

62016CJ0566

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

17 maggio 2018 (*1)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articoli da 282 a 292 – Regime speciale delle piccole imprese – Regime di franchigia – Obbligo di optare per l'applicazione del regime speciale nell'anno civile di riferimento»

Nella causa C-566/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Nyíregyháza, Ungheria), con decisione del 25 ottobre 2016, pervenuta in cancelleria il 10 novembre 2016, nel procedimento

Dávid Vámos

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA CORTE (Quinta Sezione),

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

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

—

per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e E.E. Sebestyén, in qualità di agenti;

—

per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e B. Béres, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 novembre 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione del diritto dell'Unione e, in

particolare, 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 presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Dávid Vámos e il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Sezione ricorsi dell'Amministrazione tributaria e doganale, Ungheria) (in prosieguo: la «sezione ricorsi»), in merito alla decisione di quest'ultima di accertamento dell'esistenza di un debito di imposta sul valore aggiunto (IVA) a carico del sig. Vámos e di condanna del medesimo al pagamento di una sanzione tributaria e degli interessi di mora.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3

L'articolo 9 della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«1. Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

(...)».

4

L'articolo 213, paragrafo 1, di detta direttiva così prevede:

«Il soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo.

Gli Stati membri autorizzano, e possono esigere, che la dichiarazione sia effettuata, alle condizioni da essi definite, per via elettronica».

5

L'articolo 214 della citata direttiva dispone quanto segue:

«1. Gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché siano identificate tramite un numero individuale le persone seguenti:

a)

ogni soggetto passivo, fatta eccezione per quelli di cui all'articolo 9, paragrafo 2, che effettua nel loro rispettivo territorio cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a detrazione, diverse dalle cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e 199;

(...)».

6

L'articolo 272 della stessa direttiva è così formulato:

«1. Gli Stati membri possono esentare i soggetti passivi seguenti da determinati obblighi o da qualsiasi obbligo di cui ai capi da 2 a 6:

(...)

d)

i soggetti passivi che beneficiano della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292;

(...)».

7

L'articolo 273 della direttiva IVA così recita:

«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».

8

L'articolo 281 della summenzionata direttiva stabilisce quanto segue:

«Gli Stati membri che incontrano difficoltà ad assoggettare al regime normale IVA le piccole imprese, data la loro attività o struttura, possono, nei limiti e alle condizioni da essi fissati e previa consultazione del comitato IVA, applicare modalità semplificate d'imposizione e riscossione dell'imposta, in particolare regimi forfettari, i cui effetti non possono però determinare una riduzione dell'imposta».

9

L'articolo 282 della direttiva IVA, contenuto nella sezione 2, intitolata «Franchigie o riduzioni decrescenti», del capo 1, del titolo XII, denominato «Regimi speciali» della stessa, così prevede:

«Le franchigie e le riduzioni di cui alla presente sezione si applicano alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dalle piccole imprese».

10

L'articolo 287 della medesima direttiva è così redatto:

«Gli Stati membri che hanno aderito dopo il 1o gennaio 1978 possono applicare una franchigia

d'imposta ai soggetti passivi il cui volume d'affari annuo è al massimo uguale al controvalore in moneta nazionale degli importi seguenti al tasso del giorno della loro adesione:

(...)

12)

l'Ungheria: 35000 [EUR];

(...)».

11

L'articolo 290 di detta direttiva così recita:

«I soggetti passivi che possono fruire della franchigia d'imposta possono optare per il regime normale di applicazione dell'IVA oppure per l'applicazione delle modalità semplificate di cui all'articolo 281. In questo caso essi beneficiano delle riduzioni decrescenti dell'imposta eventualmente previste dalla legislazione nazionale».

Il diritto ungherese

La legge sull'IVA

12

L'articolo 2, dell'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007, relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA») stabilisce che:

«Conformemente alla presente legge sono soggette [all'IVA]:

(a)

le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio nazionale da un soggetto passivo che agisce in quanto tale (...)».

13

L'articolo 187 della legge in parola dispone quanto segue:

«1)

Il soggetto passivo che abbia stabilito la propria attività nel territorio nazionale con una finalità economica o che, in alternativa, abbia il proprio domicilio o la propria residenza abituale nel territorio nazionale, ha il diritto di optare per l'esenzione soggettiva ai sensi delle disposizioni del presente capitolo.

2)

Qualora eserciti il diritto di opzione menzionato nel paragrafo 1, il soggetto passivo, durante il periodo dell'esenzione soggettiva e in qualità di persona esente,

a)

non è soggetto al pagamento dell'imposta;

b)

non ha diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte;

c)

può solamente emettere fatture che non includano né l'importo dell'imposta a valle né l'aliquota stabilita dall'articolo 83».

14

L'articolo 188, paragrafo 1, di detta legge è così formulato:

«Si può optare per l'esenzione soggettiva qualora l'importo del corrispettivo pagato o dovuto per tutte le cessioni di beni o le prestazioni di servizi realizzate dal soggetto passivo conformemente all'articolo 2, lettera a), espresso in [fiorini ungheresi (HUF)] e totalizzato annualmente, non ecceda il limite quantitativo massimo stabilito dal paragrafo 2

a)

né, in maniera effettiva, nell'anno precedente all'anno civile di riferimento,

b)

né, in maniera effettiva o ragionevolmente prevedibile, nell'anno civile di riferimento».

15

L'articolo 188, paragrafo 2, della stessa legge, nella versione vigente fino al dicembre 2012, stabiliva che il limite massimo per avere diritto all'esenzione soggettiva era fissato a HUF 5000000 (circa EUR 16040). Dal 1o gennaio 2013 tale limite massimo è stato aumentato sino a HUF 6000000 (circa EUR 19250).

Il codice di procedura fiscale

16

L'articolo 16 dell'adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (legge n. XCII del 2003 sul codice di procedura fiscale: in prosieguo: il «codice di procedura fiscale») così recita:

«1)

Soltanto il soggetto passivo titolare di un numero d'identificazione fiscale può esercitare un'attività imponibile, salvo quanto previsto agli articoli 20 e 21.

2)

Il soggetto passivo che intenda esercitare un'attività imponibile è tenuto a presentare apposita dichiarazione presso l'autorità tributaria statale, affinché gli venga assegnato un numero d'identificazione fiscale».

17

L'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), del codice di procedura fiscale stabilisce che «il soggetto passivo, qualora il suo obbligo d'imposta o la sua attività imponibile corrispondano a quelli di un imprenditore individuale in conformità della legge che disciplina l'attività dell'imprenditore individuale, dovrà richiedere l'assegnazione di un numero d'identificazione fiscale, presentando all'autorità competente per le questioni legate all'attività degli imprenditori individuali una dichiarazione (con l'apposito modulo debitamente compilato), e adempiendo così l'obbligo di registrarsi presso l'autorità competente».

18

L'articolo 22, paragrafo 1, lettera c), di tale codice prevede quanto segue:

«Il soggetto passivo dell'IVA esprime la volontà di optare per l'esenzione soggettiva all'atto della presentazione della dichiarazione di inizio dell'attività imponibile».

19

L'articolo 172, paragrafo 1, lettera c), del suddetto codice ha il seguente tenore:

«Salvo il disposto del paragrafo 2, si potrà infliggere una sanzione pecuniaria per un importo fino a HUF 200000 [circa EUR 640], se si tratta di una persona fisica, e fino a HUF 500000 [circa EUR 1600], nel caso degli altri soggetti passivi, a seguito dell'inosservanza dell'obbligo di presentare una dichiarazione di inizio dell'attività (dichiarazione iniziale o comunicazione delle variazioni), fornire informazioni o aprire un conto corrente, ovvero per l'inadempimento dell'obbligo di presentare le dichiarazioni fiscali».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

20

A seguito di un controllo, l'autorità tributaria ungherese ha constatato che, tra il 2007 e il 22 gennaio 2014, il sig. Vámos aveva realizzato 778 vendite di dispositivi elettronici su due piattaforme Internet, senza essere iscritto sul registro dei soggetti passivi IVA né aver dichiarato i proventi derivati da dette vendite, e, di conseguenza, gli ha inflitto una sanzione pecuniaria.

21

Detta autorità tributaria ha parimenti stabilito che, nel periodo compreso tra il 1o gennaio 2012 e il 31 dicembre 2013, il sig. Vámos aveva esercitato un'attività di vendita i cui proventi non superavano la soglia che dava diritto all'esenzione soggettiva stabilita all'articolo 188, paragrafo 2, della legge sull'IVA, e che, tra il 1o e il 22 gennaio 2014, il sig. Vámos aveva continuato ad esercitare un'attività di vendita, i cui ricavi erano trascurabili.

22

Il 22 gennaio 2014, il sig. Vámos si è iscritto nel registro dei soggetti passivi IVA ed ha optato per l'esenzione soggettiva, che è un regime di franchigia dall'IVA per le piccole imprese previsto dagli articoli 187 e seguenti della legge sull'IVA.

23

Con un procedimento distinto da quello sfociato nell'imposizione di una sanzione pecuniaria al sig.

Vámos, l'autorità tributaria ungherese ha proceduto al controllo a posteriori delle dichiarazioni fiscali di quest'ultimo relativamente a tutte le imposte e agli incentivi fiscali afferenti agli esercizi dal 2012 al 2014. A seguito di tale controllo, essa ha stabilito l'esistenza di un debito IVA a carico del sig. Vámos per il periodo compreso tra il primo trimestre 2012 e il primo trimestre 2014 e lo ha condannato al pagamento di una nuova sanzione tributaria e di interessi di mora sulla base dell'arretrato d'imposta in tal modo evidenziato.

24

Il sig. Vámos ha presentato un ricorso gerarchico contro quest'ultima decisione, la quale è stata confermata dalla sezione ricorsi. Questa, da un lato, ha fatto riferimento all'articolo 187, paragrafo 1, della legge sull'IVA, sulla base del quale il sig. Vámos era autorizzato ad optare per l'esenzione soggettiva, osservando tuttavia, dall'altro, che l'articolo 22, paragrafo 1, lettera c), del codice di procedura fiscale concedeva la facoltà di optare per l'esenzione soggettiva unicamente all'atto della dichiarazione di inizio delle attività imponibili e che tale facoltà non poteva più essere esercitata in un momento successivo. Secondo la sezione ricorsi, dato che il sig. Vámos non si era dichiarato presso l'amministrazione tributaria e aveva optato per l'esenzione soggettiva solo il 22 gennaio 2014, egli non aveva il diritto di fruire dell'esenzione soggettiva successivamente a tale data.

25

Il sig. Vámos ha contestato la summenzionata decisione della sezione ricorsi dinanzi al giudice del rinvio, facendo valere che l'esercizio di un'attività economica ai sensi dell'articolo 6 della legge sull'IVA comporta soltanto l'assoggettamento all'IVA ed implica, di conseguenza, un obbligo di dichiarazione, conformemente all'articolo 213, paragrafo 1, della direttiva IVA e all'articolo 16 del codice di procedura fiscale, ma non un obbligo di pagamento dell'IVA. Dal momento che i proventi del sig. Vámos accertati dall'autorità tributaria ungherese non superavano, né per l'anno 2012 né per l'anno 2013, il limite che dà diritto all'esenzione soggettiva, l'autorità tributaria ungherese non avrebbe potuto obbligarlo a versare l'IVA per gli esercizi fiscali 2012 e 2013, ma avrebbe invece dovuto chiedergli, nell'ambito del controllo a posteriori, se desiderasse optare per l'esenzione soggettiva.

26

In tali circostanze, il Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Nyíregyháza, Ungheria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia contraria al diritto dell'Unione una normativa nazionale in base alla quale l'autorità tributaria, in occasione di un controllo fiscale a posteriori, può escludere la possibilità di optare per l'esenzione soggettiva, adducendo il motivo che il soggetto passivo dispone di tale possibilità solo nel momento in cui presenta la dichiarazione di inizio della sua attività soggetta a imposta».

Sulla questione pregiudiziale

27

Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale che escluda l'applicazione di un regime speciale di assoggettamento all'IVA prevedendo una franchigia per le piccole imprese – adottata conformemente alle disposizioni della sezione 2 del capo 1 del titolo XII della direttiva IVA – ad un soggetto passivo che soddisfi tutte le condizioni sostanziali, ma che non si sia avvalso

della facoltà di optare per l'applicazione di tale regime contemporaneamente alla sua dichiarazione di inizio delle attività economiche all'amministrazione tributaria.

28

Al riguardo si deve anzitutto ricordare che gli articoli da 282 a 292, e in particolare l'articolo 287, punto 12, della direttiva IVA prevedono la possibilità per gli Stati membri di concedere alle piccole imprese una franchigia dall'IVA.

29

Si deve poi rilevare che l'articolo 290 di tale direttiva stabilisce la facoltà per il soggetto passivo, che può fruire della franchigia dall'IVA, di optare per il regime normale di applicazione dell'IVA oppure per l'applicazione delle modalità semplificate di cui all'articolo 281 della stessa direttiva.

30

Inoltre, conformemente al testo degli articoli 281 e da 284 a 287 della suddetta direttiva, gli Stati membri possono istituire e mantenere regimi particolari di assoggettamento all'IVA se tali regimi sono conformi al sistema dell'IVA. In aggiunta, il considerando 49 della stessa direttiva prevede che, per quanto riguarda le piccole imprese, è necessario lasciare agli Stati membri la possibilità di continuare ad applicare i loro regimi speciali.

31

Infine, il regime di esenzione soggettiva, previsto dal diritto ungherese, è un regime particolare che consente alle imprese il cui volume d'affari non superi una certa soglia massima di beneficiare di un'esenzione dall'IVA. In base a tale regime di franchigia applicabile alle piccole imprese, conformemente all'articolo 187, paragrafo 2, della legge sull'IVA, il soggetto passivo non è soggetto al pagamento dell'IVA, non ha diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte e deve emettere esclusivamente fatture che non includano l'IVA. Nell'ambito delle sue osservazioni dinanzi alla Corte, il governo ungherese ha rilevato che la facoltà di optare per l'esenzione fiscale può ancora essere esercitata dopo la dichiarazione di inizio attività, ma è produttiva di effetti solo per il futuro.

32

Nel caso di specie, il soggetto passivo aveva chiesto di poter beneficiare dell'esenzione fiscale soggettiva, che gli è stata negata con la motivazione che il diritto di optare per tale esenzione avrebbe dovuto essere esercitato durante l'anno civile nel corso del quale egli desiderava fruire dell'esenzione stessa.

33

Per quanto riguarda l'obbligo di dichiarare l'inizio di un'attività economica, la Corte ha già statuito che la direttiva IVA non osta ad una normativa nazionale che imponga ad un soggetto passivo di rendere una simile dichiarazione quando il prodotto di tale attività non superi la soglia che dà diritto alla franchigia per le piccole imprese (v., in tal senso, ordinanza del 30 settembre 2015, Balogh, C-424/14, non pubblicata, EU:C:2015:708, punto 30). Essa ha altresì dichiarato che la direttiva IVA non osta a che il mancato rispetto dell'obbligo di dichiarazione da parte di un soggetto passivo sia sanzionato mediante un'ammenda amministrativa, sempre che tale ammenda sia proporzionata (v., in tal senso, ordinanza del 30 settembre 2015, Balogh, C-424/14, non pubblicata, EU:C:2015:708, punto 37).

34

Nel caso di specie occorre verificare se uno Stato membro possa subordinare il beneficio di un regime di franchigia alla scelta operata dal soggetto passivo in favore di tale regime contemporaneamente alla presentazione da parte di quest'ultimo della dichiarazione d'inizio dell'attività ed applicare d'ufficio, in mancanza di una simile scelta effettuata in tale occasione, il regime normale di assoggettamento all'IVA.

35

Occorre rilevare, da un lato, che, alla luce delle disposizioni citate al punto 30 della presente sentenza, l'applicazione del regime speciale per le piccole imprese configura un'opzione facoltativa di cui dispongono gli Stati membri per organizzare il loro sistema impositivo.

36

Dall'altro, conformemente all'articolo 273, primo comma, della direttiva IVA, gli Stati membri possono stabilire altri obblighi, rispetto a quelli previsti da tale direttiva, che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni.

37

In proposito, la Corte ha precisato che dalla citata disposizione discende per ogni Stato membro l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative atte a garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio e a lottare contro l'evasione (sentenza del 9 luglio 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

38

La Corte ha altresì statuito che le disposizioni di cui all'articolo 273 della direttiva IVA, al di fuori dei limiti da esse fissati, non precisano né le condizioni né gli obblighi che gli Stati membri possono prevedere e conferiscono dunque a questi un margine discrezionale circa i mezzi idonei a raggiungere gli obiettivi di assicurare la riscossione integrale dell'IVA dovuta sul loro territorio e di evitare le evasioni (sentenza del 26 ottobre 2017, *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

39

È certamente vero che, in forza dell'articolo 272, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, gli Stati membri possono esentare i soggetti passivi che beneficiano di un regime di franchigia per le piccole imprese da determinati obblighi o da qualsiasi obbligo di cui ai capi da 2 a 6 del titolo XI della stessa direttiva. Tuttavia, in questo caso si tratta di una mera facoltà, di modo che gli Stati membri non sono tenuti a esentare i soggetti passivi da detti obblighi.

40

Si deve pertanto constatare, come risulta dai paragrafi 34 e 46 delle conclusioni dell'avvocato generale, che la decisione del legislatore ungherese di istituire un regime di franchigia, subordinandone contemporaneamente l'applicazione a determinati requisiti procedurali, ricade nell'ambito di discrezionalità che la direttiva IVA concede agli Stati membri.

41

Tuttavia, se è vero che gli Stati membri dispongono di un margine di discrezionalità nella scelta delle misure da adottare per assicurare l'esatta percezione dell'IVA ed evitare le evasioni, essi sono tuttavia tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, in particolare, nel rispetto del principio di proporzionalità (v., in tal senso, sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 50 e giurisprudenza ivi citata), nonché dei principi di neutralità fiscale e di certezza del diritto.

42

Pertanto, innanzitutto, per quanto riguarda il principio di proporzionalità, occorre constatare, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 57 e 58 delle sue conclusioni, che l'obbligo di versare l'IVA per le vendite realizzate configura non la sanzione per l'inadempimento dell'obbligo di dichiarare l'inizio dell'attività nonché di effettuare la scelta a favore di un regime di esenzione, bensì il recupero dell'IVA divenuta esigibile con l'inizio, da parte di un operatore come il sig. Vámos, della sua attività economica.

43

Inoltre, nella sentenza del 9 settembre 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512), la Corte ha statuito che il diritto dell'Unione, e in particolare il principio di proporzionalità, non osta a che uno Stato membro che si sia avvalso della facoltà di accordare ai propri soggetti passivi il diritto di optare per un regime speciale di imposizione, adotti una normativa che subordini l'integrale detrazione dell'IVA versata a monte all'ottenimento di una previa approvazione, non retroattiva, da parte dell'amministrazione fiscale.

44

La Corte ha precisato al riguardo che l'irretroattività della procedura di approvazione non rende la procedura stessa sproporzionata (sentenza del 9 settembre 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, EU:C:2004:512, punto 29).

45

Dal punto 34 della presente sentenza risulta che, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, il regime normale di assoggettamento all'IVA diviene applicabile se il soggetto passivo non ha operato alcuna scelta in favore del regime dell'esenzione soggettiva. Di conseguenza, una normativa nazionale che neghi la concessione della franchigia IVA, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, non va al di là di quanto è necessario per l'esatta riscossione dell'IVA.

46

Per quanto riguarda poi il principio della neutralità fiscale, che è la traduzione da parte del legislatore dell'Unione, in materia di IVA, del principio generale della parità di trattamento (sentenza del 26 ottobre 2017, *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, punto 29), la Corte ha già avuto modo di dichiarare che i provvedimenti che gli Stati membri hanno la facoltà di adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le evasioni non possono essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA (v., in tal senso, sentenza dell'11 aprile 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, punti 28 e 29 e giurisprudenza ivi citata).

47

A questo proposito si deve osservare che consentire a soggetti passivi di optare per un regime di franchigia successivamente al termine impartito porrebbe quest'ultimi in una posizione di indebito vantaggio concorrenziale, a danno degli operatori che hanno debitamente rispettato gli obblighi procedurali previsti dalla legislazione nazionale di cui trattasi nel procedimento principale. Infatti, tali soggetti passivi sarebbero in grado di scegliere a posteriori e, quindi, potendosi basare sui risultati concreti della loro attività, il regime fiscale che sembra per loro più vantaggioso.

48

Orbene, il principio di neutralità fiscale osta, in particolare, a che soggetti passivi che si trovino in situazioni analoghe, e quindi in concorrenza tra di loro, siano trattati in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA.

49

Ne consegue che il principio della neutralità fiscale e, in modo più generale, il principio della parità di trattamento dei soggetti passivi non ostano ad una normativa nazionale che non conceda la franchigia dall'IVA ai soggetti che hanno omesso di optare per uno dei regimi di franchigia al momento della dichiarazione di inizio della loro attività economica, anche se il prodotto della loro attività non eccede la soglia massima che dà diritto alla franchigia per le piccole imprese.

50

Infine, si deve rilevare che il principio di certezza del diritto deve essere rispettato dalle istituzioni dell'Unione europea ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

51

Tale principio esige che la situazione fiscale del soggetto passivo non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (v., in tal senso, sentenza del 6 febbraio 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, punto 46).

52

Inoltre, come indicato al punto 31 della presente sentenza, dal momento che i beneficiari dell'esenzione soggettiva non pagano l'IVA e non necessitano di trasferirla sui loro clienti, può risultare indispensabile per le amministrazioni tributarie conoscere in anticipo i soggetti passivi che abbiano optato per tale regime di franchigia.

53

Di conseguenza, la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale è conforme al principio di certezza del diritto.

54

Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve rispondere alla questione posta dichiarando che il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale che escluda l'applicazione di un regime speciale di assoggettamento all'IVA

che prevede una franchigia per le piccole imprese – adottato conformemente alle disposizioni della sezione 2 del capo 1 del titolo XII della direttiva IVA – ad un soggetto passivo che soddisfi tutte le condizioni sostanziali, ma che non si sia avvalso della facoltà di optare per l'applicazione di detto regime contemporaneamente alla dichiarazione di inizio delle sue attività economiche all'amministrazione tributaria.

Sulle spese

55

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:

Il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale che escluda l'applicazione di un regime speciale di assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto che prevede una franchigia per le piccole imprese – adottato conformemente alle disposizioni della sezione 2 del capo 1 del titolo XII della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto – ad un soggetto passivo che soddisfi tutte le condizioni sostanziali, ma che non si sia avvalso della facoltà di optare per l'applicazione di detto regime contemporaneamente alla dichiarazione di inizio delle sue attività economiche all'amministrazione tributaria.

Firme

(*1) Lingua processuale: l'ungherese.