



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

9 luglio 2015*

«Rinvio pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto (IVA) — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 273 e 287 — Obbligo di identificazione d'ufficio di un soggetto passivo dell'IVA — Imponibilità dei servizi medico-veterinari — Principio di certezza del diritto — Principio di tutela del legittimo affidamento»

Nella causa C-144/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunalul Maramureş (Romania), con decisione del 17 ottobre 2013, pervenuta in cancelleria il 26 marzo 2014, nel procedimento

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei

contro

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da J.-C. Bonichot (relatore), presidente di sezione, J.L. da Cruz Vilaça e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, da R. D. Apan, avocat;
- per il governo rumeno, da R.-H. Radu, D. M. Bulancea e A. G. Vacaru, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, da K. Nasopoulou e I. Kotsoni, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da R. Lyal e L. Nicolae, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il rumeno.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento nonché degli articoli 273 e 287, punto 18, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2009/162/UE, del Consiglio, del 22 dicembre 2009 (GU 2010, L 10, pag. 14; in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra il Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (studio di medicina veterinaria del Dr. Andrei Tomoiagă; in prosieguo: lo «studio veterinario») e la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș (Direzione regionale generale delle Finanze pubbliche di Cluj Napoca, rappresentata dall'Amministrazione provinciale delle Finanze pubbliche di Maramureș; in prosieguo: l'«amministrazione fiscale»), concernente il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) riguardante talune cure veterinarie prestate tra il 1° ottobre 2007 e il 31 dicembre 2010.

Contesto normativo

La direttiva 2006/112

- 3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:
«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:
(...)
c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».
- 4 L'articolo 132, paragrafo 1, di tale direttiva dispone quanto segue:
«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:
(...)
b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse (...);
c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dallo Stato membro interessato;
(...)».
- 5 Ai sensi dell'articolo 213, paragrafo 1, della citata direttiva:
«Il soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo.
(...)».

6 L'articolo 214, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva è formulato come segue:

«Gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché siano identificate tramite un numero individuale le persone seguenti:

a) ogni soggetto passivo (...) che effettua nel loro rispettivo territorio cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a detrazione, (...)».

7 A termini dell'articolo 250, paragrafo 1, della direttiva 2006/112:

«Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti».

8 L'articolo 273, primo comma, di detta direttiva stabilisce quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

9 L'articolo 287 della direttiva in argomento così dispone:

«Gli Stati membri che hanno aderito dopo il 1° gennaio 1978 possono applicare una franchigia d'imposta ai soggetti passivi il cui volume d'affari annuo è al massimo uguale al controvalore in moneta nazionale degli importi seguenti al tasso del giorno della loro adesione:

[...]

18) Romania: 35 000 EUR».

Il diritto rumeno

10 L'articolo 141 della legge n. 571/2003, recante il codice tributario (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927 del 23 dicembre 2003; in prosieguo: il «codice tributario»), prevedeva, riguardo alle esenzioni per le operazioni effettuate all'interno del paese, quanto segue:

«(1) Le seguenti operazioni di interesse generale sono esenti da [IVA]:

a) l'ospedalizzazione e le cure mediche, incluse quelle veterinarie nonché le operazioni ad esse strettamente connesse (...)».

11 L'articolo 141 del codice tributario, come modificato dalla legge n. 343/2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 662 del 1° agosto 2006), entrato in vigore il 1° gennaio 2007, dispone come segue:

«(1) Le seguenti operazioni di interesse generale sono esenti da imposta:

a) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse (...)».

12 Ai sensi dell'articolo 152 del codice tributario, come modificato dalla legge n. 343/2006:

«(1) Il soggetto passivo stabilito in Romania il cui fatturato annuo dichiarato o realizzato è inferiore alla soglia di EUR 35.000 (...) può chiedere l'esenzione dall'imposta, denominata in prosieguo "regime speciale di esenzione", per le operazioni previste all'articolo 126, primo comma (...)

(...)

(6) Il soggetto passivo il quale applica il regime speciale di esenzione ed il cui fatturato, previsto al secondo comma, è superiore o uguale alla soglia di esenzione per un anno civile deve richiedere la registrazione ai fini IVA, in conformità dell'articolo 153, nel termine di 10 giorni dalla data in cui è raggiunta o superata la soglia. (...) Il regime speciale di esenzione si applica sino alla data di registrazione ai fini IVA, in conformità dell'articolo 153. Qualora il soggetto passivo interessato non richieda la registrazione o la richieda con ritardo, le competenti autorità tributarie hanno il diritto di stabilire l'obbligo di pagamento dell'imposta nonché i relativi obblighi accessori, a partire dalla data in cui il soggetto avrebbe dovuto essere registrato ai fini IVA conformemente all'articolo 153.

(...)».

13 L'articolo 153 del codice tributario, come modificato dalla legge n. 343/2006, è così formulato:

«(1) Il soggetto passivo il quale è stabilito in Romania (...) e esercita o intende esercitare un'attività economica comportante operazioni imponibili e/o esenti dall'IVA con diritto a detrazione, è tenuto a chiedere la registrazione ai fini IVA presso la competente autorità tributaria, secondo le seguenti modalità:

a) prima di realizzare siffatte operazioni, nei seguenti casi:

1. se dichiara che realizzerà un fatturato pari o superiore alla soglia di esenzione prevista all'articolo 152, primo comma, per quanto attiene al regime speciale di esenzione per le piccole imprese;
2. se dichiara che realizzerà un fatturato inferiore alla soglia di esenzione prevista all'articolo 152, primo comma, ma opta per l'applicazione del regime d'imposta ordinario;

(...)

(7) Qualora la persona tenuta a registrarsi a norma dei commi primo, secondo, quarto o quinto non richieda la registrazione, le competenti autorità tributarie vi provvedono d'ufficio.

(...)».

14 Il decreto del Governo n. 44/2004, del 22 gennaio 2004, relativo all'approvazione di Norme metodologiche di applicazione della legge n. 571/2003 recante il codice tributario (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 112, del 6 febbraio 2004), nella versione vigente dal 1° luglio 2007 al 31 dicembre 2009, nel suo allegato prevedeva quanto segue:

«Norme metodologiche:

(...)

24. L'esenzione prevista all'articolo 141, primo comma, lettera a), del codice tributario:

- a) si applica alle operazioni strettamente connesse all'ospedalizzazione, alle cure mediche, incluse la fornitura di medicinali, di fasciature, di protesi e relativi accessori, di prodotti ortopedici e di altri beni analoghi per i pazienti nel periodo di trattamento nonché alla fornitura di vitto ed alloggio ai pazienti durante l'ospedalizzazione e le cure mediche;
- b) non può essere applicata alla fornitura di medicinali, fasciature, protesi mediche e relativi accessori, prodotti ortopedici ed altri beni, che non sia effettuata nel contesto di un trattamento medico o di un'ospedalizzazione, come quelle effettuate da farmacie, anche in una situazione in cui queste ultime si trovino all'interno di un ospedale o di una clinica e/o siano gestite da parte di questi.

(...)».

15 Il decreto del Governo n. 1620/2009, del 29 dicembre 2009 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927 del 31 dicembre 2009), ha integrato e modificato le Norme metodologiche di applicazione del codice tributario stabilite dal decreto del Governo n. 44/2004. Con decorrenza dal 1° gennaio 2010, tali norme prevedono come segue:

«Norme metodologiche:

24. (1) L'esenzione prevista all'articolo 141, primo comma, lettera a), del codice tributario:

(...)

- c) non si applica alle prestazioni medico-veterinarie, così come deciso con la sentenza [Commissione/Italia (122/87, EU:C:1988:256) della Corte di giustizia dell'Unione europea].

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

16 In seguito a un accertamento fiscale, nel maggio 2011 l'amministrazione tributaria ha intimato allo studio veterinario il pagamento dell'IVA, oltre a maggiorazioni e interessi, riguardante servizi medico-veterinari dal medesimo prestati tra il 1° ottobre 2007 e il 31 dicembre 2010.

17 Lo studio veterinario ha impugnato tale decisione dinanzi al Tribunalul Maramureş (tribunale di Maramureş), adducendo che, fino al 1° gennaio 2010, la normativa rumena esonerava dette attività dall'IVA o che, quanto meno, sussisteva al riguardo un dubbio che soltanto il decreto del Governo n. 1620/2009, entrato in vigore il 1° gennaio 2010, ha consentito di eliminare.

18 L'amministrazione tributaria fa valere, per contro, che tale esenzione non era più applicabile dal 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della legge n. 343/2006, che ha soppresso l'indicazione delle prestazioni medico-veterinarie dall'elenco dei servizi esenti da IVA. Inoltre, tale amministrazione sostiene che il decreto del Governo n. 1620/2009 non avrebbe comunque potuto modificare una norma giuridica nazionale di rango superiore, segnatamente un testo di legge, e che tale decreto del Governo ha unicamente chiarito il regime giuridico applicabile.

- 19 Il giudice del rinvio s'interroga sugli obblighi incombenti alle autorità tributarie nel caso oggetto del procedimento principale ai sensi dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, e in particolare sulla circostanza se detto articolo imponga all'amministrazione tributaria di identificare d'ufficio un soggetto passivo ai fini IVA a partire dal momento in cui l'interessato abbia trasmesso dichiarazioni fiscali dalle quali risulti che i suoi redditi sono superiori alla soglia di esenzione dall'IVA.
- 20 Detto giudice si chiede altresì se il principio di certezza del diritto osti a che il pagamento dell'IVA sia richiesto in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, in cui l'amministrazione tributaria non avrebbe rispettato tale obbligo di identificazione d'ufficio del soggetto passivo ai fini IVA né avrebbe concretamente applicato detta imposta ai servizi medico-veterinari nel periodo tra il 1° ottobre 2007 e il 31 dicembre 2010. Il giudice del rinvio si interroga altresì sulle conseguenze derivanti dal fatto che la sentenza Commissione/Italia (122/87, EU:C:1988:256) non fosse pubblicata in lingua rumena nel medesimo periodo.
- 21 Pertanto, il Tribunalul Maramureș ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 273 e l'articolo 287, punto 18, della direttiva [2006/112] debbano essere interpretati nel senso che l'autorità tributaria nazionale aveva l'obbligo di registrare ai fini IVA un soggetto passivo di imposta e di porre a suo carico l'obbligo di pagamento dell'imposta ed i relativi obblighi accessori in ragione del superamento della soglia per l'esenzione dall'imposta, a partire dalla data in cui il soggetto passivo ha presentato dichiarazioni di imposta alla competente autorità tributaria dalle quali risulta il superamento della soglia di esenzione dal pagamento dell'IVA.
- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se il principio di certezza del diritto osti ad una prassi nazionale sul cui fondamento l'autorità tributaria ha stabilito retroattivamente a carico di un soggetto passivo l'obbligo di pagamento dell'IVA per il motivo che le prestazioni medico-veterinarie non sono esenti dal pagamento dell'IVA, e la soglia di esenzione è stata superata, in una situazione in cui:
- l'autorità tributaria non ha registrato d'ufficio il soggetto passivo ai fini IVA e non ha posto l'obbligo di pagamento dell'IVA a carico di quest'ultimo a partire dal momento della presentazione da parte del soggetto passivo di dichiarazioni fiscali dalle quali risulta il fatto di aver superato la soglia di esenzione, ma soltanto in seguito, dopo la modifica con decreto del Governo n. 1620/2009 delle Norme metodologiche di applicazione del codice tributario nel senso che l'esenzione prevista all'articolo 141, primo comma, lettera a), del codice tributario non si applica alle prestazioni medico-veterinarie, come emerge dalla sentenza [Commissione/Italia (122/87, EU:C:1988:256)], e per un periodo anteriore alla relativa modifica;
 - l'autorità tributaria è venuta a conoscenza del superamento della soglia di esenzione prima della modifica con decreto del Governo n. 1620/2009 delle Norme metodologiche di applicazione del codice tributario nel senso di cui supra, per il tramite delle dichiarazioni fiscali presentate dal soggetto passivo;
 - prima della pubblicazione del decreto del Governo n. 1620/2009, l'autorità tributaria non ha emesso nella sua sfera di competenza – nella quale rientra anche il soggetto passivo di cui al procedimento principale – atti amministrativo-tributari diretti a constatare che soggetti passivi aventi la qualità di ambulatori medico-veterinari non si sono registrati ai fini IVA in conseguenza del superamento della soglia di esenzione dal pagamento dell'IVA e, per via di conseguenza, diretti a stabilire un obbligo di pagamento a loro carico;

- per il periodo anteriore all'adozione ed all'entrata in vigore del decreto del Governo n. 1620/2009, la sentenza Commissione/Italia [(122/87, EU:C:1988:256)] non è stata in alcun modo pubblicata nella versione in lingua rumena».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 22 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112 imponga agli Stati membri di identificare d'ufficio un soggetto passivo ai fini della riscossione dell'IVA basandosi unicamente su dichiarazioni fiscali, diverse da quelle riguardanti tale imposta, laddove le stesse avrebbero permesso di constatare il superamento della soglia di esenzione dal pagamento della suddetta imposta da parte di tale soggetto passivo.
- 23 Occorre ricordare, da un lato, che, ai sensi dell'articolo 287, punto 18, della direttiva 2006/112, richiamato dal giudice del rinvio nella prima questione, la Romania è autorizzata ad applicare una franchigia di IVA ai soggetti passivi il cui volume d'affari annuo sia al massimo uguale a EUR 35 000.
- 24 Dall'altro lato, l'articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112 specifica che gli Stati membri possono stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare l'evasione, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra gli Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.
- 25 La Corte ha precisato che da tale disposizione, nonché dagli articoli 2 e 250, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE discende per ogni Stato membro l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative atte a garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio e a lottare contro l'evasione (v., in tal senso, sentenze Commissione/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, punti 37 e 46, nonché Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 25).
- 26 Ciò comporta, in particolare, che gli Stati membri siano obbligati ad accertare le dichiarazioni fiscali dei soggetti passivi, la contabilità di questi ultimi e gli altri documenti utili nonché a calcolare e a riscuotere l'imposta dovuta (v. sentenze Commissione/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, punto 37; Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punto 21, e Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punto 52).
- 27 Tuttavia, da tali considerazioni non si può inferire che gli Stati membri siano tenuti a registrare d'ufficio ai fini IVA un soggetto passivo a partire dal momento della trasmissione di dichiarazioni fiscali diverse da quelle relative a detta imposta ma tali da permettere la constatazione del superamento della soglia di esenzione da quest'ultima.
- 28 In primo luogo, sebbene l'articolo 214, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 preveda che gli Stati membri adottano i provvedimenti necessari all'identificazione dei soggetti passivi dell'IVA, resta il fatto che, ai sensi dell'articolo 213, paragrafo 1, di tale direttiva, spetta all'interessato dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo. Peraltro, la Corte ha considerato anche che dalla formulazione dell'articolo 214, paragrafo 1, della direttiva in argomento risulta che gli Stati membri dispongono di un certo margine di discrezionalità nell'adozione di provvedimenti diretti a garantire l'identificazione dei soggetti passivi ai fini dell'IVA (v. sentenza Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, punto 22).

- 29 In secondo luogo, gli Stati membri sono tenuti a garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi, pur beneficiando, a tale riguardo, di una certa libertà, in particolare, sul modo di utilizzare i mezzi a loro disposizione (v. sentenze Commissione/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, punto 38, e Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punto 22), fermo restando l'obbligo di garantire una riscossione efficace delle risorse proprie dell'Unione e quello di non creare differenze significative nel modo di trattare i contribuenti, e questo sia all'interno di uno degli Stati membri che nell'insieme degli stessi (sentenza Commissione/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, punto 39).
- 30 Da quanto precede risulta che, sebbene la direttiva 2006/112 obblighi gli Stati membri ad adottare i provvedimenti necessari a identificare, eventualmente d'ufficio, un soggetto passivo dell'IVA, essa non li obbliga ad adottare provvedimenti legislativi e amministrativi volti a garantire che, nella gestione delle dichiarazioni fiscali diverse da quelle riguardanti l'IVA, sia al contempo verificato il rispetto degli obblighi del contribuente relativi a tale imposta, posto peraltro che tali dichiarazioni non contengono necessariamente tutti i dati che devono essere forniti nell'ambito di una dichiarazione IVA ai sensi dell'articolo 250, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e che sono necessari alla determinazione di tale imposta.
- 31 Ciò posto, alla prima questione occorre rispondere che l'articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112 non impone agli Stati membri di identificare d'ufficio un soggetto passivo ai fini della riscossione dell'IVA basandosi unicamente su dichiarazioni fiscali, diverse da quelle riguardanti tale imposta, neanche laddove le stesse avrebbero permesso di constatare il superamento della soglia di esenzione dal pagamento della suddetta imposta da parte di tale soggetto passivo.

Sulla seconda questione

- 32 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento ostino a che un'amministrazione tributaria nazionale decida che taluni servizi medico-veterinari siano soggetti a IVA in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale.
- 33 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento devono essere rispettati dalle istituzioni dell'Unione, ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive dell'Unione (v. in tal senso, in particolare, sentenze Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, punto 57; «Goed Wonen», C-376/02, EU:C:2005:251, punto 32, nonché Elmeka NE, da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, punto 31).
- 34 In primo luogo, per quanto concerne il principio di certezza del diritto, come la Corte ha affermato a più riprese, da esso discende in particolare che la normativa dell'Unione deve essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono assoggettati; questo imperativo di certezza del diritto s'impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza la portata degli obblighi da essa imposti (sentenza Irlanda/Commissione, 325/85, EU:C:1987:546, punto 18).
- 35 Allo stesso modo, nelle materie disciplinate dal diritto dell'Unione, le norme giuridiche degli Stati membri devono avere una formulazione non equivoca, tale da consentire agli interessati di conoscere i propri diritti ed obblighi in modo chiaro e preciso e ai giudici nazionali di garantirne l'osservanza (v. sentenza Commissione/Italia, 257/86, EU:C:1988:324, punto 12).

- 36 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che il legislatore rumeno avrebbe soppresso il riferimento alle cure veterinarie dall'elenco delle operazioni esenti da IVA a partire dalla data di adesione della Romania all'Unione, il 1° gennaio 2007, menzionando a tal riguardo la necessità di assicurare la conformità del diritto nazionale con il diritto dell'Unione.
- 37 Pertanto, anche a prescindere dall'assenza di pubblicazione in lingua rumena della sentenza Commissione/Italia (122/87, EU:C:1988:256), che menziona l'applicazione di tale imposta alle prestazioni di cure veterinarie, si deve considerare che una normativa come quella sopra descritta appare sufficientemente chiara e prevedibile per quanto riguarda l'applicazione dell'IVA a tali servizi nel corso del periodo interessato dai fatti nel procedimento principale, circostanza che tuttavia spetta al giudice del rinvio verificare.
- 38 A tal riguardo, occorre in particolare rilevare che l'IVA ha applicazione generale e che ricadono al di fuori del suo ambito d'applicazione solo le operazioni che ne sono espressamente esentate. Ne consegue che la mera soppressione di un'operazione dall'elenco di quelle che beneficiano di un'esenzione è sufficiente, dal punto di vista del precetto di certezza del diritto, perché una simile operazione rientri nel novero di quelle soggette a imposta.
- 39 Il principio di certezza del diritto esige anche, certamente, che la situazione fiscale del soggetto passivo non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (v., in tal senso, sentenza Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punto 46).
- 40 Nondimeno, la Corte ha già dichiarato che il principio di certezza del diritto non osta a una prassi delle autorità tributarie nazionali consistente nel revocare, entro il termine di decadenza, una decisione mediante la quale esse hanno riconosciuto al soggetto passivo un diritto alla detrazione dell'IVA, esigendo da quest'ultimo, in seguito a un nuovo controllo, tale imposta e gli interessi di mora (v., in tal senso, sentenza Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punto 51).
- 41 Il mero fatto che l'amministrazione tributaria riqualifichi una data operazione come attività economica soggetta a IVA, entro il termine di prescrizione, non può quindi, di per sé, in assenza di altre circostanze, violare tale principio.
- 42 Di conseguenza, non si può validamente sostenere che, in circostanze come quelle considerate nel procedimento principale, il principio di certezza del diritto osta a che l'amministrazione tributaria proceda, entro il termine di prescrizione, a una rettifica dell'IVA riguardante servizi medico-veterinari già prestati, che avrebbero dovuto essere assoggettate a tale imposta.
- 43 In secondo luogo, per quanto concerne il principio di tutela del legittimo affidamento, il diritto di avvalersi di tale principio si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a seguito di assicurazioni precise che gli avrebbe fornito (v., in tal senso, sentenza Europäisch Iranische Handelsbank/Consiglio, C-585/13 P, EU:C:2015:145, punto 95).
- 44 A tal riguardo, occorre verificare se gli atti di un'autorità amministrativa abbiano ingenerato ragionevoli aspettative in capo ad un operatore economico prudente ed accorto e, se ciò è avvenuto, accertare la legittimità di tali aspettative (v., in tal senso, sentenza Elmeka, da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 45 Tuttavia, dal fascicolo agli atti della Corte risulta che la prassi amministrativa delle autorità tributarie nazionali per quanto riguarda l'assoggettamento all'IVA dei medici veterinari non sembra tale da dimostrare che siffatte condizioni ricorrano nel procedimento principale.
- 46 In particolare, il fatto che, nel periodo in cui si sono svolti i fatti del procedimento principale, le autorità tributarie nazionali non abbiano assoggettato a IVA in modo sistematico i servizi medico-veterinari, oltre ad essere negato dal governo rumeno, non può essere sufficiente, a priori,

salvo circostanze del tutto particolari, a creare in capo a un operatore economico normalmente prudente e accorto un ragionevole affidamento nella non applicabilità di tale imposta a servizi di questo tipo, posto che, come è stato osservato sopra, la suddetta imposta trova applicazione generale e i servizi medico-veterinari erano stati soppressi dall'elenco delle operazioni esenti a partire dal 1° gennaio 2007.

- 47 Infatti, una prassi simile, per quanto deplorabile, non può, di per sé, essere ritenuta idonea a fornire ai soggetti passivi interessati assicurazioni precise in tal senso.
- 48 In considerazione di quanto precede, alla seconda questione occorre rispondere che i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento non ostano a che un'amministrazione tributaria nazionale decida che servizi medico-veterinari siano soggetti a IVA in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, qualora tale decisione si fondi su norme chiare e la prassi di tale amministrazione non sia stata atta a creare, in capo a un operatore economico prudente e accorto, un ragionevole affidamento nell'inapplicabilità di tale imposta a servizi di questo tipo, circostanze queste che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

- 49 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009, non impone agli Stati membri di identificare d'ufficio un soggetto passivo ai fini della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto basandosi unicamente su dichiarazioni fiscali, diverse da quelle riguardanti tale imposta, neanche laddove le stesse avrebbero permesso di constatare il superamento della soglia di esenzione dal pagamento della suddetta imposta da parte di tale soggetto passivo.**
- 2) **I principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento non ostano a che un'amministrazione tributaria nazionale decida che servizi medico-veterinari siano soggetti all'imposta sul valore aggiunto in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, qualora tale decisione si fondi su norme chiare e la prassi di tale amministrazione non sia stata atta a creare, in capo a un operatore economico prudente e accorto, un ragionevole affidamento nell'inapplicabilità di tale imposta a servizi di questo tipo, circostanze queste che spetta al giudice del rinvio verificare.**

Firme