

CORTEDI GIUSTIZIA UE 4/Le sentenze più importanti dell'ultimo anno in materia di Iva

DS6901

DS6901

La direttiva Iva batte la legge

Il giudice deve disapplicare la norma nazionale in conflitto

DI FRANCO RICCA

La norma nazionale abrogata perché in contrasto con un'esenzione prevista dalla direttiva Iva deve essere disapplicata dal giudice, anche se la Corte costituzionale ne ha conservato temporaneamente l'efficacia per esigenze di bilancio pubblico. Lo ha dichiarato la Corte di giustizia Ue nella sentenza del 12 settembre 2024, C-73/23 rispondendo alle varie questioni sollevate da un tribunale belga nell'ambito di una controversia sulla portata dell'art. 135, par. 1, lett. i), della direttiva Iva che esenta dall'imposta le lotterie e i giochi d'azzardo.

Una delle questioni riguarda i rapporti tra diritto nazionale e diritto unionale. Nel 2016, il Belgio aveva introdotto disposizioni che sopprimevano l'esenzione sui giochi d'azzardo online con poste di denaro diversi dalle lotterie. La Corte costituzionale aveva annullato tali disposizioni a causa della violazione delle regole di riparto delle competenze tra lo Stato e le regioni, senza però esaminare, dichiarandoli assorbiti, gli altri motivi di ricorso, concernenti il contrasto delle disposizioni stesse con la direttiva Iva. Essa aveva tuttavia deliberato di mantenere gli effetti di tali disposizioni per le imposte già versate fino al 21 maggio 2018, al fine di evitare i problemi finanziari derivanti dagli eventuali rimborsi.

Nel rispondere alla questione, la Corte di giustizia chiarisce che il giudice del rinvio non è chiamato a pronunciarsi sull'intervento della Corte costituzionale, ma a trarre le conseguenze dell'incompatibilità delle disposizioni nazionali con il diritto dell'Ue. Pertanto, la questione deve intendersi diretta a chiarire se il principio di leale cooperazione e il principio del primato del diritto dell'Ue impongano al giudice nazionale di disapplicare disposizioni nazionali giudicate incompatibili con l'art. 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva Iva, alla luce del principio di neutralità, indipendentemente dall'esistenza di una sentenza del giudice delle leggi che ha disposto il mantenimento degli effetti di tali disposizioni.

Nel ricordare di avere già dichiarato che la citata norma della direttiva ha effetto diretto, la Corte osserva che gli Stati membri sono tenuti ad eliminare le conseguenze illecite di una violazione del diritto dell'Ue e che tale obbligo incombe, nell'ambito delle rispettive competenze, a ciascun organo dello Stato interessato. Inoltre, il principio del primato del diritto dell'Ue impone al giudice, qualora non possa effettuare un'interpretazione euro-orientata della normativa nazionale, l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto unionale nella controversia di cui è investito, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi normativa o prassi nazionale, anche posteriore, che sia contraria a una disposizione del diritto dell'Ue dotata di effetto diretto.

La sentenza rammenta poi che solo la Corte di giustizia può, eccezionalmente e per ragioni di certezza del diritto, limitare nel tempo gli effetti della propria interpretazione del diritto dell'Ue, ed esclusivamente nell'ambito della stessa pronuncia. La Corte conclude quindi che il principio di leale cooperazione, quale sancito all'art. 4, paragrafo 3 del Trattato Ue, e il principio del primato del diritto dell'Ue impongono al giudice nazionale di disapplicare disposizioni nazionali giudicate incompatibili con l'art. 135, paragrafo 1, lettera i), della direttiva Iva, letto in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, senza che rilevi l'esistenza di una pronuncia del giudice costituzionale che ha disposto il mantenimento degli effetti di tali disposizioni nazionali.

Beni esportati fuori dell'Ue

Nella sentenza del 1° agosto 2025, C-602/24, la Corte ha ribadito che sulle cessioni di beni che lasciano il territorio dell'Ue non è dovuta l'Iva. Di conseguenza, la cessione intracomunitaria con trasporto dei beni a cura dell'acquirente estero si commuta in cessione all'esportazione, anch'essa esente dall'imposta, qualora risulti provato che i beni sono stati trasferiti in un paese extraUe e non sussista una frode all'Iva.

Le questioni erano state sollevate dai giudici polacchi nell'ambito di una controversia scaturita dalla pretesa dell'autorità tributaria di riscuotere l'Iva su un'operazione che era stata fatturata dal fornitore come cessione intracomunitaria verso la Lituania, in quanto i beni, diversamente da quanto attestato nei documenti di trasporto rilasciati dall'acquirente al venditore, non erano stati trasferiti in un altro paese Ue, bensì al di fuori dal territorio unionale. Pur avendo acquisito la prova che i beni erano stati trasferiti dalla Polonia alla Bielorussia, l'amministrazione aveva rifiutato di riconoscere al venditore l'esenzione prevista dall'art. 146, lett. b), della direttiva Iva per le cessioni all'esportazione con trasporto a cura del cessionario non residente, facendo valere, tra l'altro, che secondo le informazioni ottenute dalle autorità lituane la società acquirente, stabilita nel Regno Unito e registrata ai fini Iva in Lituania, era risultata inaffidabile e irreperibile.

Le questioni sollevate dal giudice nazionale miravano pertanto a chiarire se una cessione di beni inizialmente dichiarata dal fornitore come cessione intraUe, che all'insaputa di quest'ultimo l'acquirente ha concretizzato al di fuori dell'Ue, rientri nell'esenzione prevista dal citato art. 146 qualora l'esportazione sia stata accertata dalle autorità tributarie sulla base dei documenti doganali. Al riguardo, la Corte rammenta che l'esenzione delle cessioni dei beni spediti o trasportati fuori dell'Ue, ai sensi dell'art. 146, mira a garantire l'assoggettamento a imposta di tali cessioni nel luogo di destinazione, ossia quello in cui i beni saranno consumati. Ricorda poi di avere precisato, al riguardo, che l'esportazione di un bene si perfeziona e l'esenzione della cessione all'esportazione diviene applicabile quando (i) il potere di disporre di tale bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente, (ii) il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato al di fuori dell'Ue (iii) e il bene, in seguito a tale spedizione o trasporto, ha lasciato fisicamente il territorio dell'Ue.



Ciò posto, la Corte osserva che, nel caso di specie, tutti i suddetti requisiti sono soddisfatti. Vero è che il fornitore aveva presentato documenti, fornitigli dall'acquirente, attestanti che le merci avrebbero dovuto essere trasportate e consegnate dalla Polonia alla Lituania. Tuttavia, la stessa autorità ha accertato che i beni erano stati invece trasferiti fuori dell'Ue, imputando però al fornitore una condotta negligente per non avere verificato la destinazione dei beni. In queste circostanze, secondo la Corte, non si può rimproverare al fornitore di aver ritenuto confermata la cessione intraUe basandosi sulla firma dell'autista e dal timbro del vettore risultanti sui documenti di trasporto.

D'altro canto, il fatto che le parti si fossero inizialmente accordate per una cessione intracomunitaria poi non avvenuta e che l'esportazione fuori dell'Ue sia stata effettuata all'insaputa del fornitore sono elementi privi di pertinenza ai fini dell'applicazione dell'esenzione ex art. 146. E' infine pacifico che i beni non sono stati consumati nel territorio dell'Ue e che, come accertato dalle autorità, sono stati esportati fuori dell'Ue. Pertanto, poiché eventuali inosservanze dei requisiti formali non possono pregiudicare l'applicazione delle esenzioni per le quali sussistano i presupposti sostanziali, salvo che in caso di frodi o se risulti impedito l'accertamento di detti presupposti, la cessione in esame va esentata ai sensi dell'art.

146, essendo l'avvenuta esportazione stata accertata dalle autorità sulla base dei documenti doganali.

Importazioni senza valore commerciale

Secondo la sentenza 8 maggio 2025, C-405/24, l'esenzione dall'Iva delle importazioni di merci prive di valore commerciale spedite tra privati si applica anche se il destinatario finale è residente in un paese Ue diverso da quello d'importazione. Di conseguenza, non è conforme alla normativa Ue la legge polacca che accorda la franchigia dall'imposta solo se i beni restano nello Stato membro in cui sono stati importati. La questione verteva sull'interpretazione dell'art. 143, lett. b), della direttiva Iva, che impone agli Stati membri ad esentare dal tributo "le importazioni definitive di beni disciplinate dalle direttive 69/169/CEE, 83/181/CEE e 2006/79/CE del Consiglio". Quest'ultima direttiva, all'art. 1, stabilisce 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". Lo stesso articolo chiarisce che si considerano "piccole spedizioni prive di carattere commerciale" quelle che soddisfano congiuntamente i seguenti requisiti:

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 spedizioni al destinatario senza pagamento di alcun genere.

Al riguardo, la Corte osserva che, sotto il profilo letterale, l'art 1, par. 1, della direttiva 2006/79 non si riferisce a uno Stato membro specifico e non menziona, in particolare, lo Stato membro d'importazione, sicché la formulazione della disposizione indica che l'esenzione riguarda spedizioni destinate ad un privato che si trovi in uno qualsiasi degli Stati membri (si veda, in senso conforme, l'art. 7 del dm finanze 5 dicembre 1997, n. 489). Analoga conclusione è confermata dai lavori preparatori della direttiva, da cui emerge che le disposizioni in esame mirano ad accordare la franchigia fiscale all'importazione, a determinate condizioni, alle spedizioni di modesto valore inviate da un privato che si trovi in un paese terzo ad un altro privato che si trovi nell'Ue, nonché dalla finalità del beneficio fiscale di agevolare le piccole spedizioni tra privati prive di carattere commerciale provenienti dai paesi terzi.

Quarta puntata - Le precedenti sono state pubblicate il 12/08, 14/08 e 19/08

—● Riproduzione riservata —■

Cosa dice la Corte	
Supremazia del diritto dell'Ue	Il giudice deve disapplicare la norma nazionale contrastante con un'esenzione prevista dalla direttiva, anche in presenza di una pronuncia della Corte costituzionale che mantiene in vita tale norma (sentenza 12 settembre 2024, C-73/23)
Esportazione dei beni oggetto di vendita intraUe	L'esenzione dall'Iva prevista per le cessioni di beni inviati fuori dell'Ue si applica anche se la cessione era stata inizialmente fatturata come intracomunitaria (sentenza 1° agosto 2025, C-602/24)
Piccole importazioni	Le importazioni di beni di modico valore e privi di interesse commerciale, effettuate da privati consumatori, sono esenti anche se il destinatario risiede in un paese Ue diverso da quello dell'importazione (sentenza 8 maggio 2025, C-405/24)