

Causa C-358/20**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

30 luglio 2020

Giudice del rinvio:

Judecătoria Oradea (Romania)

Data della decisione di rinvio:

9 luglio 2020

Ricorrente:

Promexor Trade SRL

Resistente:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor

Oggetto del procedimento principale

Domanda con cui la ricorrente, Promexor Trade SRL, chiede al giudice del rinvio, la Judecătoria Oradea (Tribunale di primo grado di Oradea, Romania), contro la resistente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj – Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Bihor), l'annullamento dell'ingiunzione di pagamento del 19 aprile 2019 e del titolo esecutivo del 19 aprile 2019, emessi nell'ambito di un procedimento di esecuzione forzata avviato nei suoi confronti, nonché l'annullamento del titolo di credito e dell'esecuzione forzata.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

In forza dell'articolo 267 TFUE, si chiede l'interpretazione dell'articolo 5, paragrafo 4, TUE, dell'articolo 1, degli articoli da 167 a 169, degli articoli da 176

a 180, dell'articolo 214, paragrafo 1, dell'articolo 250 e degli articoli 272 e 273 della direttiva 2006/112/CE, nonché dei principi di neutralità, effettività, leale cooperazione, certezza dei rapporti giuridici e tutela del legittimo affidamento.

Questioni pregiudiziali

1. Se le disposizioni della direttiva 2006/112/CE e il principio di neutralità fiscale ostino a norme interne con cui lo Stato membro impone a un cittadino di riscuotere e versare allo Stato l'IVA, per un periodo di tempo indeterminato, senza tuttavia riconoscergli correlativamente il diritto a detrazione dell'IVA, in quanto gli è stato annullato d'ufficio il codice IVA, poiché nelle dichiarazioni IVA presentate per sei mesi consecutivi/due trimestri civili consecutivi non sarebbero indicate operazioni soggette all'IVA.

2. Se, rispetto alle circostanze della controversia principale, il principio di certezza del diritto, il principio di tutela del legittimo affidamento, il principio di proporzionalità e [il principio] di leale cooperazione, come risultano dalla direttiva 2006/112/CE, siano compatibili con una norma interna o con una prassi dell'amministrazione tributaria secondo la quale, benché lo Stato membro consenta normalmente di registrare nuovamente ai fini dell'IVA, su richiesta, una persona giuridica dopo l'annullamento d'ufficio del codice IVA, in determinate circostanze concrete il contribuente non può chiedere una nuova registrazione ai fini [dell']IVA sulla base di ragioni puramente formali, essendo obbligato a riscuotere e a versare l'IVA allo Stato, per un periodo di tempo indeterminato, senza tuttavia che gli sia correlativamente riconosciuto il diritto a detrazione dell'IVA.

3. Se, rispetto alle circostanze della controversia principale, il principio di certezza del diritto, il principio di tutela del legittimo affidamento, il principio di proporzionalità e [il principio] di leale cooperazione, come risultano dalla direttiva 2006/112/CE, debbano essere interpretati nel senso che vietano la fissazione a carico del contribuente dell'obbligo di riscuotere e di versare l'IVA, per un periodo di tempo indeterminato e senza riconoscere il diritto a detrazione [dell']IVA, senza che nella specie l'organo tributario verifichi i requisiti sostanziali relativi al diritto a detrazione [dell']IVA e senza che sussista alcuna frode da parte del contribuente.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

TUE, articolo 5, paragrafo 4, e articolo 4, paragrafo 3

Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (TVA), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE, articolo 1, paragrafo 1, articoli da 167 a 169 e da 176 a 180, articolo 214, paragrafo 1, e articoli 250, 272 e 273

Disposizioni nazionali invocate

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario), in vigore fino al 31 dicembre 2015

L'articolo 153, paragrafo 9, lettera e), che prevede in sostanza che gli organi tributari competenti annullino la registrazione di un soggetto passivo ai fini dell'IVA qualora nelle dichiarazioni d'imposta presentate per sei mesi consecutivi non siano stati indicati acquisti di beni/servizi né cessioni di beni/prestazioni di servizi, realizzati nel corso di tali periodi di riferimento

L'articolo 153, paragrafo 9¹, lettera d), ai sensi del quale, dopo l'annullamento della registrazione ai fini dell'IVA, gli organi tributari competenti registrano i soggetti passivi ai fini dell'IVA su loro richiesta, nel caso previsto dal paragrafo 9, lettera e), sulla base di una dichiarazione sull'onore da cui risulta che svolgeranno attività economiche. Inoltre, i soggetti passivi che si trovano in tale situazione non possono applicare le disposizioni relative alla soglia di esenzione per le piccole imprese.

L'articolo 11, paragrafo 1³, ai sensi del quale i contribuenti la cui registrazione ai fini dell'IVA è stata annullata non beneficiano, per il periodo in questione, del diritto a detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuati, ma sono sottoposti all'obbligo di pagamento dell'IVA percepita relativa alle operazioni imponibili effettuate nel medesimo periodo. Per gli acquisti di beni e/o servizi effettuati nel periodo in cui l'interessato non ha un codice IVA valido, destinati alle operazioni che verranno effettuate successivamente alla data di registrazione ai fini dell'IVA che danno diritto alla detrazione, è rettificata in favore del soggetto passivo, mediante iscrizione nella prima dichiarazione d'imposta presentata dal soggetto passivo dopo la registrazione ai fini dell'IVA o, a seconda del caso, in una dichiarazione ulteriore, l'imposta relativa: a) ai beni depositati in magazzino e ai servizi non utilizzati al momento della registrazione, individuati sulla base di un inventario; b) alle immobilizzazioni materiali, compresi i beni di investimento per i quali il periodo di aggiustamento della detrazione non sia scaduto, nonché le immobilizzazioni materiali in corso di esecuzione, individuate sulla base di un inventario, di sua proprietà al momento della registrazione.

L'articolo 145, il quale prevede che il diritto a detrazione sorge nel momento dell'esigibilità dell'imposta [paragrafo 1], che qualsiasi soggetto passivo ha diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti, se tali acquisti sono destinati a determinate operazioni espressamente previste [paragrafo 2], e che, in determinate condizioni, si concede il diritto a detrazione dell'imposta per gli acquisti effettuati da un soggetto passivo prima della sua registrazione ai fini dell'IVA [paragrafo 4]

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (legge n. 207/2015, che istituisce il codice tributario), in vigore dal 1° gennaio 2016

L'articolo 11, paragrafo 8, che prevede in sostanza che i soggetti passivi la cui registrazione ai fini dell'IVA è stata annullata non beneficiano, per il periodo in

questione, del diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuati, ma sono sottoposti all'obbligo di pagamento dell'IVA percepita, relativa alle operazioni imponibili effettuate nel medesimo periodo. Nel caso della registrazione ai fini dell'IVA, conformemente all'articolo 316, paragrafo 12, il soggetto passivo esercita il diritto a detrazione per gli acquisti di beni e/o servizi effettuati nel periodo in cui il suo codice d'identificazione IVA era annullato, mediante l'iscrizione nella prima dichiarazione di imposta presentata dopo la registrazione o, se del caso, in una dichiarazione ulteriore, anche se la fattura non contiene il codice d'identificazione IVA del soggetto passivo. Dopo la registrazione ai fini dell'imposta conformemente all'articolo 316, paragrafo 12, per le cessioni di beni/prestazioni di servizi effettuate nel periodo in cui il codice d'identificazione IVA era annullato, i soggetti passivi emettono fatture in cui iscrivono separatamente l'IVA percepita nel periodo in questione.

L'articolo 316, paragrafo 12, lettera d), che corrisponde, in sostanza, all'articolo 153, paragrafo 9¹, lettera d), della legge n. 571/2003

L'articolo 297, paragrafi 1, 4 e 6, che riproduce le disposizioni dell'articolo 145, paragrafi 1, 2 e 4, della legge n. 571/2013

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale

- 1 Il 30 aprile 2014 la resistente ha ordinato, mediante decisione, l'annullamento d'ufficio della registrazione ai fini dell'IVA della ricorrente, per il motivo che nelle dichiarazioni IVA presentate per sei mesi consecutivi non sono state indicate operazioni soggette all'IVA. A partire dal mese di maggio 2014, poiché non deteneva più un codice valido, la ricorrente ha emesso fatture fiscali senza IVA.
- 2 Nel corso del mese di aprile dell'anno 2019, la ricorrente è stata avvisata dalla resistente dell'imminenza di un'ispezione tributaria che copriva il periodo 1° aprile 2014 – 31 dicembre 2017. Per evitare il pagamento di un'ammenda per la mancata presentazione entro i termini delle dichiarazioni fiscali, la ricorrente ha deciso di presentare retroattivamente la dichiarazione relativa all'IVA percepita, alla quale sono tenuti i soggetti passivi il cui codice d'identificazione IVA è stato annullato.
- 3 Sulla base di quanto contenuto nelle rispettive dichiarazioni e senza effettuare ulteriori verifiche, il 19 aprile 2019 la resistente ha emesso un titolo esecutivo e ha avviato l'esecuzione forzata nei confronti della ricorrente, mediante l'emissione dell'ingiunzione del 19 aprile 2019.
- 4 L'ispezione tributaria è avvenuta l'11 giugno 2019; l'organo di controllo ha considerato che, per il periodo oggetto di controllo, la ricorrente ha correttamente presentato le dichiarazioni relative all'IVA.

- 5 Dopo la data di conclusione dell'ispezione, ma entro il termine di prescrizione, la ricorrente ha depositato, il 31 luglio 2019, dichiarazioni di rettifica per un importo pari a 0.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 6 La ricorrente afferma che, sebbene esistano rimedi fiscali nel caso dell'annullamento del codice d'identificazione IVA del contribuente, nel senso che dopo la nuova registrazione come soggetto passivo dell'IVA la società ha la possibilità di beneficiare, retroattivamente, della detrazione dell'IVA per il periodo in cui non ha posseduto un codice IVA, questi non sono per lei accessibili in concreto.
- 7 La medesima ritiene che il contribuente al quale è stato annullato il codice IVA, ma che, per vari motivi, non si registra nuovamente non abbia a disposizione alcun rimedio. Di conseguenza, il mantenimento a suo carico dell'obbligo di pagamento dell'IVA, per un periodo indeterminato, in una situazione in cui non ha più nessun tipo di beneficio che deriverebbe dalla qualità di soggetto passivo dell'IVA, è contrario ai principi stabiliti in materia dalla giurisprudenza della Corte.
- 8 La resistente afferma che le dichiarazioni IVA alle quali sono tenuti i soggetti passivi il cui codice d'identificazione IVA è stato annullato sono state regolarmente presentate dalla ricorrente e sono state rese sull'onore. Conformemente alla legislazione vigente, la rettifica della denuncia dei redditi non sarebbe più possibile dopo la conclusione dell'ispezione tributaria.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 9 Il giudice del rinvio pone il problema della compatibilità della legislazione nazionale applicabile alla controversia con i principi che derivano dalla direttiva 2006/112 e dalla giurisprudenza della Corte, nel caso in cui, dopo l'annullamento della registrazione ai fini dell'IVA, il contribuente non ha più diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuati, ma rimane soggetto all'obbligo di pagamento dell'IVA percepita, senza che sia previsto un limite temporale per quanto riguarda l'obbligo di riscossione.
- 10 Sebbene il diritto a detrazione avrebbe potuto essere esercitato retroattivamente, dopo la nuova registrazione ai fini dell'IVA, la ricorrente non dispone in concreto di tale possibilità, in quanto non soddisfa un requisito formale a causa del fatto che il suo amministratore è socio di un'altra società, sottoposta a procedura d'insolvenza.
- 11 Poiché non può beneficiare nemmeno del regime di esenzione applicabile alle piccole imprese, alla ricorrente è precluso, per un periodo indeterminato, il diritto a detrazione dell'IVA, senza poter beneficiare del sistema dell'IVA.

- 12 Dal punto di vista del principio di neutralità fiscale, il giudice del rinvio fa riferimento alle sentenze Elida Gibbs (C-317/94), Kraft Foods Polska (C-588/10), Zabrus Siret (C-81/17), Gamesa Wind România (C-69/17), Dobre (C-159/17) e Astone (C-332/15), affermando che le circostanze all'origine di tali sentenze sono tuttavia diverse da quelle della presente causa.
- 13 L'impossibilità della ricorrente di registrarsi nuovamente ai fini dell'IVA e di beneficiare così del diritto a detrazione è assimilabile, secondo il giudice del rinvio, all'inosservanza di un requisito formale. Inoltre, non sussisteva un'impossibilità degli organi tributari di verificare il soddisfacimento dei requisiti sostanziali del diritto a detrazione.
- 14 Per quanto riguarda il principio di proporzionalità, il giudice del rinvio afferma, facendo riferimento alle sentenze Collée (C-146/05) e Salomie e Oltean (C-183/14), che un diniego assoluto del diritto a detrazione potrebbe sembrare sproporzionato nel caso della ricorrente, in quanto non sussiste una frode e i requisiti sostanziali non sono stati verificati dall'organo tributario.
- 15 Poiché, nel caso di specie, la resistente non ha verificato il soddisfacimento dei requisiti sostanziali, e in questo modo la ricorrente è obbligata *sine die* alla riscossione dell'IVA, trovandosi in una situazione continua di incertezza, poiché non conosce l'estensione degli obblighi ad essa incombenti e neppure detiene uno strumento giuridico per poter beneficiare del sistema dell'IVA, il giudice del rinvio, facendo riferimento anche alla sentenza Irlanda/Commissione (C-325/85), solleva la questione della violazione dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento e, dal punto di vista degli obblighi imposti agli Stati dalla direttiva 2006/112, del principio di leale cooperazione.