

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

15 settembre 2016 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 167, articolo 178, lettera a), articolo 179 e articolo 226, punto 3 – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Emissione di fatture senza numero di codice fiscale né numero d'identificazione ai fini dell'IVA – Normativa di uno Stato membro che esclude la rettifica ex tunc di una fattura»

Nella causa C-518/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario del Land della Bassa Sassonia, Germania), con decisione del 3 luglio 2014, pervenuta in cancelleria il 18 novembre 2014, nel procedimento

Senatex GmbH

contro

Finanzamt Hannover-Nord,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (relatore) e K. Jürimäe, giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 14 gennaio 2016,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Senatex GmbH, da D. Hippke, Prozessbevollmächtigter, e A. Hüttl, Rechtsanwalt;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Wasmeier e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 febbraio 2016,

ha pronunciato la seguente

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 2006, L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Senatex GmbH e il

Finanzamt Hannover-Nord (Ufficio delle imposte di Hannover-Nord, Germania; in prosieguo: l'«amministrazione fiscale») in merito al rifiuto da parte di quest'ultima di procedere alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), assolta a monte dalla Senatex, per gli anni in cui le fatture detenute da quest'ultima erano state emesse, in ragione del fatto che tali fatture, nella loro versione originale, non rispettavano i requisiti imposti dalla legislazione fiscale nazionale.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 63 della direttiva 2006/112:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

4 L'articolo 167 di tale direttiva dispone:

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

5 A norma dell'articolo 168 della citata direttiva:

«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;

(...)».

6 L'articolo 178 della stessa direttiva prevede:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;

(...)».

7 L'articolo 179 della direttiva 2006/112 è così formulato:

«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.

Tuttavia gli Stati membri possono obbligare i soggetti passivi che effettuano le operazioni occasionali di cui all'articolo 12 a esercitare il diritto a detrazione soltanto al momento della cessione».

8 L'articolo 219 di tale direttiva dispone:

«Sono assimilati a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale».

9 Ai sensi dell'articolo 226 di tale direttiva:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(...)

3) il numero di identificazione IVA, di cui all'articolo 214, con il quale il soggetto passivo ha effettuato la cessione di beni o la prestazione di servizi;

(...)».

10 Il successivo articolo 273 della medesima direttiva dispone:

«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».

Diritto tedesco

11 A norma dell'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, prima frase, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), l'imprenditore può detrarre, quale imposta versata a monte, l'imposta dovuta per legge per cessioni di beni e altre prestazioni fornitegli, per la sua attività imprenditoriale, da altri imprenditori (operazioni a monte).

12 L'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, seconda frase, dell'UStG dispone che l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA è subordinato alla detenzione, da parte dell'imprenditore, di una fattura redatta conformemente agli articoli 14 e 14a dell'UStG. Tale fattura deve, in particolare, contenere tutte le indicazioni elencate nell'articolo 14, paragrafo 4, punti da 1 a 9, dell'UStG.

13 Secondo la giurisprudenza costante del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), gli importi delle imposte pagate a monte possono essere portati in detrazione soltanto nel periodo d'imposta nel quale risultino globalmente soddisfatti i requisiti sostanziali per l'esercizio di questo diritto ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, dell'UStG.

14 L'articolo 31, paragrafo 5, dell'Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (regolamento di attuazione dell'UStG) prevede, in termini generali, la possibilità di rettifica di una fattura che non contenga tutte le indicazioni previste nell'articolo 14, paragrafo 4, o nell'articolo 14a dell'UStG oppure quando le indicazioni nella fattura non siano corrette. A tal fine, è sufficiente comunicare le indicazioni mancanti o inesatte mediante un documento che si riferisca, in modo chiaro e specifico, alla fattura. Per questa rettifica valgono i medesimi requisiti formali e sostanziali di cui all'articolo 14 dell'UStG.

15 Per i casi particolari di indicazioni inesatte o non giustificate dell'IVA, l'articolo 14c, paragrafi 1 e 2, dell'UStG prescrive l'applicazione per analogia dell'articolo 17, paragrafo 1, dell'UStG. Ai sensi di questa disposizione, la rettifica di una fattura produce effetti non già per il passato, bensì per il periodo in cui la fattura rettificata è trasmessa al suo destinatario ovvero per il periodo in cui è accolta la domanda di rettifica successivamente all'eliminazione di qualsiasi pregiudizio eventuale per il gettito fiscale.

16 Se la detrazione dell'imposta viene rifiutata a causa dell'omissione o dell'inesattezza di alcuni elementi della fattura, il diritto a detrazione dell'IVA, in base alla normativa tedesca, può sorgere, attraverso la rettifica della fattura, al momento della rettifica. In tal caso, se è vero che il gettito fiscale dell'IVA resta immutato, dall'applicazione degli interessi di mora previsti dall'articolo 233a dell'Abgabenordnung (codice tributario) derivano oneri finanziari supplementari.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

17 La Senatex esercita un'attività di commercio all'ingrosso di tessuti. In tutte le sue dichiarazioni fiscali per gli anni dal 2008 al 2011 essa ha indicato una detrazione dell'IVA a monte a titolo di note di accredito per provvigioni relative ai suoi agenti commerciali nonché delle fatture di un pubblicitario.

18 Il 21 gennaio 2013, l'amministrazione fiscale ha deciso di procedere, tra l'11 febbraio e il 17 maggio 2013, a una verifica in loco volta ad accertare la fondatezza delle dichiarazioni fiscali della Senatex relativamente agli anni dal 2008 al 2011. Nell'ambito di tale verifica, l'amministrazione fiscale ha ritenuto che non fosse possibile detrarre l'IVA pagata a monte a titolo di note di accredito rilasciate dalla Senatex ai suoi agenti commerciali, dato che tali note non costituivano fatture regolari ai sensi del combinato disposto degli articoli 15, paragrafo 1, e 14, paragrafo 4, dell'UStG. Secondo tale amministrazione, infatti, tali documenti non indicavano, né nelle note di accredito né nei loro allegati, il numero di codice fiscale o il numero d'identificazione ai fini dell'IVA del loro destinatario. Inoltre, dette note non facevano riferimento a nessun altro documento dal quale si potessero ricavare tali indicazioni. Per le medesime ragioni, l'amministrazione fiscale ha concluso che non era autorizzata neppure la detrazione effettuata a fronte delle fatture emesse dal pubblicitario.

19 Il 2 maggio 2013, mentre la verifica in loco era ancora in corso, la Senatex ha rettificato le note di accredito per gli anni dal 2009 al 2011 relative ai suoi agenti commerciali, aggiungendovi l'indicazione del numero di codice fiscale o del numero d'identificazione ai fini dell'IVA di ciascun agente commerciale.. Anche le fatture del pubblicitario, per gli anni dal 2009 al 2011, sono state oggetto di un'analogia rettifica in pari data, cioè nel corso della verifica in loco.

20 Ciononostante, l'amministrazione fiscale ha emesso, il 2 luglio 2013, avvisi d'imposta rettificativi per gli anni dal 2008 al 2011, con i quali ha ridotto, sulla base dei riscontri effettuati nell'ambito della verifica in loco, gli importi che la Senatex era autorizzata a detrarre a titolo di IVA, sulla base del rilievo che le condizioni per tale detrazione non erano soddisfatte per quegli anni, ma unicamente a partire dal momento della rettifica delle fatture, cioè nell'anno 2013.

21 Con lettera del 19 luglio 2013, la Senatex ha presentato un reclamo avverso tali avvisi d'imposta. Durante il procedimento di reclamo, è risultato che la Senatex non aveva rettificato le note di accredito emesse nell'anno 2008 e oggetto di tali avvisi d'imposta. È, pertanto, solamente l'11 febbraio 2014 che tale società ha rettificato per l'anno 2008 le note di accredito relative ai suoi agenti commerciali e le fatture del pubblicitario, completandole con l'indicazione del numero di codice fiscale o del numero d'identificazione ai fini dell'IVA di questi.

22 Con decisione del 3 marzo 2014, l'amministrazione fiscale ha respinto il ricorso della Senatex e ha ribadito la sua tesi secondo cui, poiché le condizioni per la detrazione dell'IVA erano soddisfatte solamente al momento della rettifica delle fatture, vale a dire negli anni 2013 e 2014, la rettifica di una fattura non poteva avere effetto retroattivo fino alla data dell'erogazione della prestazione oggetto di tale documento.

23 Contro tale decisione la Senatex ha presentato ricorso il 5 marzo 2014 dinanzi al giudice del rinvio, il Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario del Land della Bassa Sassonia, Germania). La Senatex sostiene che le rettifiche che ha effettuato hanno effetto retroattivo, poiché esse sono state realizzate prima dell'ultima decisione amministrativa, vale a dire prima della decisione dell'amministrazione fiscale del 3 marzo 2014 che ha respinto il suo reclamo. Con il suo ricorso, la Senatex chiede, quindi, al giudice del rinvio di annullare gli avvisi d'imposta rettificativi emessi dall'amministrazione fiscale per gli anni dal 2008 al 2011.

24 Ciò posto, il Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario del Land della Bassa Sassonia) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli effetti ex nunc di una prima emissione di fattura, accertati dalla Corte nella sentenza [del 29 aprile 2004,] Terra Baubedarf-Handel [(C?152/02, EU:C:2004:268)], siano, per il caso qui in esame dell'integrazione di una fattura incompleta, temperati dalle decisioni della Corte [del 15 luglio 2010] Pannon Gép Centrum [(C?368/09, EU:C:2010:441)] e [dell'8 maggio 2013] Petroma Transport [(C?271/12, EU:C:2013:297)] nella misura in cui la Corte ha inteso in definitiva riconoscere, in una fattispecie di tal genere, la sussistenza di effetti retroattivi.

2) Quali requisiti minimi debba soddisfare una fattura rettificabile per poterle riconoscere effetti retroattivi. Se la fattura originaria debba contenere già un codice fiscale o un numero identificativo IVA, ovvero se tali dati possano essere integrati anche successivamente con conseguente mantenimento della detrazione dell'imposta versata a monte sulla base della fattura originaria.

3) Se la rettifica delle fatture possa essere ancora considerata tempestiva quando venga compiuta soltanto nel corso di un procedimento di opposizione diretto contro la decisione ([avvisi d'imposta rettificativi]) dell'Amministrazione finanziaria».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima e seconda

25 Con le questioni prima e seconda, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 167, l'articolo 178, lettera a), l'articolo 179 e l'articolo 226, punto 3, della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale, quale quella controversa nel procedimento principale, in forza della quale la rettifica di una fattura avente ad oggetto un'indicazione obbligatoria, ossia il numero di identificazione ai fini dell'IVA, non produce effetto retroattivo, sicché il diritto a detrazione dell'IVA esercitato sulla base della fattura rettificata non verte sull'anno in cui tale fattura è stata inizialmente emessa, ma sull'anno in cui tale fattura è stata rettificata.

26 Occorre ricordare che, secondo giurisprudenza costante della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (sentenza del 13 febbraio 2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

27 Il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

28 A norma dell'articolo 167 della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile. Le condizioni sostanziali richieste per il sorgere di tale diritto sono elencate nell'articolo 168, lettera a), di tale direttiva. Quindi, per poter beneficiare di detto diritto, occorre, da un lato, che l'interessato sia un soggetto passivo ai sensi di tale direttiva e, dall'altro, che i beni o i servizi con riferimento ai quali viene invocato il diritto a detrazione siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, tali beni siano ceduti o tali servizi siano forniti da un altro soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

29 Quanto alle condizioni formali del diritto a detrazione, risulta dall'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 che l'esercizio di tale diritto è subordinato al possesso di una fattura redatta conformemente all'articolo 226 di detta direttiva (v., in tal senso, sentenze del 1° marzo 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, punto 41 e del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, punto 29). Ai sensi dell'articolo 226, punto 3, di detta direttiva, la fattura deve indicare, segnatamente, il numero di identificazione ai fini dell'IVA con il quale il soggetto passivo ha effettuato la cessione di beni o la prestazione di servizi.

30 Nel caso di specie, risulta dalla decisione di rinvio che il numero di identificazione ai fini dell'IVA previsto nell'articolo 226, punto 3, della direttiva 2006/112 inizialmente era stato omissso nelle fatture e nelle note di accredito di cui trattasi nel procedimento principale e che tale numero era stato aggiunto dalla Senatex soltanto diversi anni dopo la data di emissione di tali documenti. Non è controverso il fatto che tali fatture e tali note contenessero le altre indicazioni obbligatorie previste da tale articolo.

31 Il giudice del rinvio chiede se la direttiva 2006/112 osti a una normativa nazionale, quale quella controversa nel procedimento principale, ai sensi della quale il diritto a detrazione dell'IVA può, in tali circostanze, essere esercitato unicamente per l'anno in cui la fattura iniziale è stata rettificata e non per l'anno in cui tale fattura è stata emessa.

32 Innanzitutto, occorre rilevare che la direttiva 2006/112 prevede la possibilità di rettificare una fattura nella quale siano state omesse alcune indicazioni obbligatorie. Questa possibilità figura all'articolo 219 di tale direttiva, che stabilisce che «[s]ono assimilati a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale».

33 È pacifico che le fatture di cui si tratta nel procedimento principale sono state debitamente rettifiche.

34 Inoltre, la Corte ha senza dubbio confermato, al punto 43 della sentenza del 15 luglio, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), nonché al punto 34 della sentenza dell'8 maggio 2013, Petroma Transports e a. (C-271/12, EU:C:2013:297), che la direttiva 2006/112 non vieta di procedere alla rettifica di fatture erronee. Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 36 e 37 delle sue conclusioni, la Corte non ha affrontato, in dette sentenze, la questione dell'effetto nel tempo di una siffatta rettifica rispetto all'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA.

35 A tal proposito, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 179, primo comma, della direttiva 2006/112, la detrazione è operata 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». Ne consegue che il diritto a detrazione dell'IVA deve, in linea di principio, essere esercitato con riguardo al periodo in cui, da una parte, tale diritto è sorto e, dall'altra parte, il soggetto passivo è in possesso di una fattura (v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punto 34).

36 Secondo il governo tedesco, nel caso della rettifica di una fattura attraverso l'aggiunta del numero di identificazione ai fini dell'IVA che mancava nella fattura emessa inizialmente, il requisito di una fattura che indichi il numero di identificazione ai fini dell'IVA è soddisfatto solamente al momento di tale rettifica, sicché, a norma degli articoli 178 e 179 della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione dell'IVA può essere esercitato solamente al momento della rettifica.

37 A tal riguardo, è opportuno ricordare, in primo luogo, che la Corte ha ripetutamente statuito che il diritto a detrazione dell'IVA previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere assoggettato a limitazioni e che tale diritto è esercitabile immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (v., in tal senso, sentenza del 13 febbraio 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punto 24 e giurisprudenza ivi citata). Il sistema delle detrazioni, come è stato ricordato al punto 27 della presente sentenza, mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Tuttavia, una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che applica interessi di mora sugli importi dell'IVA che considera dovuta prima della rettifica della fattura inizialmente emessa, impone un onere fiscale in relazione all'IVA a tali attività economiche per le quali il sistema comune dell'IVA garantisce invece la neutralità di tale imposta.

38 In secondo luogo, la Corte ha statuito che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia accordata se le condizioni sostanziali sono soddisfatte, anche se talune condizioni formali sono state omesse dai soggetti passivi (v., in tal senso, sentenze del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punto 42 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 1° marzo 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siwicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punto 43). Orbene, come è stato ricordato al punto 29 della presente sentenza, il possesso di una fattura contenente le indicazioni previste dall'articolo 226 della direttiva 2006/112 costituisce una condizione formale e non una condizione sostanziale del diritto a detrazione dell'IVA.

39 In terzo luogo, seppure la Corte ha statuito, al punto 38 della sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), che il diritto a detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale la cessione dei beni o la prestazione dei servizi ha avuto luogo e nel corso del quale il soggetto d'imposta è in possesso

della fattura, occorre rilevare che la causa che ha dato luogo a tale sentenza riguardava un'impresa che non disponeva di una fattura nel momento in cui ha esercitato il diritto a detrazione e che la Corte non ha quindi statuito sulla questione degli effetti nel tempo della rettifica di una fattura inizialmente emessa. Come rilevato anche dall'avvocato generale al paragrafo 39 delle sue conclusioni, tale causa si distingue dal procedimento principale poiché la Senatex disponeva delle fatture nel momento in cui ha esercitato il suo diritto a detrazione dell'IVA e aveva assolto l'IVA a monte.

40 In quarto luogo, lo stesso governo tedesco ha riconosciuto, in sede d'udienza, che, in certe circostanze, la rettifica successiva di una fattura, volta per esempio a correggere un errore nel numero di identificazione ai fini dell'IVA che vi figura, non osta all'esercizio del diritto a detrazione per l'anno in cui la fattura è stata emessa. Tale governo, per contro, non ha dedotto ragioni convincenti per distinguere tali circostanze da quelle di cui si tratta nel procedimento principale.

41 Infine, occorre precisare che gli Stati membri sono competenti a stabilire sanzioni in caso di inosservanza delle condizioni formali relative all'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA. In forza dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, gli Stati membri possono adottare provvedimenti per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare evasioni a condizione che tali misure non eccedano quanto necessario a tal fine né compromettano la neutralità dell'IVA (v. in tal senso, sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie et Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 62).

42 In udienza, il governo tedesco ha indicato che il fatto di posporre il diritto a detrazione dell'IVA fino all'anno in cui la fattura viene rettificata vale come sanzione. Tuttavia, per sanzionare l'inosservanza dei requisiti formali, è possibile prevedere sanzioni diverse rispetto al diniego del diritto a detrazione dell'imposta per l'anno di emissione della fattura, come irrogare un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione (v. in tal senso, sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie et Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 63). Inoltre, secondo la normativa di cui al procedimento principale, tale diritto viene postposto, con conseguente applicazione degli interessi di mora, senza tener conto delle contingenze che hanno reso necessaria la rettifica della fattura inizialmente emessa, circostanza che eccede quanto necessario a raggiungere gli obiettivi di cui al punto precedente della presente sentenza.

43 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla prima e alla seconda questione dichiarando che l'articolo 167, l'articolo 178, lettera a), l'articolo 179 e l'articolo 226, punto 3, della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in forza della quale la rettifica di una fattura avente ad oggetto un'indicazione obbligatoria, ossia il numero di identificazione ai fini dell'IVA, non produce effetto retroattivo, cosicché il diritto a detrazione dell'IVA esercitato sulla base della fattura rettificata non verte sull'anno in cui tale fattura è stata inizialmente emessa, ma sull'anno in cui tale fattura è stata rettificata.

Sulla terza questione

44 Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede se la direttiva 2006/112 debba essere interpretata nel senso che osta a una normativa o prassi nazionale in forza della quale il diritto a detrazione dell'IVA è negato al soggetto passivo nel caso in cui la rettifica di una fattura venga effettuata dopo l'adozione da parte delle autorità fiscali di una decisione di diniego della detrazione dell'IVA.

45 Tale questione è volta, in sostanza, a determinare se le autorità fiscali possano considerare che una rettifica di una fattura relativa ad un'indicazione obbligatoria, ossia il numero di identificazione ai fini dell'IVA, sia tardiva qualora intervenga solamente dopo che tali autorità hanno adottato una decisione di diniego della detrazione dell'IVA.

46 Si deduce chiaramente dalle osservazioni del governo tedesco e della Senatex che, nel procedimento principale, l'amministrazione fiscale ha dichiarato la sua intenzione di accettare le fatture rettificate prodotte dalla Senatex e che essa pertanto non ritiene che le rettifiche apportate dalla Senatex siano intervenute tardivamente.

47 Ciò considerato, non occorre rispondere alla terza questione.

Sulle spese

48 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 (Quarta Sezione) dichiara:

L'articolo 167, l'articolo 178, lettera a), l'articolo 179 e l'articolo 226, punto 3, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in forza della quale la rettifica di una fattura avente ad oggetto un'indicazione obbligatoria, ossia il numero d'identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, non produce effetto retroattivo, cosicché il diritto a detrazione di tale imposta esercitato sulla base della fattura rettificata non verte sull'anno in cui tale fattura è stata inizialmente emessa, ma sull'anno in cui tale fattura è stata rettificata.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.