Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

29 giugno 2017 *

«Rinvio pregiudiziale — Direttiva 2006/112/CE — Imposta sul valore aggiunto (IVA) — Articolo 146, paragrafo 1, lettera e) — Esenzioni all'esportazione — Prestazioni di servizi direttamente connesse alle esportazioni o alle importazioni di beni — Nozione»

Nella causa C-288/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Augstākā tiesa (Corte suprema, Lettonia), con decisione del 17 maggio 2016, pervenuta in cancelleria il 23 maggio 2016, nel procedimento

«L.Č.» IK

contro

Valsts ieņēmumu dienests,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta (relatore), presidente di sezione, E. Regan, J. -C. Bonichot, A. Arabadjiev e C.G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo lettone, da I. Kalniņš, D. Pelše e A. Bogdanova, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da M. Owsiany-Hornung e E. Kalniņš, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il lettone.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'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 (GU 2006, L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata sottoposta nel contesto di una controversia sorta tra la «L.Č.» IK e il Valsts ieņēmumu dienests (amministrazione tributaria, Lettonia) in merito all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) a operazioni di trasporto di merci effettuate nel corso degli anni da 2008 a 2010.

Contesto normativo

3 L'articolo 131 della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

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

4 L'articolo 146 di tale direttiva, che figura al capo 6, rubricato «Esenzioni all'esportazione», del suo titolo IX, al paragrafo 1 recita quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

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

(...)

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 che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

5 In virtù di taluni contratti stipulati con diversi mittenti, l'«Atek» SIA ha assunto l'obbligo di provvedere al trasporto di merci assoggettate ad un regime di transito dal porto di Riga (Lettonia) fino in Bielorussia.

6 In forza di un altro contratto, l'«Atek» ha affidato alla «L.Č.» l'effettiva esecuzione di tale trasporto di merci.

7 Detto trasporto è stato effettuato impiegando veicoli appartenenti all'«Atek» e noleggiati alla «L.Č.», fermo restando che nei confronti dei mittenti di tali merci l'«Atek» agiva in veste di vettore. Da parte sua, la «L.Č.» si era assunta l'onere della guida, delle riparazioni, dell'approvvigionamento in carburante di tali veicoli, nonché di assolvere alle formalità doganali presso i valichi di frontiera, della custodia delle merci, del loro trasferimento al destinatario nonché delle operazioni necessarie al carico e scarico di tali merci.

8 Considerando di aver prestato servizi connessi al transito, la «L.Č.» ha applicato a questi ultimi un'aliquota IVA pari allo 0%.

9 La «L.Č.» è stata sottoposta ad una verifica fiscale vertente sul periodo compreso tra il gennaio 2008 ed il dicembre 2010. A seguito di tale verifica, l'amministrazione tributaria ha calcolato un complemento di IVA da versare al bilancio dello Stato, nonché un'ammenda e interessi di mora.

10 Con decisione del 21 settembre 2011 l'amministrazione tributaria ha confermato tale calcolo, asserendo che la «L.Č.» non era autorizzata ad applicare un'aliquota IVA pari allo 0% ai servizi che aveva prestato nel contesto del contratto che aveva stipulato con l'«Atek», poiché, da una parte, in mancanza di rapporti giuridici con il mittente o il destinatario delle merci trasportate, tali servizi non potevano essere equiparati a servizi realizzati da uno spedizioniere o da un committente di trasporto e, dall'altra, non essendo titolare della licenza richiesta dal diritto lettone, la «L.Č.» non poteva essere considerata in possesso della qualifica di vettore e, di conseguenza, non era autorizzata ad effettuare trasporti di merci.

11 La «L.Č.» ha impugnato tale decisione dinanzi all'administratīvā rajona tiesa (Tribunale amministrativo distrettuale, Lettonia), il quale, con sentenza dell'11 dicembre 2012, ha respinto il ricorso.

12 L'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia) investita dell'impugnazione avverso la suddetta sentenza, l'ha parzialmente accolta e parzialmente respinta, con una sentenza del 29 maggio 2014. Tale giudice ha in particolare ritenuto che in mancanza di rapporto giuridico tra il mittente o il destinatario delle merci e la «L.Č.», i servizi prestati da quest'ultima non potessero essere equiparati a servizi di spedizioniere o di committente di trasporto, bensì costituissero una prestazione di servizio di conducente, consistente nel dotare di autista un veicolo appartenente ad un vettore titolare di una licenza di trasporto internazionale di merci, nel caso di specie l'«Atek», e che, non essendo titolare di siffatta licenza, la «L.Č.» non potesse neppure essere considerata come avente la qualifica di vettore. Di conseguenza, secondo tale giudice, l'aliquota IVA dello 0% non poteva essere applicata ai servizi forniti dalla «L.Č.».

13 La «L.Č.» ha impugnato in cassazione tale sentenza dinanzi all'Augstākā tiesa (Corte suprema, Lettonia), poiché con la sentenza impugnata l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) aveva respinto il suo ricorso.

14 Il giudice del rinvio ritiene che sussistano dubbi in merito all'interpretazione cui procedere in ordine all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112. In particolare, tale giudice si domanda se, per quanto i servizi prestati dalla «L.Č.» fossero connessi alle merci che transitavano attraverso il territorio lettone, la circostanza che tali servizi siano stati forniti non già direttamente al destinatario o al mittente di dette merci, con cui la «L.Č.» non intratteneva rapporti giuridici, bensì alla sua controparte contrattuale in Lettonia, vale a dire l'«Atek», incida sull'applicazione dell'esenzione prevista da tale disposizione, la quale richiede l'esistenza di un rapporto diretto tra le prestazioni di servizi e le esportazioni o importazioni dei beni interessati.

15 Ciò premesso, l'Augstākā tiesa (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva [2006/112] debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'imposta si applica solamente nel caso in cui esista un vincolo giuridico diretto o un rapporto contrattuale reciproco tra il prestatore dei servizi e il destinatario o il mittente delle merci.

2) Quali siano i criteri che deve rispettare il rapporto diretto menzionato nella norma di cui sopra affinché si possa ritenere che un servizio connesso all'importazione o esportazione delle merci sia esente dall'imposta».

Sulle questioni pregiudiziali

16 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che l'esenzione che esso prevede si applica a un'operazione come quella oggetto del procedimento principale, ossia una prestazione di servizi di trasporto di beni verso un paese terzo, laddove tali servizi non sono forniti direttamente al mittente o al destinatario di tali beni.

17 In particolare, tale giudice desidera sapere se l'applicazione di detta esenzione, che postula che le prestazioni di servizi in oggetto siano «direttamente connesse» a esportazioni o importazioni di beni contemplati dalla suddetta disposizione, è subordinata all'esistenza di un rapporto giuridico diretto, come ad esempio rapporti commerciali reciproci, tra il prestatore di servizi e il mittente o il destinatario delle merci in oggetto.

18 In proposito, occorre rammentare che l'articolo 146 della direttiva 2006/112 è relativo all'esenzione dall'IVA delle operazioni all'esportazione fuori dell'Unione europea. Infatti, nell'ambito del commercio internazionale, una tale esenzione mira all'osservanza del principio dell'imposizione dei beni o dei servizi di cui trattasi nel loro luogo di destinazione. Ogni operazione all'esportazione nonché ogni operazione equiparata ad una tale operazione devono dunque essere esenti dall'IVA, al fine di garantire che l'operazione di cui trattasi sia tassata esclusivamente nel luogo in cui i prodotti considerati saranno consumati [v., quanto all'articolo 15 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile comune (GU 1977, L 145, pag. 1), sentenze del 18 ottobre 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punto 29, e del 22 dicembre 2010, Feltgen e Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, punto 16].

19 L'esenzione figurante all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112 completa quella prevista al medesimo articolo 146, paragrafo 1, lettera a) 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 tali prodotti saranno consumati.

20 A tale fine, il citato articolo 146, paragrafo 1, lettera e) dispone, in particolare, che i servizi di trasporto direttamente connessi all'esportazione di beni fuori dell'Unione sono esenti dall'IVA.

21 Un'interpretazione estensiva di tale disposizione, che includa servizi che non sono forniti direttamente all'esportatore, all'importatore, o al destinatario di tali beni, potrebbe comportare, in capo agli Stati membri e agli operatori interessati, vincoli che risulterebbero inconciliabili con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni, prescritta all'articolo 131 della direttiva 2006/112.

22 Peraltro, secondo una giurisprudenza costante della Corte, le esenzioni dall'IVA devono essere interpretate restrittivamente, in quanto costituiscono una deroga 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 (v., in particolare, sentenze del 26 giugno 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, punto 19; del 16 settembre 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, punto 25; del 14 settembre 2006, Elmeka, da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, punti 15 e 20, nonché del 19 luglio 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, punto 49).

23 Pertanto, dalla formulazione e dall'obiettivo dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112 risulta che tale disposizione deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di un rapporto diretto implica non solo che, attraverso il loro obiettivo, le prestazioni di servizi interessate contribuiscano all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione o di importazione, bensì anche che tali servizi siano forniti direttamente, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni di cui a tale disposizione.

24 Nel caso di specie, i servizi forniti dalla «L.Č.» sono sicuramente necessari per l'effettiva realizzazione dell'operazione di esportazione oggetto del procedimento principale, tuttavia tali servizi sono forniti non già direttamente al destinatario o all'esportatore di tali merci, bensì a una controparte contrattuale di quest'ultimo, vale a dire all'«Atek».

25 Per di più, come emerge dalla decisione di rinvio, detti servizi sono stati forniti avvalendosi dei veicoli di proprietà dell'«Atek», la quale ha agito in veste di vettore nei confronti dei mittenti di tali merci.

26 Di conseguenza, i servizi forniti dalla «L.Č.» non rientrano nell'ambito di applicazione dell'esenzione prevista all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112.

27 Ciò premesso, occorre rispondere alle questioni sottoposte dichiarando che l'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica ad una prestazione di servizi, come quella oggetto del procedimento principale, relativa a un'operazione di trasporto di beni verso un paese terzo, laddove tali servizi non siano forniti direttamente al mittente o al destinatario di detti beni.

Sulle spese

28 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 (Prima 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, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica ad una prestazione di servizi, come quella oggetto del procedimento principale, relativa a un'operazione di trasporto di beni verso un paese terzo, laddove tali servizi non siano forniti direttamente al mittente o al destinatario di detti beni.

Firme