

Causa C-294/20**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di presentazione:**

1° luglio 2020

Giudice del rinvio:

Audiencia Nacional (Spagna)

Data della decisione di rinvio:

5 marzo 2020

Attore:

GE AUTO SERVICE LEASING GMBH

Convenuto:

Tribunal Económico Administrativo Central

Oggetto del procedimento principale

La presente domanda di pronuncia pregiudiziale mira a stabilire il termine entro il quale un soggetto passivo può dimostrare le condizioni del diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e il momento in cui, a causa del suo eventuale comportamento negligente o abusivo, egli perde il diritto a tale rimborso.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

La presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte sulla questione se un giudice debba valutare i documenti tardivamente prodotti da un soggetto passivo non residente per giustificare il suo diritto al rimborso dell'IVA, in contrasto con le previsioni di cui agli articoli 3 e 7 della direttiva 79/1072 e ai suoi allegati, o agli articoli 15, 8 e 9 della direttiva 2008/9, e in violazione della giurisprudenza sviluppata al riguardo dalla Corte di giustizia.

Se dovesse valutarli si presupporrebbe che il soggetto passivo non residente (e quindi qualsiasi soggetto passivo) non sarebbe soggetto ad alcun limite temporale

per dimostrare le condizioni del suo diritto al rimborso e che potrebbe fornirne la prova quando e come vorrebbe, anche qualora non l'avesse fatto dopo la corrispondente richiesta dell'amministrazione, fintantoché a tale soggetto passivo non sia contestata la malafede o un abuso di diritto.

Il risultato sarebbe una gestione dell'IVA impossibile, in violazione del principio di neutralità del sistema dell'imposta e che inciderebbe sull'omogeneità dell'IVA in tutta l'Unione.

Questioni pregiudiziali

1) Se si debba ritenere valido il fatto che un soggetto passivo, dopo aver ricevuto dall'amministrazione fiscale plurime richieste di dimostrare le condizioni del diritto al rimborso, non soddisfi tali richieste senza una giustificazione ragionevole e, in seguito al diniego del rimborso, rimandi la produzione documentale fino al riesame in via amministrativa o giurisdizionale.

2) Se si possa considerare abuso di diritto il fatto che il soggetto passivo, senza giustificato motivo, non fornisca all'amministrazione fiscale le informazioni necessarie a sostegno del suo diritto, quando ciò gli è stato consentito e richiesto e, al contrario, tali informazioni siano fornite volontariamente in un momento successivo all'organo di revisione o all'organo giurisdizionale.

3) Se il soggetto passivo non residente perda il diritto al rimborso, o perché non ha fornito entro i termini e senza ragionevole giustificazione le informazioni rilevanti al fine di accertare il suo diritto al rimborso o a causa del suo comportamento abusivo, quando sia scaduto il termine previsto o concesso a tal fine e l'amministrazione abbia emesso una decisione di diniego del rimborso.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Articolo 267 TFUE.

Direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro: in particolare articoli 5, secondo comma, 8, 9 e 15.

Ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (oggi abrogata): in particolare, articoli 3 e 7 e allegati A e C.

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: articolo 170.

Giurisprudenza della CGUE.

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

Articolo 119 della Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (legge del 28 dicembre 1992, n. 37, relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «LIVA»): in particolare, paragrafi 2, 3, 4 e 9.

Articolo 57 del Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005) [regolamento generale di applicazione del codice tributario in materia di riesame in via amministrativa (regio decreto n. 520/2005)] (in prosieguo: il «RGRT»).

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 Il 30 giugno 2006 e il 29 giugno 2007 la GE AUTO SERVICE LEASING GMBH presentava domande di rimborso degli importi dell'IVA versati a monte da imprenditori o professionisti non residenti nel territorio di applicazione dell'imposta, relativi, rispettivamente, agli esercizi 2005 e 2006, per un importo di EUR 407 396,469.
- 2 Il 19 marzo 2008 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA de no establecidos (Ufficio nazionale per la gestione fiscale, sezione competente per l'IVA dei soggetti passivi non residenti), emetteva due solleciti affinché la società producesse una documentazione.
- 3 Il 12 dicembre 2008 l'ente comunicava la propria intenzione di soddisfare tali solleciti, precisando però che, trattandosi di una società non residente e a causa della difficoltà di produrre i documenti richiesti, essa non avrebbe potuto soddisfarli, pur esprimendo la propria intenzione di farlo.
- 4 Il 18 febbraio 2009 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria emetteva decisioni di rigetto delle richieste di rimborso, fondate, in sostanza, sul mancato soddisfacimento, da parte della richiedente, delle domande di documenti; decisioni notificate a quest'ultima il 21 aprile 2009.
- 5 Il 20 febbraio 2009 (dopo l'emissione delle decisioni di rigetto ma prima della loro notifica), l'ente presentava due memorie, una per ciascun esercizio, nelle quali dichiarava di essere una società tedesca la cui l'attività consisteva nella fornitura di automobili a imprese spagnole in forza di contratti di leasing e nella vendita occasionale delle stesse nel mercato spagnolo di automobili di seconda mano, attività esercitata nel Territorio di applicazione dell'imposta (TAI) senza stabile organizzazione e che versava a monte importi IVA in conseguenza dell'acquisto di veicoli, producendo a tal fine alcune fatture giustificative.

- 6 La GE AUTO SERVICE LEASING GMBH proponeva ricorso amministrativo in autotutela avverso le decisioni di diniego di rimborso. Essa faceva valere, riconoscendo il ritardo, di aver risposto ai solleciti il 20 febbraio 2009, prima della notifica delle decisioni di rigetto della sua domanda di rimborso. Inoltre, unitamente agli atti introduttivi dei ricorsi amministrativi, produceva un campione di fatture emesse per i servizi di noleggio forniti, ponendo l'accento sul funzionamento della società per quanto riguarda la prestazione in Spagna dei servizi di tale categoria.
- 7 Prima di statuire sul ricorso amministrativo, il 13 luglio 2009 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria emetteva una nuova domanda di chiarimenti relativa a taluni aspetti. A tale domanda, notificata alla GE AUTO SERVICE LEASING GMBH il 21 luglio 2009, non è mai stata data risposta.
- 8 Il 1° febbraio 2010 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria respingeva il ricorso amministrativo, confermando il diniego di rimborso in assenza di dimostrazione e di produzione da parte della società dei requisiti richiesti ex lege.
- 9 In disaccordo, la ricorrente presentava reclami economico-amministrativi dinanzi al Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico-amministrativo centrale) (TEAC), cui sono stati allegati diversi documenti, vale a dire alcune fatture di prestazione di servizi e contratti di leasing finanziario, certificati ufficiali rilasciati dalle autorità tedesche circa la sua condizione di soggetto passivo con diritto a detrazione nonché diverse dichiarazioni periodiche dell'IVA. Il TEAC ha riunito i reclami.
- 10 Il 24 gennaio 2013 il TEAC emetteva una decisione di rigetto dei reclami economico-amministrativi. Esso confermava la posizione dell'organo di gestione e affermava che gli elementi di prova rilevanti per l'adeguata regolarizzazione della situazione fiscale dovevano essere prodotti dinanzi all'organo di gestione competente, confermando l'orientamento secondo cui la procedura dei reclami economico-amministrativi non è la sede opportuna per tale adempimento e che le prove dovevano essere prodotte nell'ambito della procedura di applicazione delle imposte.
- 11 A seguito della decisione di rigetto del TEAC, il 24 gennaio 2013 la GE AUTO SERVICE LEASING GMBH proponeva un ricorso amministrativo dinanzi alla Sezione amministrativa dell'Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna) (in prosieguo: l'«AN») sostenendo: i) che l'orientamento restrittivo dell'organo di revisione lederebbe i diritti della difesa dell'interessato; ii) che le prove agli atti e quelle prodotte nel ricorso attesterebbero il diritto della ricorrente di ottenere il rimborso delle somme versate a titolo di IVA; iii) che sarebbe stato violato il principio di neutralità dell'imposta; iv) e che, qualora il criterio restrittivo contestato fosse confermato, occorrerebbe procedere alla retrocessione degli atti alla procedura di gestione affinché l'ente sia messa in grado di rimediare alla mancata produzione di prove.

- 12 Il ricorso giurisdizionale veniva integralmente respinto con sentenza del 22 settembre 2016, la quale ha sostanzialmente confermato la posizione del TEAC quanto all'onere della prova. In essa si insiste sul fatto che gli imprenditori o professionisti non residenti possono esercitare il diritto al rimborso dell'IVA, ma grava su di loro l'onere di provare le condizioni richieste per la sua applicazione. L'inadempimento dei requisiti non potrebbe essere sanato, dinanzi ai giudici, né nella fase procedurale né tanto meno nella fase di revisione economico-amministrativa.
- 13 Contro tale sentenza la società proponeva ricorso per cassazione.
- 14 Il ricorso per cassazione veniva integralmente accolto con STS (sentenza della Corte suprema) del 10 settembre 2018, che annullava la decisione del Tribunal Económico-Administrativo Central del 24 gennaio 2013, recante rigetto dei reclami economico-amministrativi (riuniti) avverso le decisioni di rigetto dei ricorsi amministrativi in autotutela proposti avverso talune decisioni del 18 febbraio 2009, rese dalla Oficina Nacional de Gestión Tributaria, che hanno negato a tale ente il diritto al rimborso richiesto. Parimenti, il TS disponeva la retrocessione degli atti processuali alla data della pronuncia della sentenza impugnata affinché fosse pronunciata un'altra sentenza nella quale, in base al materiale probatorio acquisito nel processo, l'AN si pronunciasse sul soddisfacimento dei requisiti sostanziali che consentono il rimborso richiesto dalla GE AUTO SERVICE LEASING GMBH e, in caso affermativo, lo concedesse espressamente.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 15 I Tribunales Económico-Administrativos (TEA) sono organi dell'amministrazione nonostante il loro carattere quasi-giurisdizionale, ai quali è obbligatorio rivolgersi prima di poter adire i giudici amministrativi. Benché si tratti di organi amministrativi, la procedura dei reclami economico-amministrativi è analoga a quella giurisdizionale. I TEA hanno competenze importanti quanto alla possibilità di fornire la prova, nell'ammettere le argomentazioni delle parti e nell'obbligo di risolvere tutte le questioni, indipendentemente dal fatto che siano state sollevate dalle parti.
- 16 In materia probatoria, l'articolo 57 del RGRT prevede che i TEA possono rifiutarsi di acquisire le prove richieste o prodotte solo se queste si riferiscono a fatti non rilevanti per la decisione sulle domande formulate nel reclamo, consentendo loro nel contempo di acquisire le prove precedentemente non ammesse e dando loro il potere di chiedere tutte le relazioni che ritengano necessarie od opportune per statuire sul reclamo.
- 17 Sulla scia delle sue precedenti decisioni, nel pronunciarsi sul ricorso per cassazione, il TS ha concluso che «[n]ulla osta a che il debitore tributario, che non ha prodotto nel procedimento di ispezione talune prove a sostegno della sua domanda, le produca successivamente in giudizio. (...)» e che il reclamante può

produrre dinanzi ai tribunali economico-amministrativi le prove che non ha prodotto dinanzi agli organi di gestione fiscale, purché i diritti siano esercitati conformemente ai requisiti della buona fede, perché la legge non consente l'abuso di diritto. Il comportamento abusivo o doloso deve essere debitamente accertato nei corrispondenti procedimenti e manifestarsi con un'intensità tale da giustificare la sanzione consistente nel non esaminare il merito della domanda che si promuove, laddove nel presente procedimento non vi è la minima contestazione di mala fede o abuso di diritto all'ente ricorrente. Detto giudice ha riconosciuto che è colui che chiede il rimborso a dover dimostrare che le condizioni sostanziali del diritto che intende fare valere siano soddisfatte. In ogni caso, i requisiti posti dell'Amministrazione per ritenere provato il diritto al rimborso non possono essere sproporzionati, eccessivi o superflui.

- 18 Con l'accoglimento da parte de Tribunal Supremo del ricorso per cassazione è stata annullata la sentenza impugnata, nella parte in cui ha respinto il ricorso giurisdizionale per il solo motivo che non era possibile produrre o dedurre in sede di revisione economico-amministrativa ciò che non era stato prodotto o dedotto nell'ambito del procedimento di applicazione delle corrispondenti imposte, e con essa la decisione del TEAC.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 19 L'AN, in esecuzione di quanto disposto dal TS nella sentenza del 10 settembre 2018, è chiamata a emettere una nuova sentenza in luogo di quella annullata, nella quale siano valutati tutti i documenti prodotti dalla società, sia in sede di revisione dinanzi al TEAC, sia quelli ammessi come prova dal giudice, al fine di determinare se la società abbia diritto al rimborso degli importi dell'IVA versati a monte in quanto ente non residente nel territorio di applicazione dell'imposta per gli esercizi 2005 e 2006, per la somma di EUR 407 396,469.
- 20 Il nocciolo della motivazione su cui il TS fonda la sua decisione è incentrato sulla rilevanza che i TEA hanno in sede di riesame amministrativo, che li obbliga ad analizzare tutti gli elementi di prova da essi ritenuti rilevanti, indipendentemente dal fatto che siano stati o meno prodotti dai contribuenti dinanzi all'organo di gestione, e a prescindere dal fatto che la procedura di applicazione delle imposte imponga loro di adempiere tale obbligo dinanzi l'organo di gestione dell'Amministrazione tributaria. Tuttavia, benché la violazione dell'ordinamento giuridico si verifichi in primo luogo nella decisione del TEAC, il TS ritiene che non sia legittima nemmeno la sentenza dell'AN, che conferma l'orientamento del TEAC. Il TS ritiene che occorra esaminare tutti i documenti prodotti dinanzi al TEAC e alla sezione dell'AN, benché non siano state soddisfatte le richieste rivolte dall'amministrazione fiscale all'impresa quando quest'ultima ha presentato domanda di rimborso.
- 21 Tale analisi probatoria presuppone che tutti i documenti prodotti dalla GE AUTO SERVICE LEASING GMBH, sia dinanzi al TEAC sia in occasione del ricorso

amministrativo, siano conformi al meccanismo del rimborso previsto per l'IVA. Tuttavia, l'AN ritiene che, qualora procedesse a dare esecuzione alla sentenza del TS attenendosi rigorosamente ai termini della stessa, molto probabilmente incorrerebbe nella violazione delle previsioni, delle condizioni o dei limiti che, ai fini del rimborso dell'IVA versata a monte dai soggetti passivi non residenti, erano contenuti nell'articolo 7 della direttiva 79/1072/CEE, disposizione molto simile a quella di cui all'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 2008/9 in vigore, e si discosterebbe dalla giurisprudenza della CGUE in materia. A suo avviso la società non ha prodotto né ha dimostrato il soddisfacimento dei requisiti sostanziali del suo diritto al rimborso nel momento in cui avrebbe dovuto farlo, conformemente alle disposizioni in vigore nella direttiva, e soprattutto quando le è stato richiesto e le è stata ripetutamente concessa dall'amministrazione tributaria la possibilità di farlo. Nel dare esecuzione alla sentenza del TS, l'Audiencia Nacional non può ignorare né le disposizioni legislative dell'Unione europea né la giurisprudenza della CGUE.

- 22 L'AN qualifica l'azione dell'Amministrazione come irreprensibile. A fronte di una domanda incompleta, essa ha permesso al soggetto passivo di fornire tutti i documenti necessari per poter dare seguito alla sua domanda di rimborso. Sono state rispettate sia la Ley General Tributaria (Codice tributario) sia l'articolo 41, paragrafo 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, ora contenuto nell'articolo 6, paragrafo 1, del Trattato sull'Unione europea. L'incompletezza dell'apporto documentale prodotto dalla ricorrente ha reso impossibile all'Amministrazione la verifica del fatto che l'intera somma di cui si chiedeva il rimborso corrispondesse alle fatture, ai tipi di operazioni o ai destinatari che davano diritto al rimborso. Il giudice del rinvio sottolinea che l'Amministrazione tributaria ha emesso la decisione di diniego in base alle informazioni di cui disponeva e che non è stata in grado di verificare se ricorressero i presupposti per il diritto a detrazione.
- 23 La giurisprudenza della Corte di giustizia ha sottolineato, in sintesi, che il diritto dei soggetti passivi di detrarre l'IVA versata a monte di cui sono debitori costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA. Occorre attuare un regime di detrazioni, e quindi di rimborsi, al fine di liberare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata in tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA deve garantire la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano soggette all'IVA.
- 24 Il diritto, per un contribuente, stabilito in uno Stato membro, di ottenere il rimborso dell'IVA assolta in un altro Stato membro, quale disciplinato sia dalla direttiva 2008/9 sia dalla direttiva 79/1072/CEE, trova riscontro nel diritto, istituito a suo favore dalla direttiva 2006/112, di detrarre l'IVA versata a monte nel proprio Stato membro, come risulta dalle sentenze della CGUE del 25 ottobre 2012, Daimler e Widex, C-318/11 e C-319/11, EU:C2012:666, punto 41, e del 21 marzo 2018, C-533/16, punto 36.

- 25 L'assenza di differenze sostanziali tra il diritto a detrazione dei soggetti passivi non residenti rispetto a quello di cui beneficiano i soggetti passivi nel loro Stato membro rende ancor più importante la risposta attesa dalla Corte di giustizia. Se il diritto al rimborso di un soggetto residente e quello di uno non residente rispondono alla stessa ragion d'essere, rimangono allora solo differenze procedurali; se viene confermato l'orientamento del TS, si deve ammettere che il soggetto passivo possa produrre in qualsiasi momento i documenti giustificativi del diritto, anche dopo la decisione adottata dall'organo responsabile della gestione, senza alcun limite temporale e indipendentemente da quanto è stato fatto dall'Amministrazione e dall'amministrato.
- 26 In generale, affinché l'esercizio del diritto a detrazione possa concretizzarsi, il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura emessa conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli da 238 a 240 della direttiva 2006/112 (sentenza della CGUE del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 40).
- 27 Le condizioni formali non possono, in linea di principio, costituire un ostacolo alla piena detrazione dell'imposta. Se è vero che gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire, conformemente all'articolo 22, paragrafo 8, della sesta direttiva, altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi, essi non devono eccedere quanto è necessario per conseguire tali obiettivi, in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'IVA, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione in materia, come riconosciuto già dalla sentenza del 18 dicembre 1997, Molenheide e a., cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96 (Racc. P. I-7281, punto 47).
- 28 L'AN ritiene che, contrariamente alla sentenza del TS, la Corte di giustizia abbia già risolto la questione, escludendo la possibilità che tale diritto sia esercitato senza limiti di tempo. Nelle sentenze della CGUE del 21 giugno 2012, C-294/11 punto 29, del 21 marzo 2018, C-533/16, punto 46, e del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15 (EU:C:2016:614, punto 33), si affermava che la possibilità di esercitare il diritto a detrazione dell'IVA senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe col principio della certezza del diritto, il quale 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. Una diversa soluzione, come quella resa possibile dall'esecuzione della sentenza del Tribunal Supremo, può comportare che il dibattito resti aperto in modo indefinito.
- 29 Per quanto riguarda il momento di presentazione delle necessarie informazioni dirette a completare le fatture giustificative, la sentenza della CGUE dell'8 maggio 2013, C-271/12, punto 35, ha negato che la fattura possa essere completata dopo che l'amministrazione tributaria ha adottato la propria decisione di diniego del diritto alla detrazione dell'IVA, in quanto in tal modo si impedisce

di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA nonché il suo controllo. La sentenza della CGUE del 26 aprile 2018 (C-81/17, punto 38) ha confermato ciò.

- 30 Quanto a un eventuale comportamento negligente o abusivo della convenuta, l'AN ricorda, in materia di IVA, la sentenza della CGUE del 26 aprile 2018, C-81/17, punto 49, secondo cui «una sanzione amministrativa pecuniaria potrebbe segnatamente applicarsi nei confronti di un contribuente negligente (...)». Parimenti, il diniego di un diritto o di un beneficio in ragione di fatti abusivi o fraudolenti non è altro che la mera conseguenza della constatazione secondo la quale, in caso di frode o di abuso di diritto, le condizioni oggettive richieste ai fini del riconoscimento del vantaggio che si vuole conseguire non sono, in realtà, soddisfatte e che, pertanto, tale diniego non necessita di una base giuridica specifica (sentenze della CGUE del 14 dicembre 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punto 56; Halifax, punto 93, e del 4 giugno 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, punto 28, o del 22 novembre 2017, C-251/16, punto 32).
- 31 È quindi il fatto di trovarsi nella situazione di eseguire quanto ordinato dal TS, che apparentemente è in contrasto con la normativa e la giurisprudenza dell'Unione europea, che giustifica il rinvio della presente questione da parte dell'AN. L'Audiencia afferma che una situazione analoga è stata affrontata nel diritto processuale nazionale, in occasione dell'interpretazione e dell'applicazione della giurisprudenza del TS, Sezione civile, in merito alla limitazione degli effetti risolutivi connessi all'accertamento della natura abusiva di un contratto concluso da un professionista con un consumatore, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della direttiva 93/13/CEE del Consiglio, del 5 aprile 1993. L'orientamento del TS è stato corretto dalla sentenza della CGUE del 21 dicembre 2016, C-154/15 e C-307/15.