

Causa C-430/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

3 giugno 2019

Giudice del rinvio:

Tribunalul Cluj (Romania)

Data della decisione di rinvio:

15 maggio 2019

Ricorrente:

SC C. F. SRL

Resistenti:

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

Oggetto del procedimento principale

Ricorso contenzioso amministrativo e tributario presentato dalla ricorrente SC C. F. SRL, in un procedimento che la vede opposta all'Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (Amministrazione distrettuale delle Finanze pubbliche di M., Romania; in prosieguo: l'«A. J. F. P. M.») e alla Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Direzione generale regionale delle Finanze pubbliche di C., Romania; in prosieguo: la «D. G. R. F. P. C.»), avente ad oggetto il reclamo avverso un atto amministrativo tributario.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Sulla base dell'articolo 267 TFUE, il Tribunalul Cluj - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (Tribunale di Cluj - Sezione per il contenzioso amministrativo e tributario, le controversie di lavoro e la sicurezza sociale) chiede l'interpretazione del principio del rispetto dei

diritti della difesa sotto il profilo del diritto di accesso al fascicolo amministrativo, nonché l'interpretazione della cosiddetta “teoria della parte innocente”.

Questioni pregiudiziali

1) Se, alla luce del principio del rispetto dei diritti della difesa, come sino ad ora delineato dalla giurisprudenza della Corte (cause Solvay, Sopropé Organizações de Calçado Lda e Ispas), un atto amministrativo tributario emesso nei confronti di un privato possa e debba essere punito con la nullità espressa nel caso in cui il privato non abbia avuto la possibilità di accedere alle informazioni sulla base delle quali è stato emesso nei suoi confronti l'atto amministrativo tributario, nonostante il fatto che in tale atto si faccia riferimento ad alcuni elementi del fascicolo amministrativo.

2. Se i principi di neutralità, proporzionalità e equivalenza ostino all'esercizio del diritto a detrazione in materia di IVA e di imposta sul reddito delle società nel caso di una società con una condotta irrepreensibile dal punto di vista fiscale, alla quale viene negato l'esercizio del diritto a deduzione in materia di imposta sul reddito delle società per la condotta fiscale dei fornitori che si presume inadeguata sulla base di elementi quali la mancanza di risorse umane, la mancanza di mezzi di trasporto, cui si aggiunge il fatto che l'autorità tributaria non fornisca la prova di alcuna attività dalla quale risulti la responsabilità fiscale/penale dei rispettivi fornitori.

3. Se è compatibile con il diritto dell'Unione una prassi nazionale che subordina l'esercizio del diritto a detrazione in materia di IVA e di imposta sul reddito delle società al possesso di altri documenti giustificativi oltre alla fattura fiscale, come ad esempio il preventivo di spesa e lo stato di avanzamento dei lavori, documenti giustificativi supplementari che non sono determinati in modo chiaro e preciso dalla normativa fiscale nazionale.

4. Se, alla luce della sentenza nella causa WebMindLicenses, si possa ritenere che si configura una frode fiscale nel caso in cui un contribuente acquisti beni e servizi da un altro contribuente che beneficia di un regime fiscale diverso da quello del contribuente in questione.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Il principio del rispetto dei diritti della difesa, nonché i principi di neutralità, proporzionalità e equivalenza

Disposizioni nazionali fatte valere

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (legge n.207/2015, recante il codice di procedura tributaria)

Articolo 9, paragrafo 1, e articolo 46, paragrafo 2, lettera j), che prevedono l'obbligo per l'organo tributario di dare al contribuente la possibilità di esprimere il proprio punto di vista e di menzionare tale fatto nell'atto fiscale emesso

Articolo 278, paragrafo 1, secondo il quale il reclamo amministrativo non sospende l'esecuzione dell'atto amministrativo tributario

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (legge n. 207/2015, recante il codice tributario), applicabile dal 1° gennaio 2016

articolo 11, paragrafo 1

«Nel determinare l'importo di un'imposta, di una tassa o di un contributo sociale obbligatorio, le autorità fiscali possono non tener conto di un'operazione che non ha una finalità economica, adeguando gli effetti fiscali di quest'ultima, oppure possono riclassificare la forma di una transazione o di un'attività per riflettere il contenuto economico della transazione o dell'attività».

articolo 25, paragrafo 1

«Per la determinazione del risultato fiscale, sono considerate spese deducibili le spese sostenute per lo svolgimento di attività economiche, comprese quelle disciplinate da atti normativi vigenti, nonché le tasse di iscrizione, le quote e i contributi versati alle camere di commercio e dell'industria, alle organizzazioni dei datori di lavoro e ai sindacati».

Articolo 299, paragrafo 1, lettera a), relativo all'obbligo per il soggetto passivo, ai fini dell'IVA, di possedere una fattura e una prova del pagamento dell'IVA assolto o dovuto a monte

Codice tributario precedentemente in vigore (legge n. 571/2003) – articolo 11, paragrafo 1, articolo 21, paragrafo 1, articolo 146, paragrafo 1, lettera a) – disposizioni corrispondenti agli articoli menzionati del nuovo codice tributario

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento

- 1 La C. F. SRL è una società di diritto privato rumeno, che ha come oggetto sociale lo sfruttamento delle risorse forestali. Nel periodo tra il 29 agosto 2016 ed il 13 aprile 2017, tale società è stata sottoposta ad un controllo fiscale da parte dell'A. J. F. P. M. L'oggetto di tale controllo fiscale era costituito dall'imposta sul reddito delle società relativa al periodo compreso tra il 1° gennaio 2011 ed il 31 dicembre 2016, nonché dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa al periodo compreso tra il 1° marzo 2014 ed il 31 dicembre 2016.
- 2 A seguito del controllo in parola sono stati stabiliti obblighi fiscali supplementari in materia di imposta sul reddito delle società ed in materia di IVA. La società C. F. SRL ha presentato un reclamo tributario avverso l'avviso di accertamento e

la relazione di verifica fiscale emessi dall’A. J. F. P. M. La società ha fatto valere diverse irregolarità dell’ispezione fiscale, sia in termini di questioni relative alla procedura tributaria che in termini di questioni di diritto tributario sostanziale.

- 3 Il reclamo della società C. F. SRL è stato parzialmente respinto in quanto infondato e in parte accolto, con l'obbligo per l'unità di ispezione fiscale di effettuare nuovamente l'ispezione fiscale. Per quanto riguarda la parte del reclamo che è stata respinta, la società C. F. SRL ha presentato un ricorso di annullamento dinanzi al Tribunalul Cluj (Tribunale superiore di Cluj, Romania). In primo luogo, la società C. F. SRL, invocando la sentenza della Corte del 25 ottobre 2011, Solvay/Commissione (C-109/10 P, EU:C:2011:686), ha chiesto l'annullamento degli atti amministrativi di controllo per il fatto che le è stato negato, nella fase amministrativa, il diritto di accesso all'intero fascicolo amministrativo.
- 4 Già nella fase scritta del reclamo amministrativo preliminare, la ricorrente avrebbe chiesto agli organi di ispezione fiscale di poter esercitare il proprio diritto di accesso all'intero fascicolo amministrativo. Tale richiesta è stata presentata in una situazione in cui l'ispezione fiscale è stata sospesa per 6 mesi al fine di consentire il controllo da parte di un altro organo con funzioni di verifica fiscale, come la Direcția Regională Antifraudă O. (Direzione regionale antifrode di O., Romania; in prosieguo: la «D. R. A. F. O.»), e per adire le autorità preposte all'esercizio dell'azione penale. Le verifiche delle autorità preposte all'esercizio dell'azione penale si sono concluse con un provvedimento di archiviazione. Inoltre, la società C. F. SRL avrebbe dedotto alcune irregolarità procedurali.
- 5 La società C. F. SRL è stata altresì accusata di aver partecipato in operazioni fittizie, in materia di l'imposta sul reddito delle società ed in materia di IVA. Secondo le autorità fiscali rumene, le operazioni commerciali effettuate dalla C. F. SRL con due partner commerciali sarebbero fittizie, in quanto tali due fornitori non avrebbero avuto la capacità tecnica e logistica di prestare i servizi in questione. Le autorità fiscali intendono far dichiarare la responsabilità della società C. F. SRL per il comportamento fiscale asseritamente inadeguato dei suoi fornitori.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 6 Per quanto riguarda l'accesso agli atti relativi al controllo, la ricorrente sostiene che, dopo la ripresa della procedura di ispezione fiscale, la società C. F. SRL non sarebbe stata in alcun modo informata di come il controllo effettuato dall'altro organo di controllo abbia influito sull'ispezione fiscale. Inoltre, le irregolarità procedurali constatate dalla ricorrente non avrebbero potuto essere invocate in modo pertinente poiché il suo diritto di accesso al fascicolo amministrativo dell'ispezione fiscale non è stato neppure formalmente messo in discussione.
- 7 Nel proprio controricorso, l’A. J. F. P. M. fa riferimento al fatto che gli atti contabili originali sono stati acquisiti dalla D.R.A.F.O. nel corso del 2013 e che, successivamente, sono stati trasmessi al Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj

(Procura presso il Tribunale di Cluj, Romania) che svolgeva indagini sul compimento di reati forestali da parte della C. F. SRL. Viene inoltre rilevato che l'unità di ispezione fiscale avrebbe esaminato i documenti contabili della C. F. SRL nella sede Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Procura presso il Tribunale di Cluj). L'A. J. F. P. M. ritiene altresì che il diritto di difesa della società C. F. SRL sia stato rispettato nella misura in cui il legale rappresentante della società è stato invitato nella sede dell'autorità fiscale per ricevere un esemplare dell'atto amministrativo di controllo.

- 8 Per quanto riguarda l'imputazione della condotta fiscale dei fornitori, secondo il parere della società C. F. SRL, basato sulla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea sulla cosiddetta "teoria della parte innocente", tale società non può essere ritenuta responsabile della presunta condotta fiscale inadeguata dei suoi fornitori. La società C. F. SRL sostiene che non può essere accolta l'affermazione degli organi di ispezione fiscale secondo la quale il carattere fittizio delle operazioni in questione risulterebbe dal fatto che essa non può fornire altri documenti giustificativi oltre alla fattura fiscale, dato che, al livello della giurisprudenza dell'organo giurisdizionale di vertice della Romania, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Alta Corte di cassazione e di giustizia, Romania), è stato dichiarato che l'unico documento giustificativo richiesto dalla normativa fiscale rumena per esercitare il diritto a detrazione sia in materia di IVA che di imposta sul reddito delle società è la fattura fiscale.
- 9 La società C. F. SRL contesta anche un'altra affermazione dell'unità di ispezione fiscale, secondo la quale il carattere fittizio delle operazioni esaminate nel caso di specie risulterebbe dal fatto che le società fornitrici in questione erano soggette all'imposta sul reddito delle microimprese pari al 3 % del fatturato, mentre la società C. F. SRL era soggetta a un'imposta sul reddito delle società pari al 16 % degli utili realizzati. La società C. F. SRL ha espresso l'opinione secondo la quale non può essere messo in discussione un possibile pregiudizio arrecato al bilancio dello Stato, alla luce della giurisprudenza della Corte nella causa WebMindLicenses (sentenza del 17 dicembre 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832), in quanto i suoi fornitori hanno esercitato l'opzione legale per un regime fiscale diverso da quello scelto dalla C. F. SRL.
- 10 Il controricorso presentato dall'autorità fiscale riproduce fedelmente l'atto di controllo fiscale e in essa l'A. J. F. P. M. non fa riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 11 Per quanto riguarda la questione giuridica dell'accesso al fascicolo amministrativo, il giudice del rinvio richiama la giurisprudenza della Corte relativa al principio del rispetto dei diritti della difesa, in particolare la sentenza del 18 dicembre 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punto 36), la sentenza

del 3 luglio 2014, Kamino Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041, punto 73), e la sentenza del 9 novembre 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punto 39).

- 12 Il giudice del rinvio rileva che, in seguito alla pronuncia della sentenza nella causa Ispas, il legislatore rumeno non ha adottato alcuna misura per disciplinare la nozione di «diritto di accesso al fascicolo amministrativo», più precisamente in quali condizioni esso si realizza e, soprattutto, quale sanzione deve essere applicata dall'organo giurisdizionale nazionale che accerta che tale diritto è stato violato. Il giudice del rinvio rileva inoltre che, nella procedura tributaria rumena, la presentazione di un reclamo amministrativo preliminare non ha effetto sospensivo dell'esecuzione, come risulta in modo chiaro dalla formulazione dell'articolo 278, paragrafo 1, del codice di procedura tributaria.
- 13 Ciò premesso, il giudice del rinvio esprime seri dubbi circa la sanzione che egli deve applicare, nella controversia nazionale, all'atto amministrativo di controllo emanato dall'A. J. F. P. M. per violazione del diritto di accesso al fascicolo amministrativo. Il giudice del rinvio rileva inoltre che anche la giurisprudenza degli organi giurisdizionali nazionali sulla sanzione derivante dal mancato rispetto dei diritti della difesa è divergente.
- 14 Nella causa Ispas, la Corte non è stata chiamata a chiarire quale sia la sanzione processuale che il giudice nazionale deve applicare qualora constati non è stato rispettato il diritto di accesso al fascicolo amministrativo di un contribuente. In conclusione, il giudice del rinvio intende sapere quale sia, a giudizio della Corte, la sanzione da applicare in caso di mancato rispetto dei diritti della difesa di una società, come la ricorrente, qualora a quest'ultima non venga riconosciuto il diritto di accesso al fascicolo amministrativo in relazione al diritto europeo del rispetto dei diritti della difesa.
- 15 La seconda questione giuridica riguarda la modalità con cui, secondo il diritto dell'Unione europea, può essere riconosciuta la responsabilità di una società, come la ricorrente, per un comportamento asseritamente inadeguato da parte dei suoi fornitori. Il giudice del rinvio rileva che, nell'ambito del controllo fiscale, l'A. J. F. P. M. non fa valere il fatto che le due società che forniscono servizi alla società C. F. SRL non avrebbero rispettato gli obblighi dichiarativi, contabili e di pagamento nei confronti del bilancio dello Stato, bensì il fatto che tali due società fornitrici beneficiano di un regime fiscale che l'A. J. F. P. M. considera più vantaggioso di quello nella cui vigenza opera la società C. F. SRL. Il giudice del rinvio ritiene che le diversità di regime fiscale tra il prestatore di un servizio e il beneficiario del medesimo, che non sono altro che l'esercizio di un'opzione legale, non possono rappresentare una situazione di frode fiscale. Di conseguenza, il suddetto giudice considera estremamente utile ai fini della soluzione della presente controversia l'interpretazione che la Corte fornirà della cosiddetta “teoria della parte innocente”, alla luce della situazione particolare del caso di specie e della sua precedente giurisprudenza.

- 16 Per quanto riguarda la giurisprudenza, il giudice del rinvio cita le sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo (sentenza della Corte EDU del 18 giugno 2010, *Business Support Center c. Bulgaria*, ricorso n. 6689/03, punto 24, e la sentenza della Corte EDU del 22 gennaio 2009, *Bulves AD Bulgaria*, ricorso n. 3991/03), nonché le sentenze della Corte (sentenza del 21 febbraio 2006, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121; sentenza del 21 dicembre 2011, *Cicala*, C-482/10, EU:C:2011:868, punti da 17 a 19; sentenza del 6 settembre 2012, *Gabor Toth*, C-324/11, EU:C:2012:549; sentenza del 13 febbraio 2014, *Maks Pen EOOD*, C-18/13, EU:C:2014:69, punto 31, e sentenza del 22 gennaio 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punto 52).
- 17 Il giudice del rinvio nutre inoltre dubbi in merito ai documenti giustificativi richiesti dall'unità di ispezione fiscale dell'A. J. F. P. M. per giustificare il diritto a detrazione in materia di imposta sul reddito delle società e di IVA. Ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, l'unico requisito formale previsto dalla normativa dell'Unione è il possesso di una fattura fiscale. Tuttavia, a livello della giurisdizione suprema si sono registrate soluzioni di casi concreti dalle quali è risultato che il diritto a detrazione dell'imposta sulle società è subordinato alla presentazione, oltre che della fattura, anche di altri documenti giustificativi. Pertanto, il giudice del rinvio ritiene che, anche da questo punto di vista, sia necessaria, per poter risolvere la controversia, un'interpretazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma che tenga conto delle particolarità del caso di specie.

DOCUMENTO GIURISPRUDENZIALE