

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

9 novembre 2017 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Principi generali del diritto dell’Unione – Diritto a una buona amministrazione e diritti della difesa – Normativa nazionale tributaria che prevede il diritto di essere ascoltato e il diritto di essere informato nel corso di un procedimento amministrativo tributario – Decisione di accertamento della tassa sul valore aggiunto emessa dalle autorità tributarie nazionali senza accordare al contribuente l’accesso alle informazioni e ai documenti alla base di detta decisione»

Nella causa C-298/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Cluj (Corte d’appello di Cluj, Romania), con decisione del 2 marzo 2016, pervenuta in cancelleria il 25 maggio 2016, nel procedimento

Teodor Ispas,

Anduța Ispas

contro

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, J. Malenovský, M. Safjan (relatore), D. Šváby e M. Vilaras, giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: L. Carrasco Marco, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 4 maggio 2017,

considerate le osservazioni presentate:

- per Teodor Ispas e Anduța Ispas, da C. F. Costăș e L. Sabou, avocați;
- per il governo rumeno, da R.-H. Radu, E. Gane, R. Mangu e C.-M. Florescu, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e H. Stancu, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 7 settembre 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione del principio generale del diritto dell’Unione del rispetto dei diritti della difesa.

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, il sig. Teodor Ispas e sua moglie, la sig.ra Anduța Ispas (in prosieguo: i «coniugi Ispas»), e, dall'altro, la Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj, Romania) in ordine a un avviso di accertamento fiscale relativo alla tassa sul valore aggiunto (IVA).

Diritto rumeno

- 3 In forza dell'articolo 7, paragrafo 2, dell'Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (decreto del governo n. 92/2003 recante il codice di procedura tributaria, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 863 del 26 settembre 2005), nella versione in vigore al 25 aprile 2012 (in prosieguo: il «codice di procedura tributaria»):

«L'amministrazione tributaria è autorizzata a esaminare d'ufficio la situazione di fatto e a ottenere e utilizzare tutte le informazioni e i documenti necessari per accertare correttamente la situazione fiscale del contribuente.

(...)».

- 4 Secondo l'articolo 9 di tale codice, intitolato «Diritto di essere ascoltato»:

«(1) Prima di adottare una decisione, l'amministrazione tributaria deve offrire al contribuente la possibilità di esprimere il proprio punto di vista sui fatti e sulle circostanze rilevanti per l'adozione della decisione.

(2) L'amministrazione tributaria non è tenuta ad applicare le disposizioni di cui al paragrafo 1 qualora:

- (a) il ritardo nell'adozione della decisione costituisca un rischio per la verifica della situazione fiscale reale in ordine all'esecuzione degli obblighi del contribuente o all'adozione di altre misure previste dalla legge;
- (b) la situazione fattuale esposta venga modificata in misura insignificante per quanto riguarda l'importo del credito tributario;
- (c) le informazioni fornite dal contribuente in una dichiarazione o in una domanda siano accettate;
- d) sia necessario adottare provvedimenti di esecuzione forzata.

(...)».

- 5 L'articolo 43 del suddetto codice, intitolato «Contenuto e motivazione dell'atto amministrativo tributario», dispone quanto segue:

«(1) L'atto amministrativo tributario è redatto per iscritto, su supporto cartaceo o digitale.

(2) L'atto amministrativo tributario redatto su supporto cartaceo contiene i seguenti elementi:

(...)

(e) la motivazione in fatto;

(f) il fondamento giuridico;

(...)

- (i) le modalità di impugnazione dell'atto, il termine di deposito dell'impugnazione e l'indicazione dell'amministrazione tributaria dinanzi alla quale deve essere depositato l'atto di impugnazione;
- (j) le indicazioni riguardanti l'audizione del contribuente.

(...».

6 L'articolo 101 dello stesso codice, intitolato «Avviso di verifica fiscale», prevede quanto segue:

- «(1) Prima di procedere alla verifica fiscale, l'amministrazione tributaria è tenuta a informare il contribuente sullo svolgimento dell'azione, trasmettendogli un avviso di verifica fiscale.
- (2) In seguito al ricevimento dell'avviso di verifica fiscale, il contribuente può chiedere, una sola volta, per motivi debitamente giustificati, di rinviare la data di inizio della verifica fiscale. Il rinvio di tale data è accettato o rifiutato dall'amministrazione tributaria, la quale adotta una decisione al riguardo. Laddove essa accetti la richiesta di rinvio della verifica fiscale, l'amministrazione tributaria comunica al contribuente la data in cui detta verifica è stata riprogrammata.
- (3) L'avviso di verifica fiscale indica:
 - (a) il fondamento giuridico della verifica fiscale;
 - (b) la data di inizio della verifica fiscale;
 - (c) gli obblighi tributari e i periodi oggetto della verifica fiscale;
 - (d) la possibilità di chiedere il rinvio della data di inizio della verifica fiscale».

7 L'articolo 107 del codice di procedura tributaria, intitolato «Diritto del contribuente di essere informato», è così formulato:

- «(1) Il contribuente è informato, nel corso della verifica fiscale, degli accertamenti risultanti dalla stessa.
- (2) L'amministrazione tributaria presenta al contribuente il progetto del verbale di verifica fiscale contenente gli accertamenti e le loro conseguenze fiscali, e gli permette di esprimere il proprio punto di vista, conformemente all'articolo 9, paragrafo 1, salvo nel caso in cui le basi imponibili non abbiano subito modifiche in esito alla verifica fiscale o se il contribuente rinunci a tale diritto e lo comunichi agli organi della verifica fiscale».
- (3) La data, l'ora e il luogo della presentazione delle conclusioni sono comunicati al contribuente in tempo utile.
- (4) Il contribuente ha il diritto di esporre, in forma scritta, il proprio punto di vista sugli accertamenti effettuati durante la verifica fiscale entro il termine di tre giorni lavorativi decorrenti dalla data in cui la verifica si è conclusa.
- (5) La data della conclusione della verifica fiscale è la data prevista per la discussione finale con il contribuente o la data in cui quest'ultimo comunica la sua rinuncia a tale diritto.

(...».

8 L'articolo 109 del codice in parola, intitolato «Verbale sugli esiti della verifica fiscale», prevede quanto segue:

- «(1) L'esito della verifica fiscale è registrato per iscritto, in un verbale di verifica fiscale contenente la descrizione degli accertamenti della verifica fiscale dal punto di vista fattuale e giuridico.
- (2) Il verbale della verifica fiscale è redatto al termine della verifica fiscale e contiene tutti gli accertamenti relativi ai periodi e agli obblighi tributari che sono stati oggetto di verifica. Se il contribuente ha esercitato il diritto previsto all'articolo 107, paragrafo 4, il verbale di verifica fiscale contiene altresì l'avviso dell'autorità della verifica fiscale, motivato in fatto e in diritto, su tale punto.
- (...».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 9 I coniugi Ispas, promotori immobiliari, sono stati sottoposti a una verifica fiscale concernente il periodo compreso tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2011. Tale verifica era intesa a esaminare i loro registri fiscali e la contabilità delle loro attività in materia di operazioni immobiliari nonché le modalità di determinazione, di dichiarazione e di adempimento dei loro obblighi tributari.
- 10 In esito a tale verifica fiscale, è stato accertato che i coniugi Ispas avevano ottenuto, presso il Consiliul Local Florești (consiglio comunale di Florești, Romania), cinque permessi di costruire e che gli appartamenti realizzati sulla base di tali permessi erano stati venduti a partire dal dicembre 2007.
- 11 Ritenendo che, con i 73 contratti di vendita da essi conclusi, i coniugi Ispas si fossero dedicati a un'attività economica, giacché le menzionate operazioni presentavano un carattere di stabilità, la direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj ha deciso che essi avevano acquisito lo status di soggetti passivi IVA e che le operazioni in discussione erano imponibili ai fini della suddetta imposta. Tale attività economica sarebbe iniziata alla data in cui sono state sostenute le prime spese per costruire gli immobili interessati e non alla data della loro vendita.
- 12 La direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj ha, pertanto, emesso, il 25 aprile 2012, due avvisi di accertamento fiscale, imponendo a ciascun coniuge il pagamento di un importo supplementare di IVA pari a 513 489 lei rumeni (RON) (EUR 114 000 circa) e un importo pari a 451 546 RON (EUR 100 000 circa) a titolo di interessi di mora, nonché un importo pari a 7 860 RON (EUR 1 700 circa) a titolo di penalità di mora.
- 13 I coniugi Ispas hanno contestato tali avvisi di accertamento fiscale dinanzi alla Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj, Romania), giudice del rinvio. Con i loro ricorsi, riuniti dal giudice menzionato, essi eccepiscono la nullità dei suddetti avvisi di accertamento fiscale per il motivo che i loro diritti della difesa non sarebbero stati rispettati.
- 14 I coniugi Ispas ritengono che, anziché limitarsi a invitarli a una discussione finale, la direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj avrebbe dovuto concedere loro d'ufficio l'accesso a tutte le informazioni rilevanti sulla base delle quali essa ha adottato il verbale di verifica fiscale e ha emesso i due avvisi di accertamento fiscale, affinché essi potessero successivamente contestarli.
- 15 I ricorrenti hanno quindi chiesto al giudice del rinvio di sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale a tale riguardo.
- 16 Nelle sue osservazioni relative alla domanda di cui trattasi, la direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj ha invitato i coniugi Ispas a indicare i documenti che, secondo gli stessi, avrebbero dovuto essere loro trasmessi.

- 17 Nondimeno, i coniugi Ispas affermano di non richiedere, in tale fase del procedimento principale, la trasmissione di informazioni raccolte nel corso della procedura di verifica fiscale.
- 18 Essi si chiedono tuttavia quali siano le conseguenze derivanti dal fatto che, da un lato, talune informazioni e taluni elementi di prova sono stati raccolti al di fuori dell'ambito della verifica fiscale e, dall'altro, l'accesso alle informazioni in parola non è stato autorizzato nell'ambito del procedimento amministrativo preliminare. I medesimi intendono sapere se si possa porre rimedio a tale mancata autorizzazione accordando l'accesso ai documenti di cui trattasi nell'ambito del procedimento giudiziario.
- 19 Alla luce di quanto precede, la Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj) ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia conforme al principio del rispetto dei diritti della difesa una prassi amministrativa consistente nell'adottare una decisione che comporta obblighi a carico di un soggetto privato senza permettere a quest'ultimo di accedere all'insieme delle informazioni e dei documenti che l'autorità pubblica ha preso in considerazione al momento di adottare tale decisione, informazioni e documenti contenuti nel fascicolo amministrativo, non pubblico, predisposto da tale autorità».

Sulla ricevibilità

- 20 Il governo rumeno e la Commissione europea eccepiscono l'irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale per il motivo che la decisione di rinvio non illustra in maniera sufficiente il contesto fattuale del procedimento principale per consentire alla Corte di fornire una risposta utile. Inoltre, secondo il governo rumeno, il giudice del rinvio non avrebbe dimostrato che la questione pregiudiziale sia utile e rilevante per la soluzione della controversia principale.
- 21 A tale proposito, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. La Corte può rifiutare di statuire su una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice nazionale soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto del procedimento principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenza del 16 luglio 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 22 L'esigenza di giungere a un'interpretazione del diritto dell'Unione che sia utile per il giudice nazionale impone infatti, come sottolinea l'articolo 94 del regolamento di procedura della Corte, che quest'ultimo definisca l'ambito di fatto e di diritto in cui si inseriscono le questioni sollevate o che esso spieghi almeno le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate (sentenze dell'11 marzo 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, punto 32, e del 5 dicembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punto 17).
- 23 Nel caso di specie, come l'avvocato generale ha rilevato ai paragrafi 23 e 24 delle sue conclusioni, la decisione di rinvio contiene gli elementi fattuali fondamentali che hanno, di fatto, consentito alle parti interessate di presentare le loro osservazioni alla Corte. Inoltre, sebbene la decisione di rinvio non identifichi una disposizione specifica della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), gli obblighi generali derivanti da tale direttiva sono facilmente identificabili e la Corte è in grado di fornire una risposta utile al giudice del rinvio.
- 24 Ciò posto, la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

Sulla questione pregiudiziale

- 25 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa debba essere interpretato nel senso che impone che, nell'ambito di procedimenti amministrativi nazionali di verifica e di determinazione della base imponibile dell'IVA, un soggetto privato abbia accesso a tutte le informazioni e a tutti i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dall'autorità pubblica al momento dell'adozione della sua decisione.
- 26 Al fine di rispondere a tale questione, occorre ricordare che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto che gli arreca pregiudizio. In forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa dell'Unione applicabile non preveda espressamente siffatta formalità (sentenza del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 84 e giurisprudenza ivi citata).
- 27 Detto principio generale si applica in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, nelle quali uno Stato membro, per conformarsi all'obbligo, derivante dall'applicazione del diritto dell'Unione, di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio e a lottare contro la frode (v., in tal senso, sentenza del 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 25), sottopone taluni contribuenti a una procedura di verifica fiscale.
- 28 Se la situazione di cui al procedimento principale va dunque esaminata alla luce del principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa, occorre tuttavia tener conto, allo stesso tempo, dell'autonomia di cui dispongono gli Stati membri quanto all'organizzazione dei loro procedimenti amministrativi.
- 29 In mancanza di una disciplina dell'Unione in materia, infatti, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, in virtù del principio di autonomia processuale degli Stati membri, stabilire le modalità procedurali dei ricorsi intesi a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai contribuenti in forza delle norme di diritto dell'Unione, a condizione, tuttavia, che dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) e che esse non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (sentenza dell'8 marzo 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punto 36).
- 30 Per quanto riguarda il principio di equivalenza, è pacifico che le regole di procedura rumene applicabili alle verifiche degli obblighi in materia di IVA non sono specifiche per tale settore, sicché una violazione di detto principio può essere esclusa.
- 31 Quanto al principio di effettività, occorre rilevare che la necessità, ricordata al punto 26 della presente sentenza, di poter manifestare utilmente il proprio punto di vista sugli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione presuppone che i destinatari di quest'ultima siano messi in condizione di conoscere detti elementi.
- 32 A tal fine, come l'avvocato generale ha rilevato ai paragrafi 121 e 122 delle sue conclusioni, le autorità tributarie nazionali non sono soggette a un obbligo generale di fornire un accesso integrale al fascicolo di cui dispongono né di trasmettere d'ufficio i documenti e le informazioni alla base della decisione prevista.
- 33 In una procedura di verifica fiscale, volta ad accertare se i soggetti passivi abbiano adempiuto i loro obblighi in materia, è infatti legittimo attendersi dagli stessi che chiedano

l'accesso a tali documenti e informazioni, al fine, eventualmente, di fornire spiegazioni o di far valere i loro motivi rispetto al punto di vista dell'amministrazione tributaria.

- 34 L'effettivo rispetto dei diritti della difesa richiede tuttavia l'esistenza di una possibilità reale di accesso ai suddetti documenti e alle suddette informazioni, a meno che obiettivi di interesse generale giustificino la restrizione di tale accesso.
- 35 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, infatti, il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa non si configura come una prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti (sentenze del 26 settembre 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, punto 84, nonché del 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 42).
- 36 A detto riguardo, in una procedura di verifica fiscale e di determinazione della base imponibile dell'IVA, restrizioni di tal genere, prescritte dalla normativa nazionale, possono in particolare essere volte a tutelare i requisiti di riservatezza o di segreto professionale, ai quali l'accesso a determinate informazioni e a determinati documenti può nuocere.
- 37 Per stabilire se siffatti requisiti derivanti dal principio di effettività siano rispettati nella fattispecie, occorre valutare non soltanto il dettato delle regole di procedura nazionali pertinenti, ma anche la loro concreta applicazione. Una simile valutazione spetta al giudice del rinvio.
- 38 Per quanto riguarda, infine, i dubbi che i ricorrenti di cui al procedimento principale hanno manifestato riguardo alla portata del controllo di legittimità di una decisione amministrativa in materia di IVA, detto giudice è il solo competente a svolgere le verifiche necessarie e a presentare, se del caso, alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale vertente sui requisiti del diritto dell'Unione inerenti a tale controllo.
- 39 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che il principio generale di diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile dell'IVA, un soggetto privato deve avere la possibilità di ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dall'autorità pubblica per l'adozione della sua decisione, a meno che obiettivi di interesse generale giustificino la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti.

Sulle spese

- 40 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 (Terza Sezione) dichiara:

Il principio generale di diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, un soggetto privato deve avere la possibilità di ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dall'autorità pubblica per l'adozione della sua decisione, a meno che obiettivi di interesse generale giustificino la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti.