

Causa C-475/23

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

25 luglio 2023

Giudice del rinvio:

Curtea de Apel Cluj (Romania)

Data della decisione di rinvio:

3 luglio 2023

Ricorrente e appellante

Voestalpine Giesserei Linz

Resistenti e appellate

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

[OMISSIS]

CURTEA DE APEL CLUJ

SECȚIA A III-A CONȚENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

(Corte d'appello di Cluj, Sezione Terza per il contenzioso amministrativo e tributario)

[OMISSIS] **ORDINANZA**

Udienza pubblica del 3 luglio 2023

[OMISSIS]

è stata esaminata l'impugnazione presentata dall'appellante VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH avverso la sentenza civile n. 9/2023, pronunciata in data 9 gennaio 2023 dal Tribunalul Cluj (Tribunale superiore di Cluj) [OMISSIS], contro le appellate ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ (Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Cluj) e DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca), avente ad oggetto l'impugnazione di un atto amministrativo

tributario – Decisione n. 35/3.2.2022, avviso di accertamento F-CJ 855/11.10.2021 e verbale di verifica fiscale.

Lo svolgimento delle discussioni, le argomentazioni e le conclusioni delle parti sono stati trascritti nel verbale di udienza del 19 giugno 2023, data nella quale il giudice, necessitando di tempo per pronunciarsi e per concedere alle parti la possibilità di presentare osservazioni scritte, ha sospeso il procedimento sulla domanda di rinvio pregiudiziale alla CGUE, [OMISSIS] il 3 luglio 2023.

LA CORTE

I. Esposizione dell'oggetto della controversia di cui al procedimento principale e dei fatti rilevanti

1. Con il ricorso oggetto della presente causa, la VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH (in prosieguo: la «Voestalpine»), ricorrente, ha chiesto, in un procedimento che la oppone alla DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA e alla ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ, resistenti, l'annullamento dell'avviso di accertamento n. F- CJ_855/11.10.2021, con cui è stata respinta la domanda della ricorrente di rimborso dell'IVA per un importo pari a 282 601 lei (RON).

2. Di fatto, la ricorrente è una persona giuridica residente in Austria, che fa parte del gruppo Voestalpine, operante nel settore della produzione di diversi pezzi fusi di peso superiore a 10 tonnellate. La ricorrente è registrata ai fini IVA in Romania. La ricorrente invia in Romania diversi pezzi per la lavorazione, dichiarando un acquisto intracomunitario. I pezzi sono lavorati in Romania, da un subappaltatore della «Austrex Handels GmbH» (in prosieguo: la «Austrex»), la società rumena «Global Energy Products» S.A. (in prosieguo: la «GEP»), con proprio personale. Dopo l'esecuzione delle operazioni da parte della GEP, i pezzi sono spediti e fatturati dalla Voestalpine [OMISSIS] alla Voestalpine Austria e ad altri clienti dello spazio UE.

3. In data 24.3.2021 la ricorrente è stata registrata d'ufficio con sede stabile, a partire dal 24.3.2021. Non condividendo tale decisione delle autorità tributarie, la ricorrente ha proposto ricorso e con sentenza civile n. 2014/21.7.2022 pronunciata dal Tribunalul Cluj [OMISSIS], divenuta definitiva con sentenza n. 1135/10.11.2022 della Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj), si è stabilito che è legittima la registrazione della ricorrente come avente sede stabile in Romania.

4. Tra la ricorrente e la società affiliata Austrex è stato stipulato un contratto quadro di somministrazione, in forza del quale l'Austrex, in qualità di fornitore di attività di trasformazione dei prodotti siderurgici, in particolare dei prodotti fusi di Voestalpine Giesserei, in Austria e in Romania, si impegna a onorare gli ordini di beni e servizi dell'appellante, potendo utilizzare a tal fine un'altra società, ossia la

GEP. Al fine di realizzare tali servizi, la ricorrente ha concesso alla [società] Austrex un diritto di godimento, trasferibile alla GEP, su un immobile sito in Cluj-Napoca, che l'appellante ha ottenuto in locazione, a sua volta, dalla «Voestalpine România» S.R.L. (successivamente, nel 2016, la ricorrente ha acquistato l'immobile). L'oggetto del contratto consiste, in particolare, nella trasformazione, collaudo, levigatura, giunzione con arco elettrico, saldatura, sabbiatura e trattamento termico dei prodotti fusi.

5. La ricorrente e l'Austrex hanno stipulato un contratto di comodato relativo all'immobile situato a Cluj-Napoca, Bd. (viale) Muncii n. 18. Ai sensi delle disposizioni contrattuali, gli interventi di manutenzione corrente sull'immobile e sulle attrezzature ivi collocate erano a carico dell'Austrex, mentre le riparazioni di danni gravi o del deterioramento sostanziale erano a carico della ricorrente.

6. Tenuto conto del fatto che, per il mese di giugno 2021, la ricorrente ha registrato un saldo negativo con opzione di rimborso, essa è stata sottoposta a una verifica tributaria anticipata. Il rimborso dell'IVA riguardava le seguenti fatture: consegna di gru a ponte di 50 tonnellate; assemblaggio, messa in funzione di gru a ponte di 50 tonnellate e autorizzazione dell'ISCIR [ispezione di Stato per il controllo delle caldaie, dei recipienti a pressione e degli impianti di sollevamento]; noleggio dello stand di prova della massa di carico; quinta ispezione della gru di 50 tonnellate; riparazione della gru nel capannone sito in Bd. Muncii, n. 18. In concreto, il rimborso richiesto riguarda l'acquisto di una gru che la ricorrente ha collocato nell'immobile messo a disposizione [delle società] Austrex e GEP, gru utilizzata nelle operazioni effettuate sui pezzi della ricorrente da parte dei dipendenti [della società] GEP.

7. Le autorità tributarie hanno accertato che, sebbene, al momento della domanda di rimborso, la ricorrente fosse registrata con sede stabile in Romania, essa non ha agito in quanto tale dal punto di vista contabile e fiscale e non ha redatto le scritture contabili di prova, in cui si evidenzino i ricavi e i costi contabilizzati. Tenuto conto di tale aspetto, nonché del fatto che il locale è messo a disposizione della società Austrex a titolo gratuito, l'unità di verifica fiscale ha ritenuto che la ricorrente non avesse fornito la prova che gli acquisti in discussione fossero stati effettuati ai fini dello svolgimento della sua attività economica, motivo per cui non le è stato concesso il diritto di detrarre la somma di RON 282 601.

8. La ricorrente ha contestato l'avviso di accertamento con cui è stata respinta la domanda di rimborso dell'IVA, così come illustrato al punto 1.

9. Con sentenza n. 9/2023 del Tribunalul Cluj, il ricorso della ricorrente è stato respinto in primo grado. Per giungere a tale esito, il Tribunalul ha ritenuto, in sostanza, che la ricorrente non avesse fornito la prova che gli acquisti per i quali ha chiesto la detrazione dell'IVA fossero stati realizzati ai fini delle sue operazioni imponibili alla luce del fatto che, dai documenti messi a disposizione dell'autorità tributaria, non emergono ricavi realizzati dalla ricorrente tramite l'attività svolta in

Romania. Parimenti, si è ritenuto che l'attività svolta in Romania generasse ricavi per la ricorrente solo in modo indiretto, essendo beneficiari diretti l'Austrex e il subappaltatore di quest'ultima, la GEP, che fatturavano entrambe operazioni per la cui realizzazione viene utilizzata la gru.

10. La ricorrente ha proposto impugnazione avverso la sentenza n. 9/2023 del Tribunalul Cluj. Nel corso del procedimento d'impugnazione, il giudice si è posto il problema delle modalità d'interpretazione del diritto europeo applicabile nel caso di specie e ha invitato le parti a riflettere sulla necessità di proporre un rinvio pregiudiziale alla CGUE.

II. Contenuto delle disposizioni nazionali applicabili nel caso di specie

11. Conformemente alle disposizioni dell'articolo 297, paragrafo 4, lettera a), del Codul fiscal (Codice fiscale):

Ogni soggetto passivo ha diritto a detrarre l'imposta sugli acquisti, se questi ultimi sono utilizzati ai fini delle seguenti operazioni: le operazioni imponibili.

12. Conformemente al punto 67 delle Norme metodologice (Norme metodologiche) di attuazione del titolo VII del C[odul] fisc[al], approvate con Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (decreto del governo n. 1/2016):

(1) Il diritto dei soggetti imponibili di detrarre l'imposta assolta o dovuta per i beni/servizi acquistati destinati a essere utilizzati ai fini delle operazioni previste dall'articolo 297, paragrafo 4, del Codul fiscal costituisce un principio fondamentale del sistema dell'IVA. Il diritto a detrazione previsto dall'articolo 297 del Codul fiscal costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere limitato. Tale diritto si esercita istantaneamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte. Per beneficiare del diritto a detrazione devono essere soddisfatte in primo luogo le condizioni sostanziali, come risulta dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, in particolare, da un lato, l'interessato deve essere un soggetto imponibile ai sensi del titolo VII del Codul fiscal e, dall'altro, i beni o i servizi invocati per giustificare tale diritto devono essere utilizzati a valle dal soggetto imponibile ai fini delle operazioni previste all'articolo 297, paragrafo 4, del Codice fiscale, e, a monte, tali beni o servizi devono essere forniti da un altro soggetto imponibile.

(2) Secondo giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell'Unione europea, le autorità tributarie competenti possono rifiutare la concessione del diritto a detrazione qualora venga accertato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente.

(3) La giurisprudenza della Corte di giustizia [dell'Unione] europea rilevante ai fini dell'applicazione del paragrafo 2 include, a titolo di esempio, le sentenze pronunciate nelle cause Bonik, C-285/11, e C-277/14, PPUH.

13. Ai sensi dell'articolo 8, paragrafi 1 e 6, C[odul] fisc[al]:

(1) Ai sensi del presente codice, la sede stabile è un luogo in cui si svolge in tutto o in parte l'attività di un soggetto non residente, direttamente, o tramite un agente dipendente. La definizione della sede stabile è fornita prendendo in considerazione i commenti dell'articolo 5 «Sede stabile» del modello della convenzione per evitare la doppia imposizione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico.

(6) Non si ritiene che un soggetto non residente abbia una sede stabile in Romania qualora svolga in Romania solo attività per il tramite di un broker, agente, commissionario generale o di un intermediario avente uno status indipendente, nel caso in cui tale attività sia l'attività abituale dell'agente, conformemente alla descrizione contenuta nei documenti costitutivi. Qualora le attività di un siffatto agente siano svolte integralmente o quasi integralmente in nome del non residente, e nelle relazioni commerciali e finanziarie tra il soggetto non residente e l'agente sussistano condizioni diverse da quelle che sussisterebbero tra soggetti indipendenti, l'agente non è considerato come un agente con status indipendente.

III. Motivi alla base del rinvio pregiudiziale

14. La Curtea ritiene che, nel caso di specie, il diniego delle autorità tributarie di riconoscere il diritto a detrazione dell'IVA si fondasse su due argomenti principali: il primo, che le spese in relazione alle quali è stato esercitato il diritto a detrazione sarebbero state a beneficio delle operazioni imponibili dei subappaltatori della ricorrente e non delle operazioni imponibili della ricorrente; il secondo, che la ricorrente non ha tenuto una contabilità distinta per la sede stabile in Romania e, per tale motivo, le autorità tributarie non possono verificare i costi di manodopera applicata ai pezzi fusi di cui è proprietaria la ricorrente e nemmeno l'intera attività di lavorazione che si svolge sul territorio rumeno.

15. In tale contesto, la Curtea ritiene che sorgano due questioni legate al modo in cui dovrebbero essere interpretate le disposizioni del titolo X della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, in materia di diritto a detrazione dell'IVA.

16. Infatti, un primo problema riguarda il soggetto che ha diritto alla detrazione dell'IVA nel caso di specie, caso in cui la ricorrente ha acquistato un bene che ha messo a disposizione di un subappaltatore, subappaltatore che realizza attività a favore della ricorrente, che sono poi fatturate da questa; due interpretazioni sono possibili: la prima, che la ricorrente ha acquistato il bene ai fini delle sue operazioni imponibili, per cui è necessario che sia essa a mettere a disposizione il bene affinché il subappaltatore possa effettuare l'attività; la seconda, che il bene non è al servizio delle operazioni imponibili della ricorrente, ma delle operazioni imponibili del subappaltatore che, in pratica, è stato aiutato a titolo gratuito dalla ricorrente a realizzare le attività le quali, successivamente, sono fatturate alla

ricorrente, percependo lo stesso costo che percepirebbe nel caso in cui avesse detenuto il bene fin dall'inizio.

17. Strettamente collegato a tale problema è anche quello della possibilità della limitazione del diritto a detrazione per il motivo che la ricorrente si è rifiutata di tenere una contabilità separata per la sua sede stabile in Romania. Infatti, le autorità tributarie sostengono che tale inazione della ricorrente abbia portato all'impossibilità di verificare i costi della manodopera per i pezzi introdotti in Romania. In tale contesto, va osservato che un'eventuale risposta alla questione di cui al punto precedente, ossia se l'acquisto della gru vada a vantaggio della ricorrente, che paga costi inferiori per la manodopera rispetto a quelli [che avrebbe pagato] nel caso in cui il subappaltatore avesse acquistato la gru, o, al contrario, paga gli stessi costi, cosicché è il subappaltatore a trarre vantaggio dall'acquisto della gru, dipende proprio dalla verifica dei costi di manodopera.

IV. Questioni pregiudiziali

1[8]. Sulla base di quanto precede, la Curtea ritiene necessario sottoporre alla CGUE le seguenti questioni pregiudiziali:

[OMISSIS] [il testo delle questioni è riportato nel dispositivo]

COSÌ DISPONE

Ai sensi dell'articolo 267 TFUE, si sottopongono alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

1. *Se le disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, relativa al diritto alla detrazione dell'IVA, ostino a una prassi nazionale in base alla quale, nel caso in cui una società acquisti un bene, che mette in seguito a disposizione di un subappaltatore, a titolo gratuito, per la realizzazione di attività a beneficio della prima società, venga rifiutato a tale società il diritto alla detrazione dell'IVA relativa al bene acquistato, in quanto si ritiene che l'acquisto non avvenga ai fini delle sue operazioni imponibili, ma ai fini delle operazioni imponibili del subappaltatore.*

2. *Se le disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, relativa al diritto alla detrazione dell'IVA, ostino a una prassi nazionale in base alla quale il diritto alla detrazione è negato a un contribuente in quanto esso non ha tenuto una contabilità distinta per la sede stabile in Romania, e per tale motivo le autorità tributarie non possono verificare i costi della manodopera impiegata per i pezzi fusi il cui proprietario è [detto contribuente] e nemmeno l'intera attività di lavorazione che si svolge in territorio rumeno.*

[OMISSIS] [disposizioni procedurali; firme]