



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ELEANOR SHARPSTON
presentate il 12 luglio 2018¹

Causa C-495/17

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

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunalul Prahova (Tribunale superiore di Prahova (Romania))]

«Rinvio pregiudiziale – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 146, paragrafo 1, lettera e), e 153 – Esenzioni – Servizi di trasporto connessi all'esportazione di merci – Prova che le merci sono state esportate al di fuori del territorio dell'Unione – Sistema istituito dalla Convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci – Carnet TIR»

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale il Tribunalul Prahova (Tribunale superiore di Prahova, Romania) chiede indicazioni riguardo all'interpretazione della direttiva 2006/112 del Consiglio². Il giudice del rinvio intende accertare se siano compatibili con la direttiva IVA le norme nazionali, che richiedono al soggetto passivo di fornire documenti specifici al fine di ottenere il beneficio dell'esenzione dall'IVA sulla prestazione di servizi (compreso il trasporto), nel caso in cui questi ultimi siano direttamente connessi all'esportazione di merci al di fuori del territorio dell'Unione europea. Quando tali merci vengono trasportate con un carnet di trasporto internazionale su strada conformemente al sistema istituito dalla convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR, il giudice del rinvio chiede se siffatti documenti costituiscano la prova che le merci considerate sono state effettivamente esportate.

Contesto normativo dell'Unione

Direttiva IVA

2. L'articolo 131 rientra nel titolo IX, intitolato «Esenzioni», e stabilisce che «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».

¹ Lingua originale: l'inglese.

² Direttiva del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»). Le operazioni rilevanti si sono svolte tra il marzo 2012 e l'aprile 2014; farò quindi riferimento a tale periodo utilizzando l'espressione «all'epoca dei fatti». V. infra, paragrafo 15.

3. L'articolo 146 è rinvenibile nel titolo IX, capo 6 («Esenzioni all'esportazione»). L'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), elenca tra tali esenzioni «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 (...)».

4. Ai sensi dell'articolo 153, Gli Stati membri devono «esenta[re] 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 [dell'Unione europea]».

Codice doganale

5. Il Codice doganale, istituito con regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio³, stabilisce il quadro giuridico delle norme e dei regimi doganali nell'ambito del territorio doganale dell'Unione. L'articolo 4, paragrafo 16, lettere b) e h), stabiliva, rispettivamente, che l'espressione «regime doganale» comprendeva il transito e l'esportazione. A norma dell'articolo 4, paragrafo 17, per «dichiarazione in dogana» s'intendeva l'atto con il quale una persona manifestava, nelle forme e modalità prescritte, la volontà di vincolare una merce ad un determinato regime doganale. Conformemente all'articolo 59, le merci vincolate ad un regime doganale dovevano essere dichiarate per il regime prescelto. Le merci dichiarate, in particolare, per l'esportazione o il transito erano poste sotto vigilanza doganale all'atto dell'accettazione della dichiarazione in dogana «fino a quando escano del territorio doganale [dell'Unione europea] o siano distrutte o fino a quando la dichiarazione in dogana sia invalidata».

6. L'articolo 91, paragrafo 1, lettere a) e b), prevedeva, rispettivamente, che il *regime di transito esterno* consentisse la circolazione da una località all'altra del territorio doganale di merci di paesi terzi e di merci dell'Unione. Quando le merci circolavano come descritto all'articolo 91, paragrafo 1, in base a un carnet TIR, ciò costituiva una circolazione consentita ai fini dell'articolo 91, paragrafo 2, lettera b), purché tale circolazione: i) fosse iniziata o dovesse concludersi all'esterno dell'Unione; ii) riguardasse spedizioni di merci che dovevano essere scaricate nel territorio doganale e che venivano trasportate assieme a merci da scaricare in un paese terzo; o iii) fosse effettuata da una località all'altra dell'Unione europea attraversando il territorio di un paese terzo.

7. L'articolo 161 era intitolato «Esportazione». L'articolo 161, paragrafo 1, prevedeva che il regime dell'esportazione permettesse alle merci dell'Unione di uscire dal territorio doganale. L'articolo 161, paragrafo 2, stabiliva che qualsiasi merce dell'Unione destinata ad essere esportata doveva essere vincolata al regime dell'esportazione, ad eccezione delle merci vincolate al regime di perfezionamento passivo o ad un regime di transito.

8. Conformemente all'articolo 163, paragrafo 1, il *regime di transito interno* consentiva che merci dell'Unione circolassero da una località all'altra del territorio doganale, con attraversamento del territorio di un paese terzo, senza che mutasse la loro posizione doganale. La circolazione di detto tipo poteva essere effettuata, in particolare, in base a un carnet TIR (articolo 163, paragrafo 2).

³ Regolamento del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»). Tale regolamento è stato modificato varie volte: la versione in vigore all'epoca dei fatti era quella modificata dal regolamento (CE) n. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006 (GU 2006, L 363, pag. 1). La versione attuale è contenuta nel regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (GU 2013, L 269, pag. 1).

9. Conformemente all'articolo 182 bis, paragrafo 1, le merci che uscivano dal territorio doganale dovevano formare oggetto di una dichiarazione doganale oppure, nel caso in cui siffatta dichiarazione non fosse richiesta, di una dichiarazione sommaria⁴. Ai sensi dell'articolo 182 ter, paragrafo 1, nel caso in cui a tali merci fosse attribuita una destinazione doganale per la quale era necessaria una dichiarazione doganale, tale dichiarazione doveva essere presentata presso l'ufficio doganale di esportazione prima che le merci considerate lasciassero il territorio doganale. L'articolo 183 prevedeva che le merci che uscivano dal territorio doganale fossero soggette al controllo doganale.

Convenzione TIR

10. Sotto l'egida della Commissione economica per l'Europa delle Nazioni Unite (UNECE), è stato elaborato, dopo la seconda guerra mondiale, il sistema di transito TIR per contribuire al rilancio delle economie dell'Europa postbellica. La convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR (in prosieguo: la «convenzione TIR»), conclusa a Ginevra il 14 novembre 1975, è stata approvata a nome dell'allora Comunità economica europea con il regolamento (CEE) n. 2112/78 del Consiglio ed è quindi direttamente applicabile⁵. La convenzione TIR è entrata in vigore, per quanto riguarda l'attuale Unione europea, il 20 giugno 1983⁶. Ogni Stato membro dell'Unione e la stessa Unione europea è parte contraente. Una versione consolidata del testo di tale convenzione è stata pubblicata nell'allegato alla decisione 2009/477/CE del Consiglio⁷.

11. L'articolo 1 della convenzione TIR definisce il «trasporto TIR», il trasporto di merci da un ufficio doganale di partenza ad un ufficio doganale di destinazione, effettuato nel «regime TIR». Il «titolare» di un carnet TIR è 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 partenza⁸. L'articolo 2 stabilisce che la convenzione concerne il trasporto di merci, senza rottura di carico, attraverso una o più frontiere, eseguito da un ufficio doganale di partenza d'una Parte contraente ad un ufficio doganale di destinazione di un'altra Parte contraente, o della medesima Parte contraente, a condizione che una parte del tragitto tra l'inizio e la conclusione del trasporto TIR sia effettuata su strada.

12. Ai sensi dell'articolo 3, lettera b), i trasporti devono essere garantiti da associazioni abilitate conformemente all'articolo 6⁹ ed essere accompagnati da un carnet TIR. L'articolo 4 prevede che presso gli uffici doganali di transito, le merci trasportate nel regime TIR non devono soggiacere all'obbligo di pagare o di depositare i dazi e le tasse all'importazione o all'esportazione.

4 Le eccezioni a tale regola non rilevano ai fini delle presenti conclusioni.

5 Regolamento del 25 luglio 1978, relativo alla conclusione della convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR (convenzione TIR) fatta a Ginevra il 14 novembre 1975 (GU 1978, L 252, pag. 1).

6 La convenzione TIR è entrata in vigore quando sono state adempiute tutte le formalità necessarie (v. articolo 2 del regolamento n. 2112/1978 e articoli 52 e 53 della convenzione TIR). La data di entrata in vigore di tale convenzione, per quanto riguarda l'Unione europea, è riportata nella Gazzetta ufficiale sotto il titolo «Entrata in vigore della convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR (convenzione TIR)» (GU 1983, L 31, pag. 13).

7 Decisione del 28 maggio 2009, recante pubblicazione in forma consolidata del testo della convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR (convenzione TIR) del 14 novembre 1975 come modificata a decorrere da tale data (GU 2009, L 165, pag. 1).

8 Articolo 1, rispettivamente lettere a) e o).

9 L'articolo 6 prevede che ogni Parte contraente è in grado di autorizzare le associazioni a rilasciare carnet TIR nonché ad assumerne la garanzia, purché vengano soddisfatte le condizioni stabilite nell'allegato 9, parte I. Queste includono: la provata esistenza per almeno un anno come associazione istituita rappresentante gli interessi del settore dei trasporti, la prova di una solida situazione finanziaria e di capacità organizzative che consentano l'adempimento degli obblighi previsti dalla convenzione, e la provata conoscenza, da parte del personale, della corretta applicazione della convenzione. Ulteriori condizioni stabiliscono che non devono sussistere gravi o reiterati reati contro la legislazione doganale o fiscale, un accordo scritto o altro atto legale fra l'associazione e le competenti autorità della Parte contraente in cui essa è stabilita; e un impegno che, in particolare, confermi che l'associazione si conformerà agli obblighi fissati nella convenzione.

Manuale sul transito TIR

13. Il Manuale sul transito della Commissione¹⁰ stabilisce che «il carnet TIR è una dichiarazione in dogana per il trasporto di merci e costituisce la prova dell'esistenza della garanzia. I carnet TIR sono attualmente distribuiti alle associazioni garanti nazionali dall'Unione internazionale dei trasporti stradali (IRU). La dichiarazione in dogana sotto forma di carnet TIR è valida per un solo trasporto TIR. È utilizzata già nel paese di partenza e consente di effettuare controlli doganali nelle Parti contraenti di partenza, transito e destinazione» (v. Parte IX, paragrafo 1.2, terzo capoverso – il Regime TIR).

Diritto nazionale

14. Il giudice del rinvio dichiara nella sua ordinanza che, ai sensi del diritto nazionale, i servizi di trasporto direttamente connessi all'esportazione di merci sono esenti dal pagamento dell'IVA. Detto giudice precisa che, conformemente alle norme in vigore all'epoca dei fatti, i servizi di trasporto erano esenti dall'IVA solo qualora il soggetto passivo interessato fosse in grado di dimostrare che le merci trasportate erano in effetti esportate mediante la produzione dei seguenti documenti a sostegno della richiesta di esenzione: una fattura emessa dal vettore, un contratto di trasporto stipulato con il beneficiario del servizio, documenti specifici di trasporto e documenti da cui risultasse che le merci trasportate erano esportate.

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

15. La Cartrans Spedition SRL (in prosieguo: la «Cartrans»), un intermediario di servizi di trasporto su strada, con sede principale in Romania, ha prestato servizi relativi al trasporto di merci in tre occasioni in Turchia nel periodo compreso tra marzo e maggio 2012, due volte in Georgia nell'agosto 2012, una volta in Iraq nel febbraio 2013 e in una sola occasione in Ucraina nell'aprile 2014. Il 13 agosto 2014 le autorità rumene competenti hanno emesso un verbale di verifica fiscale e un avviso di accertamento fiscale chiedendo alla Cartrans di versare 16 203 lei rumeni (RON) (circa EUR 3 650).

16. Le autorità competenti hanno sostenuto che la Cartrans non aveva dimostrato che le merci trasportate fossero state in effetti esportate, in quanto la stessa non aveva prodotto nessuno dei seguenti documenti: un contratto di trasporto stipulato con il beneficiario del servizio, documenti specifici di trasporto e documenti da cui risultasse che le merci trasportate erano esportate, conformemente alle norme nazionali. La Cartrans aveva semplicemente dimostrato di aver prestato agli esportatori determinati servizi di trasporto all'estero.

17. La Cartrans ha contestato tale valutazione. A sostegno della sua richiesta di esenzione dall'IVA essa ha prodotto, per ciascuna delle sette fatture soggette ad accertamento IVA, carnet TIR e lettere di vettura CMR, vidimati dai funzionari doganali dei paesi nei quali la Cartrans aveva esportato le merci considerate¹¹. La Cartrans ha affermato che i carnet TIR contenevano riferimenti tanto alle merci trasportate quanto alle attestazioni delle autorità doganali riguardanti l'esportazione delle merci nei rispettivi paesi e che il carnet TIR aveva quindi, manifestamente, valore probatorio, in quanto costituiva il documento che certificava lo svolgimento di un transito doganale da un ufficio doganale di partenza fino a un ufficio doganale di destinazione.

10 Manuale sul transito (il Regime TIR) del 1° luglio 2009 TAXUD/1873/2007 – IT Final, pubblicato dal Comitato del codice doganale della Commissione europea – sezione Transito (TIR). La Commissione europea sta procedendo attualmente all'aggiornamento del Manuale sul transito. Pertanto, la versione attuale del 27 aprile 2016 (TAXUD/A2/TRA/003/2016-IT) viene definita «documento di lavoro».

11 Intendo per lettera di vettura CMR un documento costituente la prova della stipulazione di un contratto di trasporto di merci su strada in base alla Convenzione relativa al contratto di trasporto internazionale di merci su strada firmata a Ginevra il 19 maggio 1956. Poiché tali documenti non costituiscono il fondamento delle questioni poste dal giudice del rinvio, non vi farò più riferimento.

18. Il giudice del rinvio ritiene che l'interpretazione delle disposizioni della direttiva IVA riguardanti le esenzioni sulle esportazioni e per la prestazione di servizi da parte di intermediari, sia necessaria per la definizione della controversia nel procedimento principale. Esso ha quindi sottoposto 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 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, il carnet TIR vidimato dell'ufficio doganale del paese di destinazione costituisca un 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 n. TAXUD/1873/2007 dal Comitato del codice doganale – sezione Transito nell'ambito della Direzione generale fiscalità e unione doganale della Commissione europea;
- 2) se l'articolo 153 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, osti a una prassi fiscale che impone al contribuente di dimostrare l'esportazione delle merci trasportate unicamente mediante 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».

19. Hanno presentato osservazioni scritte la Cartrans, il governo rumeno e la Commissione europea. Non essendone stata fatta richiesta, non si è tenuta udienza.

Valutazione

Osservazioni preliminari

20. Le questioni del giudice del rinvio sono sollevate sul presupposto che la Cartrans chiede l'esenzione dall'IVA in base al fatto che essa ha prestato servizi in qualità di intermediario che agiva per conto di un altro soggetto ai fini dell'articolo 153 della direttiva IVA¹². Nell'ordinanza di rinvio la Cartrans viene descritta come «intermediario di servizi di trasporto merci su strada». Tuttavia, il giudice del rinvio non specifica se la richiesta di esenzione dall'IVA della Cartrans sia giustificata dal fatto che ha prestato essa stessa servizi di trasporto e servizi accessori ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA o se essa abbia agito semplicemente quale intermediario come stabilito all'articolo 153 di tale direttiva.

21. Il termine «intermediario» non viene definito nell'articolo 153 della direttiva IVA. Il significato comune, interpretato conformemente allo scopo della direttiva IVA, indica che l'intermediario è un soggetto che agisce tra le parti¹³. Nel contesto dei servizi di trasporto su strada, ciò potrebbe includere la prestazione di supporto logistico per coordinare il movimento delle merci del venditore al compratore nonché, ma non necessariamente, la prestazione di servizi diretti a garantire il trasporto fisico di merci da un punto di partenza a un punto di destinazione. La prestazione di servizi di trasporto da parte di un intermediario beneficia di una particolare esenzione fiscale quando l'interessato ha trasportato merci verso una destinazione al di fuori dell'Unione europea, ad opera o

¹² La seconda questione pregiudiziale viene formulata in termini di diritto «di detrarre» l'IVA per la prestazione di servizi di trasporto; intendo ciò come riferito al «diritto all'esenzione fiscale» per due ragioni. In primo luogo, le disposizioni di cui trattasi non rientrano in un regime IVA specifico riguardante le detrazioni. In secondo luogo, l'ordinanza di rinvio riguarda chiaramente norme che disciplinano l'esenzione fiscale: non vi è alcun accenno alle norme in materia di detrazioni.

¹³ Sentenza del 2 aprile 1998, EMU Tabac e a., C-296/95, EU:C:1998:152, punto 30.

per conto di un altro soggetto ai sensi dell'articolo 153 della direttiva IVA. In mancanza di indicazioni, nell'ordinanza di rinvio, riguardo al ruolo preciso della Cartrans, spetta al giudice del rinvio verificare, nell'ambito del procedimento principale, se quest'ultima abbia agito quale intermediario per conto di un altro soggetto o se abbia trasportato essa stessa le merci considerate.

22. In ogni caso, l'articolo 153 si applica quando il soggetto passivo interessato partecipa ad operazioni previste, in particolare, nel capo 6 della direttiva IVA. Nella fattispecie, la disposizione pertinente, contenuta nel capo 6, è l'articolo 146, paragrafo 1, lettera e). Esaminerò pertanto le questioni pregiudiziali alla luce di tale disposizione.

Sulla prima e sulla seconda questione

23. Il giudice del rinvio chiede di accertare, nel caso in cui un soggetto passivo chieda il beneficio dell'esenzione dall'IVA per il fatto che ha prestato servizi connessi al trasporto di merci a fini di esportazione dall'Unione europea, se gli Stati membri siano legittimati a introdurre condizioni che impongano al soggetto passivo la presentazione di taluni documenti specifici per provare che le merci considerate siano state effettivamente esportate, o se i carnet TIR costituiscano tale prova. Poiché le due questioni pregiudiziali costituiscono aspetti dello stesso problema, le esaminerò congiuntamente.

24. Il governo rumeno ritiene che la direttiva IVA consenta agli Stati membri di respingere le richieste di esenzione fiscale ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA in circostanze come quelle di cui al procedimento principale. La Cartrans e la Commissione contestano tale posizione.

25. Nemmeno io condivido la posizione del governo rumeno.

26. Sussistono due punti d'incontro fra le parti. In primo luogo, nei limiti in cui sia manifesto che l'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA riguarda l'esenzione fiscale per esportazioni dall'Unione europea, è conforme al principio generale di diritto tributario internazionale che l'imposta debba essere applicata al consumo di beni e di servizi nel luogo di destinazione. Pertanto, tutte le operazioni riguardanti le esportazioni sono generalmente esenti dall'IVA. In secondo luogo, poiché tale disposizione consente l'esenzione fiscale, quest'ultima dovrebbe essere interpretata in senso restrittivo¹⁴.

27. Le esenzioni previste nel capo 6 della direttiva IVA («Esenzioni all'esportazione») sono obbligatorie. Pertanto, quando un soggetto passivo è in grado di dimostrare la prestazione di servizi di trasporto e di servizi accessori ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), l'esenzione prevista deve essere concessa. In mancanza di una disposizione espressa gli Stati membri non mantengono il potere discrezionale di introdurre ulteriori condizioni sostanziali.

28. La giurisprudenza della Corte chiarisce che deve sussistere un collegamento diretto fra il trasporto di merci verso una destinazione al di fuori dell'Unione europea e i servizi pertinenti affinché sia applicabile l'esenzione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA. In altri termini, i servizi devono essere prestati direttamente (a seconda del caso) all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni di cui a tale disposizione¹⁵. Si tratta di questioni che devono essere valutate dal giudice del rinvio nel suo esame dei fatti e delle circostanze del caso di specie.

¹⁴ Sentenza del 29 giugno 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punti 18 e 22.

¹⁵ Sentenza del 29 giugno 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punto 23.

29. Nell'ordinanza di rinvio si afferma chiaramente che, ai sensi delle norme nazionali, il trasporto collegato all'esportazione di merci è un servizio esente dall'IVA solo nel caso in cui il soggetto passivo interessato sia in grado di produrre i seguenti documenti come prova: una fattura emessa dal vettore, un contratto di trasporto stipulato con il beneficiario del servizio, documenti specifici di trasporto e documenti da cui risulti che le merci trasportate sono state esportate (in prosieguo: i «documenti richiesti»).

30. Mi sembra che una prassi nazionale che richiede a un soggetto passivo di dimostrare che le merci trasportate sono state in effetti esportate non sia compatibile con il diritto dell'Unione. L'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA non contiene nessun obbligo del genere. Tale disposizione fissa piuttosto la condizione secondo la quale la prestazione di servizi, compreso il trasporto, deve essere direttamente *connessa* all'esportazione di beni.

31. Inoltre, concordo con la Commissione sul fatto che non vi sono disposizioni nella direttiva IVA che impongano la condizione secondo la quale il soggetto passivo deve fornire prove specifiche per beneficiare dell'esenzione prevista all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e).

32. Dalla descrizione del regime nazionale effettuata dal giudice del rinvio risulta chiaramente che le norme nazionali di cui trattasi introducono requisiti puramente formali. Tuttavia, siffatti requisiti riguardanti la forma in cui il soggetto passivo dimostra di avere titoli per l'esenzione non possono compromettere il diritto all'esenzione dall'IVA ai sensi del diritto dell'Unione quando le condizioni sostanziali per l'applicazione dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA sono soddisfatte¹⁶.

33. Conformemente all'articolo 131 della direttiva IVA, le esenzioni previste, in particolare, all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), si applicano, salvo le altre disposizioni del diritto dell'Unione e alle condizioni stabilite dagli Stati membri per la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. Nell'esercizio di tale potere discrezionale gli Stati membri sono soggetti ai principi generali del diritto dell'Unione, in particolare ai principi della certezza del diritto e di proporzionalità¹⁷.

34. Il principio della certezza del diritto richiede che gli effetti di una norma giuridica debbano essere chiari e prevedibili per coloro che vi sono sottoposti¹⁸. Conformemente alla giurisprudenza consolidata della Corte, tale principio viene applicato rigorosamente in casi in cui la normativa considerata introduce oneri fiscali¹⁹. In tale contesto la Corte ha dichiarato che gli obblighi di un soggetto passivo in materia di prove dovrebbero essere disciplinati da condizioni espressamente previste dal diritto nazionale e dalle norme stabilite per operazioni analoghe²⁰.

35. Il giudice del rinvio dichiara nella sua ordinanza che il diritto rumeno non contiene alcuna base giuridica che stabilisca espressamente quali tipi di documento o di documenti costituiscano la prova che le merci trasportate sono state esportate. Dalla descrizione di tale giudice le norme nazionali di cui trattasi sembrano derivare da una combinazione tra disposizioni legislative e prassi amministrativa. Spetta a detto giudice valutare se tali norme siano sufficientemente chiare e precise per soddisfare il principio generale di certezza del diritto.

16 Sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 32.

17 Sentenza del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 27.

18 Sentenza del 29 aprile 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punto 34.

19 Sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, EU:C:2007:548, punto 48.

20 Sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 38.

36. Per quanto riguarda la proporzionalità, la Corte ha dichiarato che gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa dell'Unione in questione²¹. Pertanto, le norme nazionali non dovrebbero eccedere quanto è necessario per preservare o tutelare l'erario²². In una fattispecie in cui l'amministrazione tributaria aveva rifiutato l'esenzione per una cessione all'interno dell'Unione in quanto la prova contabile pertinente era stata prodotta tardivamente e la stessa non aveva preso in considerazione il fatto che i requisiti sostanziali erano stati soddisfatti, la Corte ha dichiarato che le norme nazionali eccedevano quanto era necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta²³. A mio avviso, tale ragionamento dovrebbe essere applicato alle circostanze del caso di specie. Pertanto, se un soggetto passivo soddisfa le condizioni sostanziali stabilite dall'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, tali condizioni non possono essere sostituite da semplici requisiti formali previsti dal diritto nazionale.

37. Tali requisiti nazionali non possono quindi essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione in materia²⁴.

38. Il principio di neutralità fiscale esige che l'esenzione dall'IVA sia concessa se le condizioni sostanziali sono soddisfatte, anche se il soggetto passivo non ha rispettato determinate formalità²⁵. Esistono due soli casi in cui il mancato rispetto di requisiti formali ha comportato la perdita del diritto all'esenzione dall'IVA²⁶. Uno è il caso di frode²⁷. Il secondo si verifica quando l'esenzione viene negata se la violazione delle norme di cui trattasi ha l'effetto di impedire che sia portata all'attenzione delle autorità competenti la prova del rispetto di taluni requisiti sostanziali²⁸.

39. È pacifico, nel procedimento principale, che la Cartrans ha prestato effettivamente servizi ai sensi della direttiva IVA e che tali servizi sono stati prestati al di fuori del territorio dell'Unione europea. Dato tale contesto, una prassi nazionale secondo la quale le autorità competenti non esaminano le prove da cui risulta che le merci di cui trattasi sono state cedute a un compratore (o a un destinatario) stabilito in un paese terzo opera in modo simile a una presunzione secondo la quale l'esenzione non possa essere concessa.

40. Mi sembra che le norme nazionali di cui trattasi eccedano quanto necessario per garantire la corretta riscossione dell'imposta per le seguenti ragioni. In primo luogo, il giudice del rinvio dichiara che quando il soggetto passivo non è in grado di fornire i documenti richiesti a sostegno di una domanda di esenzione, una domanda viene respinta. Detto risultato è incompatibile con il principio di neutralità fiscale, in quanto l'IVA non viene applicata nel luogo di destinazione delle merci, bensì in un luogo di transito²⁹. In secondo luogo, le norme nazionali di cui trattasi sono applicate in modo tale da significare che, se i requisiti formali non sono rispettati, le autorità competenti neppure prendono in considerazione la possibilità che le condizioni sostanziali dell'esenzione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA *siano in effetti soddisfatte*. In terzo luogo, l'ordinanza di rinvio non contiene elementi che suggeriscano che l'inosservanza dei requisiti formali dia necessariamente origine a un caso di frode, o che la violazione delle norme di cui trattasi abbia l'effetto di impedire alle autorità competenti di accertare se le condizioni sostanziali siano state soddisfatte.

21 Sentenza del 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punto 20.

22 Sentenza del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punto 20.

23 Sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 29.

24 Sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 26.

25 Sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 36.

26 Sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 38.

27 Sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 39.

28 Sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punto 42.

29 V. supra, paragrafo 37.

41. Ne deriva che le autorità di uno Stato membro non possono negare, in via di principio, l'esenzione dall'IVA senza esaminare se le condizioni sostanziali stabilite dalle disposizioni applicabili del diritto dell'Unione siano state soddisfatte, semplicemente per il fatto che il soggetto passivo interessato non ha fornito taluni documenti specifici per dimostrare che le merci in questione sono state in effetti esportate.

42. Il carnet TIR dovrebbe essere considerato la prova definitiva che le merci considerate sono state esportate?

43. Sussiste una certa convergenza di vedute tra le parti su questo punto, in quanto tutte e tre ritengono che, ai sensi del codice doganale, i regimi di esportazione e di transito siano distinti.

44. La Cartrans sostiene che al soggetto passivo che presta servizi di trasporto non dovrebbe essere imposto di produrre una dichiarazione di esportazione quale prova del fatto che le merci considerate sono state esportate. Ciò in quanto il prestatore di servizi di trasporto ha soltanto accesso a prove di transito in forza del regime TIR. Il governo rumeno sostiene che il fatto che un ufficio doganale abbia vidimato un carnet TIR non dimostra di per sé che le merci considerate siano state trasportate ed esportate al di fuori dell'Unione europea. La Commissione dichiara che il sistema TIR conferma che le merci sono state trasportate fino al luogo di destinazione. In tale contesto, il carnet TIR non può sostituire la dichiarazione di esportazione doganale da cui risulta che le merci considerate sono state sottoposte al regime di esportazione.

45. Mi sembra che le parti abbiano ragione quando osservano che dal codice doganale deriva che i regimi di transito e di esportazione sono distinti³⁰.

46. Nelle sue conclusioni, presentate nella causa BGL, l'avvocato generale Léger³¹ ha esposto un'utile panoramica della convenzione TIR, che costituisce parte integrante dell'ordinamento giuridico dell'Unione in forza della decisione 2009/477. Come è stato spiegato dall'avvocato generale, la convenzione facilita i trasporti internazionali di merci con veicoli stradali: essa semplifica e armonizza le formalità amministrative da compiere in materia doganale alle frontiere. I carichi di merci sono soggetti ad una sola ispezione presso l'ufficio doganale di partenza, escludendo qualsiasi altra ispezione in transito o a destinazione (salvo sospetti di irregolarità). Una caratteristica significativa è costituita dal fatto che tali merci non soggiacciono all'obbligo di pagare o di depositare i dazi e le tasse all'importazione o all'esportazione. Le merci trasportate devono essere accompagnate, durante tutto il loro trasporto, da un documento di spedizione uniforme, il carnet TIR, rilasciato dall'ufficio doganale di partenza e che servirà come elemento di riferimento per controllare la regolarità dell'operazione. Il pagamento di dazi e imposte, che può essere richiesto da parte dei servizi doganali nei confronti di un trasportatore, deve essere in parte garantito da un'associazione nazionale abilitata a tal fine dalle autorità delle parti contraenti. Tale garanzia è a sua volta coperta dall'IRU e da un gruppo di assicurazioni con sede in Svizzera³².

47. I carnet TIR sono stampati dall'IRU e distribuiti dalle associazioni garanti ai trasportatori che vi menzionano una serie di informazioni, in particolare sulle merci trasportate. Ogni carnet TIR si compone di un blocco di foglietti in due copie (nn. 1 e 2). All'inizio dell'operazione di trasporto, l'ufficio doganale di partenza verifica il carico, in particolare la sua conformità rispetto alle merci dichiarate nel carnet TIR, poi procede alla sigillatura. L'ufficio doganale registra poi il primo foglietto del carnet TIR, che gli è stato consegnato dall'utilizzatore, ne stacca la copia n. 1, vidima la matrice corrispondente e gli restituisce il carnet. All'uscita dal territorio attraversato, l'ufficio doganale di transito verifica lo stato dei sigilli, stacca la copia n. 2, vidima la matrice corrispondente e restituisce il carnet TIR all'utilizzatore. Esso trasmette poi la copia n. 2 all'ufficio doganale di partenza, che verifica

³⁰ V. supra, paragrafi da 6 a 8.

³¹ C-78/01, EU:C:2003:14, paragrafi da 4 a 7.

³² V. supra, paragrafi 11 e 13.

allora la sua conformità con la copia n. 1. Se la copia n. 2 non riporta nessuna riserva sulla regolarità dell'operazione TIR, quest'ultima è regolarmente convalidata sul territorio attraversato. Per contro, se la copia n. 2 riporta riserve o non è stata ricevuta dall'ufficio doganale di partenza, l'operazione TIR è considerata irregolare sul territorio di cui trattasi. Di conseguenza, le autorità doganali di tale territorio hanno il diritto di imporre i dazi e le imposte che sono così divenuti esigibili. Tale procedimento si ripete sul territorio di ogni paese attraversato, salvo che tra gli Stati membri dell'Unione europea, in quanto essi costituiscono un solo ed unico territorio doganale³³.

48. Tale schema delle principali caratteristiche del sistema TIR conferma che lo scopo di un carnet TIR vidimato non è di provare che le merci considerate siano state in effetti esportate. Tale sistema dimostra piuttosto che «il carnet TIR è una dichiarazione in dogana per il trasporto di merci e costituisce la prova dell'esistenza della garanzia»³⁴.

49. Poiché i regimi doganali di transito (di cui fanno parte le operazioni TIR) e di esportazione sono distinti³⁵, il carnet TIR non può essere equiparato a una dichiarazione doganale rilasciata quando le merci escono dal territorio doganale dell'Unione, come stabilito dall'articolo 182 bis del codice doganale³⁶.

50. Per quanto riguarda il procedimento principale, al fine di ottenere il beneficio dell'esenzione offerto dall'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, un soggetto passivo deve dimostrare la *prestazione di servizi* (compreso il trasporto) che *siano direttamente connessi all'esportazione o all'importazione di merci*.

51. A mio avviso, un soggetto passivo come la Cartrans non deve quindi spingersi fino al punto di provare che le merci considerate siano state effettivamente esportate. Ciò che deve dimostrare è il fatto che i servizi di trasporto prestati erano *direttamente connessi* all'esportazione delle merci. La procedura diretta a dimostrare tale circostanza non è disciplinata dalle norme dell'Unione e costituisce in definitiva una questione di competenza delle autorità nazionali, soggetta alla supervisione dei giudici nazionali. Ciò detto, sebbene non costituisca necessariamente una prova definitiva dell'*esportazione*, il carnet TIR è, a mio avviso, un documento effettivamente rilevante nel valutare se i servizi di trasporto prestati siano direttamente connessi all'esportazione delle merci trasportate dall'autotrasportatore interessato. In mancanza di prove che indichino che le merci oggetto del carnet TIR *non* sono state in effetti esportate, esso fornisce, a mio avviso, una solida prova a sostegno della richiesta di esenzione dall'IVA ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA³⁷.

Conclusione

52. Alla luce delle suesposte considerazioni, ritengo che la Corte debba rispondere alla questione sollevata dal Tribunalul Prahova (Tribunale superiore di Prahova, Romania) nel seguente modo:

Gli articoli 146, paragrafo 1, lettera e), e 131 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a norme nazionali che richiedono la produzione di documenti specifici per provare che le merci trasportate da un soggetto passivo, che presta servizi di trasporto su

33 Conclusioni dell'avvocato generale Léger, presentate nella causa BGL, C-78/01, EU:C:2003:14, paragrafi 7 e 8.

34 V. Manuale sul transito TIR, pag. 7.

35 V. supra, paragrafo 45.

36 V. supra, paragrafo 9.

37 Sentenza del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, EU:C:2007:548, punto 37, in cui la Corte ha dichiarato che la qualificazione di una cessione o di un acquisto all'interno dell'Unione dovrebbe essere effettuata in base ad elementi oggettivi, quale l'esistenza di un movimento fisico dei beni di cui trattasi fra Stati membri. Tale ragionamento può essere applicato al caso di specie purché il soggetto passivo sia grado di dimostrare che le merci considerate sono uscite fisicamente dal territorio dell'Unione europea.

strada verso una destinazione al di fuori del territorio dell'Unione europea, siano state in effetti esportate. Spetta alle autorità competenti, fatta salva la supervisione dei giudici nazionali, esaminare e valutare le prove in ogni singolo caso. Tali prove possono includere riferimenti ai carnet TIR come descritti nella convenzione relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR, allegata alla decisione 2009/477/CE del Consiglio, del 28 maggio 2009, recante pubblicazione in forma consolidata del testo della convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR (convenzione TIR), del 14 novembre 1975, come modificata a decorrere da tale data, al fine di dimostrare se le merci considerate siano uscite fisicamente dal territorio dell'Unione europea e, di conseguenza, se i servizi di trasporto prestati fossero direttamente connessi all'esportazione delle merci.