



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

26 aprile 2018\*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Direttiva 2006/112/CE – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Detrazione dell’imposta assolta a monte – Diritto al rimborso dell’IVA – Operazioni relative a un periodo di imposta già sottoposto a una verifica fiscale conclusa – Normativa nazionale – Possibilità per il contribuente di rettificare le dichiarazioni tributarie già sottoposte a verifica fiscale – Esclusione – Principio di effettività – Neutralità fiscale – Certezza del diritto»

Nella causa C-81/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Suceava (Corte d’appello di Suceava, Romania), con decisione del 23 gennaio 2017, pervenuta in cancelleria il 14 febbraio 2017, nel procedimento

**Zabrus Siret SRL**

contro

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,**

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da C. Vajda, presidente di sezione, E. Juhász (relatore) e K. Jürimäe, giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo rumeno, da R. Radu, C. M. Florescu e R. Mangu, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e L. Radu Bouyon, 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 delle disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dei principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Zabrus Siret SRL (in prosieguo: la «Zabrus») e la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Direzione generale delle finanze pubbliche di Iași – amministrazione provinciale delle finanze pubbliche di Suceava, Romania) (in prosieguo: la «Direzione generale»), in merito alla possibilità per il contribuente di rettificare le dichiarazioni relative all'imposta sul valore aggiunto (IVA) al fine di far valere il diritto a detrazione dell'IVA.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

- 3 L'articolo 167 della direttiva IVA prevede quanto segue:  
«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».
- 4 A termini dell'articolo 168 della medesima direttiva:  
«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:  
a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;  
(...)».
- 5 Ai sensi dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, «[i]l soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178».
- 6 L'articolo 180 di tale direttiva è del seguente tenore:  
«Gli Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non è stata effettuata conformemente agli articoli 178 e 179».
- 7 Ai termini dell'articolo 182 della direttiva IVA, «[g]li Stati membri determinano le condizioni e le modalità di applicazione degli articoli 180 e 181».
- 8 L'articolo 183 della direttiva IVA prevede quanto segue:  
«Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite.

Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante».

9 L'articolo 250 di tale direttiva prevede:

«1. 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.

2. Gli Stati membri autorizzano, e possono esigere, che la dichiarazione di cui al paragrafo 1 sia presentata, alle condizioni da essi fissate, per via elettronica».

10 L'articolo 252 di detta direttiva così dispone:

«1. La dichiarazione IVA deve essere presentata entro un termine che è stabilito dagli Stati membri. Tale termine non può superare di oltre due mesi la scadenza di ogni periodo d'imposta.

2. Gli Stati membri fissano la durata del periodo d'imposta ad un mese, due mesi ovvero tre mesi.

Tuttavia, gli Stati membri possono stabilire una durata diversa, comunque non superiore ad un anno».

### ***Il diritto rumeno***

11 L'Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (decreto legislativo n. 92/2003, recante il codice di procedura tributaria, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 863 del 26 settembre 2005), nella versione applicabile alla data dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: il «codice di procedura tributaria»), al suo articolo 84, rubricato «Le rettifiche delle dichiarazioni tributarie», così prevede:

«(1) Le dichiarazioni tributarie possono essere rettificate dal soggetto passivo di propria iniziativa entro il termine di prescrizione del diritto di fissare obblighi tributari.

(2) Le dichiarazioni tributarie possono essere rettificate ogniqualvolta che il soggetto passivo rilevi errori nella dichiarazione iniziale, mediante il deposito di una dichiarazione di rettifica.

(3) Nel caso dell'[IVA], la rettifica degli errori che figurano nelle dichiarazioni relative all'imposta si effettua sulla base delle disposizioni del codice tributario. Gli errori materiali della dichiarazione relativa all'[IVA] sono rettificati sulla base delle procedure approvate con provvedimento del presidente dell'Agencia Națională de Administrare Fiscală [Agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria (ANAT)].

(4) Le dichiarazioni tributarie non possono essere presentate e non possono essere rettificate dopo l'annullamento della riserva della verifica successiva, a eccezione delle situazioni in cui la rettifica è dovuta alla soddisfazione o meno di una condizione prevista dalla legge che impone la rettifica della base imponibile e/o dell'imposta relativa.

(5) Per "errori", ai sensi del presente articolo, si intendono gli errori riguardanti l'ammontare delle imposte, tasse e contributi, beni e entrate imponibili nonché ogni altro elemento della base imponibile.

(6) Qualora durante la verifica fiscale il contribuente presenti o rettifichi le dichiarazioni fiscali relative ai periodi e alle imposte, tasse, contributi e altre entrate, che sono oggetto della verifica fiscale, le medesime non saranno prese in considerazione dall'organo tributario».

12 L'articolo 105 del codice di procedura tributaria, recante le «Norme in materia di verifica fiscale» così prevede:

«(...)

(3) La verifica fiscale è effettuata una sola volta per ogni imposta, tassa, contributo e ogni altra somma dovuta al bilancio generale consolidato e per ogni periodo d'imposta.

(...)

(5) La verifica fiscale si effettua in applicazione dei principi di indipendenza, unicità, autonomia, gerarchia, territorialità e decentramento.

(...)

(8) Al termine della verifica fiscale, il soggetto passivo è obbligato a presentare una dichiarazione scritta, sotto la propria responsabilità, da cui risulti che sono stati messi a disposizione tutti i documenti e le informazioni richiesti per la verifica fiscale.

(9) Il soggetto passivo ha l'obbligo di adempiere le misure previste nell'atto redatto in occasione della verifica fiscale, entro i termini e alle condizioni stabiliti dagli organi di verifica fiscale».

13 L'articolo 105 bis di tale codice, riguardante le «Norme relative al riesame», così recita:

«(1) In deroga alle disposizioni dell'articolo 105, paragrafo 3, l'ispettore fiscale può decidere di effettuare un riesame di un periodo determinato.

(2) Per “riesame” si intende una verifica fiscale effettuata in seguito alla comparsa di dati supplementari sconosciuti agli ispettori fiscali all'epoca delle verifiche, che abbiano un'influenza sugli esiti delle stesse.

(3) Per “dati supplementari” si intende informazioni, documenti o altri scritti ottenuti a seguito di un controllo incrociato, senza preavviso, o comunicati all'organo tributario da parte degli organi preposti all'esercizio dell'azione penale o da altre autorità pubbliche o ottenuti in qualsiasi modo dagli organi di controllo, tali da modificare gli esiti della verifica fiscale precedente.

(4) All'inizio del procedimento di riesame, l'organo di verifica fiscale è tenuto a comunicare al soggetto passivo la decisione di procedere al riesame, che può essere impugnata alle condizioni del presente codice. Le disposizioni relative al contenuto e alla comunicazione dell'avviso d'ispezione sono applicabili in maniera corrispondente anche alla decisione di riesame».

14 L'articolo 106 del codice in parola, rubricato «L'obbligo di collaborazione del soggetto passivo», al suo paragrafo 1 prevede che il contribuente ha l'obbligo di collaborare all'accertamento degli elementi di fatto di carattere tributario. Lo stesso è tenuto a fornire informazioni e a esibire, nel luogo di svolgimento della verifica fiscale, tutti i documenti nonché ogni altro elemento necessario al chiarimento delle situazioni di fatto rilevanti dal punto di vista tributario.

15 L'allegato 1 dell'Ordinul nr. 179 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (provvedimento n. 179 di approvazione delle istruzioni per la rettifica degli errori materiali delle dichiarazioni relative all'imposta sul valore aggiunto), del 14 maggio 2017 (in prosieguo: il «provvedimento n. 179/2007»), ai suoi punti 1, 3.1, 4.1 e 4.2, così dispone:

«1. Le dichiarazioni relative all'[IVA] presentate dai soggetti passivi dell'IVA possono essere rettificate, quanto agli errori materiali, da parte dell'organo tributario competente, su iniziativa del medesimo o su richiesta del soggetto passivo.

(...)

3.1. La rettifica degli errori materiali della dichiarazione relativa all'[IVA] può essere effettuata entro il termine di prescrizione di 5 anni a partire dal 1° gennaio dell'anno seguente a quello in cui è stata presentata la dichiarazione sottoposta a rettifica.

(...)

4.1. Sulla base delle presenti istruzioni, la rettifica degli errori materiali della dichiarazione relativa all'[IVA] non è consentita per i periodi d'imposta che sono già stati sottoposti a verifica fiscale o per i quali è in corso una verifica fiscale.

4.2. In deroga al punto 4.1, la rettifica della dichiarazione relativa all'[IVA] può essere effettuata sulla base della disposizione di misure comunicata dall'organo di verifica fiscale. In tal caso, la richiesta di rettifica dell'errore materiale, presentata dal soggetto passivo, sarà corredata dalla copia e dall'originale della disposizione delle misure».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

16 La Zabrus è stata sottoposta a verifica relativa all'IVA per il periodo compreso tra il 1° maggio 2014 e il 30 novembre 2014. Tale verifica si è conclusa con una relazione del 26 gennaio 2015.

17 Il 25 maggio 2015 la Zabrus ha presentato una dichiarazione relativa all'IVA per il mese di aprile 2015, con opzione di rimborso di tale imposta. In tale occasione, la stessa ha chiesto in particolare il rimborso di due importi pari, rispettivamente, a 39 637 lei rumeni (RON) e a RON 26 627. Il primo importo è stato registrato in tale dichiarazione in seguito alla rettifica, dopo la conclusione della suddetta verifica fiscale, di una nota contabile di compensazione dell'IVA del luglio 2014. Il secondo importo risulta da rettifiche, nel febbraio 2015, di operazioni effettuate nel corso del 2014 per le quali la Zabrus ha individuato, nella sua contabilità, i documenti giustificativi pertinenti solo dopo detta verifica fiscale.

18 La Zabrus è stata in seguito sottoposta a verifica fiscale per il periodo compreso tra il 1° dicembre 2014 e il 30 aprile 2015. Tale verifica fiscale si è conclusa con una relazione adottata il 9 luglio 2015.

19 Gli organi tributari hanno rifiutato il rimborso degli importi dell'IVA pari a RON 39 637 e a RON 26 627, con la motivazione che le somme richieste vertono su operazioni realizzate in un periodo di imposta precedente a quello oggetto di controllo, che è già stato sottoposto a una verifica fiscale relativa all'IVA, conclusasi il 26 gennaio 2015. Gli stessi hanno rilevato che, conformemente alla normativa nazionale applicabile, il principio di unicità della verifica fiscale osta al rimborso degli importi chiesti dalla Zabrus, poiché, per quanto riguarda il periodo già sottoposto a verifica, non era stata riscontrata alcuna irregolarità riguardo ai contributi IVA e gli organi di controllo non avevano adottato alcun atto recante disposizione di misure da assumere da parte della Zabrus.

- 20 La Zabrus ha provato a far valere, senza successo, il suo diritto al rimborso dell'IVA tramite varie procedure amministrative. In particolare, sono state respinte sia la sua richiesta di nuova verifica fiscale sul periodo dal 1° maggio 2014 al 30 novembre 2014, sia la sua richiesta di rettifica di errori materiali nelle dichiarazioni IVA per i mesi da maggio a ottobre 2014.
- 21 Il 22 ottobre 2015 la Zabrus ha proposto, dinanzi al Tribunalul Suceava (Tribunale superiore di Suceava, Romania), un ricorso di annullamento della decisione della Direzione generale di rigetto del rimborso dell'IVA corrispondente ai suddetti importi. Nel suo ricorso la Zabrus ha sottolineato che la detrazione dell'IVA è un diritto del contribuente che non può essere limitato qualora siano soddisfatti i requisiti sostanziali, anche se taluni requisiti formali non sono stati osservati. Essa ha altresì affermato che il diniego di verifica dell'IVA da parte degli organi tributari, opposto adducendo il principio di unicità della verifica fiscale, equivale ad annullare il diritto a detrazione imponendo condizioni supplementari sostanziali e formali incompatibili con il diritto dell'Unione, con la conseguenza che tale diniego configura una misura sproporzionata ed eccessivamente onerosa per il soggetto passivo.
- 22 La Direzione generale ha fatto valere che, conformemente alle disposizioni del codice di procedura tributaria e del provvedimento n. 179/2007, le operazioni riguardanti un periodo già sottoposto a verifica fiscale possono essere rettifiche o riseminate solo su iniziativa dell'organo tributario, qualora sopravvengano nuove informazioni sulla base della cooperazione con altre istituzioni o in caso di esistenza di atti recanti disposizione di misure da assumere adottati in occasione di precedenti verifiche. Tuttavia, la fattispecie in esame non rientrerebbe in siffatte ipotesi.
- 23 Con sentenza del 31 marzo 2016, il Tribunalul Suceava (Tribunale superiore di Suceava) ha respinto il ricorso della Zabrus in quanto infondato con la motivazione che il riesame di un periodo già sottoposto a verifica fiscale richiede l'esistenza di informazioni nuove rispetto a quelle oggetto di indagine, ignote alle autorità alla data della prima verifica e la cui produzione tardiva non sia imputabile al contribuente sottoposto alla verifica o all'organo fiscale.
- 24 Tale giudice ha ritenuto che il principio di unicità della verifica fiscale e quello di certezza dei rapporti giuridici sarebbero violati laddove si consentisse, successivamente alla verifica, di presentare documenti giustificativi o di prendere in considerazione errori di registrazione che modificano l'importo da rimborsare a condizioni diverse da quelle tassativamente previste dal legislatore in tale materia. Lo stesso ha altresì indicato che la perdita del diritto a detrazione non è sproporzionata perché l'errore di registrazione nonché la successiva scoperta di documenti giustificativi sono imputabili alla Zabrus.
- 25 Detto giudice ha inoltre rilevato che l'errore di registrazione dell'IVA da rimborsare, pari a RON 39 637, e la successiva scoperta di documenti giustificativi per la dichiarazione dell'IVA per un importo di RON 26 627, costituiscono non già informazioni supplementari, nell'accezione della normativa nazionale, bensì errori materiali nelle dichiarazioni IVA che non possono più essere rettificati, poiché alla verifica fiscale del periodo compreso tra il 1° maggio 2014 e il 30 novembre 2014, conclusasi con la relazione del 26 gennaio 2015, in assenza di una constatazione di anomalie idonee a modificare la base imponibile dell'IVA, non ha fatto seguito l'adozione di un atto recante disposizione di misure da assumere da parte della Zabrus che rendesse possibile una rettifica.
- 26 Il 31 marzo 2016 la Zabrus ha impugnato tale sentenza dinanzi alla Curtea de Apel Suceava (Corte d'appello di Suceava) adducendo che il diritto al rimborso dell'IVA non può essere escluso mediante l'imposizione di condizioni supplementari di merito o di forma, quali le condizioni di cui alla normativa nazionale, per la rettifica degli errori materiali o il riesame di un periodo già sottoposto a verifica fiscale. Invocando i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, la Zabrus ha rilevato che la soluzione eccessiva adottata dagli organi tributari e confermata dal giudice di primo grado soppriime il suo diritto a detrazione dell'IVA per motivi in contrasto con la direttiva IVA.

- 27 Il giudice del rinvio considera che la Zabrus non può fondarsi sulla giurisprudenza della Corte in materia di neutralità fiscale, dal momento che le è stato negato il diritto a detrazione dell'IVA non già a causa dell'inosservanza di un requisito formale del diritto a detrazione, bensì in ragione del principio di unicità della verifica fiscale, derivante dal principio della certezza del diritto, principio riconosciuto e tutelato dal diritto dell'Unione e dalla giurisprudenza della Corte.
- 28 Ad avviso del giudice del rinvio, occorre altresì prendere in considerazione la possibilità, prevista dalla normativa nazionale, di riesaminare un periodo già sottoposto a verifica fiscale, tuttavia tale possibilità è consentita esclusivamente su iniziativa degli organi tributari, in caso di informazioni supplementari ottenute successivamente in base alla cooperazione tra le istituzioni statali, disposizione la quale è stata considerata dalla Corte compatibile con il diritto dell'Unione nella sua sentenza del 6 febbraio 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50).
- 29 Il giudice del rinvio ritiene poi che i principi di neutralità fiscale, di proporzionalità e di certezza del diritto devono essere valutati, nel caso di specie, alla luce non solo della mancata diligenza della Zabrus ma anche della circostanza che le note di compensazione e di rimborso sono state emesse da un servizio tributario comunale.
- 30 In tale contesto, la Curtea de Apel Suceava (Corte d'appello di Suceava) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se la direttiva [IVA], nonché i principi di neutralità fiscale 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 verifica e la concessione del diritto al rimborso dell'IVA proveniente dalle regolarizzazioni per operazioni effettuate in un periodo precedente al periodo sottoposto a verifica e che è stato oggetto di una verifica fiscale in seguito alla quale gli organi tributari non hanno constatato anomalie tali da modificare la base imponibile dell'IVA, nonostante tali disposizioni si interpretino nel senso che gli organi tributari possono procedere al riesame di un periodo sottoposto in precedenza a verifica fiscale in base a dati e informazioni supplementari ottenuti successivamente sulla base della cooperazione tra le autorità e le istituzioni statali.
- 2) Se la direttiva [IVA], nonché i principi di neutralità fiscale e proporzionalità, debbano essere interpretati nel senso che ostano, in circostanze come quelle del procedimento principale, a una disciplina nazionale con carattere normativo che nega la possibilità di rettifica degli errori materiali delle dichiarazioni dell'IVA per i periodi d'imposta che sono stati sottoposti alla verifica fiscale ad eccezione del caso in cui la rettifica si effettui in base alla disposizione di misure comunicata dall'organo di verifica fiscale in occasione del controllo precedente».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

- 31 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 167, 168, 179, 180 e 182 della direttiva IVA, nonché i principi di effettività, di neutralità fiscale e di proporzionalità debbano 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 proceda 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.
- 32 Quanto al diritto a detrazione, si deve rammentare che, secondo giurisprudenza costante, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune

dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (v., segnatamente, sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 37, nonché del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 35).

- 33 Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto deve essere esercitato immediatamente, per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (v., segnatamente, sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 38, nonché del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 36).
- 34 Il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o versata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità quanto all'imposizione fiscale di tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., segnatamente, sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 39, nonché del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 37).
- 35 Se è vero che il diritto a detrazione dell'IVA è subordinato al rispetto dei requisiti sostanziali e formali di cui alla direttiva IVA, emerge dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che i dubbi del giudice del rinvio derivano dal solo fatto che il diritto a detrazione è stato negato in ragione dell'impossibilità per il contribuente di rettificare la sua dichiarazione relativa all'IVA in quanto la sua domanda di rettifica verteva su un periodo che era già stato sottoposto a una verifica fiscale conclusa.
- 36 A tal riguardo occorre rammentare che, a mente dell'articolo 167 e dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, il diritto a detrazione va esercitato, in linea di principio, durante lo stesso periodo in cui esso è sorto, ossia quando l'imposta diviene esigibile.
- 37 Ciononostante, in forza degli articoli 180 e 182 di detta direttiva, un soggetto passivo può essere autorizzato a operare la detrazione anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui tale diritto è sorto, purché siano rispettate talune condizioni e modalità fissate dalle normative nazionali (v. sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).
- 38 Al riguardo, emerge dalla giurisprudenza della Corte che la possibilità di esercitare il diritto a detrazione senza limiti di tempo contrasterebbe col principio di certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, tenuto conto dei diritti e degli obblighi di quest'ultimo nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione. Pertanto, un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia ommesso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto a detrazione, non può essere considerato come incompatibile col regime instaurato dalla direttiva IVA, purché, per un verso, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, per altro verso, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività) (v. in tal senso, sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punti 48 e 49 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Nel caso di specie, dalla normativa nazionale, citata nella decisione di rinvio, risulta che, nel diritto rumeno, al diritto a detrazione dell'IVA si applica il termine generale di prescrizione di cinque anni. Ciò nondimeno, l'esercizio del diritto a detrazione è soggetto a un termine di decadenza più breve in caso di verifica fiscale. Invero, in linea di principio, non sarebbe più possibile effettuare una rettifica delle dichiarazioni relative all'IVA da parte del contribuente per i periodi d'imposta che sono già stati

sottoposti a una verifica degli organi fiscali. Pertanto, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, un contribuente non può rettificare le sue dichiarazioni relative all'IVA. Il governo rumeno fa valere che tale limitazione deriva dal principio di unicità della verifica fiscale e che il principio di certezza del diritto impone il carattere unico di una siffatta verifica.

- 40 Sebbene dagli elementi forniti dal giudice del rinvio non emerga che la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale prevede, in materia IVA, un regime diverso da quello previsto in altri ambiti tributari del diritto interno, il principio di effettività osta, per contro, a una siffatta normativa nei limiti in cui essa è idonea a privare, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, un contribuente della possibilità di rettificare le sue dichiarazioni relative all'IVA qualora tale contribuente sia stato sottoposto a una verifica fiscale relativa al periodo di imposta interessato da detta rettifica, anche se il termine di decadenza di cinque anni fissato da detta normativa non è ancora scaduto.
- 41 Infatti, qualora, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, la verifica fiscale sia avviata immediatamente dopo la presentazione di una dichiarazione tributaria o entro un breve lasso di tempo, il contribuente è privato, secondo detta normativa, della possibilità di rettificare la sua dichiarazione relativa all'IVA, con la conseguenza che l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA da parte del contribuente diviene praticamente impossibile o, quantomeno, eccessivamente difficile.
- 42 Pertanto, il fatto che una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, privi il contribuente della possibilità di rettificare la sua dichiarazione relativa all'IVA mediante una riduzione del termine di cui questo poteva disporre a tal fine è incompatibile con il principio di effettività.
- 43 Inoltre, anche i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità ostano a una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale.
- 44 Secondo giurisprudenza costante, il principio di neutralità dell'IVA esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia concessa qualora i requisiti sostanziali siano soddisfatti, anche se taluni requisiti formali sono stati disattesi dai soggetti passivi (v., in tal senso, sentenza del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 45).
- 45 Tuttavia, nel procedimento principale, è proprio l'omissione di taluni requisiti formali previsti dalla normativa nazionale di cui trattasi che ha comportato il diniego alla Zabrus della detrazione dell'IVA, sebbene quest'ultima avesse chiesto una rettifica delle sue dichiarazioni per dimostrare che ricorrevano i requisiti sostanziali necessari per beneficiare della detrazione dei due importi in questione.
- 46 L'inosservanza dei requisiti formali ai quali è possibile porre rimedio non è idonea a pregiudicare il corretto funzionamento del sistema dell'IVA.
- 47 Mediante l'applicazione di una normativa nazionale come quella di cui al procedimento principale, una parte dell'onere dell'IVA resterà infatti definitivamente a carico del contribuente, la qual circostanza è contraria alla giurisprudenza citata al punto 34 della presente sentenza.
- 48 Quanto al principio di proporzionalità, è certamente vero che il legislatore nazionale ha la possibilità di corredare gli obblighi formali dei contribuenti di sanzioni tali da incoraggiare questi ultimi a rispettare detti obblighi nonché da assicurare il corretto funzionamento del sistema dell'IVA.
- 49 Pertanto, una sanzione amministrativa pecuniaria potrebbe segnatamente applicarsi nei confronti di un contribuente negligente, che rettifichi la sua dichiarazione relativa all'IVA sulla base di documenti giustificativi del suo diritto a detrazione dell'IVA di cui era in possesso al momento della presentazione della sua dichiarazione relativa a tale imposta, o successivamente alla scoperta di un errore di registrazione che modifica l'importo dell'IVA da rimborsare.

- 50 Tuttavia, conformemente al principio di proporzionalità, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dalla normativa nazionale, pregiudichino il meno possibile i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, quale il principio fondamentale del diritto a detrazione dell'IVA (sentenza del 10 luglio 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, punto 23).
- 51 Pertanto, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, in considerazione del ruolo preponderante che il diritto a detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, una sanzione consistente in un diniego assoluto del diritto a detrazione appare sproporzionata nel caso in cui non siano accertati frodi o danni per il bilancio dello Stato (sentenza del 12 luglio 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 70 e giurisprudenza ivi citata).
- 52 Orbene, nessun elemento del fascicolo presentato alla Corte indica un rischio di frode o di danno per il bilancio dello Stato.
- 53 Da ultimo, occorre respingere l'argomento del governo rumeno secondo cui la normativa di cui al procedimento principale, giustificata dal principio di unicità della verifica fiscale, deriverebbe dal principio di certezza del diritto.
- 54 Un regime di controllo fiscale nazionale, come quello di cui al procedimento principale, che non consente a un contribuente di rettificare la sua dichiarazione relativa all'IVA, mentre prevede una siffatta rettifica qualora essa sia effettuata in esecuzione di un atto di un organo tributario nonché una possibilità per gli organi tributari che dispongono di nuove informazioni di effettuare un riesame, non mira a tutelare diritti dei contribuenti e non appare diretto all'applicazione del principio di certezza del diritto. In realtà, un regime di tal genere, corredato di dette eccezioni, opera principalmente ai fini dell'efficacia dei controlli fiscali e del funzionamento dell'amministrazione nazionale.
- 55 La sentenza del 6 febbraio 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50), non consente di trarre conclusioni diverse. Invero, per quanto da tale sentenza risulti che un contribuente non può avvalersi, entro il termine di decadenza, del principio di certezza del diritto per opporsi alla revoca, da parte delle autorità tributarie, di una decisione con la quale esse hanno riconosciuto al soggetto passivo un diritto a detrazione dell'IVA, reclamando dal medesimo, a seguito di un nuovo controllo, tale imposta e maggiorazioni di mora (v., in tal senso, sentenza del 6 febbraio 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, punto 51), dalla stessa sentenza non deriva tuttavia che le autorità tributarie possano invocare, entro il termine di decadenza, il medesimo principio per opporsi alla rettifica da parte del contribuente di una dichiarazione relativa all'IVA vertente su un periodo già sottoposto a verifica fiscale.
- 56 In tali circostanze, occorre rispondere alle questioni proposte dichiarando che gli articoli 167, 168, 179, 180 e 182 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.

### **Sulle spese**

- 57 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 (Nona Sezione) dichiara:

**Gli articoli 167, 168, 179, 180 e 182 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, 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'imposta sul valore aggiunto (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.**

Firme