Causa C-171/23

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

20 marzo 2023

Giudice del rinvio

Upravni sud u Zagrebu (Croazia)

Data della domanda di pronuncia pregiudiziale:

9 marzo 2023

Ricorrente:

UP CAFFE d.o.o.

Convenuto:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

(omissis)

Nel procedimento amministrativo instaurato dinanzi all'Upravni sud u Zagrebu (Tribunale amministrativo di Zagabria) (omissis) dalla ricorrente: UP CAFFE d.o.o, (omissis) Čakovec (omissis)

(omissis)

contro il convenuto: Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Ministero delle Finanze della Repubblica di Croazia) (omissis) Zagabria, (omissis)

si formula una

domanda di interpretazione dell'articolo 19, paragrafo 1, e dell'articolo 28 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (omissis),

Oggetto del procedimento principale e fatti rilevanti

1 La ricorrente, UP CAFFE d.o.o., Čakovec, (omissis) ha adito il giudice del rinvio con un ricorso diretto alla valutazione della legittimità della decisione della

DOCUMENTO DI LAVORO

Repubblica di Croazia, Ministero delle Finanze (omissis) del 24 agosto 2020 (in prosieguo: la «decisione impugnata»).

2 Con la decisione impugnata è stato respinto il reclamo proposto dalla ricorrente avverso l'avviso di accertamento della Repubblica di Croazia, Ministero delle Finanze, amministrazione tributaria, ufficio regionale di Čakovec (omissis) del 17 ottobre 2018 (in prosieguo: l'«avviso di accertamento»), con il quale è stato accertato, a carico della ricorrente, un debito fiscale dovuto ad un insufficiente versamento dell'imposta sul valore aggiunto per il periodo compreso tra il 1º gennaio 2018 e il 31 luglio 2018, con riferimento a una base imponibile di HRK 552.936,08, sulla cui base, previa applicazione dell'aliquota del 25 %, è stata calcolata un'imposta pari a HRK 138.234,02, più interessi di mora, in ragione della tardività del versamento, decorrenti fino alla data di redazione dell'avviso stesso, per un importo di HRK 2.425,12. Il punto II del dispositivo dell'avviso di accertamento determina le modalità con cui la ricorrente è tenuta a effettuare il pagamento dell'obbligo così determinato e degli interessi. Il punto III del dispositivo dell'avviso di accertamento ingiunge alla ricorrente di procedere, una volta effettuati i pagamenti, alle conformi registrazioni nei libri contabili ai fini della rettifica della base imponibile. Il punto IV del dispositivo dell'avviso di accertamento fissa il termine di esecuzione di tale avviso, mentre il punto V del dispositivo contiene un avvertimento quanto alle conseguenze dell'inosservanza dell'avviso stesso.

3 L'avviso di accertamento si basava sui risultati di un controllo speciale effettuato dal convenuto, secondo cui la ricorrente, essendo succeduta nell'attività imprenditoriale della sua dante causa, la società collegata SS-UGO d.o.o., era un soggetto ad essa collegato e che la ragione esclusiva della costituzione della ricorrente era un intento aggressivo di evitare l'ingresso nel regime dell'imposta sul valore aggiunto, ragion per cui la società di nuova costituzione (la ricorrente) doveva farsi carico degli oneri pubblici, dovendosi considerare la costituzione della nuova società, ovvero l'interruzione dell'attività della precedente società, come non avvenuta. Sulla base di tali circostanze è stata imputata alla ricorrente l'IVA, nonché l'imposta assolta a monte per le operazioni in entrata della medesima attività.

4 Opponendosi alla tesi del convenuto, su cui si fonda la decisione impugnata, la ricorrente sostiene di essere un soggetto passivo di piccole dimensioni che, ai sensi dell'articolo 3 della direttiva, ha scelto di non adottare il regime dell'imposta sul valore aggiunto. Essa rileva inoltre che solo dopo la scadenza del periodo d'imposta è intervenuta la modifica dell'articolo 49, paragrafo 1, punto 4, dell'Opći porezni zakon (legge tributaria generale), che prevede la possibilità di accertare che si tratta di un soggetto collegato in ragione della continuità dell'esercizio dell'attività con le stesse attrezzature e negli stessi locali. Considerando che l'applicazione retroattiva della legge è contraria all'Ustav Republike Hrvatske (Costituzione della Repubblica di Croazia), e che sotto questo profilo, la Repubblica di Croazia ha trasposto gli articoli 19, 59 e 80 della sesta

DOCUMENTO DI LAVORO

direttiva IVA solo il 1° gennaio 2020, la ricorrente considera illegittima la decisione impugnata.

5 Il convenuto non contesta le circostanze di cui sopra (che la decisione di cui trattasi è stata assunta per un periodo in cui non sussisteva una base giuridica per la sua adozione), ma afferma che, sulla base dell'articolo 2, primo comma, dello Zakon o porezu na dodanu vrijednost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, Narodne novine, n. 77/13) la direttiva IVA è stata recepita nell'ordinamento giuridico della Repubblica di Croazia, per cui la Repubblica di Croazia si è impegnata a recepire l'acquis dell'Unione europea. In conseguenza di tale circostanza e ai sensi di tale acquis, il convenuto conclude che non possono essere considerati validi gli atti compiuti al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, in assenza di qualsiasi altro scopo economico, mediante la creazione artificiosa di condizioni operative. Esso fa riferimento alla posizione espressa dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a., (C- 255/02, EU:C:2006:121), e nella sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti e a. (C- 131/13, C- 163/13 e C- 164/13, EU:C:2014:2455), secondo cui lo Stato può negare il diritto al rimborso dell'IVA assolta a monte in forza di una direttiva non attuata ad una persona che partecipa o sa di partecipare ad una frode all'imposta sul valore aggiunto.

Diritto croato applicabile

6 L'articolo 5 dell'Opći porezni zakon (legge tributaria generale) (Narodne novine, nn. 115/16 e 106/18) stabilisce che nell'ambito della procedura tributaria si applicano le disposizioni in vigore all'epoca dei fatti generatori dell'imposta.

7 L'articolo 49, paragrafo 1, punto 4, della medesima legge dispone che si considerano soggetti collegati, ai sensi della legge stessa, coloro che soddisfano almeno una delle seguenti condizioni: due o più persone fisiche e/o giuridiche che, per adempiere alle loro obbligazioni tributarie, assumono un unico rischio, in modo tale che vi sia continuità dell'attività nello stesso locale e con l'utilizzo delle stesse attrezzature.

8 A norma dell'articolo 90, paragrafo 4, dell'Ustava Republike Hrvatske (Costituzione della Repubblica di Croazia) (Narodne novine, nn. 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10 e 5/14), le leggi e gli altri regolamenti degli organismi statali e degli organismi investiti di pubblici poteri non possono avere effetto retroattivo.

9 L'articolo 1 dello Zakon o izmjena i dopuna Općeg poreznog zakona (legge recante modifica e integrazione della legge tributaria generale) (Narodne novine, n. 121/19.), ha inserito nella legge fiscale generale un articolo 12 bis, il quale prevede che un soggetto passivo che beneficia di un vantaggio fiscale utilizzando un regime fiscale mediante forme organizzative soggette ad aliquote d'imposta inferiori e non destinate allo specifico gruppo di soggetti passivi è considerato beneficiario di agevolazioni fiscali contrarie allo scopo della legge, in particolare nel caso in cui l'impresa modifichi spesso la forma organizzativa con cui opera,

DOCUMENTO DI LAVORO

ossia utilizzi, per determinate transazioni, una forma organizzativa poi sostituita con un'altra, soggetta ad aliquote fiscali inferiori o tale da eludere altri obblighi di natura tributaria.

Diritto dell'Unione europea

10 A norma dell'articolo 11, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (in seguito denominato «comitato IVA»), ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

11 A norma dell'articolo 19, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente.

12 L'articolo 28 della direttiva medesima prevede che qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale.

13 A norma dell'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale:

a) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e l'acquirente dei beni o il destinatario dei servizi non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177;

b) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177 e l'operazione è esente ai sensi degli articoli 132, 135, 136, 371, 375, 376 e 377, dell'articolo 378, paragrafo 2), dell'articolo 379, paragrafo 2 o degli articoli da 380 a 390;

c) se il corrispettivo è superiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177.

Motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale

DOCUMENTO DI LAVORO

14 In via preliminare e alla luce di quanto sopra esposto, il giudice del rinvio rileva che, al momento in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta, non esistevano disposizioni di diritto nazionale che vietassero l'ottenimento di vantaggi fiscali mediante un regime fiscale di modifica della forma organizzativa, ragion per cui siffatte disposizioni non potevano essere applicate al caso concreto. Del pari, nel momento in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta, la normativa nazionale non conteneva alcuna disposizione generale che vietasse qualsiasi comportamento avente carattere di abuso del diritto tributario. Al fine di chiarire tale punto della domanda, il giudice del rinvio sottolinea che il fatto generatore dell'imposta (in particolare, l'elusione fiscale mediante una nuova forma organizzativa) si è verificato nel corso del 2018 (dal 1º gennaio al 31 luglio 2018), mentre lo Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (legge recante modifica e integrazione del codice generale delle imposte), che ha introdotto nella legislazione nazionale una disposizione che consente di assoggettare ad imposta una forma organizzativa modificata ai fini di elusione tributaria, è entrata in vigore il 1º gennaio 2020.

15 Per contro, il diritto dell'Unione conteneva, al momento in cui si è svolta l'attività economica della ricorrente, disposizioni generali che vietavano al soggetto passivo qualsiasi comportamento avente carattere di abuso del diritto tributario e gli Stati membri erano tenuti a trasporre nei loro ordinamenti nazionali siffatte disposizioni, cosa che la Repubblica di Croazia ha fatto solo dopo il verificarsi del fatto generatore dell'imposta nel caso di specie.

16 Il giudice del rinvio ricorda inoltre che, secondo una giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell'Unione europea, una direttiva non può, di per sé, creare obblighi a carico di un singolo e non può quindi essere fatta valere in quanto tale dallo Stato membro nei suoi confronti (v. sentenze del 5 ottobre 2004, Pfeiffer e a., C-397/01 - C-403/01, EU:C:2004:584, punto 108, nonché del 19 gennaio 2010, Kücükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, punto 46).

17 Il giudice del rinvio rileva inoltre che, nella sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti e a. (C- 131/13, C- 163/13 e C- 164/13, EU:C:2014:2455) la Corte di giustizia ha già dichiarato che «la sesta direttiva 77/388/CEE, del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995, deve essere interpretata nel senso che spetta alle autorità e ai giudici nazionali opporre a un soggetto passivo, nell'ambito di una cessione intracomunitaria, un diniego del beneficio dei diritti a detrazione, a esenzione o a rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, anche in assenza di disposizioni di diritto nazionale che prevedano un siffatto diniego, se è dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione invocata a fondamento del diritto di cui trattasi, a un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto commessa nell'ambito di una catena di cessioni».

DOCUMENTO DI LAVORO

18 Alla luce di tale logica il giudice del rinvio osserva, tuttavia, che, nel caso di specie, la situazione è diversa. Infatti, la posizione sopra esposta risponde chiaramente alla questione che si pone in una situazione in cui a un soggetto passivo viene negato il «beneficio dei diritti a detrazione, a esenzione o a rimborso dell'imposta sul valore aggiunto». Tale posizione si basa su quanto dichiarato dalla Corte di giustizia in ordine all'«impossibilità per il soggetto passivo di avvalersi di un diritto previsto dalla sesta direttiva, di cui i criteri obiettivi per la concessione non sono soddisfatti a causa o di una frode». In tal caso, il diritto previsto dalla sesta direttiva è un diritto al rimborso dell'imposta assolta a monte.

19 Il giudice del rinvio rileva che il rimborso dell'imposta discende dal diritto dell'Unione, come stabilito nell'ambito della direttiva, ma osserva che nel caso in esame si tratta non di un rimborso dell'imposta, bensì dell'accertamento di un obbligo tributario, il che costituisce una fattispecie distinta rispetto alla soluzione già fornita in precedenza.

Questione pregiudiziale

20 Di conseguenza, l'Upravni sud u Zagrebu (Tribunale amministrativo di Zagabria) nutre dubbi sull'interpretazione del diritto dell'Unione per quanto riguarda la possibilità per le pubbliche autorità di accertare un obbligo fiscale (non già di negare un diritto al rimborso, come già stabilito dalla Corte nella sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti e a., C- 131/13, C- 163/13 e C- 164/13, EU:C:2014:2455), sulla base di una disposizione generale di una direttiva che non è stata recepita nell'ordinamento giuridico nazionale e qualora il diritto nazionale non preveda alcuna disposizione in materia.

21 Al fine di poter esaminare la legittimità della descritta condotta delle pubbliche autorità, l'Upravni sud (Tribunale amministrativo), a norma dello Zakon o upravnim sporovima (legge sul contenzioso amministrativo) (Narodne novine, nn. 20/10, 143/12, 152/14, 29/17 e 110/21), ha sospeso il procedimento amministrativo con ordinanza n. Usl — 3014/2020-15, del 9 marzo 2023, e sottopone alla Corte di giustizia una questione riguardante l'interpretazione del diritto dell'Unione:

Se il diritto dell'Unione imponga alle autorità e ai giudici nazionali di accertare l'obbligo di versamento dell'imposta sul valore aggiunto (non già di negare il diritto al rimborso dell'imposta) qualora gli elementi oggettivi del caso dimostrino che è stata commessa una frode dell'IVA mediante la costituzione di una nuova società, ovvero mediante l'interruzione della continuità, a fini fiscali, dell'attività di una società precedente, in una situazione in cui il soggetto passivo sappia o debba sapere di partecipare a tale operazione e in cui il diritto nazionale, nel momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta, non preveda un siffatto accertamento.

(omissis)

DOCUMENTO DI LAVORO