nel territorio del paese sono destinati ad essere trasportati e saranno trasportati in un altro Stato membro (segnatamente, documenti di trasporto o contratto).

27 Le Norme sono state modificate con decisione n. 1B-773/VA-119, del direttore del SDN e del responsabile dell'Ispettorato, del 28 dicembre 2010, entrata in vigore il 1o gennaio 2011. Tale decisione ha aggiunto un punto 71 a tali Norme, il quale prevede quanto segue:

«L'importatore informa tempestivamente per iscritto l'ufficio doganale regionale in caso di cambiamenti nel luogo di deposito dei beni o del loro acquirente (il soggetto passivo dell'altro Stato membro e/o lo Stato membro nel quale i beni sono ceduti, indicati nei documenti presentati ai fini del controllo doganale), presentando nuovi elementi che illustrino i motivi dei cambiamenti e allegando copie dei documenti giustificativi».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

28 L'Enteco Baltic è una società con sede in Lituania. Essa opera nell'ambito del commercio all'ingrosso di carburanti.

29 Durante il periodo in questione nel procedimento principale, compreso tra il 2010 e il 2012,

l'Enteco Baltic ha importato in Lituania combustibili provenienti dalla Bielorussia. Tali combustibili erano soggetti al cosiddetto «regime doganale 42», che consente la loro immissione in libera pratica in esenzione dall'IVA all'importazione. Nelle dichiarazioni d'importazione tale società ha indicato il numero di identificazione IVA degli acquirenti situati in un altro Stato membro ai quali essa prevedeva di cedere i prodotti. Essa ha depositato questi ultimi in depositi di prodotti soggetti ad accisa appartenenti ad altre imprese lituane.

30 L'Enteco Baltic ha venduto tali combustibili a società con sede in Polonia, in Slovacchia e in Ungheria in forza di contratti scritti e di singoli ordini. Tali contratti prevedevano una consegna «*ex-works*» («franco fabbrica»). L'Enteco Baltic doveva quindi, in forza di tali contratti, unicamente trasferire i combustibili agli acquirenti in Lituania e questi ultimi erano responsabili per il successivo trasporto dei prodotti nello Stato membro di destinazione. Sia i singoli ordini degli acquirenti sia le fatture emesse dall'Enteco Baltic erano di norma inviati per posta elettronica.

31 Ai fini del loro trasporto, i prodotti erano oggetto di documenti elettronici di trasporto dei prodotti soggetti ad accisa e di lettere di vettura CMR (lettere di spedizione fondate sulla Convenzione concernente il contratto di trasporto internazionale di merci su strada, firmata a Ginevra il 19 maggio 1956, come modificata dal protocollo del 5 luglio 1978). Queste ultime venivano compilate dal personale responsabile del deposito fiscale di spedizione e specificavano, in particolare, il luogo di spedizione dei prodotti (ossia il deposito fiscale di spedizione), il loro acquirente e il luogo di ricevimento (ossia il deposito fiscale di destinazione).

32 Dopo la consegna dei prodotti nei depositi fiscali destinatari situati in Polonia, l'Enteco Baltic riceveva una conferma elettronica della consegna dei medesimi (in prosieguo: la «conferma e?ROR»). Essa riceveva altresì le lettere di vettura CMR recanti conferma del ricevimento dei suddetti prodotti da parte dei depositi fiscali destinatari.

33 In alcuni casi l'Enteco Baltic vendeva prodotti a soggetti passivi situati in altri Stati membri, diversi da quelli i cui numeri di identificazione erano menzionati nelle dichiarazioni d'importazione. I dati di detti soggetti passivi, compreso il loro numero di identificazione IVA, venivano sempre forniti all'Ispettorato nelle relazioni mensili sulla cessione dei prodotti in altri Stati membri.

34 Nel 2012 il Vilniaus teritorin? muitin? (ufficio doganale regionale di Vilnius, Lituania) (in prosieguo: l'«UDV») ha effettuato un esame parziale delle dichiarazioni di importazione relative al periodo compreso tra il 1o aprile 2010 e il 31 maggio 2012 e ha riscontrato irregolarità nei numeri di identificazione IVA. Esso le ha corrette.

35 Nel 2013 l'Ispettorato ha ricevuto dalle autorità tributarie ungherese, polacca e slovacca informazioni relative a possibili frodi nell'applicazione del «regime doganale 42». In particolare, tali autorità hanno affermato che non potevano confermare il ricevimento dei combustibili di cui trattasi da parte degli acquirenti e che questi ultimi non avevano dichiarato l'IVA per il periodo in questione.

36 Alla luce di tali informazioni, l'Ispettorato ha effettuato una seconda verifica fiscale nel 2013 sull'esecuzione, da parte dell'Enteco Baltic, degli obblighi in materia di IVA relativi al periodo compreso tra il 1o gennaio 2012 e il 30 giugno 2013. Esso ha accertato che la suddetta società aveva fornito prove sufficienti dell'uscita dei prodotti dal territorio lituano e dell'effettivo trasferimento agli acquirenti del diritto di disporne come proprietario. Secondo l'Ispettorato non era stato dimostrato che, al momento delle operazioni di cui trattasi, l'Enteco Baltic avesse agito in maniera negligente o imprudente.

37 L'UDV ha parimenti effettuato, nel corso del 2014 e del 2015, una seconda verifica per il periodo compreso tra il 1o aprile 2010 e il 31 maggio 2012, nonché una prima verifica per il periodo dal 1o giugno 2012 al 31 dicembre 2013. Al termine di tali verifiche, l'UDV ha riscontrato



che l'Enteco Baltic non aveva ceduto i combustibili ai soggetti passivi indicati nelle dichiarazioni di importazione o non aveva dimostrato che i combustibili erano stati trasportati e che il diritto di disporre come proprietario era stato trasferito alle persone il cui nome era indicato nelle fatture dell'IVA dovuta.

38 L'Enteco Baltic si è rivolta a una società polacca che fornisce servizi di informazione economica per ottenere informazioni aggiuntive relative ai trasporti in questione. Essa ha altresì chiesto all'UDV di rivolgersi ai depositi fiscali polacchi per ottenere i dati che la suddetta società di informazione non poteva ottenere. Tale richiesta non è stata accolta.

39 Il 25 novembre 2015 l'UDV ha emesso un rapporto sull'ispezione, nel quale ha constatato che l'Enteco Baltic aveva ritenuto a torto che le importazioni di combustibili provenienti dalla Bielorussia fossero esenti da IVA. Esso le ha pertanto ordinato di versare l'importo di EUR 3 220 822 a titolo di IVA, oltre a sanzioni e interessi moratori.

40 Il SDN ha confermato tali provvedimenti con decisione del 16 marzo 2016.

41 L'Enteco Baltic ha presentato ricorso avverso tale decisione del SDN dinanzi al Mokestinis gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissione per il contenzioso tributario presso il governo, Lituania). Con decisione del 1o giugno 2016 quest'ultima ha rinviato il ricorso dinanzi al SDN.

42 L'Enteco Baltic e il SDN hanno adito entrambi il giudice del rinvio chiedendo, segnatamente, l'annullamento della decisione della commissione per il contenzioso tributario presso il governo.

43 In tale contesto, il Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 143, paragrafo 2, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a che un'autorità tributaria di uno Stato membro rifiuti di applicare l'esenzione prevista all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), di detta direttiva solo perché al momento dell'importazione i beni dovevano essere ceduti a un soggetto passivo dell'IVA il cui numero di identificazione IVA era indicato nella dichiarazione d'importazione, ma successivamente, in seguito a un cambiamento delle circostanze, i beni sono stati consegnati a un altro soggetto passivo (soggetto passivo dell'IVA), e all'autorità pubblica sono state fornite tutte le informazioni sull'identità dell'acquirente effettivo.

2) Se, in circostanze come quelle del caso di specie, l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che documenti il cui contenuto non sia stato confutato ("lettere di vettura e?AD" [documento amministrativo elettronico] e conferme e-ROR [nota di ricevimento elettronica]), i quali confermano il trasporto dei beni da un deposito fiscale nel territorio di uno Stato membro a un deposito fiscale nel territorio di un altro Stato membro, possono essere considerati come una prova sufficiente del trasporto dei beni in un altro Stato membro.

3) Se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a che l'autorità tributaria di uno Stato membro rifiuti di applicare l'esenzione prevista da detta disposizione qualora il diritto di disposizione non sia stato trasferito all'acquirente dei beni direttamente, ma per il tramite delle persone da esso indicate (imprese di trasporto/depositi fiscali).

4) Se sia in contrasto con i principi della neutralità dell'IVA e della tutela del legittimo

affidamento una prassi amministrativa secondo la quale la nozione di trasferimento del diritto di disposizione e i requisiti della prova di tale trasferimento sono interpretati in maniera diversa, a seconda che si applichi l'articolo 167 o l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA.

5) Se la portata del principio di buona fede in relazione all'imposizione dell'IVA comprenda anche il diritto all'esenzione dall'IVA all'importazione [ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA] in casi come quello di cui al procedimento principale, ossia quando l'ufficio doganale nega il diritto del soggetto passivo all'esenzione dall'IVA all'importazione per il motivo che le condizioni per una cessione successiva dei beni all'interno dell'Unione europea (articolo 138 della direttiva IVA) non sono state soddisfatte.

6) Se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi amministrativa degli Stati membri secondo la quale la presunzione che i) il diritto di disposizione non era stato trasferito a una determinata controparte contrattuale e ii) il soggetto passivo conosceva o avrebbe potuto conoscere una possibile frode all'IVA commessa dalla sua controparte contrattuale è basata sul fatto che l'impresa comunicava con le sue controparti contrattuali mediante mezzi di comunicazione elettronici e che l'indagine condotta dall'autorità tributaria ha accertato che le controparti contrattuali non operavano agli indirizzi indicati e non dichiaravano l'IVA sulle operazioni effettuate con il soggetto passivo.

7) Se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che, sebbene l'obbligo di comprovare il diritto all'esenzione fiscale gravi sul soggetto passivo, ciò non significa che l'autorità pubblica competente che decide sulla questione del trasferimento del diritto di disposizione non sia soggetta all'obbligo di raccogliere informazioni accessibili solo alle autorità pubbliche».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### **Sulla prima questione**

44 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), e l'articolo 143, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a che le autorità competenti di uno Stato membro rifiutino di applicare l'esenzione dall'IVA all'importazione solo perché, in seguito a un cambiamento delle circostanze intervenuto in un momento successivo all'importazione, i prodotti di cui trattasi sono stati ceduti a un soggetto passivo diverso da quello il cui numero di identificazione IVA era indicato nella dichiarazione d'importazione, allorché l'importatore ha comunicato tutte le informazioni relative all'identità del nuovo acquirente alle autorità competenti dello Stato membro di importazione.

45 In via preliminare, occorre rilevare, come ricordato al punto 6 della presente sentenza, che il termine di recepimento della direttiva 2009/69, che ha aggiunto il paragrafo 2 all'articolo 143 della direttiva IVA nella sua versione iniziale, è scaduto il 1o gennaio 2011. Pertanto, quest'ultima disposizione si applica soltanto a partire da tale data.

46 In primo luogo, dall'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA risulta che gli Stati membri esentano le importazioni di beni spediti o trasportati a partire da un territorio terzo o da un paese terzo in uno Stato membro diverso da quello d'arrivo della spedizione o del trasporto, se la cessione dei beni, effettuata dall'importatore designato o riconosciuto come debitore dell'imposta in virtù dell'articolo 201 di tale direttiva, è esente conformemente all'articolo 138 della medesima.

47 L'esenzione dall'IVA all'importazione è così subordinata all'attuazione successiva, da parte dell'importatore, di una cessione intracomunitaria a sua volta esente dall'IVA ai sensi dell'articolo

138 della direttiva IVA e dipende, pertanto, dal rispetto delle condizioni sostanziali indicate in detto articolo, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 42, 50 e 68 delle sue conclusioni.

48 Né l'articolo 138 né l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA prevedono invece l'obbligo, per l'importatore, di indicare il numero d'identificazione IVA dell'acquirente che partecipa all'operazione intracomunitaria successiva.

49 Prima della modifica della direttiva IVA nella sua versione iniziale, da parte della direttiva 2009/69, un obbligo del genere poteva essere previsto dal diritto nazionale, come nel caso del diritto lituano nel procedimento principale.

50 Infatti, in assenza di qualsiasi disposizione in tal senso nella direttiva IVA, spetta agli Stati membri, conformemente all'articolo 131 della direttiva 2006/112, stabilire le condizioni alle quali i medesimi rendono esenti le importazioni seguite da una cessione intracomunitaria, al fine di assicurare una corretta e semplice applicazione dell'esenzione all'importazione prevista da tale direttiva e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. Tuttavia, nell'esercizio dei loro poteri, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 36 e giurisprudenza ivi citata; del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 27, nonché del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 33).

51 A tale riguardo, la Corte ha già dichiarato, nell'ambito dell'esenzione delle cessioni intracomunitarie prevista all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, che, poiché tale esenzione dipende dal rispetto delle condizioni sostanziali enunciate in maniera esaustiva da tale disposizione, tra cui non figura l'obbligo per l'acquirente di disporre di un numero di identificazione IVA, gli Stati membri non possono, in linea di principio, negare il beneficio di tale esenzione a causa dell'inosservanza di un requisito formale, come l'identificazione IVA dell'acquirente, eventualmente previsto dal diritto nazionale di uno Stato membro (v., in tal senso, sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punti 29 e 32).

52 Tali medesime considerazioni valgono quando, conformemente all'articolo 131 della direttiva IVA, uno Stato membro prevede che il beneficio dell'esenzione all'importazione prevista all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), di tale direttiva è subordinato alla comunicazione, da parte dell'importatore, del numero di identificazione IVA dell'acquirente.

53 In secondo luogo, l'articolo 143, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA, che risulta dalle modifiche apportate dalla direttiva 2009/69, prevede ora che, per poter beneficiare dell'esenzione all'importazione di cui al paragrafo 1, lettera d), di tale articolo, l'importatore deve, al momento dell'importazione, fornire il numero di identificazione IVA dell'acquirente.

54 Sebbene alla luce del tenore letterale della suddetta disposizione quest'ultima possa essere interpretata nel senso che l'esenzione all'importazione deve essere negata qualora l'importatore, dopo avere indicato un numero di identificazione IVA di un acquirente, consegni i beni interessati a un acquirente diverso, un'interpretazione del genere sarebbe tuttavia contraria all'impianto sistematico dell'articolo 143, paragrafo 2, della direttiva IVA e al suo contesto.

55 Da un lato, infatti, dai considerando da 3 a 5 della direttiva 2009/69 risulta che l'articolo 143, paragrafo 2, della direttiva IVA enumera le condizioni minime per l'applicazione dell'esenzione dall'IVA all'importazione dallo stesso prevista. L'aggiunta di tali condizioni nella direttiva IVA è stata giustificata dalla necessità di prevenire un uso improprio e fraudolento del sistema dell'esenzione dall'IVA da parte degli operatori che sfruttano le differenze tra le condizioni che disciplinano la concessione dell'esenzione all'importazione precedentemente fissate dagli Stati

membri. Ne consegue che l'obbligo, previsto dall'articolo 143, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA a seguito della modifica apportata dalla direttiva 2009/69, per l'importatore, di indicare il numero d'identificazione IVA dell'acquirente non può essere considerato una condizione sostanziale dell'esenzione, ma è volto soltanto a porre rimedio alle differenze relative all'applicazione dell'esenzione tra gli Stati membri.

56 Ciò vale a maggior ragione per il fatto che la direttiva 2009/69 non ha modificato l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, che rinvia alle condizioni sostanziali dell'esenzione della cessione intracomunitaria successiva fissate all'articolo 138 della medesima direttiva.

57 Dall'altro lato, alla luce delle considerazioni esposte dall'avvocato generale ai paragrafi da 67 a 71 delle sue conclusioni, occorre aggiungere che fare propria un'interpretazione in senso contrario di tale disposizione sarebbe incompatibile con il fatto di subordinare il beneficio dell'esenzione all'importazione al rispetto delle condizioni per l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva e, in mancanza di modifica di queste ultime condizioni – in particolare dell'articolo 138 della direttiva IVA – da parte della direttiva 2009/69, renderebbe incoerente il sistema di tali esenzioni.

58 Pertanto, sia ai sensi della direttiva IVA nella sua versione iniziale sia ai sensi della direttiva IVA, l'esenzione all'importazione non può, in linea di principio, essere negata unicamente per il motivo che i prodotti sono stati consegnati a un acquirente diverso da quello il cui numero è stato indicato al momento dell'importazione, a condizione che sia dimostrato che l'importazione è effettivamente seguita da una cessione intracomunitaria che soddisfi le condizioni sostanziali di esenzione di cui all'articolo 138, paragrafo 1, di detta direttiva e che l'importatore abbia sempre debitamente informato l'autorità competente dei cambiamenti intervenuti relativamente all'identità degli acquirenti.

59 La conclusione sarebbe diversa solo qualora l'importatore avesse partecipato intenzionalmente a una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA o se la violazione di un requisito formale avesse l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (v., per analogia, sentenze del 20 ottobre 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punti 39, 43, 44 e 46, e del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punti da 36 a 39 e 42).

60 Inoltre, occorre ricordare che, al fine di sanzionare l'inosservanza di requisiti formali, gli Stati membri possono prevedere sanzioni diverse rispetto al diniego di un'esenzione dall'IVA, quali l'irrogazione di un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione (v., in tal senso, sentenza del 19 aprile 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punto 52).

61 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), e l'articolo 143, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che le autorità competenti di uno Stato membro rifiutino di concedere l'esenzione dall'IVA all'importazione per il solo motivo che, a seguito di un mutamento di circostanze intervenuto successivamente all'importazione, i prodotti di cui trattasi sono stati ceduti a un soggetto passivo diverso da quello il cui numero di identificazione IVA era stato indicato nella dichiarazione d'importazione, allorché l'importatore ha comunicato tutte le informazioni relative all'identità del nuovo acquirente alle autorità competenti dello Stato membro di importazione, purché sia dimostrato che le condizioni sostanziali per l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva siano effettivamente soddisfatte.

## **Sulla seconda questione**

62 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 138 e l'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), di tale direttiva, debba essere interpretato nel senso che documenti quali le lettere di vettura CMR ed e?AD nonché le conferme e-ROR, che attestano il trasporto di beni da un deposito fiscale situato nello Stato membro di importazione a destinazione non già dell'acquirente ma di un deposito fiscale situato in un altro Stato membro, possono essere considerati prove sufficienti della spedizione o del trasporto dei beni ai sensi di tali disposizioni.

63 Occorre ricordare che l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA prevede l'esenzione delle importazioni di beni seguite da cessioni intracomunitarie, le quali sono a loro volta esenti ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva.

64 Da un lato, dall'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA, le cui disposizioni sono il risultato delle modifiche apportate dalla direttiva 2009/69, discende che l'esenzione all'importazione si applica soltanto se, al momento dell'importazione, l'importatore fornisce la prova che i beni importati sono destinati a essere trasportati o spediti a partire dallo Stato membro di importazione verso un altro Stato membro.

65 A tale riguardo, prima di tali modifiche spettava unicamente agli Stati membri stabilire le condizioni alle quali era subordinata l'esenzione dall'IVA per le importazioni di beni, prevista all'articolo 143, paragrafo 1, della direttiva IVA.

66 Dall'altro lato, occorre ricordare che l'esenzione di una cessione intracomunitaria di un bene ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA si applica soltanto quando il diritto di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente e quando il venditore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto (sentenze del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punto 31 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punto 25).

67 Spetta a colui che chiede di fruire del diritto all'esenzione dall'IVA, ossia il fornitore di beni, fornire la prova che le condizioni previste dall'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA siano soddisfatte (sentenza del 27 settembre 2007, Twoh International, C?184/05, EU:C:2007:550, punto 26). Tuttavia, in circostanze in cui il diritto di disporre del bene come proprietario sia trasferito all'acquirente nel territorio dello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto e in cui tale acquirente spedisca o trasporti il bene al di fuori del territorio dello Stato membro, la prova che il fornitore può produrre alle autorità tributarie dipende fondamentalmente dagli elementi che egli riceve a tal fine dall'acquirente (sentenze del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding, C?430/09, EU:C:2010:786, punto 37, nonché del 14 giugno 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C?26/16, EU:C:2017:453, punto 66).

68 Inoltre, dall'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA e dalla giurisprudenza della Corte risulta che la condizione relativa alla spedizione o al trasporto dei beni in questione è soddisfatta allorché i beni abbiano effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto per essere trasferiti in quello dello Stato membro di destinazione (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a., C?409/04, EU:C:2007:548, punti 27 e 33).

69 Da quanto precede emerge che, per poter beneficiare dell'esenzione all'importazione prevista all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, l'importatore deve, segnatamente, fornire alle autorità dello Stato membro di importazione la prova, da un lato, che al momento dell'importazione i beni in questione sono destinati a essere spediti o trasportati a

destinazione di un altro Stato membro e, dall'altro, che, nell'ambito della cessione intracomunitaria successiva, detti beni sono stati oggetto di tale spedizione o di tale trasporto.

70 A tal riguardo, è sufficiente che l'importatore dimostri che i beni in questione sono destinati a essere spediti o trasportati e siano, in seguito, effettivamente spediti o trasportati a destinazione di un altro Stato membro, senza che sia necessario provare che gli stessi siano diretti, specificamente, all'indirizzo dell'acquirente di tali beni.

71 Nel caso di specie, il giudice del rinvio si interroga, in particolare, sul valore probatorio delle lettere di vettura CMR ed e-AD e delle conferme e-ROR. Se è vero che spetta al giudice del rinvio valutare l'efficacia probatoria degli elementi di prova presentati nell'ambito della controversia principale, la Corte può nondimeno fornirgli tutti gli elementi interpretativi di diritto dell'Unione che possono essergli utili.

72 A tal riguardo, per quanto concerne, anzitutto, le lettere di vettura e-AD, occorre fare riferimento alle disposizioni del diritto dell'Unione relative al documento amministrativo elettronico che accompagna la circolazione di beni in sospensione dall'accisa (in prosieguo: il «documento e-AD»), come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, soggetti a tali accise.

73 Da un lato, dall'articolo 21, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 e dall'articolo 3 del regolamento n. 684/2009, in combinato disposto con la tabella 1 dell'allegato I di detto regolamento, risulta che, non prima di 7 giorni antecedenti la data di spedizione dei prodotti sottoposti ad accisa interessati, lo speditore presenta alle autorità competenti dello Stato membro di spedizione una bozza di documento e-AD contenente, in particolare, informazioni relative agli operatori economici interessati, vale a dire lo speditore e il destinatario, al luogo di spedizione e di destinazione, ai beni spediti e alla fattura inerente agli stessi, nonché al trasporto di questi ultimi. I dati contenuti in tale bozza sono sottoposti a verifica da parte di dette autorità, ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 3, della direttiva summenzionata.

74 Come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 122 e 124 delle sue conclusioni, occorre ritenere che una siffatta bozza di documento e-AD, quando è debitamente compilata e presentata al momento dell'importazione, può costituire un elemento idoneo a dimostrare che, in quel determinato momento, il bene in questione è destinato a essere trasportato o spedito verso un altro Stato membro, ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA.

75 Dall'altro lato, occorre precisare che, conformemente all'articolo 24 della direttiva 2008/118, al momento del ricevimento di prodotti soggetti ad accisa, il destinatario presenta una nota relativa al ricevimento degli stessi alle autorità competenti dello Stato membro di destinazione, le quali, a loro volta, la trasmettono allo speditore. Al riguardo, dall'articolo 7 del regolamento n. 684/2009, in combinato disposto con la tabella 6 dell'allegato I di detto regolamento, risulta che tale nota di ricevimento reca, segnatamente, un riferimento al documento e-AD pertinente.

76 Al pari dell'avvocato generale al paragrafo 126 delle sue conclusioni, occorre ritenere che una siffatta nota di ricevimento sia idonea a dimostrare che il bene di cui trattasi ha effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di spedizione e che è stato trasportato o spedito a destinazione di un altro Stato membro ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA.

77 Per quanto riguarda, poi, le conferme e-ROR, dagli elementi del fascicolo risulta che le stesse sono predisposte dopo la spedizione o il trasporto dei beni. Poiché tali conferme non esistono ancora al momento dell'importazione, esse non sono idonee a dimostrare che, in quel determinato momento, i beni in questione sono destinati a essere trasportati o spediti verso un altro Stato membro ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA. Esse possono invece essere prese in considerazione ai fini della prova della realtà della spedizione o

del trasporto dei suddetti beni ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva.

78 Infine, per quanto riguarda le lettere di vettura CMR, occorre rilevare che esse sono predisposte prima della spedizione o del trasporto verso lo Stato membro di destinazione e indicano in particolare il luogo di spedizione, l'acquirente, il luogo di ricevimento e i veicoli di trasporto. Pertanto, esse sono idonee a dimostrare che i beni in questione sono destinati a essere spediti o trasportati verso tale Stato e possono essere prese in considerazione ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA, qualora siano state presentate al momento dell'importazione. Esse possono altresì essere prese in considerazione ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, di detta direttiva e ciò a maggior ragione qualora, al termine della spedizione o del trasporto, siano provviste di un timbro attestante l'avvenuta consegna.

79 A tale riguardo, dalla decisione di rinvio risulta che, dinanzi al giudice del rinvio, le parti nel procedimento principale non concordano sulla questione della possibilità di negare l'esenzione all'importazione per il solo fatto che le lettere CMR prodotte dall'Enteco Baltic erano prive di timbro attestante l'avvenuta consegna o recavano il timbro di registrazione dei depositi fiscali polacchi. Tuttavia, è necessario rilevare che tale motivo non può portare, da solo, al rifiuto dell'esenzione quando gli altri elementi di prova prodotti da tale società sono idonei a dimostrare, da un lato, che, al momento dell'importazione, i beni in questione erano destinati a essere spediti o trasportati verso uno Stato membro diverso dello Stato membro d'importazione e che, dall'altro, al momento dell'operazione successiva, tali beni sono stati effettivamente spediti o trasportati verso tale altro Stato membro.

80 Spetta, pertanto, al giudice del rinvio verificare, alla luce di tutti gli elementi di prova prodotti dall'Enteco Baltic, se sussistano le suddette condizioni.

81 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 138 e con l'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che:

– documenti che attestano il trasporto di beni da un deposito fiscale situato nello Stato membro di importazione a destinazione non già dell'acquirente, ma di un deposito fiscale situato in un altro Stato membro, possono essere considerati prove sufficienti della spedizione o del trasporto di tali beni verso un altro Stato membro;

– documenti quali lettere di vettura e documenti e-AD possono essere presi in considerazione per dimostrare che, al momento dell'importazione in uno Stato membro, i beni in questione sono destinati a essere spediti o trasportati verso un altro Stato membro, ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA, purché detti documenti siano presentati in tale momento e contengano tutte le informazioni necessarie. Tali documenti, così come le conferme e-ROR e la nota di ricevimento emesse al termine di una circolazione in sospensione dall'accisa, sono idonei a dimostrare che detti beni sono stati effettivamente spediti o trasportati a destinazione di un altro Stato membro, ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva.

### **Sulle questioni terza e quarta**

82 Con le sue questioni terza e quarta, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a che le autorità di uno Stato membro rifiutino a un importatore il beneficio del diritto all'esenzione dall'IVA, previsto da tale disposizione, per le importazioni di beni dallo stesso effettuate in tale Stato, seguite da una cessione intracomunitaria, qualora tali beni non siano stati trasmessi direttamente all'acquirente, ma siano stati presi in carico

da imprese di trasporto e depositi fiscali dal medesimo designati, e se la nozione di «cessione di beni», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva, debba essere intesa, in tale contesto, nel medesimo modo in cui viene intesa ai sensi dell'articolo 167 di tale direttiva.

83 In via preliminare, occorre ricordare che l'esenzione dell'importazione di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA dipende dall'effettuazione successiva di una cessione intracomunitaria a sua volta esente, ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva.

84 Al pari di qualsiasi cessione di beni, come definita all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, una cessione intracomunitaria presuppone il trasferimento all'acquirente del diritto di disporre di un bene materiale come proprietario (v., in tal senso, sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 32).

85 Secondo costante giurisprudenza, la nozione di «cessione di beni», ai sensi della direttiva IVA, è oggetto di una definizione autonoma e uniforme, specifica del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 3 giugno 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punto 22). Conformemente alla finalità della direttiva IVA che mira, inter alia, a basare il sistema dell'IVA su una definizione uniforme delle operazioni imponibili (v., in tal senso, sentenze dell'8 febbraio 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punto 8, nonché dell'11 maggio 2017, la Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punto 25), tale nozione deve avere un significato uniforme nell'ambito di tale direttiva. Pertanto, essa non può essere oggetto di diversa interpretazione nell'ambito dell'esenzione all'importazione e in quello del diritto alla detrazione dell'IVA a monte, di cui all'articolo 167 della direttiva IVA.

86 Dalla giurisprudenza della Corte risulta altresì che la nozione di «cessione di beni» non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (sentenza del 3 giugno 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

87 Il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario non esige che la parte alla quale tale bene viene trasferito lo detenga fisicamente né che detto bene sia fisicamente trasportato verso tale parte e/o fisicamente ricevuto dalla stessa (ordinanza del 15 luglio 2015, Itales, C-123/14, non pubblicata, EU:C:2015:511, punto 36).

88 Per contro, in mancanza di trasferimento del potere di disporre dei beni come proprietario, non possono rientrare nella nozione di «cessione di beni» né il trasferimento di beni ai fini di una loro semplice detenzione (v., in tal senso, sentenza del 14 luglio 2005, British American Tobacco e Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, punto 36), né la circostanza che un trasportatore sposti materialmente i beni di cui trattasi da un luogo all'altro per conto di altri operatori (v., in tal senso, sentenza del 3 giugno 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punto 25).

89 Per quanto attiene al procedimento principale, per determinare se le operazioni realizzate tra l'importatore e gli acquirenti in seguito all'importazione dei beni di cui trattasi debbano essere qualificate come «cessioni di beni», ai sensi della direttiva IVA, occorre, come risulta dai paragrafi da 95 a 97 delle conclusioni dell'avvocato generale, valutare se il potere di disporre di tali beni come proprietario sia stato trasferito, dall'Enteco Baltic, ai trasportatori e ai depositi fiscali o se questi ultimi abbiano soltanto svolto la funzione di intermediario del trasporto e del deposito senza che sia stato trasferito in capo agli stessi tale potere. In quest'ultima ipotesi, e purché tale potere sia stato effettivamente trasferito dall'Enteco Baltic agli acquirenti, come la domanda di pronuncia pregiudiziale lascia intendere, le suddette operazioni devono essere qualificate come «cessioni di beni».



90 Spetta al giudice del rinvio accertare, alla luce di tutte le circostanze di fatto di cui dispone, se ciò si verifichi nella controversia dinanzi ad esso pendente (v., in tal senso, sentenze dell'8 febbraio 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C?320/88, EU:C:1990:61, punto 13, nonché del 18 luglio 2013, *Evita-K*, C?78/12, EU:C:2013:486, punto 34).

91 Qualora, al termine di tale valutazione, risulti che l'Enteco Baltic ha trasferito il potere di disporre dei beni come proprietario agli acquirenti, e purché siano soddisfatte le altre condizioni dell'esenzione all'importazione, non si potrà negare all'Enteco Baltic la concessione dell'esenzione all'importazione.

92 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni terza e quarta dichiarando che l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso osta a che le autorità di uno Stato membro rifiutino un importatore il beneficio del diritto all'esenzione dall'IVA, previsto da tale disposizione, per le importazioni di beni che questi ha effettuato in tale Stato membro e che sono state seguite da una cessione intracomunitaria, per il motivo che tali beni non sono stati trasmessi direttamente all'acquirente, ma sono stati presi in carico da imprese di trasporto e da depositi fiscali da quest'ultimo designati, qualora il potere di disporre di detti beni come proprietario sia stato trasferito, dall'importatore, all'acquirente. In tale contesto, la nozione di «cessione di beni», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva, deve essere interpretata nello stesso modo in cui viene interpretata nell'ambito dell'articolo 167 della suddetta direttiva.

### **Sulla quinta e sesta questione**

93 Con le sue questioni quinta e sesta, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi amministrativa in base alla quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, il beneficio del diritto all'esenzione dall'IVA all'importazione è stato negato all'importatore in buona fede, quando le condizioni per l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva non sono soddisfatte a causa di un'evasione fiscale posta in essere dall'acquirente.

94 A tal proposito, occorre ricordare che, 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 un'evasione fiscale. Qualora il soggetto passivo di cui trattasi sapesse o avrebbe dovuto sapere che l'operazione da esso effettuata rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non abbia adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare l'evasione medesima, il beneficio dell'esenzione dovrebbe essergli negato (v., in tal senso, sentenza del 6 settembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, punti 48 e 54 nonché giurisprudenza ivi citata).

95 Spetta al giudice del rinvio verificare, sulla base di una valutazione globale di tutti gli elementi e le circostanze di fatto relativi al procedimento principale, se l'Enteco Baltic abbia agito in buona fede e abbia adottato tutte le misure che le si potevano ragionevolmente richiedere per garantire che le operazioni di importazione e di cessione realizzate non la conducessero a partecipare a un'evasione fiscale (v., in tal senso, sentenza del 6 settembre 2012, *Mecsek?Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, punto 53). La Corte, tuttavia, può fornire a detto giudice tutti gli elementi di interpretazione di diritto dell'Unione che possano essergli utili (sentenza del 14 giugno 2017, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C?26/16, EU:C:2017:453, punto 72).

96 Nel caso di specie, il fascicolo a disposizione della Corte non contiene elementi che consentano di accertare se l'Enteco Baltic abbia agito con la dovuta diligenza. A tal proposito, occorre tuttavia precisare che, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 102 a 104 delle sue conclusioni, la circostanza secondo cui l'importatore avrebbe comunicato con i suoi clienti per via elettronica non consente né di individuare una mancanza di buona fede o una negligenza di quest'ultimo né di presumere che tale società sapesse o avrebbe dovuto sapere di partecipare a un'evasione fiscale.

97 Nell'ipotesi in cui il giudice del rinvio constati che l'Enteco Baltic ha agito in buona fede e ha adottato tutte le misure che le si potevano ragionevolmente richiedere per assicurarsi che le operazioni di importazione e di cessione realizzate non la conducessero a partecipare a un'evasione fiscale, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, il principio della certezza del diritto osta a che uno Stato membro, che ha accettato in un primo tempo i documenti presentati dal venditore in quanto prove giustificative del diritto all'esenzione di una cessione, possa successivamente obbligare tale venditore ad assolvere l'IVA relativa a tale cessione, a causa di una evasione commessa dall'acquirente di cui il venditore non aveva e non poteva aver conoscenza (v., in tal senso, sentenze del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, EU:C:2007:548, punto 50, nonché del 14 giugno 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punto 75).

98 Dagli elementi del fascicolo di cui dispone la Corte non risulta che, nella situazione oggetto del procedimento principale, sussistano tali condizioni. A tal riguardo, è vero che da tali elementi, sulla base delle prove prodotte dall'Enteco Baltic, emerge che l'Ispettorato era pervenuto alla conclusione che le condizioni per l'esenzione delle cessioni intracomunitarie erano rispettate e che nessuna negligenza poteva essere addebitata a tale società. Tuttavia, occorre sottolineare che l'analisi effettuata dall'Ispettorato, limitata in ogni caso a talune delle operazioni in esame nel procedimento principale, non impediva all'UDV di verificare, in occasione di una nuova verifica, effettuata nel rispetto dei termini applicabili, se l'Enteco Baltic non avesse e non potesse avere conoscenza di un'eventuale evasione fiscale commessa dall'acquirente in riferimento a tutte le operazioni in questione.

99 L'interpretazione del principio della certezza del diritto alla luce delle considerazioni di cui ai punti 97 e 98 della presente sentenza non è messa in discussione dall'argomento dedotto in udienza dal governo lituano e dalla Commissione, secondo il quale le verifiche effettuate, rispettivamente, dall'Ispettorato e dall'UDV avrebbero oggetti diversi, atteso che il primo esamina il rispetto delle condizioni poste dall'articolo 138 della direttiva IVA, e il secondo verifica il rispetto delle condizioni di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), di tale direttiva. Il beneficio dell'esenzione all'importazione ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA è infatti subordinato alla sussistenza delle condizioni per l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva, ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva. Orbene, secondo le indicazioni contenute nella decisione di rinvio, la decisione dell'UDV riguardava proprio le condizioni di quest'ultima disposizione.

100 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni quinta e sesta dichiarando che l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi amministrativa secondo la quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, il beneficio del diritto all'esenzione dall'IVA viene rifiutato all'importatore in buona fede, qualora le condizioni per l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva non siano soddisfatte a causa di un'evasione fiscale commessa dall'acquirente, a meno che non sia accertato che l'importatore sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non ha adottato tutte le

misure ragionevoli a sua disposizione per evitare la propria partecipazione a tale evasione. Il solo fatto che l'importatore e l'acquirente abbiano comunicato mediante mezzi di comunicazione elettronici non può consentire di presumere che l'importatore sapesse o avrebbe potuto sapere di partecipare a tale evasione.

### **Sulla settima questione**

101 Con la settima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che le autorità nazionali competenti sono tenute, quando esaminano il trasferimento del potere di disporre dei beni come proprietario, a raccogliere informazioni a cui solo le autorità pubbliche possono accedere.

102 A tale riguardo, occorre ricordare che, per analogia con la giurisprudenza citata al punto 67 della presente sentenza e come osserva peraltro il giudice del rinvio, spetta all'importatore dimostrare che le condizioni per l'esenzione all'importazione prevista all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA sono soddisfatte. A tale titolo, allo stesso spetta, in particolare, dimostrare che il potere di disporre dei beni come proprietario è stato trasferito all'acquirente.

103 Inoltre, nell'ambito delle operazioni intracomunitarie, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, qualora il fornitore non sia in grado di produrre le prove necessarie a dimostrare che le condizioni dell'esenzione di una cessione intracomunitaria sono soddisfatte, le autorità tributarie dello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto di beni non sono tenute a chiedere informazioni alle autorità dello Stato membro di destinazione sulla base delle disposizioni del regolamento n. 1798/2003 relative al sistema di scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri (v., in tal senso, sentenza del 22 aprile 2010, X e fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 e C-539/08, EU:C:2010:217, punto 37, nonché, per analogia, sentenza del 27 settembre 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punti 28, 34 e 38).

104 Un'interpretazione del genere è trasponibile al regolamento n. 904/2010, che è applicabile, conformemente al suo articolo 62, secondo comma, a partire dal 1o gennaio 2012 e che abroga, a norma del suo articolo 61, primo comma, il regolamento n. 1798/2003 a decorrere dalla stessa data.

105 Come risulta in particolare dai considerando 3, 4 e 7 del regolamento n. 904/2010, quest'ultimo ha infatti l'obiettivo di lottare contro l'evasione dell'IVA e l'elusione fiscale e di contribuire alla corretta applicazione dell'IVA. A tal fine detto regolamento stabilisce, conformemente al suo articolo 1, paragrafo 1, secondo comma, 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. In particolare, l'articolo 7, paragrafo 1, del suddetto regolamento prevede, a tal fine, che su richiesta di un'autorità nazionale, l'autorità interpellata comunica tutte le informazioni atte a consentire l'accertamento corretto dell'IVA. L'articolo 54, paragrafo 1, del regolamento n. 904/2010 prevede limiti allo scambio di informazioni tra le autorità nazionali, le quali non sono tenute a fornire le informazioni richieste in qualsiasi circostanza. Pertanto, e in mancanza di disposizioni esplicite al riguardo nel regolamento, quest'ultimo non attribuisce alcun diritto specifico a un soggetto passivo di chiedere la trasmissione di informazioni nell'ipotesi in cui non fosse in grado di fornire esso stesso le prove atte a giustificare il suo diritto all'esenzione dall'IVA (v., per analogia, sentenza del 27 settembre 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punti da 30 a 34).

106 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla settima questione dichiarando che l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA deve essere interpretato

nel senso che le autorità nazionali competenti, quando verificano il trasferimento del potere di disporre dei beni come proprietario, non sono tenute a raccogliere informazioni alle quali solo le autorità pubbliche possono accedere.

## **Sulle spese**

107 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 (Quarta Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), e l'articolo 143, paragrafo 2, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2009/69/CE del Consiglio, del 25 giugno 2009, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che le autorità competenti di uno Stato membro rifiutino di concedere l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto all'importazione per il solo motivo che, a seguito di un mutamento di circostanze intervenuto successivamente all'importazione, i prodotti di cui trattasi sono stati ceduti a un soggetto passivo diverso da quello il cui numero di identificazione dell'imposta sul valore aggiunto era stato indicato nella dichiarazione d'importazione, allorché l'importatore ha comunicato tutte le informazioni relative all'identità del nuovo acquirente alle autorità competenti dello Stato membro di importazione, purché sia dimostrato che le condizioni sostanziali per l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva siano effettivamente soddisfatte.**

2) **L'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2009/69, in combinato disposto con l'articolo 138 e l'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), di tale direttiva, come modificata, deve essere interpretato nel senso che:**

– **documenti che attestano il trasporto di beni da un deposito fiscale situato nello Stato membro di importazione a destinazione non già dell'acquirente, ma di un deposito fiscale situato in un altro Stato membro, possono essere considerati prove sufficienti della spedizione o del trasporto di tali beni verso un altro Stato membro;**

– **documenti quali lettere di spedizione fondate sulla Convenzione concernente il contratto di trasporto internazionale di merci su strada, firmata a Ginevra il 19 maggio 1956, come modificata dal protocollo del 5 luglio 1978, e documenti amministrativi elettronici che accompagnano la circolazione di beni in sospensione dall'accisa possono essere presi in considerazione per dimostrare che, al momento dell'importazione in uno Stato membro, i beni in questione sono destinati a essere spediti o trasportati verso un altro Stato membro, ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112, come modificata, purché detti documenti siano presentati in tale momento e contengano tutte le informazioni necessarie. Tali documenti, così come le conferme elettroniche della cessione dei prodotti e la nota di ricevimento emesse al termine di una circolazione in sospensione dall'accisa, sono idonei a dimostrare che detti beni sono stati effettivamente spediti o trasportati a destinazione di un altro Stato membro, ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, come modificata.**

3) **L'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2009/69, deve essere interpretato nel senso che esso osta a che le autorità di uno Stato membro rifiutino a un importatore il beneficio del diritto all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, previsto da tale disposizione, per le importazioni di beni che questi ha effettuato in tale Stato membro e che sono state seguite da una cessione intracomunitaria,**

**per il motivo che tali beni non sono stati trasmessi direttamente all'acquirente, ma sono stati presi in carico da imprese di trasporto e da depositi fiscali da quest'ultimo designati, qualora il potere di disporre di detti beni come proprietario è stato trasferito, dall'importatore, all'acquirente. In tale contesto, la nozione di «cessione di beni», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva, come modificata, deve essere interpretata nello stesso modo in cui viene interpretata nell'ambito dell'articolo 167 della suddetta direttiva, come modificata.**

**4) L'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2009/69, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi amministrativa secondo la quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, il beneficio del diritto all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto all'importazione viene rifiutato all'importatore in buona fede, qualora le condizioni per l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva non siano soddisfatte a causa di un'evasione fiscale commessa dall'acquirente, a meno che non sia accertato che l'importatore sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non ha adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare la propria partecipazione a tale evasione. Il solo fatto che l'importatore e l'acquirente abbiano comunicato mediante mezzi di comunicazione elettronici non può consentire di presumere che l'importatore sapesse o avrebbe potuto sapere di partecipare a tale evasione.**

**5) L'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2009/69, deve essere interpretato nel senso che le autorità nazionali competenti, quando verificano il trasferimento del potere di disporre dei beni come proprietario, non sono tenute a raccogliere informazioni alle quali solo le autorità pubbliche possono accedere.**

Firme

\* Lingua processuale: il lituano.