

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia dell'Unione europea | Sezione 8 | Sentenza | 27 ottobre 2022 | n. 641/21

Data udienza 27 ottobre 2022

Integrale

Fiscalità - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) - Direttiva 2006/112/CE - Articolo 44 - Luogo di collegamento fiscale - Trasferimento di quote di emissioni di gas a effetto serra - Destinatario coinvolto in una frode in materia di IVA nell'ambito di una catena di operazioni - Soggetto passivo che era o avrebbe dovuto essere a conoscenza dell'esistenza di tale frode

SENTENZA DELLA CORTE

Ottava Sezione

27 ottobre 2022

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 44 – Luogo di collegamento fiscale – Trasferimento di quote di emissioni di gas a effetto serra – Destinatario coinvolto in una frode in materia di IVA nell'ambito di una catena di operazioni – Soggetto passivo che era o avrebbe dovuto essere a conoscenza dell'esistenza di tale frode»

Nella causa C-641/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria), con decisione dell'11 ottobre 2021, pervenuta in cancelleria il 20 ottobre 2021, nel procedimento

Cl. Co. Em. Tr. GmbH

contro

Finanzamt Österreich,

LA CORTE

Ottava Sezione,

composta da K. Jürimäe (relatrice), presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente dell'Ottava Sezione, N. Jääskinen, e M. Gavalec, giudici,

avvocato generale: M. Sz.

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Cl. Co. Em. Tr. GmbH, da W. St., Rechtsanwalt;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e B.-R. Killmann, in qualità di agenti;

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione delle disposizioni 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 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Cl. Co. Em. Tr. GmbH (in prosieguo: la «Cl. Co.») e il Finanzamt Österreich (amministrazione finanziaria, Austria), in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) di operazioni consistenti in un trasferimento delle quote di emissioni di gas a effetto serra.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

1. b) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro:

(...)

1. c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...))».

4 All'interno del titolo V della direttiva 2006/112, rubricato «Luogo delle operazioni imponibili», il capo 3, intitolato «Luogo delle prestazioni di servizi», include l'articolo 44 di tale direttiva, che dispone quanto segue:

«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

5 Tale articolo 44 deriva dalla direttiva 2008/8, che ha modificato la direttiva 2006/112 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi. I considerando 3 e 4 della direttiva 2008/8 così recitano:

«(3) Per tutte le prestazioni di servizi il luogo di imposizione dovrebbe essere di norma il luogo in cui avviene il consumo effettivo. Se si modificasse in tal senso la regola generale applicabile al luogo delle prestazioni di servizi, sarebbero comunque necessarie alcune deroghe a detta regola generale, per ragioni sia politiche sia amministrative.

(4) Per quanto riguarda i servizi prestati a soggetti passivi, la regola generale relativa al luogo delle prestazioni di servizi dovrebbe essere basata sul luogo in cui è stabilito il destinatario e non su quello in cui è stabilito il prestatore. (...))».

6 All'interno del titolo IX della direttiva IVA, rubricato «Esenzioni», il capo 1, intitolato «Disposizioni generali», contiene l'articolo 131 di tale direttiva, il quale dispone 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».

7 Tale titolo IX include anche un capo 4, rubricato «Esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie». All'interno di tale capo 4, l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA così prevede:

«Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità [europea], dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».

8 L'articolo 196 di tale direttiva così dispone:

«L'IVA è dovuta dai soggetti passivi o dalle persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA a cui è reso un servizio ai sensi dell'articolo 44, se il servizio è reso da un soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro».

9 L'articolo 273, primo comma, di detta direttiva enuncia quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

Diritto austriaco

10 A norma dell'articolo 3 bis, paragrafo 6, dell'Umsatzsteuergesetz (legge sull'imposta sulla cifra di affari), del 23 agosto 1994, (BGBl. 663/1994), nella versione applicabile alle circostanze di cui al procedimento principale (BGBl. I 52/2009):

«Qualsiasi altra prestazione, resa a favore di un imprenditore ai sensi del paragrafo 5, punti 1 e 2, fatti salvi i paragrafi da 8 e 16 e l'articolo 3 bis, viene resa nel luogo in cui il destinatario esercita la propria attività. Qualora tale altra prestazione sia resa a favore della stabile organizzazione di un imprenditore, è invece determinante il luogo di tale stabile organizzazione».

11 A tale riguardo, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che le nozioni di «imprenditore» e di «altre prestazioni» utilizzate in tale disposizione corrispondono, rispettivamente, alle nozioni di «soggetto passivo» e di «prestazioni di servizi» utilizzate nel diritto dell'Unione.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

12 Tra il 1° e il 20 aprile 2010 la Cl. Co., con sede in Baden (Austria), trasferiva a titolo oneroso quote di emissioni di gas a effetto serra alla Bauduin Handelsgesellschaft mbH (in prosieguo: la «Bauduin»), con sede in Amburgo (Germania).

13 Con avviso di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto del 2010, adottato il 27 gennaio 2012, il Finanzamt Baden Mödling (ufficio delle imposte di Baden Mödling, Austria) ha qualificato tali trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra come «cessioni di beni» imponibili non rientranti nell'esenzione per le cessioni intracomunitarie. Secondo tale ufficio delle imposte la Bauduin ha partecipato, in qualità di missing trader, a una frode in materia di IVA di tipo «carosello» e la Cl. Co. sapeva o avrebbe dovuto sapere che tali quote sarebbero state utilizzate per evadere l'IVA.

14 Il 27 febbraio 2012 la Cl. Co. ha proposto ricorso avverso tale avviso dinanzi al giudice del rinvio, il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria).

15 Tale giudice constata che i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra devono essere qualificati come «prestazioni di servizi», e non come «cessioni di beni», come risulta dalla sentenza dell'8 dicembre 2016, A e B (C-453/15, EU:C:2016:933).

16 Detto giudice precisa che, in tali circostanze, conformemente alle disposizioni dell'articolo 44 della direttiva IVA, dell'articolo 3 bis, paragrafo 6, della legge sull'imposta sulla cifra d'affari e del diritto tedesco, il luogo delle prestazioni di servizi fornite dalla Cl. Co. alla Bauduin è situato in Germania. Tali prestazioni non sarebbero quindi imponibili in Austria, bensì in Germania, e sarebbe la Bauduin ad essere debitrice dell'IVA in quest'ultimo Stato membro.

17 Orbene, secondo quanto accertato dal giudice del rinvio, la Cl. Co. avrebbe dovuto sapere che le quote vendute alla Bauduin erano utilizzate a fini fraudolenti di evasione dell'IVA.

18 A tale proposito, il giudice del rinvio osserva che, nel contesto di operazioni di cessioni intracomunitarie, la Corte ha dichiarato, nella sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a. (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455), che occorre negare il beneficio del diritto all'esenzione dell'IVA di una tale cessione, il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte e il diritto al rimborso dell'IVA a un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione invocata a fondamento di tali diritti, a un'evasione dell'IVA commessa nell'ambito di una catena di cessioni.

19 Esso si chiede se tale giurisprudenza sia applicabile, per analogia, a prestazioni di servizi transfrontalieri. Una siffatta applicazione implicherebbe che, in un caso come quello di cui al procedimento principale, il luogo delle prestazioni di servizi dovrebbe essere considerato come situato in Austria e non in Germania, e ciò nonostante la formulazione contraria dell'articolo 44 della direttiva IVA, nonché delle corrispondenti disposizioni nazionali.

20 La risposta a tale interrogativo non sarebbe manifesta, dal momento che esisterebbero sia somiglianze sia differenze tra le cessioni intracomunitarie e le prestazioni di servizi transfrontaliere all'interno dell'Unione.

21 In tale contesto, il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la direttiva [IVA] debba essere interpretata nel senso che le autorità nazionali amministrative e giurisdizionali devono considerare il luogo di una prestazione di servizi, che formalmente, secondo la normativa, è in un altro Stato membro nel quale si trova la sede del destinatario, come situato a livello nazionale, se il prestatore nazionale del servizio, soggetto passivo, avrebbe dovuto sapere che la prestazione di servizi resa partecipava all'evasione dell'IVA commessa nell'ambito di una catena di servizi».

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

22 La Cl. Co. contesta la ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale. Da un lato, la questione pregiudiziale sarebbe sollevata a titolo ipotetico. Poiché l'operazione di cui trattasi nel

procedimento principale non è imponibile in Austria, ma in Germania, non spetterebbe ad un giudice austriaco interrogare la Corte al fine di chiarire gli obblighi fiscali ipotetici di un soggetto passivo in un altro Stato membro. Dall'altro lato, tale quesito risulterebbe da un ragionamento per analogia risultante dalla sentenza del 18 dicembre 2014 Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a. (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455), che non potrebbe essere seguito, tenuto conto delle differenze tra le circostanze del procedimento principale e quelle della controversia che ha dato luogo a tale sentenza.

23 A tale riguardo occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto normativo e fattuale che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. Il rifiuto, da parte della Corte, di pronunciarsi su una domanda proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto del procedimento principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenze del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a., C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 31 e giurisprudenza ivi citata, e del 21 febbraio 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

24 Nel caso di specie, risulta inequivocabilmente dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che il giudice del rinvio non cerca di essere edotto sugli obblighi di un soggetto passivo in uno Stato membro diverso da quello da cui dipende. Al contrario, esso cerca, in sostanza, di stabilire se, in forza del diritto dell'Unione, le autorità fiscali dello Stato membro da cui dipende possano assoggettare all'IVA le operazioni oggetto del procedimento principale sebbene, a suo avviso, il luogo di tali operazioni si trovi in un altro Stato membro. Ne consegue che tale domanda non è ipotetica.

25 Inoltre, poiché la Cl. Co. mette in dubbio la possibilità di trasporre, per analogia, gli insegnamenti tratti dalla sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a. (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455), a un caso come quello di cui al procedimento principale, è sufficiente constatare che tale argomento rientra nella risposta, nel merito, alla questione pregiudiziale.

26 Pertanto, la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

Sulla questione pregiudiziale

27 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni della direttiva IVA debbano essere interpretate nel senso che esse ostano a che, nel caso di una prestazione di servizi fornita da un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro a un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, le autorità del primo Stato membro considerino il luogo di tale prestazione, che è situato, ai sensi dell'articolo 44 di tale direttiva, in tale altro Stato

membro, come nondimeno situato nel primo Stato membro se il prestatore di cui trattasi sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite detta prestazione, a una frode in materia di IVA commessa dal destinatario della stessa prestazione nell'ambito di una catena di operazioni.

28 In limine, occorre precisare che, come rilevato dal giudice del rinvio, operazioni che consistono nel trasferimento, a titolo oneroso, di quote di emissioni di gas a effetto serra devono essere qualificate come prestazioni di servizi ai fini della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza dell'8 dicembre 2016, A e B, C-453/15, EU:C:2016:933, punto 30).

29 Orbene, il luogo di una prestazione di servizi deve essere determinato conformemente alle disposizioni del capo 3 del titolo V della direttiva IVA. A tale proposito, le sezioni 2 e 3 di tale capo stabiliscono rispettivamente le regole generali per la determinazione del luogo di imposizione di prestazioni di servizi nonché disposizioni particolari relative a prestazioni di servizi specifiche (v., in tal senso, sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 37).

30 L'obiettivo di tali disposizioni, che determinano il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi, è quello di evitare, da un lato, conflitti di competenza da cui possono derivare doppie imposizioni e, dall'altro, la mancata imposizione di introiti (sentenze del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 42 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 7 maggio 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punto 25).

31 Determinando in modo uniforme il luogo di imposizione delle prestazioni di servizi, tali disposizioni delimitano le competenze degli Stati membri e stabiliscono una suddivisione razionale delle rispettive sfere di applicazione delle normative nazionali in materia di IVA (v., in tal senso, sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punti 50 e 51).

32 In tale contesto, l'articolo 44 della direttiva IVA enuncia una regola generale per la determinazione del luogo delle prestazioni di servizi.

33 Ai sensi di tale regola generale, il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione.

34 Nell'impianto sistematico dell'articolo 44 della direttiva IVA, la sede dell'attività economica costituisce quindi il punto di collegamento prioritario ai fini della determinazione del luogo di una prestazione di servizi, mentre gli altri due punti di collegamento da essa indicati sono, rispettivamente, derogatorio e sussidiario (v., in tal senso, sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punti da 53 a 56).

35 Inoltre, nessuna disposizione di tale direttiva enuncia una regola particolare ai fini della determinazione del luogo di imposizione di un'operazione consistente nel trasferire, a titolo oneroso, quote di emissioni di gas a effetto serra.

36 Ne consegue che, conformemente all'articolo 44 della direttiva IVA, il luogo di un'operazione, consistente in un trasferimento a titolo oneroso, da parte di un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro, di quote di emissioni di gas a effetto serra ad un altro soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro si trova in quest'ultimo Stato membro.

37 Nel caso di specie, dalle spiegazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che, in forza dell'articolo 44 della direttiva IVA e delle corrispondenti disposizioni del diritto nazionale di cui trattasi, il luogo delle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale è situato nello Stato membro del destinatario delle prestazioni fornite, vale a dire in Germania, e che, conformemente all'articolo 196 della direttiva in parola nonché delle corrispondenti disposizioni di detto diritto nazionale, è tale destinatario ad essere debitore dell'IVA verso l'Erario. Orbene, detto destinatario avrebbe commesso una frode in materia di IVA e il prestatore dei servizi interessato avrebbe dovuto saperlo.

38 È in considerazione di tali richiami preliminari che occorre determinare se, nonostante la chiara lettera dell'articolo 44 della direttiva IVA, il luogo di un'operazione, consistente in un trasferimento a titolo oneroso, da parte di un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro, di quote di emissioni di gas a effetto serra ad un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, possa essere considerato situato nello Stato membro del prestatore allorché tale operazione rientra in una frode all'IVA.

39 A tale proposito, da una giurisprudenza costante della Corte risulta che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione (sentenze del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 54; del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a., C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 43, nonché del 15 settembre 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, punto 27).

40 Infatti, la Corte ha dichiarato che le autorità e i giudici nazionali possono, anzi devono, in linea di principio, negare il beneficio dei diritti previsti dalla direttiva IVA, invocati fraudolentemente o abusivamente, quali il diritto all'esenzione di una cessione intracomunitaria. Ciò si verifica non solo quando un'evasione tributaria è commessa dallo stesso soggetto passivo, ma anche quando un soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione di cui trattasi, a un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di operazioni (v., in tal senso, sentenze del 7 dicembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punti 51 e 52; del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 54; del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 42, nonché del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a., C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punti 49 e 50).

41 Tuttavia, in primo luogo, a differenza delle cause che hanno dato luogo alla giurisprudenza ricordata al punto precedente, la presente causa verte non già sull'invocazione di un diritto, come il diritto all'esenzione di una cessione intracomunitaria, bensì sulla determinazione del luogo di un'operazione imponibile.

42 Orbene, un'interpretazione secondo la quale, in caso di frode in materia di IVA, si può ritenere che il luogo di una prestazione di servizi si situi in uno Stato membro diverso da quello determinato in forza delle disposizioni della direttiva IVA relative alla determinazione del luogo delle prestazioni di servizi sarebbe in contrasto con gli obiettivi e con l'impianto sistematico generale di tali disposizioni, quali risultano ai punti 30 e 31 della presente sentenza.

43 Infatti, un'interpretazione del genere equivarrebbe ad adeguare la ripartizione delle competenze fiscali tra gli Stati membri, quale risulta dalle suddette disposizioni. In una fattispecie come quella di cui alla presente causa, essa avrebbe l'effetto, concretamente, di trasferire, in assenza di qualsiasi base giuridica, la competenza fiscale dello Stato membro in cui è stabilito il destinatario della prestazione di servizi di cui trattasi verso lo Stato membro in cui è stabilito il prestatore di tale prestazione.

44 Inoltre, occorre ricordare che la ratio sottesa alle disposizioni relative alla determinazione del luogo delle prestazioni di servizi e che si riflette altresì nei considerando 3 e 4 della direttiva 2008/8 nonché nell'articolo 44 della direttiva IVA, impone che i beni e i servizi siano tassati, per quanto possibile, nel luogo della loro fruizione (v., per analogia, sentenza dell'8 dicembre 2016, A e B, C-453/15, EU:C:2016:933, punto 25 e giurisprudenza ivi citata). Orbene, un'interpretazione come quella prospettata al punto 42 della presente sentenza equivarrebbe in definitiva a trasferire le entrate fiscali in uno Stato membro diverso da quello del consumo finale di tali servizi.

45 In secondo luogo, è vero che, sul piano fattuale, una prestazione di servizi fornita da un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro ad un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro presenta analogie con una cessione intracomunitaria, in quanto entrambe implicano persone stabilite in due Stati membri. Resta il fatto che, allo stato attuale del diritto dell'Unione, il regime giuridico delle cessioni intracomunitarie e quello delle prestazioni di servizi transfrontalieri all'interno dell'Unione sono distinti.

46 Infatti, per quanto riguarda il regime delle prime, ogni cessione intracomunitaria di un bene, ai sensi dell'articolo 138 della direttiva IVA, ha come corollario un acquisto intracomunitario di quest'ultimo, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva. La cessione intracomunitaria e l'acquisto intracomunitario, che costituisce un secondo fatto generatore, costituiscono un'unica e medesima operazione economica, nei confronti della quale la competenza fiscale è suddivisa tra lo Stato membro di partenza della spedizione di un bene e lo Stato membro di destinazione, che sono rispettivamente responsabili dell'esercizio dei poteri loro conferiti (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, EU:C:2007:548, punti da 22 a 24).

47 Pertanto, la cessione intracomunitaria di un bene è esente nello Stato membro di partenza della spedizione di tale bene, fatto salvo il diritto a detrazione o il rimborso dell'IVA assolta a monte in tale Stato membro, mentre l'acquisto intracomunitario è assoggettato all'IVA nello Stato membro di destinazione (v., in tal senso, sentenza del 7 dicembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

48 Lo Stato membro di partenza della spedizione di detto bene può pertanto, se del caso, rifiutare di concedere un'esenzione fondandosi sulle competenze ad esso spettanti in forza dell'articolo 131 della direttiva IVA e perseguendo l'obiettivo di assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni e di prevenire ogni possibile frode, evasione fiscale od abuso (v., in tal senso, sentenza del 7 dicembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punto 51).

49 Per contro, tale regime delle operazioni intracomunitarie non è applicabile alle prestazioni di servizi transfrontaliere all'interno dell'Unione, nei confronti delle quali solo uno Stato membro, determinato conformemente alle disposizioni della direttiva IVA, dispone della competenza fiscale.

50 Infatti, contrariamente alle competenze attribuite allo Stato membro di partenza della spedizione di un bene oggetto di una cessione intracomunitaria, quali esposte ai punti da 46 a 48 della presente sentenza, lo Stato membro in cui è stabilito il prestatore di una prestazione di servizi fornita a un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, il cui luogo si trova, conformemente all'articolo 44 della direttiva IVA, in quest'ultimo, non è investito, da detta direttiva, di alcuna competenza al fine di assoggettare tale prestazione all'IVA.

51 Pertanto, la giurisprudenza citata al punto 40 della presente sentenza non può essere applicata per analogia alla determinazione del luogo di una prestazione di servizi.

52 Da quanto precede risulta che il luogo di una prestazione di servizi non può essere modificato in violazione della chiara lettera dell'articolo 44 della direttiva IVA per il motivo che l'operazione considerata è viziata da una frode in materia di IVA.

53 Ciò posto, in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possono adottare misure per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed a evitare le evasioni. Tali misure non devono, tuttavia, eccedere quanto necessario per conseguire siffatti obiettivi. Spetta, in linea di principio, alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni (v., in tal senso, sentenze del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 40 e giurisprudenza ivi citata; del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punti 57 e 62, nonché del 1° luglio 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punto 38).

54 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione dichiarando che le disposizioni della direttiva IVA devono essere interpretate nel senso che ostano a che, nel caso di una prestazione di servizi fornita da un soggetto passivo stabilito in uno

Stato membro a un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, le autorità del primo Stato membro ritengano che il luogo di tale prestazione, che è situato, ai sensi dell'articolo 44 di tale direttiva, in tale altro Stato membro, sia nondimeno situato nel primo Stato membro se il prestatore sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite detta prestazione, a una frode in materia di IVA commessa dal destinatario della stessa prestazione nell'ambito di una catena di operazioni.

Sulle spese

55 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 (Ottava Sezione) dichiara:

Le disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008,

devono essere interpretate nel senso che:

esse ostano a che, nel caso di una prestazione di servizi fornita da un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro a un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, le autorità del primo Stato membro ritengano che il luogo di tale prestazione, che è situato, ai sensi dell'articolo 44 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2008/8, in tale altro Stato membro, sia nondimeno situato nel primo Stato membro se il prestatore sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite detta prestazione, a una frode in materia di imposta sul valore aggiunto commessa dal destinatario della stessa prestazione nell'ambito di una catena di operazioni.

