

Causa C-146/21**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 marzo 2021

Giudice del rinvio:

Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest, Romania)

Data della decisione di rinvio:

9 dicembre 2020

Impugnante:Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București -
Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice**Resistenti:**

VB

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București -
Serviciul Soluționare Contestații 1**Oggetto del procedimento principale**

Impugnazione proposta dall'impugnante-convenuta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Administrația sector 1 a finanțelor publice (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Bucarest - Amministrazione delle finanze pubbliche, settore 1, Romania) nei confronti della resistente-ricorrente in primo grado VB e nei confronti della resistente-convenuta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Serviciul soluționare contestații 1 (Direzione generale regionale delle Finanze pubbliche di Bucarest - Ufficio reclami 1, Romania), contro la sentenza del Tribunalul București (Tribunale superiore di Bucarest) avente ad oggetto l'annullamento di alcuni atti amministrativi tributari in materia di IVA

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Ai sensi dell'articolo 267 TFUE, si chiede l'interpretazione della direttiva 2006/112/CE e del principio di neutralità

Questione pregiudiziale

Se la direttiva 2006/112/CE e il principio di neutralità ostino, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, ad una normativa nazionale o ad una prassi tributaria secondo cui non sarebbe applicabile ad un soggetto sottoposto ad accertamento e registrato ai fini dell'IVA successivamente a tale controllo il meccanismo di inversione contabile (misure di semplificazione) – previsto in modo inderogabile per la vendita di legname in piedi –, per il motivo che il soggetto sottoposto al controllo non aveva chiesto e non aveva ottenuto, prima di effettuare operazioni o alla data di superamento della soglia massima, la registrazione ai fini dell'IVA.

Disposizioni di diritto dell'Unione e giurisprudenza fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare articolo 9, paragrafo 1, articolo 193 e articolo 395, paragrafo 1

Decisione di esecuzione del Consiglio, del 27 settembre 2010, che autorizza la Romania ad introdurre una misura speciale in deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2010/583/UE)

Decisione di esecuzione del Consiglio, del 15 novembre 2013, che autorizza la Romania a continuare ad applicare una misura di deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2013/676/UE)

Decisione di esecuzione (UE) 2016/1206, del Consiglio del 18 luglio 2016, recante modifica della decisione di esecuzione 2013/676/UE che autorizza la Romania a prorogare l'applicazione di una misura speciale di deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

Sentenze del 6 ottobre 1982, CILFIT/Ministero della Sanità, 283/81, EU:C:1982:335, punto 21; del 9 settembre 2015, Ferreira da Silva e Brito e altri, C-160/14, EU:C:2015:565, punti 37 e 38; del 7 marzo 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punti 32 e 33; del 20 ottobre 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punti 22 e 23; del 6 febbraio 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punto 59

Disposizioni nazionali fatte valere

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în 2011 (Legge n. 571/2003, che promulga il codice tributario, nella versione in vigore nel 2011)

Articolo 134, *paragrafi 2 e 3*, i quali fissano l'esigibilità dell'imposta alla data in cui l'autorità tributaria diviene legittimata a richiedere il pagamento da parte dei soggetti tenuti al versamento dell'imposta, vale a dire alla data in cui un soggetto ha l'obbligo di pagare l'imposta all'erario pubblico; *paragrafo 4*, secondo il quale il regime impositivo applicabile per le operazioni imponibili è il regime in vigore alla data in cui il fatto generatore dell'imposta si verifica; e *paragrafo 6*, secondo cui, in deroga alle disposizioni del paragrafo 4, per le operazioni previste all'articolo 160 il regime applicabile è quello della data in cui viene in essere l'esigibilità dell'imposta

134¹, il quale prevede che il fatto generatore si verifica alla data della cessione dei beni o alla data della prestazione dei servizi

Articolo 160, paragrafo 1, secondo cui, in deroga alle disposizioni dell'articolo 150, paragrafo 1, nel caso delle operazioni imponibili, il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta è il beneficiario delle operazioni previste al paragrafo 2, purché tanto il fornitore quanto il beneficiario siano registrati ai fini dell'IVA; articolo 160, paragrafo 2, lettera b), il quale prevede che l'inversione contabile si applica, tra l'altro, alla cessione di legname e materiale legnoso

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale (decreto legge n.44/2008, che disciplina lo svolgimento di attività economiche da parte delle persone fisiche autorizzate, delle imprese individuali e delle imprese familiari), il quale prevede, all'articolo 6, paragrafo 1, che qualsiasi attività economica svolta in modo permanente, occasionale o temporaneo in Romania da parte delle persone fisiche autorizzate, delle imprese individuali e delle imprese familiari deve essere registrata e autorizzata, secondo quanto prescritto dal decreto legge summenzionato

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (regolamento del governo n. 44/2004, del 22 gennaio 2004, recante approvazione delle modalità di applicazione della legge n. 571/2003, che promulga il codice tributario), il quale prevede, al punto 62, paragrafo 2, lettera a), che, nel caso in cui il soggetto passivo abbia raggiunto o superato la soglia massima di esenzione e non abbia richiesto la registrazione, le autorità tributarie richiederanno il pagamento dell'imposta che il soggetto passivo avrebbe dovuto riscuotere nel periodo compreso fra la data in cui avrebbe dovuto richiedere la registrazione e la data in cui è stata individuata l'inosservanza delle disposizioni normative, e le autorità tributarie procederanno al contempo alla registrazione d'ufficio del soggetto passivo interessato

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La resistente-ricorrente in primo grado VB è proprietaria di terreni boschivi che, nel periodo 2011-2017, sono stati sfruttati sulla base di un contratto di vendita di legname in piedi concluso con diverse società.
- 2 Nel periodo compreso fra il 5 dicembre 2017 e il 2 febbraio 2018 è stato effettuato un accertamento tributario il cui obiettivo era la verifica degli obblighi tributari relativi al periodo 1° ottobre 2011 – 30 settembre 2017.
- 3 Gli ispettori tributari hanno verificato le vendite di legname in piedi e hanno constatato che, nel mese di settembre 2011, il fatturato della ricorrente in primo grado ha superato la soglia massima speciale di esenzione per le piccole imprese, pari a 119 000 lei rumeni (RON), prevista dall'articolo 152, paragrafo 1, del codice tributario, secondo il quale VB avrebbe dovuto registrarsi ai fini dell'IVA nel termine di 10 giorni dalla fine del mese di settembre 2011 e diventare contribuente ai fini dell'IVA a partire dalla data del 1° novembre 2011.
- 4 Dal momento che VB aveva ommesso di registrarsi ai fini dell'IVA, gli ispettori tributari hanno proceduto, retroattivamente, a ricalcolare l'IVA dovuta a partire dal mese di novembre 2011 mediante applicazione del metodo della percentuale di scorporo, basandosi sull'ipotesi che il prezzo di vendita contenesse anche l'IVA. Gli ispettori tributari hanno altresì imposto a VB di registrarsi ai fini dell'IVA e di presentare la dichiarazione 70; a ciò VB ha provveduto il 20 novembre 2017, nel termine concesso di 10 giorni.
- 5 In tale situazione, sulla base della relazione di ispezione tributaria e mediante l'avviso di accertamento del 16 febbraio 2018, è stata calcolata l'IVA relativa a tutte le vendite successive al superamento, da parte di VB, della soglia di RON 119 000, senza fare applicazione delle misure di inversione contabile, cosicché l'IVA riscossa aggiuntivamente è stata determinata in un importo pari a RON 196 634.
- 6 VB si è opposta all'avviso di accertamento, affermando in sostanza che le vendite di legname in piedi sono soggette al meccanismo dell'inversione contabile, l'applicazione del quale non è subordinata all'esistenza della partita IVA del fornitore, considerato che in tal senso è essenziale che entrambe le parti siano soggetti passivi, a prescindere dal fatto che si siano conformate o meno all'obbligo di registrazione ai fini dell'IVA.
- 7 La suddetta opposizione è stata respinta il 12 luglio 2018, con la motivazione che, per l'applicazione dell'inversione contabile, la condizione obbligatoria è che tanto il fornitore quanto il beneficiario siano registrati ai fini dell'IVA.
- 8 In tale contesto, VB ha proposto un'azione dinanzi al Tribunalul București, chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento e della decisione sul reclamo. L'azione di cui trattasi è stata accolta il 24 giugno 2019 e i due atti impugnati sono stati annullati; VB è stata esentata dall'obbligo del pagamento

dell'importo di RON 196 634 nonché degli interessi e delle penalità relative al medesimo.

- 9 Il Tribunalul București ha ritenuto che, sulla base della giurisprudenza della Corte, la registrazione ai fini dell'IVA sia un semplice requisito formale che non incide sulla sostanza del diritto della ricorrente in primo grado e che, qualora non sussista nessun indizio concreto riguardo all'esistenza di un'evasione fiscale, non è possibile negare il diritto di applicare i meccanismi istituiti dalla legislazione dell'Unione. Di conseguenza, in assenza di qualsiasi sospetto di evasione fiscale, l'autorità tributaria non poteva opporsi all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.
- 10 Dall'interpretazione sistematica delle disposizioni dell'articolo 160 del codice tributario del 2003 e del punto 62, paragrafo 2, lettera a), delle modalità di applicazione del codice tributario risulta che l'autorità tributaria, quando constata che un soggetto passivo ha raggiunto oppure ha superato la soglia massima di esenzione e non ha chiesto la registrazione ai fini dell'IVA, è tenuta a considerare il contribuente come registrato ai fini dell'IVA e ad applicare il sistema di inversione contabile disciplinato dall'articolo 160 del codice tributario. Di conseguenza, l'autorità tributaria ha agito in modo illegittimo quando ha stabilito che non si applica il sistema di inversione contabile.
- 11 Il 5 settembre 2019 la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice ha proposto un'impugnazione avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 12 L'impugnante sostiene che la decisione impugnata sarebbe errata, poiché VB non soltanto non si è registrata ai fini dell'IVA, ma non ha nemmeno preso alcuna iniziativa sotto il profilo giuridico per iscriversi nel registro delle imprese e presso gli organi tributari competenti con riferimento all'attività economica svolta, non ha dichiarato in nessun caso le entrate conseguite e non ha versato all'erario pubblico nessuna imposta, tassa o contributo.
- 13 VB ha chiesto alla Curtea de Apel București di proporre un rinvio pregiudiziale riguardo all'interpretazione della direttiva 2006/112 e del principio di neutralità

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 14 Il giudice del rinvio rileva che nella presente causa si dovrebbe pronunciare una decisione avverso la quale non può proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, ai sensi delle disposizioni dell'articolo 267 TFUE.
- 15 Dopo aver esposto la giurisprudenza della Corte relativa al principio di neutralità fiscale e agli effetti dell'inadempimento, da parte dei soggetti passivi, di un

requisito formale, il giudice del rinvio osserva che la questione sottoposta riguarda l'applicabilità dell'inversione contabile riguardo a operazioni con legname in piedi in mancanza del codice di registrazione ai fini dell'IVA, tenendo presente che la Romania ha ottenuto una deroga per l'applicazione di tale meccanismo di semplificazione grazie a una serie di numerose decisioni del Consiglio.

- 16 Il giudice del rinvio ricorda che, oltre alla regola generale della riscossione dell'IVA per ogni fase della catena di distribuzione, il legislatore dell'Unione ha previsto un meccanismo derogatorio di riscossione dell'imposta, e cioè l'inversione contabile, la quale rappresenta una modalità di semplificazione, poiché non ha luogo nessun pagamento effettivo dell'IVA fra il fornitore e il beneficiario di cessioni/prestazioni, dato che quest'ultimo il soggetto tenuto a versare, per le operazioni effettuate, l'imposta a monte. Inoltre, il beneficiario ha al contempo il diritto di detrarre tale imposta. Pertanto, il meccanismo in parola presuppone che per le operazioni che avvengono tra soggetti passivi non si riscuota effettivamente l'IVA, cosicché con l'ultima vendita/prestazione, effettuata al consumatore finale, si presuppone versata all'erario pubblico l'IVA relativa all'intero valore di vendita al consumatore finale.
- 17 Secondo il giudice del rinvio, anche se VB fosse stata registrata ai fini dell'IVA al momento del superamento della soglia di esenzione prevista dal codice tributario, essa non avrebbe avuto l'obbligo di riscuotere l'IVA, poiché tale obbligo spettava agli acquirenti del legname, dal momento che alle vendite di legname effettuate da VB sarebbe stato applicato il meccanismo dell'inversione contabile.
- 18 Orbene, il principio della neutralità fiscale vieta che operatori economici, i quali svolgono la medesima attività, siano trattati in modo diverso sotto il profilo dell'IVA, e il sistema comune dell'IVA garantisce la perfetta neutralità, per quanto riguarda l'obbligo tributario, di tutte le attività economiche.
- 19 La Curtea de Apel osserva che nella giurisprudenza della Corte di giustizia che ha affrontato il problema della rilevanza della partita IVA è stato deciso che quest'ultima non può costituire un requisito sostanziale per l'applicazione del regime dell'IVA.
- 20 A parere del suddetto giudice, sebbene la legislazione dell'Unione e la giurisprudenza della Corte attribuiscano agli Stati membri la facoltà di adottare, nel rispetto del principio di proporzionalità, misure per riscuotere correttamente l'IVA e per evitare l'evasione fiscale, una posizione come quella delle autorità tributarie rumene potrebbe incidere negativamente anche sul beneficiario delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi poiché, successivamente all'accertamento tributario e alla sua registrazione ai fini dell'IVA, il soggetto ritenuto debitore dell'IVA con effetto retroattivo non può emettere fatture con inversione contabile ai propri acquirenti, bensì solo in regime di imposizione normale, dal momento che questi ultimi non hanno il diritto di detrarre detta imposta perché, con riferimento al momento del fatto generatore, l'IVA non è stata fatturata correttamente.

- 21 L'obbligatorietà del rispetto del regime dell'inversione contabile come requisito sostanziale nell'esercizio del diritto di detrazione è stata già sancita dalla sentenza della Corte nella causa C-424/12, Fatorie.
- 22 Di conseguenza sorge il problema della compatibilità, con la direttiva 2006/112 e con il principio di neutralità, delle disposizioni tributarie secondo le quali il meccanismo dell'inversione contabile, previsto in modo inderogabile per la vendita di legname in piedi, non sarebbe applicabile ad un soggetto sottoposto ad accertamento e registrato ai fini dell'IVA successivamente a detto accertamento, per il motivo che il soggetto sottoposto ad accertamento non aveva richiesto e non aveva ottenuto, prima della realizzazione delle operazioni negoziali o alla data del superamento della soglia massima, la registrazione ai fini dell'IVA.

DOCUMENTO DI LAVORO