

Giurisprudenza

Iva e cooperazione amministrativa nello scambio di notizie tra Stati

30 Settembre 2021

La disposizione unionale di riferimento, il Regolamento n. 904/2010, dà il via libera alle informazioni necessarie alle autorità fiscali dei Paesi membri, ma non attribuisce diritti specifici al contribuente

cooperazione L'articolo 10 del Regolamento Ue n. 904/2010 deve essere interpretato nel senso che il superamento del termine di tre mesi, per la risposta alla richiesta di informazioni, non può pregiudicare la sospensione della verifica fiscale che sia stata disposta dall'autorità di uno Stato membro, secondo la propria legislazione, in attesa della risposta. È il principio formulato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza resa nella causa C-186/20, del 30 settembre 2021, resa su rinvio pregiudiziale della Corte suprema della Repubblica Slovacca.

Lo scambio di informazioni: brevi cenni

Nell'intento di rafforzare la lotta alle frodi in materia di Iva, il 7 ottobre del 2010 il Consiglio Ue ha approvato il Regolamento n. 904/2010 (da allora, più volte modificato), che reca norme in tema di cooperazione amministrativa.

In particolare, il Regolamento - in quanto tale, direttamente applicabile negli Stati membri - stabilisce le condizioni secondo le quali le autorità competenti dei Paesi membri, preposte all'applicazione della legislazione relativa all'Iva, devono collaborare tra loro e con la Commissione allo scopo di assicurare l'osservanza di tale legislazione. Il Regolamento definisce norme e procedure che consentono alle autorità di collaborare e scambiare tra loro ogni informazione utile al corretto accertamento dell'Iva e alla verifica della sua corretta applicazione, in particolare nelle transazioni intracomunitarie, e istituisce (articolo 33 e seguenti) l'Eurofisc network, una rete di funzionari per lo scambio rapido, il trattamento e l'analisi di informazioni mirate sulle frodi

transfrontaliere.

Al suo interno, il Regolamento distingue tra scambi di informazioni:

- su richiesta (articolo 7 e seguenti.) - l'autorità interpellata comunica le informazioni anche in relazione a uno o più casi specifici, eseguendo le indagini amministrative eventualmente necessarie, se del caso in collaborazione con funzionari dello Stato richiedente (o degli Stati richiedenti: la richiesta congiunta è disciplinata dal paragrafo 4-bis)
- senza preventiva richiesta (articolo 13), che può essere automatica (articolo 14) o, in via residuale, spontanea (articolo 15) - l'autorità in possesso delle informazioni le trasmette all'autorità competente di ogni altro Stato membro interessato, mediante formulari tipo (*cf* il Regolamento di esecuzione n. 2015/2378 della Commissione), qualora la tassazione debba avvenire nello Stato membro di destinazione, vi sia il sospetto di violazioni Iva o esista un rischio di perdita di gettito fiscale.

Ai fini dello scambio su richiesta, il Regolamento prevede dei termini *ad hoc*. In particolare, secondo l'articolo 10, le comunicazioni devono avvenire *"al più presto e comunque entro tre mesi dalla data di rivedimento della richiesta"*, e se le informazioni sono già in possesso dell'autorità interpellata, il termine è ridotto a un mese. Secondo l'articolo 11, *"per alcune categorie di casi specifici, tra l'autorità interpellata e l'autorità richiedente possono essere convenuti termini diversi da quelli contemplati all'articolo 10"*. In ogni caso, l'articolo 12 fa salva la possibilità, per l'autorità interpellata che non possa rispondere entro il termine previsto, di indicare le circostanze che impediscano la risposta tempestiva e *"quando ritiene che [le] sarà possibile dar seguito alla richiesta"*.

Il tutto dovrebbe essere letto alla luce del considerando del n. 25, che sembra indicare i termini di risposta come perentori (*"i termini indicati nel presente regolamento per la trasmissione di informazioni sono da considerarsi periodi massimi da non superare"*): è su tale importante aspetto che è stata chiamata a esprimersi, per la prima volta, la Corte di giustizia.

I fatti di causa e il rinvio pregiudiziale

Durante il periodo d'imposta relativo al mese di dicembre 2013, la ricorrente, una società slovacca, aveva rivendicato il diritto a detrarre l'Iva, in relazione ad acquisti di prodotti a base di carne effettuati da Argus Plus sro, altra società slovacca.

Nell'accertare la fondatezza del diritto al rimborso, l'amministrazione fiscale slovacca, la quale

aveva motivo di dubitare che la merce fatturata da Argus Plus fosse stata effettivamente consegnata a quest'ultima, aveva avviato una verifica fiscale, rivolgendo richieste di informazioni alle autorità della Polonia e dell'Ungheria e - nelle more - sospendendo due volte l'indagine.

La prima sospensione, dal 26 agosto 2014 all'11 marzo 2015, veniva revocata solo dopo la ricezione della risposta dalla Polonia, giunta dopo la scadenza dei tre mesi previsti dall'articolo 10 del Regolamento.

La seconda richiesta era rivolta al fine di ottenere il verbale del cittadino ungherese gestore di Argus Plus, e comportava un'ulteriore sospensione della verifica, dal 20 aprile 2015 al 1° luglio dello stesso anno.

Tutto ciò in un contesto normativo nazionale secondo il quale - come si apprende dai paragrafi 9 e 10 della sentenza - la verifica fiscale deve terminare entro un anno dal suo inizio, salvo che ne sia disposta la sospensione; tale provvedimento è possibile allorquando sia stato avviato un procedimento relativo ad altra circostanza determinante ai fini dell'adozione di una decisione, ovvero sia necessario acquisire informazioni secondo le modalità fissate da apposito regolamento (tra cui rientra anche il Regolamento n. 904/2010: *cfr* paragrafo 24 della sentenza in commento).

All'esito del (*sub*)procedimento, l'amministrazione slovacca ha potuto concludere che non vi fosse alcuna prova dell'effettiva consegna dei beni di cui alle fatture ricevute, e che il fornitore, Argus Plus, non aveva svolto attività economica reale né aveva acquisito il diritto di proprietà della merce venduta. In altri termini, volendo utilizzare una terminologia ben nota, la direzione delle Finanze ha mosso alla società Hydina SK sro. una contestazione relativa all'utilizzo di fatture per "operazioni oggettivamente inesistenti".

Così, il 30 maggio 2016 l'amministrazione finanziaria ha adottato una decisione che stabilisce una differenza Iva di 174.699,33 euro, a carico della società.

Questa ha proposto un reclamo amministrativo e, a seguito della conferma dell'atto, un ricorso in sede giurisdizionale, nel quale ha invocato la violazione del termine (domestico) di durata della verifica fiscale, protrattasi ben oltre un anno, dal 21 marzo 2014 al 7 dicembre 2015.

Il Tribunale regionale ha respinto il ricorso, rilevando che la richiesta di informazioni ai due Stati esteri aveva causato una sospensione del termine complessivo della verifica, e che tale sospensione era da ritenersi legittima.

Adita in sede di appello, la Corte suprema della Repubblica Slovacca ha, invece, evidenziato che l'articolo 10 del Regolamento indica, ai fini della risposta, un termine (di tre mesi) che dovrebbe essere considerato perentorio, e che non erano state utilizzate le proroghe, pur previste dagli articoli 11 e 12. Se è vero che la disposizione di diritto interno permette la sospensione qualora sia

necessario acquisire informazioni secondo le modalità fissate da apposito regolamento, e se è vero che in tale ambito deve includersi anche il Regolamento n. 904/2010, occorre chiedersi se tale rinvio includa, e implichi, anche il rispetto dei termini ivi previsti. In altri termini, secondo la Corte, la sospensione è legittima, solo se sia rispettato il termine previsto dalla disposizione (il Regolamento Ue) che la consente.

Pertanto, la Corte suprema slovacca ha sottoposto alla Corte di giustizia Ue, ai sensi dell'articolo 267 del Tfue, i seguenti quesiti:

- se il “considerando” n. 25 del Regolamento debba essere interpretato nel senso che si tratta di termini che non possono essere superati e, ove questi siano superati, se ciò implichi l'illegittimità della sospensione della verifica fiscale
- se esista una conseguenza (sanzione) per il mancato rispetto dei termini per la realizzazione dello scambio internazionale delle informazioni, in relazione all'autorità interpellata e a quella richiedente
- se sia possibile qualificare come interferenza illecita con i diritti del soggetto passivo uno scambio internazionale di informazioni che superi i termini stabiliti dal Regolamento n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010.

Come osserva la Corte di Giustizia, si tratta in realtà di un'unica questione, concernente la possibilità di ricondurre conseguenze sanzionatorie (*id est*, la nullità/annullabilità della decisione amministrativa) alla violazione del termine utile ai fini della risposta alla richiesta di informazioni.

La decisione della Corte Ue

La Corte di Giustizia muove dalla premessa secondo cui, ai fini dell'interpretazione di una disposizione di diritto dell'Unione, occorre tener conto non solo del tenore letterale, ma anche del contesto in cui si colloca e delle finalità perseguite dalla normativa.

Quanto all'interpretazione sistematica, la Corte osserva che, se da un lato l'articolo 10 fissa dei termini massimi (tre mesi/un mese) per la risposta, deve dall'altro considerarsi che gli articoli 11 e 12 prevedono rispettivamente: *a)* la possibilità di adottare, su comune accordo degli Stati, termini più ampi per particolari categorie di fattispecie, e *b)* la possibilità che lo Stato destinatario della richiesta disponga, motivatamente e informandone lo Stato istante, la proroga del termine.

Ne discende che sono proprio le previsioni del Regolamento a consentire, a date condizioni, che la richiesta sia soddisfatta oltre il termine “generale”.

In questo contesto, il soggetto interessato, cioè il contribuente, non svolge alcun ruolo, in quanto

non deve essere consultato né gli deve essere notificata l'informativa circa la proroga "unilaterale" dell'articolo 12. Si potrebbe dire, insomma, che il contribuente ha una mera aspettativa di fatto, non tutelata giuridicamente (e quindi nemmeno tutelabile in sede giudiziale), a che la risposta giunga entro i termini di cui all'articolo 10.

Inoltre, osserva la Corte, al paragrafo 36, per l'eventuale superamento dei termini non è prevista alcuna conseguenza, né nei confronti delle autorità degli Stati membri, né dei soggetti passivi, e ciò non può che riflettersi anche sulla legittimità della sospensione della verifica fiscale prevista dal diritto nazionale dello Stato membro richiedente.

Alla stessa conclusione conduce anche l'interpretazione che fa leva sulla *ratio* del Regolamento, resa esplicita dall'articolo 1. Come ricordato in premessa, scopo del Regolamento è quello di determinare le condizioni secondo le quali le autorità competenti incaricate, negli Stati membri, della applicazione della normativa in materia di Iva, debbano cooperare tra di loro e con la Commissione al fine di garantire il rispetto di tale normativa. Per questo scopo, sono definite regole e procedure di cui le autorità si avvalgono per scambiarsi ogni informazione suscettibile di consentire la corretta determinazione dell'Iva, per monitorare la corretta applicazione di questa imposta, in particolare sulle operazioni intracomunitarie (individuato come settore particolarmente "a rischio" dal considerando n. 7), e per combattere le frodi.

Il Regolamento, quindi, consente la cooperazione amministrativa per lo scambio di informazioni che possono essere necessarie alle autorità fiscali degli Stati membri, ma non può essere interpretato nel senso che attribuisce diritti specifici a soggetti passivi.

Per tali motivi, la Corte di giustizia ha stabilito che *"L'articolo 10 del regolamento (UE) n. 904/2010, del 7 ottobre 2010, sulla cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode in materia di imposta sul valore aggiunto, letto alla luce del considerando 25 di quest'ultimo, deve essere interpretato nel senso che esso non prevede termini il cui superamento può pregiudicare la legittimità della sospensione della verifica fiscale prevista dalla legge dello Stato membro richiedente in attesa della comunicazione da parte dello Stato membro richiesto delle informazioni richieste nell'ambito del meccanismo di cooperazione amministrativa stabilito da questo regolamento"*.

Data della sentenza

30 settembre 2021

Numero della causa

C-186/20

Nome delle parti

HYDINA SK s.r.o.

contro

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Slovacchia)

di

Andrea Gaeta

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/iva-e-cooperazione-amministrativa-nello-scambio-notizie-stati>