

**Causa C-186/20****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

29 aprile 2020

**Giudice del rinvio:**

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovacchia)

**Data della decisione di rinvio:**

5 marzo 2020

**Ricorrente:**

HYDINA SK s.r.o.

**Resistente:**

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

**Oggetto del procedimento principale**

Il ricorso per cassazione presentato dalla società HYDINA SK s.r.o. (in prosieguo: la «ricorrente») concernente il riesame della legittimità della decisione dell'amministrazione fiscale di diniego del diritto al rimborso dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e di riscossione dell'imposta.

**Oggetto e base giuridica della domanda di pronuncia pregiudiziale**

Il Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca; in prosieguo: la «Corte suprema») sottopone alcune domande di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE, il cui oggetto sono: la natura dei termini per la trasmissione di informazioni nell'ambito dello scambio internazionale di informazioni ai sensi del regolamento n. 904/2010 nel contesto di una verifica fiscale; le conseguenze giuridiche dell'inosservanza di tali termini in relazione alla legittimità della sospensione della verifica fiscale e se

l'inosservanza di tali termini costituisca un'interferenza illecita con i diritti del soggetto passivo.

### **Questioni pregiudiziali**

- Se il considerando 25 del regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, il quale stabilisce che «*i termini indicati nel presente regolamento per la trasmissione di informazioni sono da considerarsi periodi massimi*», debba essere interpretato nel senso che si tratta di termini che non possono essere superati e, ove questi siano superati, se ciò implichi l'illegittimità della sospensione della verifica fiscale.
- Se esista una conseguenza (sanzione) per il mancato rispetto dei termini per la realizzazione dello scambio internazionale delle informazioni, stabiliti dal regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, in relazione all'autorità interpellata e quella richiedente.
- Se sia possibile qualificare come interferenza illecita con i diritti del soggetto passivo uno scambio internazionale di informazioni che superi i termini stabiliti dal regolamento n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto.

### **Disposizioni del diritto comunitario fatte valere**

Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, articolo 288.

Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: il «regolamento n. 904/2010»), considerando 25, articoli 10, 11 e 12.

### **Disposizioni del diritto nazionale fatte valere**

Ústava Slovenskej republiky (Costituzione della Repubblica slovacca; in prosieguo: la «Costituzione della Repubblica slovacca»), articolo 2, paragrafo 2, articolo 7, paragrafo 2

Legge n. 563/2009 Z.z. sull'amministrazione fiscale (codice tributario) e sulla modifica ed integrazione di alcune leggi, [zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov; in prosieguo: il «codice tributario»]

Articolo 3, paragrafo 2, seconda frase

*L'amministrazione fiscale è tenuta ad esaminare ogni questione che è oggetto dell'amministrazione dei tributi, espletarla tempestivamente e senza indebito ritardo e utilizzare i mezzi più appropriati per la corretta determinazione e riscossione dell'imposta.*

Articolo 46, paragrafo 10

*Il termine per lo svolgimento di una verifica fiscale è al massimo di un anno dalla data di inizio. L'articolo 61 si applica, mutatis mutandis, alla sospensione della verifica fiscale.*

Articolo 61, paragrafo 1, lettera b)

*L'amministrazione fiscale può sospendere il procedimento fiscale qualora siano stati avviati procedimenti su un altro fatto decisivo per l'emissione di una decisione o qualora sia necessario ottenere informazioni secondo le modalità previste da una norma speciale.<sup>21a)</sup>*

Articolo 61, paragrafo 5

*Se il procedimento fiscale viene sospeso, i termini previsti dalla presente legge non scadono.*

La nota 21a) all'articolo 61, paragrafo 1, lettera b), si riferisce alla legge n. 442/2012 Z.z. sull'assistenza internazionale e la cooperazione in materia fiscale, (zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní) e al regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio.

Sentenza del Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca) n. 3Sžf/46/2015 del 27 luglio 2016

Ordinanza dell'Ústavný súd Slovenskej republiky (Corte costituzionale della Repubblica slovacca) n. IV. ÚS 116/2013-11 del 28 febbraio 2013

### **Breve esposizione dei fatti e del procedimento**

- 1 Nel periodo d'imposta dicembre 2013, la ricorrente ha esercitato il diritto a detrazione dell'IVA dovuta sull'acquisto di carne dalla società commerciale ARGUS Plus spol. s.r.o. (in prosieguo: il «fornitore») per un importo totale di EUR 1048195,99, di cui l'IVA è pari a EUR 174699,33.
- 2 Il 21 marzo 2014 il daňový úrad Prešov (ufficio delle imposte di Prešov, Repubblica slovacca; in prosieguo: l'«ufficio delle imposte di Prešov») ha avviato una verifica fiscale per accertare la legittimità del diritto al rimborso dell'eccedenza, o di parte di essa, per il periodo d'imposta dicembre 2013. Nell'ambito di tale verifica, sono stati effettuati ampi accertamenti per verificare i

rapporti fornitore-committente, i rapporti tra il ricorrente e il fornitore, specialmente quelli con i suoi subfornitori (società estere) al fine di stabilire se le operazioni imponibili dichiarate dalla ricorrente fossero effettivamente avvenute.

- 3 Dato che il fornitore ha acquisito la merce in Polonia, l'amministrazione fiscale ha richiesto, nell'ambito di tale accertamento, uno scambio internazionale di informazioni al fine di verificare l'acquisto della merce da un altro Stato membro. Di conseguenza, ha sospeso la verifica fiscale a decorrere dal 26 agosto 2014. La risposta finale dello scambio internazionale di informazioni è stata recapitata all'amministrazione fiscale l'11 marzo 2015, il che ha rappresentato un motivo per proseguire la verifica fiscale. Il 10 aprile 2015 l'amministrazione fiscale ha adottato la decisione di sospendere nuovamente la verifica fiscale a decorrere dal 20 aprile 2015. Nelle motivazioni di tale decisione, l'amministrazione fiscale ha affermato che l'amministratore delegato del fornitore era una persona residente in Ungheria e ha pertanto richiesto uno scambio internazionale di informazioni. Venuti meno i motivi per i quali la verifica era stata sospesa, la verifica fiscale è stata ripresa il 1° luglio 2015. Il verbale della verifica fiscale è stato redatto il 16 novembre 2015 e quest'ultima è stata chiusa il 7 dicembre 2015 quando la ricorrente ha ricevuto il verbale e l'invito a presentare eventuali osservazioni.
- 4 Sulla base delle risultanze derivanti dalla verifica fiscale, l'amministrazione fiscale ha concluso che il fornitore non ha svolto una reale attività economica nel periodo d'imposta sottoposto a controllo, non ha realmente acquisito il diritto di disporre dei beni in quanto proprietario, non è sorto ai sensi della legge sull'IVA un obbligo fiscale derivante dalla fornitura di merce e la ricorrente, dunque, non ha soddisfatto le condizioni per la detrazione dell'imposta sull'acquisto.
- 5 Facendo riferimento a quanto predetto, il 30 maggio 2016 l'amministrazione fiscale ha emesso una decisione con la quale ha fissato per la ricorrente, per il periodo d'imposta dicembre 2013, una differenza IVA pari a EUR 174.699,33, il che significa che non ha riconosciuto l'eccedenza di 4780,97 EUR e ha fissato un'imposta di EUR 169.918,36.
- 6 La ricorrente ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi alla Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direzione finanziaria della Repubblica slovacca in prosieguo: la «Direzione finanziaria») che, con decisione del 17 ottobre 2016, ha confermato la decisione dell'amministrazione fiscale.
- 7 La ricorrente ha proposto un ricorso amministrativo avanti al Krajský súd v Prešove (Corte regionale di Prešov, Repubblica slovacca; in prosieguo: la «Corte regionale di Prešov») avverso la decisione della Direzione finanziaria, chiedendo alla Corte regionale di annullare le decisioni delle autorità fiscali impugnate e di rinviare loro la causa per la prosecuzione del procedimento. Con sentenza del 18 gennaio 2018, la Corte regionale ha respinto il ricorso della ricorrente.
- 8 La ricorrente ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza della Corte regionale, sostenendo che la Corte suprema avrebbe dovuto annullare la sentenza

impugnata e rinviare la causa alla Corte regionale per la prosecuzione del giudizio, o in alternativa riformare la sentenza e annullare le decisioni delle autorità fiscali e rimettere loro il caso per la prosecuzione del procedimento.

### **Principali argomenti delle parti**

- 9 Nel suo ricorso per cassazione, la ricorrente ha eccepito, tra l'altro, la violazione del principio di proporzionalità e l'illegittimità della sentenza. Essa afferma che il legislatore, avendo stabilito i confini che delimitano il campo d'applicazione temporale della verifica fiscale, ha formulato con precisione il requisito dell'adeguatezza dello svolgimento della verifica fiscale (principio di proporzionalità nel diritto tributario).
- 10 In relazione all'eccepita violazione del principio di proporzionalità, la ricorrente ha fatto riferimento all'articolo 46, paragrafo 10, del codice tributario, in combinato disposto con l'articolo 10 del regolamento n. 904/2010. Essa non condivide l'argomentazione della Corte regionale secondo cui dopo la sospensione della verifica fiscale i termini non scadono in quanto le disposizioni del regolamento n. 904/2010 che disciplinano, tra l'altro, lo scambio internazionale di informazioni, fanno parte del diritto dell'Unione, il quale ha priorità su quello della Repubblica slovacca. Al fine di valutare se sia stata rispettata la durata massima della verifica fiscale, è importante definire il giorno di inizio della stessa e, quindi, quello di conclusione, poiché tale durata costituisce anche il limite che stabilisce la legittimità della verifica fiscale. La ricorrente ha evidenziato che nella verifica fiscale in oggetto non sono stati osservati i termini di cui al regolamento n. 904/2010 per l'adempimento dell'obbligo di informazione nell'ambito dell'assistenza internazionale e della cooperazione in materia fiscale da parte degli Stati membri. A tal proposito, ha sottolineato che, ai sensi del considerando 25 di detto regolamento, si tratta di termini che vanno intesi quali termini massimi che non è possibile superare mentre, ai sensi dell'articolo 10 dello stesso regolamento, tali informazioni sono fornite al più presto e comunque entro tre mesi dalla data di ricevimento della richiesta. Tuttavia, se le informazioni sono già in possesso dell'autorità interpellata, il termine è ridotto a un termine massimo di un mese.
- 11 Nel caso di specie, la verifica fiscale è durata complessivamente 626 giorni, compresa la sua sospensione di 202 giorni. L'amministrazione fiscale ha quindi concluso la verifica fiscale dopo la scadenza del termine legale di 1 anno dalla data del suo inizio, compreso il termine massimo di 3 mesi per la sua sospensione ai sensi del regolamento n. 904/2010.
- 12 Alla luce di quanto precede, la ricorrente ha anche fatto riferimento al considerando 12, in combinato disposto con l'articolo 7 della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE, in base ai quali si dovrebbero fissare dei termini per la comunicazione delle informazioni

prevista da tale direttiva al fine di assicurare la tempestività e, quindi, l'efficacia dello scambio di informazioni. In questo contesto, la ricorrente ha affermato che la frase «*sono cessati i motivi per cui il procedimento è stato sospeso*» di cui all'articolo 61, paragrafo 4, del codice tributario, deve essere interpretata nel contesto della direttiva 2011/16/UE, pertanto la decadenza dei motivi per i quali è stata sospesa la verifica fiscale è delimitata dalla lunghezza massima dei termini fissati nella direttiva per fornire le informazioni richieste.

- 13 Contestualmente la ricorrente ha chiesto alla Corte suprema di rivolgersi alla Corte di giustizia relativamente alla questione dell'interpretazione dei termini stabiliti dal diritto dell'Unione europea per la comunicazione di informazioni (nel contesto dell'assistenza internazionale e della cooperazione in ambito fiscale) per valutare, dunque, le conseguenze dell'inosservanza di tali termini sulla legittimità della sospensione della verifica fiscale, specialmente per quanto riguarda una possibile violazione dei diritti della ricorrente in quanto soggetto passivo.

#### **Sintesi della motivazione del rinvio**

- 14 La Corte suprema afferma che il principio costituzionale della legalità del potere statale, sancito dall'articolo 2, paragrafo 2, della Costituzione della Repubblica slovacca, sancisce la natura vincolante della Costituzione e delle leggi per le autorità statali. L'amministrazione fiscale può quindi agire nella gestione delle imposte solo conformemente alla Costituzione, nel rispetto della stessa ed entro i limiti e con le modalità stabiliti dalla legge. Nell'ordinamento giuridico della Repubblica slovacca, la verifica fiscale rappresenta un procedimento disciplinato dalla legge il cui obiettivo precipuo è ottenere e acquisire elementi di prova necessari all'amministrazione fiscale per emettere una decisione in un procedimento di riscossione, rispettivamente, di accertamento. Una delle condizioni che incide sulla legittimità degli elementi di prova raccolti e, in definitiva, anche sulla decisione dell'amministrazione fiscale, è il rispetto rigoroso del termine, fissato dalla legge, per lo svolgimento della verifica fiscale. La verifica fiscale che dura più a lungo di quanto consentito dalla legge viola la conformità con la legge del suo risultato giuridicamente rilevante, non in ragione della sua non conformità formale, bensì in ragione dell'intensità della verifica fiscale in quanto interferenza materiale nella sfera individuale del soggetto fiscale controllato, formata dai suoi diritti e libertà fondamentali. Ai sensi della legislazione in vigore nella Repubblica slovacca, nello svolgimento della verifica fiscale l'amministrazione fiscale è limitata, a livello temporale, dal termine legale di un anno. Una delle eccezioni è rappresentata dalla sospensione della verifica fiscale a seguito della presentazione di una richiesta di scambio internazionale di informazioni, che non è inclusa nel termine, fissato dalla legge, per lo svolgimento della verifica fiscale, in quanto, in base all'articolo 61, paragrafo 5, del codice tributario, se il procedimento fiscale viene sospeso, i termini previsti da tale legge non scadono. Va inoltre osservato che, nell'attività delle amministrazioni fiscali, non sono da escludersi i casi in cui si verifichi un prolungamento/un'elusione fattuale del termine legale per lo svolgimento della verifica fiscale proprio

mediante l'uso dell'istituto della sospensione della verifica fiscale, più precisamente attraverso una sospensione strumentale e sproporzionata della verifica fiscale, diretta ad accertare le circostanze mediante uno scambio internazionale di informazioni rilevanti per una corretta determinazione del tributo. La legge risulterebbe così aggirata e accettare una procedura del genere significherebbe che la verifica fiscale potrebbe durare indefinitamente o in modo sproporzionato oltre l'ambito previsto dalla legge. Tale procedura comprometterebbe anche la certezza del diritto per i soggetti passivi. È pertanto necessario valutare l'opportunità della procedura dell'amministrazione fiscale nel richiedere informazioni dall'estero e della sospensione della verifica fiscale con riguardo al rispetto del principio di proporzionalità.

- 15 L'amministrazione fiscale è tenuta a svolgere la verifica fiscale entro il termine massimo di un anno dalla data del suo inizio, considerando che, in caso di una sua sospensione dovuta alla necessità di ottenere informazioni ai sensi del regolamento n. 904/2010, essa può sospendere lo svolgimento della verifica fiscale. Le informazioni, la cui acquisizione ha motivato la sospensione della verifica fiscale, devono essere fornite entro un termine massimo di tre mesi, come previsto dal regolamento n. 904/2010. Occorre notare che le disposizioni del regolamento n. 904/2010 sono norme del diritto dell'Unione europea direttamente applicabili e il diritto dell'Unione, nella legislazione della Repubblica slovacca, prevale sul diritto nazionale. Le autorità amministrative (e, quindi, anche quelle delle amministrazioni fiscali) di ciascuno Stato membro sono tenute, in caso di richiesta di trasmissione di informazioni nell'ambito di un'indagine amministrativa, a procedere secondo i termini previsti dal regolamento n. 904/2010. Con riferimento all'applicazione diretta di tale regolamento e al carattere vincolante per gli organi dell'amministrazione fiscale dei termini da esso derivanti, appare dunque evidente che la trasmissione di informazioni, vale a dire lo scambio internazionale di informazioni, deve svolgersi entro i termini fissati dal regolamento n. 904/2010 e questo indipendentemente dal fatto che il codice tributario non disciplini esplicitamente questo termine, né vi faccia riferimento in alcun modo.
- 16 In sede di verifica fiscale, l'amministrazione fiscale deve innanzitutto attenersi all'applicazione del regolamento e, in via sussidiaria, all'applicazione del codice tributario. La disposizione dell'articolo 61, paragrafo 1, lettera b), del codice tributario contiene un riferimento alla nota 21a) che, a sua volta, rimanda alla legge n. 442/2012 Z.z. sull'assistenza internazionale e la cooperazione in materia fiscale, ovvero al regolamento n. 904/2010. A tal proposito, la Corte suprema ritiene che il riferimento, contenuto nella nota 21 a), a tale regolamento non possa essere interpretato arbitrariamente in modo restrittivo e che il riferimento a tale regolamento abbia semplicemente lo scopo di legittimare la sospensione del procedimento, poiché tale riferimento rimanda al regolamento nella sua interezza, vale a dire anche alle condizioni per lo scambio internazionale di informazioni e i termini per la sua attuazione. Da un lato, quindi, è opinabile dedurre dal regolamento un motivo legittimo per sospendere il procedimento mentre, dall'altro, si ignorano le sue altre disposizioni, nello specifico l'articolo 10

di tale regolamento. Un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea delle sopra citate disposizioni induce a concludere che la sospensione della verifica fiscale, prevista dal codice tributario, è legittima solo nei limiti del termine sancito dal regolamento n. 904/2010 per attuare uno scambio internazionale di informazioni, ai fini del quale è stata sospesa la verifica fiscale. Accogliere tale interpretazione significherebbe che la sospensione di una verifica fiscale di durata superiore a tre mesi, vale a dire oltre il periodo massimo consentito dal regolamento in questione, renderebbe la sospensione della verifica fiscale contraria al termine previsto dal predetto regolamento, inidonea a produrre gli effetti stabiliti dalla legge, ovvero il rispetto dei termini stabiliti dal codice tributario, e, in ultima istanza, anche in conflitto con il requisito di proporzionalità e certezza del diritto del soggetto fiscale controllato.

- 17 Nel caso di specie, la verifica fiscale è stata sospesa (due volte) proprio in virtù della presentazione di una richiesta di scambio internazionale di informazioni ai sensi dell'articolo 7 del regolamento n. 904/2010. Nel primo caso, la risposta dell'autorità estera interpellata è stata evidentemente ricevuta dopo la scadenza del termine di tre mesi, previsto da tale regolamento, e al superamento di tale termine non è stato posto rimedio secondo la procedura prevista dagli articoli 11 e 12 del regolamento 904/2010, che consente di prorogare la scadenza per la trasmissione delle informazioni richieste. Trattandosi della trasmissione delle informazioni che, una volta ricevute dall'amministrazione fiscale, hanno costituito la base per valutare la fondatezza del diritto alla detrazione dell'IVA, fatto valere dalla ricorrente, la Corte suprema ritiene che la questione relativa all'interpretazione della natura dei termini del regolamento n. 904/2010 sia di fondamentale importanza per la valutazione della legalità delle decisioni delle autorità fiscali (dal punto di vista della durata della verifica fiscale in relazione alla sua sospensione).
- 18 Se la conseguenza della scadenza del termine stabilito dalla legge per lo svolgimento di una verifica fiscale è l'illegittimità del verbale da essa prodotto, ovvero nello specifico l'inammissibilità del suo utilizzo quale base per l'imposizione di un obbligo fiscale, è necessario, data l'applicabilità diretta del regolamento n. 904/2010, definire la natura dei termini da esso previsti e la modalità con cui il giudice amministrativo debba procedere nell'ambito di un controllo giurisdizionale volto a valutare la legalità della durata della verifica fiscale. Consapevole dell'importanza di fissare i termini ai sensi del regolamento n. 904/2010 (per razionalizzare e accelerare la cooperazione nello scambio di informazioni tra gli Stati membri dell'Unione europea in materia fiscale), la Corte suprema si è quindi posta la questione se, nel contesto di un diritto nazionale, che stabilisce un limite temporale per lo svolgimento della verifica fiscale e in relazione all'applicazione dell'istituto della sospensione della verifica fiscale in ragione della richiesta di uno scambio internazionale di informazioni, sia necessario considerare i termini fissati da tale regolamento per gli organi delle amministrazioni fiscali, relativamente alla richiesta di uno scambio internazionale di informazioni, quali termini il cui superamento sia addebitabile all'amministrazione fiscale, in particolare se ciò costituisca un'interferenza illecita

con i diritti del soggetto passivo e quali siano le conseguenze/sanzioni previste dal diritto dell'Unione in caso di inosservanza di tali termini.

- 19 La Corte suprema, pertanto, è giunta alla conclusione che, nel caso di specie, è necessario, per interpretare le disposizioni del diritto dell'Unione in questione, sottoporre le questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia dell'Unione europea.

DOCUMENTO DI LAVORO