

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 23 aprile 2009¹

I — Introduzione

1. Con la presente ordinanza di rinvio, lo Hoge Raad der Nederlanden chiede alla Corte di interpretare l'art. 27 del regolamento (CEE) del Consiglio 28 marzo 1983, n. 918, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali², il quale prevede una franchigia doganale per la spedizione di merci di valore trascurabile da un paese terzo nella Comunità. Si tratta in sostanza di stabilire se e a quali condizioni rientri in tale esenzione anche la spedizione e la dichiarazione doganale collettiva di una pluralità di pacchetti singoli, i quali solo considerati separatamente hanno un valore inferiore ai valori limite fissati nella disposizione.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — GU L 105, pag. 1, nella versione del regolamento del Consiglio 7 novembre 1991, n. 3357, che modifica il regolamento (CEE) n. 918/83 relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali, GU L 318, pag. 3 (in prosieguo: il «regolamento n. 918/83» oppure il «regolamento»).

II — Contesto normativo

2. Nella sua versione originale, l'art. 27 del regolamento n. 918/83³ disponeva quanto segue:

«Sono ammesse in franchigia dai dazi all'importazione, fatto salvo l'articolo 28, le spedizioni inoltrate al destinatario per lettera o pacco postale, composte da merci il cui valore globale non supera 10 ECU [⁴]».

3. Il regolamento (CEE) n. 2287/83⁵ ha fissato, per la concessione della franchigia ai sensi dell'art. 27 del regolamento n. 918/83, un'ulteriore condizione. Esso ha stabilito:

3 — Regolamento n. 918/83 (cit. alla nota 2).

4 — L'art. 2, n. 1, del regolamento (CE) del Consiglio 17 giugno 1997, n. 1103, relativo a talune disposizioni per l'introduzione dell'euro (GU L 162, pag. 1 e segg.), stabilisce che qualunque riferimento all'ecu è stato sostituito da un riferimento all'euro ad un tasso di un euro per un ecu. In prosieguo «ECU» viene dunque sostituito da «EUR», fuorché in citazioni testuali. V. anche la sentenza 17 marzo 2005, causa C-294/02, Commissione/AMI Semiconductor Belgium e a. (Racc. pag. I-2175, punto 32).

5 — Regolamento (CEE) della Commissione 29 giugno 1983, n. 2287, che stabilisce le disposizioni d'applicazione dell'articolo 127 del regolamento (CEE) n. 918/83 del Consiglio relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali (GU L 220, pag. 12).

«La franchigia prevista all'articolo 27 del regolamento di base è applicabile unicamente alle spedizioni effettuate per lettera o pacco postale, inoltrate direttamente da un paese terzo a destinazione di una persona fisica o giuridica che si trova nella Comunità».

terzo a destinazione di una persona fisica o giuridica che si trova nella Comunità».

4. Quale motivo di tale modifica, il terzo e il quarto 'considerando' del regolamento n. 2287/83, espongono quanto segue:

«considerando che è opportuno evitare che imprese commerciali traggano profitto da tale disposizione creando attività particolari o spostando artificialmente attività esistenti generando così distorsioni di concorrenza all'interno del mercato comune; che per evitare tali distorsioni è opportuno escludere dalla franchigia dai dazi all'importazione le spedizioni anzidette che, prima della loro immissione in libera pratica, sono state sottoposte ad un altro regime doganale;

che di conseguenza è opportuno ammettere in franchigia unicamente le spedizioni in parola che sono inoltrate direttamente da un paese

5. Con il regolamento (CEE) n. 3357/91⁶ è stata abrogata la limitazione prevista dall'art. 27 del regolamento n. 918/83 per le spedizioni inoltrate per posta.

6. Il primo 'considerando' del regolamento n. 3357/91 ha dichiarato in merito a tale modifica:

«considerando che la misura di semplificazione amministrativa prevista dall'articolo 27 del regolamento (CEE) n. 918/83 del Consiglio, del 28 marzo 1983, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali (1), modificato da ultimo dal regolamento (CEE) n. 4235/88 (2), deve essere applicata, se si vuole che sia efficace, a tutte le importazioni di spedizioni composte di merci di valore trascurabile».

6 — Regolamento n. 3357/91 (cit. alla nota 2).

7. L'art. 27 del regolamento n. 918/83 stabilisce dunque adesso, nella sua versione modificata dal regolamento n. 3357/91:

«Fatto salvo l'articolo 28, sono ammesse in franchigia dai dazi all'importazione le spedizioni composte di merci di valore trascurabile spedite direttamente da un paese terzo ad una persona che si trova nella Comunità.

Per "merci di valore trascurabile" si intendono le merci il cui valore intrinseco non eccede complessivamente 22 ecu per spedizione».

8. L'art. 28 del regolamento n. 918/83 esclude dalla franchigia taluni tipi di beni.

III — Fatti, domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinnanzi alla Corte

9. Il procedimento a quo verte sulla legittimità di un avviso di accertamento emesso nei confronti dello spedizioniere doganale Har Vaessen Douane Service B.V. (in prosieguo: la «Har Vaessen»).

10. Dalle indicazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale e nelle difese delle parti emerge che il procedimento olandese si è svolto, a grandi linee, come illustrato di seguito.

11. Nel periodo dal 12 novembre 1998 al 28 ottobre 1999 la Har Vaessen dichiarava per conto della ECS Media B.V., avente la propria sede nei Paesi Bassi (in prosieguo: la «ECS»), compact disc, cassette e nastri magnetici, ai fini dell'immissione in libera pratica. Questi prodotti erano stati ordinati presso la società madre olandese della ECS - la ECI voor Boeken en Platen B.V. (in prosieguo: la «ECI») - da singoli clienti. Fra la ECI e la sua controllata ECS sussisteva un accordo in forza del quale la ECI trasferisce questi ordini alla ECS, la quale a sua volta fornisce ai clienti le merci ordinate a partire da un sistema di distribuzione centrale situato in Svizzera.

12. Le merci venivano preparate in Svizzera dalla ECS per la spedizione. La merce ordinata di ciascun cliente veniva confezionata in un pacchetto indirizzato al rispettivo cliente. Nel pacchetto veniva inserito un modulo di pagamento a nome della ECI, con cui il cliente può pagare dopo aver ricevuto la merce. Sul modulo, oltre al prezzo della merce, era indicato separatamente un importo relativo alle spese di spedizione.

13. I singoli pacchetti venivano poi trasportati tutti insieme dalla Har Vaessen nei Paesi Bassi in un centro di distribuzione della PTT Post B.V. (in prosieguo: la «PTT»). Da qui la PTT provvedeva a consegnare i singoli pacchetti ai singoli clienti della ECI.

14. Nell'ambito della dichiarazione, la Har Vaessen invocava l'applicazione della franchigia ai sensi dell'art. 27 del regolamento n. 918/83, secondo il quale le spedizioni composte di merci il cui valore non eccede EUR 22 sono esonerate dal pagamento dei dazi doganali. Nel formulario contenente la dichiarazione⁷ venivano indicati, nella casella 8 come destinatario la PTT, nella casella 9 come responsabile finanziario la ECS e nella casella 15 come paese di spedizione/esportazione la Svizzera. Alla dichiarazione venivano allegate liste delle singole persone destinatarie dei rispettivi pacchetti, nonché l'importo addebitato ad ognuna di esse. È pacifico che il valore delle merci contenute nei singoli pacchetti non eccede EUR 22.

15. La richiesta di applicazione della franchigia presentata dalla Har Vaessen veniva respinta dalle autorità olandesi. Con avviso di accertamento 29 dicembre 1999, veniva ingiunto alla Har Vaessen di pagare dazi doganali per la merce trasportata per un totale di NLG 436 907,60. Con tale avviso, alla Har Vaessen veniva inoltre ingiunto il

pagamento a titolo di IVA di un importo pari a NLG 4 468 110,70.

16. Dopo il rigetto dell'opposizione, la Har Vaessen impugnava questa decisione. Il Gerechtshof Amsterdam annullava le ingiunzioni di pagamento dell'IVA, ma respingeva la domanda relativa ai dazi doganali in quanto infondata.

17. La Har Vaessen ricorreva per cassazione avverso tale sentenza dinnanzi allo Hoge Raad. Con ordinanza 7 dicembre 2007, lo Hoge Raad sospendeva il procedimento e sottoponeva alla Corte di giustizia le due seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 27 del regolamento n. 918/83, come modificato dal regolamento n. 3357/91, debba essere interpretato nel senso che la franchigia prevista da detto articolo può essere invocata per spedizioni di merci che, pur avendo un valore trascurabile se considerate singolarmente, vengono tuttavia presentate come spedizione collettiva, con un valore intrinseco complessivo delle merci in tal modo spedite che supera il valore limite di cui all'art. 27.

⁷ — Titolo II dell'allegato 37 del regolamento n. 2454/93 che istituisce il codice doganale comunitario.

2) Se, ai fini dell'applicazione dell'art. 27 del summenzionato regolamento, si debba ritenere che nella nozione di "spedizione direttamente da un paese terzo ad una persona che si trova nella Comunità" rientri anche il caso in cui, benché prima dell'inizio della spedizione a tale destinatario la merce si trovasse in un paese terzo, la controparte del destinatario è tuttavia stabilita nella Comunità».

18. Nel procedimento dinanzi alla Corte, la Har Vaessen, il governo olandese nonché la Commissione delle Comunità europee hanno presentato osservazioni scritte e orali.

IV — Valutazione

A. Sulla prima questione pregiudiziale

19. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la franchigia prevista dall'art. 27 del regolamento n. 918/83 sia applicabile anche alla spedizione e alla dichiarazione doganale collettiva di spedizioni singole, il valore di ciascuna delle quali non eccede EUR 22, ma che, nel loro complesso, superano tuttavia tale valore limite.

20. L'art. 27 del regolamento n. 918/83 prevede che sono ammesse in franchigia dai dazi all'importazione «le spedizioni composte di merci di valore trascurabile spedite direttamente da un paese terzo ad una persona che si trova nella Comunità».

21. Stando alla sua lettera, l'esenzione prevista dall'art. 27 è formulata in maniera ampia. Essa non circoscrive, al di là del criterio territoriale, né la cerchia dei mittenti né quella dei destinatari, cosicché da entrambe le parti possono trovarsi sia persone fisiche che giuridiche, soggetti privati così come imprese. Il testo dell'art. 27 comprende quindi anche singole spedizioni che vengono trasportate e dichiarate insieme ad altre singole spedizioni.

22. Il giudice del rinvio non è tuttavia sicuro se una procedura di spedizione quale quella che caratterizza il procedimento a quo rientri nell'esenzione. Nel rinvio pregiudiziale dinanzi alla Corte le parti discutono pertanto di due aspetti.

23. Da un lato, si pone la questione dell'individuazione del «destinatario» di una siffatta spedizione collettiva, se esso coincida con i destinatari finali indicati sui pacchetti, o invece, come affermato dal governo olandese, con la PTT, la quale ha ricevuto la spedizione collettiva ai fini della sua consegna ai rispettivi soggetti indicati negli indirizzi.

24. Dall'altro, occorre esaminare l'obiezione del giudice del rinvio, e segnatamente se dalla ratio e dallo scopo dell'esenzione debba risultare una riduzione teleologica del suo ambito di applicazione.

quella presente rientra nell'ambito di applicazione dell'esenzione.

1. Destinatario

25. Il governo olandese ritiene che il destinatario delle spedizioni sia la PTT. Lo spedizioniere, dopo il passaggio del confine, avrebbe infatti consegnato le singole spedizioni, riunite in vista dell'invio, alla PTT, la quale veniva in tal modo incaricata di consegnarle ai singoli soggetti cui erano indirizzate. La PTT sarebbe pertanto la destinataria nella Comunità ai sensi dell'art. 27. Poiché la PTT avrebbe ricevuto una spedizione il cui valore complessivo, rappresentato dalla somma dei valori delle singole spedizioni, eccede ampiamente il valore limite di cui all'art. 27, tale esenzione non opererebbe nel caso presente.

26. La Commissione ritiene al contrario che i destinatari ai sensi dell'art. 27 siano, nel caso presente, i singoli soggetti ai quali sono indirizzati i singoli pacchetti. La Commissione considera dunque la consegna in questione come trasporto collettivo di diverse singole spedizioni ai singoli clienti e non come una spedizione alla PTT, spedizione che eccederebbe il valore limite di cui all'art. 27. A suo avviso, una fattispecie come

27. Occorre concordare con la Commissione sul fatto che i soggetti ai quali sono indirizzati i pacchetti devono essere considerati come i destinatari dei medesimi. La PTT rappresenta esclusivamente una stazione intermedia nella catena logistica, la quale inizia in Svizzera con la consegna allo spedizioniere e termina presso i soggetti cui sono indirizzati i singoli pacchetti nei Paesi Bassi, quali destinatari ai sensi dell'art. 27.

28. I pacchetti vengono confezionati per la spedizione dalla ECS in Svizzera, muniti degli indirizzi dei clienti nei Paesi Bassi. I pacchetti potrebbero pertanto essere senz'altro già affidati alle Poste svizzere ed essere inviati ai destinatari nei Paesi Bassi attraverso una procedura di spedizione che, vista dall'esterno, riveste carattere uniforme. In tal caso, la consegna finale ai destinatari nei Paesi Bassi avverrebbe tuttavia probabilmente parimenti attraverso le Poste olandesi e dunque attraverso un ulteriore anello della catena dei trasporti. In tale ipotesi sarebbe del tutto fuori luogo indicare le Poste olandesi quali destinatarie dei pacchetti per il fatto che esse provvedono alla consegna nei Paesi Bassi per conto delle Poste svizzere.

29. Se tuttavia siano le Poste svizzere a trasportare i pacchetti nei Paesi Bassi, da dove poi la PTT locale provvede alla consegna ai destinatari, o se invece la prima tappa della

spedizione venga coperta da uno spedizioniere, è circostanza che non dovrebbe in definitiva influire sulla soluzione della questione dell'individuazione del destinatario dei pacchetti ai sensi dell'art. 27. Il destinatario è unicamente colui che, fin dall'inizio della catena di spedizione, viene indicato come tale su ciascun pacchetto, e non la PTT olandese, quale mera stazione intermedia di una catena di spedizione composta da più anelli.

30. Non può tuttavia essere conforme alla ratio e allo scopo del regolamento favorire taluni metodi di trasporto rispetto ad altri, facendo rientrare nell'esenzione solo un metodo di trasporto composto da un unico elemento, ma non una catena di trasporti composta da più anelli.

31. Nessuna delle imprese di trasporto coinvolte, quale anello di una catena di trasporto, «riceve» la merce per fini propri, bensì unicamente al fine del (successivo) trasporto.

32. Anche la genesi legislativa dell'esenzione conferma tale interpretazione della norma. Fino all'entrata in vigore del regolamento di modifica n. 3357/91, l'art. 27 contemplava solo quelle spedizioni inoltrate dalle Poste. Nel tentativo di ampliare la semplificazione amministrativa connessa all'esenzione, questa restrizione all'applicazione veniva abrogata

dal regolamento n. 3357/91. Qualora dunque l'esenzione operi a prescindere dal metodo di trasporto, diventa privo di rilevanza distinguere a seconda che il trasporto avvenga esclusivamente attraverso un'impresa privata o attraverso una combinazione fra trasporto privato e trasporto attraverso le Poste. Nel caso di una catena dei trasporti composta da più anelli, non si può considerare quale destinatario ai sensi dell'art. 27 uno dei trasportatori.

33. Infine, anche dal tipo e dalle modalità della dichiarazione che caratterizza la fattispecie in esame si evince che i singoli clienti — e non la PTT — devono essere considerati i destinatari delle singole spedizioni.

34. È vero che, alla casella 8 della dichiarazione, la PTT — e non per esempio «diversi» — è indicata quale destinatario. Ciò tuttavia — come esposto anche dalla Commissione — è irrilevante⁸. Infatti, una valutazione complessiva delle circostanze che caratterizzano la dichiarazione consente esclusivamente di pervenire alla conclusione che la consegna di cui trattasi è stata comunque dichiarata quale trasporto collettivo di diverse spedizioni singole ai rispettivi clienti. Così, alla dichiarazione era allegato un elenco delle singole persone che risultano destinatarie dei singoli pacchetti.

8 — V. al riguardo anche le considerazioni contenute al paragrafo 4.3.18 delle conclusioni dell'Advocaat-Generaal W. de Wit 13 luglio 2006, che fanno parte della sentenza di rinvio dello Hoge Raad.

35. Inoltre, dall'elenco allegato risultava il valore delle merci di ciascun pacchetto. L'indicazione di tali informazioni ha tuttavia un senso solo in relazione alla dichiarazione di una pluralità di singole spedizioni indirizzate a singoli destinatari.

36. Occorre infine esaminare una possibile obiezione che, pur non essendo stata sollevata dalle parti del presente procedimento, deve tuttavia essere brevemente affrontata. Essa concerne la necessità che le merci, ai sensi dell'art. 27, debbano essere spedite *direttamente* da un paese terzo ad una persona che si trova nella Comunità. Si potrebbe obiettare che, nel caso presente, la merce non è stata spedita direttamente al destinatario, in quanto è stata in un primo momento consegnata alla PTT. Con il criterio dell'«immediatezza» il regolamento intende tuttavia qualcos'altro, come verrà illustrato più avanti.

37. Il requisito che la spedizione deve essere inviata «direttamente da un paese terzo» è stato introdotto nell'art. 27 dal regolamento di modifica n. 2287/83. Ai sensi del terzo e del quarto 'considerando' di questo regolamento, sarebbe opportuno impedire che imprese commerciali, creando attività particolari o spostando artificialmente attività esistenti, generino distorsioni di concorrenza all'interno del mercato comune. Per evitare tali distorsioni, dovrebbero essere escluse dal campo di applicazione dell'art. 27 del regolamento n. 918/83 quelle spedizioni che, prima della loro immissione in libera pratica, erano sottoposte ad un altro regime doganale.

38. Mediante il criterio dell'immediatezza, la franchigia dovrebbe cioè essere esclusa — come correttamente esposto dalla Commissione — solo se la merce era sottoposta in precedenza ad un altro regime doganale. Così è per esempio, come illustrato dalla Commissione, nel caso in cui la merce è stata portata prima in un deposito doganale. Spetta al giudice del rinvio accertare se la merce, nel caso presente, era sottoposta in precedenza ad un altro regime doganale. Dalle informazioni contenute in proposito nella domanda di pronuncia pregiudiziale non si può in ogni caso desumere, come affermato anche dalla Commissione, che le merci controverse erano sottoposte in precedenza ad un altro regime doganale.

39. Anche qualora si volesse interpretare diversamente il criterio dell'«immediatezza», ciò non implicherebbe comunque, in un caso come quello in oggetto, una conclusione diversa. Se infatti la PTT non può essere considerata come destinataria, essendo solo un anello neutrale della catena dei trasporti, ciò non può neanche interrompere l'immediatezza della spedizione dal mittente al destinatario.

40. Si deve constatare, in conclusione, che la consegna in oggetto costituisce un trasporto collettivo di diverse spedizioni singole ai rispettivi clienti, e la PTT non è la destinataria di una spedizione collettiva la quale eccede il valore limite di cui all'art. 27.

2. Ratio e scopo dell'esenzione

41. Operando un rinvio al primo 'considerando' del regolamento n. 3357/91, il quale indica, come scopo dell'esenzione, la «semplificazione amministrativa», il giudice del rinvio prende in considerazione l'eventualità che l'art. 27 del regolamento n. 918/83 contempli solo quelle fattispecie nelle quali i costi amministrativi legati alla dichiarazione superino l'importo doganale da realizzare di volta in volta. Poiché tale sproporzione fra costi amministrativi e importo doganale non sussisterebbe necessariamente nel caso di una dichiarazione doganale collettiva, sarebbe controverso se anche spedizioni del genere vengano contemplate dall'esenzione.

42. Tale riflessione non trova tuttavia alcun fondamento nella lettera dell'art. 27. Tale disposizione non esige una *sproporzione* fra l'onere amministrativo per la riscossione dei dazi e il dazio da riscuotere sulla singola spedizione. L'art. 27 fa riferimento unicamente al valore della singola spedizione e non distingue pertanto neanche a seconda del tipo e delle modalità della dichiarazione doganale. Dal suo testo discende pertanto che la franchigia non è limitata solo alle spedizioni di valore trascurabile, le quali vengono dichiarate individualmente e sono pertanto causa di un onere amministrativo relativamente elevato. Piuttosto, il testo dell'art. 27 comprende senz'altro anche spedizioni di valore trascurabile che per esempio vengono inviate insieme contemporaneamente in grande quantità da un mittente commerciale, generando pertanto, nel caso della probabile dichiarazione doganale collettiva, un onere amministrativo decisamente

inferiore. Avuto riguardo alla lettera dell'art. 27, il rapporto fra il dazio che deve essere in linea di principio riscosso e l'onere amministrativo che ne risulta non è rilevante.

43. Neanche dal primo 'considerando' è possibile ricavare che la franchigia può essere concessa solo qualora, nel caso concreto, sussista una sproporzione fra i costi amministrativi legati alla riscossione dei dazi e il rispettivo dazio. Il primo 'considerando' si limita ad enunciare lo scopo perseguito con l'art. 27, e segnatamente la semplificazione della procedura amministrativa di riscossione dei dazi.

44. Infine, alla dichiarazione collettiva per le autorità doganali si accompagna tuttavia anche una semplificazione della procedura amministrativa. I dati altrimenti forniti separatamente con ciascuna spedizione singola sono riuniti in una domanda. Qualora si escluda in linea di principio una dichiarazione collettiva dall'ambito di applicazione dell'esenzione, ossia qualora le spedizioni di valore trascurabile vengano assoggettate ai dazi doganali solo in quanto esse sono state dichiarate insieme alla dogana in un'unica domanda, lo scopo di una semplificazione amministrativa non sarebbe affatto realizzato. Ciò comporterebbe infatti che il dichiarante dichiarasse, al suo posto, una pluralità di singole spedizioni, al fine di beneficiare della franchigia. Ciò significherebbe un notevole onere supplementare per le autorità doganali senza alcun profitto. Per il mittente professionale questa dichiarazione singola dovrebbe al contrario essere semplice da eseguire in via automatizzata.

45. Non rimane pertanto spazio per la suggerita riduzione teleologica dell'art. 27, il quale, avuto riguardo alla sua lettera, è formulato in termini generali.

infatti fra il destinatario e il mittente in Svizzera, bensì fra il destinatario e un'impresa stabilita nei Paesi Bassi. Questa provvede poi alla spedizione della merce dal suo deposito in Svizzera ai destinatari nei Paesi Bassi.

3. Conclusione parziale:

46. Quale soluzione della prima questione pregiudiziale risulta pertanto che l'art. 27 del regolamento n. 918/83 deve essere interpretato nel senso che può essere invocata l'esenzione menzionata in questa disposizione nel caso di invio collettivo di singole spedizioni che non eccedono un valore di EUR 22 qualora le singole spedizioni vengano inviate a singoli destinatari nella Comunità e le merci non fossero sottoposte in precedenza ad un altro procedimento doganale.

48. Dal testo dell'art. 27 del regolamento n. 918/83 non si evince che la franchigia si applica solo in presenza di rapporti contrattuali intercorrenti fra il mittente e il destinatario della merce. L'art. 27 del regolamento fa riferimento alla fattispecie meramente fattuale della spedizione e si limita ad enunciare che le merci vengono spedite *direttamente* da un paese terzo ad una persona che si trova nella Comunità. Non si fa riferimento al luogo in cui è stabilita la controparte del destinatario delle merci o alla circostanza che fra lo speditore e il destinatario intercorrono rapporti giuridici. Non vengono appunto scelte le nozioni di «venditore» ed «acquirente», bensì le nozioni di «mittente» e «destinatario».

B. Sulla seconda questione pregiudiziale

47. Con la seconda questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede se l'esenzione prevista dall'art. 27 del regolamento n. 918/83 si applichi anche qualora la controparte del destinatario della rispettiva spedizione sia stabilita nella Comunità o se essa sia pertinente solo qualora la controparte del destinatario sia stabilita nello Stato terzo dal quale viene spedita la merce di cui trattasi. Nel procedimento a quo, il contratto di compravendita alla base della spedizione non sussiste

49. Mediante il criterio dell'«immediatezza» si mira, come già esposto sopra⁹, ad escludere dalla franchigia solo quelle spedizioni che erano sottoposte in precedenza ad un altro regime doganale. Da tale criterio non si possono pertanto desumere indizi a favore della necessità che fra mittente e destinatario intercorrano rapporti contrattuali.

⁹ — V. i paragrafi 38 e segg. delle presenti conclusioni.

50. Come conclusione parziale occorre quindi rilevare che l'art. 27 del regolamento n. 918/83 non fa dipendere la franchigia dalla circostanza che il mittente sia la controparte del destinatario.

51. Resta infine da verificare se motivi legati alla prevenzione di abusi depongono a favore di una diversa interpretazione del regolamento.

52. Il governo olandese ritiene che il comportamento della ECI sia abusivo in quanto esso sarebbe fin dall'inizio stato inteso a non pagare l'IVA sulle merci di cui trattasi. Ai sensi dell'art. 101 del codice doganale olandese (Douaneregeling), le merci alle quali si applica l'esenzione doganale di cui all'art. 27 del regolamento n. 918/83 non sono neanche assoggettate al pagamento dell'IVA.

53. Il governo olandese sottolinea che la ECI, al fine di beneficiare di un'esenzione dall'IVA, trasporterebbe prima le merci dai Paesi Bassi alla Svizzera, per farle poi consegnare da tale paese ai propri clienti nei Paesi Bassi. Tale comportamento comporterebbe distorsioni della concorrenza, in quanto i mittenti che spediscono le proprie merci direttamente dai Paesi Bassi ai loro clienti olandesi sono tenuti al versamento dell'IVA. Al fine di evitare un abuso del genere, l'art. 27 del regolamento n. 918/83 dovrebbe essere interpretato in maniera talmente restrittiva da non conce-

dere, per fattispecie come quella in oggetto, alcuna franchigia doganale.

54. Il governo olandese *non* afferma cioè che l'impresa di cui trattasi beneficia abusivamente della *franchigia doganale*. Dalla descrizione dei fatti operata dal governo olandese non risulta del resto neanche che l'impresa sceglie il proprio modello di spedizione per beneficiare abusivamente della franchigia doganale. Anche nel caso di una spedizione diretta dai Paesi Bassi non dovrebbe essere versato a priori alcun dazio, cosicché una spedizione effettuata dalla Svizzera non procura alcun vantaggio doganale all'impresa di spedizioni.

55. Il governo olandese fa tuttavia valere che l'impresa otterrebbe abusivamente un'esenzione dall'IVA.

56. L'art. 22 della direttiva (CEE) del Consiglio 28 marzo 1983, 83/181, che determina il campo di applicazione dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 77/388/CEE per quanto concerne l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di talune importazioni definitive di beni¹⁰, prevede che gli Stati membri possono ammettere in esenzione le importazioni di beni di valore totale compreso

10 — Direttiva 83/181 modificata dalla direttiva del Consiglio 13 giugno 1988, 88/331/CEE (GU L 151, pag. 79).

fra EUR 10 e 22¹¹. I Paesi Bassi si sono avvalsi di tale facoltà ed esonerano dall'IVA l'importazione di merci di valore trascurabile. Al riguardo, il diritto olandese collega l'esenzione dall'IVA alla franchigia doganale che deve essere accordata ai sensi dell'art. 27 del regolamento n. 918/83.

57. Un'interpretazione restrittiva della fattispecie della franchigia doganale, intesa ad impedire un abuso in relazione all'IVA, non convince. Il nesso fra la franchigia doganale e un'esenzione dall'IVA potenzialmente abusiva risulta infatti solo dal relativo collegamento previsto dal diritto olandese.

58. Se l'art. 22, n. 1, della direttiva 83/181 prevede un'esenzione obbligatoria dall'IVA per merci il cui valore non supera EUR 10, l'art. 22, n. 2 accorda addirittura agli Stati membri, come sottolinea anche la Commissione, la facoltà di escludere da tale esenzione fiscale i beni importati nell'ambito di una vendita per corrispondenza.

59. Un potenziale abuso in relazione all'esenzione dall'IVA deve dunque essere individuato nell'ambito dell'esenzione dall'IVA e non nell'ambito della franchigia doganale attraverso un'interpretazione restrittiva dell'art. 27 del regolamento n. 918/83.

60. Infine, per il settore dell'IVA la Corte ha ritenuto ammissibile il diniego di un vantaggio fiscale qualora le operazioni controverse abbiano il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da tali disposizioni e da un insieme di elementi oggettivi risulta che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale¹². In tal modo la Corte ha constatato che è possibile opporsi ad un ottenimento abusivo di vantaggi fiscali.

61. L'obiezione di un potenziale abuso nell'esenzione dall'IVA, la quale, nel diritto nazionale, viene collegata alla franchigia doganale, deve pertanto essere presa in considerazione nell'ambito dell'esenzione dall'IVA e non può comportare un'interpretazione restrittiva dell'art. 27 del regolamento n. 918/83 in contrasto con la formulazione in termini ampi del suo testo.

11 — Per i beni il cui valore totale non supera i EUR 10, la direttiva prevede un'esenzione obbligatoria dall'IVA.

12 — Sentenze 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a. (Racc. pag. I-1609, punti 74 e 75), nonché 21 febbraio 2008, causa C-425/06, Part Service (Racc. pag. I-897, punto 42).

V — Conclusione

62. Sulla base delle considerazioni sopra svolte, propongo alla Corte di risolvere come segue le questioni sottoposte dallo Hoge Raad olandese:

- «1) L'art. 27 del regolamento (CEE) n. 918/83 come modificato dal regolamento n. 3357/91, deve essere interpretato nel senso che può essere invocata l'esenzione menzionata in questa disposizione nel caso di invio collettivo di singole spedizioni che non eccedono un valore di EUR 22 qualora le singole spedizioni vengano inviate a singoli destinatari nella Comunità e le merci non fossero sottoposte in precedenza ad un altro procedimento doganale.
- 2) Nell'interpretare l'art. 27 del summenzionato regolamento si deve partire dal presupposto che la nozione di "spedizione da un paese terzo ad una persona che si trova nella Comunità" comprenda anche il caso in cui la merce si trovi effettivamente in un paese terzo prima dell'invio al destinatario, ma la controparte del destinatario sia stabilita nella Comunità».