

62016CC0307

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

YVES BOT

presentate il 7 settembre 2017 (1)

Causa C-307/16

Stanisław Piekowski

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia)]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Esenzioni all'esportazione – Normativa di uno Stato membro che subordina l'esenzione al conseguimento di un determinato volume d'affari minimo o alla conclusione di un accordo con un soggetto autorizzato al rimborso dell'IVA ai viaggiatori – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità»

I. Introduzione

1.

Nella causa in esame viene chiesto alla Corte di interpretare gli articoli 146, paragrafo 1, lettera b), 147, nonché 131 e 273 della direttiva 2006/112/CE (2), nell'ambito di una controversia tra il sig. Stanisław Piekowski, un venditore di apparecchiature per le telecomunicazioni, e l'Urząd Skarbowego w Białej Podlaskiej (amministrazione finanziaria di Białka Podlaska, Polonia), avente ad oggetto l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) su cessioni di beni spediti al di fuori dell'Unione europea nei bagagli personali di viaggiatori.

2.

La causa offrirà alla Corte l'opportunità di pronunciarsi sulla questione se la direttiva IVA osti ad una normativa nazionale che, nel contesto di una cessione di beni all'esportazione, che subordini il riconoscimento di un'esenzione al raggiungimento, da parte del soggetto passivo, di un determinato volume d'affari minimo nel periodo d'imposta precedente, ovvero alla conclusione di un accordo con un soggetto autorizzato a rimborsare l'IVA ai viaggiatori. Costituirà, altresì, l'occasione per la Corte per interpretare, per la prima volta, le disposizioni dell'articolo 147 della direttiva IVA e per fornire indicazioni in merito all'applicazione del principio di proporzionalità in una fattispecie inedita, ancorché esistano già importanti riferimenti giurisprudenziali giustamente richiamati dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) nell'ordinanza di rinvio.

3.

Al termine della mia analisi, proporrò alla Corte di dichiarare che le disposizioni degli articoli 146, paragrafo 1, lettera b), 147, 131 e 273 della direttiva TVA, nonché il principio di neutralità fiscale,

ostano ad una normativa come quella oggetto del procedimento principale.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

4.

I considerando 5, 35 e 49 della direttiva IVA così recitano:

«(5)

Un sistema d'IVA raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile e se il suo ambito d'applicazione abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione, nonché il settore delle prestazioni di servizi. Di conseguenza, è nell'interesse del mercato interno e degli Stati membri adottare un sistema comune la cui applicazione comprenda altresì il commercio al minuto.

(...)

(35)

È opportuno redigere un elenco comune di esenzioni per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri.

(...)

(49)

È necessario lasciare agli Stati membri la possibilità di continuare ad applicare i loro regimi speciali per le piccole imprese, in conformità delle disposizioni comuni e al fine di una maggiore armonizzazione».

5.

L'articolo 131 della direttiva medesima così dispone:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 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».

6.

Il successivo articolo 146, paragrafo 1, così recita:

«1. 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;

(...).».

7.

Il successivo articolo 147 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 175 EUR o il suo controvalore in moneta nazionale, fissato una volta all'anno applicando il tasso di conversione del primo giorno lavorativo del mese di ottobre con effetto dal 1o gennaio dell'anno successivo.

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

2. Ai fini del paragrafo 1, per "viaggiatore non stabilito nella Comunità" si intende il viaggiatore il cui indirizzo permanente o residenza abituale non si trova nella Comunità. In tal caso per "indirizzo permanente 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».

8.

A termini dell'articolo 273 della direttiva medesima:

«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».

B. Diritto polacco

9.

L'articolo 126, paragrafo 1, dell'Ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi, nel testo consolidato, come modificato), dell'11 marzo 2004 (3), 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».

10.

Il successivo articolo 127 prevede 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 400000 [circa EUR 94531] e che l'imposta sia rimborsata esclusivamente per beni acquistati dal viaggiatore presso il venditore medesimo».

III. Fatti all'origine della controversia e questione pregiudiziale

11.

Il sig. Pie?kowski, imprenditore soggetto all'IVA, esercita un'attività commerciale di vendita di apparecchiature per le telecomunicazioni a viaggiatori residenti al di fuori del territorio degli Stati membri dell'Unione. I beni, pertanto, una volta entrati in possesso degli acquirenti, lasciano il territorio dell'Unione.

12.

Nel 2006, l'amministrazione finanziaria polacca comunicava al sig. Pie?kowski che questi era qualificato come «venditore» ai sensi dell'articolo 127, paragrafo 1, della legge sull'IVA.

L'amministrazione medesima rilevava, peraltro, che dalle dichiarazioni IVA risultava che il volume d'affari netto realizzato da detto soggetto passivo ammontava a PLN 283695 (circa EUR 67045) per il periodo d'imposta 2009 e a PLN 238429 (circa EUR 56347) 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 un accordo con un soggetto autorizzato al rimborso dell'IVA, avendo invece provveduto personalmente, o per il tramite di un proprio dipendente, al rimborso dell'imposta ai viaggiatori.

13.

In tale contesto, in relazione ai periodi d'imposta 2010 e 2011, l'amministrazione finanziaria riteneva che il sig. Pie?kowski, considerato l'importo del volume d'affari raggiunto, non fosse autorizzato a rimborsare personalmente l'IVA ai viaggiatori o ad applicare ai medesimi l'aliquota dello 0%.

14.

Il sig. Pie?kowski contestava la decisione dinanzi al Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunale amministrativo del voivodato di Lublino, Polonia). Tale giudice, basandosi sulle disposizioni in materia di rimborso dell'IVA ai viaggiatori degli articoli da 126 a 129 della legge sull'IVA e degli articoli 146, paragrafo 1, lettera b), 147, nonché 131 e 273 della direttiva IVA, rilevava che le disposizioni della legge sull'IVA erano compatibili con quelle della direttiva IVA, nella parte in cui subordinano il rimborso dell'imposta ai viaggiatori al raggiungimento, da parte del soggetto passivo nel periodo d'imposta precedente, di un volume d'affari superiore a PNL 400000 (circa EUR 94531). Secondo il Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunale amministrativo del voivodato di Lublino), la soglia di volume d'affari fissata non presenterebbe un valore meramente formale ma rappresenterebbe un requisito sostanziale da cui dipenderebbe, in generale, il principio stesso del rimborso diretto dell'IVA da parte del venditore.

15.

Il sig. Pie?kowski, qualificando tale soglia come una «barriera di natura amministrativa» all'applicazione dell'aliquota IVA preferenziale dello 0%, proponeva ricorso di annullamento dinanzi al Naczelny S?d Administracyjny (Corte suprema amministrativa), deducendo nuovamente l'incompatibilità delle disposizioni della legge sull'IVA con quelle della direttiva IVA nonché con i principi di proporzionalità e di neutralità fiscale.

16.

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

17.

Il giudice medesimo sottolinea che le condizioni per l'applicazione dell'esenzione, di cui agli articoli 146 e 147 della direttiva IVA, si riferiscono all'acquirente e non al venditore, come stabilito invece dall'articolo 127, paragrafo 6, della legge sull'IVA.

18.

Peraltro, secondo il giudice del rinvio, e contrariamente alla posizione adottata dal Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunale amministrativo del voivodato di Lublino), il requisito consistente al raggiungimento di un determinato volume d'affari nell'esercizio precedente non può, alla luce delle disposizioni della direttiva IVA e in assenza di qualsivoglia fondamento normativo, essere considerato quale requisito sostanziale.

19.

Inoltre, il giudice a quo precisa che non sembra neppure che le condizioni previste dalla direttiva IVA autorizzino il legislatore nazionale a subordinare l'applicabilità dell'esenzione di cui trattasi al rispetto del requisito del raggiungimento di una determinata soglia di volume d'affari nell'esercizio precedente.

20.

Il giudice del rinvio rammenta, altresì, che dall'articolo 273 della direttiva IVA risulta che gli Stati membri possono stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni. Tuttavia, il giudice stesso si chiede se l'introduzione da parte di uno Stato membro del requisito del raggiungimento di una determinata soglia risponda alle finalità di detta disposizione.

21.

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».

IV. Analisi

22.

Il giudice del rinvio chiede, in sostanza, alla Corte di pronunciarsi sulla questione se le disposizioni degli articoli 146, paragrafo 1, lettera b), 147 nonché 131 e 273 della direttiva IVA ostino ad una normativa nazionale secondo cui un soggetto passivo ha diritto all'esenzione dall'IVA per l'esportazione di beni da parte di viaggiatori solo a condizione che il suo volume d'affari abbia raggiunto una determinata soglia nell'esercizio precedente o che abbia concluso un accordo con un soggetto autorizzato al rimborso dell'IVA.

23.

Nella specie, non è in discussione che i beni ceduti dal sig. Pie?kowski abbiano fisicamente lasciato il territorio dell'Unione trasportati nei bagagli personali dei viaggiatori. Pertanto, alle cessioni di beni di cui trattasi, effettivamente corrispondenti alla definizione di cui all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, si applicano le disposizioni dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva (4).

24.

Ai sensi di quest'ultima disposizione, gli Stati membri esentano dall'IVA le cessioni di beni spediti o trasportati dall'acquirente, o per conto del medesimo, al di fuori dell'Unione. Tuttavia, poiché, nella specie, i beni sono portati al di fuori dell'Unione nei bagagli personali di viaggiatori, tale operazione può effettuarsi solo in presenza di determinate condizioni previste dall'articolo 147 della direttiva IVA, circostanza di cui parimenti non si discute nella specie (5).

25.

Orbene, dal tenore letterale stesso degli articoli 146, paragrafo 1, lettera b), e 147 della direttiva IVA emerge che quest'ultima, ai fini dell'applicazione dell'esenzione all'esportazione, non prevede condizioni consistenti nell'obbligo, per il soggetto passivo, di aver raggiunto un determinato volume d'affari nell'esercizio precedente o di aver concluso un accordo con un soggetto autorizzato al rimborso dell'IVA.

26.

Un'interpretazione prettamente letterale di tali disposizioni condurrebbe pertanto a ritenere la normativa nazionale oggetto del procedimento principale incompatibile con la suddetta direttiva, in cui le condizioni per l'esenzione sono fissate in modo esaustivo, il che implicherebbe che gli Stati membri possiedano in materia solo un limitato margine di manovra.

27.

Tuttavia, tale interpretazione è mitigata dalla lettura degli articoli 131 e 273 della direttiva IVA nella parte in cui essi prevedono che le esenzioni stesse si applicano 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 (6).

28.

Anche se, prima facie, le condizioni stabilite dalla normativa polacca non si distinguono particolarmente per il loro carattere semplificatorio, gli Stati membri, in forza di tali disposizioni, dispongono di una certa autonomia in ordine alla fissazione delle condizioni per l'esenzione dall'IVA. Infatti, al fine di evitare le frodi fiscali e di far rispettare gli obiettivi stabiliti dal legislatore dell'Unione, gli Stati membri possono esigere che i soggetti passivi soddisfino ulteriori condizioni, che essi ritengano necessarie, rispetto a quelle previste dalla direttiva IVA.

29.

Gli Stati membri devono tuttavia avvalersi di tale margine discrezionale rispettando i principi generali del diritto dell'Unione (7).

30.

Infatti, la Corte ha già avuto modo di dichiarare che, nell'esercizio del loro potere discrezionale, gli

Stati membri devono fare ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere gli obiettivi fissati dalla normativa nazionale, arrechino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dal legislatore dell'Unione (8). Nella specie, ci si deve chiedere se la normativa nazionale oggetto del procedimento principale sia compatibile con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità sanciti dal diritto dell'Unione.

31.

Per quanto attiene al principio di neutralità fiscale, la Corte ha dichiarato che una misura nazionale eccede quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta nel caso in cui subordini essenzialmente il diritto all'esenzione dall'IVA al rispetto di obblighi formali, senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano stati soddisfatti. La Corte ha, infatti, affermato che le operazioni devono essere tassate prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive. Il principio di neutralità fiscale esige, quindi, che l'esenzione dall'IVA sia concessa se le condizioni sostanziali sono soddisfatte, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi (9).

32.

La distinzione tra condizioni formali e sostanziali è oggetto di discussione nelle osservazioni sottoposte alla Corte. Tuttavia, quest'ultima ha già avuto modo di qualificare talune condizioni supplementari richieste da normative interne come «condizioni formali» o come «condizioni sostanziali». Richiamerò alcuni esempi al fine di porre a raffronto la fattispecie qui in esame con la giurisprudenza esistente.

33.

Nella sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre (10), la Corte ha qualificato come «condizione formale» il requisito che l'acquirente fosse iscritto nel sistema di scambio d'informazioni in materia di IVA o soggetto a un regime d'imposizione degli acquisti intracomunitari. Nella sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl (11), identica posizione è stata espressa circa l'obbligo da parte dell'acquirente di comunicare un numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di destinazione. Nelle sentenze del 27 settembre 2007, Collée (12), e del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (13), la Corte ha dichiarato che il fatto di richiedere, a pena di decadenza, la prova della cessione entro un determinato termine ha carattere formale. Nelle sentenze del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie (14), del 27 settembre 2012, VSTR (15), e del 14 marzo 2013, Ablessio (16), la Corte ha affermato che presenta natura formale il requisito della previa identificazione del soggetto passivo in un registro relativo all'IVA.

34.

Alla luce di tali riferimenti giurisprudenziali e delle informazioni sottoposte alla Corte dal giudice del rinvio, sembra abbastanza evidente che anche le due condizioni alternative poste dalla normativa polacca abbiano un valore formale. In tale contesto, rammento che è pacifico che, nella specie, sono soddisfatte le condizioni sostanziali richieste dalla direttiva IVA.

35.

Pertanto, il mancato rispetto delle condizioni supplementari richieste dalla normativa nazionale polacca non può rimettere in discussione il diritto del venditore all'esenzione dall'IVA (17).

36.

A diversa conclusione si giungerebbe solo qualora l'inosservanza di tali condizioni avesse l'effetto

d'impedire di fornire la prova che le condizioni sostanziali siano soddisfatte o qualora il soggetto passivo avesse intenzionalmente partecipato ad una frode (18).

37.

Di conseguenza, l'amministrazione finanziaria, una volta che disponga dei dati necessari per accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali e che non sospetti alcuna frode intenzionale da parte del soggetto passivo, non può imporre condizioni supplementari atte a produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto all'esenzione dall'IVA (19). Pertanto, il diniego dell'esenzione non può essere opposto per la sola ragione che non siano state rispettate condizioni formali supplementari stabilite dalla normativa nazionale, adottata in applicazione delle disposizioni degli articoli 131 e 273 della direttiva IVA (20).

38.

Alla luce delle suesposte considerazioni, il principio di neutralità fiscale osta ad una normativa nazionale come quella oggetto del procedimento principale.

39.

In via accessoria, la Corte, qualora non dovesse allinearsi all'orientamento precedente, dovrebbe pronunciarsi sul principio di proporzionalità. A tal riguardo, da costante giurisprudenza emerge che misure nazionali di tal genere non devono eccedere quanto strettamente necessario per tutelare gli interessi dell'Erario e non possono essere utilizzate in modo tale da rimettere in questione i principi ispiratori del sistema comune dell'IVA (21).

40.

La Repubblica di Polonia sostiene, nelle proprie osservazioni, che la normativa nazionale oggetto del procedimento principale mira a ridurre il rischio di disfunzioni del sistema di rimborso dell'IVA ai viaggiatori. Secondo il governo medesimo, tali disfunzioni potrebbero segnatamente derivare da un maggiore rischio di squilibri dei flussi di cassa dei piccoli operatori, nonché dal rischio di liquidazione dell'attività economica degli stessi e dall'inadempienza intenzionale dell'obbligo di rimborsare l'IVA, in particolare da frodi fiscali.

41.

A tal proposito, occorre rammentare che la repressione dell'elusione, dell'evasione fiscale e degli abusi rappresenta il principale obiettivo della direttiva IVA. Pertanto, la Corte ha già avuto modo di dichiarare che il perseguimento di tale obiettivo giustifica talune prescrizioni nei confronti dei fornitori (22).

42.

Quanto alla concreta applicazione del principio di proporzionalità al caso di specie, essa spetterà al giudice del rinvio (23). Occorre, tuttavia, rilevare che la normativa nazionale non può considerarsi proporzionata se rende impossibile l'esenzione dall'IVA con il pretesto del mancato soddisfacimento di condizioni formali, e ciò anche se, secondo il giudice del rinvio e la Repubblica di Polonia, la condizione dell'aver raggiunto un determinato volume d'affari non ha valore assoluto, poiché il soggetto passivo ha la possibilità di fruire dell'esenzione concludendo un accordo con un soggetto autorizzato a rimborsare l'IVA ai viaggiatori.

43.

Inoltre, si deve rilevare che una normativa nazionale di tal genere non può produrre l'effetto, salvo violare il principio di parità di trattamento, sancito all'articolo 273 della direttiva IVA, di limitare il novero dei soggetti passivi autorizzati ad applicare direttamente l'esenzione. Tale meccanismo conduce a favorire le imprese più grandi, mentre il rischio di frode fiscale è necessariamente proporzionale al volume di attività e quindi al volume d'affari. Infatti, il ragionamento condotto dalla Repubblica di Polonia, inteso a far riconoscere che il rischio di errori e di frodi è inversamente proporzionale all'importo del volume di affari, non mi convince per nulla. Peraltro, la Corte ha dichiarato che, in una fattispecie in cui le condizioni per l'esenzione previste dall'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 e non esiste più, in via di principio, un rischio di evasione fiscale o di perdite fiscali che possa giustificare l'assoggettamento all'imposta dell'operazione (24).

44.

Alla luce di tutti i suesposti rilievi, suggerisco alla Corte di dichiarare che le disposizioni degli articoli 146, paragrafo 1, lettera b), 147, 131 e 273 della direttiva IVA, nonché il principio di neutralità, devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che impedisca ai soggetti passivi di provvedere essi stessi all'esenzione dall'IVA nei confronti dei viaggiatori qualora non abbiano raggiunto un determinato volume d'affari nel periodo d'imposta precedente, o non abbiano concluso, a tal fine, un accordo con un soggetto autorizzato.

V. Conclusione

45.

Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale sottoposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) nei seguenti termini:

Le disposizioni degli articoli 146, paragrafo 1, lettera b), 147, 131 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, nonché il principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale che esclude l'applicazione dell'esenzione nel caso di un soggetto passivo che non soddisfi il requisito del raggiungimento, nel periodo d'imposta precedente, di un determinato volume d'affari minimo o che non abbia concluso un accordo con un soggetto autorizzato al rimborso dell'IVA ai viaggiatori.

(1) Lingua originale: il francese.

(2) Direttiva 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»).

(3) Dz. U. del 2011, n. 177, posizione 1054; in prosieguo: la «legge sull'IVA».

(4) V., per analogia, sentenze del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 31), e del 19 dicembre 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punto 24).

(5) Non si farà pertanto menzione delle considerazioni espresse dalla Repubblica di Polonia, nelle proprie osservazioni, in merito alle condizioni poste dall'articolo 147 della direttiva de qua riguardanti esclusivamente gli acquirenti e aventi una ricaduta sulle capacità di esenzione del

venditore.

(6) V., per analogia, sentenza del 26 marzo 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201, punti 36 e 37).

(7) Sentenze del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punti 18 e segg.), e del 19 dicembre 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punti 29 e segg.).

(8) V., in tal senso, riguardo al principio di proporzionalità, sentenze del 19 dicembre 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punto 31), nonché, per analogia, del 18 dicembre 1997, Molenheide e a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 e C?47/96, EU:C:1997:623, punti da 45 a 48), o dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C?384/04, EU:C:2006:309, punto 30), e, riguardo al principio di neutralità, sentenze del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punto 59), o ancora, del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punto 92); del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, punto 28), nonché del 14 marzo 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punto 30).

(9) V., segnatamente, sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punti da 36 a 39).

(10) C?21/16, EU:C:2017:106, punto 32.

(11) C?24/15, EU:C:2016:791, punti 40 e 41.

(12) C?146/05, EU:C:2007:549, punto 29.

(13) C?284/11, EU:C:2012:458, punto 60.

(14) C?385/09, EU:C:2010:627, punto 50.

(15) C?587/10, EU:C:2012:592, punto 51.

(16) C?527/11, EU:C:2013:168, punto 32.

(17) V., per analogia, sentenze del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punto 60); del 27 settembre 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punto 51); del 20 ottobre 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punto 40), e del 9 febbraio 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punto 32).

(18) V., per analogia, sentenze del 27 settembre 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punto 31); del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punto 71); del 27 settembre 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punto 46); del 14 marzo 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punto 32); dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia, (C?590/13, EU:C:2014:2429, punti 39 e 40), e del 20 ottobre 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punti 44 e 46).

(19) V., in tal senso, sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punto 47 e giurisprudenza citata).

(20) V., per analogia, sentenza dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punto 40).

(21) V., per analogia, sentenze del 7 dicembre 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punti 44 e 45), nonché del 22 dicembre 2010, Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, punto 37).

(22) V., per analogia, sentenze del 7 dicembre 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punto 36), e del 19 dicembre 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punto 33).

(23) V., in tal senso, sentenze del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punto 77); del 14 marzo 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punto 35), e del 26 marzo 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201, punto 53).

(24) V., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punto 40).