

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62019CC0656

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

presentate il 16 luglio 2020 ( 1 )

Causa C-656/19

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged), precedentemente Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Szeged, Ungheria)]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Esenzioni all'esportazione – Merci contenute nei bagagli personali di viaggiatori non stabiliti nell'Unione – Nozione di bagaglio personale – Evasione – Diniego del diritto alla detrazione dell'IVA»

1.

La direttiva 2006/112/CE ( 2 ) esenta, a determinate condizioni, dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l' «IVA») le cessioni di beni destinati ad essere trasportati al di fuori dell'Unione europea nel bagaglio personale dei viaggiatori.

2.

Il giudice del rinvio chiede l'interpretazione della Corte di giustizia (in prosieguo: la «Corte») con riferimento alla nozione di «bagaglio personale dei viaggiatori». In particolare, esso chiede se gli sia consentito ricorrere alla normativa doganale che impiega la stessa o un'espressione simile ( 3 ) o se debba tenere conto esclusivamente del «significato ordinario dei termini».

I. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione europea. Direttiva 2006/112

3.

L'articolo 146, paragrafo 1, enuncia quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

b)

le cessioni di beni spediti o trasportati da un acquirente non stabilito nel loro rispettivo territorio, o

per conto del medesimo, fuori della Comunità, (...);

(...)».

4.

L'articolo 147 così dispone:

«1. Qualora la cessione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), riguardi beni destinati ad essere trasportati nel bagaglio personale dei viaggiatori, l'esenzione si applica soltanto se sono soddisfatte le condizioni seguenti:

a)

il viaggiatore non è stabilito nella Comunità;

b)

i beni sono trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello in cui è effettuata la cessione;

c)

il valore complessivo della cessione, compresa l'IVA, supera la somma di 175 EUR o il suo controvalore in moneta nazionale, fissato una volta all'anno applicando il tasso di conversione del primo giorno lavorativo del mese di ottobre con effetto dal 1o gennaio dell'anno successivo.

Tuttavia, gli Stati membri possono esentare una cessione il cui valore complessivo sia inferiore all'importo previsto al primo comma, lettera c).

2. Ai fini del paragrafo 1, per "viaggiatore non stabilito nella Comunità" si intende il viaggiatore il cui domicilio o residenza abituale non si trova nella Comunità. In tal caso per "domicilio o residenza abituale" si intende il luogo indicato come tale sul passaporto, sulla carta d'identità o su altro documento riconosciuto come valido documento di identità dallo Stato membro nel cui territorio è effettuata la cessione.

(...)».

B. Diritto nazionale. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény ( 4 )

5.

L'articolo 98 indica quanto segue:

«(1) Sono esentate dall'imposta le cessioni di prodotti spediti per posta o trasportati dallo Stato verso un paese al di fuori della Comunità, a condizione che la spedizione o il trasporto:

(...)

b)

siano effettuati dall'acquirente stesso o da un terzo che agisce in suo nome se sono soddisfatte le ulteriori condizioni previste dai paragrafi 3 e 4 del presente articolo o dagli articoli 99 e 100 della presente legge.

(...)

(3) Fatte salve le disposizioni degli articoli 99 e 100, si può applicare il paragrafo 1, lettera b) se, in tale contesto, l'acquirente non è stabilito in Ungheria o, qualora non sia ivi stabilito, non abbia ivi il suo domicilio o la sua residenza abituale.

(...)».

6.

Ai sensi dell'articolo 99:

«(1) Quando l'acquirente è un viaggiatore straniero e i beni ceduti (...) formano parte del suo bagaglio personale o di viaggio, ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 98, paragrafo 1, occorre che:

a)

il valore della cessione, compresa l'imposta, superi l'importo di EUR 175;

b)

il viaggiatore straniero dimostri la sua condizione mediante documenti di viaggio o di altro genere emessi dalle autorità riconosciute come competenti in Ungheria e che hanno la funzione di identificare la persona;

c)

il fatto che i prodotti hanno lasciato il territorio comunitario sia attestato dall'autorità competente per l'uscita dei prodotti della Comunità, apponendo un visto e un timbro sul modulo fornito a tal fine dall'amministrazione tributaria dello Stato (...), dietro contestuale presentazione dei beni e dell'originale della fattura che conferma l'esecuzione della cessione dei beni.

(...)».

7.

L'articolo 259, paragrafo 10, definisce il viaggiatore straniero nei seguenti termini:

«(...) la persona fisica che non è cittadino di uno Stato membro della Comunità, né titolare di un diritto di soggiorno in uno Stato membro della Comunità, nonché il cittadino di uno Stato membro della Comunità, ma che risiede fuori dal suo territorio».

II. Fatti (secondo il giudice del rinvio) ( 5 ) e questioni pregiudiziali

8.

La Bakati Plus Kereskedelmi és Szolgáltató Kft (in prosieguo: la «Bakati Plus») è un'impresa che esercita il commercio all'ingrosso di piante ornamentali e il commercio al dettaglio di altri prodotti, all'esterno dei suoi locali. A partire dal 2015 il suo fatturato annuo è aumentato da 50 milioni a un miliardo di fiorini ungheresi (HUF).

9.

Nel corso del 2016, anno a cui si riferiscono i fatti, quasi tutta l'attività della Bakati Plus è consistita nella vendita, in grandi quantità, di prodotti alimentari, cosmetici e per la pulizia destinati alla Serbia, forniti a venti privati, membri di tre famiglie.

10.

Un rappresentante della Bakati Plus trasportava i prodotti dal magazzino della stessa a un altro magazzino affittato dagli acquirenti serbi in Ungheria, nei pressi del confine di tale paese con la Serbia.

11.

In tale luogo, l'autista che effettuava il trasporto consegnava agli acquirenti, dietro pagamento in contanti del loro prezzo, i beni, le fatture emesse dal rappresentante della Bakati Plus e i moduli di domanda di rimborso dell'IVA. I beni erano poi trasportati in auto private, come bagaglio dei viaggiatori, fino in Serbia.

12.

Il meccanismo per ottenere l'esenzione dall'IVA era articolato come segue: a) la Bakati Plus completava il modulo di domanda di rimborso dell'IVA, successivamente vistato e timbrato dall'ufficio doganale di uscita dei beni; b) una seconda copia del modulo veniva restituita alla Bakati Plus; c) la Bakati Plus rimborsava l'imposta agli acquirenti, conformemente alla legge sull'IVA; e d) la Bakati Plus chiedeva, nella sua liquidazione dell'IVA, la detrazione dell'importo rimborsato.

13.

La Bakati Plus sapeva che i suoi clienti acquistavano i beni per rivenderli nei mercati serbi ed era parimenti a conoscenza del fatto che la partecipazione dei vari membri della stessa famiglia all'operazione di cui trattasi mirava a garantire che il valore di ciascuna cessione non eccedesse un milione di HUF. In tal modo, conformemente alla normativa ungherese in materia di procedura doganale, il transito frontaliero dei beni tra l'Ungheria e la Serbia avveniva senza difficoltà.

14.

In occasione di un controllo fiscale, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direzione delle imposte e delle dogane della provincia di Csongrád, Ungheria; in prosieguo: l'«autorità tributaria di primo grado»), constatava che gli acquisti effettuati presso la Bakati Plus dalle tre famiglie serbe eccedevano l'ambito delle esigenze personali e dell'uso familiare e che erano stati effettuati a fini di rivendita, il che ne escludeva la qualificazione come «bagaglio dei viaggiatori». Inoltre essa statuiva che detta impresa non aveva neppure diritto all'esenzione ad altro titolo.

15.

A seguito di tale controllo, con decisione del 27 giugno 2018, l'autorità tributaria di primo grado ingiungeva alla Bakati Plus il pagamento di differenze a titolo di IVA, oltre a interessi di mora, e le infliggeva una sanzione pecuniaria.

16.

Il 31 ottobre 2018, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione dei ricorsi

dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) ha confermato la decisione di primo grado impugnata dinanzi ad essa dalla Bakati Plus. Essa ha respinto tale impugnazione invocando una sentenza della Kúria (Corte suprema, Ungheria) ai sensi della quale:

–

per interpretare la nozione di bagaglio dei viaggiatori assumono rilievo sia il quantitativo delle merci sia la frequenza degli acquisti. In mancanza di una definizione di tale nozione nella legge sull'IVA o nella direttiva 2006/112, la prassi nazionale considera bagaglio dei viaggiatori la merce che il viaggiatore acquista per le proprie esigenze personali o come regalo, ma che in nessun caso può avere fini commerciali;

–

la Bakati Plus non aveva diritto neanche all'esenzione a titolo di cessione di beni a fini di esportazione, dato che non aveva richiesto lo sdoganamento all'esportazione in relazione alle operazioni né è stato preso in considerazione il trattamento delle stesse come esportazioni: gli acquirenti richiedevano espressamente l'applicazione dell'esenzione a favore di viaggiatori stranieri.

17.

La Bakati Plus ha impugnato la decisione amministrativa di secondo grado dinanzi allo Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged, precedentemente Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, Ungheria) ( 6 ), che ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia compatibile con l'articolo 147 della direttiva 2006/112/CE (...), la prassi di uno Stato membro che identifica la nozione di "bagaglio personale", stabilita come elemento concettuale delle cessioni di beni a viaggiatori stranieri esenti dall'imposta sul valore aggiunto, con la nozione di effetti personali utilizzata nella Convenzione sulle facilitazioni doganali in favore del turismo, firmata a New York il 4 giugno 1954, e nel relativo protocollo aggiuntivo, e con la nozione di "bagagli" di cui all'articolo 1, paragrafo 5, del regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione [ ( 7 )].

2) In caso di risposta negativa alla precedente questione pregiudiziale, si chiede come debba essere definita la nozione di "bagaglio personale" di cui all'articolo 147 della direttiva IVA, tenuto conto del fatto che in tale direttiva manca una definizione al riguardo. Se sia conforme alle disposizioni del diritto comunitario la prassi nazionale secondo cui le autorità tributarie di uno Stato membro tengono conto esclusivamente del "significato ordinario dei termini".

3) Se gli articoli 146 e 147 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che, quando un soggetto passivo non ha diritto all'esenzione delle cessioni di beni a favore dei viaggiatori stranieri ai sensi dell'articolo 147 di detta direttiva, occorre esaminare, nel caso concreto, se sia applicabile l'esenzione delle cessioni di beni all'esportazione ai sensi dell'articolo 146 della stessa direttiva, anche qualora siano state omesse le formalità doganali previste dal codice doganale dell'Unione e dalla normativa delegata.

4) Nel caso in cui la risposta alla precedente questione pregiudiziale sia che, quando non è applicabile l'esenzione a favore dei viaggiatori stranieri, l'operazione può beneficiare di un'esenzione dall'IVA a titolo di esportazione, se sia possibile qualificare il negozio giuridico come cessione di beni all'esportazione esente dall'IVA contrariamente all'intenzione espressa dal cliente

al momento dell'ordine.

5) In caso di risposta affermativa alla terza e alla quarta questione pregiudiziale, in una situazione come quella del procedimento in esame, in cui l'emittente della fattura sapeva, al momento della cessione dei beni, che gli stessi erano stati acquistati ai fini della rivendita, ma che l'acquirente straniero intendeva ciononostante portarli fuori dal territorio nell'ambito del regime dei viaggiatori stranieri, cosicché l'emittente della fattura ha agito in mala fede rilasciando il modulo di domanda di rimborso dell'imposta previsto a tal fine in detto regime e rimborsando, a titolo di esenzione a favore dei viaggiatori stranieri, l'imposta sul valore aggiunto ripercossa, se sia compatibile con gli articoli 146 e 147 della direttiva IVA e con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità del diritto dell'Unione la prassi di uno Stato membro in base alla quale l'autorità tributaria nega il rimborso dell'imposta erroneamente dichiarata e versata a titolo di cessioni di beni a viaggiatori stranieri, senza qualificare tali operazioni come cessioni di beni all'esportazione e senza effettuare la corrispondente rettifica, nonostante sia incontestabile che i beni siano usciti dall'Ungheria come bagaglio dei viaggiatori».

### III. Procedimento dinanzi alla Corte di giustizia

18.

L'ordinanza di rinvio è pervenuta presso la cancelleria della Corte il 4 settembre 2019.

19.

Hanno presentato osservazioni scritte la Bakati Plus, il governo ungherese e la Commissione europea.

### IV. Valutazione

20.

Conformemente alle indicazioni della Corte, le presenti conclusioni verteranno solo sulla prima e sulla seconda questione pregiudiziale, relative alla nozione di «bagaglio personale del viaggiatore» di cui all'articolo 147 della direttiva 2006/112.

21.

Tuttavia, mi sembra opportuno precisare che, indipendentemente dall'interpretazione di tale nozione ai sensi dell'articolo 147 della direttiva 2006/112, la soluzione della controversia potrebbe dipendere da altri elementi di giudizio, se, come sembra suggerire il giudice del rinvio, i fatti fossero ritenuti integrare un artificio agevolato dalla collusione tra il venditore dei beni e i suoi acquirenti serbi al fine di eludere le norme fiscali ungheresi ( 8 ).

22.

Esaminerò anzitutto il secondo quesito della seconda questione pregiudiziale, la cui risposta può, a mio avviso, essere desunta dalla giurisprudenza della Corte. Illustrerò, in seguito, come ritengo debba essere intesa l'espressione «bagaglio personale dei viaggiatori», di cui all'articolo 147 della direttiva 2006/112.

23.

La giurisprudenza della Corte relativa alle esenzioni dall'IVA insiste sul fatto che esse costituiscono nozioni autonome di diritto dell'Unione ( 9 ), la cui interpretazione (che deve essere

restrittiva) ( 10 ) va effettuata alla luce della loro lettera, del loro contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui sono parte ( 11 ).

A. Interpretazione letterale. Il significato ordinario dell'espressione «bagaglio personale dei viaggiatori» come punto di partenza (seconda parte della seconda questione pregiudiziale).

24.

Per quanto riguarda l'interpretazione letterale delle disposizioni che riguardano le esenzioni dall'IVA, la Corte dichiara che, in assenza di una definizione del diritto dell'Unione, il senso abituale dei termini nel linguaggio comune serve da riferimento per la determinazione del significato e della portata degli stessi. Tuttavia, si precisa immediatamente che occorre bilanciare il «contesto in cui [i termini] sono utilizzati e [gli] obiettivi perseguiti dalla normativa di cui trattasi» ( 12 ).

25.

Occorre, quindi, rispondere al giudice del rinvio che una prassi nazionale che interpreta l'espressione «bagaglio personale» di cui all'articolo 147 della direttiva 2006/112 basandosi esclusivamente sul «significato ordinario dei termini» non è conforme a tale giurisprudenza. Tale «significato ordinario» non può prescindere dal contesto specifico della norma e dal suo obiettivo.

26.

Orientare l'interpretazione di una norma secondo il suo contesto e la sua finalità è indispensabile laddove non vi è un unico «significato ordinario» dei suoi termini. Tale è il caso dell'espressione su cui si dibatte in questa sede.

27.

Prima facie (e intuitivamente), il «bagaglio personale» di un viaggiatore comprende gli oggetti che egli, in generale, trasporta con sé per uso privato, e altri di piccole dimensioni da regalare o conservare come souvenir.

28.

Una siffatta interpretazione escluderebbe dall'articolo 147 della direttiva 2006/112 i beni con destinazione commerciale che il viaggiatore porta con sé mentre lascia il territorio dell'Unione europea. Essa non è tuttavia l'unica possibile.

29.

Si potrebbe sostenere che il sintagma «bagaglio personale» pone invece l'accento sulla modalità di spostamento dei beni del viaggiatore. Da questo punto di vista, il «bagaglio personale del viaggiatore» è quello che si sposta da un luogo a un altro insieme alla persona che viaggia, qualunque ne sia il contenuto ( 13 ). Comprenderebbe sia il «bagaglio a mano» sia quello «appresso» ( 14 ), vale a dire le altre valigie che percorrono la tratta sullo stesso mezzo di trasporto del loro titolare, collocate in uno spazio destinato a tal fine (stiva dell'aereo, bagagliaio). Il carattere commerciale o meno dell'esportazione sarebbe, in tale prospettiva, irrilevante.

30.

Il criterio ermeneutico letterale non fornisce quindi una risposta univoca. Si deve ricorrere, come ho già esposto, ai criteri di interpretazione sistematica e teleologica.

B. Contesto e finalità dell'esenzione dall'IVA all'esportazione per i beni nel bagaglio personale del viaggiatore

1. Interpretazione contestuale

31.

L'articolo 147 della direttiva 2006/112 è il secondo di quelli che compongono il capo 6, intitolato «Esenzioni all'esportazione», del titolo IX («Esenzioni»). In realtà, l'articolo in questione non è altro che lo sviluppo, in particolare, dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b).

32.

La direttiva 2006/112, segnatamente il titolo IX, capo 6 e, anzitutto, gli articoli 146 e 147, costituiscono, a mio avviso, il cerchio ermeneutico specifico dell'espressione «bagaglio personale» del viaggiatore impiegata da quest'ultima disposizione. Tale cerchio può inoltre ricomprendere altre norme del regime dell'IVA.

33.

Il giudice del rinvio e, in parte, la Commissione ( 15 ) collocano invece in primo piano le norme in materia doganale. Inizierò facendo riferimento a esse e al loro ruolo come «contesto».

a) Regime dell'IVA e regime doganale

34.

La prassi nazionale, la cui compatibilità con la direttiva 2006/112 forma oggetto di discussione nella controversia, riguarda due nozioni proprie della materia doganale:

—

quella di «effetti personali» della Convenzione sulle facilitazioni doganali in favore del turismo, conclusa a New York il 4 giugno 1954, e il suo protocollo addizionale ( 16 );

—

quella di «bagaglio» del regolamento delegato, adottato in esecuzione del codice doganale dell'Unione ( 17 ).

35.

Occorre precisare, anzitutto, che l'Unione europea non è parte della Convenzione di New York del 1954, che, attualmente, non vincola neppure tutti gli Stati membri.

36.

Per contro, con decisione del Consiglio del 15 marzo 1993, è stata approvata, in nome della (allora) Comunità, la convenzione relativa all'ammissione temporanea conclusa a Istanbul il 26 luglio 1990, e sono stati accettati i suoi allegati con alcune riserve ( 18 ). Quest'ultima convenzione riprende, seppur non interamente, quella di New York.

37.

Orbene, quali siano gli aspetti di tale convenzione e del regolamento delegato che potrebbero rilevare ai fini della presente causa è un argomento che non è necessario affrontare.

38.

Esiste certamente uno stretto legame tra la normativa doganale e quella dell'IVA, il che agevola, unitamente ad altri obiettivi, la gestione coordinata delle imposte. Tale connessione non consente, tuttavia, di fare senz'altro propria la premessa del giudice del rinvio, che la Corte ha respinto in altre sentenze, «a causa delle differenze di struttura, di oggetto e scopo esistenti fra tale sistema [dell'IVA] e il regime comunitario di riscossione dei dazi doganali» ( 19 ).

39.

La considerazione del bagaglio personale del viaggiatore nell'uno e nell'altro settore illustra tali differenze.

—

Nella prospettiva doganale, il bagaglio personale del viaggiatore si riferisce al trasporto transfrontaliero di qualsiasi merce, indipendentemente dalla sua natura. Ogni elemento del bagaglio è soggetto alla normativa doganale. La sua destinazione a fini commerciali o meno (ma anche altri fattori, quali la quantità o il peso della merce) può rilevare in seguito, quando dovrà essere precisato il regime doganale applicabile ( 20 ).

—

Per contro, l'esenzione dall'IVA per il trasporto di merci importate da viaggiatori provenienti da paesi terzi è subordinata, immediatamente ed espressamente, al fatto che l'importazione non abbia natura commerciale. Così dispone l'articolo 4 della direttiva 2007/74/CE ( 21 ): «[g]li Stati membri esentano dall'IVA e dalle accise le merci importate nel bagaglio personale dei viaggiatori, in base a soglie monetarie o limiti quantitativi ed a condizione che le importazioni abbiano natura non commerciale» ( 22 ).

40.

Ciò che qui si discute è proprio la questione se la condizione di cui al paragrafo precedente (l'assenza di carattere commerciale) sussista non solo quando si tratta dell'esenzione dall'IVA relativa alle importazioni, ma anche di quella relativa alle cessioni di beni esportati al di fuori dell'Unione europea nei bagagli personali dei viaggiatori.

41.

L'analisi delle origini e dell'evoluzione delle norme comunitarie in materia di IVA (giungendo fino all'articolo 147 della direttiva 2006/112), e la loro relazione con quelle precedenti alla direttiva 2007/74, mi consentirà di sostenere che è lo specifico regime dell'IVA, e non quello doganale, a fornire il contesto idoneo a risolvere le difficoltà di interpretazione ( 23 ).

42.

Questo è, peraltro, il criterio che ispira la giurisprudenza della Corte in materia: l'interpretazione delle esenzioni da tale imposta deve essere effettuata «nel contesto generale del sistema comune dell'IVA» ( 24 ).

b) Gli antecedenti normativi. La direttiva 69/169/CEE ( 25 )

1) La franchigia all'importazione

43.

Per determinare la portata dell'articolo 147 della direttiva 2006/112 occorre risalire agli inizi dell'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari riscosse all'importazione nel traffico internazionale di viaggiatori (direttiva 69/169).

44.

La direttiva 69/169 prendeva le mosse dallo status quo dell'armonizzazione delle imposte indirette all'epoca, ricordando che, finché questa non avesse registrato un avanzamento, negli scambi tra gli Stati membri sarebbero stati mantenuti la tassazione all'importazione e lo sgravio fiscale all'esportazione ( 26 ).

45.

Al fine di promuovere la «coscienza della realtà del mercato comune» ( 27 ), la direttiva 69/169 aveva armonizzato le disposizioni relative alle franchigie delle imposte sulla cifra di affari quanto a talune importazioni effettuate da viaggiatori. Le merci erano acquistate nei paesi di uscita gravate da determinate imposte e la rinuncia del paese d'entrata a riscuotere quelle applicabili alla cifra d'affari evitava una doppia imposizione. La totale mancanza di tassazione non era tuttavia presa in considerazione ( 28 ).

46.

Le importazioni che godevano della franchigia dovevano consistere in merci contenute nei bagagli personali dei viaggiatori, essere prive di carattere commerciale, e il cui valore globale non doveva superare un determinato importo ( 29 ).

47.

L'articolo 3 della direttiva 69/169 definiva le importazioni prive di carattere commerciale come occasionali e riguardanti esclusivamente merci riservate all'uso personale o familiare dei viaggiatori o destinate ad essere offerte in dono, purché esse, per la loro natura o quantità, non facessero sorgere il dubbio che l'importazione avvenisse per motivi commerciali.

2) Lo sgravio fiscale all'esportazione. Il carattere non commerciale delle esportazioni

48.

La franchigia all'importazione negli scambi transfrontalieri non doveva sfociare in una totale mancanza di tassazione. Per tale motivo, l'articolo 6 della direttiva 69/169, nella sua versione originaria, imponeva agli Stati membri di adottare misure dirette ad evitare gli sgravi fiscali per forniture di beni ai viaggiatori il cui domicilio, la cui residenza abituale o il cui centro di attività professionale fosse situato in uno degli altri Stati membri e che già beneficiassero della regolamentazione della franchigia all'importazione.

49.

Il divieto di sgravi fiscali all'esportazione è stato progressivamente attenuato, a causa delle difficoltà tecniche che sollevava e al fine di evitare la doppia imposizione ( 30 ). Per quanto qui di rilievo, la direttiva 72/230/CEE ( 31 ) ha modificato l'articolo 6 della direttiva 69/169, concedendo agli Stati membri la possibilità di autorizzare, a determinate condizioni, per quanto riguarda le vendite nella fase del commercio al dettaglio, lo sgravio delle imposte sulla cifra d'affari per le merci da trasportare nei bagagli personali dei viaggiatori in uscita da uno Stato membro.

50.

Per i viaggiatori residenti in un altro Stato membro, lo sgravio fiscale era ammesso a partire da un valore determinato, superiore in ogni caso all'importo della franchigia fissata per l'importazione nell'ambito del traffico intracomunitario di viaggiatori, conformemente alla direttiva stessa. Per coloro che risiedevano al di fuori della Comunità, spettava agli Stati membri fissare tale limite inferiore.

51.

Nonostante l'assenza di una menzione specifica del carattere non commerciale delle esportazioni, il contesto dell'articolo 6 della direttiva 69/169 imponeva di ritenere che spettasse esclusivamente a quelle prive di carattere commerciale, come definito all'articolo 3 di tale direttiva.

3) Soppressione dell'articolo 6 della direttiva 69/169 ed evoluzione successiva

52.

Nel 1977 fu adottata la sesta direttiva, il cui capo X disciplinava le esenzioni dall'imposta. Al suo interno, l'articolo 15, paragrafo 2, prevedeva le esenzioni delle operazioni all'esportazione e delle operazioni assimilate. Non conteneva alcuno specifico accenno al trasporto nei bagagli personali dei viaggiatori.

53.

Le franchigie dell'IVA all'importazione hanno continuato a essere disciplinate, in forza dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera d), della sesta direttiva, dalla direttiva 69/169.

54.

L'articolo 6 della direttiva 69/169 è stato abrogato, a decorrere dal 1o gennaio 1993, ai sensi dell'articolo 1, punto 25, della direttiva 92/111/CEE ( 32 ).

55.

La direttiva 92/111 ha introdotto all'articolo 15 della sesta direttiva un paragrafo supplementare relativo al regime dei viaggiatori, ai sensi del quale la Commissione era incaricata di sottoporre al

Consiglio proposte volte a precisare l'applicazione dell'esenzione per le cessioni effettuate nella fase del commercio al dettaglio di beni trasportati nei bagagli personali dei viaggiatori.

56.

Nella formulazione dell'articolo 15, che fu adottato di conseguenza (attraverso la direttiva 95/7/CE) ( 33 ), il testo del suo paragrafo 2 è divenuto praticamente quello che figura all'articolo 147 dell'attuale direttiva 2006/112. Non vi è quindi alcuna menzione del «carattere non commerciale», come invece avveniva nella direttiva 69/169 e come figura adesso nella direttiva 2007/74 (che sostituisce la direttiva 69/169 per quanto riguarda le franchigie all'importazione da Stati terzi).

57.

Nonostante tale silenzio, nulla nell'iter legislativo che ha condotto all'articolo 15, paragrafo 2, della sesta direttiva, nella sua redazione del 1995, indica che si intendesse estendere l'esenzione alle cessioni di beni (da trasportare nel bagaglio personale del viaggiatore) destinati a essere commercializzati. Una modifica di tale rilevanza avrebbe dovuto, a mio avviso, essere esplicitata; non può essere semplicemente dedotta a partire da un'omissione.

58.

La disposizione manteneva, peraltro, la sua connessione con la direttiva 69/169:

—

da un lato, rinviava, quanto al calcolo del valore complessivo dell'esportazione in moneta nazionale, all'articolo 7, paragrafo 2, della direttiva 69/169;

—

dall'altro lato, il limite del valore minimo, condizione per l'applicabilità dell'esenzione prevista all'articolo 15, paragrafo 2, della sesta direttiva, e quello del valore massimo per usufruire della franchigia all'importazione nel bagaglio personale quando si viaggiava nella Comunità provenendo da un paese terzo, disciplinato dalla direttiva 69/169, erano stati fissati a un medesimo importo ( 34 ).

59.

In definitiva, l'articolo 15, paragrafo 2, della sesta direttiva doveva intendersi come applicabile solo alle cessioni di beni da trasportare nel bagaglio personale del viaggiatore, senza un'ulteriore destinazione commerciale. In tal modo si manteneva il parallelismo con le condizioni del beneficio della franchigia all'importazione di beni nel bagaglio personale dei viaggiatori provenienti da paesi terzi.

c) Dalla sesta direttiva alla direttiva 2006/112

60.

Il testo degli articoli 146, paragrafo 1, lettera b), e 147 della direttiva 2006/112 riprende quello dell'articolo 15, paragrafo 2, della sesta direttiva ( 35 ). Gli antecedenti che ho esposto confermano che è la direttiva in vigore, e non la normativa doganale, il contesto idoneo a determinare il campo di applicazione dell'esenzione alla cessione di beni trasportati nel bagaglio personale del viaggiatore.

61.

L'articolo 147 della direttiva 2006/112 non è una disposizione isolata, bensì, come ho già affermato, una fattispecie specifica dell'esenzione relativa alle «esportazioni indirette» ( 36 ) su cui verte l'articolo 146, paragrafo 1, lettera b).

62.

Se è vero che, per tale ragione, si potrebbe sostenere, prima facie, che entrambi gli articoli disciplinino cessioni all'esportazione indipendentemente dalla loro natura (commerciale o meno), ritengo che non sia questo il caso.

63.

In primo luogo, i lavori preparatori della direttiva 2006/112 non fanno riferimento alla destinazione delle esportazioni di beni trasportati nel bagaglio del viaggiatore. Pertanto, e dal momento che si limita a riprodurre la normativa precedente, ne deduco che essa ne mantiene i presupposti ( 37 ).

64.

In secondo luogo, mediante le condizioni da esso elencate, l'articolo 147 della direttiva 2006/112 riguarda una situazione caratterizzata da elementi soggettivi (relativi al viaggiatore) e da elementi oggettivi (relativi al viaggio e ai beni) che non collimano con l'idea di esportazione commerciale:

–

quanto al viaggiatore, il ricorso alla prova (carta d'identità o equivalente) della sua residenza al di fuori dell'Unione europea evidenzia che si tratta di una persona fisica;

–

il requisito del domicilio o della residenza abituale del viaggiatore al di fuori dell'Unione indica che lo si sta considerando in quanto operatore non economico (probabilmente un turista, ma non solo) ( 38 );

–

questa stessa idea (un viaggiatore occasionale) è corroborata dalla previsione secondo la quale egli può spostarsi all'interno dell'Unione ( 39 ), nonché dal termine massimo di tre mesi dalla cessione dei beni, dopo il quale si estingue il diritto all'esenzione ( 40 );

–

gli oggetti devono essere di volume e numero limitato, in quanto il viaggiatore deve portarli con sé durante i propri spostamenti nel territorio dell'Unione europea, fino a quando non lo lascia, se intende beneficiare dell'esenzione;

–

è necessario che i beni, considerati nel complesso, superino un certo valore (ma gli Stati membri possono ridurlo). L'esiguità del quantitativo fissato dalla direttiva 2006/112, e il fatto stesso che sia stato fissato ( 41 ), confermano che l'esportazione sia priva di finalità commerciale.

65.

Il tempo e il modo in cui l'esenzione opera confermano la medesima idea. Proprio perché la fattispecie tipica dell'articolo 147 è quella dei beni ad uso proprio, non commerciale, del viaggiatore, non è escluso che egli stesso li consumi mentre si trova nell'Unione, il che comporta che li debba pagare l'IVA. Per tale motivo, l'esenzione non si applica al momento dell'acquisto dell'oggetto, ma successivamente, sotto forma di rimborso dell'IVA subordinato alla prova che il bene ha lasciato il territorio dell'Unione.

## 2. L'interpretazione teleologica

66.

L'articolo 147 risponde al fondamento teorico comune alle esenzioni all'esportazione: poiché l'IVA è un'imposta sul consumo all'interno della giurisdizione fiscale e i beni esportati si consumeranno al di fuori di essa, non deve applicarsi alla cessione di tali beni ( 42 ). Si evita in tal modo la doppia imposizione.

67.

Si potrebbe aggiungere che l'articolo 147 della direttiva 2006/112 persegue, inoltre, un altro obiettivo specifico, connesso alla facoltà riconosciuta agli Stati membri di esentare dall'imposta le cessioni di beni il cui valore complessivo sia inferiore a quello previsto da tale medesimo articolo.

68.

Con tale possibilità, gli Stati membri che lo desiderano possono rinunciare alla riscossione derivante da acquisti di importo esiguo, incoraggiando, in cambio, l'acquisto di prodotti mediante l'ampliamento della gamma di quelli cui si applica il rimborso dell'IVA.

69.

Poiché tale finalità si ricollega di solito alla promozione del turismo, essa rafforza l'argomento secondo cui il «bagaglio personale dei viaggiatori», ai sensi dell'articolo 147 della direttiva 2006/112, non prevede esportazioni destinate al commercio.

70.

Una diversa interpretazione, che includesse, all'interno della regola dell'esenzione per le cessioni di beni da trasportare nel bagaglio personale dei viaggiatori, anche le esportazioni di tali beni ai fini della loro successiva rivendita, rimetterebbe in discussione la ragione stessa dello speciale regime istituito dall'articolo 147 della direttiva 2006/112.

71.

L'esistenza di un'autonoma regolamentazione dell'esenzione sulle cessioni dei beni trasportati nel bagaglio personale del viaggiatore risponde a una scelta consapevole del legislatore dell'Unione, che non ha voluto parificare, bensì distinguere gli elementi normativi da quelli che riguardano le normali esportazioni con finalità commerciale. Le due regolamentazioni si ispirano ad obiettivi divergenti.

72.

L'interpretazione contraria trasformerebbe, inoltre, in alternativi gli articoli 146, paragrafo 1, lettera

b), e 147 della direttiva 2006/112, con le implicazioni che ne conseguirebbero in termini di accertamento dell'uscita delle merci dal territorio dell'Unione e di controllo delle esportazioni.

73.

Onde determinare, infine, la natura commerciale ai fini dell'esenzione, propongo di fare riferimento (mutatis mutandis) al criterio di cui all'articolo 6 della direttiva 2007/74, per quanto riguarda l'esenzione delle importazioni da parte di viaggiatori provenienti da paesi terzi. Ai sensi di quest'ultimo, sarebbero prive di carattere commerciale le esportazioni occasionali di beni riservati all'uso personale o familiare o destinati ad essere regalati. Né la natura né la quantità delle merci devono essere tali da far dubitare del carattere non commerciale dell'esportazione.

V. Conclusione

74.

Alla luce di quanto precede, suggerisco di rispondere alla prima e alla seconda questione pregiudiziale del Szegedi Törvényszék (Corte di Szeged, Ungheria) dichiarando che:

–

«la nozione di “bagaglio personale dei viaggiatori” di cui all'articolo 147 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata alla luce non già del solo significato ordinario dei termini, ma anche del contesto in cui essa è utilizzata e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di tale imposta;

–

la convenzione sulle facilitazioni doganali in favore del turismo, conclusa a New York il 4 giugno 1954, e il suo protocollo addizionale nonché l'articolo 1, punto 5, del regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione, non costituiscono il contesto ermeneutico dell'articolo 147 della direttiva 2006/112;

–

l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per le cessioni di beni destinati ad essere trasportati all'esterno dell'Unione nel bagaglio personale dei viaggiatori, ai sensi dell'articolo 147 della direttiva 2006/112, è subordinata, fra gli altri requisiti, al carattere non commerciale dell'esportazione».

( 1 ) Lingua originale: lo spagnolo.

( 2 ) Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

( 3 ) In precedenti cause tale questione è stata affrontata da altre prospettive: sentenze del 9 giugno 1992, Commissione/Spagna (C-96/91, EU:C:1992:253); del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105); nonché del 28 febbraio 2018, Piekowski (C-307/16, EU:C:2018:124).

( 4 ) Legge CXXVII del 2007, relativa all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «legge sull'IVA»).

( 5 ) Nelle sue osservazioni, la Bakati Plus contesta tale ricostruzione e fornisce elementi integrativi. Tuttavia, come ricordato dalla Corte nella sentenza del 2 aprile 2020, Coty Germany (C?567/18, EU:C:2020:267, punto 22), «[p]oiché il giudice del rinvio è il solo competente ad accertare e valutare i fatti della controversia di cui è investito, la Corte deve, in linea di principio, limitare il proprio esame agli elementi di valutazione che il giudice del rinvio ha deciso di sottoporle e attenersi alla situazione che tale giudice ritenga accertata (...)».

( 6 ) Tribunale amministrativo e del lavoro di Szeged, Ungheria.

( 7 ) GU 2015, L 343, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento delegato».

( 8 ) Ai sensi dell'articolo 131 della direttiva 2006/112, «[l]e esenzioni previste ai capi da 2 a 9 [del titolo IX] 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». Il corsivo è mio.

( 9 ) Sentenza del 18 ottobre 2007, Navicon (C?97/06 PPU, EU:C:2007:609, punto 20). In essa si esaminava la direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977, Sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), antecedente immediato di quella attuale, della quale occorre richiamare l'interpretazione (con eccezioni che in questa sede non rilevano). Sul rapporto tra queste due direttive, in generale, v. il primo e il terzo considerando della direttiva 2006/112.

( 10 ) Ibidem, punto 22 e la giurisprudenza ivi citata.

( 11 ) Sentenza del 26 maggio 2016, Envirotec Denmark (C?550/14 PPU, EU:C:2016:354, punto 27).

( 12 ) Ibidem.

( 13 ) Questa è, in sostanza, l'interpretazione proposta dalla Commissione, sulla quale nutre dubbi il giudice del rinvio.

( 14 ) Sull'espressione «bagaglio appresso», v., in prosieguo, nota 22.

( 15 ) Punti 45 e seguenti delle sue osservazioni. Sebbene con maggiori cautele, anche il governo ungherese adotta tale posizione.

( 16 ) In prosieguo: la «Convenzione di New York del 1954». La convenzione vincola l'Ungheria. Ai sensi del suo articolo 2, l'espressione «effetti personali» designa «tutti gli abiti e altri articoli, nuovi o usati, di cui un turista, tenuto conto delle circostanze del viaggio, può ragionevolmente aver bisogno per la propria persona; sono escluse quindi tutte le merci importate a scopo commerciale».

( 17 ) Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 5, del regolamento delegato, sono «bagagli» «tutte le merci trasportate, con qualsiasi mezzo, in relazione a un viaggio di una persona fisica».

( 18 ) Decisione 93/329/CEE sulla conclusione della convenzione relativa all'ammissione temporanea e sull'accettazione dei suoi allegati (GU 1993, L 130, pag. 1).

( 19 ) Sentenza del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punto 28). È a tale dualità di regimi che ho fatto riferimento nelle conclusioni del 12 gennaio 2016 nelle cause riunite Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig (C?226/14 e C?228/14, EU:C:2016:1, paragrafo 91), e in quelle del 13 dicembre 2016, Wallenborn Transports (C?571/15, EU:C:2016:944, paragrafo 66).

( 20 ) Ciò vale per la posizione doganale [articolo 119, paragrafo 3, lettera f), del regolamento delegato] o per assoggettare le merci a un determinato regime di dichiarazione doganale [articolo 135, paragrafo 1, lettera b); articolo 137, paragrafo 1, lettera b), entrambi del regolamento delegato)].

( 21 ) Direttiva del Consiglio, del 20 dicembre 2007, sull'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto e dalle accise delle merci importate da viaggiatori provenienti da paesi terzi (GU 2007, L 346, pag. 6; in prosieguo: la «direttiva 2007/74»).

( 22 ) Non osta a quanto precede il fatto che, conformemente all'articolo 5 di tale direttiva, la definizione di «bagagli personali» faccia riferimento ai colli presentati al servizio doganale dal viaggiatore. Ai sensi di tale articolo, «per bagagli personali si intendono tutti i bagagli che il viaggiatore è in grado di presentare al servizio doganale al momento del suo arrivo, nonché quelli che presenta in un secondo tempo a questo stesso servizio, a condizione che provi che sono stati registrati come bagaglio appresso, al momento della partenza, presso l'impresa che ha provveduto al trasporto del viaggiatore».

( 23 ) Ciò non vuol dire che non si possano invocare taluni elementi del regime doganale per confermare l'interpretazione delle norme sull'IVA il cui risultato coincida con l'interpretazione delle disposizioni doganali.

( 24 ) Sentenza del 18 ottobre 2007, Navicon (C?97/06, EU:C:2007:609, punto 20).

( 25 ) Direttiva del Consiglio, del 28 maggio 1969, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative riguardanti la franchigia dalle imposte sulla cifra d'affari e dalle altre imposizioni indirette interne riscosse all'importazione nel traffico internazionale di viaggiatori (GU 1969, L 133, pag. 6).

( 26 ) Primo considerando.

( 27 ) Secondo considerando.

( 28 ) Quarto considerando.

( 29 ) Articolo 1, paragrafo 1, per i viaggiatori provenienti da Stati terzi e articolo 2, paragrafo 1, nell'ambito del traffico intracomunitario di viaggiatori.

( 30 ) Questa è la spiegazione fornita nella sentenza del 9 giugno 1992, Commissione/Spagna (C?96/91, EU:C:1992:253, punto 5).

( 31 ) Direttiva del Consiglio, del 12 giugno 1972, Seconda direttiva relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative riguardanti il regime delle imposte sulla cifra d'affari e delle altre imposizioni indirette interne applicabili al traffico internazionale di viaggiatori (GU 1972, L 139, pag. 28).

( 32 ) Direttiva del Consiglio, del 14 dicembre 1992, che modifica la direttiva 77/388/CEE in materia di imposta sul valore aggiunto e che prevede misure di semplificazione (GU 1992, L 384,

pag. 47).

( 33 ) Direttiva del Consiglio, del 10 aprile 1995, che modifica la direttiva 77/388/CEE e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto (GU 1995, L 102, pag. 18).

( 34 ) In ECU 175. Il parallelismo oggi non sussiste più, poiché la soglia massima della franchigia all'importazione è di EUR 300 (o 430, a seconda del mezzo di trasporto), ai sensi dell'articolo 7 della direttiva 2007/74, e il limite inferiore del valore complessivo delle cessioni che beneficiano dell'esenzione all'esportazione è di EUR 175, ai sensi dell'articolo 147 della direttiva 2006/112; tale somma può inoltre essere ridotta dagli Stati membri.

( 35 ) V. la tavola di concordanza della direttiva 2006/112.

( 36 ) Chi si incarica della spedizione o del trasporto è l'acquirente delle merci, o un terzo che agisce in suo nome, diversamente dalle esportazioni dirette di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera a), nelle quali i beni sono spediti o trasportati dal mittente o da un terzo in suo nome.

( 37 ) Coerentemente con quanto già illustrato per quanto riguarda il nesso tra la direttiva in vigore e la precedente: v. supra, nota 9.

( 38 ) Altri esempi potrebbero essere il membro dell'equipaggio di un aeromobile o di una nave da crociera, uno studente o un migrante provenienti da uno Stato terzo, rispetto ai beni acquistati nei tre mesi precedenti la partenza dall'Unione.

( 39 ) Il comma finale dell'articolo 147, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 trova il suo predecessore, come indicato, nella modifica della sesta direttiva ad opera della direttiva 95/7. In un documento del 2 marzo 1992, la Commissione spiega lo scopo di tale paragrafo: agevolare il transito doganale dei viaggiatori che, avendo acquistato un bene in uno Stato membro, uscivano dal territorio comunitario per recarsi in un altro territorio, adempiendo in esso le formalità alle quali era subordinato il rimborso dell'IVA. La proposta pubblicata sulla Gazzetta ufficiale una settimana dopo [(COM(94) 58 def., GU 1994, C 107, pag. 7)] non riproduce tale spiegazione.

( 40 ) Non è richiesto un tempo minimo. Quanto alle franchigie all'importazione, la Corte ha sostenuto l'irrilevanza di una durata molto breve del viaggio e, con essa, di una distinzione a priori tra viaggiatori «autentici» e viaggiatori «fiscali», ai fini del beneficio della franchigia (sentenza del 12 giugno 1980, Commissione/Irlanda, C-158/88, EU:C:1990:242). Mi sembra che tale soluzione sia trasponibile all'esenzione in esame.

( 41 ) Una volta che viene meno l'intento di evitare la mancanza di tassazione, facendo coincidere il massimo della franchigia dell'IVA all'importazione con il minimo necessario per beneficiare dell'esenzione all'esportazione (supra, nota 34), la fissazione di una quantità minima trova la sua ragion d'essere nella semplificazione amministrativa. Si cerca pertanto di evitare che le spese di gestione dell'imposta siano sproporzionate rispetto all'importo di quest'ultima. V., per analogia, sentenza del 2 luglio 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417, punto 35).

( 42 ) V., inter alia, le sentenze del 28 marzo 2019, Vinš (C-275/18, EU:C:2019:265, punto 23) e del 17 ottobre 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, punto 20).