

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

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

21 novembre 2018 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 167, 168, 178 e 273 – Estensione del diritto a detrazione – Fatture mancanti – Ricorso ad una perizia giudiziaria – Onere della prova del diritto a detrazione – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità»

Nella causa C-664/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Alba Iulia (Corte d'appello di Alba Iulia, Romania), con decisione del 10 novembre 2016, pervenuta in cancelleria il 21 dicembre 2016, nel procedimento

**Lucrețiu Hadrian Vădan**

contro

**Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba,**

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente della Settima Sezione, facente funzione di presidente della Quarta Sezione, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (relatore) e C. Vajda, giudici,

avvocato generale: E. Tanchev

cancelliere: I. Illéssy, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 31 gennaio 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per L.H. Vădan, da M. Bejenaru-Dragoș, C.D. Căbleșan, C.A. Păun, T.V. Căpușan, D. Feldrihan e D.F. Pascu, avocats;
- per il governo rumeno, da C.-R. Căntăreș, O.-C. Ichim, E. Gane e C.M. Florescu, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da R. Lyal, G.-D. Balan e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 maggio 2018,

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 L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dei principi di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e di proporzionalità.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede opposto il sig. Lucrețiu Hadrian Vădan all'Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agenzia nazionale dell'amministrazione finanziaria – Direzione generale dell'esame dei reclami, Romania) e alla Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Brașov – Amministrazione delle finanze pubbliche del dipartimento di Alba, Romania), in merito al diniego opposto al ricorrente principale di poter esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA per i beni e i servizi dal medesimo utilizzati ai fini delle proprie operazioni, non essendo questi in grado di produrre le fatture relative ai beni e ai servizi stessi.

## **Contesto normativo**

### **Diritto dell'Unione**

3 Il titolo X della direttiva IVA, relativo alle detrazioni, contiene un capo 1, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», composto dagli articoli da 167 a 172. L'articolo 167 così recita:

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

4 Ai sensi del successivo articolo 168:

«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;

(...)».

5 Il capo 4 del medesimo titolo X, intitolato «Modalità di esercizio del diritto a detrazione», comprende gli articoli da 178 a 183. L'articolo 178 così dispone:

«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;

(...)».

6 A termini del successivo articolo 179:

«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».

7 Nel titolo XI della direttiva 2006/112, intitolato «Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi», figura il capo 2, intitolato «Identificazione», composto dagli articoli da 213 a 216. L'articolo 213, paragrafo 1, così recita:

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

(...)».

8 Il capo 3 del medesimo titolo XI, relativo alla fatturazione, si compone degli articoli da 217 a 240. L'articolo 220 così dispone:

«Ogni soggetto passivo assicura che sia emessa, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, una fattura nei casi seguenti:

1) per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo;

(...)».

9 Ai sensi del successivo articolo 226:

«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:

1) la data di emissione della fattura;

2) un numero sequenziale, con una o più serie, che identifichi la fattura in modo unico;

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;

4) il numero d'identificazione IVA dell'acquirente o del destinatario, di cui all'articolo 214, con il quale ha ricevuto una cessione di beni o una prestazione di servizi per la quale è debitore dell'imposta o una cessione di beni di cui all'articolo 138;

5) il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario;

6) la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi;

7) la data in cui è effettuata o ultimata la cessione di beni o la prestazione di servizi o la data in cui è corrisposto l'acconto di cui all'articolo 220, punti 4) e 5), sempreché tale data sia determinata e diversa dalla data di emissione della fattura;

- 8) la base imponibile per ciascuna aliquota o esenzione, il prezzo unitario al netto dell'IVA, nonché gli eventuali sconti, riduzioni o ristorni se non sono compresi nel prezzo unitario;
- 9) l'aliquota IVA applicata;
- 10) l'importo dell'IVA da pagare, tranne in caso di applicazione di un regime speciale per il quale la presente direttiva escluda tale indicazione;

(...)».

10 Il capo 4 del medesimo titolo XI, rubricato «Contabilità», si compone degli articoli da 241 a 249. L'articolo 242 così recita:

«Ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale».

11 A termini del successivo articolo 244:

«Ogni soggetto passivo deve provvedere all'archiviazione di copie delle fatture emesse da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario, oppure in suo nome e per suo conto, da un terzo, nonché delle fatture che ha ricevuto».

12 L'articolo 250 della direttiva medesima, collocato nel successivo capo 5 del medesimo titolo XI, relativo alle dichiarazioni, prevede, al paragrafo 1, quanto segue:

«Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti».

13 Il successivo articolo 273, contenuto nel capo 7 del medesimo titolo XI, così 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 rumeno**

14 L'articolo 127 della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003, che istituisce il Codice tributario, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927, del 23 dicembre 2003; in prosieguo: il «Codice tributario»), così recita:

«(1) Si considera soggetto passivo chiunque eserciti, in modo autonomo e in qualsiasi luogo, un'attività economica ricompresa tra quelle di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dal risultato dell'attività stessa.

(2) 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.

(...)».

15 L'articolo 145 del Codice medesimo dispone quanto segue:

«1) Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta diventa esigibile.

2) Ogni soggetto passivo ha diritto a detrarre l'imposta gravante sugli acquisti compiuti ai fini delle seguenti operazioni:

a) operazioni soggette a imposta;

(...)».

16 A termini del successivo articolo 146:

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

a) per l'imposta dovuta o assolta sui beni che gli sono stati o gli saranno forniti o sui servizi che gli sono stati o gli saranno prestati, essere in possesso di una fattura contenente le informazioni di cui all'articolo 155;

(...)».

17 Il punto 46 del Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (Decisione del governo n. 44/2004 recante approvazione delle norme metodologiche di applicazione della legge n. 571/2003 che istituisce il Codice tributario, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 112, del 6 febbraio 2004), prevedeva, al titolo VI, alla data del 1o gennaio 2007, quanto segue:

«(1) La detrazione dell'imposta può essere giustificata unicamente per mezzo della copia originale dei documenti indicati all'articolo 146, paragrafo 1, del Codice tributario ovvero per mezzo di altri documenti contenenti quantomeno le informazioni di cui all'articolo 155, paragrafo 5, del Codice tributario, eccezion fatta per le fatture semplificate di cui al punto 78. In caso di perdita, sottrazione o distruzione dell'esemplare originale del documento giustificativo, il beneficiario deve provvedere a richiedere al fornitore/prestatore l'emissione di un duplicato della fattura recante la menzione che esso sostituisce la fattura originaria.

(...)».

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

18 Il sig. V?dan, cittadino romeno, avviava un progetto di costruzione di un complesso residenziale di 16 immobili di abitazione, unifamiliari e collettivi, composto di 90 appartamenti, ultimandolo nel periodo compreso tra il 6 giugno 2006 e l'8 settembre 2008. All'epoca deteneva, inoltre, vari terreni che erano stati oggetto di approvazione amministrativa per accogliere la realizzazione di abitazioni unifamiliari.

19 Il sig. V?dan effettuava 29 operazioni immobiliari nel corso dell'anno 2006 e altre 70 nel corso degli anni dal 2007 al 2009. Nel periodo compreso tra il 2008 ed il 2009 vendeva, inoltre, alcuni terreni edificabili. Il volume complessivo di tali operazioni ammontava a 19 234 596 lei

romeni (RON) (pari a circa EUR 4 104 163).

20 Poiché il volume d'affari del ricorrente nel procedimento principale aveva superato, dal giugno del 2006, il tetto di esenzione dall'IVA previsto per legge, l'amministrazione finanziaria riteneva che questi dovesse considerarsi soggetto passivo IVA ed operare, conseguentemente, in tale veste a decorrere dal 1o agosto 2006.

21 In assenza di richiesta di assegnazione di partita IVA e di deposito di dichiarazione dell'imposta presso l'amministrazione finanziaria, la Direc?ia General? a Finan?elor Publice Alba (direzione generale delle finanze pubbliche di Alba, Romania) poneva a carico del sig. V?dan, con avviso d'accertamento n. 59/28.01.2011, la somma di RON 3 071 069 (pari a circa EUR 655 286) a titolo di IVA dovuta per il compreso tra il 1o agosto 2006 ed il 31 dicembre 2009, oltre a RON 2 476 864 (pari a circa EUR 528 498) per maggiorazioni ed a RON 460 660 (EUR 98 292) per penalità di mora. La somma complessiva accertata ammontava a RON 6 008 593 (pari a circa EUR 1 282 077).

22 Il sig. V?dan contestava il quantum dell'accertamento dinanzi all'Amministrazione, la quale, con decisione del 19 agosto 2011, in parziale accoglimento della richiesta, riduceva la somma complessiva dell'accertamento a RON 5 735 741 (EUR 1 223 858), di cui RON 2 909 546 (EUR 620 821) a titolo di IVA, RON 2 389 763 (EUR 509 913) a titolo di maggiorazioni e RON 436 432 (EUR 93 123) a titolo di penalità di mora.

23 Il sig. V?dan ricorreva quindi dinanzi alla Curtea de Apel Alba Iulia (Corte d'appello di Alba Iulia, Romania) ai fini dell'annullamento dell'avviso di accertamento e della decisione del 19 agosto 2011.

24 Al riguardo, contestava l'obbligo di registrarsi come soggetto passivo IVA e di tenuta di qualsivoglia registro, avendo egli assolto l'imposta all'atto degli acquisti effettuati e non avendo mai percepito l'IVA dai propri acquirenti.

25 Con sentenza n. 42/2013 la Curtea de Apel Alba Iulia (Corte d'appello di Alba Iulia) respingeva in toto le domande del ricorrente nel procedimento principale.

26 Con sentenza del 3 dicembre 2014, l'Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Suprema Corte di cassazione e di giustizia, Romania) cassava la decisione della Curtea de Apel Alba Iulia (Corte d'appello di Alba Iulia) in base al rilievo che erroneamente era stata ivi negata al contribuente l'applicabilità del diritto alla detrazione dell'IVA, rinviando la causa al giudice medesimo ai fini del riesame.

27 L'Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Suprema Corte di cassazione e di giustizia) osservava al riguardo che il giudice d'appello, dopo aver rilevato che il sig. V?dan godeva del diritto alla detrazione dell'imposta per effetto della sua registrazione d'ufficio all'IVA, erroneamente aveva escluso che questi potesse far valere taluni documenti, nella specie, le conclusioni di due perizie, per non aver prodotto le copie originali dei documenti relativi agli acquisti dei beni e dei servizi inerenti alle costruzioni vendute, pur avendo egli precisato, nel proprio ricorso al giudice medesimo, di non essere in grado di produrre detti documenti.

28 La Suprema Corte censurava parimenti l'omessa valutazione, da parte del giudice d'appello, della possibilità di determinare l'importo dell'IVA detraibile sulla base di documenti diversi dagli originali delle fatture, e ciò "al fine di rendere effettivo il principio della realtà delle operazioni economiche effettuate e di evitare un formalismo eccessivo", sottolineando, in proposito, che i documenti inerenti ai servizi forniti ed ai lavori eseguiti dal o dai costruttori edili de quibus sarebbero parimenti pertinenti.

29 La Curtea de Apel Alba Iulia (Corte d'appello di Alba Iulia) rileva che, successivamente alla pronuncia della sentenza d'appello, il sig. V?dan ha prodotto agli atti una lettera del 15 febbraio 2008, trasmessa alla Camera Notarilor Publici Bucure?ti (Camera dei Pubblici Notai di Bucarest, Romania), con cui l'Agenzia nazionale dell'amministrazione finanziaria ha interpretato le disposizioni del Codice tributario nel senso della loro applicabilità alle persone fisiche non munita di partita IVA le quali, successivamente al 1o gennaio 2008, abbiano effettuato cessioni di costruzioni nuove, di parti delle medesime o di terreni edificabili. A tal riguardo il sig. V?dan deduce che, negli anni compresi tra il 2006 ed il 2008, nessuna persona fisica avrebbe potuto registrarsi come soggetto passivo IVA e che, inoltre, non sarebbe sussistito alcun obbligo di emissione di fattura, ove la mancanza delle fatture sarebbe stata compensata dalla produzione degli scontrini di cassa, divenuti oggi peraltro illeggibili a causa della scadente qualità dell'inchiostro utilizzato.

30 Nella propria decisione di rinvio pregiudiziale la Curtea de Apel Alba Iulia (Corte d'appello di Alba Iulia) fa presente che con la questione sottoposta al suo esame si chiede se un promotore immobiliare, il quale, senza aver compiuto i necessari passi preliminari presso l'amministrazione finanziaria competente, non abbia provveduto – pur essendovi tenuto – a registrarsi come soggetto passivo IVA e senza aver tenuto alcuna contabilità, possa beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA, corrispondente ai fondi investiti nella costruzione degli edifici venduti, in una situazione in cui, non potendo produrre fatture fiscalmente valide, gli altri documenti siano illeggibili e, conseguentemente, insufficienti per determinare la sussistenza e l'estensione del diritto alla detrazione dell'imposta.

31 Richiamandosi alla sentenza della Corte del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), il giudice a quo s'interroga sulla questione se l'applicazione del principio di neutralità dell'IVA sia tale da consentire la detraibilità dell'imposta in presenza di circostanze come quelle oggetto del procedimento principale in cui, segnatamente, l'emissione di fatture nei confronti delle persone fisiche non fosse obbligatoria all'epoca, il contribuente si trovi nell'incapacità di produrre le fatture e il principio di proporzionalità osti ad una misura da cui derivi, in tale contesto, una restrizione alle detraibilità dell'IVA.

32 Nel caso in cui tali principi dovessero essere interpretati nel senso di consentire al contribuente la detraibilità dell'IVA, senza che questi sia peraltro in grado di produrre le fatture necessarie a tal fine, la Curtea de Apel Alba Iulia (Corte d'appello di Alba Iulia) s'interroga in merito alla possibilità di riconoscere la detraibilità per mezzo di una stima indiretta, nella specie, di una disponenda perizia giudiziaria, incaricando il perito di procedere alla valutazione dell'IVA detraibile in base al volume dei lavori effettuati o della mano d'opera impiegata dal contribuente stesso, necessari ai fini della costruzione degli edifici medesimo venduti.

33 Ciò premesso, la Curtea de Apel Alba Iulia (Corte d'appello di Alba Iulia) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la direttiva [IVA], in generale, e le disposizioni dei suoi articoli 167, 168, 178, 179 e 273, in particolare, nonché i principi di proporzionalità e di neutralità possano essere interpretati nel senso che consentano a un soggetto passivo, che soddisfi i requisiti sostanziali per la detrazione

dell'IVA, di beneficiare del diritto a detrazione, nel caso in cui, in un particolare contesto come quello oggetto del procedimento principale, questi non sia in grado di fornire la prova, mediante la presentazione di fatture fiscalmente valide, delle somme versate a monte ai fini della cessione di beni e della prestazione di servizi.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se la direttiva [IVA], nonché i principi di proporzionalità e di neutralità possano essere interpretati nel senso che una modalità di valutazione indiretta (consistente in una perizia giudiziaria), realizzata da un perito indipendente sulla base del volume di lavori/manodopera risultante dalla perizia relativa agli edifici costruiti, possa rappresentare una misura ammissibile e idonea per determinare la portata del diritto a detrazione nel caso in cui le cessioni di beni (materiali da costruzione) e le prestazioni di servizi (manodopera relativa alla costruzione dei fabbricati) provengano da soggetti passivi ai fini dell'IVA».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

34 Si deve ricordare che, secondo costante giurisprudenza, la Corte è competente ad interpretare il diritto dell'Unione soltanto, per quanto attiene alla sua applicazione in un nuovo Stato membro, a decorrere dalla data di adesione di quest'ultimo all'Unione europea (ordinanza dell'11 maggio 2017, Exmitiani, C-286/16, non pubblicata, EU:C:2017:368, punto 12).

35 Pertanto, quanto al procedimento principale, la Corte non è competente a rispondere ai quesiti posti dal giudice del rinvio se non con riguardo alle operazioni soggette ad IVA effettuate successivamente al 1o gennaio 2007, data di adesione della Romania all'Unione.

36 Con le due questioni pregiudiziali, che appare opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se la direttiva IVA, segnatamente gli articoli 167 e 168, 178, lettera a), e 179 della medesima, nonché i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che, in presenza di circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, un soggetto passivo che non sia in grado di fornire la prova dell'importo dell'IVA assolta a monte per mezzo della produzione di fatture o qualsivoglia altro documento, possa beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA unicamente sulla base di una stima risultante da una perizia disposta dal giudice nazionale.

37 Secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto alla detrazione dell'IVA 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 dal soggetto passivo (sentenza del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 56 nonché la giurisprudenza ivi citata).

38 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 dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (sentenza del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 57 nonché la giurisprudenza ivi citata).

39 A norma dell'articolo 167 della direttiva IVA, 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 il diritto a detrazione venga invocato 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 (sentenza del 15 settembre 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

40 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 della direttiva medesima (sentenza del 15 settembre 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punto 29 e giurisprudenza ivi citata)

41 Orbene, la Corte ha affermato che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la sua detraibilità a monte sia riconosciuta qualora gli obblighi sostanziali siano soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Conseguentemente, l'amministrazione finanziaria non può negare la detraibilità dell'IVA per il solo motivo che una fattura non risponda a tutti i requisiti dettati dall'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva IVA, qualora disponga di tutti gli elementi per verificare la sussistenza dei requisiti sostanziali relativi a tale diritto (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punti 42 e 43).

42 In tal senso, la rigida applicazione dell'esigenza formale di produrre le fatture contrasterebbe con i principi di neutralità e di proporzionalità, impedendo, conseguentemente, in misura sproporzionata al soggetto passivo di beneficiare della neutralità fiscale relativa alle proprie operazioni.

43 Tuttavia, incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

44 Il soggetto passivo è quindi tenuto a fornire prove oggettive del fatto che beni e servizi gli siano stati effettivamente forniti a monte da soggetti passivi, ai fini della realizzazione di proprie operazioni soggette ad IVA e con riguardo alle quali l'IVA sia stata effettivamente assolta.

45 Tali prove possono comprendere, in particolare, documenti in possesso di fornitori o prestatori presso i quali il soggetto passivo abbia acquistato beni o servizi per i quali abbia assolto l'IVA. Una stima basata su una perizia giudiziaria disposta dal giudice nazionale può, eventualmente, integrare tali prove o avvalorarne la credibilità, ma non può sostituirvisi.

46 Nella specie, da quanto esposto dal giudice del rinvio risulta che il sig. V?dan, nell'impossibilità di produrre le fatture, ha presentato altri documenti, peraltro illeggibili e, a parere del giudice del rinvio, insufficienti per determinare l'esistenza o la portata del diritto a detrazione dell'imposta.

47 Per quanto attiene alla prova consistente in una perizia giudiziaria, come quella in questione nel procedimento principale, il giudice medesimo precisa che il perito verrebbe incaricato di valutare il volume dell'IVA detraibile sulla base dei lavori effettuati o della manodopera impiegata dal soggetto passivo stesso necessari alla costruzione degli edifici dal medesimo venduti. A tal riguardo occorre tuttavia rilevare che la perizia non sarebbe in grado di accertare che il sig. V?dan abbia effettivamente assolto l'imposta per le operazioni effettuate a monte ai fini della realizzazione degli edifici stessi.

48 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, si deve rispondere alle questioni poste dichiarando che la direttiva IVA, segnatamente gli articoli 167 e 168, 178, lettera a), e 179 della medesima, nonché i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che, in presenza di circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, un soggetto passivo che non sia in grado di fornire la prova dell'importo dell'IVA assolta a monte per

mezzo della produzione di fatture o di qualsivoglia altro documento, non può beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA unicamente sulla base di una stima risultante da una perizia disposta dal giudice nazionale.

### **Sulle spese**

49 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:

**La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, segnatamente gli articoli 167 e 168, 178, lettera a), e 179 della medesima, nonché i principi di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che, in presenza di circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, un soggetto passivo che non sia in grado di fornire la prova dell'importo dell'IVA assolta a monte per mezzo della produzione di fatture o di qualsivoglia altro documento, non può beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA unicamente sulla base di una stima risultante da una perizia disposta dal giudice nazionale.**

Firme

\* Lingua processuale: il rumeno.