

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

16 luglio 2020 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2006/112/CE – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Articolo 9, paragrafo 1 – Nozione di “soggetto passivo” – Persona che esercita la professione di avvocato – Decisione giurisdizionale definitiva – Principio dell’autorità di cosa giudicata – Portata di tale principio nell’ipotesi in cui tale decisione sia incompatibile con il diritto dell’Unione»

Nella causa C-424/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel București (Corte d’appello di Bucarest, Romania), con decisione del 15 febbraio 2019, pervenuta in cancelleria il 29 maggio 2019, nel procedimento

**Cabinet de avocat UR**

contro

**Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,**

**Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,**

**MJ,**

**NK,**

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da M. Safjan, presidente di sezione, R. Silva de Lapuerta (relatrice), vicepresidente della Corte, N. Jääskinen, giudice,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Cabinet de avocat UR, da D. Rădescu, avocat;
- per il governo rumeno, inizialmente da C.R. Canțar, R.I. Hațieganu e A. Rotăreanu, successivamente da E. Gane, R.I. Hațieganu e A. Rotăreanu, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e A. Armenia, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 2006, 347, pag. 1), e del principio dell'autorità di cosa giudicata.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, il Cabinet de avocat UR (studio legale UR; in prosieguo: l'"UR") e, dall'altro, l'Administra?ia Sector 3 a Finan?elor Publice prin Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (amministrazione delle finanze pubbliche del 3° distretto, rappresentata dalla direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Bucarest, Romania), l'Administra?ia Sector 3 a Finan?elor Publice (amministrazione delle finanze pubbliche del 3° distretto, Romania), MJ e NK in merito all'assoggettamento dell'UR all'imposta sul valore aggiunto (IVA).

## **Contesto normativo**

### ***Diritto dell'Unione***

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

4 L'articolo 9, paragrafo 1, della citata direttiva così dispone:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

### ***Diritto rumeno***

5 L'articolo 431 del Codul de procedur? civil? (codice di procedura civile), intitolato «Effetti della cosa giudicata», nella versione applicabile al procedimento principale, così dispone:

«1. Nessuno può essere convenuto in giudizio due volte nella stessa qualità, per lo stesso titolo e con lo stesso oggetto.

2. Ciascuna parte può far valere l'autorità di cosa giudicata in un'altra causa, qualora esista un

nesso con la definizione di quest'ultima».

6 Il giudice del rinvio precisa che l'«effetto negativo o estintivo» dell'autorità di cosa giudicata osta ad una nuova sentenza qualora vi sia identità di parti, di causa giuridica e di oggetto del ricorso, mentre l'«effetto positivo» dell'autorità di cosa giudicata consente a qualsiasi parte di invocare la cosa giudicata nell'ambito di una controversia qualora esista un nesso con la definizione di quest'ultima, quale un'identità delle questioni controverse sollevate.

7 L'articolo 432 di tale codice, intitolato «Eccezione dell'autorità di cosa giudicata», prevede quanto segue:

«L'eccezione dell'autorità di cosa giudicata può essere fatta valere dal giudice o dalle parti in qualsiasi fase del procedimento, anche dinanzi al giudice dell'impugnazione. Se viene accolta l'eccezione, ciò può avere l'effetto di aggravare la situazione della parte interessata a seguito del suo ricorso, rispetto alla situazione derivante dalla decisione impugnata».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

8 L'UR, studio legale con sede in Romania, il 28 maggio 2015 ha chiesto all'amministrazione delle finanze pubbliche del 3° distretto di essere cancellato, con effetto dal 2002, dal registro dei soggetti passivi IVA e il rimborso dell'IVA percepita da tale amministrazione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2010 e il 31 dicembre 2014, in quanto sarebbe stato iscritto per errore in detto registro.

9 Dato che l'amministrazione non aveva risposto a tale domanda, l'UR ha citato i convenuti nel procedimento principale dinanzi al Tribunalul București (tribunale superiore di Bucarest, Romania) affinché quest'ultimo ingiungesse all'amministrazione delle finanze pubbliche del 3° distretto di cancellarlo dal registro dei soggetti passivi dell'IVA e condannasse in solido i convenuti nel procedimento principale a restituire l'IVA percepita.

10 Con decisione del 17 febbraio 2017, il Tribunalul București (tribunale superiore di Bucarest) ha respinto il ricorso dell'UR.

11 A sostegno del ricorso proposto contro tale decisione presso la Curtea de Apel București (corte d'appello di Bucarest, Romania), l'UR si è avvalso dell'autorità di cosa giudicata, richiamando una sentenza del 30 aprile 2018, divenuta definitiva, con la quale il medesimo giudice, confermando una sentenza del 21 settembre 2016 del Tribunalul București (tribunale superiore di Bucarest), ha dichiarato che un contribuente, come l'UR, che pratica la libera professione di avvocato, non esercita alcuna attività economica e, di conseguenza, non può essere considerato effettuare operazioni di consegna di beni o di prestazione di servizi, dal momento che i contratti conclusi con i suoi clienti sono contratti di assistenza legale e non contratti di prestazione di servizi (in prosieguo: la «sentenza del 30 aprile 2018»).

12 Ciò premesso, la Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se nell'ambito di applicazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva [2006/112], la nozione di "soggetto passivo" comprenda anche chi esercita la professione di avvocato.

2) Se il principio del primato del diritto dell'Unione consenta di derogare, in un procedimento successivo, all'autorità di cosa giudicata di cui gode una decisione giurisdizionale definitiva la quale ha stabilito in sostanza che, nell'applicare e interpretare la normativa nazionale in materia di imposta sul valore aggiunto, l'avvocato non cede beni, non esercita un'attività economica e non

conclude contratti di prestazione di servizi, bensì contratti di assistenza legale».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### ***Sulla prima questione***

13 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che una persona che esercita la professione di avvocato deve essere considerata un «soggetto passivo», ai sensi di tale disposizione.

14 In forza dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, di tale direttiva, si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

15 I termini utilizzati in tale disposizione, in particolare il termine «chiunque», danno una definizione ampia della nozione di «soggetto passivo», incentrata sull'indipendenza nell'esercizio di un'attività economica nel senso che tutte le persone fisiche e giuridiche, sia pubbliche che private, e anche gli enti privi di personalità giuridica, che obiettivamente soddisfino i criteri di cui a tale disposizione, devono essere considerate soggette all'IVA (sentenze del 29 settembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punto 28, nonché del 12 ottobre 2016, Nigl e a., C-340/15, EU:C:2016:764, punto 27).

16 Quanto all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, esso definisce la nozione di «attività economica» come riferita a qualsiasi attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese, in particolare, le libere professioni o assimilate.

17 Di conseguenza, e poiché la professione di avvocato costituisce una libera professione, dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 risulta che una persona che esercita tale professione esercita un'attività economica e deve essere considerata come un «soggetto passivo» ai sensi di tale disposizione.

18 Peraltro, occorre ricordare che la direttiva 2006/112 attribuisce un ambito di applicazione molto ampio all'IVA menzionando, all'articolo 2, relativo alle operazioni imponibili, oltre alle importazioni di beni, gli acquisti intracomunitari di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale (sentenze del 19 luglio 2012, Rådihls, C-263/11, EU:C:2012:497, punto 24, e del 3 settembre 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, punto 33).

19 Inoltre, al punto 49 della sentenza del 17 giugno 2010, Commissione/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348), la Corte ha dichiarato che uno Stato membro non può applicare un'aliquota IVA ridotta alle prestazioni di servizi fornite dagli avvocati per le quali questi ultimi sono indennizzati totalmente o parzialmente dallo Stato nell'ambito del gratuito patrocinio. Orbene, tale valutazione presuppone necessariamente che tali prestazioni siano state considerate soggette all'IVA e che tali avvocati, qualificati come «enti privati che perseguono uno scopo di lucro» in tale sentenza, siano stati considerati agire in quanto soggetti passivi.

20 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che una persona che esercita la professione di avvocato deve essere considerata un «soggetto passivo» ai sensi di tale disposizione.

## ***Sulla seconda questione***

21 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che esso osta a che, nell'ambito di una controversia relativa all'IVA, un giudice nazionale applichi il principio dell'autorità di cosa giudicata, qualora l'applicazione di tale principio costituisca un ostacolo a che detto giudice prenda in considerazione la normativa dell'Unione in materia di IVA.

22 A tal riguardo, occorre subito ricordare l'importanza che il principio dell'autorità di cosa giudicata riveste sia nell'ordinamento giuridico dell'Unione sia negli ordinamenti giuridici nazionali. Infatti, al fine di garantire tanto la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici quanto una buona amministrazione della giustizia, è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento dei mezzi di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per tali ricorsi non possano più essere rimesse in discussione (sentenze del 3 settembre 2009, Fallimento Olimpiclub, C?2/08, EU:C:2009:506, punto 22; dell'11 settembre 2019, C?lin, C?676/17, EU:C:2019:700, punto 26, e del 4 marzo 2020, Telecom Italia, C?34/19, EU:C:2020:148, punto 64).

23 Pertanto, il diritto dell'Unione non impone a un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono forza di giudicato a una pronuncia giurisdizionale, neanche quando ciò permetterebbe di porre rimedio a una situazione nazionale contrastante con detto diritto (sentenza dell'11 settembre 2019, C?lin, C?676/17, EU:C:2019:700, punto 27 e giurisprudenza citata).

24 In particolare, il diritto dell'Unione non impone che, per tener conto dell'interpretazione di una disposizione pertinente di tale diritto adottata dalla Corte, un organo giurisdizionale nazionale debba necessariamente riesaminare una sua decisione che goda dell'autorità di cosa giudicata (sentenze dell'11 settembre 2019, C?lin, C?676/17, EU:C:2019:700, punto 28, e del 4 marzo 2020, Telecom Italia, C?34/19, EU:C:2020:148, punto 66).

25 In assenza di una normativa dell'Unione in materia, le modalità di attuazione del principio dell'autorità di cosa giudicata rientrano nell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri in virtù del principio dell'autonomia procedurale di questi ultimi. Esse non devono tuttavia essere meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza), né essere strutturate in modo da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (sentenze del 3 settembre 2009, Fallimento Olimpiclub, C?2/08, EU:C:2009:506, punto 24; del 10 luglio 2014, Impresa Pizzarotti, C?213/13, EU:C:2014:2067, punto 54, e del 4 marzo 2020, Telecom Italia, C?34/19, EU:C:2020:148, punto 58).

26 Pertanto, qualora le norme procedurali interne applicabili prevedano la possibilità, a determinate condizioni, per il giudice nazionale di ritornare su una decisione munita di autorità di giudicato, per rendere la situazione compatibile con il diritto nazionale, tale possibilità deve essere esercitata, conformemente ai principi di equivalenza e di effettività, e sempre che dette condizioni siano soddisfatte, per ripristinare la conformità della situazione controversa al diritto dell'Unione (sentenza dell'11 settembre 2019, C?lin, C?676/17, EU:C:2019:700, punto 29 e giurisprudenza citata).

27 Nel caso di specie, il giudice del rinvio fa presente che il ricorrente nel procedimento principale invoca l'«effetto positivo» dell'autorità di cosa giudicata collegata alla sua sentenza del 30 aprile 2018.

28 Tale giudice precisa che, qualora dovesse ritenere che tale sentenza abbia autorità di cosa giudicata, le considerazioni in essa contenute sarebbero idonee a creare un precedente fiscale favorevole a detto ricorrente e a costituire il fondamento della soluzione della controversia principale.

29 Dalla decisione di rinvio si evince anche che la controversia principale si riferisce al periodo dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2014, mentre la sentenza del 30 aprile 2018 riguarderebbe il periodo dal 1° gennaio 2011 al 30 novembre 2014. Inoltre, l'oggetto di detta controversia, ossia una domanda di cancellazione, con effetto a decorrere dal 2002, dal registro dei soggetti passivi IVA e di rimborso dell'IVA percepita dall'amministrazione delle finanze pubbliche rumena durante il periodo in questione, è diverso da quello della causa che ha dato luogo a detta sentenza.

30 Di conseguenza, nell'ipotesi in cui il giudice del rinvio disponga, in forza delle norme procedurali di diritto rumeno applicabili, della possibilità di respingere il ricorso principale, sarebbe suo compito farne uso e garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, nel caso di specie quello della direttiva 2006/112, disapplicando, se necessario, di propria iniziativa, l'interpretazione da esso adottata nella sua sentenza del 30 aprile 2018, in quanto tale interpretazione non è compatibile con il diritto dell'Unione (v., per analogia sentenze del 4 marzo 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punto 61, e del 5 marzo 2020, OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, punto 44).

31 Nell'ipotesi contraria, in cui tale giudice dovesse ritenere che l'applicazione del principio dell'autorità di cosa giudicata osti a che una decisione giurisdizionale, quale la sentenza del 30 aprile 2018, sia rimessa in causa, nonostante tale decisione comporti una violazione del diritto dell'Unione, tale applicazione non può altresì impedire a detto giudice di rimettere in discussione affermazioni relative ad un punto comune deciso da una siffatta decisione, in sede di controllo giurisdizionale di un'altra decisione dell'autorità tributaria competente riguardante lo stesso contribuente o soggetto passivo, ma riguardante un esercizio fiscale distinto (v., in tal senso, sentenza del 3 settembre 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punto 29).

32 Infatti, una simile applicazione del principio dell'autorità di cosa giudicata avrebbe la conseguenza che, laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione erronea delle norme dell'Unione in materia di IVA, la non corretta applicazione di tali norme si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione (v., in tal senso, sentenza del 3 settembre 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punto 30).

33 Orbene, ostacoli di tale portata all'applicazione effettiva delle norme del diritto dell'Unione in materia di IVA non possono essere ragionevolmente giustificati dal principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati contrari al principio di effettività (v., in tal senso, sentenza del 3 settembre 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punto 31).

34 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che esso osta a che, nell'ambito di una controversia relativa all'IVA, un giudice nazionale applichi il principio dell'autorità di cosa giudicata, qualora tale controversia non verta su un periodo d'imposta identico a quello di cui trattavasi nella controversia che ha dato luogo alla decisione giurisdizionale munita di tale autorità, né abbia il medesimo oggetto di quest'ultima, e l'applicazione di tale principio costituisca un ostacolo a che tale giudice prenda in considerazione la normativa dell'Unione in materia di IVA.

## **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 (Sesta Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che una persona che esercita la professione di avvocato deve essere considerata un «soggetto passivo», ai sensi di tale disposizione.**
- 2) **Il diritto dell'Unione osta a che, nell'ambito di una controversia relativa all'imposta sul valore aggiunto (IVA), un giudice nazionale applichi il principio dell'autorità di cosa giudicata, qualora tale controversia non verta su un periodo d'imposta identico a quello di cui trattavasi nella controversia che ha dato luogo alla decisione giurisdizionale munita di tale autorità, né abbia il medesimo oggetto di quest'ultima, e l'applicazione di tale principio costituisca un ostacolo a che tale giudice prenda in considerazione la normativa dell'Unione in materia di IVA.**

Firme

\* Lingua processuale: il rumeno.