

Edición provisional

## CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. YVES BOT

presentadas el 7 de septiembre de 2017 (1)

### Asunto C-307/16

**Stanisław Piekowski**

contra

**Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Exenciones a la exportación — Normativa de un Estado miembro que supedita el beneficio de la exención ya a haber alcanzado un determinado volumen de negocios, ya a haber celebrado un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución del IVA a los viajeros — Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad»

## I. Introducción

1. En el presente asunto, se solicita al Tribunal de Justicia que interprete el artículo 146, apartado 1, letra b), y el artículo 147, así como los artículos 131 y 273 de la Directiva 2006/112/CE, (2) en un litigio entre el Sr. Stanisław Piekowski, un vendedor de dispositivos de telecomunicación, y la Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej (Administración tributaria de Biała Podlaska, Polonia), en relación con la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que grava las entregas de bienes expedidos fuera de la Unión Europea en el equipaje personal de los viajeros.

2. Este asunto brindará al Tribunal de Justicia la ocasión de pronunciarse sobre la cuestión de si la Directiva IVA se opone a una normativa nacional que establece, en el caso de una entrega de bienes destinados a su exportación, que un sujeto pasivo debe o bien haber alcanzado un volumen de negocios mínimo en el ejercicio fiscal anterior, o bien haber celebrado un contrato con un operador legitimado para efectuar la devolución del IVA a los viajeros, para que pueda darse la exención. De igual modo, el Tribunal de Justicia podrá interpretar por vez primera lo dispuesto en el artículo 147 de la Directiva IVA y formular indicaciones sobre la aplicación del principio de proporcionalidad, en un supuesto inédito, si bien la jurisprudencia existente ya proporciona importantes orientaciones, acertadamente puestas de relieve por el Naczelny Sąd

Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) en su resolución de remisión.

3. Como conclusión de mi análisis, propondré al Tribunal de Justicia que declare que lo dispuesto en el artículo 146, apartado 1, letra b), en el artículo 147 y en los artículos 131 y 273 de la Directiva IVA, así como el principio de neutralidad fiscal, se oponen a una normativa como la controvertida en el asunto principal.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

4. Los considerandos 5, 35 y 49 de la Directiva IVA tienen el tenor siguiente:

«(5) Un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios. Por consiguiente, en interés del mercado interior y de los Estados miembros, conviene adoptar un régimen común cuya aplicación se extienda igualmente al comercio al por menor.

[...]

(35) Conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros.

[...]

(49) En lo concerniente a las pequeñas empresas, sin embargo, conviene que los Estados miembros puedan continuar aplicando sus regímenes especiales, sobre la base de disposiciones comunes y en aras de una armonización más avanzada.»

5. El artículo 131 de esta Directiva dispone:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

6. El artículo 146, apartado 1, de dicha Directiva tiene el tenor siguiente:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

b) las entregas de bienes expedidos o transportados por el adquirente que no se halle establecido en su territorio respectivo, o por su cuenta, fuera de la Comunidad, con exclusión de los bienes transportados por el propio adquirente y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado;

[...]».

7. El artículo 147 de la Directiva IVA prevé:

«1. En caso de que la entrega contemplada en la letra b) del apartado 1 del artículo 146 se

refiera a bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, la exención sólo se aplicará cuando se reúnan las siguientes condiciones:

- a) el viajero no está establecido en la Comunidad;
- b) los bienes se transportan fuera de la Comunidad antes de finalizar el tercer mes siguiente a aquél en que se efectúa la entrega;
- c) el valor global de la entrega, incluido el IVA, es superior a la cantidad de 175 euros o a su contravalor en moneda nacional, determinado una vez al año, aplicando el tipo de conversión del primer día laborable del mes de octubre con efecto al 1 de enero del año siguiente.

No obstante, los Estados miembros podrán eximir del impuesto las entregas cuyo valor global sea inferior al importe establecido en la letra c) del párrafo primero.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1, se entenderá por “viajero que no está establecido en la Comunidad” el viajero cuyo domicilio o residencia habitual no esté situado en la Comunidad. En ese caso se entenderá por “domicilio o residencia habitual” el lugar mencionado como tal en el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro documento que el Estado miembro en cuyo territorio se efectúe la entrega reconozca como equivalente al documento de identidad.

[...]»

8. El artículo 273 de esta Directiva está redactado en los términos siguientes:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

## **B. Derecho polaco**

9. El artículo 126, apartado 1, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley relativa al impuesto sobre los bienes y servicios, en su versión refundida y modificada), de 11 de marzo de 2004, (3) dispone:

«Las personas físicas cuyo domicilio no esté situado en el territorio de la Unión Europea (en lo sucesivo, “viajeros”) tendrán derecho a la devolución del impuesto pagado por la compra, en el territorio nacional, de bienes que hayan transportado en su estado original fuera del territorio de la Unión Europea en sus equipajes personales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 y en los artículos 127 y 128.»

10. El artículo 127 de dicha Ley prevé:

«1. El derecho a la devolución del impuesto previsto en el artículo 126, apartado 1, de la presente Ley existirá siempre y cuando los bienes se adquieran de sujetos pasivos (en lo sucesivo, “vendedores”), que:

- 1) estén dados de alta como sujetos pasivos del impuesto,
- 2) lleven, mediante el uso de cajas registradoras, un registro sobre el volumen de negocios y los importes del impuesto devengado, y
- 3) hayan celebrado un contrato relativo a la devolución del impuesto con al menos uno de los operadores económicos mencionados en el apartado 8.

[...]

5. La devolución a los viajeros se llevará a cabo en *zlotys* [en polaco (“PLN”)] por el vendedor o, en las oficinas de devolución del impuesto sobre el valor añadido, por los operadores económicos cuya actividad empresarial tenga por objeto la devolución prevista en el artículo 126, apartado 1.

6. Los vendedores contemplados en el apartado 5 del presente artículo podrán efectuar las devoluciones con arreglo al artículo 126, apartado 1 de la presente Ley, siempre y cuando su volumen de negocios del ejercicio fiscal anterior sea superior a 400 000 PLN [aproximadamente 94 531 euros] y la devolución se refiera exclusivamente a bienes adquiridos por el viajero del vendedor respectivo.»

### **III. Hechos que dieron lugar al litigio y cuestión prejudicial**

11. El Sr. Pie?kowski, empresario sujeto al IVA, ejerce una actividad mercantil de venta de dispositivos de telecomunicación a viajeros que residen fuera del territorio de los Estados miembros de la Unión. Estos bienes abandonan, pues, el territorio de la Unión una vez que se encuentran en poder de los adquirentes.

12. En 2006, la Administración tributaria polaca informó al Sr. Pie?kowski de que se ajustaba a la calificación de «vendedor» en el sentido del artículo 127, apartado 1, de la Ley del IVA. Además, esa autoridad consideró que de las declaraciones del IVA se desprendía que el volumen de negocios neto obtenido por este sujeto pasivo ascendió a 283 695 PLN (aproximadamente 67 045 euros) en el ejercicio fiscal 2009 y a 238 429 PLN (aproximadamente 56 347 euros) en el ejercicio fiscal 2010. Asimismo, la Administración tributaria estimó que el Sr. Pie?kowski no le había facilitado ninguna información sobre la celebración de un contrato con un operador legitimado para efectuar la devolución del IVA, sino que había procedido personalmente, o mediante un empleado, a la devolución de este impuesto a los viajeros.

13. En este contexto, la Administración tributaria consideró que, a la vista del volumen de negocios alcanzado, el Sr. Pie?kowski no estaba legitimado para efectuar personalmente la devolución del IVA a los viajeros ni a aplicarles el tipo del 0 % respecto a los períodos impositivos del ejercicio 2010 y del ejercicio 2011.

14. El Sr. Pie?kowski impugnó esta decisión ante el Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Lublin, Polonia). Este órgano jurisdiccional consideró, fundándose en las disposiciones relativas a la devolución del IVA a los viajeros contenidas en los artículos 126 a 129 de la Ley del IVA y en el artículo 146, apartado 1, letra b), el artículo 147 y los artículos 131 y 273 de la Directiva IVA, que las disposiciones de la Ley del IVA eran compatibles con las de la Directiva IVA, en la medida en que supeditaban la devolución de dicho impuesto a los viajeros a la obtención por el sujeto pasivo de un volumen de negocios superior a 400 000 PLN (94 531 euros, aproximadamente) en el ejercicio fiscal anterior. En opinión del Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunal de lo Contencioso-

Administrativo del Voivodato de Lublin), el volumen de negocios mínimo fijado no reviste simplemente un carácter formal, sino que constituye un requisito sustancial del que depende el propio principio de devolución del IVA directamente por el vendedor.

15. Al considerar que este mínimo constituye una «barrera administrativa» para la aplicación del tipo preferencial del 0 %, el Sr. Piekrowski interpuso recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), alegando de nuevo la incompatibilidad de las disposiciones de la Ley del IVA con las de la Directiva IVA y con los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal.

16. El órgano jurisdiccional remitente señala que, a diferencia del artículo 127, apartado 6, de la Ley del IVA, las disposiciones de la Directiva IVA no exigen que el sujeto pasivo haya alcanzado en el ejercicio fiscal anterior un determinado volumen de negocios para poder aplicar la exención del IVA a los bienes que se transportan en el equipaje personal de los viajeros.

17. Señala asimismo que los requisitos de aplicación de la exención, definidos en los artículos 146 y 147 de la Directiva IVA, afectan al comprador y no al vendedor, como ocurre con el artículo 127, apartado 6, de la Ley del IVA.

18. Además, según el órgano jurisdiccional remitente, y a diferencia de la postura mantenida por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Lublin), el requisito relativo a la obtención de un determinado volumen de negocios en el ejercicio fiscal anterior no puede tener la consideración de requisito material, a la luz de las disposiciones de la Directiva IVA y a falta de todo fundamento jurídico.

19. De igual modo, ese órgano jurisdiccional señala que tampoco parece que los requisitos establecidos en la Directiva IVA autoricen al legislador nacional a supeditar la aplicación de dicha exención al cumplimiento de un requisito de volumen de negocios mínimo en el ejercicio fiscal anterior.

20. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que del artículo 273 de la Directiva IVA se desprende que los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Ahora bien, ese órgano jurisdiccional se pregunta si el establecimiento por un Estado miembro de una exigencia de un umbral mínimo cumple los objetivos del citado precepto.

21. En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Deben interpretarse los artículos 146, apartado 1, letra b), y 147, así como los artículos 131 y 273 de la Directiva IVA en el sentido de que se oponen a aquellas disposiciones nacionales que excluyen la aplicación de la exención por lo que respecta a un sujeto pasivo que en el ejercicio fiscal anterior no alcanzó el volumen de negocios mínimo exigido y que tampoco concluyó un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución del IVA a viajeros?»

#### IV. Análisis

22. El órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie, en esencia, sobre si lo dispuesto en el artículo 146, apartado 1, letra b), en el artículo 147 y en los artículos 131 y 273 de la Directiva IVA se opone a una normativa nacional que establece que un sujeto pasivo sólo puede solicitar la exención del IVA por la exportación de bienes por los viajeros si su volumen de negocios ha alcanzado un determinado umbral durante el ejercicio fiscal

anterior, o bien si ha celebrado un contrato con un operador legitimado para efectuar la devolución del IVA.

23. No se discute en el caso de autos que los bienes entregados por el Sr. Pie?kowski abandonaron físicamente el territorio de la Unión transportados en los equipajes personales de los viajeros. Por consiguiente, lo dispuesto en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA es aplicable a las entregas de bienes en cuestión, que se ajustan efectivamente a la definición del artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva. (4)

24. El artículo 146, apartado 1, letra b), de dicha Directiva dispone que los Estados miembros eximirán del IVA las entregas de bienes expedidos o transportados por el adquirente o por su cuenta fuera de la Unión. No obstante, dado que, en el caso de autos, los bienes son transportados fuera de la Unión en el equipaje personal de los viajeros, esta exención solo puede aplicarse si se cumplen determinados requisitos, previstos en el artículo 147 de la Directiva IVA, lo cual tampoco se rebate en el caso de autos. (5)

25. Pues bien, de los propios términos del artículo 146, apartado 1, letra b), y del artículo 147 de la Directiva IVA se desprende que ésta no prevé que, para aplicar la exención a la exportación, deba cumplirse requisito alguno en el sentido de que el sujeto pasivo tenga la obligación de haber obtenido un determinado volumen de negocios durante el ejercicio anterior, ni de haber celebrado un contrato con un operador legitimado para efectuar la devolución del IVA.

26. Una interpretación meramente literal de estas disposiciones entrañaría, pues, que la normativa nacional controvertida en el asunto principal sería considerada incompatible con dicha Directiva, pues ésta fija los requisitos de la exención de forma exhaustiva, lo cual supone que los Estados miembros solo disponen de un escaso margen de maniobra en la materia.

27. No obstante, la lectura de los artículos 131 y 273 de la Directiva IVA atempera esta interpretación en la medida en que prevén que dichas exenciones se aplicarán en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso. (6)

28. Aun cuando, *a priori*, las condiciones establecidas en la normativa polaca no se distinguen particularmente por su aspecto simplificador, los Estados miembros disponen, en virtud de dichas disposiciones, de cierto margen de maniobra para establecer los requisitos de exención del IVA. En efecto, con objeto de evitar el fraude fiscal y de que se respeten los objetivos fijados por el legislador de la Unión, los Estados miembros pueden establecer que los sujetos pasivos cumplan los requisitos adicionales a los establecidos en la Directiva IVA que consideren necesarios.

29. Ahora bien, los Estados miembros deberán utilizar este margen de apreciación interpretando los principios generales del Derecho de la Unión. (7)

30. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en el ejercicio de su facultad de apreciación, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por la normativa nacional, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión. (8) En el caso de autos, procede preguntarse sobre la compatibilidad de la normativa nacional en cuestión en el litigio principal con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, tal como los consagra el Derecho de la Unión.

31. En cuanto atañe al principio de neutralidad fiscal, el Tribunal de Justicia ha declarado que una medida nacional va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de

obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntar si éstos se cumplen. En efecto, el Tribunal de Justicia ha afirmado que las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas. El principio de neutralidad fiscal exige, pues, que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. (9)

32. La distinción entre requisitos formales y materiales ha sido objeto de debate en las observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia. No obstante, este último ya ha calificado determinados requisitos suplementarios exigidos por normas internas como «requisitos formales» o «requisitos materiales». Cito aquí algunos ejemplos, con el fin de comparar el caso de autos con la jurisprudencia existente.

33. En su sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, (10) el Tribunal de Justicia calificó de «requisito formal» el relativo a que el adquirente esté registrado en el sistema de intercambio de información sobre el IVA o sujeto a un régimen tributación de las adquisiciones intracomunitarias. En la sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl, (11) se afirmó otro tanto en relación con la obligación del adquirente de comunicar el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino. En las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée, (12) y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, (13) el Tribunal de Justicia declaró que el hecho de exigir la prueba de la entrega en un determinado plazo, so pena de caducidad, reviste carácter formal. En las sentencias de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie; (14) de 27 de septiembre de 2012, VSTR, (15) y de 14 de marzo de 2013, Ablessio, (16) el Tribunal de Justicia consideró como de carácter formal el requisito en materia de identificación previa del sujeto pasivo en un registro relativo al IVA.

34. Habida cuenta de estos precedentes jurisprudenciales y de la información remitida al Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional remitente, parece relativamente evidente que los dos requisitos alternativos establecidos en la normativa polaca revisten asimismo carácter formal. Ha de recordarse, en este contexto, que ha quedado acreditado que los requisitos materiales exigidos por la Directiva IVA se cumplen en el caso de autos.

35. Por consiguiente, el hecho de que los requisitos formales adicionales exigidos por la normativa nacional no se cumplan no puede cuestionar el derecho del vendedor a la exención del IVA. (17)

36. Sólo podría ser de otro modo si la inobservancia de estos requisitos tuviera el efecto de impedir que se aporte la prueba del cumplimiento de los requisitos materiales o si el sujeto pasivo hubiera participado deliberadamente en un fraude. (18)

37. En consecuencia, dado que la administración dispone de los datos necesarios para comprobar que concurren los requisitos materiales y que la Administración tributaria no sospecha que el sujeto pasivo haya incurrido en fraude deliberado alguno, dicha Administración no puede imponer requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a la exención del IVA. (19) Así, no puede denegarse el beneficio de esta facultad de exención por el único motivo de que no se hayan cumplido los requisitos formales adicionales fijados por la normativa nacional, aprobada en ejecución de lo dispuesto en los artículos 131 y 273 de la Directiva IVA. (20)

38. De cuanto precede se desprende que ha de considerarse que el principio de neutralidad fiscal se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal.

39. Con carácter accesorio, si el Tribunal de Justicia no siguiera las tesis que acabo de exponer, debería pronunciarse sobre el principio de proporcionalidad. A este respecto, de

reiterada jurisprudencia se desprende que las medidas nacionales de este tipo no deben ir más allá de lo estrictamente necesario para proteger los intereses de la Hacienda Pública y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen los principios rectores del sistema común del IVA. (21)

40. La República de Polonia sostiene en sus observaciones que la normativa nacional en cuestión en el asunto principal pretende reducir el riesgo de perturbaciones en el funcionamiento del sistema de devolución del IVA a los viajeros. A juicio de este Gobierno, tales perturbaciones pueden derivarse sobre todo del aumento del riesgo de desequilibrio de los flujos de tesorería de los pequeños operadores económicos, así como del riesgo de liquidación de la actividad económica de éstos y de incumplimiento deliberado de la obligación de devolver el IVA, en particular, de los fraudes fiscales.

41. A este respecto ha de recordarse que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los abusos constituyen objetivos primordiales de la Directiva IVA. Así, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la consecución de estos objetivos justifica determinadas exigencias relativas a los proveedores. (22)

42. En cuanto a la aplicación concreta del principio de proporcionalidad en el caso de autos, ésta corresponderá al órgano jurisdiccional remitente. (23) No obstante, ha de señalarse aquí que la normativa interna no puede considerarse proporcionada si hace imposible la exención del IVA so pretexto del incumplimiento de requisitos formales, incluso aunque, según afirman el órgano jurisdiccional remitente y la República de Polonia, el requisito relativo a la obtención de un determinado volumen de negocios no tenga carácter absoluto, pues el sujeto pasivo tiene la posibilidad de acogerse a la exención celebrando un contrato con un operador legitimado para efectuar devoluciones del IVA a los viajeros.

43. Además, ha de considerarse que dicha normativa nacional no podría tener el efecto de vulnerar el principio de igualdad de trato consagrado en el artículo 273 de la Directiva IVA de limitar el número de sujetos pasivos autorizados a aplicar directamente la exención. Este mecanismo favorece a las empresas de mayor tamaño, pese a que el riesgo de fraude fiscal es necesariamente proporcional al volumen de actividad y, por lo tanto, al volumen de negocios. En efecto, el razonamiento seguido por la República de Polonia en el sentido de que el riesgo de error y de fraude es inversamente proporcional al importe del volumen de negocios no me convence en absoluto. Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que una entrega en la que se verifican los requisitos para la exención de la exportación previstos en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, concretamente la salida de los bienes de que se trate del territorio aduanero de la Unión, no devenga IVA, y ya no existe, en principio, riesgo de fraude fiscal o de pérdidas fiscales que pueda justificar la imposición de la operación. (24)

44. A la vista del conjunto de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que declare que lo dispuesto en el artículo 146, apartado 1, letra b), en el artículo 147 y en los artículos 131 y 273 de la Directiva IVA, así como el principio de neutralidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, que impide a los sujetos pasivos efectuar ellos mismos la exención del IVA a los viajeros si no han alcanzado un determinado volumen de negocios en el ejercicio fiscal anterior ni han celebrado a tal fin un contrato con un operador económico legitimado.

## V. Conclusión

45. Por cuanto antecede, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) del modo siguiente:

«Lo dispuesto en el artículo 146, apartado 1, letra b), en el artículo 147 y en los artículos 131 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, así como el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que excluye la aplicación de la exención en el caso de un sujeto pasivo que no cumple el requisito que le exige alcanzar un volumen de negocios mínimo en el ejercicio fiscal anterior, o que no ha celebrado un contrato con un operador autorizado para reembolsar el IVA a los viajeros.»

1 Lengua original: francés.

2 Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1, en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

3 Dz. U. de 2011, n.º 177, posición 1054; en lo sucesivo, «Ley del IVA».

4 Véanse, por analogía, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 31, y de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), apartado 24.

5 Se pasarán por alto, pues, las consideraciones formuladas por la República de Polonia en sus observaciones, relativas a los requisitos del artículo 147 de esta Directiva que conciernen exclusivamente a los adquirentes y que inciden en las facultades de exención del vendedor.

6 Véase, por analogía, la sentencia de 26 de marzo de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), apartados 36 y 37.

7 Sentencias de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartados 18 y ss., y de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), apartados 29 y ss.

8 Véanse, en este sentido, en cuanto atañe al principio de proporcionalidad, las sentencias de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), apartado 31, y, por analogía, de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623), apartados 45 a 48, o de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, EU:C:2006:309), apartado 30, y, en lo relativo al principio de neutralidad, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 59, o incluso de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 92; de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 28, y de 14 de marzo de 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168), apartado 30.

9 Véase, en particular, la sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791), apartados 36 a 39.

10 C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 32.

11 C-24/15, EU:C:2016:791, apartados 40 y 41.

12 C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 29.

13 C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 60.

14 C?385/09, EU:C:2010:627, apartado 50.

15 C?587/10, EU:C:2012:592, apartado 51.

16 C?527/11, EU:C:2013:168, apartado 32.

17 Véanse, por analogía, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547), apartado 60; de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartado 51, de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791), apartado 40, y de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106), apartado 32.

18 Véanse, por analogía, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549), apartado 31; de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458), apartado 71; de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartado 46; de 14 de marzo de 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168), apartado 32; de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429), apartados 39 y 40, y de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791), apartados 44 y 46.

19 Véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791), apartado 47 y jurisprudencia citada.

20 Véase, por analogía, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429), apartado 40.

21 Véanse, por analogía, las sentencias de 7 de diciembre de 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742), apartados 44 y 45, y de 22 de diciembre de 2010, Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818), apartado 37.

22 Véanse, por analogía, las sentencias de 7 de diciembre de 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742), apartado 36, y de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854), apartado 33.

23 Véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458), apartado 77; de 14 de marzo de 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168), apartado 35, y de 26 de marzo de 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201), apartado 53.

24 Véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854), apartado 40.