

Causa C-582/20**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

5 novembre 2020

Giudice del rinvio:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Romania)

Data della decisione di rinvio:

23 luglio 2020

Ricorrente:

SC Cridar Cons SRL

Resistenti:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Oggetto del procedimento principale

Ricorso proposto dinanzi all'Înalta Curte de Casație și Justiție (Alta Corte di cassazione e di giustizia) avverso la decisione della Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj, Romania), che ha respinto il ricorso della SC Cridar Cons SRL, ricorrente, diretto a ottenere l'annullamento di taluni provvedimenti amministrativi tributari in materia di IVA, ossia un avviso di accertamento e una decisione sul reclamo proposto avverso l'avviso di accertamento.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

Ai sensi dell'articolo 267 TFUE, si chiede l'interpretazione della direttiva 2006/112, in particolare dei suoi articoli 167, 168 e 178, nonché dell'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Questioni pregiudiziali

1. Se la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e l'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che consente alle autorità tributarie, dopo aver emesso un avviso di accertamento che nega il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, di sospendere l'esame del reclamo amministrativo in attesa dell'esito di un procedimento penale che potrebbe fornire ulteriori elementi oggettivi riguardo al coinvolgimento del soggetto passivo nella frode fiscale.

2. Se la risposta della Corte di giustizia dell'Unione europea alla questione precedente possa essere diversa qualora, durante la sospensione dell'esame del reclamo amministrativo, il soggetto passivo possa beneficiare di misure provvisorie atte a sospendere gli effetti del diniego del diritto alla detrazione dell'IVA.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere e giurisprudenza dell'Unione fatta valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare articoli 167, 168 e 178

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, articolo 47

Sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), punti 37 e 38; del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), punti 25 e 26; dell'8 maggio 2013, Petroma Transports e a. (C-271/12, EU:C:2013:297), punto 22; del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), punto 36; del 22 dicembre 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), punto 24; del 6 settembre 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), punti 25 e 26; del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), punti 28 e 53; del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), punto 26.

Disposizioni nazionali fatte valere

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (legge n. 207/2015, recante il Codice di procedura tributaria), articolo 95, relativo all'avviso di accertamento, e articoli 113, 118, 127, 128 e 131 relativi, rispettivamente, all'oggetto e alle regole sullo svolgimento della verifica fiscale, alla sospensione della verifica fiscale, alla nuova verifica fiscale e all'esito della verifica fiscale

L'articolo 132 di tale legge prevede l'obbligo, per l'organo di verifica fiscale, di adire le autorità responsabili dell'azione penale alla luce degli accertamenti

compiuti in occasione della verifica fiscale che potrebbero integrare gli estremi di un reato.

L'articolo 268, paragrafo 1, della medesima legge prevede che, avverso il titolo di credito nonché avverso gli altri atti amministrativi tributari, possa essere proposto reclamo, il quale si configura come ricorso amministrativo e non priva del diritto di agire in giudizio chiunque ritenga di essere leso nei suoi diritti da un atto amministrativo tributario.

L'articolo 273 della suddetta legge disciplina la decisione sul reclamo, la quale è definitiva nel sistema dei mezzi di ricorso amministrativi e vincola l'autorità tributaria che ha emesso i provvedimenti amministrativi tributari impugnati.

L'articolo 277 disciplina la sospensione del procedimento sul reclamo per via amministrativa e prevede a tal fine che l'organo decisionale competente possa sospendere il procedimento, con decisione motivata, inter alia, qualora l'autorità che ha effettuato l'attività di controllo abbia adito le autorità competenti riguardo alla sussistenza di indizi circa la commissione di un reato, in relazione ai mezzi di prova relativi alla determinazione della base imponibile e il cui accertamento potrebbe incidere sull'esito del procedimento amministrativo.

L'articolo 278 della medesima legge prevede, al suo paragrafo (1), che la presentazione del reclamo per via amministrativa non sospende l'esecuzione dell'atto amministrativo tributario e, al suo paragrafo (2), che tale articolo non pregiudica tuttavia il diritto del reclamante di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo tributario, ai sensi della Legge n. 554/2004 *privind contenciosul administrativ* (legge n. 554/2004, recante disciplina del contenzioso amministrativo).

L'articolo 281 prevede che la decisione sul reclamo sia comunicata, inter alia, al reclamante e che questi possa impugnare tale decisione unitamente agli atti tributari cui la stessa si riferisce dinanzi al giudice amministrativo competente.

L'articolo 350 prevede che, in casi debitamente giustificati, dopo l'avvio del procedimento penale, su parere del pubblico ministero, si possa chiedere alle autorità tributarie di effettuare controlli fiscali conformemente agli obiettivi stabiliti.

Legge nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ

Articolo 14 «Sospensione dell'esecuzione dell'atto»

«In casi debitamente giustificati e al fine di prevenire un danno imminente, dopo aver adito, ai sensi dell'articolo 7, l'autorità pubblica da cui promana l'atto o l'autorità gerarchica superiore, la persona lesa può chiedere all'organo giurisdizionale competente di ordinare la sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo unilaterale fino alla pronuncia del giudice di merito. Qualora la

persona lesa non presenti domanda di annullamento dell'atto entro 60 giorni, la sospensione cessa di diritto e senza alcuna formalità. (...)».

Articolo 15 «Domanda di sospensione nel ricorso principale»

«La sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo unilaterale può essere chiesta dal ricorrente, per i motivi previsti all'articolo 14, con domanda proposta al giudice competente per annullare in tutto o in parte l'atto impugnato. In tal caso, il giudice può disporre la sospensione dell'atto amministrativo impugnato fino alla decisione definitiva e irrevocabile sulla causa. La domanda di sospensione può essere proposta contemporaneamente al ricorso principale o con ricorso autonomo, fino alla pronuncia nel merito del ricorso. (...)».

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La società Cridar Cons SRL, economicamente attiva nel settore della costruzione di strade e autostrade, è stata oggetto di verifica fiscale, effettuata dall'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Bistrița-Năsăud), avente ad oggetto gli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) relativi al periodo compreso tra il 1° gennaio 2011 e il 30 aprile 2014. Con relazione di verifica fiscale e con avviso di accertamento del 15 luglio 2014, l'autorità tributaria ha constatato che erano soddisfatti i requisiti sostanziali e formali per il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA e non ha sollevato alcuna obiezione riguardo a un asserito carattere fittizio o irreale delle operazioni.
- 2 All'inizio del 2015 la procura presso la Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj) ha istruito un fascicolo penale nel quale sono state formulate accuse di evasione fiscale nei confronti di diverse persone, tra cui l'amministratore della società Cridar Cons SRL. In tale contesto, all'inizio del 2016, detta procura ha chiesto alla Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca) di procedere a una nuova verifica fiscale presso la società Cridar Cons SRL, poiché vi sarebbero state prove del fatto che, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2011 e il 31 dicembre 2015, essa avrebbe effettuato acquisti fittizi da varie società.
- 3 La nuova verifica richiesta è stata effettuata nell'ottobre 2016 dall'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Cluj) e ha riguardato esclusivamente l'IVA relativa al periodo compreso tra il 1° gennaio 2011 e il 30 aprile 2014. Con relazione di verifica fiscale e con avviso di accertamento del 3 novembre 2016, tale autorità ha negato il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA per tutte le operazioni di acquisto effettuate dalla Cridar Cons SRL con cinque società indicate dalla procura e ha imposto oneri fiscali supplementari per un importo di 2 103 272 lei rumeni (RON) a carico della società (IVA e imposta sul reddito).

- 4 Detta decisione di diniego era fondata su una serie di irregolarità riscontrate a monte, presso cinque fornitori della ricorrente, cosicché l'amministrazione tributaria ha concluso che sussisterebbe il fondato sospetto che gli acquisti effettuati dai cinque fornitori della ricorrente siano fittizi e che le successive cessioni a quest'ultima non abbiano alcun fondamento reale, dando luogo a situazioni artificiose al fine di creare le condizioni necessarie affinché la società sottoposta a verifica aumenti fittiziamente le proprie spese e detragga l'IVA senza un'operazione economica reale che la giustifichi.
- 5 Emessi tali atti tributari, l'autorità tributaria ha adito la procura presentando la denuncia penale del 3 novembre 2016 relativa alla commissione di fatti configuranti evasione fiscale in relazione alle operazioni analizzate. Peraltro, detti fatti erano già oggetto del summenzionato procedimento penale.
- 6 Il 15 novembre 2016 la ricorrente ha impugnato l'avviso di accertamento del 3 novembre 2016. Successivamente, essa ha chiesto alla Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj), ai sensi dell'articolo 14 della legge n. 554/2004, di sospendere tale avviso di accertamento fino alla pronuncia del giudice di merito. La Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj) ha accolto la domanda di sospensione e la sua decisione, a seguito del rigetto dell'impugnazione proposta dalle autorità tributarie, è divenuta definitiva il 17 gennaio 2019.
- 7 Con decisione sul reclamo del 16 marzo 2017, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca) ha sospeso l'esame del reclamo fiscale, in applicazione dell'articolo 277, paragrafo 1, lettera a), del Codul de procedură fiscală (Codice di procedura tributaria), dichiarando che *«l'autorità incaricata dell'esame del reclamo non può statuire nel merito della controversia prima della conclusione del procedimento penale, che confermi o smentisca i sospetti delle autorità di controllo relativi all'effettiva esistenza delle operazioni compiute dalla ricorrente»* con i cinque partner commerciali.
- 8 Il 29 giugno 2017 la società ricorrente ha impugnato la decisione dinanzi alla Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj), chiedendo, in via principale, l'annullamento, per motivi procedurali, della decisione sul reclamo e dell'avviso di accertamento e, in subordine, l'annullamento della decisione sul reclamo e l'ingiunzione all'autorità tributaria di statuire nel merito del reclamo. Il 29 settembre 2017 tale impugnazione è stata respinta, in quanto il giudice ha ritenuto che l'autorità tributaria possa legittimamente valutare l'opportunità della sospensione del reclamo fiscale al fine di evitare che siano pronunciate decisioni contraddittorie aventi ad oggetto la stessa situazione giuridica e che non vi fosse neppure motivo di sospendere l'esecuzione dell'avviso di accertamento, in quanto l'accoglimento della domanda presentata ai sensi dell'articolo 14 della legge n. 554/2004 non ha autorità di cosa giudicata nell'esame di una domanda presentata ai sensi dell'articolo 15 della medesima legge.

- 9 Avverso la sentenza della Curtea de Apel Cluj, la Cridar Cons SRL ha proposto ricorso per cassazione dinanzi all'Înalta Curte de Casație și Justiție (Alta Corte di cassazione e di giustizia), giudice del rinvio.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 10 La ricorrente sostiene che, sebbene, in un primo tempo, le sia stato riconosciuto il diritto alla detrazione, successivamente, nel contesto di una nuova verifica fiscale espressamente richiesta dalle autorità responsabili dell'azione penale, è stato ritenuto, sulla base di prove fornite sempre da tali autorità, che gli acquisti da essa effettuati fossero fittizi. Tuttavia, nella fase del reclamo fiscale, l'autorità incaricata dell'esame del reclamo ha contraddetto tale interpretazione, e ha affermato che l'unità di verifica fiscale disponeva unicamente di alcuni indizi che gli acquisti della società avrebbero potuto essere fittizi e che tali aspetti sarebbero stati chiariti soltanto al momento della conclusione in via definitiva del procedimento penale.
- 11 Ciò precisato, la ricorrente sostiene che le è impedito l'esercizio del suo diritto alla detrazione a causa del mancato soddisfacimento di una condizione – vale a dire la conferma, nel procedimento penale, dell'effettività delle operazioni – che non è prevista né dalla direttiva 2006/112 né dalla giurisprudenza della Corte.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 12 Il giudice del rinvio ricorda anzitutto la giurisprudenza della Corte relativa al diritto alla detrazione dell'IVA, alle condizioni formali e sostanziali per l'esercizio di tale diritto nonché al rapporto tra il diritto alla detrazione e l'obiettivo di lotta contro evasioni, elusioni e eventuali abusi previsto dalla direttiva 2006/112. Esso afferma inoltre di non poter stabilire se, alla luce di tale giurisprudenza, gli elementi oggettivi considerati nell'avviso di accertamento siano sufficienti a fondare un diniego del diritto alla detrazione, dato che la legittimità sostanziale dell'avviso di accertamento non costituisce l'oggetto della controversia.
- 13 Con la sospensione dell'esame del reclamo amministrativo, decisa dall'autorità tributaria, si è tenuto conto del fatto che le prove raccolte nell'ambito del procedimento penale potrebbero fornire elementi oggettivi idonei a suffragare i sospetti che avevano indotto tale autorità a negare il diritto alla detrazione dell'IVA.
- 14 In tale contesto, la ricorrente non può ottenere una decisione giudiziaria nel merito del reclamo poiché, secondo la prassi costante degli organi giurisdizionali relativa all'articolo 281 del Codice di procedura tributaria, l'impugnazione di un avviso di accertamento è possibile solo unitamente alla decisione che statuisce sul reclamo amministrativo. Orbene, contrariamente alla sua denominazione «decisione che

statuisce sul reclamo», la decisione 16 marzo 2017 non statuisce sul reclamo della ricorrente, ma ne sospende soltanto l'esame.

- 15 Inoltre, secondo l'articolo 278, paragrafo 1, della Legge nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (codice di procedura tributaria), la presentazione del reclamo non sospende l'esecuzione dell'atto amministrativo tributario, e ciò vale anche per la durata della sospensione dell'esame del reclamo amministrativo.
- 16 La sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo tributario ai sensi degli articoli 14 e 15 della legge n. 554/2004 potrebbe porre rimedio a tale situazione fino alla definizione della controversia, ma il procedimento disciplinato dalla legge n. 554/2004 non garantisce la sospensione dell'atto, in quanto gli organi giurisdizionali valutano caso per caso.
- 17 Di conseguenza, il giudice del rinvio si chiede se un tale modus operandi, in base al quale, in un primo momento, è emesso un avviso di accertamento che produce effetti immediati ai fini della negazione del diritto alla detrazione dell'IVA, senza che l'autorità tributaria disponga, in quel momento, di tutti gli elementi oggettivi relativi al coinvolgimento del soggetto passivo nella frode fiscale all'IVA, in seguito, nel momento in cui si propone il reclamo amministrativo, si sospende l'esame di quest'ultimo fino a quando la situazione di fatto non sia chiarita nell'ambito di un procedimento penale in cui vengono svolte indagini finalizzate proprio all'accertamento del coinvolgimento del soggetto passivo nella frode fiscale di cui trattasi, non sia atto a violare il principio di neutralità sancito dalla direttiva 2006/112.
- 18 Il procedimento potrebbe peraltro sollevare questioni anche per quanto riguarda la sua compatibilità con il diritto a un processo equo garantito dall'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea in quanto, durante il periodo in cui il procedimento di reclamo amministrativo è sospeso, l'avviso di accertamento mantiene il suo carattere esecutivo senza che il soggetto passivo abbia la possibilità di impugnarlo dinanzi all'autorità giurisdizionale (dato che un'azione siffatta è subordinata all'emanazione di una decisione nel merito del ricorso amministrativo).
- 19 Per quanto riguarda la giurisprudenza nazionale rilevante, dal momento che la possibilità di sospendere l'esame del ricorso è una questione rimessa alla valutazione del singolo caso, i giudici nazionali si sono pronunciati sia respingendo i ricorsi sia accogliendoli e annullando la decisione di sospensione dell'esame del reclamo, in quanto l'autorità tributaria è tenuta a decidere nel merito del reclamo amministrativo. Vi sono state anche soluzioni di annullamento della decisione di sospensione del reclamo amministrativo con la motivazione che, posto che l'autorità tributaria sia stata in grado di emettere l'avviso di accertamento senza che fossero necessarie delucidazioni inerenti il procedimento penale, non esiste alcuna ragione che possa impedire la decisione sul reclamo amministrativo.

- 20 Il giudice del rinvio rileva inoltre che l'emananda decisione non è impugnabile cosicché, conformemente all'articolo 267, terzo comma, TFUE, esso è tenuto a sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale.

DOCUMENTO DI LAVORO