

Causa C-640/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

25 ottobre 2023

Giudice del rinvio:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Romania)

Data della decisione di rinvio:

26 giugno 2023

Ricorrenti-convenute in primo grado:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Resistente-ricorrente in primo grado

Greentech SA

Oggetto del procedimento principale

Ricorsi in cassazione avverso una sentenza che accoglie parzialmente il ricorso contenzioso amministrativo della resistente-ricorrente in primo grado diretto a ottenere l'annullamento di taluni atti amministrativi-tributari in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) emessi dalle ricorrenti-convenute in primo grado.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Sulla base dell'articolo 267 TFUE, si chiede l'interpretazione degli articoli 2, 19 e 168, in combinato disposto con l'articolo 203 della 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»).

Questione pregiudiziale

Se i principi di neutralità, di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, disciplinati dagli articoli 2, 19 e 168, in combinato disposto con l'articolo 203 della direttiva [2006/112], ostino al diniego del riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a titolo di un'operazione di vendita, poi riqualificata dall'amministrazione tributaria come trasferimento d'azienda non rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA, qualora l'IVA sia già stata riscossa dallo Stato e il suo rimborso, in base alla normativa nazionale, non possa essere effettuato.

Disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere

Articoli 2, 19 e 168, in combinato disposto con l'articolo 203 della direttiva 2006/112

Giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte»), segnatamente le sentenze del 26 aprile 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302; dell'11 aprile 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, e del 14 marzo 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169.

Disposizioni nazionali fatte valere

Codul fiscal (Codice tributario) del 2003 (Legge n. 571/2003), articolo 3 (ai sensi del quale le imposte e le tasse disciplinate da tale codice si basano, inter alia, sul principio della neutralità fiscale); articolo 126, paragrafo (1) (ai sensi del quale sono soggette a IVA le operazioni che costituiscono o sono assimilate a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso); l'articolo 128, paragrafo (7) (ai sensi del quale il trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, tra l'altro, a seguito di una vendita, non costituisce una cessione di beni se colui al quale sono stati trasferiti tali beni è un soggetto passivo) e l'articolo 145, paragrafo (2) (ai sensi del quale qualsiasi soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA relativa agli acquisti soggetti a IVA).

Codul de procedură fiscală (Codice di procedura tributaria) del 2003 (decreto del governo n. 92/2003), articolo 84 (ai sensi del quale, in linea di principio, le dichiarazioni dei redditi possono essere rettificate dal contribuente, di propria iniziativa, entro il termine di prescrizione previsto per il diritto di accertare obblighi tributari) e articolo 91 (ai sensi del quale il diritto dell'autorità tributaria di accertare gli obblighi tributari si prescrive in linea di principio nel termine di cinque anni a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui è sorto il credito d'imposta).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (decisione del governo n. 44/2004 che approva le norme metodologiche per l'applicazione della legge

n. 571/2003 sul Codice tributario), punto 6, paragrafi (7) e (8), in cui si chiarisce cosa si intende con la nozione di trasferimento di universalità di beni di cui all'articolo 128, paragrafo 7, del Codice tributario.

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale

- 1 Nel periodo compreso tra il 23 novembre 2015 e il 15 luglio 2016, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Galați – Amministrazione distrettuale delle Finanze pubbliche di Vrancea (in prosieguo: la «AJFP Vrancea») ha effettuato una verifica fiscale presso la sede della Greentech SA (in prosieguo: la «Greentech»), a seguito della quale sono stati accertati a carico di tale società obblighi fiscali supplementari per un importo di 4 388 720 lei rumeni (RON) a titolo di IVA e relativi oneri. Tali obblighi fiscali risultavano dalla nuova qualificazione giuridica dell'operazione di vendita di attrezzature dalla Greenfiber International SA (in prosieguo: la «GFI») alla Greentech (operazione considerata da quest'ultima come una cessione di beni soggetta ad IVA) e che la AJFP Vrancea ha qualificato come trasferimento di un'universalità parziale di beni tra due società collegate (operazione non soggetta a IVA).
- 2 Il reclamo proposto dalla Greentech avverso tali obblighi fiscali è stato respinto dalla Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Direzione generale per i grandi contribuenti; in prosieguo: la «DGAMC»).
- 3 Avverso tale decisione della DGAMC recante rigetto del reclamo tributario, la Greentech ha proposto un ricorso amministrativo dinanzi alla Curtea de Apel Ploiești (Corte d'appello di Ploiești), ricorso che è stato parzialmente accolto.
- 4 Con decisione del 23 novembre 2021, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Alta Corte di cassazione e di giustizia; in prosieguo: la «ÎCCJ») ha parzialmente accolto le impugnazioni proposte dalla AJFP Vrancea e dalla DGAMC avverso la sentenza della Curtea de Apel Ploiești.
- 5 La Greentech ha presentato una domanda di revocazione della decisione della ÎCCJ, facendo valere che quest'ultima violava la giurisprudenza della Corte, in particolare le sentenze Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, e PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327; secondo tale giurisprudenza, il diritto alla detrazione dell'IVA deve essere riconosciuto anche nei casi in cui le operazioni di cui trattasi non rientrino nell'ambito di applicazione dell'IVA, qualora dalle circostanze particolari del caso di specie risulti che sarebbe impossibile o estremamente difficile per la persona che ha assolto l'IVA recuperarne il relativo importo, in quanto, in caso contrario, sarebbero lesi i principi di neutralità e di effettività dell'IVA.
- 6 Con decisione del 31 gennaio 2023, la ÎCCJ ha accolto la domanda di revocazione, ha annullato parzialmente la decisione impugnata per quanto

riguarda il motivo di ricorso relativo alla riqualificazione giuridica dell'operazione di vendita di attrezzature come trasferimento di un'universalità di beni e ha trattenuto la causa per un riesame dell'impugnazione relativamente a tale motivo.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 7 La Greentech, resistente-ricorrente in primo grado, ritiene che occorra chiarire se, nell'interpretazione delle disposizioni della direttiva 2006/112 e dei principi di neutralità fiscale, di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, le autorità tributarie di uno Stato membro possano negare il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta per un'operazione di vendita, qualificata successivamente dalle autorità tributarie come trasferimento di beni non soggetto a IVA, nel caso in cui l'IVA sia stata versata al bilancio dello Stato, il rimborso di quest'ultima al soggetto che l'ha assolta sia impossibile, essendo scaduto il termine di prescrizione in materia tributaria, e la normativa nazionale non preveda gli strumenti e i meccanismi procedurali per il rimborso da parte delle autorità tributarie dell'importo pagato a titolo di IVA qualora si compia una tale riqualificazione.
- 8 Tale società fa valere che, in base al principio di neutralità fiscale, l'IVA deve avere un effetto neutro, vale a dire deve conseguire lo stesso risultato finale a prescindere dagli intermediari, attraverso il meccanismo dell'esercizio del diritto a detrazione. L'unica situazione in cui tale principio non sarebbe applicabile sarebbe il caso in cui un bene o un servizio pervenga a un consumatore finale, nel qual caso quest'ultimo è tenuto a farsi carico dell'IVA. Nella giurisprudenza della Corte sarebbe stato costantemente dichiarato che ogni limitazione del diritto a detrazione costituisce una violazione del principio di neutralità fiscale (sentenza del 26 aprile 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Secondo la Greentech, la GFI non poteva procedere alla rettifica della fattura relativa alla vendita di cui trattasi una volta terminata la verifica fiscale presso la Greentech, poiché la stessa GFI era stata precedentemente sottoposta a una verifica fiscale, a seguito della quale il gruppo di ispettori ha concluso che detta operazione commerciale era stata correttamente considerata dalle parti come un'operazione soggetta a IVA e che la GFI aveva quindi correttamente riscosso l'IVA e l'aveva versata all'Erario.
- 10 Pertanto, la stessa autorità tributaria nazionale avrebbe trattato l'operazione commerciale di cui trattasi in modo completamente diverso: come soggetta a IVA per la GFI, alla quale la Greentech ha versato l'IVA, e come non soggetta a IVA per la Greentech. La Greentech sarebbe stata quindi privata del diritto alla detrazione dell'IVA assolta.
- 11 La AJFP Vrancea, ricorrente-convenuta in primo grado, afferma che occorre tener conto delle particolarità del caso di specie, nel senso che l'operazione effettuata tra le due società collegate ha comportato la vendita di una linea di produzione, e che alla stessa data è stato sottoscritto il contratto di locazione in base al quale la

Greentech avrebbe utilizzato lo stesso locale di cui disponeva l'affiliata, vale a dire la GFI, per proseguire la sua attività sulla stessa piattaforma industriale, con l'assunzione del personale specializzato. Non sarebbe emerso che l'identità dell'entità affiliata sarebbe stata mantenuta a seguito del rilevamento dell'attività economica di quest'ultima.

- 12 Secondo la AJFP Vrancea, nell'ambito del trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni di un soggetto passivo, che non costituisce una cessione di beni, ai sensi dell'articolo 128, paragrafo (7), del Codice tributario, il diritto alla detrazione non è applicabile, in quanto un tale trasferimento non rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA.
- 13 Tuttavia, la AJFP Vrancea ritiene che le autorità tributarie non abbiano limitato il diritto del contribuente di procedere alla rettifica delle dichiarazioni IVA. Infatti, la Greentech avrebbe avuto la possibilità di recuperare l'IVA non detraibile presso la GFI, procedendo alla rettifica della fattura emessa in modo errato e al rimborso dell'imposta assolta sulla base di detta fattura, procedura riguardo alla quale la Greentech sarebbe stata informata nel corso della verifica fiscale.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 14 Il giudice del rinvio indica che la risposta alla questione sollevata è rilevante ai fini dell'analisi da compiere, relativamente al rispetto del principio di neutralità fiscale, sotto tre profili, vale a dire, in primo luogo, se la Greentech possa recuperare l'IVA dal suo partner commerciale GFI; in secondo luogo, se l'operazione rientri nell'ambito di applicazione dell'IVA al fine di ottenere vantaggi fiscali e, in terzo luogo, se vi sia una frode che arrechi pregiudizio al bilancio dello Stato.
- 15 Secondo il giudice del rinvio, gli articoli 2, 19, 168 e 203 della direttiva 2006/112, di cui si chiede l'interpretazione, sono fondamentali ai fini della soluzione della controversia, poiché il sistema comune dell'IVA si basa su una serie di principi vincolanti del diritto dell'Unione. Sulla base dell'interpretazione di tali disposizioni da parte della Corte, il giudice del rinvio stabilirà se l'approccio delle autorità tributarie nel caso di specie sia conforme allo spirito della normativa europea o, al contrario, se esso sia errato.
- 16 Il giudice del rinvio afferma di non essere a conoscenza di una sentenza della Corte vertente sull'interpretazione del diritto dell'Unione al fine di chiarire se, in caso di riqualificazione giuridica di una cessione di beni, rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA, come trasferimento di beni, che non rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA, le autorità tributarie nazionali possano negare il diritto alla detrazione dell'IVA, qualora non esista alcuna modalità effettiva per recuperare l'importo pagato a titolo di IVA.
- 17 Peraltro, secondo il giudice del rinvio, dalla giurisprudenza della Corte in cause che esaminano questioni analoghe risulta che, per la determinazione del diritto a

detrazione, occorre prendere in considerazione in via prioritaria il rispetto dei principi di neutralità fiscale, di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento e che le misure adottate dalle autorità nazionali devono tener conto dell'eventuale pregiudizio arrecato al bilancio dello Stato e della possibilità di accertare la buona o la malafede delle parti interessate.

18 In primo luogo, per quanto riguarda il principio di neutralità fiscale, la giurisprudenza della Corte ha costantemente dichiarato che qualsiasi limitazione del diritto a detrazione costituisce una violazione di tale principio che comporta una doppia imposizione delle operazioni realizzate dai contribuenti.

19 Secondo il giudice del rinvio, nel caso di specie è rilevante la sentenza del 26 aprile 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, nella quale la Corte ha dichiarato quanto segue:

«Le disposizioni della direttiva 2006/112 (...), nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che, in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, l'acquirente di un bene venga privato del diritto a detrazione dell'[IVA] che ha indebitamente versato al venditore sulla base di una fattura redatta conformemente alle norme relative al regime ordinario dell'[IVA], benché l'operazione rilevante fosse soggetta al meccanismo dell'inversione contabile, nel caso in cui il venditore ha versato detta imposta all'Erario. Tali principi esigono, tuttavia, a condizione che il rimborso, da parte del venditore all'acquirente, dell'[IVA] indebitamente fatturata diventi impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d'insolvenza del venditore, che l'acquirente sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti dell'autorità tributaria».

20 A differenza della causa Tibor Farkas, nel caso di specie l'impossibilità di recuperare l'IVA non deriva dall'insolvenza del venditore, ma dall'impossibilità di rettificare la fattura in relazione all'IVA a causa della scadenza del termine di prescrizione del diritto di effettuare tale rettifica.

21 Il giudice del rinvio rileva che, sebbene non possa speculare sulla colpa delle parti riguardo alla scadenza del termine di prescrizione, in quanto rischierebbe di formulare un giudizio anticipato in merito a tale causa, esisterebbe una serie di argomenti pertinenti secondo i quali non è possibile ravvisare un'inerzia delle parti nel recupero dell'IVA e che corroborano la tesi dell'impossibilità di rettificare la fattura in relazione all'IVA prima della scadenza di tale termine.

22 Il giudice del rinvio fa inoltre riferimento ad altre cause decise dalla Corte nelle quali sono state esaminate questioni analoghe. Così, nella sentenza dell'11 aprile 2019, PORR Épitési, C-691/17, EU:C:2019:327, la Corte ha dichiarato quanto segue:

«La direttiva [2006/112] nonché i principi di neutralità fiscale e di effettività devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una prassi dell'autorità tributaria secondo la quale, in assenza di sospetti di evasione, detta autorità nega

ad un'impresa il diritto a detrarre l'[IVA] che tale impresa, in quanto destinataria di servizi, ha indebitamente versato al fornitore di detti servizi sulla base di una fattura che quest'ultimo ha emesso secondo le regole relative al regime ordinario dell'[IVA], mentre l'operazione pertinente era soggetta al meccanismo di inversione contabile, senza che l'autorità tributaria,

- prima di negare il diritto alla detrazione, esamini se l'emittente di tale erronea fattura potesse rimborsare al destinatario della stessa l'importo dell'IVA indebitamente versata e rettificare suddetta fattura nell'ambito di un procedimento di auto-rettifica, conformemente alla normativa nazionale applicabile, allo scopo di recuperare l'imposta che ha indebitamente versato all'erario, o
- decida di rimborsare essa stessa al destinatario della fattura l'imposta che ha indebitamente versato all'emittente della medesima e che quest'ultimo ha, in seguito, indebitamente versato all'erario.

Tali principi richiedono, tuttavia, nel caso in cui il rimborso, da parte del fornitore di servizi al destinatario degli stessi, dell'IVA indebitamente fatturata risulti impossibile o eccessivamente difficile, che il destinatario di servizi sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti dell'autorità tributaria».

- 23 Il giudice del rinvio ritiene che il caso sottopostogli sia simile a quello della causa PORR *Építési* relativamente alla condizione che il recupero dell'IVA presso l'emittente della fattura non sia diventato impossibile o eccessivamente difficile, il che sembra verificarsi nel caso di specie, dal momento che la Greentech non può procedere alla rettifica della fattura in quanto, da un lato, il termine di prescrizione del diritto di effettuare tale rettifica è scaduto e, dall'altro, detta rettifica dovrebbe essere effettuata dalla GFI, società riguardo alla quale, a seguito della verifica effettuata, le autorità tributarie hanno confermato la corretta riscossione dell'imposta.
- 24 In secondo luogo, per quanto riguarda i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, il giudice del rinvio rileva che in base alla costante giurisprudenza della Corte la possibilità di far valere tali principi si estende a qualsiasi operatore economico in capo al quale un'istituzione abbia fatto sorgere fondate aspettative. Ai sensi di tale giurisprudenza, costituiscono un esempio di assicurazioni idonee a far sorgere fondate aspettative, a prescindere dalla forma in cui vengono comunicate, informazioni precise, incondizionate e concordanti che promanano da fonti autorizzate ed affidabili (sentenza del 14 marzo 2013, *Agrargenossenschaft Neuzelle*, C-545/11, EU:C:2013:169, punti 24 e 25).
- 25 Alla luce di tali principi, il giudice del rinvio ritiene rilevante il fatto che le autorità tributarie che hanno effettuato il controllo presso la società GFI, prima del controllo presso la Greentech, abbiano confermato il trattamento fiscale – ossia la cessione di beni soggetta all'IVA – applicato dalle due società all'operazione di vendita di attrezzature. Pertanto, la stessa autorità tributaria nazionale ha trattato

in modo completamente diverso l'operazione commerciale relativa alle attrezzature il cui trasferimento ha dato luogo all'IVA: essa ha ritenuto che la GFI, società dalla quale la Greentech ha acquistato le apparecchiature di cui trattasi e alla quale ha versato l'IVA, fosse assoggettata all'IVA, e che la Greentech non lo fosse, negando quindi a quest'ultima il diritto di detrarre l'IVA assolta.

DOCUMENTO DI LAVORO