



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

2 marzo 2023 *

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 138, paragrafo 1 – Esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie – Cessioni di beni – Principi di neutralità fiscale, di efficacia e di proporzionalità – Soddisfacimento dei requisiti sostanziali – Termine di presentazione delle prove»

Nella causa C-664/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Vrhovno sodišče (Corte suprema, Slovenia), con decisione del 13 ottobre 2021, pervenuta in cancelleria il 5 novembre 2021, nel procedimento

Nec Plus Ultra Cosmetics AG

contro

Republika Slovenija,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da D. Gratsias, presidente di sezione, I. Jarukaitis e Z. Csehi (relatore), giudici,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Nec plus ultra Cosmetics AG, da I. Kranjec, odvetnik;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e B. Rous Demiri, 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: lo sloveno.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 131 e dell'articolo 138, paragrafo 1, 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), nonché dei principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Nec Plus Ultra Cosmetics AG (in prosieguo: la «Nec») e la Republika Slovenija (Repubblica di Slovenia), rappresentata dal Ministrstvo za finance (Ministero delle Finanze, Slovenia), in merito ad un accertamento in rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 131 della direttiva 2006/112, unica disposizione del capo 1 all'interno del titolo IX di tale direttiva, rubricato «Esenzioni», così dispone:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano [fatte salve] le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso».
- 4 L'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, che si colloca nel capo 4 del titolo IX di quest'ultima, è così formulato:

«Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».

Diritto sloveno

- 5 L'articolo 46, paragrafo 1, dello zakon o davku na dodano vrednost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 4 febbraio 2011 (Uradni list RS, n. 13/11), nella versione applicabile alla data dei fatti di cui al procedimento principale, prevedeva quanto segue:

«Sono esenti dall'IVA:

1. le cessioni di beni spediti o trasportati dal venditore, o dalla persona che riceve la merce, o da un altro soggetto per conto dell'uno o dell'altro dei soggetti precedenti, in provenienza dal territorio sloveno verso un altro Stato membro, quando sono effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo ovvero di una persona giuridica che non è soggetto passivo, operanti in tale veste in tale altro Stato membro».

6 L'articolo 140 dello zakon o davčnem postopku (legge sul procedimento tributario) (Uradni list RS, n. 13/11) (in prosieguo: lo «ZDavP-2») dispone quanto segue:

«(1) Entro dieci giorni dalla conclusione della verifica fiscale, l'autorità tributaria redige un verbale, che poi notifica al soggetto passivo. Il verbale espone la situazione di fatto accertata, la quale comprende tutti i fatti e le circostanze rilevanti per la decisione. Il verbale richiama l'attenzione del soggetto passivo dell'imposta in merito alla possibilità di presentare e di veder presi in considerazione nuovi fatti ed elementi di prova ai sensi del paragrafo 2 del presente articolo. Il soggetto passivo può presentare osservazioni sul verbale entro e non oltre 20 giorni dalla notifica di quest'ultimo, e di tale facoltà il soggetto passivo deve essere informato nel verbale stesso. Il termine per presentare osservazioni è prorogato su domanda presentata dal soggetto passivo dell'imposta prima della scadenza del termine stesso, purché sussistano giustificati motivi per la proroga. Sulla proroga del termine si decide mediante decreto. Ulteriori proroghe del termine non sono consentite.

(2) Nelle sue osservazioni sul verbale di cui al paragrafo 1 del presente articolo, il soggetto passivo può proporre nuovi fatti ed elementi di prova, ma deve esporre i motivi per cui non li ha fatti valere prima dell'emissione del verbale. L'amministrazione tributaria redige un verbale complementare entro 30 giorni dalla ricezione delle osservazioni, quando queste incidono sull'entità dell'obbligazione tributaria. I nuovi fatti ed elementi di prova sono presi in considerazione solo se esistevano prima dell'emissione del verbale e se per un giustificato motivo il soggetto passivo non ha potuto invocarli o produrli prima dell'emissione del verbale. Il paragrafo 1 del presente articolo si applica per quanto riguarda la notificazione e la presentazione di osservazioni sul verbale complementare».

7 A termini dell'articolo 141, paragrafo 1, dello ZDavP-2:

«Dopo la conclusione della verifica fiscale, l'autorità tributaria emette un avviso di accertamento ai sensi dell'articolo 84 della presente legge o una decisione che constata irregolarità che non incidono sull'entità dell'obbligazione tributaria».

8 L'articolo 238, paragrafo 3, dello zakon o splošnem upravnem postopku (legge sul procedimento amministrativo) (Uradni list RS, n. 24/06) prevede quanto segue:

«Nel suo ricorso amministrativo di impugnazione, il ricorrente può far valere nuovi fatti e nuovi elementi di prova, ma deve esporre i motivi per cui non li ha fatti valere dinanzi all'organo di prima istanza. I fatti nuovi e i nuovi elementi di prova possono essere presi in considerazione come motivi di impugnazione solo se sussistevano al momento della decisione di prima istanza e se per un giustificato motivo la parte non ha potuto invocarli o produrli in sede di trattazione della controversia».

9 L'articolo 52 dello zakon o upravnem sporu (legge sul contenzioso amministrativo) (Uradni list RS, n. 105/06) dispone quanto segue:

«Nel ricorso giurisdizionale il ricorrente può far valere nuovi fatti e nuovi elementi di prova, ma deve esporre i motivi per cui non li ha fatti valere già nel corso del procedimento di adozione dell'atto amministrativo. I nuovi fatti e i nuovi elementi di prova possono essere presi in considerazione come motivi di ricorso solo se sussistevano al momento della decisione nel procedimento di prima istanza di adozione dell'atto amministrativo e se per un giustificato motivo la parte non ha potuto farli valere o produrli nel corso del procedimento di adozione dell'atto amministrativo».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 10 La Nec, ricorrente nel procedimento principale, è una società con sede in Svizzera. Nel corso del 2017, essa ha fornito prodotti cosmetici ad un cliente stabilito in Croazia e, in un caso, ad un cliente stabilito in Romania. Secondo le affermazioni della Nec, tali merci, che si trovavano in un deposito in Slovenia, sono state ritirate da un acquirente in Croazia o da un terzo, che agiva per conto dell'acquirente, e trasportate dalla Slovenia in un altro Stato membro, cosicché le cessioni di beni in questione hanno beneficiato dell'esenzione dal pagamento dell'IVA, prevista per le cessioni di beni nel territorio dell'Unione europea dall'articolo 46, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, nella versione applicabile alla data dei fatti del procedimento principale.
- 11 Nell'ambito di un procedimento di verifica fiscale dell'IVA dovuta per l'anno 2017, la Finančna uprava Republike Slovenije (amministrazione tributaria della Repubblica di Slovenia; in prosieguo: l'«autorità tributaria di prima istanza») ha effettuato presso la Nec un controllo degli elementi probatori e documentali relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate in altri Stati membri. Con decisione del 14 febbraio 2019, essa ha chiesto alla Nec di presentare tutta la documentazione relativa alle cessioni in questione.
- 12 In risposta a tale decisione, la Nec ha prodotto fatture e copie di lettere di vettura che dimostrano l'esistenza di trasporti di merci dalla Slovenia verso un altro Stato membro. Tuttavia, all'epoca, la Nec non aveva prodotto dinanzi all'autorità tributaria di prima istanza le bolle di consegna e gli altri documenti menzionati nelle lettere di vettura, avendo fatto presente che non possedeva tutti i documenti e che avrebbe cercato di ottenerli.
- 13 Il 1° aprile 2019 l'autorità tributaria di prima istanza ha emesso un processo verbale di verifica fiscale e lo ha notificato alla Nec. Nelle sue osservazioni sul verbale, presentate entro il termine all'uopo impartito, la Nec ha prodotto copie di preventivi e di bolle di consegna, secondo i quali le merci di cui trattasi erano state fornite in uno Stato membro diverso dalla Slovenia. Inoltre, la Nec ha giustificato la presentazione tardiva di tali prove sostenendo che il suo ufficio di Amburgo (Germania), responsabile delle forniture in Croazia, aveva cessato le sue attività nell'agosto 2018 e non le aveva consegnato tutta la documentazione necessaria entro il termine impartito.
- 14 Il 30 maggio 2019, l'autorità tributaria di prima istanza ha emesso un avviso di accertamento d'imposta, a conclusione del procedimento amministrativo di primo grado, con il quale essa ha ingiunto alla Nec il pagamento di un importo supplementare a titolo di IVA per l'anno 2017. A tal fine, essa ha constatato che la Nec non aveva dimostrato, mediante fatture e lettere di vettura, che le merci in questione fossero state effettivamente trasportate verso uno Stato membro diverso dalla Slovenia. Essa ha quindi ritenuto che le condizioni per l'esenzione dall'IVA gravante sulle cessioni in questione non fossero soddisfatte. In tale contesto, essa non ha preso in considerazione, in ragione della loro presentazione tardiva e in applicazione dell'articolo 140, paragrafo 2, dello ZDavP-2, gli elementi di prova presentati successivamente all'emissione del verbale.
- 15 Il reclamo proposto dalla Nec avverso l'avviso di accertamento d'imposta è stato respinto dal Ministero delle Finanze, operante in qualità di autorità tributaria di seconda istanza, che ha confermato l'analisi effettuata dall'autorità tributaria di prima istanza. Parimenti, il ricorso proposto dalla Nec avverso la decisione di tale ministero è stato respinto con sentenza dell'Upravno sodišče (Tribunale amministrativo, Slovenia), per motivi analoghi a quelli risultanti dalle decisioni delle autorità tributarie.

- 16 Successivamente, la Nec ha chiesto l'autorizzazione a proporre un ricorso per revisione avverso tale sentenza dinanzi al Vrhovno sodišče (Corte suprema, Slovenia), odierno giudice del rinvio. Con decisione del 18 novembre 2020, quest'ultimo ha parzialmente accolto tale domanda, in particolare al fine di risolvere una questione giuridica, che esso riteneva importante, sul punto se la decadenza, prevista dall'articolo 140, paragrafo 2, dello ZDavP-2, dalla facoltà di produrre prove in un procedimento tributario dopo l'emissione di un verbale di verifica fiscale possa prevalere sul principio di neutralità del sistema dell'IVA.
- 17 Il Vrhovno sodišče (Corte suprema) rileva che la direttiva 2006/112 non fissa la data successivamente alla quale un fornitore di beni non può più produrre prove nell'ambito di un procedimento amministrativo o di un procedimento giurisdizionale, al fine di dimostrare che le condizioni per l'esenzione dall'IVA prevista dall'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva sono soddisfatte. Esso rileva altresì che l'articolo 131 di detta direttiva prevede unicamente che le esenzioni di cui ai capi da 2 a 9 della medesima direttiva si applichino alle condizioni fissate dagli Stati membri.
- 18 In tale contesto, detto giudice fa riferimento, in particolare, alla causa che ha dato luogo alla sentenza del 9 settembre 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), nella quale la Corte avrebbe affrontato una questione analoga. Tuttavia, il contesto di fatto e di diritto che caratterizzava quella causa non sarebbe sostanzialmente comparabile a quello della controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio. Pertanto, tale giudice si chiede se la soluzione accolta in quella sentenza possa essere applicata anche nella presente controversia.
- 19 A tale proposito, il giudice del rinvio ritiene che, nella controversia pendente dinanzi ad esso, il principio della certezza del diritto sia sufficientemente tutelato dai termini di decadenza previsti per proporre un ricorso dopo l'adozione della decisione di accertamento d'imposta, nonché dal regime applicabile alla presa in considerazione di nuovi fatti ed elementi di prova nell'ambito del procedimento amministrativo di reclamo e del procedimento giurisdizionale amministrativo.
- 20 Alla luce di tali circostanze, il Vrhovno sodišče (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni della direttiva 2006/112, e segnatamente l'articolo 131 e l'articolo 138, paragrafo 1, nonché i principi del diritto dell'Unione, in particolare i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, ostino a una normativa nazionale la quale vieti la presentazione e l'assunzione di nuovi elementi di prova, volti a dimostrare il soddisfacimento dei requisiti sostanziali di cui all'articolo 138, paragrafo 1, della citata direttiva, già durante il procedimento amministrativo di prima istanza, e più specificamente nel contesto delle osservazioni presentate in ordine al verbale di verifica fiscale emesso prima dell'emissione di un avviso di accertamento fiscale».

Sulla questione pregiudiziale

- 21 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 131 e l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, letti in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, ostino a una normativa nazionale, la quale vieta la presentazione e l'assunzione di nuovi elementi di prova che dimostrino il soddisfacimento dei

- requisiti sostanziali di cui all'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, durante il procedimento amministrativo che ha portato all'adozione della decisione di accertamento d'imposta, in particolare dopo le operazioni di verifica fiscale ma prima dell'adozione di tale decisione.
- 22 Risulta dalla giurisprudenza della Corte in materia di diritto a detrazione dell'IVA, che il sistema comune dell'IVA deve garantire la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché queste siano, in linea di principio, soggette esse stesse all'IVA [v., in tal senso, sentenza del 18 novembre 2020, Commissione/Germania (Rimborso dell'IVA – Fatture), C-371/19, non pubblicata, EU:C:2020:936, punto 77].
 - 23 La Corte ha ripetutamente dichiarato che il diritto a detrazione e, conseguentemente, al rimborso costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può, in linea di principio, essere soggetto a limitazioni. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte [sentenza del 18 novembre 2020, Commissione/Germania (Rimborso dell'IVA – Fatture), C-371/19, non pubblicata, EU:C:2020:936, punto 79 e la giurisprudenza ivi citata].
 - 24 Sempre in materia di diritto alla detrazione dell'IVA, la Corte ha altresì statuito che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione o il rimborso dell'IVA a monte siano concessi qualora siano soddisfatti i requisiti sostanziali, anche quando i soggetti passivi non abbiano rispettato alcuni requisiti formali. Tuttavia, una diversa conclusione può imporsi se la violazione di tali requisiti formali ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali [sentenza del 18 novembre 2020, Commissione/Germania (Rimborso dell'IVA – Fatture), C-371/19, non pubblicata, EU:C:2020:936, punti 80 e 81 nonché la giurisprudenza ivi citata].
 - 25 Tali considerazioni valgono anche per quanto riguarda le norme che determinano le operazioni imponibili ai fini dell'IVA, e più in particolare le norme relative all'esenzione di siffatte operazioni, come quelle contenute nell'articolo 131 e nell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, riguardanti l'esenzione delle cessioni di beni intracomunitarie.
 - 26 A tale proposito, l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 prevede che gli Stati membri esentino le cessioni di beni spediti o trasportati fuori del loro rispettivo territorio, ma all'interno dell'Unione, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.
 - 27 Come risulta dalla decisione di rinvio, la controversia di cui al procedimento principale verte non sulla violazione di requisiti formali che impedirebbe di fornire la prova del fatto che i requisiti sostanziali del diritto all'esenzione dall'IVA per le cessioni di beni in questione sono stati soddisfatti, bensì sul momento in cui tale prova può essere fornita.
 - 28 A tale proposito, occorre ricordare che la Corte ha statuito, relativamente alle disposizioni dell'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 d'affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU 1979, L 331, pag. 11; in prosieguo: l'«ottava direttiva IVA»), per quanto riguarda il diritto al rimborso dell'IVA, che esse non ostano a una normativa nazionale in base alla quale il diritto al rimborso dell'IVA può essere negato quando un soggetto passivo non fornisce,

senza una ragionevole giustificazione e nonostante le richieste di informazioni che gli sono state rivolte, i documenti che permettano di dimostrare che le condizioni sostanziali per ottenere tale rimborso sono soddisfatte, prima che l'amministrazione tributaria adotti la propria decisione. Tuttavia, queste stesse disposizioni non ostano a che gli Stati membri accettino la produzione di tali elementi di prova dopo la decisione suddetta (sentenza del 9 settembre 2021, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, punto 58).

- 29 La Corte ha altresì statuito che, non essendo disciplinata dall'ottava direttiva IVA, l'introduzione di disposizioni nazionali che rifiutino di prendere in considerazione gli elementi di prova forniti dopo l'adozione della decisione di rigetto di una domanda di rimborso è materia di pertinenza dell'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, in virtù del principio dell'autonomia procedurale degli Stati membri, a condizione, però, che le disposizioni suddette non siano meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni simili di natura interna (principio di equivalenza) e che non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (sentenza del 9 settembre 2021, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, punto 59).
- 30 Su tale base, la Corte ha dichiarato che le disposizioni dell'ottava direttiva IVA e i principi del diritto dell'Unione, in particolare il principio di neutralità fiscale, non ostano a che una domanda di rimborso dell'IVA venga respinta qualora il soggetto passivo non abbia, entro i termini stabiliti, presentato all'autorità tributaria competente, anche su invito di quest'ultima, tutti i documenti e le informazioni richiesti per provare il suo diritto al rimborso dell'IVA, indipendentemente dal fatto che tali documenti e informazioni siano stati presentati da detto soggetto passivo, di propria iniziativa, nell'ambito del reclamo amministrativo o del ricorso giurisdizionale proposto avverso la decisione di diniego di tale diritto al rimborso, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività (sentenza del 9 settembre 2021, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, UE:C:2021:723, punto 63 e dispositivo).
- 31 Occorre considerare che tale giurisprudenza è applicabile, per analogia, alle disposizioni della direttiva 2006/112 riguardanti l'esenzione delle cessioni di beni spediti o trasportati fuori del territorio di uno Stato membro ma all'interno dell'Unione, e in particolare all'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva.
- 32 Di conseguenza, alla luce dell'articolo 131 della direttiva 2006/112, secondo il quale le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 di quest'ultima, di cui fa parte l'esenzione prevista dall'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, si applicano fatte salve le altre disposizioni del diritto dell'Unione e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, l'introduzione di disposizioni nazionali che rifiutino di prendere in considerazione gli elementi di prova forniti, come nella controversia di cui al procedimento principale, nell'ambito di un accertamento in rettifica dell'IVA, è materia di pertinenza dell'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, in virtù del principio dell'autonomia procedurale degli Stati membri, a condizione, però, che dette disposizioni non siano meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni simili di natura interna (principio di equivalenza) e che non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (v., per analogia, sentenza del 9 settembre 2021, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, punto 59 e la giurisprudenza ivi citata).

- 33 Per quanto riguarda, in primo luogo, il principio di effettività, si deve rilevare che la possibilità di presentare prove supplementari, nell'ambito di un procedimento di accertamento in rettifica dell'IVA, senza nessuna limitazione temporale sarebbe contraria al principio della certezza del diritto, il quale esige che la posizione fiscale del soggetto passivo, tenuto conto dei suoi diritti e dei suoi obblighi nei confronti dell'amministrazione tributaria, non sia indefinitamente suscettibile di essere rimessa in discussione (v., per analogia, sentenza del 9 settembre 2021, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, punto 60 e la giurisprudenza ivi citata).
- 34 Tuttavia, occorre rilevare che la mancata presa in considerazione degli elementi di prova che dimostrano che le condizioni per l'esenzione dall'IVA a favore delle cessioni intracomunitarie di beni sono soddisfatte conduce ad una situazione in cui il principio di neutralità fiscale – la cui importanza per il sistema comune dell'IVA è stata ricordata ai punti da 28 a 30 della presente sentenza e che non può, in linea di principio, essere limitato – risulta violato per le attività economiche di cui trattasi.
- 35 Ne deriva che, anche se il diritto all'esenzione dall'IVA può essere negato in talune situazioni, segnatamente in ragione della presentazione tardiva, da parte dell'operatore economico interessato, degli elementi di prova necessari per dimostrare l'esistenza di tale diritto dopo vari solleciti infruttuosi dell'amministrazione tributaria e quando il procedimento si trovava già in una fase contenziosa, come nella controversia che ha dato luogo alla sentenza del 9 settembre 2021, *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, EU:C:2021:723), rimane nondimeno il fatto che l'amministrazione tributaria, quando nega a un soggetto passivo il beneficio dell'esenzione dall'IVA in una fase precoce della procedura di imposizione, deve garantire il rigoroso rispetto del principio di neutralità fiscale.
- 36 Pertanto, se, in una situazione in cui l'amministrazione tributaria non ha ancora adottato una decisione di accertamento d'imposta nei confronti di un soggetto passivo alla data in cui quest'ultimo fornisce elementi di prova supplementari a sostegno del diritto da lui rivendicato, un rifiuto di prendere in considerazione tali elementi può certo essere opposto a detto soggetto passivo, tale rifiuto deve però essere fondato su circostanze particolari, come, segnatamente, l'assenza di qualsiasi giustificazione del ritardo accumulato oppure il fatto che il ritardo ha comportato perdite di gettito fiscale.
- 37 Infatti, il rifiuto di prendere in considerazione elementi di prova ad una data che si colloca prima dell'adozione di una siffatta decisione di accertamento può rendere eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti riconosciuti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, in quanto un tale rifiuto limita per il soggetto passivo la possibilità di produrre elementi di prova relativi al soddisfacimento delle condizioni sostanziali che consentono di ottenere un'esenzione dall'IVA. Una normativa nazionale che, in tale fase del procedimento di imposizione, non consenta al soggetto passivo di fornire le prove ancora mancanti per dimostrare il diritto che egli rivendica, e che non tenga conto delle eventuali spiegazioni in merito alle ragioni per le quali tali prove non sono state fornite prima, appare quindi difficilmente conciliabile con il principio di proporzionalità e anche con il principio fondamentale di neutralità dell'IVA.
- 38 Nel caso di specie, spetta al giudice del rinvio valutare, alla luce delle considerazioni che precedono, se il rifiuto di prendere in considerazione tali elementi sia o no conforme al principio di effettività.

- 39 In tale contesto, il giudice del rinvio deve, in particolare, tener conto del fatto che, secondo le sue stesse indicazioni, il verbale di verifica fiscale non chiude il procedimento di controllo fiscale e costituisce solo un atto procedurale intermedio volto unicamente ad informare il soggetto passivo della situazione di fatto accertata dall'autorità tributaria di prima istanza e della possibilità di presentare osservazioni.
- 40 Per quanto riguarda l'osservazione della ricorrente nel procedimento principale, secondo cui la Repubblica di Slovenia avrebbe recentemente intrapreso un'iniziativa per modificare la normativa nazionale in discussione nel procedimento principale, laddove tale modifica avrebbe, a suo avviso, segnatamente lo scopo di abrogare la disposizione che prevede che i nuovi fatti ed elementi di prova siano presi in considerazione solo se esistevano prima della redazione del verbale e se il soggetto passivo non poteva ragionevolmente menzionarli e produrli prima di tale redazione, è sufficiente rilevare che tale parte non afferma in alcun modo che ciò inciderà sul quadro giuridico-normativo applicabile alla controversia di cui al procedimento principale.
- 41 In secondo luogo, spetta al giudice del rinvio verificare se il principio di equivalenza, il quale esige che le disposizioni procedurali nazionali che disciplinano l'esenzione dall'IVA per le cessioni intracomunitarie di beni non siano meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni simili soggette al diritto nazionale, sia rispettato nel caso di specie (v., per analogia, sentenza del 9 settembre 2021, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, punto 62 e la giurisprudenza ivi citata).
- 42 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 131 e l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, letti in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale, la quale vieta la presentazione e l'assunzione di nuovi elementi di prova che dimostrino il soddisfacimento dei requisiti sostanziali di cui all'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, durante il procedimento amministrativo che ha portato all'adozione della decisione di accertamento d'imposta, in particolare dopo le operazioni di verifica fiscale ma prima dell'adozione di tale decisione, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività.

Sulle spese

- 43 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 (Decima Sezione) dichiara:

L'articolo 131 e l'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letti in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità,

devono essere interpretati nel senso che:

essi non ostano a una normativa nazionale, la quale vieta la presentazione e l'assunzione di nuovi elementi di prova che dimostrino il soddisfacimento dei requisiti sostanziali di cui all'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva, durante il procedimento amministrativo che

ha portato all'adozione della decisione di accertamento d'imposta, in particolare dopo le operazioni di verifica fiscale ma prima dell'adozione di tale decisione, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività.

Firme