

**Causa C-81/20****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

12 febbraio 2020

**Giudice del rinvio:**

Tribunalul București (Romania)

**Data della decisione di rinvio:**

19 dicembre 2019

**Ricorrente:**

SC Mitliv Exim SRL

**Convenute:**

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

**Oggetto del procedimento principale**

Ricorso con cui la SC Mitliv Exim SRL chiede al Tribunalului București (Tribunale superiore di Bucarest, Romania) di condannare le convenute Agenția Națională de Administrare Fiscală (Agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria; in prosieguo: l'«ANAF») e Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Direzione generale per i grandi contribuenti; in prosieguo: la «DGAMC») al pagamento di interessi relativi a somme versate dalla ricorrente e asseritamente non dovute.

**Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale**

Ai sensi dell'articolo 267 TFUE, viene chiesta l'interpretazione degli articoli 2 e 273 della direttiva 2006/112/CE, dell'articolo 325 TFUE e dell'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

## **Questioni pregiudiziali**

1) Se le disposizioni dell'articolo 2 e dell'articolo 273 della direttiva 2006/112 del Consiglio, del 28 novembre 20[0]6, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dell'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e dell'articolo 325 TFUE, in relazione a circostanze come quelle di cui al procedimento principale, ostano ad una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che consente l'adozione/attuazione di misure sanzionatorie nei confronti del contribuente persona giuridica, tanto nel procedimento amministrativo, quanto in quello penale, procedimenti che si svolgono parallelamente nei suoi confronti, per i medesimi atti materiali di evasione fiscale, in una situazione in cui la sanzione nel procedimento amministrativo può essere qualificata come avente, parimenti, carattere penale, conformemente ai criteri individuati dal giudice europeo nella sua giurisprudenza, e in quale misura il complesso di queste situazioni, cumulate, presenti un carattere eccessivo nei confronti del contribuente di cui si tratta

2) Se, alla luce della risposta alla questione 1, occorra interpretare il diritto dell'Unione europea nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che consente allo Stato, mediante i propri organi tributari, di non tener conto per i medesimi fatti materiali di evasione fiscale, nell'ambito del procedimento amministrativo, della somma già versata a titolo di danno da reato e che costituisce al contempo anche la somma che copre il danno fiscale, così da rendere indisponibile tale somma per un determinato periodo di tempo, per poi stabilire a carico del contribuente, nell'ambito del procedimento amministrativo, anche obblighi fiscali accessori per il debito già saldato.

## **Disposizioni del diritto dell'Unione e giurisprudenza fatte valere**

Articolo 325 TFUE

Articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, articolo 2, paragrafo 1, e articolo 273

Sentenza della Corte del 20 marzo 2018, Menci (C-524/15), punti da 44 a 63; sentenza della Corte del 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10), punti da 25 a 27 e 37; sentenza della Corte del 5 giugno 2012, Bonda (C-489/10), punti da 37 a 44; sentenza della Corte del 6 settembre 2011, Lady & Kid e altri (C-398/09), punto 17 e sentenza della Corte del 18 aprile 2013, Irimie (C-565/11), punti 26 e 27

Sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo del 15 novembre 2016, A e B contro Norvegia, paragrafo 130, nella quale è stato dichiarato che occorre dimostrare che le doppie procedure (amministrativa e penale) sono state associate

per essere integrate in un insieme coerente, ritenendo che ciò significhi non solo che le finalità perseguite e i mezzi utilizzati per la realizzazione di tale obiettivo devono essere in sostanza complementari e presentare un collegamento temporale, ma, anche, che le possibili conseguenze della configurazione del trattamento giuridico applicabile al comportamento di cui trattasi devono essere proporzionate e prevedibili per il singolo.

### **Disposizioni nazionali fatte valere**

Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (legge n. 241/2005 sulla prevenzione e la lotta all'evasione fiscale), articolo 9, paragrafo 1, lettera c), ai sensi del quale costituisce reato di evasione fiscale, ed è punito con la reclusione da 2 a 8 anni e con l'interdizione dall'esercizio di taluni diritti, l'annotazione, nelle scritture contabili o in altri documenti di natura contabile, di costi che non hanno alla base operazioni reali o la registrazione di altre operazioni fittizie, se ciò è effettuato al fine di sottrarsi all'adempimento degli obblighi fiscali, e articolo 10, paragrafo 1, ai sensi del quale, nel caso di reato di evasione fiscale, i limiti di pena previsti dalla legge per gli atti commessi sono ridotti alla metà se nel corso delle indagini preliminari o in sede di procedimento, fino alla prima udienza, l'imputato adempie integralmente le richieste della parte civile.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (legge n. 207/2015 che istituisce il codice di procedura tributaria), e successive modifiche e integrazioni

- articolo 168, paragrafi 1 e 2, il quale prevede che qualsiasi importo indebitamente pagato viene restituito, su richiesta del contribuente;
- articolo 178, il quale prevede che, in caso di crediti fiscali estinti mediante compensazione, gli interessi e le penalità di mora, se del caso, sono calcolati fino alla data prevista dall'articolo 167, paragrafo 4;
- articolo 182, il quale prevede che per gli importi che devono essere restituiti o rimborsati dal bilancio statale, il contribuente ha diritto agli interessi fino all'estinzione dell'obbligo di restituzione e che, nel caso dei crediti del contribuente derivanti dall'annullamento di un atto amministrativo tributario, il contribuente ha diritto agli interessi a partire dal giorno in cui ha estinto il credito tributario e fino al giorno della restituzione o della compensazione del credito del contribuente derivante dall'annullamento dell'atto amministrativo tributario; tali interessi non vengono concessi nel caso in cui il contribuente abbia chiesto il risarcimento dei danni alle condizioni di cui all'articolo 18 della Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (legge n. 554/2004 sul contenzioso amministrativo) e neppure nel caso previsto dall'articolo 107, paragrafo 5, del Codul de procedură fiscală (Codice di procedura tributaria);
- articolo 277, paragrafo 1, lettera a), il quale prevede la sospensione del procedimento di reclamo per via amministrativa qualora l'organo che ha effettuato l'attività di controllo ha adito gli organi di diritto per quanto riguarda l'esistenza

di indizi di un reato il cui accertamento avrebbe un impatto sulla definizione del procedimento amministrativo;

– articoli 352 e 353, secondo i quali i procedimenti amministrativi avviati prima del 1° gennaio 2016 restano sottoposti alla precedente legislazione;

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 (Ordinanza del Presidente dell’Agenzia nazionale dell’amministrazione tributaria n. 2047/2016) per l’approvazione del procedimento di distribuzione o restituzione sui conti, rispettivamente sui conti di entrate di bilancio corrispondenti agli importi incassati sul conto 50.86.09 «Saldo di somme incassate che costituisce il danno causato e recuperato ai sensi dell’articolo 10 della Legea nr. 241/2005» (Ordinul nr. 2047/2016)

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

- 1 La ricorrente è stata sottoposta a indagini preliminari per reati di frode in materia di IVA nell’ambito di un fascicolo istruito dalla Direcția de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova (Direzione investigativa sulla criminalità organizzata e il terrorismo – Servizio territoriale di Craiova; in prosieguo: la «DIICOT»).
- 2 Dopo l’avvio delle indagini preliminari con riferimento al reato previsto dall’articolo 9, paragrafo 1, lettera c), della Legea nr. 241/2005, il pubblico ministero ha disposto la realizzazione di rilievi tecnico-scientifici eseguiti da ispettori della DIICOT e la realizzazione di una perizia contabile, da cui sono emersi obblighi fiscali per un importo complessivo di 9 238 577 lei (in prosieguo: «RON»), di cui, a carico della SC MITLIV EXIM SRL, l’importo di RON 3 527 305 per il periodo dal 1° novembre 2011 al 21 settembre 2012, dovuto a seguito del mancato riconoscimento del diritto a detrazione dell’IVA relativa ad acquisti di beni della società fornitrice che li ha acquistati a sua volta da una società di Cipro.
- 3 Dopo che, il 28 ottobre 2014, l’ANAF si è costituita parte civile per tali importi, che costituivano un danno arrecato al bilancio dello Stato, la ricorrente ha versato, tra il 12 dicembre 2014 e il 29 settembre 2015, mediante cinque ordini di pagamento, un importo di RON 3 527 305, fissato in via provvisoria a suo carico nel fascicolo istruito dalla DIICOT, al fine di beneficiare delle disposizioni dell’articolo 10, paragrafo 1, della Legea nr. 241/2005.
- 4 Nel periodo tra il 21 ottobre 2015 e il 22 febbraio 2016, la ricorrente è stata sottoposta a un’ispezione tributaria che ha avuto ad oggetto l’IVA e l’imposta sul reddito per il periodo dal 1° gennaio 2010 al 30 giugno 2015, che si è conclusa con l’emissione di un avviso di accertamento in data 25 febbraio 2016 e di una relazione di ispezione tributaria in pari data, che stabilivano a suo carico obblighi fiscali costituiti da un’imposta sul reddito supplementare (RON 2 351 535), IVA supplementare (RON 3 718 357), interessi relativi all’imposta sul reddito

supplementare (RON 942 836), penalità di mora relative all'imposta sul reddito supplementare (RON 357 576), interessi relativi all'IVA supplementare (RON 1 560 395) e interessi di mora relativi all'IVA supplementare (RON 551 459).

- 5 A seguito della domanda della ricorrente del 7 marzo 2016, le autorità tributarie hanno proceduto, il 9 marzo 2016, alla compensazione dell'importo di RON 3 527 305, versato nel corso delle indagini preliminari, con gli obblighi stabiliti dagli organi di verifica fiscale.
- 6 Avverso l'avviso di accertamento e la relazione di ispezione tributaria la ricorrente, il 31 marzo 2016, ha formulato un reclamo amministrativo; l'organo competente a pronunciarsi su quest'ultimo ha disposto, per l'importo di RON 9 148 714, la sospensione del giudizio sulla base degli articoli 277 e 279 del Codul de procedură fiscală e, per l'importo di RON 289 424, il rigetto del reclamo in quanto infondato.
- 7 Il ricorso presentato dalla ricorrente dinanzi alla Curtea de Apel Craiova (Corte d'appello di Craiova, Romania) avverso la relazione di ispezione, l'avviso di accertamento e la decisione sul reclamo è stato parzialmente accolto, per l'importo di RON 289 424, e respinto quanto al resto. Tale sentenza è stata impugnata con ricorso attualmente pendente dinanzi all'Înalta Curte de Casație și Justiție (Alta Corte di cassazione e di giustizia, Romania).
- 8 Con una domanda presentata alla DGAMC il 28 ottobre 2016, la ricorrente ha chiesto gli interessi relativi all'importo di RON 3 527 305, versato nel corso delle indagini preliminari e compensato conformemente all'articolo 167 del Codul de procedură fiscală. Tale domanda è stata respinta in quanto infondata, in base alla motivazione che la somma versata è stata utilizzata per estinguere obblighi stabiliti dall'avviso di accertamento del 25 febbraio 2016.
- 9 L'8 dicembre 2017 la ricorrente è stata condannata penalmente dalla Curtea de Apel Craiova e le è stato ordinato il pagamento in solido dell'importo di RON 9 238 577 quale risarcimento dei danni civili nei confronti dello Stato rumeno, con obblighi fiscali accessori dovuti, conformemente al Codulul de procedură fiscală, dal momento della loro scadenza fino alla data dell'esecuzione integrale del pagamento, essendo accertati i pagamenti da essa effettuati ed essendo mantenuto il sequestro conservativo sulla scorta delle merci fino alla concorrenza dell'importo di RON 9 238 577.
- 10 Parallelamente alla controversia attualmente pendente dinanzi all'Înalta Curte de Casație și Justiție e in considerazione del rigetto da parte degli organi tributari competenti della richiesta di versamento di interessi, il 16 febbraio 2017 la ricorrente ha presentato un ricorso dinanzi al giudice del rinvio con cui ha chiesto la condanna dell'organo tributario competente al versamento di interessi pari all'importo di RON 696 940 per i pagamenti effettuati in via provvisoria.

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

- 11 La ricorrente sostiene che gli organi tributari abbiano stabilito obblighi fiscali accessori anche per l'importo versato nel corso delle indagini preliminari, sebbene l'importo fosse a disposizione dello Stato, e il giudice penale ha pronunciato una condanna con cui le ha ordinato il pagamento in solido dell'intero danno causato allo Stato, sebbene la somma stabilita a suo carico fosse già stata messa a disposizione sul conto delle autorità statali.
- 12 La società ricorrente chiede il pagamento di interessi per le somme versate per coprire, ai fini della riduzione della pena, il danno da reato, che ritiene essere lo stesso di quello fiscale.
- 13 Essa considera che il pagamento effettuato nel corso delle indagini preliminari non può generare solamente la possibilità di essere preso in considerazione nel procedimento penale mediante la riduzione alla metà dei limiti di pena, senza produrre effetti anche in materia fiscale. Poiché si tratta della medesima IVA dovuta allo Stato rumeno, derivante dai medesimi fatti materiali (di evasione fiscale, come è imputato alla società), tale IVA è stata percepita, in pratica, due volte, assieme alle relative obbligazioni accessorie.

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

- 14 Il Tribunalul București rileva che è in discussione la possibilità dello svolgimento a carico della ricorrente di due procedimenti distinti, uno amministrativo e uno penale, per i medesimi fatti materiali di evasione fiscale, in una situazione in cui il pagamento effettuato nel corso dell'indagine penale non è riconosciuto né sotto il profilo fiscale, né sotto il profilo civile del processo penale.
- 15 Pertanto, dall'avviso di accertamento del 25 febbraio 2016 e dalla relazione di ispezione tributaria in pari data risulta che gli obblighi accessori relativi al supplemento di IVA sono stati calcolati dalla data della scadenza, il 25 ottobre 2010, fino al 25 gennaio 2016, includendo anche il periodo dicembre 2014-settembre 2015, in cui la ricorrente ha effettuato il pagamento dell'importo di RON 3 527 305, che è stato a disposizione delle autorità statali durante tale intero periodo.
- 16 Orbene, la ricorrente ha espressamente indicato che il pagamento summenzionato è stato effettuato tanto ai fini della riduzione della pena quanto al fine di interrompere il corso degli interessi e degli interessi di mora, aspetto che tuttavia gli organi tributari non hanno preso in considerazione in occasione dell'ispezione tributaria eseguita, stabilendo a suo carico interessi e interessi di mora anche per il periodo in cui essa ha versato anticipatamente l'importo che costituiva il supplemento di IVA.
- 17 In una situazione in cui l'ispezione tributaria ha coperto integralmente il periodo in cui si è svolta l'indagine penale, nella controversia principale è rilevante la

sovrapposizione dei periodi oggetto di tali due procedimenti, ossia il periodo dal 1° novembre 2011 al 21 settembre 2012, poiché la ricorrente ha chiesto solamente gli interessi relativi all'indebito pagamento dell'IVA corrispondente a tale periodo.

- 18 In ciascuno dei due procedimenti, quello penale e quello tributario, è stato accertato un danno per l'evasione dal versamento dell'IVA al bilancio dello Stato, che si basa sui medesimi fatti materiali commessi dalla ricorrente: il danno da reato pari a RON 3 527 305 e il danno fiscale pari a RON 3 718 357 (supplemento di IVA, al quale si aggiungono le obbligazioni accessorie).
- 19 Il giudice del rinvio solleva il problema dell'eventuale carattere eccessivo di talune sanzioni applicate al contribuente in una doppia prospettiva, penale e fiscale, e rammenta in tale contesto la giurisprudenza della Corte e della Corte europea dei diritti dell'uomo, menzionata in precedenza, secondo cui una normativa nazionale che autorizza un cumulo di procedimento e di sanzioni deve soddisfare, per essere ammissibile, una serie di condizioni.
- 20 Secondo il giudice del rinvio, qualora l'importo si consideri dovuto già dal periodo in cui è stata avviata l'indagine penale, gli atti amministrativi-tributari emessi in occasione dell'ispezione tributaria non avrebbero dovuto includere le obbligazioni accessorie relative a tale importo, poiché quest'ultimo era a disposizione delle istituzioni convenute, mentre qualora l'importo si consideri dovuto dal momento dell'emissione degli atti amministrativi-tributari in occasione del controllo fiscale, la ricorrente avrebbe avuto diritto agli interessi e agli interessi di mora relativi al periodo dicembre 2014-settembre 2015, in cui l'importo era a disposizione degli organi dello Stato, essendo stato percepito in mancanza di un titolo di credito tributario o di una sentenza definitiva.