

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

28 febbraio 2018 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2006/112/CE – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Articolo 131 – Articolo 146, paragrafo 1, lettera b) – Articolo 147 – Esenzioni all'esportazione – Articolo 273 – Normativa di uno Stato membro che subordina il beneficio dell'esenzione al raggiungimento di un determinato volume d'affari o alla conclusione di un accordo con un operatore autorizzato al rimborso dell'IVA ai viaggiatori»

Nella causa C-307/16,

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 27 gennaio 2016, pervenuta in cancelleria il 30 maggio 2016, nel procedimento

Stanisław Piekowski

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da J.L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, E. Levits, A. Borg Barthet (relatore), M. Berger e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: Yves Bot

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da K. Herrmann e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 settembre 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 131, dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), nonché degli articoli 147 e 273 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra il sig. Stanisław Piekowsky e il Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (direttore dell'amministrazione finanziaria di Lublino, Polonia) in merito all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) delle cessioni di beni esportati al di fuori dell'Unione europea nei bagagli personali dei viaggiatori.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

4 L'articolo 131 della direttiva IVA così dispone:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 [del titolo IX della direttiva IVA] 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».

5 Nel capo 6, rubricato «Esenzioni all'esportazione», del titolo IX di detta direttiva, l'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), di quest'ultima così dispone:

«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, ad eccezione dei beni trasportati dall'acquirente stesso e destinati all'attrezzatura o al rifornimento e al vettovagliamento di navi da diporto, aerei da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato».

6 L'articolo 147 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«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 [EUR] 175 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 1° 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.

La prova dell'esportazione è fornita per mezzo della fattura, o di un documento sostitutivo, su cui sia apposto il visto dell'ufficio doganale di uscita dalla Comunità.

Ciascuno Stato membro trasmette alla Commissione un modello dei timbri impiegati per l'apposizione del visto di cui al secondo comma. La Commissione comunica a sua volta tale informazione alle autorità fiscali degli altri Stati membri».

7 L'articolo 273 della medesima direttiva dispone quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Diritto polacco

8 L'articolo 126, paragrafo 1, dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e i servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2011, n. 177, posizione 1054), nella versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così dispone:

«Le persone fisiche non residenti nel territorio dell'Unione europea, di seguito denominate "viaggiatori", hanno diritto ad ottenere il rimborso dell'imposta assolta all'atto dell'acquisto, nel territorio dello Stato, di beni dai medesimi esportati, intatti, al di fuori del territorio dell'Unione europea nel bagaglio personale del viaggiatore, fatte salve le disposizioni del paragrafo 3 e degli articoli 127 e 128».

9 L'articolo 127 della legge sull'IVA stabilisce quanto segue:

«1. Il rimborso dell'imposta di cui all'articolo 126, paragrafo 1, spetta in caso di acquisto di beni presso soggetti passivi, di seguito denominati "venditori", che:

- 1) siano registrati come soggetti passivi dell'imposta e
- 2) registrino il fatturato e gli importi dell'imposta dovuta mediante registratori di cassa e
- 3) abbiano concluso accordi relativi al rimborso dell'imposta con almeno uno dei soggetti enumerati al paragrafo 8.

(...)

5. Il rimborso dell'imposta ai viaggiatori è effettuato, in zloty [polacchi (PLN)], dal venditore oppure presso i punti di rimborso dell'IVA dagli operatori la cui attività abbia ad oggetto il rimborso di cui all'articolo 126, paragrafo 1.

6. I venditori di cui al paragrafo 5 possono provvedere al rimborso previsto all'articolo 126, paragrafo 1, a condizione che il loro volume d'affari nel periodo d'imposta precedente sia risultato

superiore a PLN 400 000 e che l'imposta sia rimborsata esclusivamente per beni acquistati dal viaggiatore presso il venditore medesimo.

(...)

8. Gli operatori di cui al paragrafo 5 che non siano venditori possono effettuare il rimborso di cui all'articolo 126, paragrafo 1, a condizione che essi:

- 1) siano soggetti passivi registrati ai fini dell'imposta da almeno 12 mesi prima del deposito della domanda di rilascio del certificato di cui al punto 6;
- 2) abbiano informato per iscritto il direttore dell'amministrazione finanziaria di voler avviare un'attività di rimborso dell'imposta ai viaggiatori;
- 3) non siano in arretrato, da almeno 12 mesi prima del deposito della domanda di rilascio del certificato di cui al punto 6, con il pagamento delle imposte destinate al bilancio dello Stato e degli oneri previdenziali;
- 4) abbiano stipulato accordi con i venditori di cui al paragrafo 1 riguardo al rimborso dell'imposta;
- 5) abbiano depositato presso l'amministrazione tributaria una cauzione pari a PLN 5 milioni sotto forma di:
 - a) deposito di denaro;
 - b) garanzia bancaria;
 - c) titoli di Stato a scadenza almeno triennale;
- 6) abbiano ottenuto dal ministro competente per le finanze pubbliche, il documento che certifica il rispetto di tutte le condizioni enumerate ai punti da 1 a 5».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

10 Il sig. Pie?kowski è un imprenditore soggetto all'IVA che esercita attività commerciale nel settore delle apparecchiature di telecomunicazione e utilizza un registratore di cassa per registrare il fatturato e gli importi dell'imposta dovuta. Nell'ambito della sua attività economica, il sig. Pie?kowski vende merci principalmente a viaggiatori residenti al di fuori del territorio dell'Unione.

11 L'Urz?du Skarbowego w Bia?ej Podlaskiej (amministrazione finanziaria di Bia?a Podlaska, Polonia) comunicava al sig. Pie?kowski di averlo qualificato come «venditore» ai sensi dell'articolo 127, paragrafo 1, della legge sull'IVA. Tale amministrazione rilevava, poi, che, secondo le sue dichiarazioni IVA, il volume d'affari netto realizzato da detto soggetto passivo a titolo di vendite ammontava a PLN 283 695 (circa EUR 68 288) per il periodo d'imposta 2009 e a PLN 238 429 (circa EUR 57 392) per il periodo d'imposta 2010. L'amministrazione finanziaria osservava inoltre che il sig. Pie?kowski non le aveva fornito alcuna informazione in merito alla conclusione di accordi con operatori autorizzati al rimborso dell'IVA, avendo invece provveduto personalmente, o per il tramite di un proprio dipendente, al rimborso della suddetta imposta ai viaggiatori.

12 In tale contesto, l'amministrazione finanziaria di Bia?a Podlaska riteneva che il sig. Pie?kowski, considerato l'importo del volume d'affari raggiunto, non fosse autorizzato a rimborsare personalmente, o per il tramite di un proprio dipendente, l'IVA ai viaggiatori o ad applicare ai medesimi un'aliquota IVA pari a zero per i periodi d'imposta 2010 e 2011.

13 Il sig. Pie?kowski contestava la suddetta decisione dinanzi al Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunale amministrativo del voivodato di Lublino, Polonia).

14 Il Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunale amministrativo del voivodato di Lublino), basandosi sulle disposizioni in tema di procedura di rimborso dell'imposta ai viaggiatori, ovvero sugli articoli da 126 a 129 della legge sull'IVA nonché sugli articoli 131, 146, paragrafo 1, 147 e 273 della direttiva IVA, concludeva che, alla luce del contenuto di tali norme, non era corretta la tesi del sig. Pie?kowski secondo cui le disposizioni della legge sull'IVA sarebbero state incompatibili con la direttiva IVA nella parte in cui esse subordinavano la facoltà del venditore di rimborsare l'IVA ai viaggiatori al raggiungimento, da parte di quest'ultimo, di un volume d'affari superiore a PLN 400 000 (circa EUR 96 284) nel periodo d'imposta precedente.

15 Detto giudice statuiva, infatti, che l'importo di un determinato volume d'affari così fissato non aveva carattere meramente informativo e formale, bensì rappresentava un requisito sostanziale per il principio stesso del rimborso diretto dell'imposta da parte del venditore. Esso considerava, dunque, contrariamente a quanto avanzava il sig. Pie?kowski, che tale soglia di PLN 400 000 (circa EUR 96 284) non potesse essere qualificata come «barriera di natura amministrativa» all'applicazione di un'aliquota IVA pari a zero.

16 Il sig. Pie?kowski proponeva ricorso per cassazione dinanzi al Naczelny S?d Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) deducendo segnatamente l'incompatibilità delle disposizioni della legge sull'IVA con quelle della direttiva IVA nonché con i principi di proporzionalità e di neutralità fiscale.

17 Il giudice del rinvio rileva che, contrariamente all'articolo 127, paragrafo 6, della legge sull'IVA, le disposizioni della direttiva IVA non prevedono condizioni che esigono, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'IVA sui beni trasportati nei bagagli personali dei viaggiatori, che il soggetto passivo abbia conseguito, nel periodo d'imposta precedente, un determinato volume d'affari.

18 In particolare, secondo detto giudice, non risulta che il fondamento per l'introduzione del requisito di cui all'articolo 127, paragrafo 6, della legge sull'IVA sia ravvisabile nell'articolo 131 della direttiva IVA.

19 Tale giudice sottolinea parimenti che le condizioni per l'applicazione di tale esenzione di cui agli articoli 146 e 147 della direttiva IVA si riferiscono all'acquirente e non al venditore, contrariamente a quanto stabilito dall'articolo 127, paragrafo 6, della legge sull'IVA.

20 Inoltre, il suddetto giudice ritiene, a differenza del Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunale amministrativo del voivodato di Lublino), che il requisito del raggiungimento di un importo di un determinato volume d'affari nell'esercizio fiscale precedente non possa essere considerato, alla luce delle disposizioni della direttiva IVA, un requisito sostanziale dell'esenzione, in assenza, nella formulazione degli articoli 146 e 147 della direttiva IVA, di una base giuridica che giustifichi l'introduzione di una condizione siffatta.

21 Dall'articolo 273 della direttiva IVA risulterebbe, sì, che gli Stati membri possono stabilire altri obblighi che ritengano necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e per evitare le

evasioni. Il giudice del rinvio si domanda, tuttavia, se l'introduzione da parte di uno Stato membro del requisito del raggiungimento di un volume d'affari di importo minimo pari a PLN 400 000 (circa EUR 96 284) risponda alle finalità di tale articolo.

22 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 146, paragrafo 1, lettera b), l'articolo 147 nonché gli articoli 131 e 273 della direttiva [IVA] debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale che esclude l'applicazione dell'esenzione nei confronti di un soggetto passivo che non risponda al requisito del raggiungimento, nel periodo d'imposta precedente, di un determinato volume d'affari e che non abbia neppure concluso un accordo con un operatore autorizzato al rimborso dell'IVA ai viaggiatori».

Sulla questione pregiudiziale

23 Con la sua questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 131, l'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), nonché gli articoli 147 e 273 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale secondo cui, nell'ambito di una cessione all'esportazione di beni destinati ad essere trasportati nei bagagli personali dei viaggiatori, il venditore soggetto passivo deve aver raggiunto un determinato volume d'affari nel periodo d'imposta precedente o deve aver concluso un accordo con un operatore autorizzato al rimborso dell'IVA ai viaggiatori, qualora l'inosservanza di tali condizioni comporti di per sé sola che il medesimo venditore sia privato definitivamente dell'esenzione di tale cessione.

24 Si deve rilevare che, ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati da un acquirente, o per conto del medesimo, fuori dall'Unione. Tale disposizione deve essere letta in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 1, di detta direttiva, ai sensi del quale si considera «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

25 Da tali disposizioni e, segnatamente, dal termine «spediti», contenuto nel suddetto articolo 146, paragrafo 1, lettera b), deriva che l'esportazione di un bene si perfeziona e l'esenzione della cessione all'esportazione diviene applicabile quando il potere di disporre di tale bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente, il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato al di fuori dell'Unione e il bene, in seguito a tale spedizione o trasporto, ha lasciato fisicamente il territorio dell'Unione (sentenza del 19 dicembre 2013, BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

26 È pacifico, nel procedimento principale, che vi sono state cessioni di beni ai sensi dell'articolo 14 della direttiva IVA e che i beni interessati dalle operazioni in questione nel procedimento principale hanno fisicamente lasciato il territorio dell'Unione, essendo stati trasportati nei bagagli personali dei viaggiatori.

27 Tuttavia, quando la cessione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA riguarda beni destinati ad essere trasportati nei bagagli personali dei viaggiatori, l'esenzione si applica soltanto se sono soddisfatte le ulteriori condizioni previste all'articolo 147 di detta direttiva.

28 Dalla decisione di rinvio risulta che, nel procedimento principale, le condizioni previste all'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), e all'articolo 147 della direttiva IVA sono effettivamente soddisfatte.

29 Orbene, è necessario constatare che né la formulazione dell'articolo 146, paragrafo 1,

lettera b), né quella dell'articolo 147 della direttiva IVA prevedono la condizione secondo cui, affinché sia applicabile l'esenzione all'esportazione di cui a detto articolo 146, paragrafo 1, lettera b), il soggetto passivo deve aver conseguito un determinato volume d'affari nel periodo d'imposta precedente o, se non lo ha conseguito, deve aver concluso un accordo con un operatore autorizzato al rimborso dell'IVA.

30 Inoltre, le condizioni previste all'articolo 147 della direttiva IVA riguardano unicamente gli acquirenti dei beni in questione e non si riferiscono ai venditori di tali beni.

31 Ne consegue che l'applicazione dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), e dell'articolo 147 della direttiva IVA non può dipendere dal rispetto delle condizioni stabilite dalla normativa nazionale in esame nel procedimento principale, la cui inosservanza avrebbe l'effetto di privare definitivamente il soggetto dell'esenzione all'esportazione.

32 Certo, come risulta dall'articolo 131 della direttiva IVA, le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 del titolo IX di tale direttiva, del quale fanno parte gli articoli 146 e 147 della medesima, si applicano alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. Inoltre, ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possono stabilire altri obblighi che ritengano necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e per evitare le evasioni.

33 A tal proposito la Corte ha già statuito che, nell'esercizio dei poteri che detti articoli 131 e 273 conferiscono loro, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto, di proporzionalità e di tutela del legittimo affidamento (sentenza del 19 dicembre 2013, BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

34 In particolare, quanto al principio di proporzionalità, la Corte ha affermato che, in sua applicazione, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, arrechino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa dell'Unione in questione (sentenza del 19 dicembre 2013, BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

35 Nel caso di specie, da un lato, secondo il governo polacco, la normativa nazionale in questione nel procedimento principale ha fondamentalmente l'obiettivo di contenere i rischi di elusione e di evasione fiscali connessi a un'applicazione erronea dell'esenzione prevista all'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA.

36 Dall'altro lato, secondo le indicazioni fornite dal giudice del rinvio, la condizione relativa all'obbligo per il soggetto passivo di aver raggiunto, nel periodo d'imposta precedente, un determinato volume d'affari non è imperativa, in quanto quest'ultimo ha la possibilità di beneficiare dell'esenzione, nel caso in cui tale importo determinato non sia raggiunto, concludendo un accordo con un operatore autorizzato al rimborso dell'IVA ai viaggiatori.

37 Tuttavia, occorre rilevare, a tal riguardo, che l'inosservanza della suddetta condizione comporta il diniego dell'esenzione all'esportazione, sebbene le condizioni per beneficiare di tale esenzione previste all'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), e all'articolo 147 della direttiva IVA siano soddisfatte.

38 Orbene, la Corte ha statuito che, in una fattispecie in cui le condizioni dell'esenzione all'esportazione previste all'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, segnatamente l'uscita dei beni in questione dal territorio doganale dell'Unione, sono soddisfatte, nessuna IVA è dovuta per tale cessione. In tali circostanze, non sussiste più, in via di principio, un rischio di

evasione fiscale o di perdite fiscali che possa giustificare l'assoggettamento all'imposta dell'operazione in parola (sentenza del 19 dicembre 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punto 40).

39 Occorre, pertanto, constatare che una normativa come quella di cui al procedimento principale non è necessaria per il conseguimento dell'obiettivo di prevenire l'elusione e l'evasione fiscali.

40 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 131, l'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), nonché gli articoli 147 e 273 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale secondo cui, nell'ambito di una cessione all'esportazione di beni destinati ad essere trasportati nei bagagli personali dei viaggiatori, il venditore soggetto passivo deve aver raggiunto un determinato volume d'affari nell'esercizio fiscale precedente o deve aver concluso un accordo con un operatore autorizzato al rimborso dell'IVA ai viaggiatori, qualora l'inosservanza di tali condizioni comporti di per sé sola che il medesimo venditore sia privato definitivamente dell'esenzione di tale cessione.

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 (Quinta Sezione) dichiara:

L'articolo 131, l'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), nonché gli articoli 147 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale secondo cui, nell'ambito di una cessione all'esportazione di beni destinati ad essere trasportati nei bagagli personali dei viaggiatori, il venditore soggetto passivo deve aver raggiunto un determinato volume d'affari nell'esercizio fiscale precedente o deve aver concluso un accordo con un operatore autorizzato al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai viaggiatori, qualora l'inosservanza di tali condizioni comporti di per sé sola che il medesimo venditore sia privato definitivamente dell'esenzione di tale cessione.

Firme

* Lingua processuale: il polacco.