

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

14 maggio 2020 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (TVA) – Direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell'IVA assolta a monte – Eccedenza di IVA – Trattenuta dell'eccedenza a seguito dell'avvio di un procedimento di verifica fiscale – Domanda di rimborso della parte dell'eccedenza relativa alle operazioni non interessate da tale procedimento – Diniego dell'amministrazione tributaria»

Nella causa C-446/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Nejvyšší správní soud (Corte amministrativa suprema, Repubblica ceca), con decisione del 31 maggio 2018, pervenuta in cancelleria il 9 luglio 2018, nel procedimento

**Agrobet CZ s. r. o.**

contro

**Finanční úřad pro Středočeský kraj,**

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da A. Arabadjiev (relatore), presidente di sezione, P.G. Xuereb e T. von Danwitz, giudici,  
avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Longar, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'11 settembre 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Agrobet CZ s. r. o., da M. Jelínek e O. Moravec, advokáti;
- per il governo ceco, da M. Smolek, J. Vlášil e O. Serdula, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e M. Salyková, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 19 dicembre 2019,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 179, 183 e 273 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Agrobet CZ s. r. o. (in prosieguo: la «Agrobet») e il Finan?ní ú?ad pro St?edo?eský kraj (ufficio tributario della regione della Boemia centrale, Repubblica ceca) in merito alla trattenuta di un'eccedenza di IVA da parte di quest'ultimo in seguito all'avvio di un procedimento di verifica fiscale.

## **Contesto normativo**

### ***Diritto dell'Unione***

3 L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4 L'articolo 167 di tale direttiva recita:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

5 L'articolo 168, lettera a), di detta direttiva è così redatto:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)».

6 L'articolo 179, primo comma, della stessa direttiva enuncia quanto segue:

«Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178».

7 L'articolo 183, primo comma, della direttiva IVA è formulato come segue:

«Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite».

8 L'articolo 273, primo comma, della direttiva IVA dispone quanto segue:

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

### ***Diritto ceco***

9 L'articolo 105, paragrafo 1, dello zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (legge n. 235/2004 in materia d'imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile alla controversia oggetto del procedimento principale, stabilisce quanto segue:

«Se in conseguenza della liquidazione di un'eccedenza d'imposta risulti un importo in eccesso rimborsabile superiore a 100 [corone ceche (CZK) (circa EUR 3,94)], esso verrà rimborsato d'ufficio al soggetto passivo entro 30 giorni dalla liquidazione dell'eccedenza, fatta salva l'ipotesi in cui l'importo in eccesso rimborsabile sia il risultato di una modifica dell'imposta fissata a seguito di una rettifica fiscale».

10 L'articolo 85, paragrafi 1, 3 e 4, dello zákon ? 280/2009 Sb., da?ový ?ád (legge n. 280/2009, recante il codice tributario), nella versione applicabile alla controversia oggetto del procedimento principale (in prosieguo: il «codice tributario»), prevede quanto segue:

«1. La verifica fiscale ha ad oggetto gli obblighi tributari, le dichiarazioni del soggetto passivo o altre circostanze determinanti ai fini del corretto accertamento e della corretta liquidazione dell'imposta in relazione a un determinato procedimento tributario.

(...)

3. L'amministrazione tributaria esamina l'oggetto della verifica fiscale nella portata stabilita. La portata della verifica fiscale può essere estesa o ridotta nel corso della sua esecuzione secondo la procedura prevista per il suo avvio.

4. La verifica fiscale può essere eseguita in forma unificata per diversi procedimenti tributari riguardanti uno stesso soggetto passivo. L'amministrazione tributaria può avviare una verifica fiscale anche per altri procedimenti tributari estendendo la verifica in corso riguardante un diverso procedimento tributario».

11 L'articolo 89, paragrafo 4, del codice tributario enuncia:

«Qualora dalla dichiarazione fiscale ordinaria presentata o dalla dichiarazione fiscale integrativa risulti che il soggetto passivo ha diritto a una detrazione fiscale, l'amministrazione tributaria, in caso di dubbi, invita quest'ultimo a fornire i necessari chiarimenti entro 30 giorni decorrenti dalla presentazione di tale dichiarazione, comunque decorrenti non prima dell'ultimo giorno del termine fissato per la presentazione della dichiarazione fiscale ordinaria o della dichiarazione fiscale integrativa».

12 L'articolo 90, paragrafi 2 e 3, di tale codice è formulato come segue:

«2. Qualora persistano incertezze e l'importo dell'imposta non sia stato stabilito in modo sufficientemente credibile, l'amministrazione tributaria comunica al soggetto passivo il risultato del procedimento di chiarificazione e regolarizzazione. Il soggetto passivo può, entro 15 giorni a decorrere dal giorno in cui ha avuto conoscenza dell'esito di detto procedimento, presentare una proposta di prosecuzione dell'assunzione della prova accompagnata da un'offerta di altri mezzi di prova.

3. Se l'amministrazione tributaria riconosce motivi di prosecuzione dell'assunzione della prova, essa avvia una verifica fiscale la cui portata è definita da tali motivi. Se l'amministrazione tributaria non considera giustificata la prosecuzione dell'assunzione della prova, essa adotta una decisione con cui liquida l'imposta entro 15 giorni a decorrere dal giorno in cui il soggetto passivo ha presentato la proposta di prosecuzione dell'assunzione della prova».

13 L'articolo 148 di detto codice dispone quanto segue:

«1. L'imposta non può essere liquidata dopo la scadenza del termine di tre anni previsto per la liquidazione dell'imposta. Il termine per la liquidazione dell'imposta inizia a decorrere dal giorno in cui è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione fiscale ordinaria, o dal giorno in cui l'imposta è divenuta esigibile senza che al tempo stesso vi sia stato l'obbligo di presentare una dichiarazione fiscale ordinaria.

(...)

3. Qualora, prima della scadenza del termine per la liquidazione dell'imposta, sia stata avviata una verifica fiscale, presentata una dichiarazione fiscale ordinaria, o sia stato notificato un invito a presentare una dichiarazione fiscale ordinaria, il termine per la liquidazione dell'imposta ricomincia a decorrere dalla data in cui un tale atto sia stato compiuto.

4. Il termine per la liquidazione dell'imposta è sospeso:

(...)

f) dal giorno della domanda di cooperazione internazionale in ambito tributario fino al giorno in cui è ottenuta risposta a tale domanda, o fino al giorno dell'invio della comunicazione di cessazione della cooperazione internazionale in ambito tributario nel caso di specie.

5. Il termine per la liquidazione dell'imposta scade al compimento di un periodo massimo di 10 anni dall'inizio della sua decorrenza ai sensi del paragrafo 1.

(...)».

14 L'articolo 254a° dello stesso codice così enuncia:

«1. Nel caso in cui il procedimento di chiarificazione e regolarizzazione riguardante una dichiarazione fiscale ordinaria o una dichiarazione fiscale complementare, da cui risulti che il soggetto passivo ha diritto ad una detrazione fiscale, duri oltre cinque mesi, al soggetto passivo spetta l'interesse maturato sulla detrazione fiscale quale stabilita dall'amministrazione tributaria.

2. Il soggetto passivo ha diritto agli interessi sulla detrazione fiscale maturati dal giorno successivo al compimento del periodo di cinque mesi, decorrente dall'avvio del procedimento di chiarificazione e rettifica protrattosi oltre i cinque mesi, fino al giorno del rimborso della detrazione fiscale o del suo impiego ai fini del pagamento dell'arretrato, tuttavia non oltre la scadenza del termine per il suo rimborso.

3. L'interesse sulla detrazione fiscale corrisponde al tasso annuale di riferimento "repo" fissato dalla banca nazionale ceca, aumentato di un punto percentuale, applicabile il primo giorno del semestre civile di riferimento.

(...)

6. L'interesse riconosciuto in applicazione di tale disposizione è applicato per il risarcimento riconosciuto del danno patrimoniale o per il risarcimento riconosciuto del danno non patrimoniale causato al soggetto passivo da una decisione illegittima o da un procedimento amministrativo irregolare dell'amministrazione tributaria».

## Procedimento principale e questione pregiudiziale

15 Nel febbraio 2016, la Agrobet ha presentato due dichiarazioni IVA per i periodi di imposta corrispondenti ai mesi di dicembre 2015 e di gennaio 2016 indicando eccedenze di IVA rispettivamente pari a CZK 2 958 167 (circa EUR 116 462) e CZK 1 559 241 (circa EUR 61 386). Nutrendo seri dubbi sulla regolarità delle operazioni relative al commercio di olio di colza realizzate dalla Agrobet nel corso di questi due periodi d'imposta, l'ufficio tributario della regione della Boemia centrale ha avviato procedimenti di verifica fiscale circoscritti a tali operazioni. Più specificamente, poiché, secondo gli accertamenti effettuati da tale ufficio tributario, l'olio di colza originario della Polonia era stato commercializzato nella Repubblica ceca in forma immodificata prima di essere rivenduto in Polonia dalla Agrobet, detto ufficio tributario dubitava del rispetto delle condizioni necessarie affinché la Agrobet potesse beneficiare dell'esenzione dall'IVA sulle cessioni di olio di colza e detrarre l'IVA pagata a monte sui relativi acquisti. Il giudice del rinvio precisa che l'ufficio tributario della regione della Boemia centrale aveva già avviato analoghi procedimenti per i periodi d'imposta corrispondenti ai mesi di ottobre e novembre 2015.

16 La Agrobet ha presentato atti di opposizione all'avvio di tali procedimenti, facendo valere, in particolare, che, poiché i dubbi dell'amministrazione tributaria riguardavano solo una parte minore dell'eccedenza di IVA dichiarata, la trattenuta della totalità di tale eccedenza per diversi periodi d'imposta successivi rappresentava per essa un onere sproporzionato rispetto all'obiettivo di lottare contro l'evasione fiscale. La Agrobet ha quindi richiesto il versamento della parte non controversa di detta eccedenza, vale a dire la parte di quest'ultima relativa alle operazioni non oggetto di tali procedimenti.

17 A seguito del rigetto delle opposizioni da parte dell'ufficio tributario della regione della Boemia centrale, la Agrobet, nel maggio 2016, ha chiesto all'Odvolací finanční úřad (Direzione delle finanze, amministrazione tributaria di secondo grado, Repubblica ceca; in prosieguo: la «Direzione delle finanze») di esaminare la trattazione di tali opposizioni, reiterando in particolare che la trattenuta per diversi mesi successivi delle eccedenze di IVA dichiarate, una parte sostanziale delle quali non era contestata dall'amministrazione finanziaria, era sproporzionata. La Direzione delle finanze riteneva tale domanda infondata, in quanto il codice tributario non prevede l'emissione di un avviso di accertamento parziale e l'IVA si riferisce sempre a tutto il periodo d'imposta e non solo a una parte delle prestazioni imponibili.

18 La Agrobet ha quindi adito il Krajský soud v Praze (Corte regionale di Praga, Repubblica ceca) affinché ingiungesse all'amministrazione tributaria di accertare, per il periodo d'imposta dell'ottobre 2015, l'eccedenza di IVA a concorrenza dell'importo che non era oggetto dei procedimenti di verifica fiscale di cui trattasi. Con sentenza del 4 ottobre 2016, tale giudice ha accolto la domanda della Agrobet, facendo riferimento in particolare all'articolo 183 della direttiva IVA e alla sentenza del 18 dicembre 1997, Molenheide e a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623).

19 Poiché la Direzione delle finanze rifiutava di dare esecuzione alla suddetta sentenza del 4 ottobre 2016 riguardo ai periodi di imposta dei mesi di dicembre 2015 e gennaio 2016, la Agrobet ha adito nuovamente il Krajský soud v Praze (Corte regionale di Praga) per ottenere una decisione equivalente per tali periodi.

20 La sentenza del Krajský soud v Praze (Corte regionale di Praga) del 4 ottobre 2016 è stata nel frattempo annullata da una sentenza del giudice del rinvio dell'11 maggio 2017 con la motivazione che, poiché il codice tributario non prevede espressamente la possibilità di emettere un avviso di accertamento parziale, l'amministrazione tributaria non può appropriarsi di tale potere in assenza di fondamento giuridico. Il giudice del rinvio ha precisato, inoltre, che dalla sentenza

del 18 dicembre 1997, Molenheide e a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 e C?47/96, EU:C:1997:623), non risulta che il diritto nazionale debba consentire la determinazione parziale dell'eccedenza di IVA a concorrenza della somma non contestata.

21 Facendo riferimento a detta sentenza dell'11 maggio 2017, il Krajský soud v Praze (Corte regionale di Praga) ha respinto, con sentenza del 13 giugno 2017, i ricorsi della Agrobet relativi ai periodi di imposta dei mesi di dicembre 2015 e gennaio 2016.

22 La Agrobet ha proposto un ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio avverso la suddetta sentenza del 13 giugno 2017, facendo valere che, non consentendo l'emissione di un avviso di accertamento parziale, le norme procedurali nazionali sono incompatibili con la direttiva IVA e con la giurisprudenza della Corte. Secondo la Agrobet, il diritto dell'Unione e, in particolare, il principio di proporzionalità consentono di riportare il rimborso dell'eccedenza di IVA in seguito all'avvio di un procedimento di verifica fiscale solo nella misura necessaria al raggiungimento dell'obiettivo perseguito da tale procedimento. Dal momento che una parte dell'eccedenza di IVA non è contestata dall'amministrazione tributaria e non è oggetto di tale procedimento, non sarebbe possibile concludere nel senso del carattere proporzionato della trattenuta della parte non controversa di tale eccedenza.

23 Dinanzi al giudice del rinvio, l'ufficio tributario della regione della Boemia centrale fa valere che, poiché l'eccedenza di IVA si riferiva all'intero periodo d'imposta, essa poteva manifestarsi solo come un'unità indivisibile. A suo avviso, non esiste quindi una parte non controversa dell'eccedenza di IVA che sarebbe possibile liquidare separatamente e rimborsare al soggetto passivo. Inoltre, tale ufficio tributario ha ritenuto che dalla sentenza del 18 dicembre 1997, Molenheide e a. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 e C?47/96, EU:C:1997:623) non emergesse un obbligo per le amministrazioni tributarie degli Stati membri di procedere a siffatti rimborsi parziali.

24 Il giudice del rinvio riconosce che le misure nazionali adottate in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA per la lotta contro l'evasione fiscale possono comportare una limitazione del diritto a detrazione dell'IVA e indurre quindi gli Stati membri, in base all'autonomia procedurale loro riconosciuta dall'articolo 183 di tale direttiva, a trattenere l'eccedenza di IVA nell'ambito di una verifica fiscale. Pur ricordando, riferendosi in particolare ai punti 33 e 53 della sentenza del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298), che una trattenuta siffatta non deve andare oltre quanto è necessario per condurre a buon fine tale verifica e che ogni svantaggio economico subito dal soggetto passivo deve essere compensato dal versamento di interessi in modo da garantire il rispetto del principio di neutralità fiscale, il giudice del rinvio rileva che, conformemente al punto 49 della sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), le misure dirette alla lotta contro l'evasione fiscale non devono essere utilizzate in modo tale da rimettere sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA e, dunque, la neutralità dell'IVA.

25 Il giudice del rinvio ritiene, in sostanza, che una normativa nazionale che, al pari della normativa ceca, non riconosca, per un certo periodo, una prestazione imponibile dichiarata la cui fondatezza sia pacifica, o che non autorizzi neppure la prova della sua fondatezza, rimette sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA. Pertanto, secondo tale giudice, qualora la regolarità di talune prestazioni non sia in alcun modo posta in dubbio nell'ambito di un periodo d'imposta, l'amministrazione tributaria non dovrebbe essere autorizzata a trattenere l'eccedenza di IVA che si riferisce a tali prestazioni. Infatti, dal momento che le condizioni per il rimborso della parte dell'eccedenza di IVA relativa a dette prestazioni sono soddisfatte, tale parte dell'eccedenza non dovrebbe essere trattenuta più a lungo e dovrebbe essere rimborsata.

26 In tale contesto, il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione

pregiudiziale:

«Se sia conforme al diritto dell'Unione, e segnatamente al principio di neutralità dell'IVA, una misura di uno Stato membro che subordini la liquidazione e il pagamento di una parte della detrazione dell'IVA fatta valere alla conclusione del procedimento relativo a tutte le operazioni imponibili in un determinato periodo d'imposta».

### **Sulla questione pregiudiziale**

27 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 179, 183 e 273 della direttiva IVA, letti alla luce del principio di neutralità fiscale, debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale che non prevede la possibilità per l'amministrazione tributaria di concedere, prima della conclusione di un procedimento di verifica fiscale relativo a una dichiarazione IVA che indica un'eccedenza per un determinato periodo d'imposta, il rimborso della parte di tale eccedenza relativa alle operazioni non interessate da detto procedimento al momento del suo avvio.

28 In via preliminare, occorre rilevare che tale questione si pone nel contesto in cui, secondo le indicazioni fornite dal giudice del rinvio, l'amministrazione tributaria ha dichiarato di circoscrivere il procedimento di verifica fiscale di cui trattasi a talune delle operazioni considerate nella redazione della dichiarazione IVA, e in cui sembra quindi, al momento dell'avvio di tale procedimento, che la parte dell'eccedenza di IVA relativa alle operazioni non interessate da tale procedimento potrebbe essere considerata incontestata e, se del caso, essere rimborsata prima della conclusione di detto procedimento. Orbene, una siffatta possibilità non è prevista nel diritto ceco.

29 Per quanto riguarda, in primo luogo, la prospettiva di colpire l'eccedenza di IVA emersa nel corso di un periodo d'imposta determinato in modo da poter identificare, se del caso, una parte non controversa di tale eccedenza, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 179, paragrafo 1, della direttiva IVA, il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'importo dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto nello stesso periodo. L'articolo 183, paragrafo 1, di tale direttiva precisa che, qualora l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta per un periodo d'imposta, sussiste un'eccedenza che può essere riportata al periodo successivo oppure rimborsata, opzione, quest'ultima, prescelta dal governo ceco.

30 Dal combinato disposto degli articoli 179, paragrafo 1, e 183, paragrafo 1, della direttiva IVA si evince che un'eccedenza di IVA risulta da un'operazione aritmetica effettuata globalmente dal soggetto passivo per l'intero periodo d'imposta, cosicché una siffatta eccedenza di IVA può apparire, nella dichiarazione IVA, solo sotto forma di un risultato unico.

31 Tale carattere globale del calcolo dell'eccedenza di IVA non implica tuttavia che si debba ritenere che essa costituisca, come sostenuto in sostanza dai governi ceco e spagnolo nonché dalla Commissione europea nelle loro osservazioni scritte e orali, un'unità inscindibile, ossia impossibile da dividere in una parte controversa e una parte incontestata relative, rispettivamente, ad operazioni precise oggetto o meno di un procedimento di verifica fiscale come quello di cui trattasi nel procedimento principale.

32 Infatti, da un lato, dalla formulazione dell'articolo 179 della direttiva IVA, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 34 delle sue conclusioni, risulta che tale articolo impone unicamente, al paragrafo 1, l'obbligo per il soggetto passivo di procedere globalmente alla detrazione dell'IVA. Parimenti, la formulazione dell'articolo 183, paragrafo 1, di detta direttiva non osta, di per sé, a un riporto o a un rimborso parziali o frazionati dell'eccedenza di IVA.

33 Tale interpretazione è corroborata dal contesto in cui si collocano gli articoli 179 e 183 della direttiva IVA. Come la Corte ha infatti già dichiarato, mentre gli articoli da 178 a 183 di tale direttiva riguardano unicamente le modalità di esercizio del diritto a detrazione, l'esistenza stessa di tale diritto, che sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile, rientra nell'ambito di applicazione degli articoli da 167 a 172 di detta direttiva, contenuti nel capo 1 del titolo X di quest'ultima, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione» (v., in tal senso, sentenza del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria, C-274/10, EU:C:2011:530, punto 44 e giurisprudenza ivi citata). Ne consegue che la direttiva IVA opera una distinzione netta tra i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA e i requisiti formali di tale diritto (sentenza del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 47). Pertanto, se è vero che il soggetto passivo è tenuto a conformarsi alle modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA e, in particolare, a presentare una dichiarazione IVA unica per l'intero periodo d'imposta, non gli si può poi impedire, in mancanza di disposizioni contrarie in tale direttiva, di far valere in modo parziale i diritti e le pretese sostanziali che gli derivano, per ciascuna operazione, da detto capo 1.

34 Dall'altro lato, dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, e dall'articolo 168, lettera a), di tale direttiva risulta che il soggetto passivo è debitore dell'IVA o può chiederne la detrazione per ogni operazione che effettua. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 36 delle sue conclusioni, il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte si intende quindi in relazione a un'operazione precisa.

35 Peraltro, la Corte ha precisato che, sebbene gli Stati membri dispongano di una libertà di manovra certa nello stabilire le modalità di cui all'articolo 183 della direttiva IVA, tali modalità non possono ledere il principio della neutralità fiscale, facendo gravare sul soggetto passivo, in tutto o in parte, l'onere di tale imposta. Tali modalità devono segnatamente consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA, il che implica che il rimborso sia effettuato entro un termine ragionevole, mediante pagamento in denaro liquido o con modalità equivalenti, e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non faccia correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 10 luglio 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punto 17, e la giurisprudenza citata). Orbene, stabilire modalità che, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, non consentirebbero ad un soggetto passivo di poter individuare una determinata parte dell'eccedenza di IVA, che egli ritiene non controversa, equivarrebbe ad impedire a tale soggetto passivo di far valere l'esistenza di una siffatta parte non controversa e poter chiedere il beneficio del rimborso di tale parte costringendolo così a sopportare, in parte, l'onere dell'imposta in violazione del principio di neutralità fiscale.

36 Ne consegue che gli articoli 179 e 183 della direttiva IVA, letti alla luce del principio di neutralità fiscale, non possono essere interpretati nel senso che escluderebbero, in linea di principio, la possibilità di identificare, per un periodo imponibile, una parte incontestata dell'eccedenza di IVA indicata su una dichiarazione IVA idonea a dar luogo a un riporto o ad un rimborso parziale di tale eccedenza.



37 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la questione delle condizioni alle quali si può ritenere che la parte di un'eccedenza di IVA non sia effettivamente controversa nell'ambito di un procedimento di verifica fiscale circoscritto dall'amministrazione tributaria, in forza del suo diritto nazionale, a talune operazioni di un periodo d'imposta, occorre rilevare che, dal momento che l'eccedenza di IVA risulta dall'operazione aritmetica ricordata ai punti 30 e 31 della presente sentenza, è possibile parlare di una parte non controversa di tale eccedenza solo se l'importo dell'imposta dovuta e l'importo dell'imposta detraibile relativi a tali operazioni siano essi stessi non controversi.

38 Orbene, se, al momento dell'avvio di un procedimento di verifica fiscale o nel corso di quest'ultimo, l'amministrazione tributaria non è in grado di escludere che, al termine di tale procedimento, gli importi dell'imposta dovuta e dell'imposta detraibile corrispondenti alle operazioni non interessate da suddetto procedimento possano variare rispetto agli importi dichiarati dal soggetto passivo, non si può ritenere che la parte corrispondente dell'eccedenza di IVA di cui trattasi non sia controversa. Occorre inoltre che l'amministrazione tributaria si sia assicurata, all'atto dell'avvio del procedimento di verifica fiscale di cui trattasi o nel corso dello stesso, che gli elementi che hanno contribuito al calcolo di detta parte non potranno più essere rimessi in discussione prima della conclusione di tale procedimento.

39 Ne consegue che, affinché una parte dell'eccedenza di IVA possa essere considerata non controversa, non è sufficiente che il soggetto passivo affermi unilateralmente che esiste una parte incontestata di tale eccedenza, né è sufficiente l'apparente esistenza di una parte incontestata dovuta al solo fatto che, al momento dell'avvio della procedura di verifica di cui trattasi, l'amministrazione tributaria ha circoscritto tale procedura a talune delle operazioni del soggetto passivo. Al contrario, è necessario che l'amministrazione tributaria si assicuri, da un lato, che le eventuali irregolarità che essa sospetta non potranno, qualora risultino accertate, avere ripercussioni sugli importi dell'IVA dovuta e dell'IVA detraibile corrispondenti alle operazioni non interessate da detto procedimento e, pertanto, sull'importo dell'eccedenza di IVA che sembra pacifico e, dall'altro, che essa non sarà indotta ad ampliare la portata di questo stesso procedimento per includervi in tutto o in parte operazioni originariamente non controllate. Siffatti elementi devono risultare in modo chiaro, preciso e inequivocabile dall'insieme degli atti del procedimento di verifica fiscale e dalle circostanze pertinenti del caso di specie.

40 In tale contesto, occorre ricordare, da un lato, che il termine di rimborso dell'eccedenza di IVA può essere, in linea di principio, prorogato al fine di consentire una verifica fiscale, senza che un termine così prorogato debba essere considerato irragionevole, sempreché la proroga non vada al di là di quanto sia necessario ai fini della proficua conclusione del procedimento di verifica (sentenza del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punto 53 e giurisprudenza ivi citata) e, dall'altro, che, qualora il rimborso al soggetto passivo di tale eccedenza avvenga oltre un termine ragionevole, il principio di neutralità del sistema fiscale dell'IVA richiede che le perdite finanziarie così generate, a svantaggio del soggetto passivo, dall'indisponibilità delle somme di denaro di cui trattasi siano compensate dal pagamento di interessi di mora (sentenza del 28 febbraio 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

41 Inoltre, dato che l'obiettivo della lotta contro la frode, l'evasione fiscale ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA e, in particolare, dall'articolo 273 di quest'ultima, e che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (v., in tal senso, sentenze del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15,

EU:C:2016:614, punto 50, e del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punto 34). Pertanto, nell'ambito di procedimenti di verifica fiscale, le autorità tributarie, al fine ultimo di determinare correttamente l'importo dell'imposta, devono non solo dissipare i dubbi che esse possono nutrire in merito alla regolarità di talune operazioni effettuate dal soggetto passivo, ma anche assicurarsi che le eventuali irregolarità che esse saranno indotte a scoprire non siano di entità maggiore di quanto sospettano.

42 Occorre altresì rilevare che, come indicato dal giudice del rinvio nell'ambito della sua argomentazione esposta al punto 25 della presente sentenza, la normativa ceca di cui trattasi nel procedimento principale neppure lascia al soggetto passivo la possibilità di fornire la prova della fondatezza delle sue affermazioni relative all'esistenza di una parte non controversa dell'eccedenza di IVA, in violazione degli obblighi derivanti dal principio generale di buona amministrazione.

43 A tal riguardo, occorre, da un lato, ricordare che, quando uno Stato membro attua il diritto dell'Unione, gli obblighi derivanti dal diritto a una buona amministrazione, il quale riflette un principio generale del diritto dell'Unione, e, in particolare, il diritto di ogni individuo a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale ed entro un termine ragionevole, trovano applicazione nell'ambito di un procedimento di verifica fiscale (v., per analogia, sentenza dell'8 maggio 2014, N., C?604/12, EU:C:2014:302, punti 49 e 50).

44 Dall'altro lato, occorre rilevare che tale principio di buona amministrazione esige che un'autorità amministrativa, quale l'amministrazione tributaria di cui al procedimento principale, proceda, nell'ambito degli obblighi di verifica ad essa incombenti, ad un esame diligente e imparziale di tutti gli aspetti pertinenti, in modo da assicurarsi che essa disponga, al momento dell'adozione della sua decisione, degli elementi il più possibile completi e affidabili a tal fine (v., in tal senso, sentenza del 2 settembre 2010, Commissione/Scott, C?290/07 P, EU:C:2010:480, punto 90 e giurisprudenza ivi citata). Peraltro, tale obbligo di diligenza, che ha come corollario il diritto conferito a chiunque a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle autorità amministrative, richiede, in sostanza, che queste ultime esaminino, con cura e imparzialità, tutti gli elementi pertinenti del caso di specie, ivi compresi e soprattutto quelli relativi alle affermazioni espresse da un soggetto passivo quale la Agrobet (v., per analogia, sentenza del 22 ottobre 1991, Nölle, C?16/90, EU:C:1991:402, punti da 30 a 35).

45 Tale giurisprudenza si applica anche nel caso in cui il soggetto passivo affermi che i sospetti che l'autorità tributaria nutre riguardo alla regolarità di una parte delle operazioni considerate nella compilazione della dichiarazione IVA di cui trattasi, non possono avere ripercussioni sulle operazioni non interessate dal procedimento di verifica fiscale di cui trattasi né su una parte dell'eccedenza di IVA indicata in tale dichiarazione, e che esiste quindi una parte non controversa di tale eccedenza. Infatti, può rientrare nell'interesse legittimo del soggetto passivo cercare di ottenere una decisione dell'amministrazione tributaria che confermi che detta procedura rimarrà circoscritta a talune operazioni, tanto più nel caso in cui tali operazioni riguardino solo una parte minore dell'attività economica del soggetto passivo.

46 In tali circostanze, occorre sottolineare che una normativa nazionale che, nell'ambito delle misure adottate da uno Stato membro ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, non autorizzasse un soggetto passivo a fornire tali elementi di prova né l'amministrazione tributaria ad adottare una decisione al riguardo sarebbe contraria al principio di buona amministrazione e non sarebbe pertanto compatibile con la direttiva IVA.

47 Peraltro, occorre precisare che la possibilità per il soggetto passivo di far valere l'esistenza di una parte non controversa dell'eccedenza di IVA per un periodo d'imposta in modo da ottenerne

il rimborso prima della conclusione del procedimento di verifica fiscale non implica automaticamente l'obbligo per l'amministrazione tributaria di rimborsare tale parte anticipatamente, anche qualora essa ne riconosca il carattere non controverso. Infatti, dall'articolo 183 della direttiva IVA risulta che, indipendentemente dalle modalità da essi stabilite, gli Stati membri sono tenuti a rimborsare o a riportare l'eccedenza di IVA solo qualora l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta per il periodo d'imposta considerato. Pertanto, l'obbligo di rimborso o di riporto che incombe agli Stati membri in forza di tale disposizione è condizionato dall'esistenza di un'eccedenza di IVA relativa all'intero periodo d'imposta in questione.

48 Ciò premesso, si deve considerare che nel caso in cui un soggetto passivo invochi l'esistenza di una parte non controversa dell'eccedenza di IVA nell'ambito di un procedimento di verifica fiscale, l'amministrazione tributaria è tenuta a rimborsare o a riportare soltanto la parte dell'eccedenza di IVA che, tenuto conto dei dubbi da essa sollevati in occasione di tale procedimento e alla luce delle circostanze pertinenti del caso di specie, è in grado di identificare in modo chiaro, preciso e inequivocabile, indipendentemente dalla conclusione del suddetto procedimento, tenuto conto di tutto il periodo imponibile oggetto della dichiarazione IVA iniziale. Un siffatto obbligo di rimborso o di riporto, per il fatto che si riferisce ad un periodo imponibile determinato, deve quindi sussistere non già con riferimento ai soli importi dell'imposta dovuta e dell'imposta detraibile corrispondenti alle operazioni non interessate dal procedimento di verifica fiscale di cui trattasi, identificati come non controversi dall'amministrazione tributaria, bensì rispetto alla parte dell'eccedenza di IVA che permarrà indipendentemente dalla sorte di tale procedimento e che, sola, può essere considerata, in fine, non controversa. A tal riguardo, si deve osservare che tale parte non controversa dell'eccedenza di IVA può essere eventualmente inferiore alla parte di eccedenza richiesta dal soggetto passivo e relativa a detti importi, riconosciuti non controversi dall'amministrazione tributaria.

49 Nel caso di specie, spetta al giudice del rinvio verificare se, alla luce degli elementi di prova eventualmente forniti dalla Agrobet, l'amministrazione tributaria abbia individuato o avrebbe dovuto identificare in modo chiaro, preciso e inequivocabile, in una qualsiasi fase del procedimento di verifica fiscale di cui trattasi nel procedimento principale, l'esistenza di una parte non controversa dell'eccedenza di IVA e se, in particolare, essa abbia determinato o avrebbe dovuto determinare che gli importi dell'imposta dovuta e dell'imposta detraibile corrispondenti alle operazioni non oggetto di tale procedimento non potessero più variare, prima della conclusione di quest'ultimo, con riferimento agli importi dichiarati dal soggetto passivo. Al giudice del rinvio spetta inoltre verificare se l'amministrazione tributaria – tenuto conto dei dubbi da essa sollevati in occasione di detto procedimento e alla luce degli atti di quest'ultimo nonché delle circostanze rilevanti del caso di specie – sia stata o avrebbe dovuto essere in grado di determinare, nello stesso modo, che un'eccedenza di IVA, il cui importo può essere inferiore a quello relativo alle operazioni non oggetto di verifica, permarrà a prescindere dall'esito di questo stesso procedimento. Una siffatta verifica dovrebbe, in particolare, tenere conto di eventuali sanzioni in cui il soggetto passivo potrebbe incorrere in caso di rimborso parziale o provvisorio della parte dell'eccedenza di IVA reclamata in caso di esito positivo della verifica fiscale.

50 Qualora l'amministrazione tributaria non potesse procedere a tali constatazioni, non può esserle contestato di aver rifiutato di emettere un avviso di accertamento parziale prima della conclusione del procedimento di verifica fiscale di cui trattasi nel procedimento principale.

51 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che gli articoli 179, 183 e 273 della direttiva IVA, letti alla luce del principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale che non prevede la possibilità per l'amministrazione tributaria di concedere, prima della conclusione di un procedimento di verifica fiscale relativo a una dichiarazione IVA che indichi un'eccedenza per un

determinato periodo imponibile, il rimborso della parte di tale eccedenza relativa alle operazioni non interessate da tale procedimento al momento del suo avvio, qualora non sia possibile determinare in modo chiaro, preciso e inequivocabile che un'eccedenza di IVA, il cui importo può essere eventualmente inferiore a quello relativo alle operazioni non interessate da tale procedimento, permarrà a prescindere dall'esito di quest'ultimo, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

### **Sulle spese**

52 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 (Seconda Sezione) dichiara:

**Gli articoli 179, 183 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letti alla luce del principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale che non prevede la possibilità per l'amministrazione tributaria di concedere, prima della conclusione di un procedimento di verifica fiscale relativo a una dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che indichi un'eccedenza per un determinato periodo imponibile, il rimborso della parte di tale eccedenza relativa alle operazioni non interessate da tale procedimento al momento del suo avvio, qualora non sia possibile determinare in modo chiaro, preciso e inequivocabile che un'eccedenza di IVA, il cui importo può essere eventualmente inferiore a quello relativo alle operazioni non interessate da tale procedimento, permarrà a prescindere dall'esito di quest'ultimo, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.**

Firme

\* Lingua processuale: il ceco.