

Causa C-242/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

20 marzo 2019

Giudice del rinvio:

Tribunalul București (Tribunale superiore di Bucarest, Romania)

Data della decisione di rinvio:

18 gennaio 2019

Ricorrente:

CHEP Equipment Pooling NV

Resistenti:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți

Oggetto del procedimento principale

Ricorso contenzioso-amministrativo avente ad oggetto l'annullamento della decisione dell'11 ottobre 2016 emessa dalla Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Direzione generale regionale delle Finanze pubbliche di Bucarest – Ufficio reclami), con cui è stata respinto in quanto infondato il reclamo in materia tributaria formulato dalla ricorrente; l'annullamento della decisione del 14 aprile 2016 sul rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non stabiliti in Romania, stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea, emessa dalla Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Direzione generale regionale delle Finanze pubbliche di Bucarest – Amministrazione tributaria per i contribuenti non residenti), nonché la restituzione alla ricorrente dell'importo pari a lei rumeni 185 822,23 (RON)

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

Si chiede, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, l'interpretazione dell'articolo 17 e dell'articolo 214, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, nonché dell'articolo 2, punto 1, e dell'articolo 3 della direttiva 2008/9.

Questioni pregiudiziali

1) Se il trasporto di pallet da uno Stato membro a destinazione di un altro Stato membro, al fine del loro successivo noleggio in quest'ultimo Stato membro a un soggetto passivo stabilito e identificato ai fini dell'IVA in Romania, costituisca un non trasferimento ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva [2006/112/CE].

2) A prescindere dalla risposta alla prima questione, se sia considerato soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della direttiva 2008/9/CE, il soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE che non è stabilito nello Stato membro di rimborso, ma nel territorio di un altro Stato membro, anche se detto soggetto è identificato ai fini dell'IVA o sarebbe tenuto all'identificazione ai fini dell'IVA nello Stato membro di rimborso.

3) Se, alla luce delle disposizioni della direttiva 2008/9/CE, la condizione di non essere identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro di rimborso rappresenti una condizione aggiuntiva rispetto a quelle previste all'articolo 3 della direttiva 2008/9/CE affinché un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro e non stabilito nello Stato membro di rimborso possa beneficiare del diritto al rimborso in una fattispecie come quella in esame.

4) Se l'articolo 3 della direttiva 2008/9/CE debba esser interpretato nel senso che osta alla prassi di un'amministrazione nazionale di rifiutare il rimborso dell'IVA per mancato soddisfacimento di una condizione prevista esclusivamente nella normativa nazionale.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»), articolo 17 e articolo 214, paragrafo 1;

Direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro, articolo 2, punto 1, e articolo 3.

Disposizioni nazionali invocate

Legea nr. 571 privind Codul fiscal (legge n. 571 che istituisce il Codice tributario; in prosieguo: il «Codice tributario») del 22 dicembre 2003:

Articolo 128 – «Cessione di beni

(1) Costituisce cessione di beni il trasferimento del potere di disporre di un bene come un proprietario.

(...)

(9) La cessione intracomunitaria è una cessione di beni, ai sensi del paragrafo (1), i quali sono spediti o trasportati da uno Stato membro a destinazione di un altro Stato membro da parte del fornitore o del soggetto al quale è effettuata la cessione o da un altro soggetto per loro conto.

(10) È assimilato alla cessione intracomunitaria a titolo oneroso il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa dalla Romania a destinazione di un altro Stato membro, ad eccezione dei casi in cui non sussiste trasferimento previsti al paragrafo (12).

(11) Costituisce trasferimento ai sensi del paragrafo (10) qualsiasi spedizione o trasporto di un bene mobile materiale dalla Romania a destinazione di un altro Stato membro effettuato dal soggetto passivo o per suo conto per le esigenze della sua impresa.

(12) Ai fini del presente titolo, non costituisce trasferimento la spedizione o il trasporto di un bene dalla Romania a destinazione di un altro Stato membro effettuato dal soggetto passivo o per suo conto ai fini di una delle seguenti operazioni:

(...)

g) la temporanea utilizzazione di tale bene nel territorio dello Stato membro di destinazione del bene spedito o trasportato, al fine di prestare servizi nello Stato membro di destinazione, da parte del soggetto passivo stabilito in Romania;

h) la temporanea utilizzazione di tale bene, per una durata non superiore a 24 mesi, nel territorio di un altro Stato membro, a condizione che l'importazione in detto Stato dello stesso bene in provenienza da uno Stato terzo, ai fini di una utilizzazione temporanea, fruisca del regime doganale di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione.

(13) Qualora una delle condizioni di cui al paragrafo (12) non sia più soddisfatta, la spedizione o il trasporto di tale bene è considerato un trasferimento dalla Romania a destinazione di un altro Stato membro. In questo caso il trasferimento

si considera effettuato nel momento in cui tale condizione cessa di essere soddisfatta».

Articolo 130¹ – «Acquisti intracomunitari di beni

(...)

(2) Sono assimilate a un acquisto intracomunitario effettuato a titolo oneroso le seguenti operazioni:

a) la destinazione in Romania, da parte di un soggetto passivo, alle esigenze della propria impresa di un bene trasportato o spedito dallo stesso soggetto passivo o da altra persona, per suo conto, dallo Stato membro all'interno del quale il bene è stato prodotto, estratto, acquistato, acquisito o importato da parte di quest'ultimo, nell'ambito della sua impresa, qualora il trasporto o la spedizione di tale bene, se effettuato dalla Romania a destinazione di un altro Stato membro, sia considerato come un trasferimento di beni a destinazione di un altro Stato membro, conformemente alle disposizioni dell'articolo 128, paragrafi (10) e (11); (...).

Articolo 147², paragrafo (1), lettera a)

«a) Il soggetto passivo non stabilito in Romania, che è stabilito in un altro Stato membro, che non è identificato e che non è tenuto all'identificazione ai fini dell'IVA in Romania, può beneficiare del rimborso dell'imposta sul valore aggiunto assolta per le importazioni e gli acquisti di beni/servizi effettuati in Romania; (...).

Articolo 153, paragrafo (5):

«Presenta domanda di identificazione ai fini dell'IVA, conformemente al presente articolo, prima di effettuare le operazioni, il soggetto passivo non stabilito in Romania e non identificato ai fini dell'IVA in Romania, che intenda:

- a) effettuare un acquisto intracomunitario di beni per il quale è tenuto al pagamento dell'imposta conformemente all'articolo 151; o
- b) effettuare una cessione intracomunitaria di beni esente da imposta».

Norme metodologiche de aplicare a Codului fiscal (disposizioni di attuazione del Codice tributario), approvate con Hotărârea de Guvern (decreto del governo) n. 44/2004 (in prosieguo: le «disposizioni di attuazione»)

Punto 6, paragrafo (11):

«Ai fini dell'articolo 128, paragrafo (10), del Codice tributario, il trasferimento è un'operazione assimilata a una cessione intracomunitaria a titolo oneroso di un bene, con l'obbligo del rispetto di tutte le condizioni e le norme relative alle cessioni intracomunitarie, ivi comprese quelle relative all'esenzione dall'imposta.

Caratteristica di tale operazione è che al momento della spedizione del bene da uno Stato membro a destinazione di un altro Stato membro lo stesso non è oggetto di una cessione ai sensi dell'articolo 128, paragrafo (1), del Codice tributario e, di conseguenza, lo stesso soggetto passivo che dichiara il trasferimento nello Stato membro in cui ha inizio il trasporto del bene dichiarerà altresì l'acquisto intracomunitario assimilato nello Stato membro in cui esso ha luogo. Esempi di trasferimenti: il trasporto in un altro Stato membro di beni importati in Romania effettuato dal soggetto che ha realizzato l'importazione, in assenza di una transazione al momento della spedizione; il trasporto/la spedizione di beni mobili materiali dalla Romania a destinazione di un altro Stato membro al fine di costituire uno stock destinato alla vendita in tale Stato membro; il trasporto di beni in un altro Stato membro finalizzato all'incorporazione di detti beni in un bene mobile o immobile in quest'ultimo Stato membro qualora il soggetto di cui trattasi effettui prestazioni di servizi nel medesimo Stato membro; il trasporto/la spedizione di un bene mobile materiale dalla Romania in un altro Stato perché venga riparato e che, in seguito, non rientra più in Romania, in tal caso la fattispecie configurantesi inizialmente come non trasferimento diventa trasferimento».

Punto 49, paragrafo (1):

«A norma dell'articolo 147², paragrafo (1), lettera a), del Codice tributario, ogni soggetto passivo che non è stabilito in Romania, bensì in un altro Stato membro, può beneficiare del rimborso dell'IVA assolta per le importazioni e gli acquisti di beni/servizi effettuati in Romania. L'imposta sul valore aggiunto è rimborsata dalla Romania, purché il soggetto passivo interessato soddisfi le seguenti condizioni:

a) nel periodo di riferimento non ha avuto in Romania né la sede della propria attività economica né una stabile organizzazione dalla quale fossero effettuate operazioni commerciali, né, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il domicilio o la residenza abituale;

b) nel periodo di riferimento non è identificato né è tenuto all'identificazione ai fini dell'IVA in Romania conformemente all'articolo 153 del Codice tributario;

c) nel periodo di riferimento non ha effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi il cui luogo di effettuazione si possa considerare situato in Romania, fatta eccezione per le seguenti operazioni:

1. la prestazione di servizi di trasporto e di servizi ad essi accessori, esenti ai sensi dell'articolo 143, paragrafo (1), lettere da c) ad m), dell'articolo 144, paragrafo (1), lettera c), e dell'articolo 144¹ del Codice tributario;

2. la cessione di beni e la prestazione di servizi al debitore dell'IVA ai sensi dell'articolo 150, paragrafi da (2) a (6), del Codice tributario».

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La ricorrente CHE[P] Equipment Pooling NV (in prosieguo: la «CHEP BE») è una società stabilita in Belgio, specializzata nei servizi di noleggio di palette di carico (in prosieguo: «pallet») a livello europeo. Lo stock europeo di pallet è subnoleggiato alle società CHEP di ciascun Paese europeo, compresa la CHEP Pooling Services România SRL (in prosieguo: la «CHEP România»), e tali società, a loro volta, noleggiano i pallet ai clienti finali del rispettivo Paese. Per svolgere l'attività in parola, la CHEP BE acquista pallet nuovi nella maggior parte dei Paesi europei, tra cui la Romania, per soddisfare la domanda locale di pallet.
- 2 In considerazione degli acquisti di pallet effettuati dalla ricorrente nel periodo 01.10.2014-31.12.2014, da un fornitore rumeno, essa ha chiesto alle autorità tributarie rumene il rimborso di un importo pari a RON 185.822,23 a titolo di IVA.
- 3 Con decisione del 14 aprile 2016 relativa al rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non residenti in Romania, stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea, la resistente Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Amministrazione tributaria per i contribuenti non residenti) ha respinto la richiesta di rimborso della ricorrente. In tale decisione è stato osservato che quest'ultima ha noleggiato alla CHEP România non solo pallet acquistati dal fornitore rumeno, ma anche altri tipi di pallet acquistati dalla ricorrente e provenienti da altri Stati membri dell'Unione e spediti in Romania. Si è ritenuto che il trasporto o la spedizione di beni da uno Stato membro a destinazione di un altro Stato membro, senza il trasferimento del potere di disporre dei beni come un proprietario, costituisca un trasferimento nello Stato membro in cui è iniziato il trasporto dei beni e un'operazione assimilata ad un acquisto intracomunitario nello Stato membro in cui è terminato il trasporto dei beni (nella specie, la Romania), per il quale la ricorrente era tenuta all'identificazione ai fini dell'IVA in Romania, conformemente all'articolo 153, paragrafo (5), lettera a), del Codice tributario.
- 4 Con decisione dell'11 ottobre 2016, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Direzione generale regionale delle Finanze pubbliche di Bucarest – Ufficio reclami) ha respinto il reclamo formulato dalla ricorrente avverso la decisione del 14 aprile 2016.
- 5 La ricorrente ha presentato un ricorso dinanzi al giudice del rinvio chiedendo l'annullamento delle due decisioni summenzionate e il rimborso dell'importo pari a RON 185.822,23 a titolo di IVA.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 6 **La ricorrente** sostiene di aver diritto a un rimborso dell'IVA ai sensi della direttiva 2008/9 e che il motivo addotto dalle autorità tributarie resistenti per negarle tale diritto, vale a dire il fatto che, ai sensi dell'articolo 147², paragrafo (1), lettera a), del Codice tributario, fosse tenuta all'identificazione ai fini

dell'IVA, in Romania è un requisito che non figura tra quelli espressamente disciplinati dalla suddetta direttiva. Ne consegue che il suddetto requisito, previsto dal Codice tributario rumeno, è contrario al diritto dell'Unione.

- 7 La ricorrente sostiene inoltre che, in ogni caso, non era tenuta all'identificazione ai fini dell'IVA in Romania, poiché le operazioni di spedizione in Romania di beni acquistati da altri Stati membri dell'Unione, operazioni queste che sono oggetto delle decisioni contestate, non costituiscono trasferimento ai fini dell'IVA bensì un non trasferimento ai sensi dell'articolo 128, paragrafo (2), lettere g) e h), del Codice tributario, e pertanto non possono essere considerate nemmeno come acquisti intracomunitari assimilati in Romania.
- 8 **Le resistenti** sostengono che risulta con certezza dai documenti allegati alla domanda di rimborso presentata dalla ricorrente che quest'ultima ha dato in noleggio alla società CHEP România anche beni acquistati in altri Stati membri dell'Unione e trasportati in Romania per essere concessi in noleggio o sub-noleggio. La ricorrente non ha dimostrato che detti beni siano ritornati nello Stato membro da cui erano stati originariamente spediti o trasportati ai fini della prestazione di servizi, cosicché non può sostenere che l'operazione effettuata non costituisce trasferimento per beneficiare della deroga di cui all'articolo 128, paragrafo (2), lettere g) e h), del Codice tributario.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 9 È necessario stabilire se il trasporto di pallet da uno Stato membro a destinazione di un altro Stato membro da parte di un soggetto non residente, al fine di essere successivamente noleggiato in quest'ultimo Stato membro a un soggetto passivo stabilito e identificato ai fini dell'IVA in Romania, costituisca un non trasferimento ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.
- 10 È inoltre necessario stabilire se la società non residente sia tenuta a identificarsi ai fini dell'IVA in Romania, dato che non possiede in Romania risorse tecniche e umane per effettuare operazioni imponibili in tale Stato, bensì fornisce soltanto prestazioni di servizi per le quali il luogo dell'operazione ai fini dell'IVA è in Romania.
- 11 Anche nell'ipotesi in cui la società non residente fosse tenuta all'identificazione ai fini dell'IVA in Romania, si pone la questione se la società non residente abbia diritto al rimborso dell'IVA per il motivo che la direttiva 2008/9 non prevede siffatta condizione. Poiché il requisito che la persona giuridica non sia identificata ai fini dell'IVA, previsto all'articolo 147², paragrafo (1), lettera a), del Codice tributario e al punto 49, paragrafo (1), delle disposizioni di attuazione, è una condizione aggiuntiva rispetto a quelle espressamente disciplinate dall'articolo 3 della direttiva 2008/9, essa sembra essere contraria alle disposizioni di detta direttiva.