Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MICHAL BOBEK
presentate il 26 marzo 2020[1]

Causa C-835/18

SC Terracult SRL
contro
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Curtea de Apel Timișoara (Corte d'appello di Timișoara, Romania)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Tassazione – Direttiva 2006/112/CE – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Meccanismo dell'inversione contabile – Rettifica dell'imposta indebitamente fatturata – Rimborso dell'imposta indebitamente pagata – Operazioni relative a un periodo di imposta già sottoposto a una verifica fiscale – Principio di effettività – Neutralità fiscale – Buona fede – Abuso di diritto – Frode fiscale – Certezza del diritto»

I. Introduzione

1. Un soggetto passivo è stato sottoposto a verifica da parte dell'amministrazione tributaria. Dopo aver constatato errori riguardanti una determinata operazione nella quale tale soggetto passivo figurava come fornitore, l'amministrazione tributaria ha emesso un avviso di accertamento con cui invitava detto soggetto passivo a versare un supplemento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Il soggetto passivo ha ottemperato all'avviso di accertamento e ha versato il supplemento di IVA richiesto.

2. In seguito, tuttavia, sono emersi nuovi fatti che hanno dato origine, per quanto riguarda l'operazione in questione, a un regime fiscale diverso (il meccanismo dell'inversione contabile). In tali circostanze, ci si chiede se l'amministrazione tributaria nazionale possa negare al soggetto passivo la rettifica delle fatture in questione, privandolo in tal modo del diritto alla rettifica fiscale a motivo del fatto che le fatture si riferiscono a operazioni effettuate in un periodo che è stato oggetto di una verifica fiscale e che l'avviso di accertamento che ne risulta non è stato contestato in quel momento dal soggetto passivo.

1 Lingua originale: l'inglese.

II. Quadro normativo

A. Diritto dell'Unione

3. L'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [2], nella versione applicabile all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale [3], così disponeva:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 ter e 202».

4. L'articolo 199 bis della direttiva IVA così disponeva:

«1. Fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni, gli Stati membri possono stabilire che il soggetto tenuto al pagamento dell'IVA sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

(...)

i) cessioni di cereali e colture industriali, fra cui semi oleosi e barbabietole, che non sono di norma destinati al consumo finale senza aver subito una trasformazione;

(...)».

5. In forza della decisione di esecuzione 2011/363/UE del Consiglio, la Romania è stata autorizzata ad applicare il meccanismo dell'inversione contabile per taluni cereali, tra cui i semi di colza [4]. Il 20 febbraio 2014 la Romania ha informato la Commissione che, conformemente alla direttiva 2013/43, avrebbe continuato ad applicare tale meccanismo per taluni cereali fino al 18 dicembre 2018.

B. Diritto nazionale

6. Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, dell'Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (decreto legislativo n. 92/2003 recante il codice di procedura tributaria), l'amministrazione tributaria è legittimata ad esaminare d'ufficio la situazione di fatto, ad ottenere e utilizzare tutte le informazioni e i documenti necessari per accertare correttamente la situazione fiscale del contribuente, nonché individua e prende in considerazione tutte le circostanze rilevanti di ciascun caso.

7. Ai sensi dell'articolo 205, paragrafo 1, e dell'articolo 207, paragrafo 1, del codice di procedura tributaria, ogni atto amministrativo in ambito fiscale può essere oggetto di reclamo entro 30 giorni dalla notifica di detto atto, a pena di decadenza. La procedura di reclamo non priva il soggetto passivo del diritto a un ricorso giurisdizionale alle condizioni previste dalla legge.

2 Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006 (GU 2006, L 347, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

3 Come risulta dalle modifiche apportate dalla direttiva 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, che modifica la direttiva 2006/112 (GU 2013, L 201, pag. 4).

4 Decisione di esecuzione del Consiglio del 20 giugno 2011, che autorizza la Romania a introdurre una misura speciale in deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 163, pag. 26).

8. L'articolo 213, paragrafo 1, del codice di procedura tributaria prevede quanto segue:

«L'autorità competente, deliberando sul reclamo, esamina i motivi di fatto e di diritto che costituiscono il fondamento dell'atto amministrativo in ambito fiscale. L'analisi del reclamo deve tener conto degli argomenti delle parti, delle disposizioni giuridiche da esse invocate e dei documenti del fascicolo. Il reclamo è trattato nei limiti del devoluto».

9. L'articolo 159 della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario), modificata e integrata dalla Legea nr. 343/2006 (legge n. 343/2006), la quale, al titolo VI, ha recepito nell'ordinamento interno, in particolare, la direttiva IVA, stabilisce quanto segue:

«1) La rettifica delle informazioni indicate nella fattura o in altri documenti che la sostituiscono viene effettuata con le seguenti modalità:

(...)

b) se il documento è stato inviato al beneficiario, viene emesso un nuovo documento che deve contenere, da un lato, le informazioni del documento iniziale, il numero e la data del documento corretto, i valori con segno negativo e, dall'altro, le informazioni e i valori corretti, oppure un nuovo documento che contiene le informazioni e i valori corretti con contestuale emissione di un documento con i valori con segno negativo nel quale sono inseriti il numero e la data del documento rettificato.

(...)

3) I soggetti passivi che sono stati sottoposti a una verifica fiscale e rispetto ai quali sono stati constatati e accertati errori per quanto riguarda la corretta determinazione dell'imposta riscossa, e che sono tenuti a pagare detti importi sulla base dell'atto amministrativo emesso dall'amministrazione finanziaria competente, possono emettere nei confronti dei beneficiari fatture di rettifica ai sensi del paragrafo 1, lettera b). Sulle fatture emesse deve essere indicato che sono state emesse dopo la verifica e le medesime devono essere inserite in una voce separata nella dichiarazione d'imposta. I beneficiari hanno il diritto di detrarre l'imposta indicata in tali fatture, nei limiti e alle condizioni di cui agli articoli da 145 a 147 [2]».

III. Fatti, procedimento e questione pregiudiziale

10. La Donauland SRL (in prosieguo: la «Donauland»), società che successivamente si è fusa per incorporazione con la Terracult SRL (in prosieguo: la «Terracult»), è stata oggetto di una verifica fiscale, terminata nel marzo 2014, da parte dell'amministrazione tributaria rumena. La verifica ha permesso di constatare che, nel periodo tra il 10 e il 14 ottobre 2013, la Donauland aveva ceduto colza alla società Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Germania) (in prosieguo: l'«Almos»). Avendo constatato che la Donauland non era in grado di fornire documenti giustificativi che dimostrassero che i beni avevano lasciato il territorio della Romania, l'amministrazione tributaria ha ritenuto che a tali cessioni non fosse applicabile l'esenzione dall'IVA per le cessioni intracomunitarie di beni.

11. Il 4 marzo 2014 le autorità hanno emesso un avviso di accertamento (in prosieguo: il «primo avviso di accertamento») e un verbale di verifica fiscale che hanno stabilito alcuni oneri supplementari per la Donauland, tra i quali l'importo di RON 440 241 a titolo di IVA per le cessioni di colza all'Almos effettuate nell'ottobre 2013, le quali sono state considerate cessioni nazionali, soggette all'applicazione dell'aliquota IVA standard del 24%.

12. La Donauland non ha contestato il primo avviso di accertamento.

13. Il 28 marzo 2014, l'Almos ha comunicato alla Donauland di aver constatato che le fatture emesse dalla stessa, contenevano il codice di identificazione fiscale (in prosieguo: il «CIF») dell'Almos per la Germania. L'Almos ha informato la Donauland che i beni non avevano lasciato il territorio rumeno e ha chiesto fatture di rettifica che riportassero i dati identificativi del rappresentante fiscale dell'Almos in Romania.

14. Sulla base dei documenti prodotti dall'Almos, la Donauland ha registrato in contabilità 180 fatture di rettifica, a norma dell'articolo 159, paragrafo 3, della legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario. Le fatture di rettifica sono state emesse nei confronti dell'Almos (indirizzate sia all'Almos Germania sia al suo rappresentante fiscale in Romania), e dal loro contenuto risultavano le seguenti operazioni: (1) storno delle cessioni intracomunitarie effettuate e loro riclassificazione come cessioni nazionali, con applicazione dell'aliquota IVA standard del 24%, e (2) storno di tali cessioni nazionali alle quali è stata applicata l'aliquota IVA standard e loro inserimento nella categoria delle cessioni di beni per i quali è stato applicato il meccanismo dell'inversione contabile, sulla base dell'errata identificazione dell'acquirente in seguito alla comunicazione del 28 marzo 2014.

15. Le fatture di rettifica emesse dalla Donauland sono state inserite nella dichiarazione IVA del mese di marzo 2014. La Donauland ha detratto l'IVA relativa a tali fatture dall'IVA dovuta per detto periodo.

16. A seguito della domanda di rimborso dell'IVA, è stata effettuata una nuova verifica fiscale nel periodo tra novembre 2016 e febbraio 2017, al termine della quale è stato emesso l'avviso di accertamento del 10 febbraio 2017 (in prosieguo: il «secondo avviso di accertamento»). Tale avviso ha stabilito l'obbligo per la Terracult di versare, a titolo di IVA supplementare, la somma di RON 440 241.

17. Avverso il secondo avviso di accertamento, la Terracult ha proposto un reclamo amministrativo, che è stato respinto il 14 luglio 2017 dalla Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Timișoara, Romania).

18. Il 2 febbraio 2018 la Terracult ha presentato un ricorso amministrativo dinanzi al Tribunalul Arad (Tribunale superiore di Arad, Romania) chiedendo, tra l'altro, l'annullamento parziale del secondo avviso di accertamento nonché la restituzione dell'importo versato dalla società sulla base del primo avviso di accertamento. Il suddetto giudice ha respinto il ricorso.

19. Il 29 giugno 2018, la Terracult ha impugnato la suddetta sentenza dinanzi al Curtea de Apel Timișoara (Corte d'appello di Timișoara, Romania). Tale giudice, nutrendo dubbi sulla compatibilità della normativa nazionale di cui trattasi con il diritto dell'Unione, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la direttiva IVA, nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, ostino, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a una prassi amministrativa e/o a un'interpretazione delle disposizioni della normativa nazionale con cui si impedisce la rettifica di talune fatture e, di conseguenza, l'inserimento delle fatture rettificate nella dichiarazione IVA relativa al periodo in cui è stata effettuata la rettifica, per operazioni effettuate in un periodo che è stato oggetto di una verifica fiscale in seguito alla quale gli organi tributari hanno emesso un avviso di accertamento divenuto definitivo, qualora, dopo l'emissione dell'avviso di accertamento, vengano scoperti dati e informazioni supplementari che comporterebbero l'applicazione di un regime fiscale diverso».

20. Osservazioni scritte sono state presentate dalla Terracult, dal governo rumeno e dalla Commissione europea. Tali parti hanno parimenti svolto osservazioni orali all'udienza tenutasi il 5 febbraio 2020.

IV. Analisi

21. Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede se le disposizioni della direttiva IVA nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità ostino a una disposizione o a una prassi di uno Stato membro che non consente la rettifica delle fatture relative a operazioni effettuate nel corso di un periodo oggetto di verifica fiscale in seguito alla quale l'amministrazione tributaria ha emesso un avviso di accertamento fiscale divenuto definitivo, qualora, dopo l'emissione dell'avviso di accertamento, siano emerse informazioni supplementari che comporterebbero l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

22. A mio avviso, tale prassi è incompatibile con il diritto dell'Unione. Per spiegare tale conclusione, occorre, in primo luogo, identificare il soggetto passivo tenuto al pagamento dell'IVA relativa all'operazione di cui trattasi (A). Evidenzierò poi l'importanza del diritto di procedere a una rettifica d'imposta e di ottenere il rimborso delle imposte indebitamente pagate (B). Infine, mi soffermerò sulla valutazione dei motivi invocati dalle autorità rumene per opporsi alla rettifica dell'imposta e al rimborso dell'imposta indebitamente pagata nel caso di specie (C).

A. Il soggetto passivo tenuto al pagamento dell'IVA

23. Ai sensi dell'articolo 193 della direttiva, «[l]'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, *eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa* in virtù degli articoli da 194 a 199 ter e 202» [5].

24. Con la decisione di esecuzione 2011/363 la Romania è stata autorizzata, nel corso del periodo in questione, ad applicare alla vendita di colza il meccanismo dell'inversione contabile. A norma dell'articolo 199 bis, paragrafo 1, della direttiva IVA, in tal caso «il soggetto tenuto al pagamento dell'IVA [è] il *soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate [le operazioni]*» [6].

25. A tal riguardo, la Corte ha confermato che in applicazione del regime dell'inversione contabile, non avviene alcun pagamento dell'IVA tra il prestatore ed il destinatario di servizi, dato che quest'ultimo è debitore, per le operazioni effettuate, dell'IVA a monte, pur potendo, in linea di principio, detrarre questa stessa imposta cosicché nulla è dovuto all'amministrazione tributaria [7].

26. Poiché è (attualmente) pacifico tra le parti che all'operazione di cui trattasi si applica il meccanismo dell'inversione contabile, il soggetto tenuto al pagamento dell'IVA era il destinatario di servizi e non già il prestatore. La circostanza che il prestatore abbia assolto l'IVA basandosi sull'errata supposizione secondo cui il meccanismo dell'inversione contabile non si applicasse non può consentire all'amministrazione tributaria di derogare al meccanismo dell'inversione contabile, considerando soggetto passivo dell'IVA non già il destinatario di servizi, bensì il prestatore [8].

27. La prossima questione da esaminare è quindi se il prestatore abbia, in linea di principio, il diritto di rettificare l'imposta indebitamente fatturata e di ottenere il rimborso dell'imposta indebitamente pagata.

5 Il corsivo è mio.

6 Il corsivo è mio.

7 V., in tal senso, sentenze del 13 giugno 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punto 23); del 26 aprile 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punto 41), nonché dell'11 aprile 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punto 30).

8 V., per analogia, sentenza del 23 aprile 2015, GST – Sentenza Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punto 29).

B. Diritto di rettificare l'imposta indebitamente fatturata e di ottenere il rimborso dell'imposta indebitamente pagata

28. Secondo giurisprudenza consolidata, «per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la *possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata*, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede» [9].

29. Parimenti è giurisprudenza consolidata che il *diritto di ottenere il rimborso delle imposte* riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte. Gli Stati membri sono quindi tenuti, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione [10].

30. In mancanza di una normativa dell'Unione relativa alle modalità di rettifica, da parte di chi emette la fattura, dell'IVA indebitamente fatturata [11] e al rimborso delle imposte [12], spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, in conformità del principio di autonomia procedurale degli Stati membri, stabilire le modalità procedurali per tali finalità. Dette norme nazionali devono tuttavia rispettare i principi di equivalenza e di effettività: esse non devono essere meno favorevoli di quelle relative ad analoghi rimedi fondati su disposizioni di diritto interno né devono essere congegnate in modo da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione.

31. Pertanto, occorre consentire al soggetto passivo che ha indebitamente fatturato l'IVA di procedere ad una rettifica e, se del caso, di chiedere il rimborso. Le modalità secondo le quali il soggetto passivo può effettuare la rettifica fiscale e chiedere il rimborso sono quelle previste dalla legislazione nazionale.

32. Nel caso di specie, non si sostiene che le procedure nazionali non rispettino il principio di equivalenza. La Terracult fa tuttavia valere che dette procedure violano, in particolare, il principio di effettività, in quanto non le consentono di procedere alla rettifica e alla richiesta di rimborso.

33. Tale posizione è contestata dal governo rumeno. Detto governo fa valere che, nel caso di specie, l'amministrazione poteva legittimamente impedire al cedente di procedere alla rettifica e alla richiesta di rimborso. Vi sono due motivi a favore di tale scelta. In primo luogo, il cedente non ha contestato il primo accertamento fiscale entro i termini prescritti. In secondo luogo, il governo rumeno sembra suggerire che il cedente non abbia agito in buona fede o che abbia abusato dei propri diritti. Esaminerò questi due argomenti in successione.

C. Può l'amministrazione tributaria opporsi alla rettifica e alla restituzione?

1. Termini

34. Il governo rumeno fa valere che la Terracult non ha contestato il primo avviso di accertamento entro i termini prescritti. Pertanto, esso è divenuto definitivo e non poteva più essere rimesso in discussione.

9 V. sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punto 26 e giurisprudenza ivi citata) (il corsivo è mio).

10 V., ex multis, sentenza del 16 maggio 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

11 V., in particolare, sentenza del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punti 48 e 49).

12 V., ad esempio, sentenza dell'11 aprile 2019, PORR Építési Kft (C-691/17, EU:C:2019:327, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

35. A mio avviso, l'argomento dedotto dal governo rumeno riunisce in sé due situazioni. Da un lato, vi è uno scenario in cui taluni fatti e/o la valutazione giuridica di questi ultimi sono stati sottoposti al controllo di un'autorità amministrativa. Per dirlo con una metafora, è stata aperta, ispezionata e richiusa una scatola contenente taluni elementi. Dall'altro, vi è uno scenario alquanto diverso, in cui sopraggiungano successivamente nuovi fatti che, per così dire, non si trovavano nella scatola al momento dell'ispezione. In una siffatta circostanza, detti elementi specifici non avrebbero mai potuto essere riesaminati per la semplice ragione che non erano presenti al momento dei fatti.

36. Per quanto riguarda il primo scenario, sarei incline ad ammettere che, se la verifica fiscale avesse presentato errori al momento della sua emissione, sarebbe senza alcun dubbio spettato alla Terracult impugnarla entro i termini previsti dalla legislazione nazionale. Se non l'avesse fatto, ciò avrebbe potuto significare che l'accertamento era diventato definitivo e, indipendentemente dalla sua correttezza o legittimità, non era più impugnabile dal contribuente.

37. La Corte ha costantemente riconosciuto compatibile con il diritto dell'Unione la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata. Infatti, siffatti termini non sono tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, anche se, per definizione, lo spirare di detti termini comporta il rigetto, totale o parziale, dell'azione esperita [13].

38. In applicazione di tale principio, la Corte ha dichiarato, con riferimento all'autoliquidazione, che un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente non può essere considerato incompatibile con il regime instaurato dalla direttiva IVA [14]. Infatti, la possibilità di proporre una domanda di rimborso delle eccedenze dell'IVA senza alcuna limitazione temporale si porrebbe in contrasto col principio della certezza del diritto, che esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione [15].

39. Tuttavia, la presente causa sembra essere di natura diversa. Mi sembra che essa rientri nel secondo scenario sopra descritto. Nel caso di specie, in base a quanto è possibile desumere dal fascicolo, l'avviso di accertamento non era erroneo quando è stato emesso dall'amministrazione tributaria. Esso rifletteva i dati forniti nelle fatture, nonché i risultati della verifica effettuata dall'amministrazione tributaria. Solo più tardi, a seguito della richiesta dell'Almos alla Donauland, i dati riguardanti l'operazione a monte sono cambiati.

40. Pertanto, la situazione è cambiata solo *dopo* l'emissione dell'avviso di accertamento, cui la Terracult ha ottemperato [16]. La richiesta del destinatario di utilizzare il suo numero di partita IVA rumeno ha comportato il cambiamento di regime giuridico. In siffatte circostanze, difficilmente si può contestare alla Terracult di aver deciso di ricorrere al meccanismo più evidente di rettifica dell'IVA indebitamente fatturata, anziché contestare la legittimità dell'avviso di accertamento.

13 V., ex multis, sentenza del 14 febbraio 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

14 V., in tal senso, sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punto 49 e giurisprudenza ivi citata).

15 V. sentenza del 14 febbraio 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

16 Non si può quindi ritenere che il comportamento della Terracult non sia stato diligente, dal momento che, per conformarsi all'avviso di accertamento, ha versato l'imposta dovuta. A prescindere dalla situazione all'origine, essa era tenuta a farlo in forza dell'articolo 203 della direttiva IVA, ai sensi del quale «[l]'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura».

41. Comprendo che sarebbe stato probabilmente possibile per la Terracult impugnare il primo avviso di accertamento ai sensi del diritto nazionale, pur non essendo esso illegittimo, sulla base dei fatti nuovi intervenuti successivamente all'adozione di tale avviso [17]. Tuttavia, alla luce delle norme dell'Unione e nazionali, sarebbe stato in qualche modo poco ortodosso se la Terracult avesse agito in tal senso.

42. Invero, un meccanismo specifico di rettifica di una situazione come quella di cui al procedimento principale è espressamente previsto dal diritto nazionale all'articolo 159 della legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario. L'esistenza di un siffatto meccanismo – vale la pena sottolinearlo – è dettata dal diritto dell'Unione. La Corte ha già precisato che il principio della neutralità fiscale nonché il principio di effettività *impongono* che gli Stati membri prevedano gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire al soggetto passivo di rettificare l'imposta indebitamente fatturata e che egli abbia diritto a ottenere il rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione [18].

43. Non convincono gli argomenti dedotti dal governo rumeno contro la possibilità per la Terracult di seguire questo iter. Detto governo suggerisce che il caso di specie determina un potenziale conflitto tra due principi: da un lato, il principio della certezza del diritto (derivante dalla necessità di preservare la validità degli atti non impugnati entro i termini prescritti) e, dall'altro, quello di neutralità fiscale (derivante dalla necessità di garantire che un soggetto passivo non sia gravato da un'imposta di cui non era tenuto a rispondere), e che esso potrebbe legittimamente favorire il primo rispetto al secondo.

44. A mio avviso, ciò non riproduce accuratamente il caso di specie. Come già rilevato al paragrafo 35 delle presenti conclusioni, sottolineo ancora una volta che la fattispecie non riguarda un avviso di accertamento asseritamente errato o illegittimo e non impugnato entro i termini stabiliti. Si tratta di un'operazione che, dopo l'emissione di un avviso di accertamento, è stata riclassificata in seguito al verificarsi di fatti nuovi. Obbligare il soggetto passivo a contestare, in tali circostanze, un avviso di accertamento fiscale (probabilmente legittimo e valido) non solo è illogico, ma solleva altresì una serie di dubbi sotto il profilo della neutralità fiscale, dell'uguaglianza e del diritto a un ricorso effettivo.

45. In primo luogo, così interpretato, il diritto nazionale tratterebbe molto diversamente i soggetti passivi che si trovano, a mio avviso, in una situazione analoga. La durata del periodo entro il quale un soggetto passivo è autorizzato a rettificare le informazioni riportate sulle fatture e procedere ad una rettifica dipenderebbe dal fatto che l'amministrazione tributaria abbia o non abbia effettuato una verifica ed emesso un avviso di accertamento. Il soggetto passivo che è stato sottoposto a verifica avrebbe a disposizione soltanto 30 giorni per rettificare le fatture, contestando la legittimità della verifica fiscale. Il soggetto che non è stato sottoposto a verifica avrebbe a disposizione il normale termine di cinque anni. L'emissione di un avviso di accertamento comporterebbe quindi la riduzione a 30 giorni del termine quinquennale ordinario.

46. Tale differenza sembra impossibile da giustificare, dal momento che, trattandosi di fatti nuovi emersi successivamente, i due soggetti passivi potrebbero trovarsi esattamente nella stessa situazione. A tale proposito vorrei ricordare che, secondo giurisprudenza costante, «il principio della parità di trattamento, di cui il principio di neutralità fiscale costituisce la trasposizione in materia di IVA, impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata» [19].

17 Il governo rumeno ha fatto valere che ciò è effettivamente possibile, e tale opinione sembra essere confermata dalle risposte fornite dal giudice del rinvio ai quesiti posti dalla Corte. Rilevo, tuttavia, che la Terracult non condivide tale posizione sostenendo che la questione non è pacifica nel diritto nazionale.

18 V., in tal senso, sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

19 V., ad esempio, sentenza del 13 marzo 2014, Jetair e BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punto 53).

47. In secondo luogo, obbligare il soggetto passivo a impugnare un avviso di accertamento entro un termine di 30 giorni, anche qualora gli elementi che possono far scattare una rettifica intervengano dopo l'emissione di tale accertamento, rischia di svuotare di contenuto il diritto a un ricorso effettivo: a seconda del momento in cui tali elementi vengono scoperti, il soggetto passivo potrebbe disporre di un tempo brevissimo per impugnare un avviso di accertamento, o addirittura essere già incorso nella prescrizione. Ad esempio, nel caso di specie, la Terracult avrebbe avuto a disposizione solo pochi giorni per impugnare il primo avviso di accertamento (emesso il 4 marzo 2014) dopo che erano emersi fatti nuovi (28 marzo 2014). Senza la verifica e l'avviso di accertamento, la Terracult avrebbe potuto correggere le fatture e rettificare l'imposta entro il termine più lungo di cinque anni.

48. Infine, e in terzo luogo, tali conseguenze alquanto bizzarre evidenziano il problema all'origine. Tengo a sottolineare che, in generale, una norma nazionale secondo la quale non si deve ritornare su ciò che è già stato oggetto di controllo (amministrativo o giudiziario) è valida e corretta. Tuttavia, tale principio può logicamente essere applicato soltanto in riferimento alle questioni, di diritto o di fatto, che sono state effettivamente oggetto di riesame. Per contro, l'effetto della preclusione non può estendersi ad elementi nuovi che non sono stati e non hanno potuto costituire oggetto di detto riesame, poiché non esistevano all'epoca dei fatti [20].

49. Alla luce di quanto esposto, concludo che le disposizioni della direttiva IVA, nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, ostano a una disposizione o a una prassi di uno Stato membro che non consente la rettifica delle fatture relative ad operazioni effettuate nel corso di un periodo oggetto di verifica fiscale, in seguito alla quale l'amministrazione tributaria ha emesso un avviso di accertamento fiscale divenuto definitivo, qualora, dopo l'emissione dell'avviso di accertamento, emergano informazioni supplementari che comporterebbero l'applicazione di un regime fiscale diverso (il meccanismo dell'inversione contabile).

2. Buona fede, abuso di diritto e frode

50. Il governo rumeno fa altresì valere che il diritto di effettuare una rettifica e chiedere un rimborso, normalmente previsto dalla normativa nazionale, può essere limitato in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, in quanto il fornitore non ha agito in buona fede o, in ogni caso, ha abusato dei suoi diritti. A tal riguardo, il governo rumeno sottolinea che la rettifica delle fatture ha, in realtà, azzerato i risultati del primo avviso di accertamento. Inoltre, detto governo sottolinea che i beni ceduti dalla Terracult all'Almos sono stati oggetto, dopo tale cessione, di talune operazioni sospette tra quest'ultima e un terzo.

a) Buona fede

51. In via preliminare, occorre ricordare che, sebbene il diritto a rettificare l'imposta indebitamente fatturata debba essere concesso quando un soggetto passivo ha agito in buona fede, la buona fede non è una condizione necessaria del diritto alla rettifica. La Corte, infatti, ha affermato che, quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito

20 Un'analogia più ampia può essere tracciata applicando la stessa logica all'ambito del controllo giurisdizionale. In tale contesto, è ancora maggiore l'imperativo di stabilità e irrevocabilità dei rapporti giuridici laddove essi sono creati da una decisione giurisdizionale definitiva, che è certamente più forte di decisioni amministrative o tributarie. Tuttavia, anche in tale contesto, il fatto che una causa sia stata oggetto di impugnazione, o addirittura di una seconda impugnazione, non osta alla riapertura del caso, qualora emergano successivamente fatti nuovi tali da giustificare una siffatta misura straordinaria. Si tratta semplicemente di elementi diversi e di mezzi di ricorso diversi. Pertanto, una logica analoga deve applicarsi a maggior ragione al sistema dell'IVA, che già prevede e accetta un grado molto più elevato di flessibilità e di possibilità di rettifica a posteriori in nome della neutralità fiscale.

fiscale, il principio di neutralità dell'IVA impone che l'IVA indebitamente fatturata possa essere rettificata, senza che gli Stati membri possano subordinare siffatta rettifica alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura. Tale rettifica non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione tributaria [21].

52. A tal riguardo, rilevo che, nella sua risposta ai quesiti della Corte, il giudice del rinvio afferma che dal fascicolo risulta che l'amministrazione tributaria non ha mai chiesto al destinatario (l'Almos) il pagamento dell'imposta dovuta. Non si capisce perché l'amministrazione tributaria non abbia tentato di verificare se l'imposta potesse essere pagata dal destinatario, di modo che l'importo indebitamente versato dal cedente (la Terracult) potesse essere rimborsato senza perdite per l'erario. Interrogato sulla ragione di ciò in udienza, il governo rumeno non è stato in grado di fornire spiegazioni.

53. Soprattutto, indipendentemente da tale aspetto, gli elementi invocati dal governo rumeno nel caso di specie non mi inducono a dedurre l'assenza di buona fede della Terracult.

54. In particolare, non comprendo la logica sottesa all'argomento secondo cui il fatto che la rettifica delle fatture abbia l'effetto di vanificare le conclusioni dell'avviso di accertamento risultante dalla verifica fiscale costituisce, di per sé, un indizio dell'assenza di buona fede del soggetto passivo.

55. Lo scopo stesso della rettifica delle fatture è quello di modificare una situazione precedente che, sulla base di elementi emersi successivamente, è considerata erronea. Di conseguenza, il solo fatto che le fatture rettificate abbiano vanificato gli effetti del primo avviso di accertamento non è né idoneo a provare né sufficiente a dimostrare l'assenza di buona fede del soggetto passivo. A tale scopo sarebbe necessario un elemento supplementare. Occorre ricordare, al riguardo, che la nozione di «buona fede» implica che il soggetto passivo utilizzi tutta la diligenza di un operatore avveduto [22].

56. Pertanto, l'amministrazione tributaria può invocare la mancanza di buona fede solo se essa presume espressamente un comportamento negligente del soggetto passivo, spiega quali motivi di diritto e di fatto sostengono tale tesi e, se del caso, presenta elementi atti a corroborare tali affermazioni [23]. Orbene, nel caso di specie, non sembra sussistere alcuna asserzione chiara e corroborata da prove al riguardo, certamente non per quanto concerne i fatti e le dichiarazioni presentati a questa Corte.

57. Occorre ricordare che è irrilevante che l'annullamento di fatto del primo avviso di accertamento sia intervenuto a seguito di una verifica fiscale. Infatti, nella recente causa Zabrus Siret [24], anch'essa riguardante la normativa nazionale oggetto del procedimento principale, la Corte ha chiaramente statuito che «[le disposizioni della direttiva IVA], nonché i principi di effettività, di neutralità fiscale e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che, in deroga al termine di prescrizione di cinque anni sancito dal diritto nazionale per la rettifica delle dichiarazioni relative all'[IVA], esclude, in circostanze come quelle di cui a detto procedimento, che un soggetto passivo possa procedere a una siffatta rettifica per far valere il suo diritto a detrazione per il solo motivo che tale rettifica riguarda un periodo già sottoposto a verifica fiscale» [25].

58. Il giudice del rinvio, in effetti, nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale si riferisce a quella sentenza, ritenendo che i principi che ne derivano debbano trovare applicazione alla situazione di cui al procedimento principale.

21 V., in tal senso, sentenze del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punti 58 e 68); del 18 giugno 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punti 37 e 38), nonché dell'11 aprile 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punto 27).

22 Sentenza del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punto 26).

23 Per maggiori dettagli su tale punto, v. le mie conclusioni nella causa Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, in particolare paragrafi da 33 a 36).

24 Sentenza del 26 aprile 2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 Ibidem, punto 56 e dispositivo.

59. Concordo con tale opinione. Alla luce degli argomenti addotti dal governo rumeno nelle sue osservazioni scritte e orali, sembrerebbe che il problema principale nel caso di specie risieda nel fatto che l'amministrazione tributaria abbia già verificato l'operazione di cui trattasi e, di conseguenza, non accetti che il soggetto passivo possa successivamente smantellare i risultati del suo accertamento senza passare per i «canali tradizionali»: un ricorso amministrativo, seguito eventualmente da un procedimento giurisdizionale. Tuttavia, ai precedenti paragrafi da 34 a 49 delle presenti conclusioni, ho spiegato perché, nel caso di specie, tale posizione non può essere accolta.

b) Abuso del diritto

60. Le stesse considerazioni valgono per quanto riguarda l'opinione del governo rumeno secondo cui la Terracult avrebbe abusato dei suoi diritti.

61. In un siffatto contesto, giova rammentare che, perché si possa parlare di pratica abusiva, occorre che si verifichino due condizioni. In primo luogo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. In secondo luogo, deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo dell'operazione controversa è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale [26].

62. Tuttavia, sulla base degli elementi del fascicolo, non mi risulta che l'amministrazione tributaria abbia accertato l'esistenza di un eventuale abuso.

63. In primo luogo, non è chiaro quale «vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito dalle disposizioni [sull'IVA]» la Terracult potrebbe cercare di ottenere con il suo comportamento. Come ricordato ai paragrafi da 23 a 26 delle presenti conclusioni, la Terracult non è tenuta al versamento dell'imposta che ha pagato. Tuttavia, a seguito del primo avviso di accertamento, essa ha regolarmente versato l'imposta. In seguito, come la Terracult ha rilevato in udienza, essa è finita fra l'incudine e il martello: da un lato, ha versato allo Stato l'IVA che, benché non dovuta, ora non può essere rimborsata; dall'altro, il destinatario si rifiuta di rimborsare tale imposta alla Terracult in quanto l'operazione controversa non è soggetta al regime di tassazione ordinaria, bensì al meccanismo dell'inversione contabile. In sostanza, la Terracult si trova ad essere gravata da un'imposta che non era tenuta a pagare.

64. Su tale base, mi sembra che la Terracult non cerchi di ottenere un vantaggio indebito. Essa cerca semplicemente di ristabilire la neutralità rispetto all'operazione di cui trattasi.

65. In secondo luogo, occorre ricordare che, per accertare un abuso, l'amministrazione tributaria deve accertare elementi concreti che consentano di ritenere che le parti abbiano fatto ricorso ad una costruzione puramente artificiosa al fine di aggirare le norme applicabili in materia di IVA, per ottenere un beneficio altrimenti indebito [27]. Orbene, nessun elemento del fascicolo, e certamente nulla nella decisione di rinvio, consente di dubitare della veridicità delle rettifiche apportate alle fatture riguardanti l'operazione controversa. La sola circostanza che la rettifica delle fatture abbia avuto l'effetto di annullare i risultati dell'avviso di accertamento precedente non può costituire, come già esposto, la prova di un'operazione non autentica.

26 V., in tal senso, sentenze del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 e 75), e del 22 marzo 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punto 49).

27 Per maggiori dettagli su tale punto, v. le mie conclusioni nella causa Cussens e a. (C-251/16, EU:C:2017:648, paragrafi da 23 a 31, nonché da 58 a 107).

66. Alla luce di tali considerazioni, ciò che rileva realmente, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, è sapere se la rettifica delle fatture sia giustificata dai nuovi elementi invocati dalla Terracult o, al contrario, se essa sia stata effettuata per fini fraudolenti. Ciò mi conduce all'argomento successivo addotto dal governo rumeno in detto contesto.

c) Frode

67. Il governo rumeno fa riferimento, nelle sue osservazioni, al fatto che i semi di colza venduti dalla Terracult all'Almos sono stati oggetto, dopo tale vendita, di talune operazioni sospette tra l'Almos e un terzo.

68. A tal riguardo, ricordo che, secondo una giurisprudenza costante, un soggetto passivo perde il suo diritto a detrazione quando sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA. Spetta all'amministrazione tributaria, che abbia constatato evasioni o irregolarità commesse da un operatore, dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dall'altro operatore verifiche che non gli incombono, che quest'ultimo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per fondare il suo diritto alla detrazione si iscriveva in un'evasione dell'IVA [28].

69. Quando ricorrono le condizioni sostanziali e formali per il sorgere e l'esercizio del diritto a detrazione, invece, non è compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla direttiva IVA sanzionare, con il diniego di tale diritto, un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal partner commerciale o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni [29].

70. In tale contesto, affinché i fatti invocati dal governo rumeno fossero pertinenti nei confronti della Terracult, l'amministrazione tributaria avrebbe dovuto dimostrare che la Terracult faceva parte di un sistema fraudolento o, quantomeno, che essa ne era a conoscenza o avrebbe dovuto esserne a conoscenza. Orbene, quantomeno nell'ambito del presente procedimento, il governo rumeno non ha affermato l'esistenza di un'evasione o di qualsiasi altro comportamento illecito. Inoltre, esso non ha dedotto alcun elemento che consenta di provare l'affermazione secondo cui la Terracult conosceva o avrebbe dovuto conoscere le operazioni sospette effettuate con i beni di cui trattasi dopo che aveva avuto luogo la cessione all'Almos.

71. In udienza, il governo rumeno è stato invitato a spiegare più chiaramente perché, a suo avviso, la Terracult non avesse agito con la diligenza necessaria per tali operazioni e sulla base di quali disposizioni del diritto nazionale o del diritto dell'Unione si poteva esigere un grado di diligenza più elevato da parte di detta società. Tuttavia, il governo rumeno ha avuto difficoltà a fornire una risposta chiara a tale questione. Esso si è riferito unicamente alla scarsa reattività della Terracult nel ricercare documenti relativi al luogo della cessione dei beni venduti all'Almos e, più in generale, a (non specificate) carenze contabili.

28 V., in tal senso, sentenze del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punti 48 e 50), e del 3 ottobre 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, punti 30 e 31).

29 V., in tal senso, sentenze del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punti 45 e 46), nonché del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 49).

72. Ritengo che la suddetta risposta susciti perplessità, tanto più che la Terracult (e successivamente l'Almos) ha convenuto con le conclusioni degli ispettori fiscali per quanto riguarda la riclassificazione della vendita come cessione nazionale e che prima dell'udienza non era stata sollevata alcuna obiezione relativa a carenze contabili da parte della Terracult. In ogni caso, non sono convinto che una siffatta violazione – che, come giustamente rilevato dalla Commissione, è certamente minore e puramente formale – possa giustificare una perdita totale, per la Terracult, del diritto di rettifica e di rimborso.

73. Secondo una giurisprudenza costante, gli Stati membri possono adottare provvedimenti per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le frodi. Tuttavia, detti provvedimenti non devono eccedere quanto necessario per raggiungere gli obiettivi così perseguiti e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo da mettere in discussione la neutralità dell'IVA [30]. In particolare, la Corte ha precisato che una sanzione consistente in un diniego assoluto del diritto a detrazione è sproporzionata nel caso in cui non siano accertati frodi o danni per il bilancio dello Stato [31]. Senza dubbio, un principio analogo deve essere valido nel caso di un rifiuto assoluto di riconoscere ad un soggetto passivo la possibilità di rettificare l'imposta indebitamente fatturata e di ottenere il rimborso dell'imposta indebitamente pagata.

74. Uno Stato membro può quindi negare la rettifica e il rimborso richiesti da un soggetto passivo solo qualora l'amministrazione tributaria, in base a elementi oggettivi, possa dimostrare in modo giuridicamente adeguato che la rettifica delle fatture che dà luogo all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile è stata effettuata in malafede, ha costituito un abuso di diritto o era connessa a un'evasione fiscale di cui il prestatore era o avrebbe dovuto essere a conoscenza.

75. Spetta ovviamente al giudice del rinvio accertare se ciò si verifichi nel caso di specie.

V. Conclusioni

76. Propongo alla Corte di rispondere come segue alla questione pregiudiziale sottoposta dalla Curtea de Apel Timișoara (Corte d'appello di Timișoara, Romania):

– La direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, ostano a una disposizione o a una prassi di uno Stato membro che non consente la rettifica delle fatture relative ad operazioni effettuate nel corso di un periodo oggetto di verifica fiscale, in seguito alla quale l'amministrazione tributaria ha emesso un avviso di accertamento fiscale divenuto definitivo, qualora, dopo l'emissione dell'avviso di accertamento, emergano informazioni supplementari che potrebbero comportare l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

– Uno Stato membro può negare la rettifica dell'imposta e il rimborso dell'imposta indebitamente pagata dal fornitore o dal prestatore solo qualora l'amministrazione tributaria, in base a elementi oggettivi, possa dimostrare in modo giuridicamente adeguato che la rettifica delle fatture che dà luogo all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile è stata effettuata in malafede, ha costituito un abuso di diritto o era connessa a un'evasione fiscale di cui il fornitore o il prestatore era o avrebbe dovuto essere a conoscenza. Spetta al giudice del rinvio accertare se ciò si verifichi nel caso di specie.

30 V., in tal senso, sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punti 28 e 29).

31 V., in tal senso, sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punti 68 e 70).