Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

14 giugno 2017*

«Rinvio pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto (IVA) — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 138, paragrafo 2, lettera a) — Presupposti dell'esenzione di una cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo — Residenza dell'acquirente nello Stato membro di destinazione — Immatricolazione temporanea nello Stato membro di destinazione — Rischio di frode fiscale — Buona fede del venditore — Obbligo di diligenza del venditore»

Nella causa C-26/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunale arbitrale tributario (commissione arbitrale amministrativa), Portogallo], con decisione del 30 novembre 2015, pervenuta alla Corte il 18 gennaio 2016, nel procedimento

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA CORTE (Nona Sezione),

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

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda, da B. Botelho Antunes e M.J. Mendonça, advogados;

— per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, R. Campos Laires e M. Figueiredo, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da A. Caeiros e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 1º febbraio 2017,

* Lingua processuale: il portoghese.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), 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 nel contesto di una controversia tra la Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (in prosieguo: la «Santogal») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (amministrazione fiscale e doganale, Portogallo) in relazione al rifiuto, da parte di quest'ultima, di accordare il beneficio dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) ad un'operazione in quanto cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Conformemente al considerando 11 della direttiva IVA:

«Nel corso di tale periodo transitorio, occorre altresì tassare nello Stato membro di destinazione, alle sue aliquote e condizioni, gli acquisti intracomunitari effettuati per un determinato importo da soggetti passivi esenti o da enti non soggetti passivi, nonché determinate operazioni intracomunitarie di vendita a distanza e di cessione di mezzi di trasporto nuovi effettuate nei confronti di privati o di organismi esenti o non soggetti passivi, nella misura in cui dette operazioni, in mancanza di disposizioni specifiche, possano generare importanti distorsioni della concorrenza fra gli Stati membri».

4 L'articolo 2 della direttiva di cui trattasi così dispone:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(…)

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

(…)

ii) quando si tratta di mezzi di trasporto nuovi, da un soggetto passivo, o da un ente non soggetto passivo, i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA in forza dell'articolo 3, paragrafo 1, o da qualsiasi altra persona non soggetto passivo;

(…)».

5 A termini dell'articolo 3 della direttiva di cui trattasi:

«1. In deroga all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), non sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(…)

b) gli acquisti intracomunitari di beni, diversi da quelli di cui alla lettera a) e all'articolo 4 e diversi dagli acquisti di mezzi di trasporto nuovi e di prodotti soggetti ad accisa, effettuati da un soggetto passivo per le esigenze della sua azienda agricola, silvicola o ittica che sia assoggettata al regime comune forfettario dei produttori agricoli, o da un soggetto passivo che effettua unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi che non gli danno alcun diritto a detrazione oppure da un ente non soggetto passivo.

(…)».

6 L'articolo 20, primo comma, della medesima direttiva dispone quanto segue:

«Si considera "acquisto intracomunitario di beni" l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene».

7 L'articolo 131 della direttiva IVA, che si trova nel capo I, rubricato «Disposizioni generali», del suo titolo IX, a sua volta dedicato alle esenzioni IVA, così recita:

«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».

8 Il capo 4 del titolo IX di detta direttiva verte sulle «Esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie». Quanto alle esenzioni delle cessioni di beni, l'articolo 138 di detta direttiva dispone quanto segue:

«1. 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.

2. Oltre alle cessioni di cui al paragrafo 1, gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) le cessioni di mezzi di trasporto nuovi spediti o trasportati fuori del loro rispettivo territorio ma nell['Unione] a destinazione dell'acquirente, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di soggetti passivi o di enti non soggetti passivi, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA a norma dell'articolo 3, paragrafo 1, o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo;

(…)».

Diritto portoghese

9 Il Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (regime IVA riguardante le transazioni intracomunitarie; in prosieguo: il «RITI») recepisce nel diritto portoghese le norme relative alle transazioni intracomunitarie che derivano dalla direttiva IVA.

10 Ai sensi dell'articolo 14, lettera b), del RITI, letto in combinato disposto con l'articolo 1, lettera e), del RITI, le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, effettuate da chiunque, spedite o trasportate dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, dal territorio nazionale, a destinazione di un acquirente stabilito o domiciliato in un altro Stato membro sono esenti da IVA.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 La Santogal è una società commerciale attiva nel commercio di autoveicoli in Portogallo.

12 Emettendo fattura in data 26 gennaio 2010 la Santogal ha venduto, per la somma di EUR 447 665, un veicolo nuovo che essa aveva acquistato in precedenza presso la Mercedes-Benz Portugal SA e la cui ammissione nel territorio portoghese era stata constatata tramite una dichiarazione in dogana del 25 maggio 2009.

13 In occasione della vendita, l'acquirente, un cittadino angolano, ha informato la Santogal del suo intento di utilizzare detto veicolo per uso personale in Spagna, ove ha indicato di essere stabilito, di spedirlo in tale paese accollandosi personalmente le spese di trasporto, di assoggettarlo ivi al controllo tecnico e di provvedere alla sua immatricolazione. Detto acquirente ha presentato alla Santogal il suo numero identificativo per stranieri (NIE) in Spagna, un documento rilasciato il 2 maggio 2008 dal Ministério del Interior, Dirección General de la Policia y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (Direzione generale della polizia e della Guardia Civil del Ministero degli Interni – comune di Tui-Valencia, Spagna) che attestava la sua iscrizione all'anagrafe degli stranieri con detto numero identificativo per stranieri, nonché una copia del suo passaporto angolano. L'indirizzo dell'acquirente dallo stesso indicato al momento della vendita non coincideva tuttavia con quello figurante nel documento rilasciato il 2 maggio 2008.

14 Alla luce di tali documenti, la Santogal ha ritenuto che la vendita fosse esente da IVA ai sensi dell'articolo 14, lettera b), del RITI. Conseguentemente, in Portogallo l'IVA non è stata liquidata.

15 Il veicolo è stato trasportato in Spagna su un rimorchio completamente chiuso.

16 In seguito al controllo tecnico del veicolo, avvenuto in Spagna, l'acquirente ha inviato alla Santogal, su richiesta di quest'ultima, due documenti al fine di completare il fascicolo della vendita. Si trattava, da un lato, di un certificato di controllo tecnico rilasciato l'11 febbraio 2010 e, dall'altro, di un certificato di immatricolazione in Spagna, rilasciato il 18 febbraio 2010. Quest'ultimo certificato, nel quale figurava un indirizzo dell'acquirente che non coincideva né con l'indirizzo indicato da quest'ultimo al momento della vendita né con quello figurante nel documento del 2 maggio 2008, aveva ad oggetto una targa «turistica», in scadenza il 17 febbraio 2011. Stando alle indicazioni fornite dal giudice del rinvio, secondo il diritto spagnolo, l'attribuzione di un numero di targa turistica corrisponde a un'immatricolazione provvisoria, con un termine di validità che normalmente è di sei mesi ogni anno, prorogabile dalle autorità. Solo i non residenti abituali in Spagna possono beneficiarne.

17 A seguito di informazioni trasmesse dalla Santogal nel febbraio 2011 ai fini dell'annullamento della dichiarazione in dogana del 25 giugno 2009, la Mercedes-Benz Portugal ha presentato in dogana, il 3 marzo 2011, una dichiarazione complementare intesa ad ottenere l'annullamento di detta dichiarazione a causa della spedizione del veicolo. La dichiarazione in dogana del 25 maggio 2009 è stata annullata dalle autorità portoghesi competenti.

18 Con lettera del 24 ottobre 2013, la Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (direzione dei servizi contro le frodi doganali, Portogallo) ha raccomandato alla Direção de Finanças de Lisboa (direzione delle finanze di Lisbona, Portogallo) di disporre la liquidazione dell'IVA dovuta sulla vendita del veicolo in questione. Tale direzione ha rilevato, segnatamente, che l'acquirente risiedeva in Portogallo e che era registrato in tale paese quale amministratore di una società. Inoltre, in risposta ad una richiesta di informazioni, le autorità spagnole avrebbero precisato che l'acquirente non risultava residente in Spagna nel 2010 e che non vi aveva mai presentato una dichiarazione dei redditi.

19 La Santogal è stata successivamente oggetto di un controllo interno parziale concernente l'IVA del gennaio 2010. In tale contesto, l'amministrazione fiscale e doganale ha redatto una relazione che concludeva che la vendita del veicolo non rientrava nell'esenzione prevista all'articolo 14, lettera b),

del RITI dal momento che l'acquirente non risiedeva in Spagna e non vi esercitava alcuna attività. Essa ha inoltre rilevato che, stando alle informazioni contenute nelle sue banche dati, l'acquirente possedeva un numero di contribuente portoghese assegnatogli prima del 2001, e che il suo paese di residenza era il Portogallo.

20 In esito a tale controllo, il 14 ottobre 2014, l'amministrazione fiscale e doganale ha emesso una liquidazione complementare dell'IVA per un importo pari a EUR 89 533, nonché una liquidazione degli interessi compensativi relativi al periodo compreso fra il 12 marzo 2010 e il 20 agosto 2014, per un importo pari a EUR 15 914,80. La Santogal ha versato tali importi nel dicembre 2014.

21 La Santogal ha investito il giudice del rinvio di una domanda di annullamento di tali liquidazioni, nonché di una domanda di risarcimento del danno. Dinanzi a detto giudice, essa ha sostenuto, segnatamente, il contrasto dell'interpretazione dell'articolo 1, lettera e), e dell'articolo 14, lettera b), del RITI accolta dall'amministrazione fiscale e doganale con l'articolo 138, paragrafo 2, della direttiva IVA, il quale sarebbe munito di effetto diretto. Essa ha parimenti fatto valere che l'eventuale evasione al sistema dell'IVA commessa dall'acquirente non gli era opponibile.

22 Nella domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio esprime anzitutto dei dubbi quanto al luogo di residenza dell'acquirente al momento della vendita del veicolo oggetto del procedimento principale. In particolare, tale giudice rileva che la residenza abituale di quest'ultimo non era situata in Spagna. Non sarebbe dimostrato, tuttavia, che questi risiedeva in Portogallo al momento di detta vendita. Inoltre, il fascicolo prodotto dinanzi al medesimo non conterrebbe né informazioni relative al pagamento dell'IVA relativa al veicolo in Spagna né informazioni relative alla sorte del veicolo successivamente alla concessione della targa turistica. Non sarebbe neanche dimostrato che il beneficio del regime della targa turistica sia cessato secondo le modalità previste dal diritto spagnolo.

23 Il giudice del rinvio osserva poi che non è dimostrato che la Santogal abbia collaborato con l'acquirente al fine di eludere il pagamento dell'IVA sulla vendita del veicolo. Al contrario, esso ritiene che dagli elementi probatori prodotti dinanzi al medesimo emerga che la Santogal ha vigilato sul rispetto dei requisiti di esenzione dall'IVA. Detto giudice osserva che né gli agenti doganali né i servizi doganali hanno espresso dubbi quanto al fatto che i documenti per procedere all'annullamento della dichiarazione in dogana del 25 maggio 2009 fossero sufficienti, e che la lettera della direzione dei servizi contro le frodi doganali del 24 ottobre 2013 era fondata su informazioni complementari alle quali la Santogal non aveva avuto accesso.

24 Infine, richiamando la sentenza del 7 dicembre 2010, R. (C 285/09, EU:C:2010:742), il giudice del rinvio ritiene che la giurisprudenza della Corte non risponda chiaramente alle questioni sollevate nella controversia della quale è investito.

25 Alla luce di quanto precede, il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunale arbitrale tributario (commissione arbitrale amministrativa), Portogallo] decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

«1) Se l'articolo 138, [paragrafo 2], lettera [a)], della [direttiva IVA] osti ad una normativa nazionale, [articoli 1, lettera e), e 14, lettera b), del RITI], che esige, per la concessione dell'esenzione dall'IVA per le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, trasportati dall'acquirente dal territorio nazionale in un altro Stato membro, che l'acquirente sia stabilito o domiciliato in tale Stato membro.

2) Se l'articolo 138, paragrafo 2, lettera [a)], della [direttiva IVA] osti al diniego dell'esenzione nello Stato membro di partenza del trasporto nel caso in cui il mezzo di trasporto acquistato sia stato trasportato in Spagna dove ha ottenuto una targa turistica, provvisoria e soggetta al regime fiscale (…) spagnolo (…).

3) Se l'articolo 138, paragrafo 2, lettera [a)], della [direttiva IVA] impedisca di esigere il pagamento dell'IVA da parte del [venditore] di un mezzo di trasporto nuovo, nel caso in cui non risulti appurato se il regime della targa turistica sia cessato o meno in virtù di una delle situazioni previste [dal diritto spagnolo] né se l'IVA sia stata – o verrà – pagata in seguito alla cessazione di tale regime.

4) Se l'articolo 138, [paragrafo 2], lettera [a)], della [direttiva IVA] e i principi di certezza del diritto, di proporzionalità e di tutela del legittimo affidamento ostino a che si esiga il pagamento dell'IVA dal [venditore] di un mezzo di trasporto nuovo che è stato spedito in un altro Stato membro, nel caso in cui:

— l'acquirente, prima della spedizione, comunichi al [venditore] che risiede nello Stato membro di destinazione e gli mostri un documento in cui si attesta che gli è stato attribuito in tale Stato membro un numero identificativo per stranieri, in cui si indica una residenza in quest'ultimo Stato membro diversa da quella dichiarata dall'acquirente;

— dopo la vendita l'acquirente trasmetta al [venditore] alcuni documenti comprovanti che il mezzo di trasporto acquistato è stato sottoposto a controllo tecnico nello Stato membro di destinazione e che quest'ultimo Stato gli ha rilasciato una targa turistica;

— non risulti provato che il [venditore] avrebbe collaborato con l'acquirente per eludere il pagamento dell'IVA;

— i servizi doganali non abbiano formulato obiezioni in merito all'annullamento della dichiarazione in dogana sulla base dei documenti in possesso del [venditore]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

26 Secondo il governo portoghese, le questioni pregiudiziali sono irricevibili per tre motivi.

27 In primo luogo, detto governo fa valere che le questioni pregiudiziali, come formulate nella decisione di rinvio, vertono sull'articolo 138, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA, che è inconferente nel contesto della controversia principale. Il fatto che uno degli arbitri del giudice a quo abbia inviato a quest'ultimo un messaggio di posta elettronica nel quale indicava che la disposizione pertinente era l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA e che copia di detto messaggio di posta elettronica sia stato allegato alla decisione di rinvio non può produrre l'effetto di rettificare l'errore inizialmente commesso, alla luce delle regole di procedura di diritto interno e della garanzia, riconosciuta agli altri Stati membri, di presentare le loro osservazioni.

28 Occorre ricordare che la circostanza che, formalmente, il giudice nazionale abbia formulato la questione pregiudiziale facendo riferimento a talune disposizioni del diritto dell'Unione non osta a che la Corte fornisca a detto giudice tutti gli elementi di interpretazione che possono essere utili per la soluzione della causa di cui è investito, indipendentemente dal fatto che esso vi abbia fatto o meno riferimento nella formulazione delle sue questioni. A tal proposito, la Corte è tenuta a trarre dall'insieme degli elementi forniti dal giudice nazionale e, in particolare, dalla motivazione della decisione di rinvio, gli elementi di diritto dell'Unione che richiedono un'interpretazione tenuto conto dell'oggetto della controversia (v., in tal senso, sentenze del 21 giugno 2016, New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, punto 29, nonché del 29 settembre 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

29 Nella specie, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 21 a 23 delle conclusioni, risulta inequivocabilmente dalla motivazione della decisione di rinvio che le questioni del giudice nazionale vertono sull'interpretazione da dare all'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva TVA, nonostante il fatto che detto giudice abbia erroneamente fatto riferimento, in tale decisione, all'articolo 138, paragrafo 2, lettera b), di detta direttiva. A ciò si aggiunge che detto giudice ha corretto tale errore in un messaggio di posta elettronica allegato alla menzionata decisione.

30 In secondo luogo, secondo il governo portoghese l'esposizione del contesto di fatto della controversia principale è viziato da incoerenze e contraddizioni e tale esposizione manca di chiarezza.

31 Secondo costante giurisprudenza della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. La Corte può rifiutare di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale solo quando risulta manifestamente che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcuna relazione con la realtà o con l'oggetto della causa principale, quando il problema è di natura teorica o quando la Corte non dispone degli elementi di fatto e di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (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, punto 31 nonché la giurisprudenza ivi citata).

32 Nella specie, occorre rilevare che la descrizione del contesto di fatto fornita dal giudice del rinvio è sufficiente per consentire alla Corte di rispondere utilmente alle questioni poste.

33 In terzo luogo, il governo portoghese sostiene che le questioni pregiudiziali sono ipotetiche, dato che il giudice del rinvio ha già indicato, sia pure erroneamente, che la liquidazione dell'IVA oggetto del procedimento principale era viziata da un difetto di motivazione e che pertanto sarebbe stato necessario annullarla, indipendentemente dalla risposta della Corte a tali questioni.

34 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 26 delle conclusioni, nessun elemento della decisione di rinvio consente di affermare con certezza che detta liquidazione sarà annullata indipendentemente dalla risposta alle questioni pregiudiziali. In ogni caso, senza dubbio l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA presenta un nesso con l'oggetto della controversia principale, che verte sulla compatibilità con tale disposizione del rifiuto di esentare dall'IVA un'operazione relativa ad un mezzo di trasporto nuovo.

35 Le questioni pregiudiziali sono pertanto ricevibili.

Sulla prima questione

36 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che osta a che disposizioni nazionali subordinino il beneficio dell'esenzione di una cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo alla condizione che l'acquirente di detto mezzo di trasporto sia stabilito o domiciliato nello Stato membro di destinazione del mezzo di trasporto in parola.

37 In limine, occorre rilevare che detta questione si iscrive nel contesto del regime transitorio dell'IVA applicabile al commercio intracomunitario, instaurato dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU 1991, L 376, pag. 1). Detto regime è fondato sulla determinazione di un nuovo fatto generatore dell'imposta, ovvero l'acquisto

intracomunitario di beni che consente il trasferimento del gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti (sentenza del 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

38 Infatti, il meccanismo che consiste, da un lato, nell'esenzione, da parte dello Stato membro di partenza, della cessione che dà luogo alla spedizione o al trasporto intracomunitario, integrato dal diritto alla detrazione o dal rimborso dell'IVA pagata a monte in tale Stato membro e, dall'altro, nella tassazione, da parte dello Stato membro di destinazione, dell'acquisto intracomunitario, era diretto ad assicurare una chiara delimitazione dei poteri impositivi degli Stati membri (sentenza del 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

39 Per quanto concerne, in particolare, le norme relative alla tassazione delle acquisizioni di mezzi di trasporto nuovi, dal considerando 11 della direttiva IVA risulta che queste, oltre a ripartire le competenze fiscali, sono volte ad evitare le distorsioni della concorrenza fra gli Stati membri che possano derivare dall'applicazione di aliquote diverse (sentenza del 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punto 24).

40 L'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA va interpretato tenendo conto di tale contesto e delle summenzionate finalità.

41 Tale disposizione prevede l'obbligo, in capo agli Stati membri, di esentare le cessioni di mezzi di trasporto nuovi che rispettano le condizioni materiali ivi elencate (v., per analogia, sentenza del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 46) esaustivamente (v., per analogia, sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 59).

42 Ai sensi di detta disposizione, gli Stati membri esentano le cessioni di mezzi di trasporto nuovi spediti o trasportati fuori del loro rispettivo territorio ma nell'ambito dell'Unione a destinazione dell'acquirente, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di soggetti passivi o di enti non soggetti passivi, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA a norma dell'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva IVA o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo.

43 In tal senso, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 38 e 39 delle conclusioni, l'esenzione della cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo diviene applicabile solo quando il diritto di disporre di tale mezzo di trasporto come proprietario è stato trasmesso all'acquirente e quando il venditore prova che tale mezzo di trasporto è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e, a seguito di tale spedizione o di tale trasporto, il bene ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro della cessione (v., per analogia, sentenze del 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punto 27, nonché del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

44 Per contro, riguardo al disposto dell'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, l'esenzione di una cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo non è affatto subordinata alla condizione che l'acquirente sia stabilito o domiciliato nello Stato membro di destinazione.

45 Imporre una siffatta condizione sarebbe, inoltre, contrario all'economia della suddetta disposizione nonché al contesto e alle finalità del regime transitorio dell'IVA applicabile al commercio intracomunitario, quali rammentati ai punti da 37 a 39 della presente sentenza. Infatti, nel negare l'esenzione di una cessione intracomunitaria in base all'unico rilievo secondo cui l'acquirente del mezzo di trasporto nuovo non è stabilito o domiciliato nello Stato di destinazione, indipendentemente anche dal fatto che ricorrano le condizioni materiali dell'esenzione, lo Stato membro della cessione sarebbe indotto a tassare un'operazione che, con riserva del ricorrere di dette condizioni, dovrebbe essere tassata quale acquisto intracomunitario nello Stato membro di destinazione. Ne conseguirebbe una doppia imposizione, in contrasto con il principio di neutralità fiscale.

46 Tale interpretazione è parimenti confortata dalla giurisprudenza della Corte relativa alla qualificazione di un'operazione relativa a un mezzo di trasporto nuovo quale acquisto intracomunitario.

47 Infatti, alla luce del particolare carattere di siffatta operazione, la Corte ha statuito che, per poterla qualificare quale «acquisto intracomunitario», è necessario effettuare una valutazione complessiva di tutti gli elementi di fatto oggettivi rilevanti al fine di determinare se il bene acquisito abbia effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione e, in caso affermativo, in quale Stato membro avrà luogo il suo uso finale. Possono presentare sicura rilevanza al riguardo, oltre allo svolgimento del trasporto del bene, segnatamente, il luogo di immatricolazione e di utilizzo abituale di esso, il luogo del domicilio dell'acquirente, nonché la presenza o l'assenza di legami che l'acquirente abbia con lo Stato membro di cessione o con un altro Stato membro (v., in tal senso, sentenza del 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punti da 41 a 45 e 50).

48 Da questa giurisprudenza risulta che il luogo del domicilio dell'acquirente di un mezzo di trasporto nuovo, se costituisce un elemento rilevante ai fini della valutazione globale intesa a determinare il luogo dell'utilizzo finale del mezzo di trasporto, non può essere tale da condizionare, di per sé, la qualificazione di «cessione intracomunitaria» e la sua esenzione alle condizioni previste dall'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA.

49 A ciò si aggiunge che una condizione relativa allo stabilimento o alla domiciliazione dell'acquirente nello Stato membro di destinazione non può fondarsi nemmeno sull'articolo 131 della direttiva IVA.

50 Infatti, se è pur vero che gli Stati membri fissano, conformemente a tale disposizione, le condizioni in presenza delle quali essi esentano le cessioni intracomunitarie per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso, resta tuttavia il fatto che, nell'esercizio dei loro poteri, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, tra i quali, in particolare, figurano i principi di certezza del diritto e di proporzionalità nonché la neutralità fiscale (v., in tal senso, sentenza del 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punti 35 e 37).

51 Orbene, il rifiuto di concedere l'esenzione prevista dall'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA sulla base dell'unico rilievo secondo il quale l'acquirente non risiede nello Stato membro di destinazione sarebbe in contrasto con la ripartizione delle competenze fiscali e sarebbe tale da rimettere in questione il principio di neutralità fiscale. Inoltre, come risulta dal punto 45 della presente sentenza, un siffatto rifiuto potrebbe comportare un rischio di doppia imposizione.

52 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima questione affermando che l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva TVA osta a che le disposizioni nazionali subordinino il beneficio dell'esenzione di una cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo alla condizione che l'acquirente di tale mezzo di trasporto sia stabilito o domiciliato nello Stato membro di destinazione del mezzo di trasporto medesimo.

Sulla seconda questione

53 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA vada interpretato nel senso che l'esenzione della cessione di un mezzo di trasporto nuovo possa essere rifiutata nello Stato membro della cessione ove tale mezzo di trasporto sia stato oggetto solo di immatricolazione provvisoria nello Stato membro di destinazione.

54 Come risulta dalla risposta alla prima questione, gli Stati membri sono tenuti ad esentare le cessioni di mezzi di trasporto nuovi ove ricorrano le condizioni materiali esaustivamente elencate dall'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA e ricordate ai punti 42 e 43 della presente sentenza.

55 Orbene, l'immatricolazione del mezzo di trasporto nuovo nello Stato membro di destinazione non figura tra tali condizioni.

56 Pertanto, l'esenzione nello Stato membro della cessione non può essere negata sulla base dell'unico rilievo secondo il quale l'immatricolazione effettuata nello Stato membro di destinazione, al pari dell'immatricolazione turistica oggetto del procedimento principale, è un'immatricolazione provvisoria attribuita per un periodo di dodici mesi.

57 Ove la Commissione e il governo portoghese argomentano sulla base della circostanza che il rilascio di tale immatricolazione nello Stato membro di destinazione non consente di determinare lo Stato membro dell'uso finale del mezzo di trasporto in parola, occorre aggiungere che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 55 delle conclusioni, il rilascio di una siffatta immatricolazione non comporta automaticamente che il luogo di utilizzazione finale non si situi nel territorio di tale Stato membro di destinazione. Come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, una siffatta immatricolazione, infatti, può essere concessa per un periodo di tempo relativamente congruo, nella specie dodici mesi, che può essere prolungato o seguito da un'immatricolazione ordinaria.

58 Per motivi analoghi a quelli esposti al punto 51 della presente sentenza, la conclusione esposta al precedente punto 56 non può essere rimessa in questione dal fatto che, ai sensi dell'articolo 131 della direttiva IVA, gli Stati membri fissano le condizioni per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso.

59 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla seconda questione affermando che l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA va interpretato nel senso che l'esenzione della cessione di un mezzo di trasporto nuovo non può essere rifiutata nello Stato membro della cessione sulla base dell'unico rilievo secondo cui tale mezzo di trasporto è stato oggetto solo di immatricolazione provvisoria nello Stato membro di destinazione.

Sulla terza questione

60 Con la sua terza questione il giudice chiede, in sostanza, se l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA osti a che il venditore di un mezzo di trasporto nuovo, trasportato dall'acquirente in un altro Stato membro e immatricolato in quest'ultimo Stato a titolo provvisorio, sia poi tenuto a versare l'IVA ove non risulti provato che il regime di immatricolazione provvisoria sia cessato e che l'IVA sia stata o sarà versata nello Stato membro di destinazione.

61 A tal riguardo occorre ricordare anzitutto che, come risulta dal punto 50 della presente sentenza, gli Stati membri devono rispettare, quando fissano le condizioni in presenza delle quali essi esentano le cessioni intracomunitarie ai sensi dell'articolo 131 della direttiva IVA, segnatamente, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità nonché la neutralità fiscale.

62 La Corte ha altresì precisato che spetta al venditore provare che sono soddisfatte le condizioni previste per l'applicazione dell'esenzione di una cessione intracomunitaria, comprese quelle imposte dagli Stati membri per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni e prevenire ogni possibile frode, evasione fiscale o abuso (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

63 Infine, le operazioni intracomunitarie relative a mezzi di trasporto nuovi presentano un carattere particolare in quanto, segnatamente, l'IVA dovuta in relazione ad essi deve essere pagata anche da un soggetto privato non soggetto passivo, al quale non sono applicabili gli obblighi relativi alla dichiarazione e alla contabilità, di modo che non risulta possibile un controllo successivo della stessa. Inoltre, in quanto consumatore finale, il soggetto privato non ha diritto alla detrazione dell'IVA stessa

in caso di rivendita di un veicolo acquisito e, perciò, ha un maggiore interesse a sottrarsi all'imposta rispetto ad un operatore economico (v., in tal senso, sentenza del 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punti 42 e 43).

64 Ne consegue che, come ricordato al punto 47 della presente sentenza, per poter qualificare un'operazione relativa a un mezzo di trasporto nuovo quale «acquisto intracomunitario», è necessario effettuare una valutazione complessiva di tutti gli elementi di fatto oggettivi che sono rilevanti al fine di determinare se il bene acquisito abbia effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione e, in caso affermativo, in quale Stato membro avrà luogo il suo uso finale.

65 Nell'ipotesi in cui il venditore abbia prodotto gli elementi intesi a provare il trasporto o la spedizione, da parte dell'acquirente, del mezzo di trasporto nuovo in un altro Stato membro nonché la sua immatricolazione, anche provvisoria, e l'inizio dell'impiego di quest'ultimo, il venditore non deve essere tenuto a fornire la prova concludente del carattere finale e definitivo dell'uso di tale mezzo di trasporto nello Stato membro di destinazione nonché della cessazione del regime dell'immatricolazione turistica, eventualmente, dopo il pagamento dell'IVA in quest'ultimo Stato membro.

66 Infatti, da un canto, in tale contesto, la prova del movimento fisico di tale mezzo di trasporto verso il suo luogo di impiego finale, che il venditore può produrre alle autorità fiscali, dipende fondamentalmente dagli elementi che egli riceve a tal fine dall'acquirente (v., per analogia, sentenza del 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punto 37).

67 D'altro canto, secondo la giurisprudenza della Corte, non si può imporre al venditore di fornire elementi di prova relativi all'imposizione dell'acquisto intracomunitario dei beni in parola per beneficiare dell'esenzione della relativa cessione (sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 55). Orbene, subordinare il beneficio dell'esenzione alla previa determinazione dello Stato membro dell'uso finale del mezzo di trasporto nuovo si risolverebbe proprio nell'imporre un obbligo siffatto al venditore. Infatti, in tal modo si potrebbe far ricedere sul venditore l'onere della prova del rilascio di un'immatricolazione definitiva, che potrebbe intervenire, eventualmente, successivamente al pagamento dell'IVA da parte dell'acquirente.

68 In tale contesto, un obbligo come quello indicato al punto 65 della presente sentenza non può sfociare in una corretta e semplice applicazione delle esenzioni.

69 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla terza questione affermando che l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA osta a che il venditore di un mezzo di trasporto nuovo, trasportato dall'acquirente in un altro Stato membro e immatricolato in quest'ultimo Stato a titolo provvisorio, sia poi tenuto a versare l'IVA ove non risulti provato che il regime di immatricolazione provvisoria sia cessato e che l'IVA sia stata o sarà versata nello Stato membro di destinazione.

Sulla quarta questione

70 Con la sua quarta questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA nonché i principi di certezza del diritto, di proporzionalità e di tutela del legittimo affidamento ostino a che il venditore di un mezzo di trasporto nuovo, trasportato dall'acquirente in un altro Stato membro e oggetto di immatricolazione provvisoria in quest'ultimo Stato, sia poi tenuto a versare l'IVA ove, alla luce delle circostanze della vendita, l'acquirente potrebbe aver compiuto una evasione fiscale, in assenza di prova della cooperazione del venditore a tale evasione.

71 Al riguardo occorre ricordare che 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 ad una frode fiscale (sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 48 e giurisprudenza ivi citata). Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo di cui trattasi sapesse o dovesse 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, il beneficio dell'esenzione dovrebbe essergli negato (sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 54).

72 Spetta al giudice nazionale verificare, sulla base di una valutazione globale di tutti gli elementi e le circostanze di fatto relativi al procedimento principale, se la Santogal abbia agito in buona fede e abbia adottato tutte le misure che le si potevano ragionevolmente richiedere per garantire che l'operazione realizzata non la conducesse a partecipare a una 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 i relativi elementi di interpretazione di diritto dell'Unione che possano essergli utili.

73 In tal senso, occorre indicare che, in una transazione che implica la realizzazione di un'operazione intracomunitaria relativa a un mezzo di trasporto nuovo, il venditore non può fare affidamento unicamente sull'intenzione espressa dall'acquirente di trasportare il bene in un altro Stato membro ai fini del suo utilizzo finale. Al contrario, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 63 delle conclusioni, il venditore deve assicurarsi che l'intenzione espressa dall'acquirente sia suffragata da elementi oggettivi (v., per analogia, sentenza del 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punto 47).

74 Occorre rilevare che, alla luce degli elementi prodotti dall'acquirente all'atto della vendita, si poteva ragionevolmente considerare che detto acquirente fosse residente in Spagna e che avesse avviato la pratica per utilizzare in tale paese il veicolo oggetto del procedimento principale, sia pure con un regime specifico. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare se la Santogal abbia dimostrato la diligenza necessaria per accertarsi che l'operazione realizzata non la portasse a partecipare a una evasione fiscale. In tal senso, occorre aggiungere che la Santogal doveva dimostrare una diligenza elevata, da un canto, in considerazione del valore del veicolo in questione e, dall'altro, dal momento che, nel contesto dell'acquisto di un mezzo di trasporto nuovo, il soggetto privato non ha diritto alla detrazione dell'IVA anche in caso di rivendita di un veicolo acquisito e, perciò, ha un maggiore interesse a sottrarsi all'imposta rispetto ad un operatore economico (sentenza del 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punto 43). Inoltre, nella valutazione che incombe al giudice del rinvio, occorre verificare, segnatamente, se, alla luce degli elementi di cui disponeva o poteva disporre, la Santogal poteva sapere che l'immatricolazione provvisoria era destinata solo ai non residenti e che l'acquirente aveva fornito diversi indirizzi in Spagna, il che poteva far sorgere dubbi quanto alla sua effettiva residenza.

75 Oltre al comportamento del venditore, occorre anche tener conto di quello delle autorità portoghesi. Nell'ipotesi – che spetta al giudice del rinvio verificare – in cui la Santogal avesse presentato documenti al fine di beneficiare dell'esenzione dell'operazione in parola e tali documenti fossero stati esaminati e accettati dall'autorità competente, occorre ricordare che il principio di certezza del diritto osta a che uno Stato membro, che abbia accettato in un primo momento i documenti presentati dal venditore quali prove giustificative del diritto all'esenzione, possa poi obbligare tale venditore ad assolvere l'IVA relativa a tale cessione a causa di una frode commessa dall'acquirente di cui detto venditore non aveva e non poteva aver conoscenza (v., per analogia, sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, EU:C:2007:548, punto 50).

76 Ove il giudice del rinvio fa riferimento al principio di tutela del legittimo affidamento, occorre rilevare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto di avvalersi di tale principio si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a

causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito (sentenza del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 44, nonché la giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, un soggetto passivo non può contare sul legittimo affidamento nel mantenimento di una situazione che consente la frode (v., per analogia, sentenza del 29 aprile 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, punto 77).

77 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla quarta questione affermando che l'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA nonché i principi di certezza del diritto, di proporzionalità e di tutela del legittimo affidamento ostano a che il venditore di un mezzo di trasporto nuovo, trasportato dall'acquirente in un altro Stato membro e oggetto di immatricolazione provvisoria in quest'ultimo Stato, sia poi tenuto a versare l'IVA nell'ipotesi di evasione fiscale commessa dall'acquirente, a meno che non risulti dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale venditore sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione si inseriva nel contesto di un'evasione commessa dall'acquirente e non aveva adottato tutte le misure ragionevoli che poteva adottare per evitare la sua partecipazione a tale evasione. Spetta al giudice del rinvio verificare se ciò si verifichi nella specie, sulla base di una valutazione globale di tutti gli elementi e le circostanze di fatto del procedimento principale.

Sulle spese

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

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

1) **L'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, osta a che le disposizioni nazionali subordinino il beneficio dell'esenzione di una cessione intracomunitaria di un mezzo di trasporto nuovo alla condizione che l'acquirente di tale mezzo di trasporto sia stabilito o domiciliato nello Stato membro di destinazione del mezzo di trasporto medesimo.**

2) **L'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112 va interpretato nel senso che l'esenzione della cessione di un mezzo di trasporto nuovo non può essere rifiutata nello Stato membro della cessione sulla base dell'unico rilievo secondo cui tale mezzo di trasporto è stato oggetto solo di immatricolazione provvisoria nello Stato membro di destinazione.**

3) **L'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112 osta a che il venditore di un mezzo di trasporto nuovo, trasportato dall'acquirente in un altro Stato membro e immatricolato in quest'ultimo Stato a titolo provvisorio, sia poi tenuto a versare l'imposta sul valore aggiunto ove non risulti provato che il regime di immatricolazione provvisoria sia cessato e che detta imposta sia stata o sarà versata nello Stato membro di destinazione.**

4) **L'articolo 138, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112 nonché i principi di certezza del diritto, di proporzionalità e di tutela del legittimo affidamento ostano a che il venditore di un mezzo di trasporto nuovo, trasportato dall'acquirente in un altro Stato membro e oggetto di immatricolazione provvisoria in quest'ultimo Stato, sia poi tenuto a versare l'imposta sul valore aggiunto nell'ipotesi di evasione fiscale commessa dall'acquirente, a meno che non risulti dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale venditore sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione si inseriva nel contesto di un'evasione commessa dall'acquirente e non aveva adottato tutte le misure ragionevoli che poteva adottare per**

evitare la sua partecipazione a tale evasione. Spetta al giudice del rinvio verificare se ciò si verifichi nella specie, sulla base di una valutazione globale di tutti gli elementi e le circostanze di fatto del procedimento principale.

Firme