

Causa C-527/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

16 agosto 2023

Giudice del rinvio:

Tribunalul Prahova (Romania)

Data della decisione di rinvio:

30 dicembre 2022

Attrice:

Weatherford Atlas Gip SA

Convenute:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Oggetto del procedimento principale

Ricorso diretto a ottenere l'annullamento parziale della decisione che statuisce sul reclamo amministrativo proposto dalla Weatherford Atlas GIP SA, nella parte in cui respinge il reclamo per l'importo di 1 774 410 lei rumeni (RON) a titolo di IVA, e l'annullamento dell'avviso di accertamento avente ad oggetto gli obblighi fiscali principali relativi alle differenze delle basi imponibili accertate nell'ambito dell'ispezione fiscale presso persone giuridiche. Si chiede inoltre che venga accertata l'illegittimità del verbale di ispezione fiscale alla base dell'emissione dell'avviso di accertamento e che venga disposto il rimborso dell'IVA assolta dall'attrice.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

Ai sensi dell'articolo 267 TFUE si chiede l'interpretazione degli articoli 2 e 168 della direttiva 2006/112.

Questioni pregiudiziali

1) Se l'articolo 168 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letto alla luce del principio di neutralità fiscale, debba essere interpretato nel senso che esso osta a che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, l'autorità tributaria neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta per i servizi amministrativi acquistati, qualora si constati che tutti i costi registrati per i servizi acquistati sono stati inclusi nelle spese generali del contribuente e quest'ultimo effettua soltanto operazioni imponibili, che la prestazione di servizi è espressamente confermata dall'autorità tributaria e che il trattamento fiscale applicato è quello dell'inversione contabile (il che escluderebbe un danno per l'Erario).

2) Se, ai fini dell'interpretazione delle disposizioni degli articoli 2 e 168 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, i servizi di gestione e di amministrazione (ossia i servizi di assistenza e di consulto in vari settori, di consulenza finanziaria e legale) prestati tra società infragruppo a beneficio di diversi membri di quest'ultimo possano essere considerati da ciascun membro in parte come utilizzati ai fini di operazioni imponibili, ossia acquistati per le proprie necessità.

3) Se, ai fini dell'interpretazione delle disposizioni dell'articolo 2 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, qualora sia accertato che i servizi infragruppo non sono prestati a favore di uno dei membri del gruppo, si possa considerare soggetto passivo che agisce in quanto tale la società facente parte del gruppo ma che si ritiene non abbia beneficiato di tali servizi.

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 prosieguo, anche: la «direttiva IVA»), articolo 2, paragrafo 1, articolo 9, paragrafo 1, e articoli 168, 178, 203 e 273

Trattato sull'Unione europea, articolo 5, paragrafo 4

Protocollo (n. 2) del Trattato sull'Unione europea sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità, articolo 5.

Cause: C-98/98, Midland Bank; C-408/98, Abbey National; C-153/11, Klub; C-465/03, Kretztechnik; C-29/08, SKF; C-435/05, Investrand

Disposizioni nazionali fatte valere

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (legge n. 227/2015 recante il Codice tributario), articolo 3, lettera a), che prevede il seguente principio di tassazione: «la neutralità delle misure fiscali in relazione alle diverse categorie di investitori e di capitali, di proprietà, che garantisce attraverso il livello di tassazione condizioni uguali per gli investitori, per il capitale rumeno ed estero».

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 recante il Codice tributario), articolo 126, paragrafo (1) [che stabilisce le condizioni cumulative per le operazioni imponibili e che alla lettera a) prevede «le operazioni che, ai sensi degli articoli 128-130, costituiscono o sono assimilate a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, rilevanti ai fini dell'imposta, effettuate a titolo oneroso»]; articolo 145, paragrafo (2) [che prevede il diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta sugli acquisti se questi sono compiuti ai fini di determinate operazioni, tra cui, alla lettera a), le «operazioni imponibili»]; articolo 146, paragrafo (1) [che stabilisce le condizioni per l'esercizio del diritto a detrazione]; articolo 150, paragrafi (1) e (2)

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Norme metodologice di attuazione della legge n. 571/2003 recante il Codice tributario, approvate con decisione del governo n. 44/2004):

– punto 2, paragrafo (2), in relazione all'articolo 126 del Codice tributario del 2003:

«Ai sensi dell'articolo 126, paragrafo (1), lettera a), del Codice tributario, una cessione di beni e/o una prestazione di servizi deve essere effettuata a titolo oneroso. La condizione relativa al "titolo oneroso" implica l'esistenza di un nesso diretto tra l'operazione e il corrispettivo ottenuto. Un'operazione è imponibile quando la stessa procura un vantaggio al cliente e il corrispettivo ottenuto è correlato al vantaggio ricevuto, come segue:

a) la condizione relativa all'esistenza di un vantaggio per un cliente è soddisfatta quando il fornitore di beni o il prestatore di servizi si impegna a fornire beni e/o servizi determinabili alla persona che effettua il pagamento o, in assenza di pagamento, quando l'operazione è stata effettuata per consentire l'assunzione di un tale impegno. Tale condizione è compatibile con il fatto che i servizi siano collettivi, che non siano misurabili con precisione o che siano riconducibili a un obbligo legale; (...).

– punto 41, in relazione all'articolo 11 del Codice tributario del 2003:

«Nel caso di servizi di amministrazione e gestione infragruppo, si tiene conto di quanto segue:

- a) tra le persone affiliate, le spese di amministrazione, gestione, controllo, consulenza o funzioni analoghe sono detratte a livello centrale o regionale tramite la società madre, a nome del gruppo nel suo insieme. Per tali attività non può essere richiesta alcuna remunerazione, in quanto la loro base giuridica è costituita dal rapporto giuridico che disciplina la forma di organizzazione degli affari o da qualsiasi altra norma che stabilisca i legami tra le entità. Le spese di tale natura possono essere dedotte solo se tali entità forniscono altresì servizi agli affiliati o se il prezzo dei beni e l'importo delle tariffe per i servizi forniti tengono conto anche dei servizi o delle spese amministrative. I costi di tale natura non possono essere detratti da una società figlia che si avvale di tali servizi tenendo conto del rapporto giuridico che le lega, esclusivamente alle proprie condizioni, in quanto non avrebbe utilizzato tali servizi se fosse stata una persona indipendente;
- b) i servizi devono essere effettivamente forniti. La mera esistenza di servizi infragruppo non è sufficiente, poiché, di norma, le persone indipendenti pagano solo i servizi effettivamente prestati. (...)».

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La Weatherford Atlas Gip SA, attrice, ha un'esperienza di oltre 50 anni nel settore della fornitura di servizi di carotaggio, perforazione ed estrazione nell'industria petrolifera, nonché di servizi geologici e di perforazione direzionale in Romania. La società fa parte del gruppo Weatherford (in prosieguo: il «Gruppo»), gruppo di società che offre, a livello mondiale, un'ampia gamma di servizi petroliferi: perforazione, valutazione, allestimento di pozzi, interventi, abbandono, ecc.
- 2 L'attrice ha rilevato, mediante fusione per incorporazione, la società Foserco SA, membro del Gruppo, la cui attività consisteva in servizi accessori all'estrazione di petrolio e gas naturale, ivi compresa la prospezione.
- 3 A seguito della fusione per incorporazione, le autorità tributarie hanno verificato gli obblighi fiscali relativi all'imposta sul reddito e all'IVA dovuti dalla Foserco SA e hanno emesso la decisione di procedere al riesame di tali obblighi. Durante il periodo preso in considerazione da detto riesame, la Foserco SA ha fornito servizi di perforazione a due clienti. Per la prestazione di tali servizi, la Foserco SA si è avvalsa di servizi amministrativi generali forniti da società del Gruppo, vale a dire servizi informatici, di risorse umane, di marketing, di ottimizzazione dei processi finanziari e contabili, servizi finanziario-contabili, di protezione ambientale, di vendita, ecc.
- 4 Tali servizi sono stati forniti da settori specializzati di talune società del Gruppo a diversi membri di quest'ultimo, tra cui l'attrice. Poiché le società che hanno fornito i servizi sono società stabilite fuori del territorio della Romania, a tali

operazioni è stato applicato ai fini dell'IVA il trattamento fiscale dell'inversione contabile.

- 5 A seguito della verifica fiscale, le autorità di controllo hanno emesso l'avviso di accertamento e il verbale di ispezione fiscale, con cui hanno negato la detraibilità dell'IVA relativa ai servizi acquistati in quanto non sarebbe stato dimostrato che tali servizi erano stati forniti ai fini di operazioni imponibili. L'attrice ha presentato un reclamo avverso tali atti, il quale è stato respinto con decisione delle autorità tributarie.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 6 È stata l'**attrice** a chiedere al Tribunalul Prahova (Tribunale superiore di Prahova, Romania) di sottoporre alla Corte le questioni vertenti sull'interpretazione del diritto dell'Unione.
- 7 Per quanto riguarda la prima questione, essa afferma che è necessario chiarire la nozione di utilizzo di taluni servizi ai fini delle operazioni imponibili, poiché le autorità tributarie le hanno negato il diritto di detrarre l'IVA relativa a tali servizi. Dette autorità non negano la prestazione effettiva dei servizi o la loro reale sussistenza e non invocano alcuna frode fiscale, dal momento che nel caso di specie l'IVA è stata applicata mediante il meccanismo dell'inversione contabile, ma fanno valere che l'attrice non ha dimostrato un nesso tra le prestazioni di servizi registrate e le sue operazioni imponibili. In particolare, dato che i servizi acquistati dall'attrice sono servizi amministrativi e che i suoi dipendenti hanno intrattenuto scambi di corrispondenza con il prestatore di servizi in relazione ai servizi forniti o hanno partecipato a vari corsi di formazione tenuti dai prestatori di servizi, le censure delle autorità tributarie riguardano in realtà la necessità di acquistare tali servizi: il modo in cui essi hanno recato benefici all'attrice e come siano stati utilizzati per le sue attività imponibili.
- 8 L'attrice sostiene che la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea ha individuato due regole che dovrebbero essere analizzate per verificare il requisito dell'acquisto di servizi ai fini di operazioni imponibili.
- 9 La prima regola è che la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una determinata operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto alla detrazione è, in linea di principio, necessaria affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo, e tale nesso sussiste quando i costi di acquisto fanno parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle. A tal riguardo, l'attrice richiama la sentenza Midland Bank, C-98/98.
- 10 La seconda regola è che il diritto a detrazione è ammesso a beneficio del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto alla detrazione, quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali

del soggetto passivo. L'attrice cita, in particolare, le sentenze Midland Bank, C-98/98, e Abbey National, C-408/98, nelle quali si afferma che tali costi sono, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei beni e dei servizi che essa fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto con l'intero complesso dell'attività economica del soggetto passivo.

- 11 Essa richiama altresì le cause Investrand, SKF, Kretztechnik, BLP Group, Cibo Participationis e Securenta, ma tale giurisprudenza riguarda operazioni economiche a valle, effettuate da ciascuno di tali soggetti, che o erano esenti da IVA o non rientravano nell'ambito di applicazione dell'IVA.
- 12 Infatti, stando alle informazioni dell'attrice, al momento attuale non esiste alcuna sentenza della Corte relativa all'interpretazione del diritto europeo finalizzata a chiarire se esista un nesso diretto e immediato tra l'acquisto di servizi e le operazioni imponibili dei contribuenti che svolgono esclusivamente attività imponibili, quando il costo totale dei servizi era incluso nel prezzo di vendita dei beni prodotti o nelle spese generali del contribuente.
- 13 Per quanto riguarda la seconda questione, l'attrice ritiene necessario che il giudice dell'Unione chiarisca se il diritto alla detrazione dell'IVA possa essere negato sulla base di una valutazione soggettiva dell'autorità tributaria riguardo alla necessità e all'opportunità dell'acquisto dei servizi di cui trattasi, dal momento che l'articolo 168 della direttiva IVA non prevede che ai fini della detrazione dell'IVA relativa ad acquisti a monte debba essere fornita la prova della loro necessità per l'attività economica, ma si limita a istituire la condizione che tali acquisti debbano essere finalizzati all'impiego dei beni e dei servizi acquistati ai fini delle operazioni imponibili del contribuente.
- 14 I servizi acquistati dall'attrice presso il Gruppo comprendono, oltre alla consulenza fornita direttamente, la redazione di procedure quali, ad esempio, la procedura relativa alla fatturazione elettronica dei clienti, la procedura relativa alla gestione delle prestazioni dei dipendenti, ecc., che sono state redatte per diverse società del Gruppo e sono state utilizzate da queste ultime, ivi compresa la società attrice, mentre il costo della redazione e dell'attuazione di tali procedure è stato ripartito tra le società beneficiarie.
- 15 Le autorità tributarie hanno ritenuto che non fosse stato provato che i servizi in questione fossero stati forniti in relazione all'attività dell'attrice e a favore di quest'ultima, inducendo a ritenere che, in realtà, essi non avrebbero dovuto essere fatturati all'attrice in quanto di essi si sarebbero avvalsi altri soggetti del Gruppo o addirittura il Gruppo in quanto tale, costituendo costi dell'azionista e, quindi, non essendo necessari.
- 16 Orbene, nella sentenza del 26 aprile 2012, Balkan and Sea Properties e Provalidinvest, C-621/10 e C-129/11, la Corte dichiara che la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio, effettuate a titolo oneroso, è

costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto in tal senso dal soggetto passivo.

- 17 L'attrice ritiene pertanto necessario che la Corte chiarisca se, oltre alla condizione dell'utilizzo dei servizi ai fini delle operazioni imponibili del contribuente, l'articolo 168 della direttiva IVA imponga anche il requisito (distinto o ricompreso nella nozione di «impiego ai fini di operazioni imponibili») che i servizi siano necessari per il contribuente e, soprattutto, quali siano i criteri in base ai quali una siffatta analisi possa essere effettuata.
- 18 Per quanto riguarda la terza questione, l'attrice afferma che essa si basa sulla negazione, da parte delle autorità tributarie, del diritto alla detrazione dell'IVA per i servizi acquistati dall'attrice presso il Gruppo, in quanto essa non avrebbe fornito la prova che i servizi sono stati forniti ai fini delle sue operazioni imponibili e a beneficio della stessa.
- 19 A tal riguardo, essa cita la sentenza *Serebryannay vek*, C-283/12, nella quale si afferma che la possibilità di qualificare un'operazione come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo.
- 20 Se non sussiste alcun nesso tra la prestazione di servizi e il corrispettivo ricevuto, la prestazione non costituisce un'operazione imponibile ai fini dell'IVA. In tale ipotesi si constata che se il servizio non fosse stato prestato, non sarebbe esistito, di modo che l'operazione non sarebbe più stata imponibile ai fini dell'IVA.
- 21 Orbene, poiché le autorità tributarie negano che l'attrice sia il destinatario della prestazione dei servizi infragruppo, essa ritiene necessario che la Corte chiarisca se essa soddisfi le condizioni per essere considerata soggetto passivo tenuto al pagamento dell'IVA, alla luce dell'articolo 9 e seguenti del titolo III della direttiva IVA.
- 22 Le **convenute** hanno chiesto che sia dichiarata irricevibile la domanda di pronuncia pregiudiziale indirizzata alla Corte con le questioni pregiudiziali formulate dall'attrice, in quanto quest'ultima in realtà mirerebbe a ottenere dalla Corte una decisione di orientamento nella definizione in concreto della causa da parte del giudice del rinvio. Esse ritengono che spetti al giudice nazionale investito della controversia valutare i fatti di cui trattasi e stabilire se la giurisprudenza della Corte in materia di diritto alla detrazione dell'IVA sia applicabile al caso di specie.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 23 Concordando con l'attrice e contrariamente a quanto sostenuto dalle convenute al riguardo, il giudice del rinvio ritiene necessario e utile chiarire il diritto europeo

applicabile prima della pronuncia nel merito della causa e aderisce pienamente agli argomenti dell'attrice.

- 24 Nel valutare l'opportunità di sottoporre tali questioni pregiudiziali alla Corte, il giudice del rinvio tiene conto del fatto che le norme di diritto dell'Unione di cui agli articoli 2 e 168 della direttiva IVA, oggetto di esame e di cui si chiede l'interpretazione, presentano una rilevanza considerevole ai fini della soluzione della causa, tenuto conto del fatto che l'IVA è un'imposta derivata dalla normativa europea e che il sistema comune dell'IVA si basa su una serie di principi generalmente vincolanti nell'Unione europea.
- 25 Tenuto conto dell'incidenza e della rilevanza nel caso di specie di tali disposizioni del diritto dell'Unione, l'esito della presente controversia è fortemente condizionato dalla loro corretta interpretazione da parte della Corte, dovendo il giudice del rinvio stabilire, sulla base di tale interpretazione, se l'approccio delle autorità tributarie nel caso di specie sia conforme allo spirito della normativa europea o, al contrario, se esso sia errato.
- 26 In tale contesto, il Tribunalul Prahova (Tribunale superiore di Prahova) ritiene che non si tratti strettamente di una questione di interpretazione del diritto interno e che sia necessario chiarire l'interpretazione della direttiva 2006/112 dai punti di vista illustrati.
- 27 Ciò premesso, il Tribunalul Prahova (Tribunale superiore di Prahova) ritiene che le condizioni di ricevibilità siano soddisfatte nel caso di specie, poiché le risposte alle questioni formulate possono chiarire al giudice e alle parti aspetti rilevanti ai fini della soluzione da adottare in relazione a tale causa, essendo sollevata una nuova questione interpretativa.