Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

9 luglio 2015 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 167, 168, 179 e 213 – Riqualificazione di un'operazione, da parte dell'amministrazione tributaria nazionale, come attività economica soggetta a IVA – Principio della certezza del diritto – Principio di tutela del legittimo affidamento – Normativa nazionale che subordina l'esercizio del diritto a detrazione alla registrazione dell'operatore interessato ai fini dell'IVA e alla presentazione di una dichiarazione IVA»

Nella causa C?183/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Cluj (Romania), con decisione del 28 febbraio 2014, pervenuta in cancelleria l'11 aprile 2014, nel procedimento

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

contro

Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da J.?C. Bonichot (relatore), presidente di sezione, J.L. da Cruz Vilaça e C. Lycourgos, giudici,

avvocato generale: N. Jääskinen

cancelliere: L. Carrasco Marco, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'11 marzo 2015,

considerate le osservazioni presentate:

– per R.F. Salomie e N. v. Oltean, da C.F. Costa?, L. Dobrinescu e T.?D. Vidrean C?pu?an, avocats;

– per il governo rumeno, da R.-H. Radu, D.M. Bulancea e R.I. Ha?ieganu, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da C. Soulay e A. ?tef?nuc, 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 dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento nonché degli articoli 167, 168, 179 e 213 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 pendente tra, da un lato, i sigg. Salomie e Oltean e, dall'altro, la Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj (direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj; in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») in merito all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) ad alcune vendite di beni immobili effettuate nel corso del 2009.

Contesto normativo

La direttiva 2006/112

3 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«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 (...) Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

4 Ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, di tale direttiva:

«Gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, e in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente;

(...)».

5 L'articolo 167 della citata direttiva dispone quanto segue:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

6 L'articolo 168 della medesima direttiva così recita:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)».

7 A norma dell'articolo 169 della direttiva 2006/112:

«Oltre alla detrazione di cui all’articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l’IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

(...)».

8 L’articolo 179 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall’importo dell’imposta dovuta per un periodo d’imposta l’ammontare dell’IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all’articolo 178.

(...)».

9 L’articolo 213, paragrafo 1, della citata direttiva stabilisce quanto segue:

«Il soggetto passivo deve dichiarare l’inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo.

(...)».

10 L’articolo 214, paragrafo 1, lettera a), della citata direttiva è così formulato:

«Gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché siano identificate tramite un numero individuale le persone seguenti:

a) ogni soggetto passivo (...) che effettua nel loro rispettivo territorio cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a detrazione (...).

(...)».

11 L’articolo 273 della medesima direttiva è formulato nei seguenti termini:

«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.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Il diritto rumeno

12 L’articolo 77 bis, paragrafo 1, della legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario (Legea n. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927 del 23 dicembre 2003; in prosieguo: il «codice tributario») prevede quanto segue:

«All’atto del trasferimento del diritto di proprietà e degli smembramenti di quest’ultimo, con atti giuridici inter vivos aventi ad oggetto fabbricati di qualunque tipo e terreni ad essi annessi nonché terreni di qualunque tipo privi di fabbricati, i contribuenti sono assoggettati a un’imposta calcolata nel seguente modo:

(...)».

13 L’articolo 127 del codice tributario dispone quanto segue:

«(1) Si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un’attività economica rientrante tra quelle di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dal risultato di tale attività.

(2) Ai sensi del presente titolo, le attività economiche comprendono le 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.

(...)».

14 Il decreto legge n. 109, del 7 ottobre 2009, che modifica e integra la legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario, entrato in vigore il 1° gennaio 2010, ha aggiunto all’articolo 127 del codice tributario il paragrafo 2 bis, il quale così recita:

«Le situazioni in cui le persone fisiche che effettuano cessioni di beni immobili divengono soggetti passivi sono spiegate da apposite norme».

15 Ai sensi dell’articolo 141, paragrafo 2, di tale codice, nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2007:

«Le seguenti operazioni sono parimenti esenti da IVA:

(...)

f) la cessione, da chiunque effettuata, di un fabbricato, di una parte di questo e del terreno sul quale esso è costruito, nonché di qualsiasi altro terreno. A titolo di eccezione, l’esenzione non si applica alla cessione di fabbricati nuovi, di parti di questi o di terreni edificabili, se effettuata da un soggetto passivo che ha esercitato o potrebbe esercitare il diritto alla detrazione, totale o parziale, dell’imposta sull’acquisto, sulla trasformazione o sulla costruzione di siffatto immobile. (...)».

16 L’articolo 141, paragrafo 2, lettera f), del suddetto codice, nella versione in vigore dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009, prevedeva che fosse esente da IVA:

«la cessione, da chiunque effettuata, di un fabbricato, di una parte di questo e del terreno sul quale esso è costruito, nonché di qualsiasi altro terreno. A titolo di eccezione, l’esenzione non si applica alla cessione di fabbricati nuovi, di parti di questi o di terreni edificabili. (...)».

17 Il punto 3, paragrafo 1, del regolamento n. 44/2004, del 22 gennaio 2004, recante approvazione delle modalità di applicazione della legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 112 del 6 febbraio 2004), nella versione in vigore dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009, prevedeva quanto segue:

«Ai sensi dell’articolo 127, paragrafo 2, del codice tributario, l’ottenimento di introiti da parte di persone fisiche in seguito alla vendita di abitazioni di proprietà personale o di altri beni utilizzati dalle stesse a fini personali non è considerato attività economica, a meno che non si accerti che l’attività in oggetto è svolta al fine di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità a norma dell’articolo 127, paragrafo 2, del codice tributario (...)».

18 Il regolamento n. 1620/2009, del 29 dicembre 2009 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927 del 31 dicembre 2009), ha integrato e modificato le modalità di applicazione del codice

tributario stabilite dal regolamento n. 44/2004. A decorrere dal 1° gennaio 2010, il punto 3 del regolamento n. 44/2004 prevede quanto segue:

«(1) Ai sensi dell'articolo 127, paragrafo 2, del codice tributario, lo sfruttamento di beni materiali o immateriali, in conformità con il principio fondamentale del regime dell'IVA secondo il quale l'imposta deve essere neutra, riguarda qualsiasi genere di transazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica (...)

(2) In applicazione delle disposizioni del paragrafo 1, le persone fisiche non svolgono un'attività economica rientrante nell'ambito di applicazione dell'imposta quando esse traggono redditi dalla vendita di abitazioni di proprietà personale o di altri beni utilizzati dalle stesse a fini personali. (…)

(3) La persona fisica, che non sia già divenuta soggetto passivo per un'altra attività, svolge un'attività economica quando sfrutta beni materiali o immateriali agendo in quanto tale, in modo indipendente, e quando l'attività in questione è svolta per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità, ai sensi dell'articolo 127, paragrafo 2, del codice tributario.

(4) In caso di costruzione di beni immobili da parte di persone fisiche, finalizzata alla vendita, l'attività economica si considera iniziata nel momento in cui la persona in questione ha inteso svolgere una siffatta attività, e l'intenzione della stessa è valutata sulla base di elementi oggettivi, ad esempio il fatto che essa inizi a sostenere spese e/o a effettuare investimenti preliminari all'avvio dell'attività economica. L'attività economica è considerata continuativa dal suo inizio e comprende altresì la cessione del bene o di parti del bene immobile costruito, anche se si tratta di un singolo bene immobile.

(5) In caso di acquisto di terreni e/o di fabbricati da parte della persona fisica finalizzato alla vendita, la cessione di tali beni è un'attività economica avente carattere di stabilità se la persona fisica effettua più di una sola transazione nell'arco di un anno civile. Tuttavia, se la persona fisica costruisce già un bene immobile finalizzato alla vendita, conformemente al paragrafo 4, e l'attività economica è già considerata iniziata e stabile, qualsiasi altra transazione effettuata successivamente non potrà più essere considerata come avente natura occasionale. (...)

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

19 Nel corso del 2007 i sigg. Salomie e Oltean si sono associati ad altre cinque persone fisiche al fine di realizzare un progetto di costruzione e di vendita di quattro immobili in Romania. Tale associazione era priva di personalità giuridica e non è stata né dichiarata né registrata come soggetto passivo ai fini dell'IVA.

20 Durante gli anni 2008 e 2009, dei 132 appartamenti costruiti sul terreno appartenente al patrimonio privato di una di tali persone, ne sono stati venduti 122 per un valore totale di lei rumeni (RON) 10 902 275, oltre a 23 posti auto, senza che tali vendite siano state assoggettate all'IVA.

21 Nel corso del 2010, in seguito a un controllo effettuato dall'amministrazione tributaria, quest'ultima ha ritenuto che tali operazioni costituissero un'attività economica continuativa e che pertanto avrebbero dovuto essere assoggettate all'IVA a partire dal 1° ottobre 2008, giacché il fatturato da esse risultante era stato superiore, a partire dall'agosto 2008, alla soglia di EUR 35 000 al di sotto della quale, in Romania, le attività economiche sono esenti da IVA.

22 Di conseguenza, l'amministrazione tributaria ha preteso il pagamento dell'IVA dovuta per le transazioni effettuate nel 2009 nonché il pagamento degli interessi moratori e ha emesso a tal fine

vari avvisi di accertamento.

23 Risulta inoltre dalla decisione di rinvio che le vendite dei beni immobiliari effettuate nel corso degli anni 2008 e 2009 sono state assoggettate all'imposta sul «trasferimento di proprietà immobiliari dal patrimonio personale» prevista all'articolo 77 bis del codice tributario.

24 I sigg. Salomie e Oltean hanno chiesto l'annullamento parziale di tali avvisi di accertamento al Tribunalul Cluj (Tribunale di primo grado di Cluj), il quale ha respinto tali ricorsi in quanto infondati.

25 Adita in sede d'impugnazione, la Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj) si interroga sulla conformità degli avvisi di accertamento emessi dall'amministrazione tributaria al principio della certezza del diritto, dal momento che, da un lato, la normativa rumena avrebbe stabilito le modalità di applicazione delle norme sull'applicazione dell'IVA alle operazioni immobiliari solo a partire dal 1° gennaio 2010 e, dall'altro, la prassi dell'amministrazione tributaria sarebbe piuttosto consistita, fino a tale data, nel non assoggettare tale genere di transazioni all'IVA. Inoltre, tale amministrazione avrebbe disposto di informazioni sufficienti per concludere nel senso della sussistenza dello status di soggetti passivi dei sigg. Salomie e Oltean a partire dal 2008, essendo informata dell'esistenza delle vendite da essi effettuate, se non altro per il fatto che tali operazioni erano state tassate ai sensi dell'articolo 77 bis del codice tributario.

26 Il giudice del rinvio esprime inoltre dubbi riguardo alla compatibilità con la direttiva 2006/112 del diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte previsto dal diritto rumeno, in virtù del quale una persona tardivamente registrata quale soggetto passivo ai fini dell'IVA può esercitare tale diritto a detrazione dell'IVA soltanto dopo aver regolarizzato la propria situazione registrandosi ai fini di tale imposta e presentando la relativa dichiarazione.

27 È in tale contesto che la Curtea de Apel Cluj ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se una persona fisica che stipula un contratto di associazione con altre persone fisiche, associazione senza personalità giuridica non dichiarata né registrata ai fini fiscali, finalizzato alla realizzazione di un'opera futura (fabbricato) su un terreno appartenente al patrimonio personale di uno dei contraenti, possa essere considerata, alla luce delle circostanze del procedimento principale, soggetto passivo ai fini dell'IVA ai sensi dell'articolo 9, paragrafo l, della direttiva [2006/112], qualora inizialmente, sotto il profilo del regime fiscale, le cessioni dei fabbricati sul terreno appartenente al patrimonio personale di uno dei contraenti siano state trattate [dalle amministrazioni tributarie] come vendite rientranti nell'ambito della gestione del patrimonio privato di tali persone.

2) Se, alla luce delle circostanze del procedimento principale, il principio della certezza del diritto, il principio della tutela del legittimo affidamento nonché gli altri principi generali in materia di IVA, come risulta dalla direttiva 2006/112, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una prassi nazionale in base alla quale [l'amministrazione tributaria], dopo aver inizialmente riscosso dalla persona fisica l'imposta sui redditi provenienti dal trasferimento di proprietà che rientrano nel patrimonio personale, senza che vi sia stata alcuna modifica sostanziale del diritto primario, sulla base dei medesimi elementi di fatto, dopo un periodo di due anni, riesamina la sua posizione e qualifica le medesime operazioni come attività economiche soggette a IVA, calcolando retroattivamente gli accessori.

3) Se gli articoli 167, 168 e 213 della direttiva [2006/122], esaminati alla luce del principio della neutralità fiscale, debbano essere interpretati nel senso che ostano a che, nelle circostanze di cui al procedimento principale, [l'amministrazione tributaria] neghi a un soggetto passivo il diritto di

detrarre l'IVA dovuta o assolta sui beni e sui servizi impiegati ai fini di operazioni imponibili per il solo motivo che non era registrato come soggetto passivo ai fini dell'IVA al momento in cui gli sono stati prestati i rispettivi servizi.

4) Se, alla luce delle circostanze del procedimento principale, le disposizioni dell'articolo 179 della direttiva [2006/112] debbano essere interpretate nel senso che ostano a una normativa nazionale la quale prevede, a carico di un soggetto passivo che applica il regime speciale di esenzione e che ha chiesto tardivamente la registrazione ai fini dell'IVA, l'obbligo di pagamento dell'imposta che avrebbe dovuto percepire, senza poter sottrarre il valore dell'importo dell'imposta detraibile per ciascun periodo d'imposta, mentre il diritto alla detrazione potrà essere esercitato successivamente mediante la dichiarazione dell'imposta depositata dopo la registrazione del soggetto passivo ai fini dell'IVA, con le eventuali conseguenze sul calcolo degli accessori».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e sulla seconda questione

28 Con le sue prime due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo ostino, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a che un'amministrazione tributaria nazionale decida, in occasione di un controllo fiscale, che alcune transazioni avrebbero dovuto essere assoggettate all'IVA e imponga, inoltre, il pagamento di maggiorazioni.

29 Per quanto riguarda, in primo luogo, il principio della certezza del diritto, i sigg. Salomie e Oltean contestano tale decisione adducendo la violazione di detto principio dovuta al fatto che, quando essi hanno effettuato le operazioni immobiliari oggetto della suddetta decisione, né la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), in vigore anteriormente al 1° gennaio 2007, né la giurisprudenza della Corte pertinente in materia erano state pubblicate in lingua rumena. Essi affermano altresì che, fino al 2010, le autorità tributarie nazionali non consideravano tale genere di transazioni come soggette a detta imposta.

30 Secondo costante giurisprudenza della Corte, i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento devono essere rispettati dalle istituzioni dell'Unione europea, ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive dell'Unione (v. in tal senso, in particolare, sentenze Gemeente Leusden e Holin Groep, C?487/01 e C?7/02, EU:C:2004:263, punto 57; «Goed Wonen», C?376/02, EU:C:2005:251, punto 32, nonché Elmeka NE, da C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563, punto 31).

31 Come statuito più volte dalla Corte, da ciò consegue segnatamente che la normativa dell'Unione deve essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti, e tale esigenza di certezza del diritto si impone con particolare rigore in presenza di una normativa che può comportare conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro (sentenza Irlanda/Commissione, 325/85, EU:C:1987:546, punto 18).

32 Del pari, nelle materie disciplinate dal diritto dell'Unione, la normativa degli Stati membri deve essere formulata in modo non equivoco al fine di consentire ai soggetti interessati di conoscere i loro diritti e obblighi in modo chiaro e preciso e ai giudici nazionali di garantirne l'osservanza (v. sentenza Commissione/Italia, 257/86, EU:C:1988:324, punto 12).

33 Nella fattispecie, è incontestabile che disposizioni quali quelle descritte nella decisione di

rinvio presentano tale carattere.

34 Infatti, risulta segnatamente dalla decisione di rinvio che la definizione del «soggetto passivo», di cui all'articolo 127 del codice tributario, che recepisce nel diritto nazionale le disposizioni dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, fa riferimento a chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività, e che deve essere considerata «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, tra cui, in particolare, lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

35 Peraltro, il punto 3, paragrafo 2, del regolamento n. 44/2004, recante approvazione delle modalità di applicazione del codice tributario, preciserebbe che, ai sensi dell'articolo 127, paragrafo 2, del codice tributario, l'ottenimento di redditi da parte di persone fisiche in seguito alla vendita di abitazioni di proprietà personale o di altri beni utilizzati dalle stesse a fini personali non è considerato attività economica, a meno che non si accerti che l'attività in oggetto è svolta al fine di ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

36 Infine, l'articolo 141 del codice tributario, nella versione in vigore negli anni 2008 e 2009, prevederebbe che l'esenzione dall'IVA applicata alla cessione di fabbricati o di parti di questi e del terreno sul quale essi sono costruiti non si applica alla cessione di fabbricati nuovi, di parti di questi o di terreni edificabili, il che, peraltro, corrisponde ai principi che disciplinano l'IVA nel diritto dell'Unione.

37 Non si può quindi ragionevolmente sostenere che simili disposizioni di diritto nazionale non stabiliscano in modo sufficientemente chiaro e preciso che la cessione di fabbricati o di parti di questi e del terreno sul quale essi sono costruiti può, in taluni casi, essere soggetta a IVA.

38 In tali circostanze, i sigg. Salomie e Oltean non possono validamente addurre, a sostegno del loro argomento secondo il quale il quadro normativo nazionale applicabile non era sufficientemente chiaro all'epoca dei fatti oggetto del procedimento principale, l'assenza di pubblicazione in lingua rumena della giurisprudenza della Corte pertinente in materia nonché della sesta direttiva 77/388, la quale in ogni caso non era più in vigore al momento dell'adesione della Romania all'Unione, il 1° gennaio 2007.

39 Pertanto, le circostanze del procedimento principale non possono essere paragonate a quelle della causa che ha dato luogo alla sentenza Skoma?Lux (C?161/06, EU:C:2007:773), nell'ambito della quale la Corte ha precisato che un regolamento dell'Unione non pubblicato nella lingua di uno Stato membro è inopponibile ai singoli in tale Stato.

40 È vero che dal principio della certezza del diritto risulta altresì che la situazione fiscale del soggetto passivo non può essere indefinitamente rimessa in discussione (v., in tal senso, sentenza Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, punto 46).

41 La Corte ha tuttavia già dichiarato che il principio della certezza del diritto non osta ad una prassi delle autorità tributarie nazionali consistente nel revocare, entro il termine di decadenza, una decisione con la quale esse hanno riconosciuto al soggetto passivo un diritto a detrazione dell'IVA, reclamando dal medesimo, a seguito di un nuovo controllo, tale imposta nonché maggiorazioni di mora (v., in tal senso, sentenza Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, punto 51).

42 La sola circostanza che l'amministrazione tributaria riqualifichi una determinata operazione come attività economica soggetta a IVA, entro il termine di prescrizione, non può pertanto, di per sé sola, in assenza di altre circostanze, ledere tale principio.

43 Di conseguenza, non si può validamente affermare che il principio della certezza del diritto osti a che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, l'amministrazione tributaria ritenga, in esito a un controllo fiscale, che le operazioni immobiliari oggetto di tale causa avrebbero dovuto essere assoggettate all'IVA.

44 In secondo luogo, riguardo al principio della tutela del legittimo affidamento, il diritto di avvalersi di tale principio si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito (v., in tal senso, sentenza Europäisch?Iranische Handelsbank/Consiglio, C?585/13 P, EU:C:2015:145, punto 95).

45 A tal riguardo, occorre verificare se gli atti di un'autorità amministrativa abbiano ingenerato un ragionevole affidamento in capo ad un operatore economico prudente ed accorto e, in tal caso, accertare la legittimità di tali aspettative (v., in tal senso, sentenza Elmeka, da C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

46 Secondo la descrizione riportata nella decisione di rinvio, la prassi amministrativa delle autorità tributarie nazionali non sembra tuttavia atta a dimostrare che tali condizioni siano soddisfatte nel procedimento principale.

47 In particolare, sebbene contestato in udienza dal governo rumeno, il fatto che fino al 2010 le autorità tributarie nazionali non avrebbero assoggettato in modo sistematico all'IVA operazioni immobiliari quali quelle oggetto del procedimento principale non può a priori essere sufficiente, salvo circostanze del tutto particolari, a ingenerare in capo ad un operatore economico normalmente prudente e accorto un ragionevole affidamento sulla non applicazione di tale imposta a operazioni del genere, tenuto conto non soltanto della chiarezza e della prevedibilità del diritto nazionale applicabile, ma anche del fatto che sembra trattarsi nel caso di specie di professionisti del settore immobiliare.

48 Infatti, una simile prassi, per quanto censurabile, non può a priori essere idonea a fornire ai contribuenti interessati assicurazioni precise sulla non applicazione dell'IVA ad operazioni immobiliari quali quelle oggetto del procedimento principale.

49 Occorre aggiungere che, considerata la dimensione dell'operazione immobiliare oggetto del procedimento principale, consistente nella costruzione e nella vendita di quattro immobili per un totale di oltre 130 appartamenti, un operatore economico prudente e accorto non poteva ragionevolmente concludere che una siffatta operazione non fosse soggetta a IVA senza aver ricevuto o almeno cercato di ottenere assicurazioni esplicite in tal senso dalle autorità tributarie nazionali competenti.

50 Per quanto riguarda, in terzo e ultimo luogo, la conformità con il diritto dell'Unione delle maggiorazioni applicate nel caso di specie dall'amministrazione tributaria, è opportuno ricordare che, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi sono tuttavia tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (v. sentenza Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

51 Pertanto, sebbene, al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare l'evasione, gli Stati membri possano, in particolare, legittimamente prevedere, nelle rispettive

normative nazionali, sanzioni appropriate, volte a penalizzare il mancato rispetto dell'obbligo di iscrizione al registro dei soggetti passivi ai fini dell'IVA, siffatte sanzioni non devono tuttavia eccedere quanto è necessario per conseguire tali obiettivi. Spetta al giudice nazionale verificare se l'importo della sanzione non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione, considerate le circostanze del caso di specie e, in particolare, la somma concretamente inflitta e l'eventuale sussistenza di un'evasione o di un'elusione della normativa applicabile imputabili al soggetto passivo la cui mancata iscrizione viene sanzionata (v., in tal senso, sentenza R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, punti 45, 46 e 54).

52 Gli stessi principi valgono per le maggiorazioni che, qualora abbiano il carattere di sanzioni fiscali, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, non devono essere eccessive rispetto alla gravità dell'inadempimento dei propri obblighi da parte del soggetto passivo.

53 Occorre, pertanto, rispondere alle prime due questioni dichiarando che i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento non ostano, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a che un'amministrazione tributaria nazionale decida, in esito a un controllo fiscale, di assoggettare alcune operazioni all'IVA e imponga il pagamento di maggiorazioni, a condizione che tale decisione si fondi su norme chiare e precise e che la prassi di tale amministrazione non sia stata idonea a ingenerare, in capo ad un operatore economico prudente e accorto, un ragionevole affidamento sulla non applicazione di tale imposta a operazioni del genere, circostanze queste che spetta al giudice del rinvio verificare. Le maggiorazioni applicate in tali circostanze devono rispettare il principio di proporzionalità.

Sulla terza e sulla quarta questione

54 Con le questioni terza e quarta, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva 2006/112 osti a una normativa nazionale in forza della quale il diritto a detrazione dell'IVA, dovuta o assolta a monte su beni e servizi impiegati nell'ambito di operazioni imponibili, è negato al soggetto passivo, il quale deve invece versare l'imposta che avrebbe dovuto percepire, per il solo motivo che non era registrato ai fini dell'IVA quando ha effettuato tali operazioni, e ciò fintantoché egli non sia stato debitamente registrato ai fini dell'IVA e non sia stata presentata la dichiarazione dell'imposta dovuta.

55 Gli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 precisano il sorgere e la portata del diritto a detrazione. Occorre in particolare ricordare che, in forza dell'articolo 167 di tale direttiva, il suddetto diritto sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.

56 Secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto a detrazione costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, che, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni, e va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (v. in tal senso, in particolare, sentenze Gabalfrisa e a., da C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, punto 43, nonché Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, punti 30 e 31).

57 Tale regime è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché esse siano esse stesse soggette all'IVA (v., in tal senso, sentenze Gabalfrisa e a., da C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, punto 44, nonché Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, punto 32).

58 Peraltro, la Corte ha già dichiarato che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (v., in tal senso, sentenze Ecotrade, C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, punto 63; Uszodaépít?, C?392/09, EU:C:2010:569, punto 39; Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, punti 42 e 43, nonché Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, punto 38).

59 Conseguentemente, l'amministrazione tributaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo (v. sentenza Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, punto 40).

60 La registrazione ai fini dell'IVA, di cui all'articolo 214 della direttiva 2006/112, nonché l'obbligo per il soggetto passivo di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle proprie attività, di cui all'articolo 213 di tale direttiva, costituiscono soltanto requisiti formali a fini di controllo, che non possono rimettere in discussione, in particolare, il diritto a detrazione dell'IVA, nei limiti in cui le condizioni materiali che fanno sorgere tale diritto siano soddisfatte (v. in tal senso, in particolare, sentenze Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, punto 50; Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punto 32, e Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, punto 32).

61 Da ciò consegue, segnatamente, che non si può impedire ad un soggetto passivo di esercitare il proprio diritto alla detrazione a motivo del fatto che non si sarebbe registrato ai fini dell'IVA prima di utilizzare i beni acquisiti nell'ambito della sua attività imponibile (v. in tal senso, in particolare, sentenza Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, punto 51).

62 Inoltre, i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare evasioni non devono né eccedere quanto necessario a tal fine né compromettere la neutralità dell'IVA (v. in tal senso, in particolare, sentenze Gabalfrisa e a., da C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, punto 52; Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, punto 26; Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, punto 49, nonché Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014, 2429, punti 36 e 37).

63 In tal senso, il fatto di sanzionare l'inosservanza, da parte del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi, posto che il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione. Una tale prassi eccede inoltre quanto è necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare evasioni, ai sensi dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, poiché essa può addirittura comportare la perdita del diritto a detrazione qualora la rettifica della dichiarazione da parte dell'amministrazione tributaria intervenga solamente dopo la scadenza del termine di decadenza di cui dispone il soggetto passivo per effettuare la detrazione (v., per analogia, sentenza Ecotrade, C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, punti 67 e 68).

64 Nella fattispecie, risulta dagli atti di causa sottoposti alla Corte che i requisiti sostanziali relativi al diritto a detrazione a monte sarebbero soddisfatti e che i ricorrenti nel procedimento principale sarebbero stati considerati soggetti passivi ai fini dell'IVA in occasione di un controllo fiscale. In tali condizioni, il differimento dell'attuazione del diritto a detrazione dell'IVA al deposito di una prima dichiarazione di tale imposta da parte di tali soggetti passivi, per il solo motivo che non erano registrati ai fini dell'IVA quando hanno effettuato le operazioni assoggettate all'IVA, dovendo questi ultimi versare inoltre la relativa imposta, eccede quanto è necessario per assicurare l'esatta

riscossione dell’imposta ed evitare evasioni.

65 Ne consegue che si deve rispondere alla terza e alla quarta questione dichiarando che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, la direttiva 2006/112 osta a una normativa nazionale in forza della quale il diritto a detrazione dell’IVA, dovuta o assolta a monte su beni e servizi impiegati nell’ambito di operazioni imponibili, è negato al soggetto passivo, il quale deve invece versare l’imposta che avrebbe dovuto percepire, per il solo motivo che non era registrato ai fini dell’IVA quando ha effettuato tali operazioni, e ciò fintantoché egli non sia stato debitamente registrato ai fini dell’IVA e la dichiarazione dell’imposta dovuta non sia stata presentata.

Sulle spese

66 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 (Settima Sezione) dichiara:

1) **I principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento non ostano, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a che un’amministrazione tributaria nazionale decida, in esito a un controllo fiscale, di assoggettare alcune operazioni all’imposta sul valore aggiunto e imponga il pagamento di maggiorazioni, a condizione che tale decisione si fondi su norme chiare e precise e che la prassi di tale amministrazione non sia stata idonea a ingenerare, in capo ad un operatore economico prudente e accorto, un ragionevole affidamento sulla non applicazione di tale imposta a operazioni del genere, circostanze queste che spetta al giudice del rinvio verificare. Le maggiorazioni applicate in tali circostanze devono rispettare il principio di proporzionalità.**

2) **La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, osta, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a una normativa nazionale in forza della quale il diritto a detrazione dell’imposta sul valore aggiunto, dovuta o assolta a monte su beni e servizi impiegati nell’ambito di operazioni imponibili, è negato al soggetto passivo, il quale deve invece versare l’imposta che avrebbe dovuto percepire, per il solo motivo che non era registrato ai fini dell’imposta sul valore aggiunto quando ha effettuato tali operazioni, e ciò fintantoché egli non sia stato debitamente registrato ai fini dell’imposta sul valore aggiunto e la dichiarazione dell’imposta dovuta non sia stata presentata.**

Firme

* Lingua processuale: il rumeno.