Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

8 novembre 2018 *

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Esenzioni – Articolo 146, paragrafo 1, lettera e), e articolo 153 – Operazioni di trasporto su strada direttamente connesse all'esportazione di beni – Prestazioni effettuate da intermediari che intervengono in siffatte operazioni – Regime probatorio afferente all'esportazione dei beni – Dichiarazione in dogana – Carnet TIR»

Nella causa C-495/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunalul Prahova (Tribunale superiore di Prahova, Romania), con decisione del 14 febbraio 2017, pervenuta in cancelleria il 14 agosto 2017, nel procedimento

Cartrans Spedition SRL

contro

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Prechal (relatore), presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente della Settima Sezione, C. Toader e A. Rosas, giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Cartrans Spedition SRL, da R. Ioniță e R. Popescu, in qualità di agenti;

– per il governo rumeno, inizialmente da R.H. Radu, successivamente da C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu e O.-C. Ichim, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e L. Radu Bouyon, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il rumeno.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 luglio 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), e dell'articolo 153 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la Cartrans Spedition SRL (in prosieguo: la «Cartrans») e, dall'altro, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Direzione generale regionale delle Finanze pubbliche di Ploiești – Amministrazione distrettuale delle Finanze pubbliche di Prahova, Romania) e la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (Direzione generale regionale delle Finanze pubbliche di Bucarest – Amministrazione fiscale per i contribuenti medi, Romania), in merito al rifiuto delle autorità tributarie di esentare dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) varie operazioni di trasporto realizzate per l'esportazione di beni a destinazione di paesi terzi nelle quali è intervenuta la Cartrans.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 Inserito nel capo 1, intitolato «Disposizioni generali», del titolo IX, intitolato «Esenzioni», della direttiva IVA, l'articolo 131 di quest'ultima così dispone:

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

4 Contenuto nel capo 6, intitolato «Esenzioni all'esportazione», del titolo IX della direttiva IVA, l'articolo 146, paragrafo 1, di quest'ultima prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le seguenti operazioni:

a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della [Unione europea];

(…)

e) le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni (…)».

5 Inserito nel capo 9, intitolato «Esenzioni delle prestazioni di servizi effettuate da intermediari», del titolo IX della direttiva IVA, l'articolo 153, comma 1, di quest'ultima così dispone:

«Gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari che agiscono in nome e per conto di terzi, quando intervengono nelle operazioni di cui ai capi 6, 7 e 8 o in operazioni effettuate fuori della [Unione]».

Codice doganale

6 Ai sensi dell'articolo 4, punti 16 e 17, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005 (GU 2005, L 117, pag. 13) (in prosieguo: il «codice doganale»):

«Ai fini del presente codice, s'intende per:

(…)

16) regime doganale:

(…)
b) il transito;

(…)
h) l'esportazione;

17) dichiarazione in dogana: atto con il quale una persona manifesta, nelle forme e modalità prescritte, la volontà di vincolare una merce ad un determinato regime doganale».

7 Contenuto nella sezione 1, intitolata «Vincolo delle merci ad un regime doganale», del capo 2, intitolato «Regimi doganali», del titolo IV, intitolato «Destinazioni doganali», del codice doganale, l'articolo 59 di quest'ultimo prevede quanto segue:

«1. Le merci destinate ad essere vincolate ad un regime doganale devono essere dichiarate per il regime doganale prescelto.

2. Le merci comunitarie dichiarate per il regime dell'esportazione, del perfezionamento passivo, del transito o del deposito doganale sono poste sotto vigilanza doganale all'atto dell'accettazione della dichiarazione in dogana fino a quando escano [dal] territorio doganale dell'[Unione] o siano distrutte o fino a quando la dichiarazione in dogana sia invalidata».

8 L'articolo 91 del codice doganale, inserito al punto I, intitolato «Disposizioni generali», della parte B, intitolata «Transito esterno», della sezione 3, intitolata «Regimi sospensivi e regimi doganali economici», di tale medesimo capo 2, così dispone:

«1. Il regime di transito esterno consente la circolazione da una località all'altra del territorio doganale dell'[Unione]:

(…)

b) di merci comunitarie, nei casi e alle condizioni determinati secondo la procedura del comitato, al fine di evitare che i prodotti che sono oggetto o beneficiano di misure all'esportazione possano, secondo il caso, sfuggire a dette misure o beneficiarne indebitamente.

2. La circolazione di cui al paragrafo 1 viene effettuata:

(…)

b) in base a carnets TIR (convenzione TIR), sempreché:
1) essa sia iniziata o debba concludersi all'esterno dell'[Unione]

(…)».

9 Incluso nella sezione 4, intitolata «Esportazione», di tale medesimo capo 2, l'articolo 161, paragrafi 1 e 2, del codice doganale così dispone:

«1. Il regime dell'esportazione permette alle merci comunitarie di uscire dal territorio doganale della [Unione].

L'esportazione comporta l'applicazione delle formalità previste all'atto dell'uscita, comprese misure di politica commerciale e, all'occorrenza, dei dazi all'esportazione.

2. (…) Qualsiasi merce comunitaria destinata ad essere esportata deve essere vincolata al regime dell'esportazione».

10 Contenuto nel titolo V, intitolato «Merci che escono dal territorio doganale della [Unione]», del codice doganale, l'articolo 182 bis, paragrafo 1, di quest'ultimo così dispone:

«Le merci che escono dal territorio doganale della [Unione], salvo se trasferite con mezzi di trasporto che si limitano ad attraversare le acque territoriali o lo spazio aereo del territorio doganale, senza fare scalo all'interno di tale territorio, formano oggetto di una dichiarazione in dogana oppure, se non è richiesta la dichiarazione in dogana, di una dichiarazione sommaria».

11 Ai sensi dell'articolo 182 ter, paragrafi 1 e 2, del codice doganale:

«1. Se alle merci che escono dal territorio doganale della [Unione] è attribuita una destinazione doganale per cui sia necessaria, a norma della legislazione doganale, una dichiarazione in dogana, quest'ultima è presentata all'ufficio doganale di esportazione prima che le merci debbano lasciare il territorio doganale della [Unione].

2. L'ufficio doganale di esportazione, qualora sia diverso dall'ufficio doganale di uscita, comunica immediatamente o rende disponibili, per via elettronica, all'ufficio doganale di uscita le necessarie indicazioni».

Convenzione TIR

12 La convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR, firmata a Ginevra il 14 novembre 1975 e approvata a nome della Comunità economica europea con il regolamento (CEE) n. 2112/78 del Consiglio, del 25 luglio 1978 (GU 1978, L 252, pag. 1), è entrata in vigore per la Comunità economica europea il 20 giugno 1983 (GU 1983, L 31, pag. 13). Tutti gli Stati membri sono altresì parte di tale Convenzione.

13 Nella sua versione modificata e consolidata pubblicata dalla decisione 2009/477/CE del Consiglio, del 28 maggio 2009 (GU 2009, L 165, pag. 1) (in prosieguo: la «convenzione TIR»), la convenzione TIR, all'articolo 1, prevede quanto segue:

«Secondo la presente convenzione, sono considerati:

a) "trasporto TIR", il trasporto di merci da un ufficio doganale di partenza ad un ufficio doganale di destinazione, effettuato nel cosiddetto "regime TIR", disciplinato nella presente convenzione;

b) "operazione TIR", la parte di un trasporto TIR effettuata in una Parte contraente, da un ufficio doganale di partenza o di entrata (di passaggio) ad un ufficio doganale di destinazione o di uscita (di passaggio);

(…)

e) "appuramento di un'operazione TIR", l'attestazione da parte delle autorità doganali che un'operazione TIR si è conclusa secondo le regole in una Parte contraente. Ciò viene stabilito dalle autorità doganali sulla base di un raffronto tra i dati o le informazioni disponibili presso l'ufficio doganale di destinazione o di uscita (di passaggio) e quelli di cui dispone l'ufficio doganale di partenza o di entrata (di passaggio);

(…)

o) "titolare" di un carnet TIR, la persona alla quale è stato rilasciato un carnet TIR conformemente alle pertinenti disposizioni della convenzione e a nome della quale è stata presentata una dichiarazione doganale sotto forma di un carnet TIR indicante la volontà di vincolare le merci al regime TIR presso l'ufficio doganale di partenza. Il titolare è responsabile della presentazione del veicolo stradale, dell'autotreno o del contenitore, con il relativo carico e il relativo carnet TIR, all'ufficio doganale di partenza, all'ufficio doganale di passaggio e all'ufficio doganale di destinazione, nonché del debito rispetto delle altre pertinenti disposizioni della convenzione;

(…)».

14 L'articolo 4 della convenzione TIR prevede che, presso gli uffici doganali di passaggio, le merci trasportate nel regime TIR, che essa stabilisce, non soggiacciono all'obbligo di pagare o di depositare i dazi e le tasse all'importazione o all'esportazione.

15 Per l'attuazione di tali facilitazioni, la convenzione TIR impone segnatamente, come emerge dal suo articolo 3, lettera b), che le merci siano accompagnate, per tutta la durata del trasporto, da un documento uniforme, ossia il carnet TIR, che serve a controllare la regolarità dell'operazione.

16 Il carnet (blocchetto) TIR si compone di una serie di fogli comprendenti un volet (modulo) n. 1 e un volet n. 2, con le souche (matrici) corrispondenti, nei quali sono contenute tutte le informazioni necessarie, e per ciascun territorio attraversato viene utilizzata una coppia di volet. All'inizio dell'operazione di trasporto la matrice n. 1 è depositata presso l'ufficio doganale di partenza. L'appuramento avviene alla restituzione della souche n. 2 dall'ufficio doganale di uscita situato nello stesso territorio doganale. Questo procedimento si ripete per ciascun territorio attraversato, utilizzando le varie coppie di volet che si trovano nello stesso carnet.

Manuale sul Transito per il regime TIR

17 Il Manuale sul Transito per il regime TIR (documento TAXUD/1873/2007) è stato elaborato dalla Commissione europea nell'ambito del comitato del codice doganale (sezione transito – TIR). Contenuto nella parte IX di tale manuale, l'articolo 1, paragrafo 2, prevede quanto segue:

«(…) Il carnet TIR (…) è una dichiarazione in dogana per il trasporto di merci e (…) costituisce la prova dell'esistenza della garanzia (…). Il carnet TIR (…) è utilizzato già nel paese di partenza e consente di effettuare i controlli doganali nelle Parti contraenti di partenza, passaggio e destinazione».

Diritto rumeno

18 L'articolo 143, paragrafo 1, lettera c), della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003, recante il Codice tributario), del 22 dicembre 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927 del 23 dicembre 2003), nella versione vigente alla data dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: il «codice tributario), così disponeva:

«Sono esenti da imposta:

(…)

c) le prestazioni di servizi, compreso il trasporto e i servizi accessori al trasporto, diverse da quelle di cui all'articolo 141, direttamente connesse all'esportazione di beni».

19 Ai sensi dell'articolo 144 bis del codice tributario:

«Sono esenti dall'imposta i servizi forniti dagli intermediari che agiscono in nome e per conto di terzi, qualora tali servizi siano forniti nell'ambito delle operazioni esentate di cui agli articoli 143 e 144 (…)».

20 Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, dell'Ordinul nr. 2222/2006 al Ministrului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144[1] din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (decreto n. 2222/2006 del Ministro delle finanze pubbliche, relativo all'approvazione delle istruzioni per l'applicazione dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per le operazioni previste all'articolo 143, paragrafo 1, lettere da a) a i), all'articolo 143, paragrafo 2, e all'articolo 144 bis della legge n. 571/2003, che istituisce il Codice tributario; in prosieguo: il «decreto ministeriale n. 2222/2006»):

«L'esenzione da imposta, di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera c), del codice tributario, per i servizi di trasporto di beni direttamente connessi all'esportazione di beni, è giustificata dal fornitore (…). I documenti che giustificano l'esenzione dall'imposta sono:

a) la fattura (…) o, se del caso, per i soggetti che effettuano effettivamente la prestazione di servizi di trasporto, il documento specifico di trasporto (…);

b) il contratto stipulato con il beneficiario;

c) i documenti specifici di trasporto di cui al paragrafo 4, in base al tipo di trasporto o, eventualmente, copie di tali documenti;

d) i documenti da cui risulta che le merci trasportate sono state esportate».

21 Nelle loro osservazioni scritte, sia il governo rumeno sia la Commissione affermano che l'articolo 4, paragrafo 4, del decreto ministeriale n. 2222/2006, al quale rinvia l'articolo 4, paragrafo 2, lettera c), di quest'ultimo, menziona, segnatamente, il «carnet TIR» quale documento di trasporto specifico in caso di trasporto su strada.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

22 La Cartrans, società con sede in Romania, è un intermediario in materia di servizi di trasporto merci su strada. A seguito di un controllo fiscale è stato notificato a quest'ultima un avviso di accertamento, adottato il 13 agosto 2014, contenente una pretesa tributaria di 16 203 lei rumeni (RON) (EUR 3 650 circa) a titolo di IVA relativa a sette prestazioni di servizi di trasporto su strada connesse a esportazioni di merci, per un importo complessivo di RON 67 512 (EUR 15 160 circa), tre delle quali effettuate tra marzo e maggio 2012, verso la Turchia, due delle quali nell'agosto 2012, verso la Georgia, la sesta nel febbraio 2013, verso l'Iraq, e l'ultima, nell'aprile 2014, a destinazione dell'Ucraina.

23 Secondo la relazione redatta in esito a tale controllo fiscale e detto avviso di accertamento, la Cartrans non poteva beneficiare dell'esenzione IVA per quanto riguarda i servizi di trasporto di cui trattasi dal momento che essa non era stata in grado, al momento di detto controllo, di presentare le dichiarazioni doganali di esportazione che consentissero di attestare che le merci di cui trattasi erano state effettivamente esportate.

24 La Cartrans ha investito il Tribunalul Prahova (Tribunale superiore di Prahova, Romania) di un ricorso avverso l'avviso di accertamento. A sostegno del proprio ricorso, essa afferma che i documenti di cui è in possesso, nella fattispecie i carnet TIR e i documenti di trasporto CMR (redatti sulla base della 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), vidimati dalle autorità doganali dei paesi terzi verso cui sono state effettuate le esportazioni, provano l'effettiva esistenza di tali esportazioni e, in applicazione dell'articolo 4, paragrafo 2, lettera d), del decreto ministeriale n. 2222/2006, giustificano il fatto che esse siano esenti da IVA. La Cartrans precisa in particolare che i carnet TIR contengono sia l'indicazione delle merci di cui trattasi sia la certificazione di un transito doganale dall'ufficio di partenza fino all'ufficio doganale di destinazione.

25 A sua difesa, l'amministrazione tributaria sostiene che i trasporti di cui al procedimento principale non possono costituire prestazioni di servizi esenti dall'IVA dal momento che, se è vero che i documenti prodotti dalla Cartrans consentono di dimostrare la realizzazione di prestazioni di trasporto all'estero a vantaggio degli esportatori, non forniscono la prova che i beni siano stati effettivamente esportati. Una siffatta prova richiederebbe, in forza della normativa tributaria vigente, la produzione della dichiarazione doganale di esportazione.

26 A tal riguardo, il giudice del rinvio rileva che tuttavia, segnatamente, nel diritto nazionale, non sono contemplate disposizioni giuridiche che prevedano espressamente quale tipo di documento fornisca la prova dell'esportazione delle merci trasportate.

27 In tale contesto, il Tribunalul Prahova (Tribunale superiore di Prahova) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, ai fini dell'esenzione dall'IVA per le operazioni e le prestazioni di trasporto afferenti all'esportazione di beni, conformemente alla [direttiva IVA], il carnet TIR vidimato dall'ufficio doganale del paese di destinazione costituisca documento giustificativo dell'esportazione dei beni trasportati, tenendo conto del regime di tale documento di transito doganale stabilito mediante il [Manuale sul Transito per il regime TIR] della Commissione europea.

2) Se l'articolo 153 della [direttiva IVA] [debba essere interpretato nel senso che] osti a una prassi fiscale che impone al contribuente di dimostrare l'esportazione delle merci trasportate unicamente mediante una dichiarazione doganale di esportazione, negando la concessione del diritto a detrarre l'IVA per le prestazioni di trasporto delle merci esportate in assenza di tale dichiarazione, sebbene esista un carnet TIR vidimato dalla dogana del paese di destinazione».

Sulle questioni pregiudiziali

28 In via preliminare, occorre rammentare che, ai sensi dell'articolo 153, primo comma, della direttiva IVA, gli Stati membri sono tenuti a esentare le prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari che agiscono in nome e per conto di terzi qualora intervengano nelle operazioni previste, in particolare, al capo 6 del titolo IX di tale direttiva.

29 L'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, contenuto nel capo 6 del titolo IX di quest'ultima, obbliga gli Stati membri a esentare dall'IVA le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, qualora siano direttamente connesse all'esportazione di beni fuori dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 29 giugno 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punto 20).

30 Nello specifico, sebbene le questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte menzionino l'articolo 153 della direttiva IVA, la decisione di rinvio non contiene, fatta eccezione per la precisazione secondo cui la Cartrans è un intermediario in materia di trasporti su strada, nessun'altra indicazione concreta che consenta di stabilire quali prestazioni di servizi sarebbero state effettuate, nella fattispecie, da tale società che agiva, in una siffatta veste d'intermediario, in nome e per conto di terzi. Inoltre, sembra emergere dai termini di tale medesima decisione che l'avviso di accertamento di cui al procedimento principale verta sull'IVA dovuta direttamente su prestazioni di servizi di trasporto per l'esportazione di merci.

31 In tali circostanze, e tenuto conto delle informazioni insufficienti di cui dispone la Corte, spetta al giudice del rinvio verificare, alla luce dei fatti che caratterizzano la situazione di cui al procedimento principale, se l'articolo 153 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), di quest'ultima, sia effettivamente destinato ad applicarsi a detta situazione o se ad essa sia applicabile solo quest'ultima disposizione.

32 Inoltre, sebbene la seconda questione faccia riferimento all'ipotesi di un diniego del diritto a detrazione dell'IVA, dai motivi della decisione di rinvio emerge che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 20 delle sue conclusioni, le questioni del giudice del rinvio vertono, in sostanza, sulle condizioni che consentono di beneficiare di un'esenzione dall'IVA.

33 Alla luce di quanto precede, si deve ritenere che, con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA e, se del caso, detta disposizione in combinato disposto con l'articolo 153 di tale medesima direttiva ostino alla prassi fiscale di uno Stato membro in forza della quale l'esenzione dall'IVA, rispettivamente, per le prestazioni di trasporto direttamente connesse a esportazioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da intermediari che intervengono in tali prestazioni di trasporto è negata nel caso in cui il debitore non sia in grado di dimostrare, specificamente ed esclusivamente mediante una dichiarazione doganale di esportazione, l'esportazione dei beni in questione. In caso affermativo, detto giudice si chiede se tali medesime disposizioni debbano essere interpretate nel senso che un carnet TIR vidimato dalle autorità doganali del paese terzo a destinazione del quale sono stati trasportati i beni, prodotto dal debitore, è idoneo, di per sé e in ogni circostanza, a dimostrare la reale esistenza dell'esportazione di questi ultimi.

34 In primo luogo, per quanto attiene all'esenzione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, si deve rammentare innanzitutto che quest'ultima completa quella indicata all'articolo 146, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, e, alla stessa stregua di quest'ultima esenzione, persegue la finalità di garantire la tassazione delle prestazioni di servizi in oggetto presso il luogo di destinazione di queste ultime, ossia il luogo in cui i prodotti esportati saranno consumati (sentenza del 29 giugno 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punto 19).

35 Facendo riferimento, a questo proposito, alla sua giurisprudenza costante, secondo la quale le esenzioni dall'IVA devono essere interpretate restrittivamente, in quanto costituiscono deroghe al principio generale secondo cui tale imposta è riscossa su ogni cessione di beni e su ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo, la Corte ha già statuito che dalla formulazione e dall'obiettivo dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA secondo cui sono esenti da IVA le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, qualora siano direttamente connesse all'esportazione di beni, risulta che tale disposizione deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di un rapporto diretto implica non solo che, per il loro oggetto, le prestazioni di servizi interessate contribuiscano all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione, ma anche che tali servizi siano forniti direttamente, a seconda del caso, all'esportatore o al destinatario dei beni di cui a tale medesima disposizione (v., in tal senso, sentenza del 29 giugno 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punti 22 e 23).

36 In secondo luogo, e a condizione che il giudice del rinvio giunga alla conclusione che il rapporto diretto così richiesto in forza della giurisprudenza rammentata al precedente punto della presente sentenza sussista nel contesto della causa di cui al procedimento principale, si pone la questione se le autorità tributarie possano negare il beneficio delle esenzioni di cui trattasi per il fatto che il trasportatore o l'intermediario non è in grado di dimostrare, specificamente e esclusivamente mediante una dichiarazione doganale di esportazione, che le merci interessate sono state effettivamente esportate al di fuori dell'Unione.

37 A tal proposito, occorre ricordare che, in mancanza di una disposizione nella direttiva IVA riguardante le prove che i soggetti passivi sono tenuti a fornire per beneficiare dell'esenzione dall'IVA, spetta agli Stati membri, conformemente all'articolo 131 di tale direttiva, fissare le condizioni in presenza delle quali essi esentano le operazioni di esportazione per assicurare la corretta e semplice applicazione di dette esenzioni e per prevenire ogni possibile frode, evasione 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, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità (v., in tal senso, sentenza del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

38 Per quanto attiene al principio di proporzionalità, una misura nazionale eccede quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta nel caso in cui subordini essenzialmente il diritto all'esenzione dall'IVA al rispetto di obblighi formali, senza che siano presi in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano stati soddisfatti. Infatti, le operazioni devono essere tassate prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive (sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

39 Qualora detti requisiti sostanziali siano soddisfatti, il principio di neutralità fiscale esige che l'esenzione dall'IVA sia concessa anche se determinati requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi (v., in tal senso, sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

40 La giurisprudenza della Corte ha riconosciuto due sole fattispecie nelle quali l'inosservanza di un requisito formale può comportare la perdita del diritto all'esenzione dall'IVA (sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

41 Da un lato, il principio di neutralità fiscale non può essere invocato, ai fini dell'esenzione dall'IVA, da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente a una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA (sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 39 e giurisprudenza ivi citata). Secondo la giurisprudenza della Corte, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una frode fiscale. Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo di cui trattasi sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione da esso effettuata rientrava in una frode posta in essere dall'acquirente e non avesse adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare la frode medesima, dovrebbe essergli negato il beneficio dell'esenzione (sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

42 D'altro lato, la violazione di un requisito formale può portare al diniego dell'esenzione dall'IVA se tale violazione ha come effetto d'impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

43 Per quanto attiene, come nel caso di specie, alle caratteristiche oggettive di una prestazione di servizi di trasporto come quella di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, da tale disposizione discende che una siffatta prestazione dev'essere esente dall'IVA qualora sia direttamente connessa a un'esportazione di beni.

44 Tra i requisiti sostanziali figurano pertanto, così com'è stato rammentato al punto 35 della presente sentenza, l'esistenza di un nesso diretto tra la prestazione interessata e un'esportazione di beni, quest'ultima intesa, segnatamente, come emerge dall'articolo 146, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, come una cessione di beni spediti o trasportati dal venditore, o per suo conto, fuori dell'Unione.

45 Certamente, la prestazione di trasporto esentata in forza dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA va tenuta distinta dall'operazione di esportazione vera e propria, che costituisce un'altra operazione imponibile soggetta a un regime doganale e fiscale specifico e che coinvolge, se del caso, altri debitori, la cui esenzione rientra, dal canto suo, nell'articolo 146, paragrafo 1, lettera a), di tale medesima direttiva.

46 Tuttavia, è pacifico che, come è stato rammentato ai punti 34 e 35 della presente sentenza, la prestazione di trasporto così esentata lo è solamente in quanto è accessoria a una siffatta operazione di esportazione di beni che essa completa e alla cui realizzazione effettiva contribuisce, mirando, così come l'esenzione di cui beneficia quest'ultima operazione, a garantire l'imposizione di dette cessioni di beni e prestazioni di servizi nel luogo di destinazione di queste ultime, ossia quello in cui i prodotti esportati saranno consumati.

47 Occorre altresì sottolineare che tutte le esenzioni previste dall'articolo 146, paragrafo 1, della direttiva IVA costituiscono, come emerge dal titolo di detto articolo, «esenzioni all'esportazione».

48 In tali circostanze, affinché una prestazione di trasporto possa essere esentata dall'IVA sulla base dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA nonché, nel caso in cui tale prestazione sia effettuata da un intermediario che agisce in nome e per conto di terzi, sulla base dell'articolo 153 della direttiva in parola, è necessario, in linea di principio, che i beni in questione siano effettivamente stati oggetto di una siffatta esportazione, ossia di una cessione di beni al di fuori dell'Unione, la cui effettiva esistenza dev'essere dimostrata in un modo reputato soddisfacente dalle autorità tributarie competenti. Un siffatto requisito, che riguarda quindi le condizioni sostanziali necessarie affinché l'esenzione sia concessa, non può, pertanto, essere considerato un obbligo meramente formale ai sensi della giurisprudenza rammentata al punto 38 della presente sentenza.

49 Tuttavia, non ne consegue che il beneficio di una siffatta esenzione possa essere soggetto alla condizione imprescindibile che il trasportatore o l'intermediario interessato produca, al fine di dimostrare la reale esistenza dell'esportazione, una dichiarazione di esportazione, escludendo, in tal modo, ogni altro elemento di prova che consenta di avvalorare la convinzione così richiesta in capo all'autorità tributaria competente.

50 Infatti, imporre una siffatta modalità di prova, che ne escluda qualsiasi altra, equivarrebbe a subordinare il diritto all'esenzione al rispetto di obblighi formali, ai sensi della giurisprudenza rammentata ai punti 38 e 39 della presente sentenza, senza esaminare la questione se i requisiti sostanziali posti dal diritto dell'Unione siano stati o meno effettivamente soddisfatti. La sola circostanza che un trasportatore o un intermediario che interviene in un'operazione di trasporto non sia in grado di produrre una dichiarazione di esportazione non implica che una siffatta esportazione non sia effettivamente avvenuta.

51 A tal riguardo, come emerge segnatamente dagli articoli 59, 161 e 182 bis del codice doganale, l'obbligo di procedere al deposito di una siffatta dichiarazione di esportazione rientra nell'ambito del regime doganale specificamente applicabile all'operazione di esportazione stessa e non alla prestazione di trasporto accompagnata da carnet TIR, la quale rientra invece in un regime di transito. Un siffatto obbligo non grava così, in linea di principio, sul trasportatore o sull'intermediario di cui all'articolo 153 della direttiva IVA, i quali, dal canto loro, assumono la responsabilità del trasporto dei beni con l'attraversamento della frontiera esterna dell'Unione e il trasferimento di questi ultimi verso la loro destinazione nel paese terzo e che, di conseguenza, non sono necessariamente tenuti a disporre della dichiarazione in parola.

52 Al fine di effettuare le verifiche che incombono su di esse per verificare se i requisiti sostanziali a cui è subordinata l'esenzione prevista dall'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA per quanto riguarda un'operazione di trasporto siano soddisfatti, le autorità tributarie competenti devono, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 39 delle sue conclusioni, esaminare il complesso degli elementi di cui sono in grado di disporre per determinare se da essi possa dedursi, con un grado di verosimiglianza sufficientemente elevato, che i beni così trasportati a destinazione di un paese terzo siano stati ceduti in quest'ultimo. Invece, dette autorità non possono dedurre che ciò non sia avvenuto dalla sola circostanza che il trasportatore o l'intermediario non sia in grado di fornire una dichiarazione dell'esportazione relativa a detti beni.

53 Inoltre, e come altresì rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 40 delle sue conclusioni, il fascicolo di cui dispone la Corte non contiene nessuna indicazione del fatto che il trasportatore, o l'intermediario, avrebbe, nella fattispecie, intenzionalmente partecipato a una frode fiscale che abbia messo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA o del fatto che, nell'impossibilità per un siffatto soggetto passivo di soddisfare detto requisito sostanziale, le autorità competenti non potrebbero determinare se le condizioni sostanziali dell'esenzione siano soddisfatte.

54 Da quanto precede discende che una prassi fiscale di uno Stato membro che nega il beneficio dell'esenzione dall'IVA per i servizi di trasporto di beni direttamente connessi all'esportazione di beni fuori dell'Unione, prevista dall'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, o per i servizi resi da intermediari afferenti a siffatti servizi, previsti dall'articolo 153 di tale direttiva, per il solo fatto che il trasportatore o l'intermediario interessato non sia in grado di produrre una dichiarazione doganale di esportazione di detti beni, disattende la giurisprudenza rammentata al punto 38 della presente sentenza.

55 Per quanto attiene al principio della certezza del diritto, si deve ricordare che tale principio, il cui corollario è il principio della tutela del legittimo affidamento e il cui rispetto s'impone, come è stato rammentato al punto 37 della presente sentenza, agli Stati membri quando stabiliscono le condizioni

in materia di esenzioni, richiede, da un lato, che le norme giuridiche siano chiare e precise e, dall'altro, che la loro applicazione sia prevedibile per i soggetti dell'ordinamento (sentenza del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

56 Tale principio s'impone con un rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro. Ne consegue che è necessario che i soggetti passivi siano a conoscenza dei loro obblighi fiscali prima di concludere un'operazione (sentenza del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

57 Inoltre, la Corte ha precisato che gli obblighi che incombono a un soggetto passivo in materia di prova devono essere determinati in funzione delle condizioni espressamente stabilite a tale riguardo dal diritto nazionale e dalla prassi abituale consolidatasi per analoghe operazioni (sentenza del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

58 Nella fattispecie, come sottolineato dal giudice del rinvio, il requisito relativo alla produzione di una dichiarazione doganale di esportazione non discende dal testo della normativa nazionale di cui al procedimento principale la quale, a tal riguardo, prevede unicamente la produzione di documenti non altrimenti specificati che consentano di dimostrare che le merci trasportate sono state esportate.

59 In tali circostanze, la prassi fiscale di cui al procedimento principale non è conforme ai requisiti discendenti dal principio di certezza del diritto rammentati ai punti da 55 a 57 della presente sentenza.

60 In terzo luogo, per quanto attiene al valore probatorio che può essere riconosciuto al carnet TIR, al fine di dimostrare che la condizione relativa all'esportazione di beni a cui una prestazione di trasporto deve essere direttamente connessa per poter beneficiare dell'esenzione dall'IVA prevista dall'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA è effettivamente soddisfatta, si deve rammentare che detto documento, che riveste un carattere uniforme, è rilasciato conformemente alle pertinenti disposizioni della convenzione TIR di cui sia l'Unione sia i suoi Stati membri sono parte.

61 L'articolo 91, paragrafi 1, lettera b), e 2, lettera b), del codice doganale precisa che la circolazione di merci all'interno del territorio doganale dell'Unione, destinata a concludersi al di fuori di essa, rientra, in alcuni casi determinati secondo la procedura del comitato, nel regime del transito esterno, segnatamente quando tale circolazione è effettuata in base a un siffatto carnet TIR.

62 Il carnet TIR deve essere presentato, come emerge dalle disposizioni della convenzione TIR, segnatamente dall'articolo 1, lettere e) ed o), di quest'ultima, congiuntamente con il veicolo per il trasporto delle merci in questione, agli uffici doganali di partenza, di transito e di destinazione, ed essere vidimato da questi ultimi attraverso fogli, volet e matrici menzionati al punto 16 della presente sentenza, al fine di consentire la convalida delle varie operazioni TIR interessate, una volta stabilito che queste ultime si sono concluse nella norma.

63 Da quanto precede discende che un carnet TIR, debitamente vidimato, in particolare dalle autorità doganali del paese terzo di destinazione, costituisce un documento ufficiale che consente, in linea di principio, di attestare che i beni interessati sono stati oggetto, mediante superamento delle frontiere esterne dell'Unione, di un movimento fisico da quest'ultima verso detto paese terzo e che sono giunti in quest'ultimo paese.

64 Orbene, un siffatto attraversamento delle frontiere e l'arrivo dei beni nel paese terzo di destinazione così attestato dal carnet TIR costituiscono uno degli elementi di un'operazione di esportazione che la distingue da un'operazione avvenuta all'interno dell'Unione (v., per analogia, sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, EU:C:2007:548, punto 37).

65 Ne consegue che, quando una siffatta prestazione di trasporto è effettuata accompagnata da un carnet TIR, quest'ultimo, in assenza di motivi specifici che consentano di dubitare dell'autenticità o dell'attendibilità di tale carnet e dei suoi elementi, può acquistare un rilievo del tutto particolare nel contesto specifico del riconoscimento di un diritto a esenzione riguardante detta prestazione di trasporto.

66 Le autorità tributarie devono, pertanto, tener debitamente conto di un siffatto documento, al pari, peraltro, e come è stato rammentato al punto 52 della presente sentenza, di tutti gli altri elementi in loro possesso.

67 A tal riguardo, spetta così a dette autorità prendere altresì in considerazione i documenti emessi nell'ambito della convenzione CMR, come quelli cui fa riferimento il giudice del rinvio, al fine di esaminare se tali documenti possano, eventualmente, provare l'esistenza verosimile di un'esportazione effettiva delle merci trasportate.

68 Tenuto conto di tutto quanto precede, si deve rispondere alle questioni pregiudiziali dichiarando che l'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, da un lato, e detta disposizione in combinato disposto con l'articolo 153 di tale medesima direttiva, dall'altro, devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla prassi fiscale di uno Stato membro in forza della quale l'esenzione dall'IVA, rispettivamente, per le prestazioni di trasporto direttamente connesse a esportazioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da intermediari che intervengono in tali prestazioni di trasporto è subordinata alla produzione, da parte del debitore, della dichiarazione doganale di esportazione dei beni interessati. A tal riguardo, spetta alle autorità competenti, ai fini della concessione di dette esenzioni, esaminare se la realizzazione della condizione relativa all'esportazione dei beni interessati possa essere dedotta, con un grado di verosimiglianza sufficientemente elevato, dall'insieme degli elementi di cui tali autorità possono disporre. In tale contesto, un carnet TIR vidimato dalle autorità doganali del paese terzo di destinazione dei beni, prodotto dal debitore, costituisce un elemento del quale spetta, in linea di principio, a dette autorità tenere debitamente conto, a meno che queste ultime abbiano precisi motivi per dubitare dell'autenticità o dell'attendibilità di tale documento.

Sulle spese

69 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 (Settima Sezione) dichiara:

L'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, da un lato, e detta disposizione in combinato disposto con l'articolo 153 di tale medesima direttiva, dall'altro, devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla prassi fiscale di uno Stato membro in forza della quale l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, rispettivamente, per le prestazioni di trasporto direttamente connesse a esportazioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da intermediari che intervengono in tali prestazioni di trasporto è subordinata alla produzione, da parte del debitore, della dichiarazione doganale di esportazione dei beni interessati. A tal riguardo, spetta alle autorità competenti, ai fini della concessione di dette esenzioni, esaminare se la realizzazione della condizione relativa all'esportazione dei beni interessati possa essere dedotta, con un grado di verosimiglianza sufficientemente elevato, dall'insieme degli elementi di cui tali autorità possono disporre. In tale contesto, un carnet TIR vidimato dalle autorità doganali del paese terzo di destinazione dei beni, prodotto dal debitore, costituisce un elemento

del quale spetta, in linea di principio, a dette autorità tenere debitamente conto, a meno che queste ultime abbiano precisi motivi per dubitare dell'autenticità o dell'attendibilità di tale documento.

Firme