

**Causa C-519/09****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

4 settembre 2019

**Giudice del rinvio:**

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Szeged, Ungheria)

**Data della decisione di rinvio:**

22 agosto 2019

**Ricorrente:**

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

**Resistente:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione superiore dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria)

**Oggetto del procedimento principale**

Ricorso in materia tributaria.

**Oggetto e fondamento normativo del rinvio pregiudiziale**

In primo luogo, la presente domanda di pronuncia pregiudiziale è intesa, da un lato, a stabilire se sia compatibile con l'articolo 147 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»), la prassi di uno Stato membro che identifica la nozione di «bagaglio personale» di cui alla direttiva IVA con quella di bagaglio contenuta in altre norme giuridiche. Dall'altro, in caso di risposta negativa a tale questione, si chiede come debba essere definita la nozione di «bagaglio personale» di cui all'articolo 147 della direttiva IVA e, a tale proposito, se sia compatibile con il diritto dell'Unione una prassi nazionale

secondo la quale le autorità tributarie di uno Stato membro tengono conto esclusivamente del «significato ordinario dei termini».

In secondo luogo, la presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte, da un lato, sull'interpretazione degli articoli 146 e 147 della direttiva IVA secondo la quale, quando un soggetto passivo non ha diritto all'esenzione di cui all'articolo 147 di detta direttiva, occorre verificare se sia applicabile l'esenzione delle cessioni di beni all'esportazione ai sensi dell'articolo 146 della stessa direttiva, anche qualora siano state omesse le formalità doganali previste ex lege. Dall'altro, la domanda di pronuncia pregiudiziale è diretta a chiarire se un negozio giuridico possa essere qualificato come cessione di beni all'esportazione esente dall'IVA contrariamente alla volontà espressa del cliente.

In terzo luogo, la domanda di pronuncia pregiudiziale mira a stabilire se, nelle circostanze del procedimento principale, sia compatibile con gli articoli 146 e 147 della direttiva IVA e con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità del diritto dell'Unione la prassi di uno Stato membro secondo la quale l'autorità tributaria nega il rimborso dell'imposta erroneamente dichiarata e versata a titolo di cessioni di beni a viaggiatori stranieri, senza qualificare tali operazioni come cessioni di beni all'esportazione.

### **Questioni pregiudiziali**

- 1) Se sia compatibile con l'articolo 147 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»), la prassi di uno Stato membro che identifica la nozione di «bagaglio personale», stabilita come elemento concettuale delle cessioni di beni a viaggiatori stranieri esenti dall'imposta sul valore aggiunto, con la nozione di effetti personali utilizzata nella Convenzione sulle facilitazioni doganali in favore del turismo, firmata a New York il 4 giugno 1954, e nel relativo protocollo aggiuntivo, e con la nozione di «bagagli» di cui all'articolo 1, paragrafo 5, del regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione.
- 2) In caso di risposta negativa alla precedente questione pregiudiziale, si chiede come debba essere definita la nozione di «bagaglio personale» di cui all'articolo 147 della direttiva IVA, tenuto conto del fatto che in tale direttiva manca una definizione al riguardo. Se sia conforme alle disposizioni del diritto comunitario la prassi nazionale secondo cui le autorità tributarie di uno Stato membro tengono conto esclusivamente del «significato ordinario dei termini»
- 3) Se gli articoli 146 e 147 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che, quando un soggetto passivo non ha diritto all'esenzione delle

cessioni di beni a favore dei viaggiatori stranieri ai sensi dell'articolo 147 di detta direttiva, occorre esaminare, nel caso concreto, se sia applicabile l'esenzione delle cessioni di beni all'esportazione ai sensi dell'articolo 146 della stessa direttiva, anche qualora siano state omesse le formalità doganali previste dal codice doganale dell'Unione e dalla normativa delegata.

- 4) Nel caso in cui la risposta alla precedente questione pregiudiziale sia che, quando non è applicabile l'esenzione a favore dei viaggiatori stranieri, l'operazione può beneficiare di un'esenzione dall'IVA a titolo di esportazione, se sia possibile qualificare il negozio giuridico come cessione di beni all'esportazione esente dall'IVA contrariamente all'intenzione espressa dal cliente al momento dell'ordine.
- 5) In caso di risposta affermativa alla terza e alla quarta questione pregiudiziale, in una situazione come quella del procedimento in esame, in cui l'emittente della fattura sapeva, al momento della cessione dei beni, che gli stessi erano stati acquistati ai fini della rivendita, ma che l'acquirente straniero intendeva ciononostante portarli fuori dal territorio nell'ambito del regime dei viaggiatori stranieri, cosicché l'emittente della fattura ha agito in mala fede rilasciando il modulo di domanda di rimborso dell'imposta previsto a tal fine in detto regime e rimborsando, a titolo di esenzione a favore dei viaggiatori stranieri, l'imposta sul valore aggiunto ripercossa, se sia compatibile con gli articoli 146 e 147 della direttiva IVA e con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità del diritto dell'Unione la prassi di uno Stato membro in base alla quale l'autorità tributaria nega il rimborso dell'imposta erroneamente dichiarata e versata a titolo di cessioni di beni a viaggiatori stranieri, senza qualificare tali operazioni come cessioni di beni all'esportazione e senza effettuare la corrispondente rettifica, nonostante sia incontestabile che i beni siano usciti dall'Ungheria come bagaglio dei viaggiatori.

#### **Disposizioni del diritto dell'Unione e del diritto internazionale richiamate**

- 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; rettifica degli errori in GU 2007, L 335, pag. 60 e GU 2015, L 323, pag. 31): articoli 146, 147 e 273.
- Regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione del 28 luglio 2015 che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione (GU 2015, L 343, pag. 1; correzione errori in GU 2016, L 87, pag. 35, GU 2016, L 264, pag. 43, e GU 2017, L 101, pag. 164).
- Giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, in particolare: sentenza del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punto 29; sentenza del 17 maggio 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321;

sentenza del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

### **Disposizioni di diritto nazionale richiamate**

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge CXXVII del 2007 relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»): articoli 98, 99, 153/A, paragrafo 1, e 259, punto 10.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (legge n. XCII del 2003 recante il codice di procedura tributaria): articolo 170.
- A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (legge CXXII del 2010, sull'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane; in prosieguo: «legge sull'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane»): articolo 12/A.
- A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (decreto legge n. 2 del 1964, che promulga la Convenzione sulle facilitazioni doganali in favore del turismo, firmata a New York il 4 giugno 1954, e il relativo protocollo aggiuntivo; in prosieguo: la «convenzione di New York»): articolo 2.
- Sentenza della Kúria (Corte suprema, Ungheria) n. KfV. 5.35 502/2016/6, dell'8 dicembre 2016.

### **Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale**

- 1 L'attività principale della ricorrente consisteva, fino all'aprile 2015, nel commercio all'ingrosso di piante ornamentali e, da allora, in un altro tipo di commercio al dettaglio al di fuori di negozi. A partire dal 2015, il fatturato annuo della ricorrente è incrementato dai precedenti 50 milioni di fiorini ungheresi (in prosieguo: «HUF») a un miliardo di HUF all'anno.
- 2 Nel corso dell'anno 2016, a cui si riferisce il procedimento principale, la quasi totalità dell'attività della ricorrente (circa il 95%) consisteva nella vendita a venti privati di diversi prodotti alimentari, cosmetici e di pulizia destinati a un territorio extracomunitario, nella fattispecie la Serbia. La ricorrente era a conoscenza del fatto che gli acquirenti serbi, che avevano acquistato da essa grandi quantitativi di beni in centinaia di occasioni, appartenevano a tre famiglie e che i beni uscivano dall'Ungheria a destinazione della Serbia come bagaglio dei viaggiatori degli acquirenti.
- 3 Il rappresentante della ricorrente rilasciava la documentazione giustificativa delle cessioni di beni sulla base delle informazioni fornite telefonicamente dagli

acquirenti al momento dell'ordine. Un rappresentante della ricorrente trasportava i beni dal magazzino della ricorrente a Szeged (Ungheria) al magazzino affittato dagli acquirenti privati serbi nei pressi del confine tra Ungheria e Serbia, sul lato ungherese, concretamente a Tompa. In tale luogo, l'autista che effettuava il trasporto consegnava agli acquirenti, dietro pagamento in contanti del prezzo d'acquisto, unitamente ai beni, le fatture emesse dal rappresentante della ricorrente e i moduli di domanda di rimborso dell'imposta corrispondenti al regime dei viaggiatori stranieri. I beni erano in seguito trasportati come bagaglio dei viaggiatori in autovetture da Tompa alla Serbia.

- 4 È indubbio che la ricorrente sapeva che i suoi clienti non acquistavano i beni in questione per uso personale o familiare, ma per rivenderli nei mercati serbi. La ricorrente era parimenti a conoscenza del fatto che i membri della famiglia partecipavano al fine di garantire che il valore di ciascuna cessione non eccedesse un milione di HUF, il che facilitava, conformemente alla normativa interna delle autorità doganali ungheresi in materia di procedura doganale, il regolare transito frontaliere dei beni tra l'Ungheria e la Serbia.
- 5 Con riferimento ai beni succitati, gli acquirenti si avvalevano dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (di seguito, «IVA») a favore dei viaggiatori stranieri nel modo seguente: la ricorrente completava il modulo di domanda di rimborso dell'IVA, che veniva successivamente vistato e timbrato dall'ufficio doganale di uscita dei beni, in alcuni casi con la menzione «Uscita dal territorio della Comunità: Tompa», dopo di che una seconda copia del modulo veniva restituita alla ricorrente che rimborsava agli acquirenti l'IVA in contanti.
- 6 Gli acquirenti hanno richiesto in tutti i casi il rilascio del modulo di domanda di rimborso dell'imposta come viaggiatori stranieri, senza sollevare in nessun momento la questione che l'uscita dal territorio dei beni di cui trattasi non era come bagaglio dei viaggiatori, ma nell'ambito di cessioni di beni all'esportazione.
- 7 Sulla base di quanto precede, la ricorrente ha rimborsato l'imposta agli acquirenti —339 788 000 HUF in totale (circa EUR 1 038 000)— ai sensi dell'articolo 99, paragrafo 9, della legge sull'IVA, in virtù del quale, nel caso in cui l'IVA sia stata ripercossa al momento della cessione dei beni e il fornitore dei beni abbia rimborsato l'imposta ripercossa al viaggiatore straniero e, inoltre, abbia liquidato e dichiarato previamente tale IVA come imposta dovuta, avrà diritto, a partire dal periodo di liquidazione dell'imposta in cui abbia avuto luogo il rimborso al viaggiatore straniero, di detrarre nella sua liquidazione dell'imposta dovuta l'importo dell'imposta rimborsata. La documentazione giustificativa della domanda di rimborso dell'imposta a favore dei viaggiatori stranieri dimostra che, in tutti i casi, i beni in questione hanno lasciato il territorio dell'Ungheria.
- 8 La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direzione delle imposte e delle dogane della provincia di Csongrád, Ungheria), appartenente all'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane; in prosieguo: l'«autorità tributaria di primo grado»), con decisione del 27 giugno

2018, adottata a seguito di un controllo dell'esercizio fiscale in questione, ha ingiunto alla ricorrente il pagamento di differenze tributarie a titolo di IVA pari a HUF 340 598 000 (circa EUR 1 041 000), di una sanzione pecuniaria pari a HUF 163 261 000 (circa EUR 499 000) e di interessi di mora pari a HUF 7 184 000 (circa EUR 22 000). L'autorità tributaria di primo grado ha constatato che gli acquisti eccedevano l'ambito delle esigenze personali e dell'uso familiare e che erano stati effettuati a fini di rivendita, il che escludeva la qualificazione come bagaglio dei viaggiatori. Tale autorità ha statuito che la ricorrente non aveva neppure diritto all'esenzione a titolo di esportazione, poiché nessuno aveva richiesto lo sdoganamento all'esportazione in relazione a tali operazioni e la ricorrente non disponeva della documentazione necessaria a tal fine. La ricorrente non rientra neppure nella definizione di esportatore, in quanto cessava di detenere i beni venduti al momento della loro consegna agli acquirenti presso il deposito di questi ultimi, vale a dire, un deposito situato sul lato ungherese del confine tra la Serbia e l'Ungheria, cosicché la ricorrente non poteva provvedere al trasporto delle merci a una destinazione al di fuori del territorio doganale della Comunità.

- 9 Con decisione del 31 ottobre 2018, la resistente ha confermato la decisione di primo grado impugnata dinanzi ad essa dalla ricorrente. Nella motivazione della sua decisione, la resistente ha rilevato che l'autorità tributaria aveva constatato, a seguito del controllo, che le operazioni non potevano essere qualificate come cessioni di beni a viaggiatori stranieri, e perciò aveva esaminato le condizioni per le cessioni di beni all'esportazione, concludendo che non erano soddisfatte. La resistente si è rimessa alle dichiarazioni della ricorrente secondo cui essa aveva ritenuto, conformemente all'intenzione degli acquirenti, che si trattava di cessioni di beni a viaggiatori stranieri.

Secondo la resistente, la Kúria (Corte suprema, Ungheria) ha rilevato nella sua sentenza KfV.1.35.502/2016/6, dell'8 dicembre 2016 che, per quanto concerne la definizione della nozione di bagaglio dei viaggiatori, sono rilevanti sia il quantitativo delle merci che la frequenza degli acquisti. Né la legge sull'IVA né la direttiva IVA definiscono la nozione di bagaglio personale, e neppure il diritto doganale dell'Unione fornisce orientamenti in materia, mentre la convenzione di New York definisce la nozione di «effetti personali». Conformemente alla prassi nazionale, si deve considerare bagaglio dei viaggiatori la merce che il viaggiatore acquista per le proprie esigenze personali o come regalo, ma che in nessun caso può avere fini commerciali. La frequenza degli acquisti e l'elevato quantitativo delle merci escludono la qualifica di bagaglio dei viaggiatori, cosicché l'articolo 99 della legge sull'IVA non consente di portare fuori dal territorio nazionale, come bagaglio dei viaggiatori, merci in quantitativi commerciali. Infatti, in base a tale disposizione, se l'acquirente è un viaggiatore straniero e il bene acquistato dallo stesso fa parte del suo bagaglio personale o del suo bagaglio di viaggiatore, l'esenzione prevista dall'articolo 98, paragrafo 1, della legge sull'IVA è applicabile a condizione che:

- il valore totale delle cessioni di beni (IVA inclusa) superi un importo equivalente a EUR 175;
- il viaggiatore straniero comprovi il suo status giuridico mediante un documento di viaggio;
- l'ufficio doganale di uscita del bene dal territorio della Comunità confermi, vistando e timbrando il modulo di domanda di rimborso dell'imposta, l'uscita del bene da tale territorio. Su richiesta del viaggiatore straniero, il fornitore del bene deve compilare il modulo di domanda di rimborso dell'imposta.

Ai fini dell'applicabilità dell'esenzione ai sensi dell'articolo 99 della legge sull'IVA è inoltre necessario che il fornitore dei beni sia in possesso della prima copia vistata e timbrata del modulo di domanda di rimborso dell'imposta e che, se l'imposta è stata ripercossa al momento della cessione dei beni, il fornitore dei beni rimborsi l'imposta ripercossa al viaggiatore straniero. Quest'ultimo avrà diritto al rimborso dell'imposta mediante pagamento in HUF e in contanti, ma le parti possono anche convenire un'altra valuta o modalità di pagamento.

Qualora l'imposta sia stata ripercossa a norma del paragrafo 4, lettera b), della legge sull'IVA e il fornitore l'abbia liquidata e dichiarata previamente come imposta dovuta, il fornitore avrà diritto, a partire dal periodo di liquidazione dell'imposta in cui ha avuto luogo il rimborso al viaggiatore straniero, di detrarre nella sua liquidazione dell'imposta dovuta l'importo dell'imposta rimborsata.

Secondo la prassi nazionale, nella misura in cui si comprovi che le merci hanno lasciato il territorio della Comunità, l'autorità tributaria deve esaminare se sussistono le condizioni per una cessione di beni esente da imposta sulla base di un altro fondamento giuridico, in particolare se la ricorrente ha diritto all'esenzione ai sensi dell'articolo 98 della legge sull'IVA, in base al quale sono esentate dall'imposta le cessioni di prodotti spediti per posta o trasportati a partire dal territorio nazionale verso un paese al di fuori della Comunità.

La prassi nazionale tiene conto della giurisprudenza della Corte di giustizia secondo la quale, sebbene la direttiva IVA consenta agli Stati membri di stabilire i requisiti formali per l'esercizio del diritto a detrazione, tali requisiti non possono andare oltre quanto necessario per garantire la corretta riscossione dell'imposta e prevenire l'evasione fiscale.

- 10 La resistente ha dichiarato che, alla luce della summenzionata sentenza della Kúria, la ricorrente non ha diritto neanche all'esenzione a titolo di esportazione, dato che non ha richiesto lo sdoganamento all'esportazione in relazione alle operazioni e, secondo le dichiarazioni della ricorrente, non è stato nemmeno preso in considerazione il trattamento delle operazioni come esportazioni poiché gli acquirenti hanno espressamente richiesto l'applicazione dell'esenzione a favore dei viaggiatori stranieri.

## **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

### *Argomenti della ricorrente*

- 11 Nel suo ricorso, la ricorrente chiede l'annullamento della decisione della resistente e della decisione di primo grado. Essa sostiene che né il diritto comunitario né la legge sull'IVA contengono una definizione di bagaglio personale o di bagaglio dei viaggiatori. In mancanza di definizione nel diritto tributario, l'autorità doganale non può stabilire una differenziazione tra le merci che attraversano la frontiera e, pertanto, non può rifiutare di apporre il visto sul modulo di domanda di rimborso dell'imposta per i beni che lasciano il territorio, invocando una supposta intenzione di rivendita di tali beni. Nel caso della ricorrente non si tratta neppure di una condotta finalizzata all'evasione fiscale, poiché il soggetto passivo avrebbe diritto all'esenzione anche a titolo di esportazioni ai sensi dell'articolo 98 della legge sull'IVA. La ricorrente richiama inoltre la sentenza pronunciata dalla Corte di giustizia nella causa C-271/06, Netto Supermarkt, secondo la quale la giurisprudenza emanata dalla Corte nell'ambito del diritto doganale non può essere invocata nelle controversie fiscali, da cui si evince che nemmeno il meccanismo fiscale utilizzato dalla ricorrente può essere valutato sulla base della normativa doganale.
- 12 Inoltre, la ricorrente contesta l'interpretazione giuridica dell'autorità tributaria secondo cui, ai sensi dell'articolo 12/A della legge sull'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, l'autorità doganale di uscita, per il solo fatto che agisce nell'ambito dell'amministrazione fiscale, non è tenuta a svolgere tutti i compiti di gestione fiscale stabiliti per legge, in modo che l'autorità doganale certifica soltanto che le merci hanno lasciato il territorio dell'Unione europea, ma non che l'uscita dal territorio sia avvenuta come parte dei bagagli personali o dei viaggiatori ai sensi dell'articolo 99 della legge sull'IVA, né certifica la conformità a tale disposizione.

### *Argomentazioni della resistente*

- 13 La resistente chiede il rigetto della domanda, ribadendo la posizione giuridica indicata nella motivazione della sua decisione.

### **Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale**

- 14 Il presente Collegio richiama una sentenza della Kúria in cui quest'ultima ha statuito, in una causa avente un analogo contesto di fatto —uscita dal territorio di merce in quantitativi commerciali nell'ambito del regime dei viaggiatori stranieri—, che occorre in primo luogo esaminare se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 99 della legge sull'IVA e, in seguito, tenuto conto del fatto che le merci hanno effettivamente lasciato il territorio della Comunità, occorre esaminare se sia applicabile un'altra disposizione della legge sull'IVA. Sebbene né la legge sull'IVA né la direttiva IVA definiscano la nozione di

bagaglio dei viaggiatori e neppure la normativa doganale comunitaria o il diritto internazionale ne forniscano una definizione univoca, si può sostenere che deve considerarsi bagaglio dei viaggiatori la merce che il viaggiatore acquista per le proprie esigenze personali o come regalo e che in nessun caso può avere fini commerciali. La predetta sentenza ha stabilito che l'articolo 99 della legge sull'IVA non consente di portare fuori dal territorio come bagaglio dei viaggiatori merce in quantitativi commerciali, cosicché in tali circostanze non possono essere autorizzate né l'esenzione né la detrazione dell'imposta previste per tale regime. La Kúria ha aggiunto che le cessioni di beni devono essere tassate nel paese in cui i beni sono effettivamente utilizzati, il che rende necessario esaminare l'applicabilità dell'esenzione prevista dall'articolo 98 della legge sull'IVA. I requisiti per l'applicazione di tale articolo comprendono, in particolare, la certificazione dell'ufficio doganale di uscita attestante che, al momento della cessione o, al più tardi, entro i 90 giorni successivi, il bene ha lasciato il territorio della Comunità. Spetta all'autorità tributaria determinare in che misura la ricorrente abbia diritto all'esenzione ai sensi dell'articolo 98 della legge sull'IVA.

- 15 Il presente Collegio rileva che, ai fini della presente causa, gli articoli 98 e 99 della legge sull'IVA sono conformi agli articoli 146 e 147 della direttiva IVA, e di conseguenza deve interpretare e applicare questi ultimi.
- 16 Secondo il presente Collegio, per definire la nozione di bagaglio personale e di bagaglio dei viaggiatori occorre partire dal significato corrente di tali termini, facendo riferimento alle disposizioni del codice doganale comunitario, del codice doganale dell'Unione e della convenzione di New York. Tale criterio è sostenuto anche dalla giurisprudenza dei giudici nazionali. Secondo il presente Collegio, per definire la nozione di bagaglio dei viaggiatori, l'elemento determinante è l'uscita dei beni dal territorio. La nozione di bagaglio dei viaggiatori non comprende quella di merce —indipendentemente dal quantitativo e dal modo di trasporto— che non è stata acquistata per esigenze personali o familiari o come regalo, ma a scopo di rivendita. Tuttavia, in assenza di un'interpretazione autentica nella normativa, ai fini della definizione di tale nozione si rende necessaria una pronuncia pregiudiziale.
- 17 Nel presente procedimento di riesame in sede giurisdizionale del provvedimento amministrativo, non essendo applicabili le norme relative all'esenzione a favore dei viaggiatori stranieri, la resistente ha esaminato se sussistessero le condizioni dell'esenzione all'esportazione e ha constatato che la ricorrente sapeva di vendere beni a persone che li rivendevano in seguito nei mercati serbi. La resistente ha dovuto riconoscere che i requisiti legali per l'esenzione a favore dei viaggiatori stranieri non sono soddisfatti, cosicché nel caso di specie non può appellarsi in maniera fondata alla diligenza di un commerciante avveduto. La resistente ha richiamato al riguardo il punto 29 della sentenza emessa dalla Corte di giustizia nella causa Netto Supermarkt. La resistente ha altresì osservato che, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, non esiste una disposizione specifica della legge sull'IVA che obblighi il venditore, in circostanze simili a

quelle del caso di specie, a rilasciare, su istanza dell'acquirente, il modulo di domanda di rimborso dell'imposta.

- 18 Tuttavia, il presente Collegio ritiene che il venditore non potesse nemmeno ignorare, al momento della cessione dei beni, l'intenzione dichiarata dagli acquirenti di portare i beni fuori dal paese come viaggiatori stranieri, il che esclude la possibilità di fatturazione senza IVA a titolo di esportazione dei beni. Le norme che disciplinano l'esenzione a favore dei viaggiatori stranieri sono differenti e più rigorose —la selezione di beni è limitata, il diritto all'esenzione è soggetto ad una soglia quantitativa e la fattura non può essere emessa ab initio senza IVA— rispetto a quelle relative alle cessioni di beni all'esportazione; ne consegue logicamente che l'emittente delle fatture non poteva applicare unilateralmente l'esenzione delle cessioni di beni all'esportazione ad acquirenti che si definivano viaggiatori stranieri, e in quanto tali soggetti ad un regime di esenzione IVA più rigoroso, dato che sapeva che tali acquirenti avrebbero portato i beni fuori dal paese come viaggiatori stranieri. Pertanto, l'emittente delle fatture ha agito correttamente quando ha incluso l'IVA in fattura. Qualora gli acquirenti stranieri avessero cambiato la loro intenzione originaria e avessero effettivamente portato i beni fuori dal paese nell'ambito della procedura doganale semplificata, si sarebbe potuta esaminare la possibilità di rettificare la fattura. Tuttavia, nel caso di specie, gli acquirenti stranieri non hanno modificato la loro intenzione iniziale, essendo incontestabile che hanno trasportato i prodotti in Serbia come viaggiatori stranieri. Pertanto, le fatture erano corrette al momento della loro emissione e non vi sono state nemmeno modifiche successive che ne hanno richiesto la rettifica, cosicché l'autorità tributaria non ha dovuto riquificarne il contenuto neppure in seguito.
- 19 Nel caso di specie, le parti non mettono in discussione che i clienti stranieri dell'emittente della fatture abbiano trasportato merci in quantitativi commerciali attraverso il confine tra Ungheria e Serbia a scopo di rivendita, ma che l'abbiano fatto in qualità di viaggiatori stranieri. Né costituisce oggetto di controversia il fatto che tali clienti si siano assicurati che il valore dei beni fatturati non superasse di volta in volta un certo importo, evitando così i controlli doganali. L'emittente delle fatture era a conoscenza del comportamento fraudolento dei propri clienti ed era consapevole che non sussistevano le condizioni dell'esenzione a favore dei viaggiatori stranieri, motivo per cui non avrebbe dovuto rilasciare il modulo di domanda di rimborso dell'imposta che consentiva di rendere effettiva tale esenzione. Il presente Collegio considera irrilevante la normativa serba che gli acquirenti stranieri intendevano aggirare e quali vantaggi abbiano ottenuto introducendo le merci nel territorio della Serbia come viaggiatori stranieri. Ai fini della valutazione della decisione dell'autorità tributaria, l'elemento rilevante è che l'emittente delle fatture conosceva l'intenzione dei propri clienti di rivendere le merci, e perciò non avrebbe dovuto concedere loro l'esenzione a favore dei viaggiatori stranieri. Collaborando con i suoi clienti stranieri all'elusione della normativa fiscale ungherese e, pur conoscendo le loro intenzioni di rivendita, vale a dire, che non sussistevano le condizioni essenziali dell'esenzione a favore dei viaggiatori stranieri, rimborsando loro l'IVA e includendola nelle sue

dichiarazioni per l'anno in questione come elemento deducibile dell'imposta dovuta, la ricorrente ha ottenuto un significativo vantaggio concorrenziale rispetto ai suoi concorrenti rispettosi della normativa.

- 20 Come conseguenza della condotta consapevole dell'emittente delle fatture e degli acquirenti, che denota una volontà condivisa, i beni non sono stati esibiti alla dogana serba, né vi è stato un controllo approfondito degli stessi, la loro tracciabilità è andata persa, i dazi doganali e le altre spese di sdoganamento –non determinati nella presente controversia– non hanno potuto essere liquidati, e agli acquirenti è stata data la possibilità di rivendere, eludendo la legislazione fiscale della Serbia, i beni introdotti in tale paese come privati. È irrilevante, dal punto di vista dei fatti del caso di specie, se gli acquirenti serbi abbiano in seguito effettivamente approfittato o meno di tale opportunità, poiché le conseguenze fiscali e di altra natura in Serbia vanno oltre l'ambito dell'analisi del caso di specie, non essendo neppure opportuno esaminare quali spese concrete siano state evitate eludendo la procedura doganale. L'unico elemento rilevante è che, con la propria condotta, l'emittente delle fatture ha deliberatamente collaborato all'attività fraudolenta degli acquirenti serbi e ha consapevolmente violato le disposizioni della legge sull'IVA relative alle cessioni di beni, emettendo le fatture e compilando i moduli relativi al regime dei viaggiatori stranieri, nonché riducendo indebitamente la propria base imponibile in funzione del rimborso dell'imposta effettuato ai viaggiatori stranieri.
- 21 Nel caso in cui, quando non sia possibile il rimborso dell'imposta a titolo di esenzione per i viaggiatori stranieri, l'autorità tributaria dovesse concedere un'esenzione fiscale su una diversa base giuridica, la condotta in mala fede dell'emittente delle fatture sarebbe essenzialmente priva di conseguenze giuridiche, in particolare tenuto conto del fatto che, in assenza di una domanda di rimborso indebita, non sussistono nemmeno le condizioni per l'imposizione di una sanzione fiscale. Tale situazione, a causa dell'indebito vantaggio concorrenziale ottenuto dall'emittente delle fatture, da un lato, non rispetterebbe il principio della neutralità fiscale e, dall'altro, sarebbe contraria all'obbligo degli Stati membri di agire contro l'evasione e l'elusione fiscali.
- 22 La Corte di giustizia ha già affrontato il principio della neutralità fiscale in relazione al diritto alle esenzioni fiscali, statuendo che, siffatto principio è la traduzione da parte del legislatore dell'Unione, in materia di IVA, del principio generale della parità di trattamento. 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. 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 (sentenza del 17 maggio 2018, *Vámos*, C-566/16).

- 23 Secondo il presente Collegio, le considerazioni della sentenza *Vámos* sono applicabili anche nel caso di specie. Infatti, l'emittente delle fatture, in violazione della normativa sull'IVA, ha operato una riduzione della sua base imponibile cui non aveva diritto; successivamente, quando l'autorità tributaria ha rilevato l'irregolarità, ha invocato a posteriori un'altra esenzione, a titolo di esportazioni. Se l'autorità tributaria autorizzasse l'applicazione a posteriori dell'esenzione fiscale a titolo di esportazione, l'emittente delle fatture otterrebbe un indebito vantaggio concorrenziale rispetto ai suoi concorrenti, in violazione del principio di neutralità fiscale.
- 24 Secondo una costante giurisprudenza della Corte, i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto necessario a tal fine e non devono mettere in discussione la neutralità dell'IVA (sentenza *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09).
- 25 Di conseguenza, l'inosservanza dei requisiti formali può comportare la perdita del diritto a detrazione solo qualora renda impossibile verificare il rispetto dei requisiti sostanziali. Il presente Collegio ritiene che è esattamente ciò che accade nel caso di specie, in cui l'emittente delle fatture e gli acquirenti non solo non hanno adempiuto ai requisiti formali, ma, in violazione delle norme sulle formalità, hanno consapevolmente occultato la reale natura della loro attività economica alle autorità tributarie e doganali.
- 26 Secondo il presente Collegio, il principio di neutralità fiscale viene rispettato solo se, di fronte alla riduzione della base imponibile a seguito del rimborso dell'imposta effettuato ai viaggiatori stranieri, l'autorità tributaria non riqualifica le operazioni come cessioni di beni all'esportazione, essendo questa l'unica prassi che soddisfa anche il requisito di proporzionalità.
- 27 La ricorrente, basandosi sulle differenze nella nozione di esportazione nel diritto tributario e nel diritto doganale, contesta il fatto che l'autorità tributaria le imponga responsabilità in relazione all'eventuale uscita dei beni dal territorio come esportatore. Tuttavia, non risulta nel fascicolo che, in relazione ai beni di cui trattasi, la ricorrente o un'altra persona abbiano richiesto lo sdoganamento in qualità di esportatore e, secondo le dichiarazioni del rappresentante legale della ricorrente, in nessun momento è stato prospettato il trattamento delle operazioni come esportazioni.
- 28 Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, ai fini della qualificazione fiscale delle operazioni non è sufficiente dimostrare l'uscita dei beni dal territorio, giacché, come menzionato anteriormente, l'esenzione a favore dei viaggiatori stranieri ha un carattere speciale rispetto a quella relativa alle cessioni di beni all'esportazione e riguarda un gruppo determinato di persone, il che rende

necessario specificare a che titolo l'acquirente ha diritto al rimborso. Di conseguenza, non è fondato l'argomento della ricorrente secondo cui il visto apposto dall'autorità doganale sul modulo di domanda di rimborso dell'imposta, che attesta l'uscita dei beni dal territorio come bagaglio dei viaggiatori, serve inoltre a giustificare l'esenzione fiscale delle cessioni di beni all'esportazione.

- 29 Alla luce delle suesposte considerazioni, il presente Collegio nutre dubbi inoltre in merito alla questione se, quando si accerta l'illegittimità dell'esenzione fiscale a favore dei viaggiatori stranieri, occorra esaminare parallelamente la sussistenza delle condizioni relative alle cessioni di beni all'esportazione in tutti i casi in cui i beni abbiano lasciato il territorio come bagaglio dei viaggiatori.
- 30 Allo stesso tempo, il presente Collegio ritiene determinante nel caso di specie il fatto che la ricorrente abbia agito in evidente mala fede nell'adempimento dei propri obblighi tributari, il che giustifica, sulla base dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità del diritto dell'Unione, che, oltre al diniego della riduzione della base imponibile, si precluda la possibilità di riqualificazione delle operazioni come cessione di beni all'esportazione, e ciò anche laddove l'autorità tributaria dovesse per il resto riscontrare la sussistenza delle condizioni per la cessione di beni all'esportazione.
- 31 Il presente Collegio ritiene necessario formulare una domanda di pronuncia pregiudiziale in ordine alle questioni summenzionate ed è consapevole del fatto che altri procedimenti di riesame in sede giurisdizionale di provvedimenti amministrativi aventi analogo oggetto sono attualmente pendenti dinanzi ai giudici ungheresi.