

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

YVES BOT

presentate il 17 febbraio 2016 (1)

Causa C-518/14

Senatex GmbH

contro

Finanzamt Hannover-Nord

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario del Land della Bassa Sassonia, Germania)]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Detrazione dell'imposta a monte – Emissione di fatture senza numero di codice fiscale o senza numero d'identificazione ai fini dell'IVA – Normativa di uno Stato membro che esclude la rettifica ex tunc di una fattura»

1. La presente causa ha come contesto normativo la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2). In particolare, si tratta di determinare, da un lato, quale sia l'effetto che si deve attribuire alla rettifica di una fattura erronea o incompleta sul momento in cui può essere esercitato il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e, dall'altro, se tale rettifica possa essere limitata nel tempo.

2. Nelle presenti conclusioni, spiegherò perché ritengo che la direttiva IVA debba essere interpretata nel senso che essa osta a una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, in virtù della quale la rettifica di una fattura relativa ad una indicazione obbligatoria, come il numero d'identificazione ai fini dell'IVA, non produce effetti per il passato, di modo che il diritto a detrazione dell'IVA può essere esercitato unicamente per l'anno in cui la fattura iniziale è stata rettificata e non per l'anno in cui questa fattura è stata emessa.

3. A tale proposito, esporrò i motivi per i quali ritengo che gli Stati membri possano prevedere misure che sanzionano il mancato rispetto delle indicazioni obbligatorie, a patto che esse rispettino il principio di proporzionalità, e misure che limitano nel tempo la possibilità di rettificare una fattura erronea o incompleta, purché queste ultime si applichino nello stesso modo a diritti analoghi in materia fiscale sia che questi derivino dal diritto interno sia che siano fondati sul diritto dell'Unione (principio d'equivalenza), e che queste misure non rendano, in pratica, impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio d'effettività).

I – **Contesto normativo**

A – *Il diritto dell'Unione*

4. L'articolo 63 della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«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».

5. Ai sensi dell'articolo 167 di tale direttiva:

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

6. L'articolo 168, lettera a), della citata direttiva è formulato nei seguenti termini:

«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. L'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA prevede quanto segue:

«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».

8. Ai sensi dell'articolo 179 di tale direttiva:

«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».

9. In virtù dell'articolo 219 di detta direttiva:

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

10. L'articolo 226 della direttiva IVA è così formulato:

«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;

(...)».

11. L'articolo 239 di tale regolamento così recita:

«Qualora gli Stati membri si avvalgano della facoltà prevista all'articolo 272, paragrafo 1, primo comma, lettera b), di non attribuire un numero di identificazione IVA ai soggetti passivi che non effettuano alcuna delle operazioni indicate agli articoli 20, 21, 22, 33, 36, 138 e 141, occorre sostituire sulla fattura, se non è stato attribuito, il numero d'identificazione del fornitore e dell'acquirente o destinatario con un altro numero, detto numero di registrazione fiscale, quale definito dagli Stati membri interessati».

B – *La normativa tedesca*

12. L'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, della legge del 2005 relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz 2005) (3), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: l'«UStG»), prevede che l'imprenditore possa detrarre, quale imposta versata a monte, l'imposta dovuta per legge per cessioni di beni e le altre prestazioni fornitegli, per la sua attività imprenditoriale, da altri imprenditori. Peraltro, questa disposizione indica che l'esercizio del diritto a detrazione 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 le indicazioni elencate nell'articolo 14, paragrafo 4, dell'UStG.

13. Gli importi delle imposte pagati a monte possono essere portati in detrazione soltanto nel periodo d'imposta nel quale risultino complessivamente soddisfatti i requisiti sostanziali per l'esercizio di questo diritto ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, punto 1, primo paragrafo, dell'UStG.

14. Ai sensi dell'articolo 31, paragrafo 5, del regolamento d'applicazione dell'UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), nella versione applicabile al procedimento principale, una fattura può essere rettificata qualora non contenga tutte le indicazioni previste dagli articoli 14, paragrafo 4, e 14 bis dell'UStG ovvero quando le indicazioni nella fattura non siano corrette. A tal fine, è sufficiente comunicare le indicazioni mancanti o corrette 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. Nel caso particolare di indicazioni inesatte o non giustificate dell'IVA, si applica per analogia l'articolo 17, paragrafo 1, dell'UStG. In virtù 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 destinatario ovvero nel periodo in cui è accolta la domanda di rettifica una volta eliminato ogni eventuale pregiudizio per il gettito fiscale.

16. Il giudice del rinvio spiega anche che, se la detrazione è negata come conseguenza dell'assenza o dell'inesattezza di certi elementi della fattura, il diritto a detrazione può sorgere, in virtù della correzione della fattura, al momento della rettifica. In questo caso, il gettito ricavato dall'amministrazione fiscale competente per l'IVA resta lo stesso. Ne può invece scaturire un aumento del debito fiscale a carico dell'imprenditore. Se, infatti, la detrazione dell'imposta versata a monte è rifiutata solo dopo anni, ad esempio nell'ambito di una verifica in loco, gli interessi di mora previsti dall'articolo 233 bis del codice tributario (Abgabenordnung), in vigore durante il periodo di cui trattasi nel procedimento principale, comportano oneri finanziari significativi.

II – Fatti del procedimento principale

17. La Senatex GmbH (in prosiegua: la «Senatex») esercita un'attività di commercio all'ingrosso di tessuti. Per gli anni 2008-2011 ha indicato nella dichiarazione fiscale una detrazione dell'imposta pagata a monte a titolo di conguaglio delle note di accredito emesse a favore dei suoi agenti commerciali e delle fatture di un pubblicitario (in prosiegua, congiuntamente: le «fatture controverse»).

18. Tra l'11 febbraio e il 17 maggio 2013, la Senatex è stata sottoposta ad una verifica fiscale da parte del Finanzamt Hannover-Nord (Ufficio delle imposte di Hannover-Nord) relativamente agli anni 2008-2011. Nel corso di tale verifica, è stato constatato che le fatture contestate, presentate ai fini della detrazione dell'imposta pagata a monte, non erano regolari ai sensi degli articoli 15, paragrafo 1, e 14, paragrafo 4, dell'UStG. Tali fatture, infatti, non indicavano il codice fiscale o il numero d'identificazione dell'IVA né degli agenti commerciali interessati né del consulente pubblicitario tanto nelle fatture stesse che nei documenti allegati.

19. Il 2 maggio 2013, quindi mentre la verifica era in corso, la Senatex ha rettificato i conguagli delle note di accredito, unicamente per gli anni 2009-2011, completandoli con l'indicazione del codice fiscale o del numero d'identificazione ai fini IVA di ciascun agente commerciale interessato. Anche le fatture del pubblicitario sono state sottoposte ad analoga rettifica per gli anni 2009-2011.

20. Nonostante tali rettifiche, il 2 luglio 2013 il Finanzamt Hannover-Nord ha emesso taluni avvisi d'imposta in rettifica per gli anni 2008-2011, nei quali indica che non era possibile procedere alla detrazione delle imposte pagate a monte sulla base delle fatture contestate per gli anni 2009-2011, in quanto le condizioni per la detrazione erano soddisfatte unicamente al momento in cui le rettifiche erano state effettuate, cioè durante il 2013, e non durante gli anni 2009-2011.

21. La Senatex ha pertanto proposto reclamo avverso questi avvisi in rettifica. Durante tale procedura di reclamo è stato peraltro accertato che non erano state emesse rettifiche delle fatture controverse per l'anno 2008. L'11 febbraio 2014 la Senatex ha quindi rettificato i conguagli delle note di accredito per tale anno 2008 completandoli con l'indicazione del codice fiscale o del numero d'identificazione ai fini IVA degli agenti commerciali interessati. Le fatture del pubblicitario relative al detto anno 2008 sono state anch'esse oggetto di analoga rettifica.

22. Con decisione del 3 marzo 2014, il Finanzamt Hannover-Nord ha ribadito la sua posizione, sostenendo che le condizioni per le detrazioni dell'imposta versata a monte per le fatture controverse erano soddisfatte solo al momento delle rettifiche di tali fatture, avvenute nel 2013 e nel 2014. Secondo detto Ufficio, non si può conferire un effetto retroattivo alla rettifica di una fattura fino al momento dell'erogazione della prestazione, conferendole così un'efficacia ex tunc.

23. Il 5 marzo 2014 la Senatex ha proposto un ricorso contro questa decisione davanti al giudice del rinvio. Essa considera, infatti, che le rettifiche apportate alle fatture producano effetti per il passato, cioè per gli anni 2008-2011, in quanto tali rettifiche sono state attuate prima dell'ultima decisione amministrativa, cioè quella del 3 marzo 2014. Essa chiede, quindi, al giudice del rinvio di annullare gli avvisi in rettifica emessi dal Finanzamt Hannover-Nord per gli anni 2008-2011.

III – Le questioni pregiudiziali

24. Il Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario del Land della Bassa Sassonia), nutrendo dubbi in merito all'interpretazione che occorre dare alla giurisprudenza della Corte e alle disposizioni della direttiva IVA, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli effetti ex nunc di una prima emissione di fattura, accertati dalla Corte nella causa «Terra Baubedarf-Handel» (sentenza del 29 aprile 2004, C?152/02, Racc. pag. 5583 [ECLI:EU:C:204:268]) siano, per il caso qui in esame dell'integrazione di una fattura incompleta, temperati in definitiva dalle decisioni della Corte «Pannon Gép» (sentenza del 15 luglio 2010, C?368/09, [ECLI:EU:C:2010:441]) e «Petroma Transport» (sentenza dell'8 maggio 2013, C?271/12, [ECLI:EU:C:2013:297]) nella misura in cui la Corte ha inteso 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 (avviso di rettifica) dell'Amministrazione finanziaria».

IV – Analisi

25. Con la prima e la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in realtà, se gli articoli 167, 178, lettera a), 179 e 226, punto 3, della direttiva IVA, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale, quale quella controversa nel procedimento principale, in virtù della quale la rettifica di una fattura che prevede indicazioni obbligatorie, cioè il numero di identificazione ai fini dell'IVA, non produce effetto per il passato, sicché il diritto a detrazione può 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.

26. Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede se la direttiva IVA debba essere interpretata nel senso che osta a una normativa o prassi nazionale in virtù della quale il diritto a detrazione dell'IVA è negato al soggetto passivo, nel caso in cui la rettifica di una fattura relativamente ad un'indicazione obbligatoria è effettuata dopo l'adozione di una decisione di rigetto della detrazione dell'IVA, motivata del fatto che tale indicazione era stata inizialmente omessa.

27. La prima e la seconda questione mi inducono a interrogarmi circa gli effetti della rettifica di una fattura sul momento in cui il diritto a detrazione può essere esercitato. Secondo la legislazione tedesca, infatti, la rettifica della fattura implica l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA unicamente per l'anno in cui la fattura iniziale è stata rettificata e non per l'anno in cui tale fattura è stata emessa.

28. Secondo il governo tedesco, dalle disposizioni della direttiva IVA emerge che il diritto a detrazione può essere esercitato soltanto se due condizioni sono soddisfatte simultaneamente. Da una parte, il diritto a detrazione deve essere sorto, ai sensi dell'articolo 167 di tale direttiva, e, dall'altra, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni previste dall'articolo 178 della stessa, tra le quali figura il possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli da 238 a 240 della detta direttiva. Orbene, in occasione della rettifica di una fattura, tali due condizioni ricorreranno soltanto al momento di tale rettifica e non quando è stata emessa la fattura iniziale. Se ne evincerebbe che il diritto a detrazione può essere esercitato solamente al momento della rettifica.

29. Non condivido tale analisi per le ragioni che vado qui di seguito ad esporre.

30. Secondo costante giurisprudenza, il diritto alla detrazione è un principio fondamentale del

sistema comune dell'IVA che non può, in linea di principio, essere soggetto a limitazioni e che va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (4). Il diritto a detrazione ha pertanto natura immediata e globale. Come la Corte ha ripetutamente osservato, d'altronde, 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 (5).

31. 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. Per poter beneficiare di tale diritto, quindi, 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 fatti valere per fondare detto diritto siano utilizzati, a valle, dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, detti beni siano ceduti o che tali servizi siano forniti da un altro soggetto passivo (6).

32. Quanto alle modalità d'esercizio del diritto a detrazione, esse sono illustrate all'articolo 178 della direttiva IVA. In particolare, il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura redatta conformemente all'articolo 226 di tale direttiva (7), sulla quale deve figurare, tra le altre indicazioni, il numero di identificazione ai fini dell'IVA (8).

33. Queste condizioni che il soggetto passivo deve soddisfare per esercitare il suo diritto a detrazione sono state definite dalla Corte «condizioni formali» (9). Non si tratta di condizioni necessarie per far sorgere il diritto a detrazione dell'IVA, ma esse permettono alle autorità fiscali di disporre di tutte le informazioni necessarie per riscuotere l'IVA ed esercitare i controlli anti-frode (10).

34. Nel caso in cui, per esempio, durante la verifica fiscale, le autorità fiscali constatino errori o omissioni al momento dell'emissione della fattura, il soggetto passivo ha la possibilità di rettificare tale fattura per poter esercitare il suo diritto a detrazione. Questa possibilità figura all'articolo 219 della direttiva IVA, 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». La Corte ha inoltre stabilito che tale direttiva non vieta di procedere alla rettifica di fatture erronee (11).

35. Ciò premesso, si pone la questione di quali siano gli effetti nel tempo della rettifica di una fattura rispetto al diritto a detrazione dell'IVA.

36. A tale proposito, il giudice del rinvio cita le sentenze *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268); *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441), e *Petroma Transports e a.* (C?271/12, EU:C:2013:297). Le ultime due sentenze, pur avendo ad oggetto la rettifica di una fattura ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione, tuttavia, non affrontano la questione dell'effetto nel tempo di una siffatta rettifica rispetto all'esercizio del diritto a detrazione.

37. Nella sentenza *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441), infatti, la questione consisteva nel chiarire se le disposizioni della direttiva IVA dovessero essere interpretate nel senso che ostano ad una normativa o ad una prassi nazionale che esclude il diritto alla detrazione dell'IVA, se la fattura relativa ai beni consegnati o ai servizi forniti al soggetto passivo recava inizialmente una indicazione erronea, la cui rettifica successiva non rispettava tutte le condizioni stabilite dalle norme nazionali applicabili (12). La Corte doveva, quindi, giudicare se la rettifica di una fattura ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione fosse possibile e se gli Stati membri avessero la possibilità d'imporre condizioni ulteriori rispetto a quelle materiali e di forma imposte

dalla direttiva IVA, nel caso specifico, una numerazione continua della fattura rettificata (13). Nella sentenza *Petroma Transports e a.* (C?271/12, EU:C:2013:297), la Corte ha ricordato che il sistema comune dell'IVA non vieta di procedere alla rettifica di fatture erronee, ma ha giudicato che, nella controversia di cui al procedimento che ha dato luogo a quella sentenza, le necessarie informazioni dirette a completare e a regolarizzare le fatture erano state presentate dopo che l'amministrazione tributaria aveva emesso la propria decisione di diniego del diritto alla detrazione dell'IVA, di modo che prima dell'adozione di tale decisione, le fatture fornite alla suddetta amministrazione non erano ancora state rettificate per consentire a quest'ultima di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA, nonché il suo controllo (14). Pertanto è giocoforza constatare che le sentenze *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441) e *Petroma Transports e a.* (C?271/12, EU:C:2013:297) non prendono posizione circa l'effetto retroattivo o meno della rettifica di una fattura sull'esercizio del diritto a detrazione.

38. Mi sembra che debba essere scartata l'applicazione della giurisprudenza derivante dalla sentenza *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268) a sostegno della tesi del governo tedesco. In questa sentenza, infatti, la Corte ha indicato che il diritto a detrazione dell'IVA deve essere esercitato con riguardo al periodo d'imposta nel quale sussistono i due presupposti previsti dall'art. 18, paragrafo 2, primo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE (15) (16). In tale sentenza, la Corte ha precisato, infatti, che la cessione di beni o la prestazione di servizi deve essere stata effettuata e il soggetto passivo deve essere in possesso della fattura (17). Orbene, nel caso di specie, la *Terra Baubedarf-Handel GmbH* non disponeva di una fattura al momento in cui ha esercitato il suo diritto a detrazione dell'IVA per i servizi che le erano stati forniti nel quadro della sua attività. Essa, quindi, non aveva potuto effettuare alcun pagamento e non aveva versato tale IVA durante il periodo di detrazione. L'IVA, in questo caso, non poteva essere considerata come gravante su una data operazione (18). È per questa ragione che la Corte ha ritenuto necessario che le due condizioni previste dall'articolo 18, paragrafo 2, primo comma, della sesta direttiva 77/388 ricorrano affinché sia rispettato il principio secondo cui il diritto alla detrazione si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte.

39. La causa in cui è sfociata la sentenza *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268) si distingue, quindi, dalla presente causa nella misura in cui la *Senatex*, a differenza della *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, disponeva in effetti delle fatture al momento in cui ha esercitato il suo diritto a detrazione e aveva assolto l'IVA a monte. Tale imposta ha dunque effettivamente gravato su un'operazione effettuata a monte nel quadro dell'attività economica della *Santex*. Tale sentenza non può, quindi, secondo me, essere adottata nella presente causa a sostegno della tesi secondo cui la Corte ha vietato l'effetto retroattivo del diritto alla detrazione dell'IVA successivamente alla rettifica di una fattura.

40. Viceversa, mi sembra che la sentenza *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268) avvalori la tesi opposta. Al punto 35 di questa sentenza, infatti, la Corte riprende una giurisprudenza costante secondo la quale il diritto a detrazione dell'IVA va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte. L'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA prevede, infatti, che «[i]l 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».

41. Il carattere immediato della detrazione è finalizzato, in particolare, a garantire la neutralità del sistema comune dell'IVA e a non far gravare, in tutto o in parte, sui soggetti passivi il rischio finanziario dell'onere di tale imposta (19). È questa la ragione per cui, conformemente all'articolo 179 della direttiva IVA, il periodo durante il quale il bene acquistato o il servizio fornito è stato

gravato, facendo sorgere il diritto a detrazione, deve coincidere con il periodo durante il quale il diritto a detrazione è esercitato. Questo principio conosce, in questa direttiva, soltanto un temperamento, cioè il fatto che gli Stati membri possono obbligare i soggetti passivi che effettuano le operazioni occasionali, di cui all'articolo 12 della citata direttiva, a esercitare il diritto a detrazione soltanto al momento della cessione (20), il che non vale in questo caso.

42. Se si ritenesse che la rettifica di una fattura comporti l'esercizio del diritto a detrazione unicamente per il periodo nel corso del quale tale rettifica ha luogo, e non per il periodo nel quale la fattura è stata emessa e pagata, come nel procedimento principale, questo contrasterebbe con il principio secondo cui tale diritto ha un carattere d'immediatezza. Ciò farebbe, inoltre, correre un rischio finanziario significativo al soggetto passivo, in quanto le autorità fiscali, ritenendo che quest'ultimo non possa esercitare il suo diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte prima della rettifica della fattura, potrebbero assoggettarlo al pagamento degli interessi di mora, come previsto d'altronde dal codice delle imposte, e ciò anche se lo Stato membro non ha subito alcuna perdita fiscale, in quanto il gettito tratto dall'IVA resta, alla fine, lo stesso (21).

43. Non contesto, tuttavia, l'importanza della fattura nel sistema comune dell'IVA. Si tratta di un mezzo di prova che permette la riscossione dell'IVA o la sua detrazione. L'imprenditore che fattura la vendita di un bene o la prestazione di un servizio, quindi, emette una fattura con IVA e la riscuote per conto dello Stato. Allo stesso modo, tale fattura permetterà al soggetto passivo che ha assolto l'IVA di fornirne prova e, quindi, di detrarla. In particolare, il numero d'identificazione ai fini dell'IVA permette alle autorità fiscali di riscuotere più facilmente l'IVA, identificando il soggetto passivo interessato, e di controllare la veridicità delle operazioni al fine di contrastare le frodi.

44. Tuttavia, come la Corte ha affermato a più riprese, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la sua detraibilità a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi (22). Questa giurisprudenza vale a maggior ragione nel caso sottoposti, dato che l'omissione del numero d'identificazione ai fini dell'IVA è stata sanata dal soggetto passivo che ha proceduto alla rettifica delle fatture, rispettando così anche le esigenze di forma previste dal diritto dell'Unione.

45. A tale proposito, se gli Stati membri sono tenuti a verificare le dichiarazioni dei soggetti passivi e a controllare tutti i documenti pertinenti al fine di calcolare l'ammontare dell'imposta o di verificare la veridicità delle operazioni, nulla impedisce loro di prevedere sanzioni in caso di inosservanza di tali requisiti formali. La sanzione così irrogata, infatti, avrebbe un carattere deterrente volto a garantire l'efficacia dell'obbligo di far figurare sulla fattura le indicazioni obbligatorie previste dalla direttiva IVA, incoraggerebbe il soggetto passivo a essere più diligente in futuro e permetterebbe di tener conto delle spese amministrative provocate dall'omissione e dalla rettifica necessaria per correggere tale fattura (23). Gli Stati membri, tuttavia, sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e in particolare nei limiti del principio di proporzionalità.

46. Durante l'udienza, il governo tedesco ha indicato che il fatto di posporre il diritto a detrazione e d'imporre interessi di mora al soggetto passivo inadempiente, come nella controversia di cui al procedimento principale, valeva come sanzione. Ciononostante, riteniamo che questa sanzione non rispetti il principio di proporzionalità. Le indicazioni obbligatorie sulla fattura, tra cui il numero d'identificazione ai fini dell'IVA, infatti, hanno l'obiettivo di permettere alle autorità fiscali di prelevare in maniera esatta l'IVA e di effettuare il controllo anti-frode. Orbene, come esposto in udienza, non vediamo come, in questo caso, le autorità fiscali possano distinguere tra un soggetto passivo in buona fede e un evasore. D'altro canto, per l'evasore è più agevole scrivere un numero d'identificazione ai fini dell'IVA falso, scommettendo così sul fatto che la sua dichiarazione passerà attraverso le maglie della rete, piuttosto che non metterne alcuno,

circostanza che attirerebbe al contrario l'attenzione delle autorità fiscali e le indurrebbe ad effettuare un controllo. Immaginiamo, dunque, un soggetto passivo di buona fede, la cui fattura presentata nella dichiarazione non contenga il numero d'identificazione ai fini dell'IVA. Quest'ultimo si esporrebbe con grande probabilità a un controllo delle autorità fiscali e potrebbe trovarsi nella stessa situazione della Senatex, cioè vedrebbe posticipato il suo diritto a detrazione e imposti interessi di mora, con conseguenze economiche significative. Un tale sistema ci pare non garantire la certezza del diritto e inidoneo a contrastare efficacemente le frodi. Esso potrebbe, in aggiunta, portare a sanzionare nello stesso modo un soggetto passivo di buona fede ed un evasore.

47. Al fine di evitare gli abusi, pensiamo che gli Stati membri possano ugualmente prevedere misure che limitino nel tempo la possibilità di fornire fatture rettificative. Questo ci porta alla terza questione del giudice del rinvio, con cui questi chiede alla Corte se la direttiva IVA debba essere interpretata nel senso che osta a una normativa o a una prassi nazionale in virtù della quale il diritto alla detrazione dell'IVA è negato a un soggetto passivo, qualora la rettifica di una fattura circa un'indicazione obbligatoria è effettuata dopo l'adozione di una decisione che rifiuta la detrazione dell'IVA per il motivo che tale indicazione era stata inizialmente omessa.

48. L'istituzione di misure che fissino un termine per limitare nel tempo la rettifica di fatture erronee o incomplete non è prevista dalla direttiva IVA. Pensiamo, pertanto, che spetti agli Stati membri prevedere misure del genere nel loro diritto nazionale. Essi devono assicurare che le misure predisposte rispettino i principi di equivalenza ed efficacia.

49. Nel caso di specie, vietare tutte le rettifiche dopo che sia intervenuta una decisione dell'amministrazione fiscale che nega l'esercizio del diritto a detrazione può risultare eccessivo, in quanto rende in pratica impossibile o eccessivamente difficile tale esercizio.

50. In effetti, talvolta – a parte l'ipotesi della frode – potrebbe accadere che il soggetto passivo scopra un'omissione o un errore relativamente ad un'indicazione obbligatoria della fattura soltanto al momento dell'avviso in rettifica. Vietare qualsiasi rettifica dopo una decisione, quale l'avviso in rettifica, potrebbe condurre a negare in maniera pura e semplice tutte le rettifiche di una fattura erronea o incompleta. Questo produrrebbe la grave conseguenza di privare il soggetto passivo del suo diritto a detrazione, diritto fondamentale che permette di garantire il principio della neutralità fiscale, tanto più che l'errore o l'omissione sovente provengono da chi ha emesso la fattura, cioè il venditore dei beni o il prestatore dei servizi.

51. Penso, quindi, che la sentenza *Petroma Transports e a.* (C-271/12, EU:C:2013:297) debba essere ampiamente attenuata sotto questo profilo (24).

52. Alla luce del complesso delle suesposte considerazioni, ritengo che gli articoli 167, 178, lettera a), 179 e 226, punto 3, della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, in virtù della quale la rettifica di una fattura vertente su una indicazione obbligatoria, come il numero d'identificazione ai fini dell'IVA, non produce effetti per il passato, di modo che il diritto a detrazione dell'IVA può essere esercitato unicamente per l'anno in cui la fattura iniziale è stata rettificata e non per l'anno in cui questa fattura è stata emessa. A tale proposito, gli Stati membri possono prevedere misure che sanzionino il mancato rispetto delle indicazioni obbligatorie, a condizione che esse rispettino il principio di proporzionalità, nonché misure che limitino nel tempo la possibilità di rettifica di una fattura erronea o incompleta, purché queste ultime si applichino nella stessa maniera a diritti analoghi in materia fiscale sia che questi derivino dal diritto interno sia che siano fondati sul diritto dell'Unione (principio d'equivalenza) e che queste misure non rendano, in pratica, impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio d'effettività).

V – Conclusione

53. In base alle considerazioni suesposte, proponiamo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali poste dal Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario del Land della Bassa Sassonia) nel modo seguente:

Gli articoli 167, 178, lettera a), 179 e 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 oggetto del procedimento principale, in virtù della quale la rettifica di una fattura vertente su una indicazione obbligatoria, ossia il numero d'identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, non produce effetti per il passato, di modo che il diritto a detrazione di tale imposta può essere esercitato unicamente per l'anno in cui la fattura iniziale è stata rettificata e non per l'anno in cui questa fattura è stata emessa.

A tale proposito, gli Stati membri possono prevedere misure che sanzionino il mancato rispetto delle indicazioni obbligatorie, a condizione che esse rispettino il principio di proporzionalità, nonché misure che limitino nel tempo la possibilità di rettifica di una fattura erronea o incompleta, purché queste ultime si applichino nella stessa maniera a diritti analoghi in materia fiscale sia che questi derivino dal diritto interno sia che siano fondati sul diritto dell'Unione (principio d'equivalenza), e che queste misure non rendano, in pratica, impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio d'effettività).

- 1 – Lingua originale: il francese.
- 2 – GU L 347, p. 1; in prosieguo la «direttiva IVA».
- 3 – BGBl. 2005 I p. 386.
- 4 – V. sentenza PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 26 e giurisprudenza citata).
- 5 – V. sentenza PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 27 e giurisprudenza citata).
- 6 – V. sentenza PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 28 e giurisprudenza citata).
- 7 – V. articolo 178, lettera a), di tale direttiva.
- 8 – V. articolo 226, punto 3, della direttiva IVA.
- 9 – V. sentenze Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punto 25); Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, punto 41), e PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 29).
- 10 – V., per quanto riguarda gli altri obblighi che gli Stati membri possono introdurre per garantire l'esatta riscossione dell'IVA e per evitare la frode, sentenze Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punti 49 e 50), e VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punti 44 e 45).
- 11 – Sentenze Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punti da 43 a 45), e Petroma Transports e a. (C?271/12, EU:C:2013:297, punto 34).

- 12 – V. punto 36 di tale sentenza.
- 13 – V. punti da 42 a 45 di tale sentenza.
- 14 – V. punti 21, 34 e 35 di tale sentenza.
- 15 – Sesta direttiva 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, p. 1).
- 16 – Questa disposizione è stata sostituita dall'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA.
- 17 – Sentenza Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punto 34).
- 18 – Sentenza Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punto 35).
- 19 – Per quanto concerne il riporto dell'eccedenza dell'IVA al periodo di imposta seguente, v. sentenza Commissione/Ungheria (C?274/10, EU:C:2011:530, punti 45 e giurisprudenza citata).
- 20 – V. articolo 179, secondo comma, della direttiva IVA.
- 21 – V. punto 5 della decisione di rinvio.
- 22 – V. sentenze Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punti 50 e 51), e Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, punto 43). V. ugualmente, per quanto concerne l'obbligo di dichiarazione di un'attività imponibile, sentenza Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, punti da 33 a 36), e, per quanto concerne l'irregolarità contabile e di dichiarazione riguardante operazioni soggette al regime dell'inversione contabile, sentenza Ecotrade (C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, punto 63).
- 23 – Notiamo, a tale proposito, che più di uno Stato membro ha introdotto tali ammende (v. l'articolo 70 del codice IVA belga, l'articolo 77 della legge lussemburghese sull'imposta sul valore aggiunto o ancora l'articolo 1737 del codice generale delle imposte francese).
- 24 – In tale sentenza, la Corte ha indicato che «si deve ricordare che il sistema comune dell'IVA non vieta di procedere alla rettifica di fatture erranee. Infatti, qualora siano soddisfatte tutte le condizioni materiali per poter beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA e, *prima dell'adozione della decisione da parte dell'autorità interessata*, il soggetto passivo abbia trasmesso a quest'ultima una fattura rettificata, il beneficio di tale diritto non può essergli negato, in linea di principio, per il fatto che la fattura iniziale conteneva un errore» (punto 34, il corsivo è mio).