Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

8 maggio 2025 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 143, paragrafo 1, lettera b) – Esenzioni all'importazione – Direttiva 2006/79/CE – Merci oggetto di piccole spedizioni prive di carattere commerciale provenienti dai paesi terzi – Destinatario residente in uno Stato membro diverso dallo Stato membro d'importazione»

Nella causa C-405/24,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 26 marzo 2024, pervenuta in cancelleria l'11 giugno 2024, nel procedimento

L. s.c.

contro

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

con l'intervento di:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da S. Rodin, presidente di sezione, O. Spineanu-Matei e N. Fenger (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, da M. Kowalewska, K. Nowicka e T. Tratkiewicz;

* Lingua processuale: il polacco.

– per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da Ł. Habiak e M. Herold, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2009/69/CE del Consiglio, del 25 giugno 2009 (GU 2009, L 175, pag. 12; in prosieguo: la «direttiva 2006/112»), e dell'articolo 1 della direttiva 2006/79/CE del Consiglio, del 5 ottobre 2006, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'importazione di merci oggetto di piccole spedizioni a carattere non commerciale provenienti dai paesi terzi (GU 2006, L 286, pag. 15).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la L. s.c. e il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direttore del Servizio nazionale delle informazioni dell'Erario, Polonia; in prosieguo: l'«autorità tributaria») in merito alla legittimità di una decisione anticipata in materia fiscale datata 22 febbraio 2019.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 78/1035/CEE

3 L'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 78/1035/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1978, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'importazione di merci oggetto di piccole spedizioni a carattere non commerciale provenienti dai paesi terzi (GU 1978, L 366, pag. 34), prevedeva quanto segue:

«Le merci oggetto di piccole spedizioni, prive di carattere commerciale, spedite da un paese terzo da un privato e destinate ad un altro privato che si trovi in uno Stato membro, godono all'importazione di una franchigia dalle imposte sulla cifra di affari e dalle altre imposizioni indirette interne».

Regolamento (CEE) n. 918/83

4 L'articolo 29, paragrafo 1, primo comma, del regolamento (CEE) n. 918/83 del Consiglio, del 28 marzo 1983, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali (GU 1983, L 105, pag. 1), così disponeva:

«Fatti salvi gli articoli 30 e 31, sono ammesse in franchigia dai dazi all'importazione le merci che sono oggetto di piccole spedizioni prive di carattere commerciale, inviate da un privato da un paese terzo ad un altro privato che si trovi nel territorio doganale della Comunità [economica europea]».

Direttiva 2006/79

5 Il considerando 3 della direttiva 2006/79 è formulato come segue:

«A questo riguardo per ragioni pratiche i limiti entro i quali si applica questa franchigia dovrebbero essere per quanto possibile uguali a quelli previsti per il regime comunitario delle franchigie doganali dal regolamento [n. 918/83]».

6 L'articolo 1 di tale direttiva così dispone:

«1. Le merci oggetto di piccole spedizioni, prive di carattere commerciale, spedite da un paese terzo da un privato e destinate ad un altro privato che si trovi in uno Stato membro, godono all'importazione di una franchigia dalle imposte sulla cifra di affari e dalle altre imposizioni indirette interne.

2. Ai sensi del paragrafo l, si considerano come "piccole spedizioni prive di carattere commerciale" le spedizioni che nel contempo:

a) presentano carattere occasionale;

b) riguardano esclusivamente merci riservate all'uso personale o familiare dei destinatari e che, per la loro natura o quantità, escludano qualsiasi interesse di ordine commerciale;

c) riguardano merci il cui valore globale non superi 45 [euro];

d) sono inviate dallo speditore al destinatario senza pagamento di alcun genere».

Direttiva 2006/112

7 L'articolo 32 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

Tuttavia, se il luogo di partenza della spedizione o del trasporto dei beni si trova in un territorio terzo o in un paese terzo, il luogo della cessione effettuata dall'importatore designato o riconosciuto come debitore dell'imposta in forza dell'articolo 201, nonché quello delle eventuali cessioni successive, si considerano situati nello Stato membro d'importazione dei beni».

8 L'articolo 86, paragrafo 1, di tale direttiva è formulato come segue:

«Devono essere compresi nella base imponibile, ove non vi siano già compresi, gli elementi seguenti:

(...)

b) le spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d'importazione, nonché quelle risultanti dal trasporto verso un altro luogo di destinazione situato nella Comunità, qualora quest'ultimo sia noto nel momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta».

9 L'articolo 143, paragrafo 1, di detta direttiva così dispone:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

b) le importazioni definitive di beni disciplinate dalle direttive (...) [2006/79];

(...)».

10 Ai sensi dell'articolo 163 della direttiva 2006/112:

«Allorché lo svincolo dei beni dai regimi o dalle situazioni di cui alla presente sezione dà luogo ad un'importazione ai sensi dell'articolo 61, lo Stato membro di importazione adotta le misure necessarie per evitare una duplice imposizione».

Regolamento (CE) n. 1186/2009

11 L'articolo 25, paragrafo 1, primo comma, del regolamento (CE) n. 1186/2009 del Consiglio, del 16 novembre 2009, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali (GU 2009, L 324, pag. 23), è così formulato:

«Fatti salvi gli articoli 26 e 27, sono ammesse in franchigia dai dazi all'importazione le merci contenute nelle spedizioni inviate da un paese terzo da parte di un privato ad un altro privato che si trovi nel territorio doganale della Comunità, sempre che si tratti di importazioni prive di ogni carattere commerciale».

12 Ai sensi dell'articolo 133, paragrafo 1, di tale regolamento:

«Il regolamento (CEE) n. 918/83, come modificato dagli atti elencati nell'allegato V, è abrogato».

Diritto polacco

13 L'articolo 2, punto 1, dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2018, posizione 2174), nella sua versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), prevede quanto segue:

«Ogni volta che nelle seguenti disposizioni si fa riferimento al "territorio nazionale", si intende il territorio della Repubblica di Polonia, fatto salvo l'articolo 2a».

14 L'articolo 52, paragrafo 1, della legge sull'IVA così dispone:

«Sono esenti dall'imposta sull'importazione, fatto salvo il paragrafo 2, le merci contenute in una spedizione inviata da una persona fisica dal territorio di un paese terzo e destinate a una persona fisica residente nel territorio nazionale, quando sono cumulativamente soddisfatte le seguenti condizioni:

1. la quantità e la natura delle merci non mostrano una loro destinazione commerciale;

2. il destinatario non è obbligato a pagare alcuna somma al mittente per il ricevimento della spedizione;

3. le spedizioni hanno natura occasionale».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

15 L. è una società che fornisce servizi di spedizione e di sdoganamento di merci.

16 Tale società ha depositato, presso l'autorità tributaria, una domanda di decisione anticipata in materia fiscale diretta a stabilire se l'importazione, in Polonia, di merci oggetto di una spedizione tra privati possa essere esentata dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) in forza dell'articolo 52 della legge sull'IVA qualora il destinatario di tale spedizione si trovi in uno Stato membro diverso dalla Repubblica di Polonia.

17 Con decisione anticipata in materia fiscale del 22 febbraio 2019, l'autorità tributaria ha ritenuto che la situazione descritta da L. nella sua domanda non rientrasse nell'esenzione prevista dall'articolo 52 della legge sull'IVA, per il motivo che tale esenzione non si applica all'importazione, in Polonia, di merci destinate a un privato che si trovi in uno Stato membro diverso dalla Repubblica di Polonia.

18 L. ha presentato ricorso avverso tale decisione anticipata in materia fiscale dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia).

19 Con sentenza del 12 dicembre 2019, tale giudice ha respinto il ricorso. Esso ha ritenuto che tanto dall'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 che dall'articolo 52 della legge sull'IVA emerga che l'esenzione dall'IVA in esame si applica unicamente qualora la spedizione sia destinata ad un privato residente nello Stato membro nel quale le merci sono importate.

20 L. ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), giudice del rinvio.

21 Secondo tale giudice, si potrebbe ritenere, alla luce della sentenza del 2 luglio 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), che la circostanza che le merci importate siano entrate nel territorio dell'Unione europea in uno Stato membro diverso da quello in cui si trova il loro destinatario non incida sulla loro esenzione dall'IVA. Pertanto, le spedizioni di merci di valore trascurabile spedite da un paese terzo e destinate ad un privato che si trova nell'Unione dovrebbero essere esentate.

22 Tuttavia, da una giurisprudenza polacca risulta che l'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 52 della legge sull'IVA non si applica all'importazione di merci destinate ad un privato residente nel territorio di uno Stato membro diverso dalla Repubblica di Polonia. Secondo tale giurisprudenza, si deve ritenere che le disposizioni della direttiva 2006/79 operano una distinzione a seconda del luogo di residenza del destinatario finale delle merci, allorché il luogo d'importazione preso in considerazione è «uno Stato membro». Pertanto, sia l'assoggettamento all'imposta sull'importazione delle merci che l'esenzione dall'IVA relativa a tale importazione per le piccole spedizioni tra privati prive di carattere commerciale sarebbero legati al luogo di residenza del destinatario finale delle merci.

23 In tale contesto, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), della direttiva [2006/112] nonché l'articolo 1 della direttiva [2006/79], nel contesto del terzo considerando della direttiva 2006/79 e dell'articolo 25 del regolamento [n. 1186/2009], ostino a una normativa come l'articolo 52, paragrafo 1, della [legge sull'IVA], ai sensi della quale non è esente dall'IVA l'importazione di merci contenute in una spedizione inviata da una persona fisica dal territorio di un Paese terzo e destinata a una persona fisica che si trovi nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea diverso dal territorio dello Stato [membro] in cui avviene l'importazione».

Sulla questione pregiudiziale

24 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 e l'articolo 1 della direttiva 2006/79 debbano essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro che esclude dal beneficio dell'esenzione dall'IVA, prevista da tali disposizioni, le piccole spedizioni prive di carattere commerciale inviate da un paese terzo, effettuate da un privato e destinate ad un privato residente in un altro Stato membro.

25 Dall'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 risulta che gli Stati membri esentano le importazioni definitive di beni disciplinate in particolare dalla direttiva 2006/79.

26 L'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2006/79 prevede che le merci oggetto di piccole spedizioni, prive di carattere commerciale, spedite da un paese terzo da un privato e destinate ad un altro privato che si trovi in uno Stato membro, godono all'importazione di una franchigia dalle imposte sulla cifra di affari e dalle altre imposizioni indirette interne.

27 Al fine di rispondere alla questione sollevata, occorre stabilire se l'esenzione dall'IVA prevista da tali disposizioni riguardi unicamente spedizioni destinate ai privati residenti nello Stato membro d'importazione o se essa si applichi alle spedizioni destinate ai privati che si trovano in qualsiasi Stato membro, ivi compreso uno Stato membro diverso da quello d'importazione.

28 Secondo costante giurisprudenza della Corte, ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione si deve tener conto non soltanto del tenore letterale della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v., in tal senso, sentenza del 14 maggio 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, punto 72 e giurisprudenza citata).

29 Per quanto riguarda, in primo luogo, la formulazione delle disposizioni di cui il giudice del rinvio chiede l'interpretazione, occorre rilevare che l'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 rinvia esplicitamente alle esenzioni dall'IVA previste, in particolare, dalla direttiva 2006/79.

30 L'articolo 1, paragrafo 1, di quest'ultima direttiva precisa che l'esenzione da esso prevista riguarda le piccole spedizioni prive di carattere commerciale destinate ad un privato che si trovi in uno Stato membro.

31 Occorre rilevare, a tal riguardo, che la versione polacca di tale disposizione utilizza i termini «Stato membro» senza ulteriori precisazioni. Inoltre, nelle versioni di detta disposizione in lingua spagnola, danese, tedesca, inglese, francese, italiana, neerlandese, rumena e svedese, in particolare, tali termini sono preceduti da un articolo indeterminativo.

32 Dato che l'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2006/79 non si riferisce a uno Stato membro specifico e non menziona, in particolare, lo Stato membro d'importazione, la formulazione di tale disposizione tende ad indicare che l'esenzione dall'IVA che quest'ultima prevede riguarda spedizioni destinate ad un privato che si trovi in uno qualsiasi degli Stati membri.

33 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il contesto in cui si inseriscono l'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 e l'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2006/79, occorre rilevare, anzitutto, che il riferimento alle spedizioni destinate ad un privato che si trovi in uno Stato membro figurava già sia all'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 78/1035, che corrisponde all'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2006/79, che all'articolo 1, paragrafo 1, della proposta di direttiva del Consiglio relativa alle franchigie fiscali applicabili all'importazione di merci oggetto di piccole spedizioni a carattere non commerciale provenienti dai paesi terzi (GU 1975, C 18, pag. 6).

34 Orbene, dai lavori preparatori della direttiva 78/1035, che è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/79, conformemente all'articolo 6 di quest'ultima direttiva, risulta che il legislatore dell'Unione non ha inteso subordinare l'applicazione dell'esenzione dall'IVA delle piccole spedizioni prive di carattere commerciale a una condizione relativa ad uno specifico luogo di destinazione della spedizione di cui si tratta all'interno dell'Unione. Infatti, dalla motivazione di tale proposta risulta che il suo oggetto era prevedere che le spedizioni di modesto valore inviate da un privato che si trovi in un paese terzo ad un altro privato che si trovi nell'Unione beneficino di una franchigia fiscale all'importazione, purché le merci di cui si tratta soddisfino un certo numero di condizioni.

35 Inoltre, il considerando 3 della direttiva 2006/79 precisa che, per ragioni pratiche, i limiti entro i quali si applica l'esenzione dall'IVA all'importazione di piccole spedizioni prive di carattere commerciale provenienti dai paesi terzi dovrebbero essere per quanto possibile uguali a quelli previsti per le franchigie dai dazi all'importazione dal regolamento n. 918/83.

36 A tal riguardo, occorre rilevare che l'articolo 29, paragrafo 1, di tale regolamento, i cui termini sono stati, in sostanza, ripresi dall'articolo 25 del regolamento n. 1186/2009, prevedeva una franchigia dai dazi all'importazione per spedizioni aventi caratteristiche analoghe a quelle delle

spedizioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 78/1035 e precisava che tale franchigia si applicava alle spedizioni inviate ad un privato che si trovava nel territorio doganale dell'Unione, senza fare riferimento a uno Stato membro preciso.

37 Infine, contrariamente all'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2006/79, altre disposizioni della direttiva 2006/112, come gli articoli 32, 86 e 163 di tale direttiva, menzionano espressamente lo Stato membro d'importazione.

38 Per quanto riguarda, in terzo luogo, la finalità dell'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 e all'articolo 1 della direttiva 2006/79, dalla motivazione della proposta menzionata al punto 34 della presente sentenza risulta che la direttiva 78/1035, che è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/79, aveva l'obiettivo di rendere più flessibile il regime applicabile alle piccole spedizioni tra privati prive di carattere commerciale provenienti dai paesi terzi, poiché tali spedizioni avevano essenzialmente carattere affettivo, erano solo di modesto valore ed erano già state assoggettate, in linea di principio, a un'imposta nel paese di spedizione. Orbene, in tale prospettiva, non esiste alcuna differenza tra le spedizioni di merci prive di carattere commerciale provenienti dai paesi terzi, da parte di un privato e destinate ad un altro privato, a seconda dello Stato membro di residenza del destinatario della spedizione.

39 Risulta quindi non solo da un'interpretazione letterale, ma anche da un'interpretazione contestuale e teleologica dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 e dell'articolo 1 della direttiva 2006/79 che l'esenzione dall'IVA prevista da tali disposizioni si applica indipendentemente dalla circostanza che il destinatario della spedizione risieda nello Stato membro d'importazione o in un altro Stato membro.

40 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112 e l'articolo 1 della direttiva 2006/79 devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro che esclude dal beneficio dell'esenzione dall'IVA, prevista da tali disposizioni, le piccole spedizioni prive di carattere commerciale inviate da un paese terzo, effettuate da un privato e destinate ad un privato residente in un altro Stato membro.

Sulle spese

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

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

L'articolo 143, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2009/69/CE del Consiglio, del 25 giugno 2009, e l'articolo 1 della direttiva 2006/79/CE del Consiglio, del 5 ottobre 2006, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'importazione di merci oggetto di piccole spedizioni a carattere non commerciale provenienti dai paesi terzi,

devono essere interpretati nel senso che:

essi ostano alla normativa di uno Stato membro che esclude dal beneficio dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, prevista da tali disposizioni, le piccole spedizioni prive di carattere commerciale inviate da un paese terzo, effettuate da un privato e destinate ad un privato residente in un altro Stato membro.

Firme