

**Causa C-696/22****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

8 novembre 2022

**Giudice del rinvio:**

Curtea de Apel Cluj (Romania)

**Data della decisione di rinvio:**

15 luglio 2021

**Ricorrente:**

C SPRL

**Convenute:**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj  
Napoca**Oggetto del procedimento principale**

Ricorso amministrativo proposto dalla ricorrente, C SPRL, contro le convenute, AJFP Cluj [Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Cluj (Romania); in prosieguo: l'«AJFP») e la DGRFP Cluj-Napoca [Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direzione generale regionale delle Finanze di Cluj Napoca; in prosieguo: la «DGRFP»)], per l'annullamento parziale dell'avviso di accertamento dell'IVA emesso dall'AJFP e della decisione sul reclamo presentato contro tale avviso di accertamento, emessa dalla DGRFP.

**Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale**

Sulla base dell'articolo 267 TFUE, la Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj, Romania) chiede l'interpretazione degli articoli 63, 64 e 66 della direttiva 2006/112/CE e del principio del rispetto dei diritti della difesa.

## Questioni pregiudiziali

- 1) Se gli articoli 63, 64 e 66 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, ostino a una prassi amministrativa di un organo tributario - come quella del caso di specie, che ha imposto obblighi di pagamento supplementari al soggetto passivo, una società professionale a responsabilità limitata (SPRL) tramite cui gli amministratori di procedure di insolvenza possono esercitare la loro professione – consistente nel determinare il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità nel momento in cui sono stati prestati i servizi nell'ambito di una procedura di insolvenza, laddove l'onorario dell'amministratore delle procedure di insolvenza era stato determinato dal giudice fallimentare o dall'assemblea dei creditori, con conseguente obbligo a carico del soggetto passivo di emettere le fatture entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui è sorto il fatto generatore dell'IVA.
- 2) Se gli articoli 63, 64 e 66 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, ostino a una prassi amministrativa di un organo tributario, come quella del caso di specie, consistente nell'imporre obblighi di pagamento supplementari al soggetto passivo - una società professionale a responsabilità limitata (SPRL) tramite cui gli amministratori di procedure di insolvenza possono esercitare la loro professione - in quanto esso ha emesso fatture e riscosso l'IVA solo alla data dell'incasso dei pagamenti per i servizi forniti nell'ambito della procedura d'insolvenza, anche se l'assemblea dei creditori ha stabilito che il pagamento dell'onorario dell'amministratore di procedure di insolvenza è subordinato alla disponibilità di liquidità nei conti dei debitori.
- 3) Se, nel caso di un accordo di cooperazione tra marchi (co-branding) tra uno studio legale e il soggetto passivo, al fine di concedere il diritto a detrazione sia sufficiente che il soggetto passivo, nel provare l'esistenza di un collegamento diretto e immediato tra gli acquisti effettuati dal soggetto passivo a monte e le operazioni a valle, dimostri, dopo l'accordo, un aumento del fatturato/valore delle operazioni imponibili, senza ulteriore documentazione giustificativa. In caso di risposta affermativa, quali siano i criteri che devono essere presi in considerazione per determinare l'effettiva portata del diritto a detrazione.
- 4) Se il principio generale di diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa debba essere interpretato nel senso che, qualora, nel corso di un procedimento amministrativo nazionale per la decisione su un reclamo avverso un avviso di accertamento che ha stabilito il pagamento di IVA supplementare, siano accolti argomenti di fatto e di diritto nuovi rispetto a quelli contenuti nel rapporto sulla verifica fiscale su cui si basa la decisione di emettere detto avviso, e al soggetto passivo siano state concesse misure giurisdizionali di tutela provvisoria, in attesa della decisione del giudice di merito, mediante la sospensione del titolo di credito, il giudice adito nel merito possa considerare che tale principio non è stato violato senza verificare se il procedimento avrebbe potuto sfociare in un esito diverso in assenza di tale irregolarità.

### **Disposizioni del diritto dell'Unione europea invocate e giurisprudenza citata**

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), e successive modifiche (in prosieguo: la «direttiva IVA»); articoli 63, 64, 66, 168;

Sentenza del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, punto 59);

Sentenza del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsbrough Developments (C-419/02, punto 45);

Sentenza del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12);

Sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, punti 73, 78 e 79).

Sentenza del 3 settembre 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, punto 35);

Sentenza del 9 novembre 2017, Ispas (C-298/16, punto 37);

Sentenza del 29 novembre 2018, Finanzamt Goslar (C-548/17, punto 28);

Sentenza del 4 giugno 2020, C.F (Verifica fiscale) (C-430/19, punti 35 e 36);

Sentenza del 25 novembre 2021, Amper Metal (C-334/20).

### **Disposizioni nazionali fatte valere**

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (legge n. 571/2003 sul Codice fiscale), pubblicata nel *Monitorul Oficial al României* n. 927 del 23 dicembre 2003, e successive modifiche e integrazioni, vigente all'epoca dei fatti (in prosieguo: il «Codice tributario del 2003»), titolo dedicato all'imposta sul valore aggiunto:

Articolo 126, secondo il quale sono operazioni imponibili in Romania le operazioni che costituiscono o sono assimilate a cessioni di beni o a prestazione di servizio, nell'ambito dell'imposta, effettuate a titolo oneroso.

Articolo 134, secondo il quale il fatto generatore dell'imposta è costituito dal fatto con cui sono realizzate le condizioni di legge necessarie ai fini dell'esigibilità dell'imposta (paragrafo 1), e l'esigibilità dell'imposta coincide con la data in cui l'autorità tributaria è autorizzata a richiedere il pagamento dell'imposta (paragrafo 1). Secondo lo stesso articolo, la data di esigibilità del pagamento dell'imposta è la data in cui un soggetto ha l'obbligo di versarla al bilancio dello Stato, data che

determina anche il momento a partire dal quale sono dovuti gli interessi di mora per il mancato pagamento dell'imposta (paragrafo 3).

L'articolo 134 bis, secondo il quale il fatto generatore per le prestazioni di servizi si verifica alla data della prestazione dei servizi, e nel caso di prestazioni di servizi eseguite in modo continuativo, come le forniture di gas naturale, acqua, servizi telefonici, forniture di energia elettrica e altre simili, la prestazione si considera effettuata alle date specificate nel contratto per il pagamento dei servizi forniti o alla data di emissione della fattura.

Articolo 134 ter, secondo il quale, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, l'imposta diventa esigibile alla data in cui si verifica il fatto generatore. In via di eccezione, l'esigibilità sorge alla data di emissione di una fattura, prima della data in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta e alla data di incasso dell'acconto per i pagamenti anticipati effettuati prima della data in cui si verifica il fatto generatore.

Articolo 145, secondo il quale ogni soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'imposta sugli acquisti se questi sono destinati ad essere utilizzati ai fini, tra l'altro, di operazioni imponibili.

Articolo 155, relativo alla fatturazione, che prevedeva, al paragrafo 1 nel periodo 2010-2012, e al paragrafo 15 dal 2013 in poi, che il soggetto passivo che fornisce una prestazione di servizi diversa da una prestazione senza diritto a detrazione dell'imposta deve emettere fattura a ciascun beneficiario entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta, a meno che la fattura non sia già stata emessa. Il soggetto passivo deve inoltre emettere una fattura a ciascun beneficiario per l'importo degli anticipi ricevuti in relazione a una prestazione di servizi, al più tardi entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui gli acconti sono stati incassati, a meno che la fattura non sia già stata emessa.

*Ordonanța Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală al României* (Ordinanza del Governo n. 92 del 24 dicembre 2003 sul codice di procedura tributaria rumeno), pubblicata nel *Monitorul Oficial* n. 941 del 29 dicembre 2003, e successive modifiche, ora abrogata dall'articolo 354 della legge n. 207/2015 (in prosieguo: il «Codice di procedura tributaria del 2003»).

«Articolo 213

Decisione sul reclamo

(1) L'autorità competente, pronunciandosi sul reclamo, verifica i motivi di fatto e di diritto su cui si basa l'atto amministrativo tributario. L'esame del reclamo deve essere effettuato alla luce delle dichiarazioni delle parti, delle disposizioni di legge da esse addotte e dei documenti presenti nel fascicolo di causa. Il reclamo viene trattato entro i limiti del devoluto.

(...)

(3) La decisione sul reclamo non può sfociare in un aggravamento della posizione del reclamante per effetto del proprio ricorso».

*Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ* (legge n. 554/2004 sul contenzioso amministrativo), pubblicata nel *Monitorul Oficial* n. 1154 del 7 dicembre 2004, in vigore al momento della sospensione dell'avviso di accertamento:

«Articolo 14

Sospensione dell'esecuzione dell'atto

(1) In casi adeguatamente giustificati e al fine di prevenire un danno imminente, la parte lesa può, dopo aver adito, ai sensi dell'articolo 7, l'autorità pubblica che ha emanato l'atto o l'autorità gerarchicamente superiore, chiedere al giudice competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo unilaterale in attesa della decisione del giudice di merito. Se la parte lesa non presenta il ricorso di annullamento dell'atto entro 60 giorni, la sospensione cessa automaticamente e senza alcuna formalità.

(...)

(7) La sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo produce l'effetto di far cessare ogni forma di esecuzione fino alla scadenza del periodo di sospensione».

*Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei* (Legge n. 85/2006 sulle procedure concorsuali) pubblicata nel *Monitorul Oficial* n. 359 del 21 aprile 2006, ora abrogata dall'articolo 344 della legge n. 85/2014:

«Articolo 4

(1) Tutte le spese relative al procedimento istituito dalla presente legge, comprese quelle relative alla notifica, alla convocazione e alla comunicazione degli atti procedurali effettuate dall'amministratore e/o liquidatore giudiziario, sono a carico del patrimonio del debitore.

(...)

(4) In assenza di liquidità sul conto del debitore, si ricorrerà al fondo di liquidazione e i pagamenti saranno effettuati secondo quanto previsto dall'articolo 37, paragrafo 4, del decreto legge del Governo n. 86/2006, sull'organizzazione dell'attività degli amministratori di procedure di insolvenza, approvato con modifiche e integrazioni dalla legge n. 254/2007 e successive modifiche e integrazioni, sulla base di un bilancio di previsione (...).

Articolo 11

(1) Le principali competenze del giudice fallimentare ai sensi della presente legge sono:

(...)

c) la nomina motivata, con la sentenza di apertura della procedura, tra gli amministratori di procedure di insolvenza idonei che hanno depositato un'offerta di servizi a tal fine nel fascicolo di causa, dell'amministratore giudiziario provvisorio o, a seconda dei casi, del liquidatore che amministrerà la procedura fino alla sua conferma o, a seconda dei casi, alla sua sostituzione da parte dell'assemblea dei creditori o del creditore che detiene almeno il 50% del valore dei crediti; la fissazione del suo compenso secondo i criteri stabiliti dalla legge sull'organizzazione delle attività degli amministratori di procedure di insolvenza, e delle sue funzioni per tale periodo (...).

d) la conferma, mediante ordinanza, dell'amministratore giudiziario o del liquidatore designato dall'assemblea dei creditori o dal creditore che detiene più del 50% del valore dei crediti, e dell'onorario pattuito (...).

*Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență* (decreto legge del Governo n. 86/2006, sull'organizzazione dell'attività degli amministratori delle procedure di insolvenza), pubblicata nel *Monitorul Oficial al României* n. 944 del 22 novembre 2006:

«Articolo 38

(1) Gli amministratori di procedure di insolvenza hanno diritto a un onorario per l'attività svolta, sotto forma di onorari fissi, onorari per l'esito positivo o una combinazione di questi.

(...)

(4) L'onorario provvisorio per il periodo di osservazione è determinato dal giudice fallimentare all'apertura della procedura d'insolvenza, sulla base dei criteri di cui al paragrafo (2). Può essere modificato dall'assemblea dei creditori, che deve tenere conto di quanto previsto dal paragrafo (2).

(5) Il pagamento degli onorari degli amministratori di procedure di insolvenza o dei liquidatori, o delle spese del procedimento, sarà effettuato dal fondo istituito ai sensi dell'articolo 4 della legge n. 85/2006 e successive modifiche e integrazioni, e il calcolo di tali onorari sarà effettuato in conformità alle tariffe e agli standard di spesa che saranno stabiliti dall'Assemblea dei Rappresentanti permanenti dell'[Unione nazionale degli amministratori di procedure di insolvenza di Romania]».

### **Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale**

- 1 La ricorrente, C, è una società professionale a responsabilità limitata (SPRL) in cui gli amministratori di procedure di insolvenza possono prestare la propria attività o partecipare, in qualità di amministratore giudiziario o liquidatore giudiziario, alla procedura d'insolvenza, sia durante il periodo di osservazione e per la durata della procedura di risanamento (amministratore giudiziario), sia nel contesto della procedura di fallimento, tanto nella procedura generale quanto nella procedura semplificata (liquidatore giudiziario).
- 2 Con avviso di accertamento del 13 agosto 2015 emesso dall'AJFP, è stata accertata, a carico della ricorrente, IVA supplementare da versare per un importo di 2 937 084 RON per il periodo d'imposta dal 1° gennaio 2010 al 31 luglio 2014, nonché obblighi fiscali accessori per un importo di 1 900 705 RON, per un totale di 4 837 789 RON. Il rapporto di verifica fiscale alla base dell'avviso di accertamento indicava in sostanza che, per alcune prestazioni di servizi effettuate nel periodo oggetto della verifica fiscale, la società ricorrente aveva riscosso l'IVA solo al momento dell'incasso del corrispettivo dei servizi e non al momento dell'effettiva prestazione.
- 3 La ricorrente ha presentato un reclamo amministrativo contro l'avviso di accertamento del 13 agosto 2015. Con decisione sul reclamo del 10 maggio 2016, la DGRFP ha respinto come infondato il reclamo presentato per la somma di 2 375 480 RON di IVA; ha accolto parzialmente il reclamo e ha annullato l'avviso di accertamento impugnato per la somma di 123 266 RON di IVA; ha revocato parzialmente l'avviso di accertamento per quanto riguarda la somma di 2 112 926 RON (212 221 RON di IVA da versare a titolo principale e 1 457 894 RON di interessi di mora relativi all'IVA e 432 811 RON di penalità di mora in relazione all'IVA) e, infine, ha respinto in quanto infondato il reclamo limitatamente alla somma di 226 117 RON di IVA.
- 4 Nella relazione peritale redatta nella causa, si considera che i servizi forniti dagli amministratori di procedure di insolvenza costituiscono prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo, rispetto alle quali il pagamento può avvenire entro il periodo di un anno. Nella decisione sul reclamo si afferma che la C ha emesso fatture ai suoi clienti e ha riscosso l'IVA solo alla data dell'incasso del controvalore dei servizi loro prestati, in virtù della circostanza che il compenso è stato approvato subordinatamente alla condizione sospensiva della disponibilità di liquidità sul conto del debitore. L'organo competente per i reclami ha ritenuto che il Codice tributario del 2003 non distingue, quanto al fatto generatore dell'imposta e all'esigibilità dell'IVA, in funzione della condizione sospensiva dell'incasso dell'onorario (disponibilità di liquidità nei conti del debitore), con la precisazione che, dalla data della sua nomina e fino al momento della sua liberazione dall'onere e dalla responsabilità disposta dal giudice fallimentare, l'amministratore/liquidatore giudiziario fornisce servizi relativi alla gestione delle procedure di insolvenza/risanamento/fallimento, a prescindere dal fatto che si generi o meno liquidità nei conti dei debitori.

- 5 Per quanto riguarda l'accordo di cooperazione tra la società civile di avvocati DDKK e la ricorrente, stipulato nel 2009, in base al quale la DDKK concede alla ricorrente un finanziamento e il diritto di utilizzare la sua denominazione e il suo logo in tutto il materiale professionale e di comunicazione mediante la formula dell'accordo di cooperazione tra marchi (co-branding) (in prosieguo: «l'accordo di cooperazione»), il diritto a detrazione è stato escluso in quanto le fatture relative alle prestazioni di servizi non erano basate su documenti giustificativi che dimostrassero che i servizi andavano a beneficio delle operazioni imponibili della ricorrente, come richiesto dall'articolo 145, paragrafo 2, lettera a), del Codice tributario del 2003. La ricorrente ha sostenuto che lo scopo dell'accordo era di promuoversi e sostenersi reciprocamente per attirare i clienti, cioè per sostenere la sua attuale attività e per creare la sua filiale a Bucarest. Inoltre, il giudice del rinvio osserva che lo stesso organo competente per i reclami ritiene si tratti di una strategia di marketing per diversificare e aumentare i clienti aggiungendo il logo DDKK. In base all'accordo di cooperazione, la ricorrente è tenuta a versare alla DDKK una determinata percentuale dei proventi della sua attività professionale. Secondo il rendiconto finanziario, nel 2011 l'importo delle entrate è aumentato di 2 556 702 RON rispetto al 2010 (da 21 893 741 RON a 24 450 443 RON).
- 6 L'11 marzo 2016 la ricorrente ha presentato un ricorso amministrativo tributario dinanzi al giudice del rinvio, chiedendo l'annullamento parziale della decisione del 10 maggio 2016 della DGRFP per quanto riguarda i punti 1 e 3 del suo dispositivo; l'annullamento parziale dell'avviso di accertamento fiscale del 13 agosto 2015 dell'AJFP, limitatamente al credito fiscale supplementare per un importo di 4 488 406 RON di IVA e spese accessorie; la sospensione dell'esecuzione della decisione del 10 maggio 2016 della DGRFP, per quanto riguarda il punto 3 del suo dispositivo, e la condanna delle convenute alle spese.

### **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

- 7 Le parti non hanno espresso la loro posizione sulla domanda di pronuncia pregiudiziale e sulle questioni in essa contenute.
- 8 Nel merito, secondo **la ricorrente**, le considerazioni su cui la DGRFP ha basato la sua decisione sul reclamo contro l'avviso di accertamento emesso dall'AJFP sono illegittime e infondate.
- 9 Per quanto riguarda il metodo di determinazione dell'onorario, la ricorrente sostiene che, pur avendo essa prodotto il verbale dell'assemblea dei creditori che fissa il compenso dell'amministratore/liquidatore giudiziario, la convenuta ha ritenuto che, per alcune operazioni, la sentenza di apertura della procedura di insolvenza o della procedura fallimentare, a seconda dei casi, non fosse stata depositata e che, pertanto, non fosse provato che l'onorario dell'amministratore di procedure di insolvenza non fosse stato fissato da tale decisione giurisdizionale, bensì solo successivamente, dalla decisione dell'assemblea dei creditori. Orbene, il verbale menzionato attesterebbe il momento a partire dal quale il compenso

dell'amministratore/liquidatore giudiziario è chiaramente determinato e diventa certo e liquido. Pertanto, la richiesta di documenti aggiuntivi da parte delle convenute è eccessiva, a maggior ragione dato che le si richiede la prova di un fatto negativo.

- 10 Per quanto riguarda il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità dell'IVA, la ricorrente sostiene che l'autorità convenuta interpreta e applica in modo errato le disposizioni tributarie, sia nel caso degli onorari con termine mensile, sia nel caso degli onorari sottoposti a condizione.
- 11 Secondo la ricorrente, per quanto riguarda gli onorari pagabili mensilmente, si ammette che il fatto generatore dell'imposta e, implicitamente, l'esigibilità dell'IVA non possono sorgere con l'apertura della procedura d'insolvenza e la nomina dell'amministratore di procedimenti di insolvenza se, in quel momento, il giudice fallimentare non determina anche l'onorario dovuto all'amministratore/liquidatore giudiziario. Inoltre, poiché il credito non è stato determinato, non può essere fatturato. Tuttavia, la DGRFP riterrebbe che, una volta noto l'onorario in seguito alla sua approvazione da parte dell'assemblea dei creditori, la ricorrente sarebbe stata tenuta a fatturare immediatamente l'onorario per il mese precedente o per quello corrente. La ricorrente sostiene che, secondo la DGRFP, l'emissione della fattura solo nel mese successivo all'approvazione sarebbe tardiva. Inoltre, se l'onorario è noto anche prima della sua approvazione da parte dell'assemblea dei creditori, essendo stato fissato in via provvisoria dal giudice fallimentare, l'obbligo di fatturazione sussisterebbe proprio dal momento dell'apertura della procedura per gli importi provvisori fissati, e la differenza verrebbe fatturata in caso di successiva modifica.
- 12 Tuttavia, secondo la ricorrente, tali motivi di rigetto del reclamo si discostano dalle norme fiscali sul fatto generatore, sull'esigibilità dell'IVA e sulla fatturazione, in quanto la DGRFP conclude che la ricorrente non ha rispettato il termine per la fatturazione, e il termine per il pagamento dell'IVA esigibile, senza essersi prima pronunciata in merito al momento in cui si verifica il fatto generatore che determina l'esigibilità dell'IVA.
- 13 La ricorrente afferma, in primo luogo, che il fatto generatore dell'IVA non si determina con riferimento all'obbligo di fatturazione entro un certo termine, ma che, al contrario, il momento in cui si verifica il fatto generatore è quello in funzione del quale si calcola il termine imperativo per l'emissione della fattura (si veda, al riguardo, le disposizioni dell'articolo 155, paragrafo 15, del Codice tributario del 2003). In secondo luogo, i casi in cui si considera avvenuto il fatto generatore dell'imposta sono espressamente disciplinati dal legislatore nell'articolo 134 bis del Codice tributario del 2003, in funzione della natura specifica del servizio prestato. In considerazione del carattere continuativo del servizio prestato dalla ricorrente, la regola secondo cui il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento della cessione del bene/prestazione del servizio sarebbe inapplicabile, in quanto si applica uno dei casi speciali previsti dall'articolo 134, paragrafi 7, 8 e 12, del Codice tributario del 2003. Pertanto, il

fatto generatore nel suo caso si verificherebbe o alla data in cui viene concordato il pagamento dell'onorario (secondo la decisione dell'assemblea dei creditori) o alla data di emissione di una fattura, a seconda dei casi.

- 14 In conclusione, la ricorrente sostiene che se il fatto generatore dell'IVA si verifica al momento dell'emissione della fattura, l'esigibilità dell'imposta sorge solo in quel momento, per cui essa ha rispettato il termine di pagamento dell'IVA. Inoltre, anche se il fatto generatore si riferisse al momento in cui l'assemblea dei creditori fissa il compenso, la fattura dovrebbe essere emessa entro il quindicesimo giorno del mese successivo, e tale termine è stato rispettato.
- 15 Nella sua memoria difensiva **la convenuta DGRFP** sostiene che, secondo il diritto nazionale, il fatto generatore dell'imposta si verifica alla data di cessione dei beni o alla data di prestazione dei servizi, e l'esigibilità dell'imposta sorge alla data in cui si verifica il fatto generatore. In via di eccezione, l'esigibilità dell'imposta si verifica anticipatamente rispetto al fatto generatore alla data di emissione di una fattura, o al momento dell'incasso dell'acconto, prima del verificarsi del fatto generatore. Pertanto, il soggetto passivo è obbligato a emettere una fattura per la cessione di beni/prestazione di servizi entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta.
- 16 Per quanto riguarda gli onorari stabiliti sotto condizione (esistenza di denaro contante sul conto del debitore alla fine della procedura), la **ricorrente** sostiene che la convenuta ha applicato lo stesso regime giuridico dell'IVA del caso degli onorari con termine di pagamento, considerando che, poiché la ricorrente fornisce di fatto un servizio, è tenuta a emettere una fattura ai clienti, poiché il Codice tributario del 2003, per quanto riguarda fatto generatore dell'imposta ed esigibilità dell'IVA, non distinguerebbe in base all'esistenza di una condizione.
- 17 Tuttavia, secondo la ricorrente, l'organo competente per i reclami ha ommesso di tenere conto del fatto che l'IVA è dovuta sulla base di un'operazione economica (e quindi sulla base di un rapporto giuridico). Orbene, l'esistenza stessa del rapporto giuridico che funge da base dell'imposta dipende dall'adempimento della condizione. Si possono quindi verificare due ipotesi, a seconda che la condizione sia soddisfatta o meno: (i) se la condizione non è soddisfatta (non c'è liquidità sul conto del debitore al termine della procedura), si considera che il rapporto giuridico non sia mai esistito, sicché non esiste neppure una base giuridica per la riscossione dell'IVA. La ricorrente cita in tal senso il punto 35 della sentenza della Corte di giustizia del 3 settembre 2015, C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company. Quindi, finché il corrispettivo non è dovuto, per effetto del mancato avveramento della condizione, sebbene il servizio sia stato effettivamente prestato, non vi è più una contropartita, in quanto quest'ultimo esce dal campo di applicazione dell'IVA; (ii) se la condizione è soddisfatta (vi è liquidità sul conto del debitore al termine della procedura), il rapporto giuridico diventa certo, ma solo a quel punto si conosce con certezza il fatto che l'onorario è dovuto, cosicché il pagamento dell'onorario è differito al momento al quale occorre riferirsi per

valutare l'avveramento della condizione (fine della procedura). In questo caso, si applica l'articolo 134 bis, paragrafo 8, del Codice tributario del 2003, secondo il quale il fatto generatore dell'imposta si verifica alle date indicate nel contratto per il pagamento o alla data di emissione di una fattura.

- 18 Per quanto riguarda le particolari situazioni in cui l'assemblea dei creditori ha approvato l'annullamento dell'onorario fatturato e la rinuncia al futuro onorario, così come nel caso di inosservanza della condizione, il rapporto giuridico diventa privo di controprestazione, cosicché, a seguito della perdita del carattere economico, la prestazione di servizio esula dal campo di applicazione dell'IVA.
- 19 Per quanto riguarda l'IVA che l'amministrazione tributaria ha ritenuto non detraibile, la ricorrente sostiene che l'organo competente per i reclami ha effettuato un'analisi della situazione di fatto molto più approfondita rispetto a quella svolta dalla pattuglia che ha proceduto alla verifica fiscale, quasi tralasciando le motivazioni fattuali esposte nel rapporto di verifica fiscale e che hanno costituito la base dell'avviso di accertamento. In questo modo, l'organo competente per i reclami si è realmente sostituito alla pattuglia suddetta, adducendo motivi del tutto nuovi a sostegno della decisione di negare il diritto a detrazione dell'IVA.
- 20 La ricorrente sostiene poi che tale approccio dell'organo competente per i reclami è contrario alle disposizioni di legge e che il procedimento di reclamo avverso gli atti amministrativi tributari è un procedimento amministrativo preventivo che non è disciplinato dal principio del contraddittorio non potendo il contribuente più esprimere il proprio parere su un'eventuale reinterpretazione della situazione di fatto e di diritto accertata e adottata dalla pattuglia che ha proceduto alla verifica fiscale. Richiamando l'articolo 213, paragrafo 1, del Codice di procedura tributaria del 2003, la ricorrente sostiene che è compito dell'organo competente per i reclami verificare se veramente i motivi di fatto e di diritto accolti dalla pattuglia che procede alla verifica fiscale siano fondati e in grado di corroborare l'avviso di accertamento emesso. Pertanto, l'organo competente per i reclami non può addurre ulteriori argomenti per giustificare la legittimità dell'atto amministrativo, dal momento che il contribuente interessato non può difendersi in alcun modo da tali argomenti.
- 21 Nel caso di specie, per quanto riguarda l'IVA detraibile, l'organo competente per i reclami ha ripreso le conclusioni tratte dalla pattuglia di verifica fiscale, ma le ha basate su argomenti completamente diversi, ricostruendo l'intera situazione di fatto fiscale. Per quanto concerne tali argomenti, la ricorrente non ha avuto la possibilità di esprimere alcun parere ed è stata quindi privata dei suoi diritti della difesa, il che comporta necessariamente l'annullamento della decisione sul reclamo.
- 22 Per quanto attiene alle fatture emesse dalla società civile di avvocati DDKK, l'autorità di verifica fiscale ha negato il diritto a detrazione dell'IVA relativa a tali operazioni in quanto, da una parte, non era stato dimostrato che i servizi fatturati

alla ricorrente fossero stati prestati in considerazione dell'accordo di cooperazione e della relativa clausola addizionale, e non sulla base del contratto n. 335204/03.12.2010 iscritto nelle fatture emesse, e, dall'altra, non è stato possibile desumere dai documenti giustificativi forniti la natura del servizio acquistato o dimostrare che esso fosse necessario per l'attività svolta ai fini delle operazioni imponibili.

- 23 La ricorrente sostiene che tutte le fatture emesse dalla DDKK e registrate nella sua contabilità sono state emesse in base all'accordo di cooperazione e alla sua clausola addizionale. Le fatture si riferivano erroneamente al contratto n. 335204/03.12.2010, come attestato dai rappresentanti della DDKK.
- 24 Inoltre, secondo la ricorrente, l'autorità di verifica fiscale ha affermato che non è stato messo a disposizione della pattuglia di verifica di ispezione fiscale, per nessuna delle fatture registrate provenienti dalla DDKK, alcun rapporto di attività o sui lavori o altro documento corrispondente che attesti che i servizi fatturati alla ricorrente siano stati emessi sulla base dell'accordo di cooperazione o della clausola addizionale all'accordo di cooperazione, e non sulla base del contratto n. 335204/03.12.2010, che era iscritto nelle fatture emesse, come affermano entrambe le società senza tuttavia darne dimostrazione mediante documenti giustificativi.
- 25 Nel rapporto che propone una decisione del reclamo, la pattuglia di verifica fiscale sosterebbe tuttavia che, in realtà, il motivo per cui è stato escluso il diritto a detrazione non è l'errata indicazione della base per l'emissione della fattura, bensì il fatto che non sia stato possibile stabilire un collegamento tra gli importi iscritti nelle fatture emesse e l'accordo di cooperazione stipulato con la DDKK. L'organo competente per i reclami avrebbe integrato gli argomenti utilizzati nell'ambito del rapporto di verifica fiscale e avrebbe affermato che la ricorrente non ha presentato documenti dai quali risultino effettivamente i servizi prestati, in un contesto in cui, secondo l'accordo di cooperazione, tutti i calcoli attinenti alla somma mensile da pagare incombono alla ricorrente.
- 26 Come indicato all'articolo 5.1 dell'accordo di cooperazione, in considerazione di quanto concordato all'articolo 1, «la DDKK concede alla C il diritto di utilizzare il suo nome e il suo logo in tutto il materiale professionale e di comunicazione, attraverso una formula di accordo di cooperazione tra marchi [co-branding]» Inoltre, per il rimborso del finanziamento concesso, la C, ivi comprese le sue controllate, doveva versare alla DDKK un importo pari al 10% (più IVA) di tutti gli introiti derivanti dalle attività professionali della C, a partire dalla data di entrata in vigore dell'accordo di cooperazione e per tutta la sua durata. Successivamente, con la stipula della clausola addizionale, è stato concordato che base per il calcolo dell'importo dovuto alla DDKK sarebbero stati solo gli introiti variabili e che l'aliquota del 10% stabilita nell'accordo di cooperazione sarebbe diventata del 7% se i gli introiti variabili annuali fossero stati inferiori a 3 milioni di euro e del 9% qualora essi avessero superato tale limite.

- 27 Secondo la ricorrente, le somme iscritte nelle fatture emesse dalla DDKK avrebbero rispettato tutte le disposizioni del contratto relative alla modalità di calcolo delle somme dovute, come emerge dai prospetti allegati alle stesse.
- 28 Peraltro, tra il 2009 e il 2011 la ricorrente avrebbe effettuato pagamenti alla DDKK in adempimento del suo obbligo contrattuale di rimborsare il finanziamento concesso, e tali operazioni non sono state contestate dagli organi tributari che hanno verificato il relativo periodo.
- 29 Essa sostiene inoltre che l'accordo di cooperazione era finalizzato alla realizzazione di una formula di co-branding, nozione che definisce un'alleanza tra marchi, finalizzata a creare una situazione favorevole per entrambe le parti contrattuali e preferibile alla concorrenza tradizionale. Attraverso questa strategia di marketing, la ricorrente mirava ad entrare nel mercato dei servizi per l'insolvenza di Bucarest e a migliorare la sua capacità di attrarre operatori economici della capitale, obiettivo raggiunto in buona parte grazie all'associazione della sua denominazione con quella del rinomato studio legale DDKK. Ciò premesso, la ricorrente afferma che sono integrate tutte le condizioni previste dalla legge per l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA relativamente alle somme pagate alla DDKK in base all'accordo di cooperazione e alla sua clausola addizionale: l'effettiva prestazione dei servizi di co-branding non sarebbe stata messa in dubbio, in quanto la denominazione e il logo del DDKK erano utilizzati in tutto il materiale professionale e di comunicazione della ricorrente, conformemente alle disposizioni del contratto; il collegamento tra tali servizi e le operazioni imponibili della ricorrente emergerebbe in modo evidente dallo scopo cui erano destinati, vale a dire la formazione di una propria base di clienti e l'attrazione dei clienti della DDKK affinché diventino clienti della ricorrente.
- 30 La ricorrente, facendo riferimento al punto 31 della sentenza della Corte di giustizia del 18 luglio 2013, C-124/12, AES-3C Maritza East 1, sostiene che tali costi hanno un legame diretto e immediato con l'insieme della sua attività economica di soggetto passivo.
- 31 L'accordo di cooperazione in questione sarebbe stato stipulato nell'esclusivo interesse della sua espansione e del suo sviluppo, cosicché l'esistenza di un collegamento diretto e immediato, oltre che puramente economico, è indiscutibile. Inoltre, secondo il rendiconto finanziario, nel 2011 l'importo delle sue entrate è aumentato rispetto al 2010 di 2 556 702 RON (da 21 893 741 RON a 24 450 443 RON). La ricorrente sostiene inoltre che la conclusione dell'organo competente per i reclami, secondo cui essa non ha prodotto documenti che dimostrino effettivamente le prestazioni fornite, viola il principio del primato della sostanza sulla forma, in quanto la richiesta di dimostrare con prove documentali il contenuto dei servizi è eccessiva, dato che questi non possono essere quantificati in un documento materiale.
- 32 Secondo la ricorrente, che cita la giurisprudenza della Corte di giustizia in tal senso, il principio alla base del regime di detrazione dell'IVA è quello della

neutralità dell'imposta, per cui i soggetti passivi non devono essere ostacolati, a causa della quantità e della natura degli adempimenti tecnici da compiere, nell'esercizio del loro diritto alla detrazione dell'IVA e l'esercizio di tale diritto non deve essere reso praticamente impossibile o molto difficoltoso.

- 33 Orbene, alla luce delle sentenze Schmeink & Cofreth e Strobel, il rifiuto di riconoscere il diritto a detrazione dell'IVA relativa alle fatture emesse sulla base del contratto di cooperazione tra marchi per motivi quali la mancanza di documenti che attestino la loro prestazione è, secondo la ricorrente, infondato, in quanto viola il principio di neutralità dell'IVA.
- 34 La **convenuta DGRFP** sostiene che, con le argomentazioni addotte, la ricorrente non ha dimostrato che i servizi fatturati siano stati effettivamente forniti da parte del suo partner e non ha confutato le conclusioni della pattuglia di verifica fiscale secondo cui l'importo di RON 646 673 di l'IVA è stato detratto sulla base delle fatture per la fornitura di servizi senza essere fondato su un documento giustificativo che dimostri che le prestazioni di servizi sono destinate alle sue operazioni imponibili.

#### **Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale**

- 35 In relazione alla **prima questione**, il giudice del rinvio afferma che è necessario chiarire la nozione di «cessioni di beni e (...) prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo di tempo» di cui all'articolo 64, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 e l'applicazione di tale definizione all'attività specifica degli amministratori/liquidatori giudiziari nelle procedure di insolvenza.
- 36 L'onorario mensile dell'amministratore o del liquidatore giudiziario è stato fissato dal giudice fallimentare o dall'assemblea dei creditori, e l'onorario della ricorrente è certo da questo punto di vista.
- 37 La ricorrente sostiene che nella sua situazione è applicabile la norma prevista dall'articolo 134 bis, paragrafo 8, del codice tributario del 2003, in quanto si tratta di servizi prestati in modo continuativo, rispetto ai quali il pagamento può avvenire entro il periodo di un anno. Il testo normativo nazionale non contiene un elenco tassativo, ma elenca, a titolo esemplificativo, le forniture di gas naturale, acqua, servizi telefonici, energia elettrica «e altre simili». Poiché l'articolo 64 della direttiva 2006/112 sembra derogare alla regola stabilita dall'articolo 63 e, in quanto tale, deve essere interpretato in modo restrittivo (v. sentenza del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsbrough Developments, C-419/02, Racc. 2006, pag. 1-1685, punto 45), si pone la questione di chiarire se le prestazioni di servizi fornite dagli amministratori/liquidatori giudiziari nelle procedure d'insolvenza rientrano nella categoria «e altre simili» di cui all'articolo 134 bis, paragrafo 8, del Codice tributario del 2003 e, di conseguenza, se sia soddisfatta la condizione stabilita a livello dell'Unione all'articolo 64, paragrafo 2, relativa al requisito della previsione nel diritto nazionale: «Gli Stati membri possono stabilire che, in taluni casi (...)».

- 38 Poiché i servizi e le forniture elencati nella disposizione di diritto interno presentano una certa specificità, trattandosi di forniture di gas naturale, acqua, ecc. e quindi di servizi di pubblica utilità, è necessaria una risposta della Corte di giustizia alla luce dell'articolo 64, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.
- 39 A seconda della classificazione di tali servizi saranno determinati anche il fatto generatore dell'imposta e il momento in cui l'IVA diviene esigibile nel caso di specie, ossia nel mese successivo alla determinazione dell'onorario, ai sensi dell'articolo 155 del Codice tributario del 2003 con riferimento all'articolo 66, lettera c), della direttiva IVA, o entro un anno se il servizio viene considerato prestato in modo continuativo.
- 40 Per quanto riguarda **la seconda questione**, il giudice del rinvio ritiene che nella fattispecie si ponga il problema della determinazione del fatto generatore e del momento in cui l'imposta diviene esigibile nel caso dell'attività specifica degli amministratori in procedure di insolvenza, qualora l'IVA sia stata riscossa solo alla data di incasso del pagamento dei servizi forniti nell'ambito della procedura d'insolvenza e l'assemblea dei creditori abbia stabilito che il pagamento dell'onorario dell'amministratore di procedure di insolvenza sia subordinato alla disponibilità di liquidità nei conti dei debitori.
- 41 In tal senso la ricorrente, facendo riferimento alla sentenza della Corte di giustizia nella causa Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14), sostiene che, in assenza di un'operazione economica imponibile, non può sorgere un credito da IVA. D'altro canto, il giudice del rinvio osserva che, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 4, della legge n. 85/2006, un certo pagamento avviene pur sempre. In questa situazione, ci si chiede se nella fattispecie non fosse più appropriato il meccanismo di rettifica nel caso in cui non ci fosse liquidità nei conti dei debitori, con la conseguenza che l'IVA sarebbe stata riscossa immediatamente.
- 42 Inoltre, alla luce di quanto statuito dalla Corte di giustizia al punto 28 della sentenza del 29 novembre 2018, C-548/17, Finanzamt Goslar, il giudice del rinvio chiede, in subordine, se nel caso di specie i servizi forniti da amministratori di procedure di insolvenza comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi.
- 43 La **terza questione** mira a stabilire se, per dimostrare il diritto a detrazione dell'IVA nel caso di un accordo di cooperazione tra marchi (co-branding), sia sufficiente, sotto il profilo probatorio, che il soggetto passivo, per fondare la condizione sostanziale relativa all'esistenza di un nesso diretto e immediato tra gli acquisti effettuati dal soggetto passivo a monte e le operazioni a valle, dimostri solo un aumento del fatturato o del valore delle operazioni imponibili dopo la conclusione dell'accordo, senza altri documenti giustificativi.
- 44 In caso di risposta affermativa, in assenza di documenti giustificativi, ad eccezione delle fatture in cui è indicata l'IVA e, ovviamente, dello stesso accordo di cooperazione tra marchi (co-branding), il giudice del rinvio nutre dubbi in merito ai criteri da prendere in considerazione per determinare l'effettiva portata

del diritto a detrazione. In altre parole, esso chiede che si stabilisca se, in assenza di altri documenti giustificativi, l'esistenza di un collegamento diretto e immediato tra gli acquisti effettuati dal soggetto passivo a monte e le operazioni a valle sia sufficiente per il riconoscimento del diritto a detrazione integrale dell'IVA indicata nelle fatture.

- 45 Secondo il giudice del rinvio, la terza questione non è rimasta priva di oggetto a seguito della sentenza della Corte di giustizia del 25 novembre 2021, *Amper Metal*, C-334/20, in quanto, da un lato, a differenza di tale causa, nella causa in esame il fatturato è aumentato e, dall'altro, la questione riguarda il livello di prova per quanto attiene ai documenti richiesti per dimostrare che è stata soddisfatta la condizione sostanziale del nesso diretto e immediato e, in definitiva, il diritto a detrazione dell'IVA.
- 46 La **quarta questione** è sollevata nel contesto in cui, per quanto riguarda l'IVA che la pattuglia di verifica fiscale ha considerato non detraibile, l'organo competente per i reclami ha confermato la soluzione seguita nell'avviso di accertamento, ma ha integrato la situazione fiscale di fatto accogliendo argomenti di fatto e di diritto nuovi rispetto a quelli del rapporto di verifica fiscale su cui si basava l'emissione dell'avviso di accertamento.
- 47 Il giudice del rinvio indica che alla ricorrente sono state concesse misure giurisdizionali di tutela provvisoria in attesa della pronuncia del giudice di merito, tramite la sospensione del titolo di credito, e sottolinea il fatto che, nel suo ricorso avverso la decisione sul reclamo, la ricorrente ha contestato i nuovi motivi ivi accolti.
- 48 Analizzando la giurisprudenza della Corte di giustizia, il giudice del rinvio fa innanzitutto riferimento ai punti 78 e 79 della sentenza nella causa *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, secondo cui il principio di effettività non richiede che una decisione impugnata poiché adottata in violazione dei diritti della difesa sia annullata nella totalità dei casi. Difatti, una violazione dei diritti della difesa determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.
- 49 In seguito, si ricorda il punto 37 della sentenza della Corte di giustizia nella causa *Ispas*, secondo il quale per stabilire se i requisiti derivanti dal principio di effettività siano rispettati nella fattispecie, occorre valutare non soltanto il dettato delle regole di procedura nazionali pertinenti, ma anche la loro concreta applicazione. Una simile valutazione incombe al giudice del rinvio.
- 50 Il giudice del rinvio ritiene poi che i punti 35 e 36 della sentenza della Corte di giustizia nella causa *C.F (Verifica fiscale)* riconfermino la condizione dell'esistenza di un danno, e che tale sentenza non aggiunga nuovi elementi in termini di diritti della difesa.

- 51 Alla luce di tali elementi, il giudice del rinvio si chiede se, nel caso di specie, sia esclusa de plano l'invocazione di un danno, dato che alla ricorrente sono state concesse misure provvisoria di tutela ai sensi dell'articolo 14 della legge n. 554/2004 sul contenzioso amministrativo. Più precisamente, sulla base di un'interpretazione a contrario del punto 73 della sentenza della Corte di giustizia nella causa Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, il giudice del rinvio chiede se si possa concludere che, nella misura in cui la normativa nazionale nel caso di specie ha permesso la sospensione del titolo di credito (avviso di accertamento) in attesa di un'eventuale riforma dello stesso da parte di un giudice, il principio dei diritti alla difesa non sia stato violato.

DOCUMENTO DI LAVORO