Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

12 febbraio 2015*

«Rinvio pregiudiziale — IVA — Direttiva 2006/112/CE — Detrazione dell'imposta assolta a monte — Operazioni costitutive di una pratica abusiva — Diritto tributario nazionale — Procedimento nazionale speciale in caso di sospetti sull'esistenza di pratiche abusive in materia fiscale — Principi di effettività e di equivalenza»

Nella causa C-662/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo), con decisione del 4 dicembre 2013, pervenuta in cancelleria il 13 dicembre 2013, nel procedimento

Surgicare - Unidades de Saúde SA

contro

Fazenda Pública,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da K. Jürimäe (relatore), presidente di sezione, J. Malenovský e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Surgicare - Unidades de Saúde SA, da R. Barreira, advogado;

— per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, R. Laires e M. Rebelo, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da P. Guerra e Andrade e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il portoghese.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede opposte la Surgicare - Unidades de Saúde SA (in prosieguo: la «Surgicare») e la Fazenda Pública (amministrazione tributaria) in merito al diniego di quest'ultima di rimborsare l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») assolta a monte dalla Surgicare, con la motivazione che tale società avrebbe abusato del suo diritto a detrazione.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

4 Ai sensi dell'articolo 342 di tale direttiva:

«Gli Stati membri possono adottare misure relative al diritto a detrazione dell'IVA al fine di evitare che i soggetti passivi-rivenditori interessati da uno dei regimi di cui alla sezione 2 beneficino di vantaggi ingiustificati o subiscano danni ingiustificati».

Il diritto portoghese

5 La legge tributaria generale (Lei Geral Tributária), adottata con il decreto legge n. 398/98, del 17 dicembre 1998, stabilisce i principi fondamentali del regime fiscale, le garanzie dei contribuenti e i poteri dell'amministrazione tributaria. L'articolo 38, rubricato «Inefficacia degli atti e dei negozi giuridici», così dispone:

«1. L'inefficacia dei negozi giuridici non osta alla tassazione, nel momento in cui questa deve legalmente avvenire, qualora si siano già prodotti gli effetti economici attesi dalle parti.

2. Sono inefficaci in ambito tributario gli atti o i negozi giuridici diretti ad ottenere essenzialmente o principalmente, tramite artifici o mezzi fraudolenti e con abuso delle forme giuridiche, la riduzione, eliminazione o differimento nel tempo di imposte che sarebbero dovute per fatti, atti o negozi giuridici con identico scopo economico, o ad ottenere vantaggi fiscali che non sarebbero concessi, in tutto o in parte, senza l'utilizzo di tali mezzi. La tassazione avviene pertanto conformemente alle norme applicabili in assenza di detti atti e negozi, e gli interessati non beneficiano dei citati vantaggi fiscali».

6 Il codice del processo e del contenzioso tributario (Código de Procedimento e de Processo Tributário; in prosieguo: il «CPPT») è stato adottato con il decreto legge n. 433/99, del 26 ottobre 1999, ed è entrato in vigore il 1º gennaio 2000. L'articolo 63, rubricato «Applicazione delle disposizioni antiabuso», come vigente all'epoca dei fatti del procedimento principale era così formulato:

«1. La liquidazione dei tributi in base a disposizioni antiabuso previste nei codici e in altre leggi tributarie richiede un procedimento speciale.

2. Sono considerate disposizioni antiabuso, ai sensi del presente codice, tutte le norme di legge che sanciscono l'inefficacia nei confronti dell'amministrazione tributaria di negozi o atti giuridici celebrati o compiuti con abuso manifesto di forme giuridiche dai quali risulti l'elusione o la riduzione di tributi che, altrimenti, sarebbero dovuti.

3. Il procedimento menzionato al precedente paragrafo potrà essere instaurato entro i tre anni successivi al compimento dell'atto o della celebrazione del negozio giuridico oggetto dell'applicazione delle disposizioni antiabuso.

4. L'applicazione delle disposizioni antiabuso richiede che il contribuente sia sentito, ai termini di legge.

5. Il diritto di essere ascoltati è esercitato entro 30 giorni dalla notifica, con lettera raccomandata, al contribuente.

6. Entro il termine di cui al precedente paragrafo, il contribuente può presentare le prove ritenute pertinenti.

7. L'applicazione delle disposizioni antiabuso deve essere obbligatoriamente autorizzata, dopo la previa audizione del contribuente prevista ai precedenti paragrafi, dal superiore gerarchico o dal funzionario che vi sia stato delegato.

8. Le disposizioni antiabuso non si applicano se il contribuente ha chiesto all'amministrazione tributaria informazioni vincolanti sui fatti su cui tale applicazione si basa e l'amministrazione tributaria non ha risposto entro il termine di sei mesi.

9. Salvo contraria disposizione di legge, la motivazione della decisione di cui al paragrafo 7 deve contenere:

a) la descrizione del negozio giuridico celebrato o dell'atto giuridico compiuto e della sua reale natura economica;

b) l'indicazione degli elementi che dimostrano che la celebrazione del negozio o l'esecuzione dell'atto ha avuto come scopo unico e determinante quello di evitare l'imposizione fiscale che sarebbe stata dovuta in caso di negozio o atto di equivalente natura economica;

c) la descrizione dei negozi o degli atti di natura economica equivalente a quelli effettivamente celebrati o eseguiti e le norme impositive che gli si applicano.

10. L'autorizzazione di cui al paragrafo 7 del presente articolo può formare oggetto di un ricorso autonomo».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

7 La Surgicare è una società portoghese la cui attività consiste, da un lato, nella costruzione, nello sfruttamento e nella gestione di centri sanitari, appartenenti alla società o a soggetti terzi, pubblici o privati e, dall'altro nella prestazione di servizi medici e chirurgici in generale, di assistenza domiciliare e ambulatoriale così come in attività diagnostiche e terapeutiche e in attività connesse o complementari.

8 Tra il 2003 e il 2007, la Surgicare ha fatto costruire su un terreno di sua proprietà, un centro ospedaliero dotandolo di attrezzature mediche. Durante il periodo di costruzione e sistemazione del centro ospedaliero, la Surgicare non ha realizzato operazioni imponibili, accumulando in tal modo dei crediti IVA.

9 Dopo aver costruito il centro ospedaliero, la Surgicare ne ha ceduto la gestione, dal 1º luglio 2007, alla Clínica Parque dos Poetas SA, una società che ha gli stessi azionisti e appartiene allo stesso gruppo societario della Surgicare, ossia il gruppo Espírito Santo Saúde.

10 In seguito a tale cessione, da essa ritenuta operazione assoggettata a IVA, la Surgicare ha detratto dall'imposta dovuta all'Erario, a titolo di canoni percepiti dal cessionario, l'IVA afferente all'acquisto dei beni e dei servizi relativi alla costruzione e all'equipaggiamento del centro ospedaliero. Essa ha applicato, quale soggetto passivo misto, il metodo della destinazione reale di tutti i beni e servizi acquisiti.

11 Le Fazenda Pública ha proceduto a una verifica fiscale delle attività della Surgicare relativamente agli anni dal 2005 al 2007 ed è giunta alla conclusione che detta società aveva abusato del diritto al rimborso dell'IVA. A detta di tale amministrazione, la cessione della gestione a una società creata ad hoc dallo stesso gruppo societario aveva l'unico scopo di consentire a posteriori alla Surgicare di giustificare l'esistenza di un diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte all'epoca della costruzione dell'immobile, con relativa dotazione di attrezzature, quando non avrebbe invece potuto beneficiarne se avesse gestito essa stessa il centro ospedaliero, perché tale attività è esente dall'IVA. Di conseguenza, nel 2010 la Fazenda Pública le ha notificato un avviso di accertamento dell'IVA abusivamente detratta dalla Surgicare negli esercizi dal 2005 al 2007, maggiorato degli interessi di mora, per un importo totale di EUR 1 762 111,04.

12 La Surgicare ha contestato tale avviso di accertamento dinanzi al Tribunal Tributário de Lisboa (tribunale tributario di Lisbona) considerandolo viziato d'illegittimità perché, da un lato, la Fazenda Pública non aveva applicato il procedimento speciale obbligatorio di cui all'articolo 63 del CPPT e, dall'altro, perché le pratiche controverse non erano affatto abusive.

13 Con sentenza del 25 ottobre 2012, tale organo giurisdizionale ha respinto il ricorso come infondato. Contro tale decisione la Surgicare ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio.

14 Quest'ultimo ritiene che la Fazenda Pública, quando sospetta una pratica abusiva, debba avviare il procedimento previsto all'articolo 63 del CPPT. Tuttavia si domanda se si debba seguire tale procedimento, dato che il regime dell'IVA attinge la sua fonte dal diritto dell'Unione.

15 Ciò premesso, il Supremo Tribunal Administrativo (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, in un contesto in cui l'amministrazione fiscale sospetti l'esistenza di una pratica abusiva ai fini di ottenere il rimborso dell'IVA e in cui il diritto portoghese preveda un previo procedimento obbligatorio applicabile alle pratiche abusive in materia tributaria, debba o meno considerarsi che detto procedimento non si applica in materia di IVA, data l'origine comunitaria di tale imposta».

Sulla questione pregiudiziale

Sulla ricevibilità

16 Il governo portoghese sostiene, in via principale, che la domanda di pronuncia pregiudiziale è manifestamente irricevibile, perché il giudice del rinvio, in primo luogo, non indica le disposizioni o le norme del diritto dell'Unione di cui si chiede l'interpretazione, in secondo luogo non spiega le ragioni per le quali nutre dubbi sulla compatibilità della norma di diritto nazionale con il diritto dell'Unione e, in terzo luogo, presenta due versioni differenti dell'articolo 63 del CPPT, e nessuna delle due sarebbe pertinente ai fini della valutazione delle circostanze di fatto di cui trattasi nel procedimento principale. Inoltre, l'articolo 63 del CPPT sarebbe una disposizione puramente interna non destinata né a riprodurre né a recepire alcuna norma del diritto dell'Unione, così che la Corte non sarebbe competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale, sul tenore, il contenuto o la portata di tale disposizione di diritto interno.

17 Per quanto riguarda, in primo luogo, la mancanza di precisione a proposito delle disposizioni del diritto dell'Unione di cui è chiesta l'interpretazione, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, qualora una questione pregiudiziale si limiti a rinviare al diritto dell'Unione senza indicare le disposizioni di tale diritto alle quali si fa riferimento, è compito della Corte dedurre dall'insieme degli elementi forniti dal giudice del rinvio, e in particolare dalla motivazione della decisione di rinvio, le disposizioni di diritto dell'Unione che necessitano di essere interpretate, tenendo conto dell'oggetto della lite (v., in tal senso, sentenze Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, punti 6 e 7, nonché Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, punto 26).

18 Orbene, si evince chiaramente dalla decisione di rinvio che tale questione è diretta a precisare se il diritto dell'Unione in materia di IVA, e in particolare le disposizioni di tale diritto in materia di lotta alle evasioni dell'IVA, sia contrario al fatto che il diritto interno preveda una procedura amministrativa che l'amministrazione tributaria è tenuta ad applicare quando sospetti una pratica abusiva in materia fiscale.

19 Occorre ricordare, a tal proposito, che la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla direttive dell'Unione in materia di IVA (v. sentenze Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, punto 76; Halifax e a., C-255/02, EU:C:2006:121, punto 71; R., C-285/09, EU:C:2010:742, punto 36; Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, punto 50, e Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punto 35).

20 Infatti, conformemente all'articolo 273 della direttiva 2006/112, gli Stati membri possono adottare le misure necessarie ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le evasioni. Per quanto riguarda in particolare il diritto a detrazione dell'IVA, gli Stati membri, in forza dell'articolo 342 della medesima direttiva, possono adottare meccanismi che consentono di evitare che i soggetti passivi beneficino di vantaggi o subiscano danni ingiustificati.

21 In secondo luogo, per quanto riguarda il fatto che il giudice del rinvio non avrebbe precisato i motivi per i quali nutre dubbi sulla compatibilità del diritto nazionale con il diritto dell'Unione, occorre rilevare che detto giudice ha presentato gli argomenti delle parti alla Corte mettendo in evidenza tali dubbi. Quanto alla necessità, ai fini della soluzione della controversia principale, della risposta alla questione sollevata, il giudice a quo fa presente che se la Corte dovesse concludere per la compatibilità di tale procedimento nazionale con il diritto dell'Unione, non sarebbe più necessario verificare se si possa riscontrare una pratica abusiva nelle circostanze della causa principale.

22 Per quanto riguarda, in terzo luogo, la pretesa presentazione inesatta della normativa nazionale nella decisione di rinvio, occorre ricordare che la Corte deve prendere in considerazione il contesto fattuale e normativo, come definito dal giudice del rinvio. Infatti, l'individuazione della normativa nazionale

applicabile ratione temporis costituisce una questione d'interpretazione del diritto nazionale che non ricade, quindi, nella sfera di competenza della Corte adita nell'ambito di una domanda di pronuncia pregiudiziale (v. sentenza Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punti 29 e 41). Pertanto, occorre rispondere alla questione sollevata alla luce della versione dell'articolo 63 del CPPT che, secondo il giudice del rinvio, era applicabile all'epoca dei fatti di cui trattasi nel procedimento principale.

23 Da quanto precede risulta che la presente domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

Nel merito

24 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva 2006/112 si opponga alla previa e obbligatoria applicazione di un procedimento amministrativo nazionale, quale quello previsto all'articolo 63 del CPPT, nel caso in cui l'amministrazione tributaria sospetti l'esistenza di una pratica abusiva.

25 Nonostante la direttiva 2006/112 autorizzi gli Stati membri, ai sensi della giurisprudenza ricordata al punto 19 della presente sentenza, ad adottare le misure necessarie per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le evasioni, essa non prevede alcuna disposizione che precisi concretamente il contenuto delle misure che gli Stati membri devono adottare a tal fine.

26 In mancanza di una disciplina dell'Unione in materia, l'attuazione della lotta all'evasione dell'IVA rientra nell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri in virtù del principio della loro autonomia procedurale. Al riguardo, si evince da costante giurisprudenza delle Corte che spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, in particolare, designare l'amministrazione competente a combattere l'evasione dell'IVA e stabilire le modalità procedurali intese a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto dell'Unione, sempreché tali modalità non siano meno favorevoli di quelle riguardanti ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza), né rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (v., in tal senso, sentenze Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punto 34; Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punto 24; Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, punto 17, e ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punto 35).

27 Spetta al giudice del rinvio valutare la compatibilità dei provvedimenti nazionali con tali principi alla luce di tutte le circostanze del procedimento principale (v., in tal senso, sentenza Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 30). Tuttavia, la Corte, pronunciandosi sul rinvio pregiudiziale, può fornirgli indicazioni utili al riguardo (v. in particolare, in tal senso, sentenza Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, punto 30).

28 Per quanto attiene, in primo luogo al principio di effettività, occorre rammentare che ciascun caso in cui occorra stabilire se una disposizione processuale nazionale renda impossibile o difficile per i singoli esercitare diritti derivanti dall'ordinamento giuridico dell'Unione dev'essere esaminato tenendo conto del ruolo di detta disposizione nell'insieme del procedimento, dello svolgimento e delle peculiarità dello stesso, dinanzi ai vari organi giurisdizionali nazionali. Sotto tale profilo, si devono prendere in considerazione i principi che sono alla base del sistema giurisdizionale nazionale, quali la tutela dei diritti della difesa, il principio della certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento (v. sentenze Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, punto 14, e Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, punto 27).

29 Nel caso di specie, occorre rilevare che il procedimento speciale previsto all'articolo 63 del CPPT, sottoposto a un termine di prescrizione di tre anni, è caratterizzato dalla previa audizione della persona interessata entro un termine di 30 giorni, dalla produzione da parte dell'interessato delle

prove ritenute pertinenti e dall'ottenimento di un'autorizzazione del superiore gerarchico o del funzionario da questi delegato ad applicare le disposizioni antiabuso. Inoltre, secondo tale norma, la decisione adottata deve essere motivata. Da ciò risulta che detto procedimento nazionale è in favore della persona sospettata di aver commesso un abuso di diritto, poiché mira a garantire il rispetto di certi diritti fondamentali, in particolare quello di essere ascoltato.

30 Per quanto attiene, in secondo luogo, al principio di equivalenza, si deve ricordare che il rispetto di tale principio presuppone che la norma nazionale controversa si applichi indifferentemente ai ricorsi fondati sulla violazione del diritto dell'Unione e a quelli fondati sull'inosservanza del diritto interno con analoghi petitum e causa petendi (v. sentenza Littlewoods Retail e a., EU:C:2012:478, punto 31).

31 Per quanto riguarda il procedimento principale, come si evince dalle considerazioni di cui al punto 29 della presente sentenza, non si può escludere che per rispettare il principio di equivalenza sia necessario applicare il procedimento speciale quando un contribuente è sospettato di evadere l'IVA.

32 Ad ogni buon conto, alla luce degli elementi sottoposti alla Corte dal giudice nazionale, non risulta che l'applicazione del procedimento nazionale previsto all'articolo 63 del CPPT di per sé contrasti con l'obiettivo della lotta alle evasioni, elusioni e altri abusi, riconosciuto dalla giurisprudenza citata al punto 19 della presente sentenza.

33 Inoltre, nonostante la concreta attuazione di tale obiettivo debba essere assicurata dal legislatore nazionale, resta il fatto che costui è tenuto, a tal proposito, a rispettare i requisiti di una tutela giurisdizionale effettiva dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell'Unione, quale garantita dall'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (v., in tal senso, sentenza Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

34 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che la direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che essa non osta alla previa e obbligatoria applicazione di un procedimento amministrativo nazionale, quale quello previsto all'articolo 63 del CPPT, nel caso in cui l'amministrazione tributaria sospetti l'esistenza di una pratica abusiva.

Sulle spese

35 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Nona Sezione) dichiara:

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che essa non osta alla previa e obbligatoria applicazione di un procedimento amministrativo nazionale, quale quello previsto all'articolo 63 del codice del processo e del contenzioso tributario (Código de Procedimento e de Processo Tributário), nel caso in cui l'amministrazione tributaria sospetti l'esistenza di una pratica abusiva.

Firme