

## Giurisprudenza

# Limiti a prove aggiuntive, nel rispetto dei principi di equivalenza e effettività

2 Marzo 2023

Gli eurogiudici stabiliscono che la normativa nazionale, la quale vieta la presentazione di nuovi elementi nell'ambito del verbale di verifica fiscale, deve agire a garanzia del contribuente

La Corte di giustizia europea osserva che la previsione nazionale che stabilisce limitazioni temporali alla possibilità di presentare prove supplementari, nell'ambito di un procedimento di accertamento in rettifica dell'Iva, deve garantire al contribuente il rispetto dei principi di equivalenza e di effettività. Questo il principio espresso nella sentenza della Corte Ue, Causa c 664/ 2021, depositata

oggi, 2 marzo 2023.

## La fattispecie e la questione pregiudiziale

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 131 e dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/Ce sull'Iva, nonché dei principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità ed è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone una società all'amministrazione finanziaria slovena in merito ad un accertamento in rettifica dell'Iva.

Tale società ha fornito prodotti cosmetici ad un cliente stabilito in Croazia e, in un caso, ad un cliente stabilito in Romania. Secondo le affermazioni della società, tali merci, che si trovavano in un deposito in Slovenia, sono state ritirate da un acquirente in Croazia o da un terzo, che agiva per conto dell'acquirente, e trasportate dalla Slovenia in un altro Stato membro, cosicché le cessioni di

beni in questione hanno beneficiato dell'esenzione dal pagamento dell'Iva.

In esito ad una verifica effettuata nei confronti della società, è sorta una controversia dinanzi alla competente autorità giurisdizionale che ha sottoposto al vaglio pregiudiziale della Corte Ue, la seguente questione con cui chiede, in sostanza, se l'articolo 131 e l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, letti in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, ostino a una normativa nazionale, che vieta la presentazione e l'assunzione di nuovi elementi di prova che dimostrino il soddisfacimento dei requisiti sostanziali di cui all'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, durante il procedimento amministrativo che ha portato all'adozione della decisione di accertamento d'imposta, in particolare dopo le operazioni di verifica fiscale ma prima dell'adozione di tale decisione.

### **Le valutazioni della Corte Ue**

In materia di diritto alla detrazione dell'Iva, la Corte ha precisato che il principio di neutralità dell'Iva esige che la detrazione o il rimborso dell'Iva a monte siano concessi qualora siano soddisfatti i requisiti sostanziali, anche quando i soggetti passivi non abbiano rispettato alcuni requisiti formali.

Tuttavia, si può pervenire ad una diversa conclusione se la violazione di tali requisiti formali ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.

Tali considerazioni valgono anche per quanto riguarda le norme che determinano le operazioni imponibili ai fini dell'Iva, e più in particolare le norme relative all'esenzione, come quelle contenute nell'articolo 131 e nell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, riguardanti l'esenzione delle cessioni di beni intracomunitarie.

A tal proposito, l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 prevede che gli Stati membri esentino le cessioni di beni spediti o trasportati fuori del loro rispettivo territorio, ma all'interno dell'Unione, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

**La controversia in esame** verte non sulla violazione di requisiti formali che impedirebbe di fornire la prova del fatto che i requisiti sostanziali del diritto all'esenzione dall'Iva per le cessioni di beni in questione sono stati soddisfatti, ma sul momento in cui tale prova può essere fornita.

**Al riguardo, la Corte Ue, pronunciandosi in merito alle** disposizioni dell'ottava direttiva sull'Iva, per quanto riguarda il diritto al rimborso dell'Iva, ha già precisato che tali disposizioni non ostano a una normativa nazionale in base alla quale il diritto al rimborso dell'Iva può essere negato quando un soggetto passivo non fornisce, senza una ragionevole giustificazione e nonostante le richieste di informazioni che gli sono state rivolte, i documenti che permettano di dimostrare che le condizioni sostanziali per ottenere tale rimborso sono soddisfatte, prima che l'amministrazione

tributaria adotti la propria decisione.

Tuttavia, queste stesse disposizioni non ostano a che gli Stati membri accettino la produzione di tali elementi di prova dopo tale decisione.

La Corte ha altresì già precisato che, non essendo disciplinata dall'ottava direttiva Iva, l'introduzione di disposizioni nazionali che rifiutino di prendere in considerazione gli elementi di prova forniti dopo l'adozione della decisione di rigetto di una domanda di rimborso è materia di pertinenza dell'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, in ragione del principio dell'autonomia procedurale degli Stati membri, a condizione, però, che tali disposizioni non siano meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni simili di natura interna (sulla base del principio di equivalenza) e che non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività).

Al riguardo, la Corte ha già dichiarato che le disposizioni dell'ottava direttiva Iva e i principi del diritto dell'Unione, in particolare il principio di neutralità fiscale, non ostano a che una domanda di rimborso dell'Iva venga respinta qualora il soggetto passivo non abbia, entro i termini stabiliti, presentato all'autorità tributaria competente, anche su invito di quest'ultima, tutti i documenti e le informazioni richiesti per provare il suo diritto al rimborso dell'Iva, indipendentemente dal fatto che tali documenti e informazioni siano stati presentati da tale soggetto passivo, di propria iniziativa, nell'ambito del reclamo amministrativo o del ricorso giurisdizionale proposto avverso la decisione di diniego di tale diritto al rimborso, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività.

Tale giurisprudenza è applicabile, per analogia, alle disposizioni della direttiva 2006/112 relative all'esenzione delle cessioni di beni spediti o trasportati fuori del territorio di uno Stato membro ma all'interno dell'Unione, e in particolare all'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva.

Pertanto, alla luce dell'articolo 131 della direttiva 2006/112, secondo il quale le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 di quest'ultima, di cui fa parte l'esenzione prevista dall'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, si applicano fatte salve le altre disposizioni del diritto dell'Unione e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, l'introduzione di disposizioni nazionali che rifiutino di prendere in considerazione gli elementi di prova forniti, come nella controversia in esame, nell'ambito di un accertamento in rettifica dell'Iva, è materia di pertinenza dell'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro.

Ciò in base al principio di autonomia procedurale degli Stati membri; deve essere tuttavia rispettata la condizione che tali disposizioni non siano meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni simili di natura interna (principio di equivalenza) e che non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività).

**Con riferimento** al principio di effettività, la Corte osserva che la possibilità di presentare prove

supplementari, nell'ambito di un procedimento di accertamento in rettifica dell'Iva, senza nessuna limitazione temporale sarebbe contraria al principio della certezza del diritto, il quale esige che la posizione fiscale del soggetto passivo, non sia indefinitamente suscettibile di essere rimessa in discussione.

Tuttavia, la mancata presa in considerazione degli elementi di prova che dimostrano che le condizioni per l'esenzione dall'Iva a favore delle cessioni intracomunitarie di beni sono soddisfatte conduce ad una situazione in cui il principio di neutralità fiscale che non può, in linea di principio, essere limitato, risulta violato per le attività economiche di cui si tratta.

**Da ciò** deriva che, anche se il diritto all'esenzione dall'Iva può essere negato in alcune situazioni, in particolare con riferimento alla presentazione tardiva, da parte dell'operatore economico interessato, degli elementi di prova necessari per dimostrare l'esistenza di tale diritto dopo vari solleciti infruttuosi dell'amministrazione tributaria e quando il procedimento si trovava già in una fase contenziosa, rimane nondimeno il fatto che l'amministrazione tributaria, quando nega a un soggetto passivo il beneficio dell'esenzione dall'Iva in una fase precoce della procedura di imposizione, deve garantire il rigoroso rispetto del principio di neutralità fiscale.

Pertanto, se, in una situazione in cui l'amministrazione tributaria non ha ancora adottato una decisione di accertamento d'imposta nei confronti di un soggetto passivo alla data in cui quest'ultimo fornisce elementi di prova supplementari a sostegno del diritto da lui rivendicato, può essere opposto al soggetto passivo un rifiuto di prendere in considerazione tali elementi, tale rifiuto deve però essere fondato su circostanze particolari, come l'assenza di qualsiasi giustificazione del ritardo accumulato oppure il fatto che il ritardo ha comportato perdite di gettito fiscale.

Infatti, il rifiuto di prendere in considerazione elementi di prova ad una data che si colloca prima dell'adozione di una decisione di accertamento può rendere eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti riconosciuti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, in quanto un tale rifiuto limita per il soggetto passivo la possibilità di produrre elementi di prova relativi al soddisfacimento delle condizioni sostanziali che consentono di ottenere un'esenzione dall'Iva.

Una normativa nazionale che, in tale fase del procedimento di imposizione, non consenta al soggetto passivo di fornire le prove ancora mancanti per dimostrare il diritto che egli rivendica, e che non tenga conto delle eventuali spiegazioni in merito alle ragioni per le quali tali prove non sono state fornite prima, appare quindi difficilmente conciliabile con il principio di proporzionalità e anche con il principio fondamentale di neutralità dell'Iva.

Nel caso di specie, spetta al giudice del rinvio valutare, alla luce delle considerazioni che precedono, se il rifiuto di prendere in considerazione tali elementi sia o no conforme al principio di effettività.

In tale contesto, il giudice del rinvio deve, in particolare, tener conto del fatto che, secondo le sue stesse indicazioni, il verbale di verifica fiscale non chiude il procedimento di controllo fiscale e

costituisce solo un atto procedurale intermedio volto unicamente ad informare il soggetto passivo della situazione di fatto accertata dall'autorità tributaria di prima istanza e della possibilità di presentare osservazioni.

**Inoltre**, spetta al giudice del rinvio verificare se il principio di equivalenza, il quale esige che le disposizioni procedurali nazionali che disciplinano l'esenzione dall'Iva per le cessioni intracomunitarie di beni non siano meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni simili soggette al diritto nazionale, sia rispettato nel caso di specie.

### **Le conclusioni della Corte Ue**

Tutto ciò premesso, la Corte Ue perviene alla conclusione che l'articolo 131 e l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, letti in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale, che vieta la presentazione e l'assunzione di nuovi elementi di prova che dimostrino il soddisfacimento dei requisiti sostanziali di cui all'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, durante il procedimento amministrativo che ha portato all'adozione della decisione di accertamento d'imposta, in particolare dopo le operazioni di verifica fiscale ma prima dell'adozione di tale decisione, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività.

### **Data sentenza:**

2 marzo 2023

### **Numero sentenza**

Causa C 664/21

### **Nome delle parti**

**Nec Plus Ultra Cosmetics AG**

contro

**Republika Slovenija,**

di

**Marcello Maiorino**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/limiti-prove-aggiuntive-nel-rispetto-dei-principi-equivalenza-e>