

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

9 settembre 2021 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Ottava direttiva 79/1072/CEE – Articoli 3, 6 e 7 – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Soggetti passivi non residenti all'interno del paese – Diniego di rimborso dell'IVA versata – Documenti giustificativi del diritto al rimborso – Omessa esibizione dei documenti giustificativi nei termini impartiti»

Nella causa C-294/20,

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 5 marzo 2020, pervenuta in cancelleria il 1° luglio 2020, nel procedimento

GE Auto Service Leasing GmbH

contro

Tribunal Económico Administrativo Central,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, E. Juhász (relatore) e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: E. Tanchev

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la GE Auto Service Leasing GmbH, da A. Azpeitia Gamazo e A. Albarrán Jiménez, abogados;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García e M.J. Ruiz Sánchez, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da M. Smolek, O. Serdula e J. Vlášil, in qualità di agenti;
- per il governo estone, da N. Grünberg, in qualità di agente;
- per il governo ellenico, da M. Tassopoulou, S. Trekli e G. Avdikos, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione 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 di 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»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la GE Auto Service Leasing GmbH (in prosieguo: l'«Auto Service») e il Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico e amministrativo centrale, Spagna) in merito al diniego di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) fatturata da tale società.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Sesta direttiva IVA

3 L'articolo 17 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), come modificata dalla direttiva 2006/18/CE del Consiglio, del 14 febbraio 2006 (GU 2006, L 51, pag. 12; in prosieguo: la «sesta direttiva IVA»), così dispone:

- «1. Il diritto a [detrazione] nasce quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile.
2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:
 - a) l'imposta sul valore aggiunto dovuto o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;
 - b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci importate;
 - c) l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), e dell'articolo 6, paragrafo 3.
3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la [detrazione] o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:
 - a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero, che darebbero diritto a [detrazione] se fossero effettuate all'interno del paese;
 - b) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera i), dell'articolo 15 e dell'articolo 16, paragrafo 1, punti B, C e D, e paragrafo 2;
 - c) di sue operazioni esenti ai sensi dell'articolo 13 B, lettera a) e lettera d), punti da 1 a 5, quando il cliente risieda fuori della Comunità o quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati a essere esportati in un paese non appartenente alla Comunità.

(...)».

4 Ai sensi dell'articolo 28 septies di tale direttiva:

«(...)

4. Il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 3 viene effettuato:

– a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti all'interno del paese ma che sono stabiliti in un altro Stato membro, secondo le modalità d'applicazione stabilite dall'[ottava] direttiva [IVA];

(...)».

Ottava direttiva IVA

5 L'articolo 2 dell'ottava direttiva IVA così dispone:

«Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente all'interno del paese, ma residente in un altro Stato membro, alle condizioni stabilite in appresso, l'imposta sul valore aggiunto 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 [IVA] o delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1, lettera b)».

6 L'articolo 3 di tale direttiva dispone quanto segue:

«Per beneficiare del rimborso, ogni soggetto passivo di cui all'articolo 2 che non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata all'interno del paese deve:

a) inoltrare presso il servizio competente di cui all'articolo 9, primo comma, una domanda conforme al modello di cui all'allegato A alla quale saranno allegati gli originali delle fatture o dei documenti d'importazione. Gli Stati membri mettono a disposizione dei richiedenti una nota esplicativa che deve contenere in tutti i casi gli elementi informativi minimi riportati nell'allegato C;

b) comprovare, mediante attestazione rilasciata dall'amministrazione dello Stato in cui è residente, che egli è assoggettato all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato. Tuttavia, quando il servizio competente di cui all'articolo 9, primo comma, è già in possesso di tale documento giustificativo, il soggetto passivo non è più tenuto a fornirne un altro per un anno, a decorrere dalla data del rilascio della prima attestazione da parte dell'amministrazione dello Stato in cui egli è residente. Gli Stati membri non rilasciano alcuna attestazione ai soggetti passivi che beneficiano di una franchigia dell'imposta ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2, della [sesta] direttiva [IVA];

c) certificare con dichiarazione scritta di non aver effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata all'interno del paese, durante il periodo di cui all'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, prima e seconda frase;

d) impegnarsi a restituire qualsiasi somma indebitamente riscossa».

7 L'articolo 4 della medesima direttiva così recita:

«Per beneficiare del rimborso, ogni soggetto passivo di cui all'articolo 2 che non ha effettuato all'interno del paese alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata nel paese, diversa dalle prestazioni contemplate dall'articolo 1, lettere a) e b), deve:

a) adempiere gli obblighi di cui all'articolo 3, lettere a), b) e d);

(...)».

8 A termini dell'articolo 6 della stessa direttiva:

«Gli Stati membri non possono imporre ai soggetti passivi di cui all'articolo 2, oltre agli obblighi di cui agli articoli 3 e 4, alcun altro obbligo oltre a quello di fornire, in casi particolari, le informazioni necessarie per accertare la fondatezza della domanda di rimborso».

9 A norma dell'articolo 7 dell'ottava direttiva IVA:

«1. La domanda di rimborso di cui agli articoli 3 e 4 deve riferirsi ad acquisti di beni o servizi fatturati, o ad importazioni effettuate, in un periodo non inferiore a tre mesi né superiore a un anno civile. La domanda può tuttavia riferirsi ad un periodo inferiore a tre mesi qualora tale periodo costituisca il saldo di un anno civile. Le domande possono riguardare anche fatture o documenti di importazione che non sono stati oggetto di domande precedenti e relativi ad operazioni effettuate nel corso dell'anno civile in questione. La domanda deve essere presentata al servizio competente di cui all'articolo 9, primo comma, entro i sei mesi successivi allo scadere dell'anno civile nel corso del quale l'imposta è divenuta esigibile.

(...)

3. Il servizio competente di cui all'articolo 9, primo comma, vista ogni fattura o documento di importazione affinché non possano essere riutilizzati per un'altra domanda e li restituisce entro un mese.

4. Le decisioni concernenti le domande di rimborso devono essere notificate, entro un termine di sei mesi a decorrere dalla data di presentazione, al servizio competente di cui al paragrafo 3, delle domande corredate di tutti i documenti richiesti dalla presente direttiva per l'istruzione della domanda. Il rimborso deve essere effettuato prima della scadenza del termine di cui sopra, su domanda del richiedente, nello Stato membro del rimborso o nello Stato di residenza. In quest'ultimo caso, le spese bancarie di spedizione sono a carico del richiedente.

Le decisioni di rifiuto devono essere motivate. Possono essere oggetto di un ricorso dinanzi agli organi competenti dello Stato membro interessato, nelle forme e nei termini previsti per i reclami relativi ai rimborsi chiesti dai soggetti passivi residenti in tale Stato.

(...)».

Direttiva 2006/112/CE

10 Gli articoli 411 e 413 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), prevedono che tale direttiva abroghi la sesta direttiva IVA ed entri in vigore il 1° gennaio 2007.

Direttiva 2008/9/CE

11 Dall'articolo 28, paragrafi 1 e 2, 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, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro (GU 2008, L 44, pag. 23), risulta che la direttiva 2008/9 si applica alle domande di rimborso presentate dopo il 31 dicembre 2009 e che essa abroga l'ottava direttiva IVA a decorrere dal 1° gennaio 2010.

Diritto spagnolo

12 L'articolo 119 della Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (legge del 28 dicembre 1992, n. 37, in materia di imposta sul valore aggiunto) (BOE n. 312, del 29 dicembre 1992, pag. 44247), intitolato «Regime speciale applicabile ai rimborsi a favore di determinati imprenditori o professionisti non stabiliti nel territorio di applicazione dell'IVA», così recita:

«1. Gli imprenditori o i professionisti non stabiliti nel territorio di applicazione dell'IVA, per i quali sono soddisfatte le condizioni di cui al comma seguente, possono esercitare il diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto che hanno versato o, eventualmente, che è stata loro ripercossa in tale territorio, conformemente alle disposizioni del presente articolo.

(...)

2. Le condizioni per l'esercizio del diritto al rimborso di cui al presente articolo sono:

1.° Che gli imprenditori o professionisti che intendono avvalersene siano stabiliti nella Comunità, nelle Isole Canarie, a Ceuta o a Melilla, o in altri territori terzi.

(...)

2.° Che, durante il periodo coperto dalla domanda, [gli imprenditori o i professionisti] non abbiano effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi soggetti all'IVA nel territorio di applicazione dell'IVA diverse da quelle elencate qui di seguito:

a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui il soggetto passivo ai fini IVA è il destinatario, conformemente all'articolo 84, paragrafo 1, punti 2, 3 e 4, della presente legge;

b) i servizi di trasporto e i servizi accessori ai trasporti, esenti da IVA ai sensi degli articoli 21, 23, 24 e 64 della presente legge.

(...)

8. Le domande di rimborso possono riguardare solo i periodi annuali o trimestrali immediatamente precedenti.

Tuttavia, le domande di rimborso relative a un periodo più breve sono valide a condizione che il periodo in questione si concluda il 31 dicembre dell'anno in questione.

9. L'amministrazione tributaria può chiedere agli interessati le informazioni e i documenti giustificativi necessari per valutare la validità delle domande di rimborso presentate e, in particolare, per determinare correttamente l'importo del rimborso conformemente ai paragrafi 4 e 5 del presente articolo.

(...)».

13 L'articolo 112 della Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (legge del 26 novembre 1992, n. 30, che disciplina il

regime giuridico delle amministrazioni pubbliche e il procedimento amministrativo di diritto ordinario), attualmente incluso nell'articolo 118 della Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (legge del 1° ottobre 2015, n. 39, che disciplina il procedimento amministrativo ordinario delle amministrazioni pubbliche) (BOE n. 236, del 2 ottobre 2015, pag. 89343), vieta di «prendere in considerazione, in sede di decisione sui ricorsi, fatti, documenti o argomenti del ricorrente che quest'ultimo avrebbe potuto produrre ma non ha prodotto, unitamente alle sue osservazioni» e precisa che «la produzione di prove non può essere chiesta se la sua omessa esecuzione durante il procedimento che ha portato alla decisione impugnata è imputabile all'interessato».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 L'Auto Service è una società con sede in Germania la quale, il 30 giugno 2006 e il 29 giugno 2007, ha presentato, dinanzi all'Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos (Ufficio nazionale dell'amministrazione tributaria – IVA dei soggetti passivi non residenti, Spagna; in prosieguo l'«amministrazione tributaria spagnola»), alcune domande di rimborso di importi IVA versati da imprenditori o professionisti non residenti nel territorio di applicazione dell'imposta nel corso degli esercizi 2005 e 2006, per un importo totale pari a EUR 407 396,469.

15 Il 19 marzo 2008, l'amministrazione tributaria spagnola ha inviato all'Auto Service due domande di informazioni, chiedendole di fornire gli originali delle fatture in base alle quali detta società chiedeva il rimborso e di fornire dettagli sulle operazioni effettuate in Spagna, nonché sulla destinazione dei beni o servizi acquistati, oggetto della domanda di rimborso.

16 Il 12 dicembre 2008, l'Auto Service ha informato l'amministrazione tributaria spagnola che essa confermava la sua domanda di rimborso, ma che incontrava difficoltà nel produrre i documenti richiesti.

17 Con decisioni del 18 febbraio 2009, notificate all'Auto Service il 21 aprile 2009, l'amministrazione tributaria spagnola ha respinto le domande di rimborso presentate da tale società che, il 20 febbraio 2009, ha comunicato a detta amministrazione di essere una società tedesca la cui attività consiste nella fornitura di autoveicoli a imprese spagnole nell'ambito di contratti di leasing, nonché nella vendita occasionale di veicoli d'occasione sul territorio spagnolo, allegando a tali spiegazioni alcune fatture giustificative.

18 L'Auto Service ha proposto reclamo avverso le decisioni di rigetto delle domande di rimborso e, pur riconoscendo la tardività della sua risposta alle domande di informazioni e affermando che la sua risposta era stata comunque fornita prima della notifica di tali decisioni, ha allegato le fatture emesse per i servizi di noleggio forniti, ma non tutte le fatture in base alle quali è stato chiesto il rimborso dell'IVA.

19 Prima di decidere sul reclamo, l'amministrazione tributaria spagnola ha inviato all'Auto Service una nuova domanda di informazioni, il 13 luglio 2009. Con la domanda si invitava l'Auto Service a precisare l'uso dei beni e/o dei servizi acquistati per i quali si chiedeva il rimborso dell'IVA e di dimostrare che essi erano destinati a operazioni conferenti diritto al rimborso. A tal fine, l'Auto Service è stata invitata a produrre i contratti stipulati con i clienti e le fatture emesse, un certificato rilasciato dalle autorità tributarie del paese in cui aveva la sede legale o il suo stabilimento principale, attestante il suo assoggettamento all'IVA, nonché l'indicazione dell'aliquota fiscale applicata alla sua attività e la percentuale di detrazione applicabile in caso di tassazione rateata.

20 L'Auto Service non ha risposto a questa nuova domanda di informazioni.

21 Il 1° febbraio 2010, l'amministrazione tributaria spagnola, non avendo a disposizione tutti i documenti richiesti, ha emesso una decisione che respingeva il reclamo e confermava il diniego di rimborso in quanto l'Auto Service non aveva dimostrato la fondatezza delle sue richieste.

22 A questo proposito, l'amministrazione tributaria spagnola ha informato la ricorrente che i documenti da essa richiesti erano destinati a stabilire la reale esistenza delle operazioni sul territorio di applicazione dell'imposta, e la destinazione dei beni e dei servizi alle operazioni che danno diritto alla detrazione. Detta amministrazione ha aggiunto che questi documenti erano essi stessi destinati a permetterle di verificare che i contratti di leasing stipulati con i clienti includessero un'opzione di acquisto di beni e le modalità d'acquisto, di determinare se i beni che erano oggetto dei contratti si trovavano nel territorio di applicazione dell'imposta e se i clienti della società erano enti o persone stabilite in detto territorio. Tali informazioni sono state richieste anche per determinare se le attività dell'Auto Service avessero ad oggetto il leasing, così come l'aliquota fiscale nello Stato di stabilimento e la percentuale di deduzione applicabile.

23 Impugnando tale decisione, l'Auto Service ha presentato un ricorso dinanzi al Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico e amministrativo centrale), producendo fatture di servizi, contratti di leasing, diverse dichiarazioni periodiche dell'IVA e certificati ufficiali rilasciati dalle autorità tedesche che ne attestavano la qualità di soggetto passivo beneficiante di un diritto a detrazione.

24 Il Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico e amministrativo centrale) ha respinto le domande dell'Auto Service con la motivazione che le prove rilevanti dovevano essere prodotte davanti all'autorità di gestione competente e che non potevano più essere prodotte nella fase della procedura di reclamo.

25 Il 24 gennaio 2013, l'Auto Service ha presentato un ricorso amministrativo davanti all'Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna), avverso la decisione di rigetto del Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico e amministrativo centrale). Con sentenza del 22 settembre 2016, l'Audiencia Nacional (Corte centrale) ha respinto questo ricorso.

26 Per giustificare il suo rifiuto, quest'ultimo giudice ha affermato, tra l'altro, che spetta al richiedente il rimborso dell'IVA provare il suo diritto al rimborso nella fase del procedimento amministrativo e che la sua omessa risposta alle domande dell'amministrazione non può essere sanata in sede di reclamo o di contenzioso amministrativo.

27 L'Auto Service ha fatto ricorso per cassazione al Tribunal Supremo (Corte Suprema, Spagna) avverso questa sentenza.

28 Nella sua sentenza del 10 settembre 2018, il Tribunal Supremo (Corte Suprema) ha osservato che, nonostante la sua natura quasi giurisdizionale, il Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico e amministrativo centrale) è un organo dell'amministrazione al quale è obbligatorio rivolgersi per poter proporre un'azione contenziosa.

29 Il Tribunal Supremo (Corte Suprema) ha dichiarato che, tranne che in caso di abuso di diritto, l'ordinamento spagnolo impone ai giudici del contenzioso amministrativo di prendere in considerazione le prove che un soggetto passivo non avrebbe comunicato all'amministrazione tributaria nella fase dell'istruttoria amministrativa di un suo fascicolo.

30 Il Tribunal Supremo (Corte Suprema) ha poi affermato che, in materia di IVA, la

giurisprudenza della Corte di giustizia, sulla base dei principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità, ha attribuito priorità alle norme sostanziali sulla detrazione dell'IVA rispetto alle norme di natura formale. Pertanto, la Corte avrebbe riconosciuto il diritto alla detrazione o al rimborso quando si fosse accertato che le norme sostanziali relative a tali diritti erano soddisfatte, pur non essendole talune condizioni formali.

31 Preso atto che era pacifico che le condizioni per il diritto al rimborso dell'IVA, di cui all'articolo 119 della direttiva 2006/112, fossero soddisfatte nella controversia oggetto del procedimento principale, il Tribunal Supremo (Corte Suprema) ha annullato la sentenza dell'Audiencia Nacional (Corte Centrale) e ha disposto il rinvio della causa relativa all'Auto Service dinanzi a tale giudice, affinché esso si pronunci sulla base degli elementi versati nel fascicolo relativi alla domanda di rimborso dell'IVA presentata da tale società.

32 L'Audiencia Nacional (Corte Centrale) afferma che, se dovesse seguire il ragionamento del Tribunal Supremo (Corte Suprema), molto probabilmente essa violerebbe le disposizioni degli articoli 3 e 7 dell'ottava direttiva IVA, poiché l'Auto Service non ha dimostrato, entro i termini previsti da tale ultima disposizione, il suo diritto al rimborso dell'IVA, sebbene sia stata messa in condizioni di farlo dall'amministrazione tributaria spagnola.

33 A questo proposito, essa sottolinea che, sebbene la Corte abbia già dichiarato che la violazione di requisiti formali non può comportare, in linea di principio, la perdita del diritto a detrazione, resta il fatto che tali requisiti formali possono costituire la base materiale per l'esercizio di detto diritto e che essi disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio di tale diritto e il buon funzionamento del sistema IVA.

34 Il giudice del rinvio precisa che è in questo spirito che la Corte è stata indotta a considerare che la facoltà di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA senza limiti di tempo sarebbe in contrasto con il principio di certezza del diritto, che esige che la posizione fiscale del soggetto passivo, tenuto conto dei suoi diritti e obblighi nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere rimessa in discussione indefinitamente.

35 Esso precisa che, posto che l'amministrazione tributaria spagnola ha adottato tutte le misure necessarie per consentire al soggetto passivo di produrre i documenti atti a dimostrare il suo diritto al rimborso dell'IVA, e che quest'ultimo non vi ha provveduto entro il termine previsto dall'articolo 7, paragrafo 1, dell'ottava direttiva IVA, si deve ritenere che tale soggetto passivo sia decaduto dai suoi diritti, come ha dichiarato la Corte nel punto 34 della sentenza del 21 giugno 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382).

36 A questo proposito, il giudice del rinvio ritiene che, tenuto conto della sentenza del Tribunal Supremo (Corte Suprema), secondo la quale il momento in cui il soggetto passivo produce le prove su cui si basa la sua domanda è irrilevante in relazione al rimborso dell'IVA, è necessario valutare se il ritardo nella produzione di tali prove sia ingiustificato, il che potrebbe essere considerato come una pratica abusiva.

37 Secondo questo giudice, il ritardo dell'Auto Service nel caso oggetto del procedimento principale nel produrre la prova del suo diritto al rimborso potrebbe essere considerato come rivelatore della sua malafede, in quanto essa avrebbe consapevolmente e deliberatamente nascosto all'amministrazione, senza un motivo plausibile, e nonostante le numerose possibilità che ha avuto di dare seguito alla sua azione, le informazioni necessarie per ottenere il rimborso dell'IVA.

38 Ciò premesso, l'Audiencia Nacional (Corte centrale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

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

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

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

Sulle questioni pregiudiziali

39 In via preliminare, occorre rilevare che l'Auto Service sostiene che la domanda di pronuncia pregiudiziale dovrebbe essere dichiarata irricevibile in quanto, da un lato, le questioni sollevate dal giudice nazionale sarebbero già state decise dal Tribunal Supremo (Corte Suprema) e tale decisione sarebbe già passata in giudicato e, dall'altro, la questione relativa all'abuso di diritto sarebbe teorica, poiché tale questione non è mai sorta prima che la Corte fosse adita dal giudice del rinvio.

40 A questo proposito occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza costante della Corte, i giudici nazionali dispongono del più ampio potere discrezionale per sottoporre alla Corte una questione di interpretazione delle disposizioni rilevanti del diritto dell'Unione. Spetta solo al giudice nazionale investito della controversia, che è il solo a conoscere il suo ordinamento nazionale e che deve assumersi la responsabilità della decisione giudiziaria da emettere, valutare, alla luce delle circostanze particolari del caso, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per poter giudicare, sia la rilevanza delle questioni che esso sottopone alla Corte. Di conseguenza, una volta che le questioni sollevate vertono sull'interpretazione o sulla validità di una norma giuridica dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire. Ne consegue che le questioni sollevate dai giudici nazionali godono di una presunzione di rilevanza. Il rifiuto della Corte di statuire su una questione pregiudiziale proposta da un giudice nazionale è possibile solo qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione richiesta non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto della controversia nel procedimento principale, qualora la questione abbia natura teorica o, inoltre, quando la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile a dette questioni (v., in tal senso, sentenze del 5 aprile 2016, PFE, C?689/13, EU:C:2016:199, punto 32 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 16 luglio 2020, Antonio Capaldo, C?496/19, EU:C:2020:583, punto 16 e giurisprudenza ivi citata).

41 Orbene, la lettura della decisione di rinvio mostra che le questioni sottoposte dal giudice nazionale alla Corte sono direttamente collegate ai fatti della controversia principale.

42 Peraltro, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, una norma di diritto nazionale, la quale stabilisca che i giudici che non decidono in ultima istanza sono vincolati da valutazioni formulate dall'organo giurisdizionale superiore, non può privare detti giudici della facoltà di sottoporre alla Corte questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione oggetto di

siffatte valutazioni in diritto. Infatti, la Corte ha dichiarato che il giudice che non decide in ultima istanza dev'essere libero, ove ritenga che la valutazione in diritto formulata dall'istanza superiore possa condurlo ad emettere un giudizio contrario al diritto dell'Unione, di sottoporre alla Corte le questioni che consideri rilevanti (sentenza del 5 marzo 2019, Eesti Pagar, C?349/17, EU:C:2019:172, punto 52 e giurisprudenza ivi citata).

43 Di conseguenza, la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

44 Per di più, conformemente a una costante giurisprudenza della Corte, nell'ambito della procedura di cooperazione con i giudici nazionali istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta alla Corte fornire al giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia sottopostagli. In tale ottica, la Corte può estrarre dal complesso degli elementi forniti dal giudice del rinvio, e in particolare dalla motivazione della decisione di rinvio, le norme e i principi del diritto dell'Unione che richiedono un'interpretazione alla luce dell'oggetto della controversia principale, persino qualora tali disposizioni non siano espressamente indicate nelle questioni ad essa sottoposte da tale giudice (sentenza dell'11 novembre 2020, DenizBank, C?287/19, EU:C:2020:897, punto 59).

45 Nella motivazione della sua decisione, il giudice del rinvio fa riferimento indifferentemente alla direttiva 2006/112 nonché all'ottava direttiva IVA e alla direttiva 2008/9. Esso omette di specificare, nelle questioni sottoposte alla Corte, le disposizioni di cui chiede l'interpretazione.

46 Tuttavia, dall'ordinanza di rinvio risulta che le domande di rimborso dell'IVA oggetto del procedimento principale sono state presentate all'amministrazione tributaria spagnola, rispettivamente, il 20 giugno 2006 e il 29 giugno 2007 e si riferiscono a operazioni avvenute negli esercizi 2005 e 2006.

47 Orbene, ai sensi degli articoli 411 e 413 della direttiva 2006/112, questa direttiva, che ha abrogato la sesta direttiva IVA, è entrata in vigore solo il 1° gennaio 2007. Inoltre, ai sensi dell'articolo 28, paragrafo 1, della direttiva 2008/9, tale direttiva, che ha abrogato l'ottava direttiva IVA, è destinata ad applicarsi alle domande di rimborso presentate dopo il 31 dicembre 2009.

48 Ne consegue che solo le disposizioni della sesta direttiva IVA e dell'ottava direttiva IVA sono applicabili ai fatti della controversia principale.

Sulle questioni prima e terza

49 Con la prima e la terza questione, che devono essere esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni dell'ottava direttiva IVA e i principi del diritto dell'Unione, in particolare il principio di neutralità fiscale, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a che una domanda di rimborso dell'IVA sia respinta quando il soggetto passivo non ha presentato, entro i termini stabiliti, all'autorità tributaria competente, persino su invito di quest'ultima, tutti i documenti e le informazioni richiesti da tale direttiva, a prescindere dal fatto che detti documenti e dette informazioni siano stati presentati da tale soggetto passivo, di propria iniziativa, nell'ambito del reclamo o del procedimento giudiziario promosso avverso la decisione di rigetto di un siffatto diritto al rimborso.

50 A questo proposito, occorre sottolineare che, secondo la giurisprudenza costante della Corte, il diritto al rimborso, come il diritto alla detrazione, è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla legislazione dell'Unione, che ha lo scopo di sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste

siano, in linea di principio, soggette esse stesse all'IVA [sentenza del 18 novembre 2020, Commissione/Germania (Rimborso dell'IVA – Fatture), C-371/19, non pubblicata, EU:C:2020:936, punto 77].

51 Questo rimborso dell'IVA versata in un altro Stato membro, per come disciplinato dall'ottava direttiva IVA, trova il suo corrispondente nel diritto, istituito dalla sesta direttiva IVA, di detrarre l'IVA versata a monte nel proprio Stato membro [v., in tal senso, sentenze del 25 ottobre 2012, Daimler e Widex, C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, punto 41, e del 18 novembre 2020, Commissione/Germania (Rimborso dell'IVA – Fatture), C-371/19, non pubblicata, EU:C:2020:936, punto 78 e giurisprudenza ivi citata].

52 La Corte ha ripetutamente dichiarato che il diritto a detrazione e, conseguentemente, al rimborso costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le 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 giurisprudenza ivi citata].

53 Inoltre, secondo una giurisprudenza consolidata della Corte, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA richiede che la detrazione o il rimborso dell'IVA a monte siano concessi se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, persino qualora alcuni requisiti formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Tuttavia, la soluzione può essere diversa se la violazione di tali requisiti formali abbia 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 e giurisprudenza ivi citata].

54 Dagli articoli 3 e 4 dell'ottava direttiva IVA risulta che un soggetto passivo può ottenere il rimborso dell'IVA solo se adempie agli obblighi previsti da tali articoli, che comprendono la presentazione delle fatture originali o dei documenti di importazione per le operazioni soggette a IVA nello Stato membro di rimborso.

55 A tale riguardo, dall'ordinanza di rinvio risulta che, in due occasioni, il 19 marzo 2008 e, in seguito al primo rigetto delle domande di rimborso nell'ambito del reclamo presentato dall'Auto Service, il 13 luglio 2009, l'amministrazione tributaria spagnola ha chiesto a tale società di produrre prove complementari alle sue domande iniziali, in particolare, la produzione di tutte le fatture su cui si basavano tali domande, nonché un documento dello Stato membro in cui si trova la sede della società, attestante la sua qualità di soggetto passivo ai fini dell'IVA. Tuttavia, la suddetta società non ha presentato all'autorità tributaria tutti i documenti e le informazioni richieste. Viceversa, dalla decisione di rinvio risulta che tali informazioni e tali documenti sono stati presentati dall'Auto Service nell'ambito del procedimento promosso dinanzi al Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico e amministrativo centrale).

56 Ne consegue che la controversia principale non riguarda la violazione dei requisiti formali che impediscono di provare la sussistenza dei requisiti sostanziali per il diritto al rimborso dell'IVA, ma la data in cui tale prova può essere fornita.

57 A questo proposito, la Corte ha già dichiarato che le disposizioni della sesta direttiva IVA non ostano a una normativa nazionale in base alla quale il diritto alla detrazione dell'IVA può essere negato ai soggetti passivi in possesso di fatture incomplete, persino qualora tali fatture siano integrate dalla produzione di elementi destinati a provare la reale esistenza, la natura e l'importo delle operazioni fatturate dopo che l'amministrazione tributaria ha adottato una decisione di diniego del diritto a detrazione (sentenza dell'8 maggio 2013, Petroma Transports e altri, C-271/12, EU:C:2013:297, punti da 34 a 36). Ciò premesso, queste stesse disposizioni non

vietano nemmeno agli Stati membri di accettare la rettifica di una fattura incompleta dopo che l'amministrazione tributaria ha adottato una siffatta decisione di diniego (sentenza del 14 febbraio 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, punto 33).

58 Pertanto, si deve giudicare, per analogia, che le disposizioni dell'ottava direttiva IVA 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 vengono rivolte, i documenti che dimostrano che le condizioni sostanziali per ottenere tale rimborso sono soddisfatte, prima che l'amministrazione tributaria adotti la sua decisione. Tuttavia, queste stesse disposizioni non impediscono agli Stati membri di accettare la fornitura di siffatte prove dopo tale decisione.

59 Non essendo disciplinata dall'ottava direttiva IVA, l'introduzione di misure nazionali che rifiutino di prendere in considerazione le prove fornite dopo l'adozione della decisione di rigetto di una domanda di rimborso rientra nelle competenze dell'ordinamento giuridico interno di ogni Stato membro, in virtù del principio di autonomia procedurale degli Stati membri, a condizione, tuttavia, che esse non siano meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni analoghe 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 14 febbraio 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, punto 35).

60 Per quanto riguarda, in primo luogo, il principio di effettività, occorre rilevare, da un lato, che, secondo la giurisprudenza costante della Corte, la facoltà di presentare una domanda di rimborso dell'eccedenza dell'IVA senza nessuna limitazione temporale è contraria al principio della certezza del diritto, che esige che la posizione fiscale del soggetto passivo, per quanto riguarda i suoi diritti e i suoi obblighi nei confronti dell'amministrazione tributaria, non debba costituire un possibile oggetto di controversia all'infinito (sentenza del 14 febbraio 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

61 Nella fattispecie, l'amministrazione tributaria spagnola ha chiesto due volte all'Auto Service di fornirle le informazioni mancanti di cui aveva bisogno per valutare il diritto al rimborso dell'IVA oggetto della controversia principale. Non risulta dalla decisione di rinvio che il termine per rispondere a queste domande fosse manifestamente inadeguato né che l'Auto Service abbia avvertito detta amministrazione del fatto di non essere in possesso di queste informazioni. Ciò premesso, si deve constatare che l'amministrazione tributaria ha compiuto, senza successo, gli sforzi necessari per ottenere le informazioni utili a stabilire la fondatezza della domanda di rimborso presentata dall'Auto Service. Pertanto, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, non si è reso praticamente impossibile o eccessivamente difficile all'Auto Service di esercitare il suo diritto al rimborso dell'IVA.

62 Peraltro, spetta al giudice nazionale verificare se il principio di equivalenza, che impone che le disposizioni procedurali nazionali che disciplinano il rimborso dell'IVA sulla base dell'ottava direttiva IVA non siano meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni analoghe soggette al diritto nazionale, sia stato rispettato nel caso di specie (v., in tal senso, sentenza del 3 giugno 2021, *Bankia*, C-910/19, EU:C:2021:433, punti 46 e 47).

63 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, la prima e la terza questione devono essere risolte dichiarando che le disposizioni dell'ottava direttiva IVA e i principi del diritto dell'Unione, in particolare il principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che una domanda di rimborso dell'IVA sia respinta quando il soggetto passivo non ha presentato, entro i termini stabiliti, all'autorità tributaria competente, persino su invito di quest'ultima, tutti i documenti e le informazioni richiesti per provare il suo diritto al rimborso dell'IVA, a prescindere dal fatto che detti documenti e informazioni siano stati presentati da tale

soggetto passivo, di propria iniziativa, nell'ambito del reclamo o del procedimento giudiziario promosso avverso la decisione di rigetto di un siffatto diritto al rimborso, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulla seconda questione

64 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che il fatto che un soggetto passivo che chiede il rimborso dell'IVA non produca, durante il procedimento amministrativo, i documenti richiesti dall'amministrazione tributaria, ma lo faccia spontaneamente nel corso dei successivi procedimenti, costituisce un abuso di diritto.

65 È importante ricordare che la Corte ha ripetutamente affermato che i soggetti dell'ordinamento non possono invocare in modo fraudolento o abusivo le norme del diritto dell'Unione. Pertanto, è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente (v., per analogia, sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

66 A questo riguardo, occorre rilevare che, in base a una consolidata giurisprudenza, l'accertamento di una pratica abusiva in materia di IVA richiede la sussistenza di due condizioni, vale a dire, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva 2006/112 e della normativa nazionale di recepimento, abbiano come risultato la concessione di un'agevolazione fiscale il cui riconoscimento sarebbe contrario all'obiettivo perseguito da dette disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale delle operazioni di cui trattasi si limiti al conseguimento di tale agevolazione fiscale (sentenza del 10 luglio 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

67 Nella fattispecie, la constatazione di un possibile abuso da parte dell'Auto Service non è collegata alle operazioni che hanno dato luogo alla domanda di rimborso dell'IVA, ma alla procedura che ha accompagnato la controversia relativa a tale richiesta.

68 In tale contesto, si deve constatare che il semplice fatto che il soggetto passivo fornisca documenti e informazioni, che dimostrino che le condizioni fondamentali per avere diritto al rimborso dell'IVA sono soddisfatte, dopo che la decisione che gli nega tale rimborso è stata adottata dall'autorità amministrativa competente non può essere considerato, in quanto tale, come una pratica abusiva ai sensi del punto 66 della presente sentenza. Difatti, è sufficiente constatare che non risulta dal fascicolo sottoposto alla Corte che questo semplice atto sia stato finalizzato ad ottenere un'agevolazione fiscale, la cui concessione sia contraria allo scopo perseguito dalle disposizioni del diritto dell'Unione che prevedono la concessione di tale agevolazione.

69 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che il diritto dell'Unione dev'essere interpretato nel senso che il fatto che un soggetto passivo che chiede il rimborso dell'IVA non produca, nel corso del procedimento amministrativo, i documenti richiesti dall'amministrazione tributaria, ma lo faccia spontaneamente nel corso dei successivi procedimenti, non costituisce un abuso di diritto.

Sulle spese

70 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:

1) Le 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 di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese, e i principi del diritto dell'Unione, in particolare il principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che una domanda di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) sia respinta quando il soggetto passivo non ha presentato, entro i termini stabiliti, all'autorità tributaria competente, persino su invito di quest'ultima, tutti i documenti e le informazioni richiesti per provare il suo diritto al rimborso dell'IVA, a prescindere dal fatto che detti documenti e informazioni siano stati presentati da tale soggetto passivo, di propria iniziativa, nell'ambito del reclamo o del procedimento giudiziario promosso avverso la decisione di rigetto di un siffatto diritto al rimborso, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

2) Il diritto dell'Unione dev'essere interpretato nel senso che il fatto che un soggetto passivo che chiede il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) non produca, nel corso del procedimento amministrativo, i documenti richiesti dall'amministrazione tributaria, ma lo faccia spontaneamente nel corso dei successivi procedimenti, non costituisce un abuso di diritto.

Firme

* Lingua processuale: lo spagnolo.