



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

14 febbraio 2019*

«Rinvio pregiudiziale – Tredicesima direttiva 86/560/CEE – Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Principi di equivalenza e di effettività – Impresa non stabilita nell'Unione europea – Decisione anteriore e definitiva di diniego del rimborso dell'IVA – Numero di identificazione IVA errato»

Nella causa C-562/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna), con decisione del 15 settembre 2017, pervenuta in cancelleria il 25 settembre 2017, nel procedimento

Nestrade SA

contro

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

LA CORTE (Nona Sezione),

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

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: L. Carrasco Marco, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 28 novembre 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Nestrade SA, da E. Codes Feijoo, procurador, e A. Iglesias Querol, abogada;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e F. Clotuche-Duvieusart, 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 spagnolo.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione delle disposizioni della tredicesima direttiva 86/560/CEE del Consiglio, del 17 novembre 1986, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (GU 1986, L 326, pag. 40; in prosieguo: la «tredicesima direttiva»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra la Nestrade SA, società commerciale con sede in Svizzera, da un lato e, dall'altro, l'Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (Agenzia statale dell'amministrazione fiscale, Spagna) e il Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale amministrativo economico centrale, Spagna) relativamente a un diniego parziale di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuto a una decisione definitiva anteriore a tale diniego.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

La tredicesima direttiva

- 3 Ai sensi dell'articolo 2 della tredicesima direttiva:
 - «1. Fatti salvi gli articoli 3 e 4, ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente nel territorio della Comunità, alle condizioni stabilite in appresso, l'[IVA] applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti all'interno del paese da altri soggetti passivi, o applicata all'importazione di beni nel paese, nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 3, lettere a) e b), della [sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1)] o delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1, punto 1, lettera b), della presente direttiva.
 2. Gli Stati membri possono subordinare il rimborso di cui al paragrafo 1 alla concessione da parte degli Stati terzi di vantaggi analoghi nel settore delle imposte sulla cifra d'affari.
 3. Gli Stati membri possono esigere la designazione di un rappresentante fiscale».
- 4 L'articolo 3, paragrafo 1, della tredicesima direttiva menzionata dispone quanto segue:

«Il rimborso di cui all'articolo 2, paragrafo 1, è concesso su domanda del soggetto passivo. Gli Stati membri determinano le modalità per l'introduzione della domanda, ivi compresi i termini, il periodo a cui la domanda deve riferirsi, il servizio competente a cui deve essere presentata e gli importi minimi per i quali può essere chiesto il rimborso. Essi stabiliscono anche le modalità del rimborso, ivi compresi i termini. Impongono al richiedente gli obblighi necessari per poter valutare la fondatezza della domanda ed evitare le frodi, in particolare l'obbligo di comprovare che svolge un'attività economica conformemente all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva [77/388]. Il richiedente deve dichiarare per iscritto che non ha effettuato, nel corso del periodo stabilito, alcuna operazione che non sia conforme alle condizioni previste all'articolo 1, paragrafo 1, della presente direttiva».

Direttiva 2006/112/CE

- 5 L'articolo 170 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 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»), così dispone:

«Il soggetto passivo che, ai sensi dell'articolo 1 della [tredicesima direttiva], dell'articolo 2, punto 1, e dell'articolo 3 della direttiva 2008/9/CE [del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro (GU 2008, L 44, pag. 23)] e dell'articolo 171 della presente direttiva, non è stabilito nello Stato membro in cui effettua acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da IVA ha il diritto al rimborso di tale imposta nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

- a) le operazioni di cui all'articolo 169;
- b) le operazioni per le quali l'imposta è dovuta unicamente dall'acquirente o dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e dell'articolo 199».

- 6 Il successivo articolo 171 della direttiva suddetta così recita:

«1. Il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da imposta ma che sono stabiliti in un altro Stato membro è effettuato secondo le modalità d'applicazione previste dalla direttiva [2008/9].

2. Il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nel territorio della Comunità, è effettuato secondo le modalità d'applicazione stabilite dalla [tredicesima direttiva].

I soggetti passivi di cui all'articolo 1 della [tredicesima direttiva] che hanno effettuato nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da imposta unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali il destinatario di tali operazioni è stato designato come debitore dell'imposta a norma degli articoli da 194 a 197 e dell'articolo 199, sono anch'essi considerati, ai fini dell'applicazione di detta direttiva, soggetti passivi non stabiliti in tale Stato membro.

3. La [tredicesima direttiva] non si applica:

- a) agli importi dell'IVA che, conformemente alla legislazione dello Stato membro di rimborso, sono stati indebitamente fatturati;
- b) agli importi dell'IVA fatturati per le cessioni di beni che siano, o possano essere, esenti ai sensi dell'articolo 138 o dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b)».

Quadro normativo spagnolo

- 7 L'articolo 119 bis della Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (legge n. 37/1992 relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 28 dicembre 1992, dal titolo «Regime speciale per i rimborsi a favore di determinati imprenditori o professionisti non stabiliti nel territorio di applicazione dell'[IVA], né nella Comunità, nelle Isole Canarie, a Ceuta o Melilla», nella versione applicabile alla data dei fatti di cui al procedimento principale, prevede quanto segue:

«Gli imprenditori o professionisti non stabiliti nel territorio di applicazione dell'imposta, né nella Comunità, nelle Isole Canarie, a Ceuta o Melilla, potranno chiedere il rimborso degli importi dell'[IVA] che abbiano assolto in occasione di acquisti o importazioni di beni o servizi effettuati in tale territorio, quando ricorrano le condizioni ed i limiti fissati dall'articolo 119 della presente legge senza ulteriori disposizioni speciali oltre a quelle indicate in prosieguo e in conformità con la procedura stabilita con regolamento:

(...)».

- 8 L'articolo 31 del Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (regio decreto 1624/1992, che approva il regolamento relativo all'imposta sul valore aggiunto), del 29 dicembre 1992, intitolato «Rimborsi a favore di determinati imprenditori o professionisti non stabiliti nel territorio di applicazione dell'[IVA], né nella Comunità, nelle Isole Canarie, a Ceuta o Melilla», nella versione applicabile all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, prevede quanto segue:

«(...)

7. (...)

Quando sussistano dubbi riguardo alla validità o all'accuratezza delle informazioni contenute in una richiesta di rimborso o nella copia elettronica delle fatture o dei documenti d'importazione ai quali la stessa si riferisca, l'autorità competente per il relativo esame potrà chiedere, se del caso, al richiedente di presentare gli originali degli stessi mediante l'avvio della procedura volta ad ottenere informazioni aggiuntive o ulteriori di cui all'articolo 119, paragrafo 7, della legge relativa all'Imposta. Tali originali dovranno essere tenuti a disposizione dell'amministrazione tributaria fino al momento in cui si prescrive l'Imposta.

Le richieste di informazioni aggiuntive o ulteriori dovranno essere evase dal destinatario entro il termine di un mese a decorrere dalla ricezione delle stesse.

8. La decisione sulla richiesta di rimborso dovrà essere adottata e notificata al richiedente entro i quattro mesi seguenti alla data di ricezione della suddetta richiesta da parte dell'organo competente per la sua adozione.

Tuttavia, quando sia necessario chiedere informazioni aggiuntive o ulteriori, la decisione dovrà essere adottata e notificata al richiedente entro il termine di due mesi dal ricevimento delle informazioni richieste, o allorché sia trascorso un mese dal momento in cui detta richiesta è stata effettuata, qualora il destinatario non vi abbia ottemperato. In siffatti casi, la procedura di rimborso avrà una durata minima di sei mesi a decorrere dalla ricezione della richiesta da parte dell'autorità competente ad esaminarla.

In ogni caso, quando sia necessario chiedere informazioni aggiuntive o ulteriori, il termine massimo per decidere sulla richiesta di rimborso sarà di otto mesi a decorrere dalla data di ricezione della stessa. In caso di mancata ricezione di una notificazione espressa della decisione sulla richiesta di rimborso entro i termini di cui al presente paragrafo, quest'ultima dovrà considerarsi respinta.

(...)

10. Il diniego totale o parziale della richiesta di rimborso potrà essere impugnato dal richiedente in conformità con le disposizioni del titolo V della [Ley 58/2003, General Tributaria (legge n. 58/2003 recante il codice generale delle imposte; in prosieguo: il “codice generale delle imposte”) del 17 dicembre 2003].

(...))».

9 L'articolo 31 bis del menzionato regio decreto 1624/1992 enuncia quanto segue:

«(...)

3. Gli originali delle fatture e gli altri documenti giustificativi del diritto al rimborso dovranno essere tenuti a disposizione dell'amministrazione tributaria fino al momento in cui si prescrive l'Imposta.

(...)

5. Le richieste di rimborso oggetto del presente articolo verranno trattate ed evase ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 31, paragrafi da 6 a 11 del presente Regolamento».

10 Ai sensi dell'articolo 139 del codice generale delle imposte, dal titolo «Conclusione della procedura di controllo limitato»:

«1. La procedura di controllo limitato si concluderà in una delle seguenti forme:

- a) con decisione espressa dell'amministrazione tributaria, avente il contenuto di cui al paragrafo successivo;
- b) per decadenza, decorso il termine indicato nell'articolo 104 della presente legge senza che sia stata notificata una decisione espressa, fermo restando che l'amministrazione tributaria può avviare nuovamente questa procedura entro il termine di prescrizione.

(...)

2. La decisione amministrativa che pone fine alla procedura di controllo limitato dovrà includere almeno quanto segue:

- a) obbligo di natura tributaria o i relativi elementi nonché l'ambito temporale oggetto del controllo;
- b) esposizione delle misure specifiche adottate;
- c) descrizione degli elementi di fatto e di diritto che motivano la decisione;
- d) liquidazione provvisoria (...))».

11 L'articolo 219 del codice generale delle imposte, intitolato «Revoca degli atti di applicazione dei tributi e di imposizione di sanzioni», prevede quanto segue:

«1. L'amministrazione tributaria potrà revocare i propri atti a beneficio degli interessati quando si ritenga che essi violino manifestamente la legge, quando circostanze sopravvenute che incidano su una particolare situazione giuridica evidenzino il carattere illegittimo dell'atto emanato, o quando durante lo svolgimento del procedimento sia stato violato il diritto della difesa degli interessati.

La revoca non potrà costituire, in nessun caso, una dispensa o un'esenzione non consentita dalla normativa in materia tributaria, né essere contraria al principio di uguaglianza, all'interesse pubblico o all'ordinamento giuridico.

2. La revoca sarà possibile solo qualora non sia trascorso il termine di prescrizione.

(...)).».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 12 La Nestrade, con sede legale e domicilio fiscale ubicati in Svizzera, realizza operazioni soggette ad IVA in Spagna.
- 13 Il 21 settembre 2010, la Nestrade ha chiesto all'AEAT, in applicazione della procedura di rimborso degli importi dell'IVA versati a monte nel contesto dell'applicazione dell'IVA spagnola ad un imprenditore non stabilito nel territorio dell'Unione europea, la restituzione degli importi versati in occasione della cessione di beni da parte del proprio fornitore Hero España SA (in prosieguo: la «Hero»), nel corso del terzo e quarto trimestre del 2009. La Nestrade ha altresì chiesto il rimborso di tutti gli altri importi dell'IVA assolti per gli esercizi dal 2008 al 2010 in occasione della consegna di beni da parte della Hero.
- 14 Per il complesso degli esercizi summenzionati, l'AEAT ha chiesto alla Nestrade di fornire le fatture corrispondenti alle consegne di beni da parte della Hero (in prosieguo: le «fatture corrette»), giacché le fatture inizialmente prodotte recavano il numero di identificazione IVA olandese della Nestrade, mentre avrebbe dovuto essere indicato il numero di identificazione IVA svizzero.
- 15 Il 23 novembre 2010, l'AEAT ha quindi chiesto alla Nestrade di fornirle, entro un termine di dieci giorni lavorativi a decorrere dalla notifica della sua richiesta, effettuata il 13 dicembre 2010, le fatture corrette per il terzo e il quarto trimestre dell'esercizio 2009. La Nestrade non ha dato seguito a tale richiesta nel termine impartito.
- 16 Il 10 gennaio 2011, la Hero ha emesso fatture rettificative per il terzo e il quarto trimestre dell'esercizio 2009.
- 17 Il 5 aprile 2011, l'AEAT ha emanato una decisione nella quale negava il rimborso dell'importo pari a EUR 114 662,59 richiesto per il terzo e il quarto trimestre dell'esercizio 2009, con la motivazione che le risultava impossibile stabilire la fondatezza della domanda.
- 18 Tale decisione, che non è stata contestata dalla Nestrade, è divenuta definitiva il 14 maggio 2011.
- 19 Il 5 agosto 2011, la Nestrade ha nuovamente chiesto all'AEAT il rimborso degli importi dell'IVA versati a monte negli esercizi dal 2008 al 2010 e ha, peraltro, del pari chiesto il rimborso degli importi IVA versati a monte nel corso del periodo compreso tra i mesi di gennaio e marzo 2011. In tale occasione, la Nestrade ha presentato fatture rettificative e ha annullato le fatture inizialmente emesse dalla Hero per ciascuno di tali anni, anche per quanto riguarda il terzo e il quarto trimestre dell'esercizio 2009.
- 20 Nella sua decisione del 12 dicembre 2011, l'AEAT, ha stabilito, in primo luogo, di concedere il rimborso degli importi dell'IVA versati a monte in relazione agli esercizi finanziari 2008 e 2010, nonché a titolo del primo e secondo trimestre dell'esercizio 2009, per un totale di EUR 542 094,25. L'AEAT ha considerato che la Nestrade aveva risposto alle sue richieste e aveva prodotto le fatture rettificative domandate. Essa ha accordato il rimborso in parola dopo aver verificato che ricorressero le condizioni necessarie a tal fine. In secondo luogo, l'AEAT ha deciso di rifiutare il rimborso degli

importi IVA corrispondenti a due fatture emesse dalla Hero a titolo del terzo e quarto trimestre dell'esercizio 2009. Detto rifiuto si basava sul fatto che quest'ultimo rimborso era stato negato con decisione del 5 aprile 2011, divenuta definitiva il 14 maggio 2011.

- 21 L'8 marzo 2012, l'AEAT ha confermato la suddetta decisione del 12 dicembre 2011.
- 22 La Nestrade ha proposto un reclamo amministrativo avverso le decisioni dell'AEAT del 12 dicembre 2011 e dell'8 marzo 2012. Tale reclamo è stato respinto con decisione del Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico amministrativo centrale) del 22 gennaio 2015. Il principale motivo di rifiuto consisteva nell'autorità di cosa giudicata di carattere amministrativo.
- 23 La Nestrade ha presentato ricorso in via giurisdizionale avverso le decisioni dell'AEAT del 12 dicembre 2011 e dell'8 marzo 2012 e la decisione del Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico amministrativo centrale) del 22 gennaio 2015 dinanzi al giudice del rinvio.
- 24 Detto giudice ritiene che vi sia una certa divergenza fra, da un lato, la necessità di rispettare il principio della certezza del diritto inerente ad un provvedimento amministrativo definitivo, come la decisione del 5 aprile 2011 e, dall'altro, la necessità di applicare in modo uniforme il diritto dell'Unione e, segnatamente, le disposizioni della direttiva 2006/112 relative al diritto a detrazione dell'IVA.
- 25 In tale contesto, il giudice del rinvio ricorda che la Corte, nella sentenza, dell'8 maggio 2013, Petroma Transports e a. (C-271/12, EU:C:2013:297), ha dichiarato che il rimborso dell'IVA versata a monte può essere rifiutato se le fatture rettificative sono presentate all'autorità fiscale dopo che quest'ultima ha emesso la sua decisione di diniego del diritto al rimborso dell'IVA. Esso si chiede, tuttavia, se tale giurisprudenza non dovrebbe restare inapplicata in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, caratterizzata dall'assenza di negligenza o di mancanza di collaborazione con l'AEAT da parte della Nestrade e da una violazione dei diritti della difesa.
- 26 In tali circostanze l'Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se la giurisprudenza [derivante dalla sentenza dell'8 maggio 2013, Petroma Transports e a. (C-271/12, EU:C:2013:297),] possa essere temperata nel senso di ammettere il rimborso di importi dell'IVA, richiesto da un'impresa non stabilita nell'Unione europea, benché l'autorità tributaria nazionale abbia già adottato una decisione di diniego del suddetto rimborso con la motivazione che l'impresa non ha ottemperato a una richiesta di informazioni sul numero identificativo fiscale, tenendo conto che l'amministrazione in tale momento era in possesso di dette informazioni, fornite dalla ricorrente in risposta ad altre richieste.

In caso di risposta affermativa a tale questione:

- 2) Se sia possibile ritenere che l'applicazione retroattiva della giurisprudenza [derivante dalla sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C 518/14, EU:C:2016:691),] imponga di annullare un atto amministrativo che nega il rimborso degli importi dell'IVA interessati, tenendo presente che detto atto si è limitato a confermare una precedente decisione amministrativa definitiva di diniego del rimborso degli importi succitati, adottata dall'AEAT nell'ambito di una procedura diversa da quella prevista dalla legge per tale ipotesi e che, inoltre, limitava i diritti del richiedente pregiudicando il suo diritto della difesa».

Sulle questioni pregiudiziali

- 27 In via preliminare, occorre far notare, in primo luogo, che, nella sua decisione, il giudice del rinvio fa riferimento alle disposizioni della direttiva 2006/112 relative al diritto a detrazione dell'IVA e alla giurisprudenza della Corte ad esse relativa.
- 28 Nondimeno, la circostanza che, formalmente, il giudice del rinvio abbia formulato la sua domanda di pronuncia pregiudiziale facendo riferimento a talune disposizioni del diritto dell'Unione non osta a che la Corte fornisca a tale giudice tutti gli elementi di interpretazione che possono essere utili per la soluzione della causa di cui è investito, indipendentemente dal fatto che esso vi abbia fatto o meno riferimento nella formulazione delle sue questioni. A tal proposito, spetta alla Corte trarre dall'insieme degli elementi forniti dal giudice nazionale e, in particolare, dalla motivazione della decisione di rinvio, gli elementi di diritto dell'Unione che richiedano un'interpretazione, tenuto conto dell'oggetto della controversia (sentenza del 29 settembre 2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 Come hanno fatto osservare il governo spagnolo e la Commissione europea, il procedimento principale riguarda una domanda di rimborso di importi dell'IVA presentata da un'impresa stabilita in un paese terzo, vale a dire in Svizzera. Orbene, le modalità per il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non stabiliti nel territorio dell'Unione sono disciplinate dalla tredicesima direttiva, come emerge dal suo articolo 2, paragrafo 1. La Corte ha precisato, a tal riguardo, che le disposizioni della tredicesima direttiva e, in particolare, l'articolo 2, paragrafo 1, devono essere considerati come una *lex specialis* rispetto agli articoli 170 e 171 della direttiva 2006/112 (sentenza del 15 luglio 2010, *Commissione/Regno Unito*, C-582/08, EU:C:2010:429, punto 35).
- 30 Di conseguenza, occorre esaminare le questioni pregiudiziali alla luce delle disposizioni della tredicesima direttiva.
- 31 In secondo luogo, si deve rilevare che il procedimento principale non verte sull'efficacia nel tempo di rettifiche di una fattura, questione sulla quale la Corte ha già statuito, per quanto riguarda il diritto a detrazione dell'IVA, nella sentenza del 15 settembre 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691). Esso riguarda per contro la facoltà per gli Stati membri di limitare nel tempo la possibilità di rettificare le fatture erronee ai fini dell'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA. Il giudice del rinvio spiega che, ai sensi del diritto spagnolo, una rettifica del genere non può più produrre effetti dopo che la decisione dell'amministrazione di negare la restituzione è diventata definitiva.
- 32 Alla luce di quanto precede, si deve considerare che, con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni della tredicesima direttiva debbano essere interpretate nel senso che ostano a che uno Stato membro limiti nel tempo la possibilità di rettificare fatture erronee, ad esempio rettificando il numero di identificazione IVA inizialmente indicato sulla fattura, ai fini dell'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA.
- 33 La Corte ha dichiarato che le disposizioni della sesta direttiva 77/388 devono essere interpretate nel senso che esse non ostano ad una normativa nazionale in forza della quale il diritto alla detrazione dell'IVA può essere negato a soggetti passivi in possesso di fatture incomplete, anche qualora queste ultime siano completate mediante la produzione di informazioni dirette a dimostrare l'effettività, la natura e l'importo delle operazioni fatturate dopo l'adozione di una siffatta decisione di diniego (v., in tal senso, sentenza dell'8 maggio 2013, *Petroma Transports e a.*, C 271/12, EU:C:2013:297, punto 36). Tuttavia, si deve precisare che la sesta direttiva 77/388 non vietava affatto agli Stati membri di accettare la rettifica di una fattura incompleta dopo che l'amministrazione tributaria avesse adottato una decisione che negava il diritto a detrazione o il diritto al rimborso dell'IVA.

- 34 Siffatta conclusione vale anche per quanto riguarda la tredicesima direttiva. Come si evince infatti dal suo articolo 3, paragrafo 1, gli Stati membri determinano le modalità per l'introduzione di una domanda di rimborso dell'IVA, compresi i termini, e impongono gli obblighi necessari per poter valutare la fondatezza di tale domanda.
- 35 Non essendo disciplinata dalla tredicesima direttiva, l'instaurazione di misure che fissano un termine, la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, che abbia omesso di rettificare fatture erronee o incomplete ai fini dell'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA, deve essere disciplinata dal diritto nazionale, purché, da un lato, tale procedura 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, dall'altro, essa non renda in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del menzionato diritto (principio di effettività) (v., per analogia, sentenze dell'8 maggio 2008, *Ecotrade*, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punto 46, e del 26 aprile 2018, *Zabrus Siret*, C 81/17, EU:C:2018:283, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 A tale riguardo, si deve ricordare che, se spetta al giudice nazionale valutare la compatibilità dei provvedimenti nazionali con il diritto dell'Unione, la Corte può nondimeno fornirgli tutte le indicazioni utili alla soluzione della controversia di cui è investito (sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 36).
- 37 Per quanto concerne, in primo luogo, il principio di equivalenza, occorre ricordare che da esso discende che gli individui che fanno valere i diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione non devono essere svantaggiati rispetto a quelli che fanno valere diritti di natura meramente interna (sentenza del 7 marzo 2018, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, punto 39).
- 38 Il giudice del rinvio chiede se l'AEAT abbia violato il menzionato principio di equivalenza, in quanto quest'ultima non ha revocato la sua decisione del 5 aprile 2011 in base all'articolo 219 del codice generale delle imposte. A tale riguardo, si deve constatare che nessun elemento del fascicolo sottoposto alla Corte consente di riscontrare che detto articolo si applichi in modo diverso a seconda che il diritto in parola sia attribuito dal diritto dell'Unione o dal diritto nazionale.
- 39 Inoltre, contrariamente a quanto sostenuto in udienza dalla Nestrade, il principio di equivalenza non viene violato nemmeno per il fatto che l'AEAT avrebbe trattato in modo diverso, da un lato, le domande di rimborso degli importi dell'IVA versati a monte in relazione agli esercizi 2008 e 2010, nonché in relazione al primo e secondo trimestre dell'esercizio 2009 e, dall'altro, la domanda di rimborso degli importi dell'IVA in relazione al terzo e quarto trimestre dell'esercizio 2009. Una tale disparità di trattamento, infatti, quand'anche fosse comprovata, non dimostrerebbe per nulla una differenza di trattamento fra i diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione e quelli di carattere puramente interno.
- 40 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il principio di effettività, dalla giurisprudenza della Corte risulta che al fine di accertare se una disposizione processuale nazionale renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti ai soggetti dell'ordinamento dal diritto dell'Unione si deve tener conto del ruolo di detta disposizione nell'insieme del procedimento, nonché dello svolgimento e delle peculiarità dello stesso dinanzi ai vari organi giurisdizionali nazionali. Sotto tale profilo, si devono considerare, se necessario, i principi che sono alla base del sistema giurisdizionale nazionale, quali la tutela dei diritti della difesa, il principio della certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento (sentenza del 7 marzo 2018, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).
- 41 La Corte ha già statuito che la possibilità di proporre una domanda di rimborso delle eccedenze dell'IVA senza alcuna limitazione temporale si porrebbe in contrasto col principio della certezza del diritto, che esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in

discussione (sentenza del 21 giugno 2012, *Elsacom*, C 294/11, EU:C:2012:382, punto 29 e la giurisprudenza ivi citata). La Corte ha riconosciuto compatibile con il diritto dell'Unione la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata. Infatti, siffatti termini non sono tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, anche se, per definizione, lo spirare di detti termini comporta il rigetto, totale o parziale, dell'azione esperita (sentenza del 14 giugno 2017, *Compass Contract Services*, C 38/16, EU:C:2017:454, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

- 42 Nel caso di specie, l'AEAT, il 23 novembre 2010, ha chiesto alla Nestrade di fornirle, entro dieci giorni lavorativi dalla notifica della richiesta stessa, avvenuta il 13 dicembre 2010, le fatture corrette.
- 43 Si deve constatare che non risulta dalla decisione di rinvio che la Nestrade abbia avvertito l'AEAT del fatto che non era in possesso delle fatture corrette alla data della richiesta di tale amministrazione. Inoltre, dalla decisione succitata risulta che la Nestrade non ha fornito le fatture in parola all'AEAT per il periodo di quasi tre mesi, trascorso dalla data in cui essa le ha ottenute e la data in cui la decisione di diniego del rimborso dell'IVA è stata adottata. La Nestrade non ha nemmeno contestato detta decisione prima che divenisse definitiva, sebbene, secondo il giudice del rinvio, essa avrebbe potuto presentare un ricorso contro la summenzionata decisione entro un termine ragionevole.
- 44 In tali circostanze, si deve constatare che, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, non è stato reso praticamente impossibile o eccessivamente difficile alla Nestrade esercitare il suo diritto al rimborso dell'IVA.
- 45 In siffatto contesto, occorre ricordare che, se l'amministrazione tributaria dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo è debitore dell'IVA, essa non può imporre condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 30 settembre 2010, *Uszodaépitő*, C-392/09, EU:C:2010:569, punto 40).
- 46 Lo stesso ragionamento va applicato per quanto riguarda il diritto al rimborso dell'IVA. Tuttavia, relativamente al procedimento principale, appare, come fatto valere dalla Commissione, che l'AEAT non disponeva dei dati necessari per valutare il diritto al rimborso dell'IVA di cui trattasi nel procedimento principale, sulla base delle informazioni che le erano state fornite dalla Nestrade nell'ambito di altre domande di rimborso afferenti allo stesso fornitore, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.
- 47 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che le disposizioni della tredicesima direttiva devono essere interpretate nel senso che non ostano a che uno Stato membro limiti nel tempo la possibilità di rettificare fatture erranee, ad esempio tramite la rettifica del numero di identificazione IVA inizialmente indicato sulla fattura, ai fini dell'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA, purché i principi di equivalenza e di effettività siano rispettati, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

- 48 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:

Le disposizioni della tredicesima direttiva 86/560/CEE del Consiglio, del 17 novembre 1986, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità, devono essere interpretate nel senso che non ostano a che uno Stato membro limiti nel tempo la possibilità di rettificare fatture erranee, ad esempio tramite la rettifica del numero di identificazione per l'imposta sul valore aggiunto (IVA) inizialmente indicato sulla fattura, ai fini dell'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA, purché i principi di equivalenza e di effettività siano rispettati, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Firme