

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

EVGENI TANCHEV

presentate il 30 maggio 2018 (1)

Causa C-664/16

Lucretiu Hadrian Vladan

contro

Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

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

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Curtea de Apel Alba Iulia (Corte d'appello di Alba Iulia, Romania)]

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 167, 168, 178, 179 e 273 – Principio di neutralità dell'IVA – Diritto di detrarre l'imposta versata a monte – Requisiti sostanziali – Requisiti di forma – Mancanza di fatture»

I. Introduzione

1. La fattura costituisce un elemento essenziale del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte ai sensi della direttiva 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») (2). Infatti, la fattura correttamente redatta è stata definita il «biglietto d'entrata» (3) al diritto di detrazione, dato che essa ha una «funzione di garanzia» per l'autorità tributaria nazionale, collegando la detrazione al versamento dell'imposta (4).
2. Nelle circostanze di cui al procedimento principale, il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte come previsto dalla direttiva IVA può essere negato da un'autorità tributaria nazionale nel caso in cui il soggetto passivo non le fornisca fatture?
3. È questa, in sostanza, la questione fondamentale posta all'attenzione della Corte nella presente domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Curtea de Apel Alba Iulia (Corte d'appello di Alba Iulia, Romania). Secondo il giudice del rinvio, tale domanda comporta

l'interpretazione del diritto di detrarre l'imposta versata a monte come sancito agli articoli 167, 168, 178, 179 e 273 della direttiva IVA, nonché l'esame dei principi di proporzionalità e di neutralità dell'IVA. Inoltre, il giudice del rinvio chiede se, in base ai fatti oggetto del procedimento principale, secondo il diritto dell'Unione in materia di IVA, in mancanza di fatture, ai fini della determinazione del diritto a detrazione sia ammissibile un metodo di valutazione indiretta mediante una perizia giudiziale.

4. Secondo una giurisprudenza costante della Corte, fatte salve talune eccezioni, le autorità tributarie nazionali devono garantire al soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta versata a monte, come sancito dalla direttiva IVA, nel caso in cui siano stati soddisfatti i requisiti sostanziali come quelli previsti al titolo X, capo 1, della direttiva IVA (intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione»), quand'anche il soggetto passivo abbia disatteso taluni requisiti formali relativi all'esercizio di tale diritto, tra i quali la fatturazione (5).

5. Finora, tale giurisprudenza ha riguardato, in genere, situazioni relative a vizi inerenti a una fattura, altrimenti correttamente redatta (6), o altre questioni riguardanti la possibilità o meno di presentare tali fatture alle autorità tributarie al fine di detrarre l'imposta versata a monte, come la questione dei termini di prescrizione (7). Nel caso di specie viene offerta alla Corte l'opportunità di decidere se si debba seguire tale approccio in circostanze in cui il soggetto passivo abbia omesso del tutto di fornire fatture, e le viene proposto di colmare la lacuna probatoria con una perizia.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

6. L'articolo 167 della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

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

7. L'articolo 168, lettera a), così recita:

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

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

8. L'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 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 al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6».

9. Il paragrafo 1 dell'articolo 179, della direttiva IVA prevede quanto segue:

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

10. L'articolo 273 della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«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».

B. Diritto rumeno

11. Ai sensi dell'articolo 145, paragrafo 1, e paragrafo 2, lettera a), nonché dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera a), della Legge nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 che istituisce il Codice tributario), applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2007 (8), ogni soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA relativa agli acquisti destinati alle operazioni soggette a imposta e tale diritto sorge al momento dell'esigibilità dell'imposta. Per l'esercizio del diritto alla detrazione, per l'imposta dovuta o assolta, il soggetto passivo deve possedere una fattura emessa ai sensi della legge.

12. L'articolo 46, paragrafo 1, dell'Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 (decreto del governo n. 44/2004, recante approvazione delle disposizioni di attuazione della legge n. 571/2003), applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2007 (9), stabilisce quanto segue:

«La giustificazione della detrazione dell'imposta si effettua solo sulla base dell'esemplare originale dei documenti previsti dall'articolo 146, paragrafo 1, del Codice tributario o mediante altri documenti che contengano come minimo le informazioni di cui all'articolo 155, paragrafo 5, del Codice tributario, ad eccezione delle fatture semplificate di cui al punto 78. In caso di perdita, sottrazione o distruzione dell'esemplare originale del documento giustificativo, il beneficiario richiederà al fornitore/prestatore l'emissione di un duplicato della fattura sul quale si indicherà che sostituisce la fattura iniziale».

III. Fatti e questioni pregiudiziali

13. Secondo l'ordinanza di rinvio, il sig. V?dan (in prosieguo: il «ricorrente») è un cittadino rumeno e un promotore immobiliare.

14. In qualità di persona fisica, il ricorrente ha costruito un complesso residenziale comprendente 90 appartamenti, la cui costruzione ha avuto luogo nel periodo compreso tra il 6 giugno 2006 e l'8 settembre 2008. Il ricorrente possiede anche altri lotti di terreno per i quali erano già stati elaborati piani urbanistici settoriali ai fini della costruzione di abitazioni unifamiliari.

15. Nel 2006 il ricorrente ha effettuato 29 operazioni di compravendita di lotti di terreno e fabbricati, 17 delle quali anteriormente al 1° agosto 2006.

16. Nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2009, il ricorrente ha effettuato 70 operazioni consistenti nella vendita di nuovi fabbricati e, nel periodo dal 2008 al 2009, nella vendita di terreni edificabili. Il valore complessivo delle operazioni è stato di 19 234 596 lei rumeni (RON).

17. Poiché il fatturato del ricorrente nel giugno 2006 è stato ritenuto superiore alla soglia di

esenzione di RON 200 000, la Direc?ia General? a Finan?elor Publice Alba (Direzione generale delle finanze pubbliche di Alba, Romania) ha ritenuto che il ricorrente fosse tenuto a registrarsi ai fini dell'IVA.

18. Il 26 gennaio 2011 il ricorrente è stato registrato ai fini dell'IVA dalle autorità tributarie. A decorrere dal 1° agosto 2006, il medesimo è divenuto soggetto passivo dell'IVA.

19. Il 28 gennaio 2011 la Direzione generale delle finanze pubbliche di Alba ha emesso un avviso di accertamento nei confronti del ricorrente per il periodo compreso tra 1° agosto 2006 e il 31 dicembre 2009 (in prosieguo: l'«avviso»). L'avviso ha fissato l'IVA dovuta in RON 3 071 069, più interessi pari a RON 2 476 864 e penalità di mora pari a RON 460 660, per un totale di RON 6 008 593.

20. Il ricorrente ha impugnato l'avviso mediante reclamo amministrativo. Con decisione adottata il 19 agosto 2011 (in prosieguo: la «decisione»), la Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor (Direzione generale per la risoluzione delle controversie) ha annullato parzialmente l'avviso e ha ordinato all'autorità tributaria di ricalcolare talune operazioni, con la conseguenza che l'importo totale dell'imposta dovuta era rivalutato, nei confronti del ricorrente, in RON 5 735 741.

21. Il ricorrente ha proposto un ricorso volto all'annullamento dell'avviso e della decisione, che è stato respinto dal giudice del rinvio con sentenza nel 2013.

22. Il ricorrente ha proposto un'impugnazione avverso la sentenza del giudice del rinvio dinanzi all'Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Alta Corte di cassazione e di giustizia, Romania; in prosieguo: l'«Alta Corte»). Nella sentenza del 3 dicembre 2014 l'Alta Corte ha accolto l'impugnazione e ha rinviato la causa al giudice del rinvio per un nuovo esame.

23. Secondo l'ordinanza di rinvio, l'Alta Corte ha dichiarato che il ricorrente aveva acquisito lo status di soggetto passivo il 1° agosto 2006 e che le operazioni concluse dal medesimo, riguardanti la vendita di lotti di terreno e la costruzione di fabbricati comprendenti vari appartamenti, seguita dalla loro vendita, costituivano un'attività economica.

24. Inoltre, per quanto riguarda il diritto a detrazione, l'Alta Corte ha dichiarato che il giudice del rinvio era incorso in un errore di diritto in quanto, anche se aveva espressamente affermato nella sentenza che il ricorrente, a seguito della sua registrazione quale soggetto passivo ai fini dell'IVA da parte delle autorità tributarie, beneficiava incontestabilmente di tale diritto, esso ha poi deciso di non potersi avvalere delle conclusioni di due perizie sulla base della semplice motivazione che il ricorrente non aveva presentato l'esemplare originale dei documenti relativi agli acquisti di beni e servizi concernenti i fabbricati venduti, nonostante il giudice del rinvio fosse stato a conoscenza della mancanza dei documenti originali sin dal momento in cui era stato investito della controversia.

25. L'Alta Corte ha constatato che il giudice del rinvio aveva respinto, senza fornire un'adeguata motivazione, le affermazioni del ricorrente secondo cui, poiché non era registrato come soggetto passivo ai fini dell'IVA al momento della costruzione dei fabbricati, egli non aveva l'obbligo di tenuta della contabilità dei versamenti dell'IVA effettuati a favore dei fornitori di servizi e di lavori per un eventuale esercizio futuro del diritto a detrazione di tale imposta, nonché l'affermazione del ricorrente secondo cui la somma totale dallo stesso versata a titolo di IVA a tali fornitori superava la somma stabilita dalle autorità tributarie come dovuta per le operazioni immobiliari.

26. L'Alta Corte ha altresì dichiarato che, in forza del suo ruolo attivo, il giudice del rinvio disponeva della possibilità di chiedere al ricorrente un supplemento di prove documentali per

valutare correttamente se per quest'ultimo sussistesse l'obbligo di dimostrare il diritto alla detrazione solo con documenti giustificativi originali o se ciò fosse possibile mediante altri documenti, dando così attuazione al principio della realtà dell'operazione economica effettuata ed evitando un formalismo eccessivo. L'Alta Corte ha considerato che sarebbe utile per la definizione della causa se il giudice del rinvio fosse tenuto a valutare la necessità di disporre ulteriori perizie in base all'eventuale documentazione presentata.

27. Tuttavia, il giudice del rinvio ha espresso riserve, nell'ordinanza di rinvio, riguardo alla questione se un promotore immobiliare come il ricorrente, che non si è anzitutto assicurato che le operazioni in questione fossero soggette all'IVA, che non si è registrato come soggetto passivo, benché avesse tale obbligo sulla base della normativa all'epoca in vigore, a partire dal 1° agosto 2006, e che non ha tenuto un registro contabile specifico dei soggetti passivi, abbia il diritto di detrarre l'IVA relativa al flusso di cassa investito nella costruzione dei fabbricati, nel caso in cui, sebbene tali fabbricati esistano e siano stati ceduti ai compratori, i documenti giustificativi posseduti dal ricorrente (ossia ricevute, non essendo in quel momento obbligatoria l'emissione di fatture per persone fisiche), siano illeggibili e insufficienti per determinare la portata del diritto a detrazione.

28. Il giudice del rinvio chiede se, in base alla giurisprudenza della Corte, il ricorrente possa esercitare il diritto a detrazione nel caso in cui non sia in grado di dimostrare il rispetto delle condizioni di cui all'articolo 178 della direttiva IVA, trasposto nel diritto rumeno dall'articolo 146, paragrafo 1, lettera a), della legge n. 571/2003, dal momento che non possiede le fatture. Nel caso in cui sia consentito esercitare il diritto a detrazione, il giudice del rinvio si chiede inoltre se, per determinare la portata del diritto alla detrazione, il diritto dell'Unione precluda il ricorso a una valutazione indiretta (una perizia giudiziale), realizzata da un perito indipendente e basata sulle quantità di lavori/manodopera, nel caso in cui le cessioni di beni (materiale da costruzione) e le prestazioni di servizi (manodopera relativa alla costruzione dei fabbricati) provengano da soggetti passivi.

29. In tali circostanze la Curtea de Apel Alba Iulia (Corte d'appello di Alba Iulia) ha deciso di sospendere il procedimento principale e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la direttiva 2006/112, in generale, e le disposizioni degli articoli 167, 168, 178, 179 e 273 in modo particolare, nonché il principio di proporzionalità e il principio di neutralità possano essere interpretati nel senso che essi consentono a un soggetto passivo, che soddisfa i requisiti sostanziali per la detrazione dell'IVA, di beneficiare del suo diritto a detrazione, nel caso in cui, nell'ambito di un particolare contesto come quello della controversia di cui al procedimento principale, egli non sia in grado di fornire la prova, mediante la presentazione di fatture, delle somme versate a monte per la cessione di beni e la prestazione di servizi.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se la direttiva 2006/112, nonché il principio di proporzionalità e il principio di neutralità possano essere interpretati nel senso che possa rappresentare una misura ammissibile e appropriata per determinare la portata del diritto a detrazione una modalità di valutazione indiretta (mediante una perizia giudiziale), realizzata da parte di un perito indipendente, sulla base della quantità di lavori/manodopera nella costruzione risultante dalla perizia, nel caso in cui le cessioni di beni (materiale da costruzione) e le prestazioni di servizi (manodopera relativa alla costruzione dei fabbricati) provengano da soggetti passivi ai fini dell'IVA.

30. Sono state presentate alla Corte osservazioni scritte dal ricorrente, dal governo il rumeno e dalla Commissione. Hanno partecipato tutti all'udienza che si è tenuta il 31 gennaio 2018.

IV. Valutazione

31. Sono giunto alla conclusione che, nelle circostanze di cui al procedimento principale, gli articoli 167, 168, 178 e 226 della direttiva IVA, che tengono debitamente conto dei principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che ostano all'esercizio del diritto a detrazione da parte di un soggetto passivo che non sia in possesso di fatture o di altri documenti giustificativi appropriati che attestino il suo diritto di detrarre l'IVA pagata a monte. A siffatto soggetto passivo è preclusa la possibilità di basarsi unicamente su un perito nominato dal giudice al fine di stimare il valore delle cessioni di beni (materiali da costruzione) e delle prestazioni di servizi (manodopera relativa alla costruzione dei fabbricati).

32. La mia analisi è suddivisa in tre parti. In primo luogo, sintetizzerò le principali osservazioni presentate alla Corte dalle parti. In secondo luogo, formulerò alcune osservazioni preliminari. In terzo luogo, risponderò alle questioni pregiudiziali (10).

A. Osservazioni delle parti

33. Il ricorrente osserva che l'Alta Corte ha imposto al giudice del rinvio l'obbligo di calcolare gli obblighi fiscali del ricorrente nel riconoscere il suo diritto a detrarre l'imposta versata a monte.

34. Per quanto riguarda la prima questione, il ricorrente sottolinea che, secondo la giurisprudenza della Corte, il diritto a detrazione previsto agli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (11).

35. Il ricorrente osserva inoltre che, secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA. Tale regime è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché esse siano esse stesse soggette all'IVA. Peraltro, la Corte ha già dichiarato che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (12).

36. Pertanto, una volta che tutti i requisiti sostanziali per la detrazione dell'IVA siano soddisfatti, tale diritto non può essere limitato dalla necessità di rispettare le condizioni relative alla forma.

37. Il ricorrente asserisce che la sua posizione è analoga a quella considerata dalla Corte nella sentenza *Salomie e Oltean* (13), in cui l'inosservanza di un requisito di forma non è stato ritenuto tale da comportare la perdita del diritto a detrarre l'IVA. Il ricorrente sostiene che, nelle circostanze oggetto del procedimento, in cui sono stati soddisfatti i requisiti sostanziali, la produzione di una fattura è un requisito puramente formale che non dovrebbe compromettere il suo diritto a detrazione.

38. Infine, il ricorrente sottolinea che la Corte ha statuito nella sentenza *Reisdorf* (14) che, in mancanza di norme specifiche relative alla prova del diritto a detrazione, gli Stati membri hanno il potere di prescrivere la produzione dell'originale della fattura per comprovare tale diritto, nonché quello di ammettere, se il soggetto passivo non ne è più in possesso, altre prove attestanti che l'operazione oggetto della domanda di detrazione è realmente avvenuta (15).

39. Il ricorrente afferma di trovarsi nella stessa situazione considerata dalla Corte nella sentenza Reisdorf. Il ricorrente sottolinea che il procedimento principale non riguarda la questione se egli abbia o meno il diritto di detrarre l'imposta versata a monte, ma piuttosto il modo in cui valutare l'importo di tale diritto.

40. Per quanto riguarda la seconda questione, il ricorrente sostiene che l'unico mezzo di prova oggettivo che può essere esperito per stabilire il suo diritto a detrazione è il ricorso a un perito nominato dal giudice che escluda qualsiasi rischio di frode o di pregiudizio al bilancio dello Stato. Il ricorso a un perito fornirebbe tutte le garanzie necessarie per stabilire con obiettività e professionalità l'importo dell'IVA pagata a monte che deve essere oggetto di detrazione.

41. Il governo rumeno è di parere opposto.

42. Per quanto riguarda la prima questione, il governo rumeno osserva, in particolare, che, ai sensi dell'articolo 167 della direttiva IVA, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, ma che, secondo la giurisprudenza della Corte, il diritto a detrarre l'IVA relativamente ai beni o ai servizi di cui trattasi deve presentare una connessione diretta e immediata con l'operazione soggetta a imposta (16). A norma dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, l'esercizio del diritto a detrazione è subordinato al possesso, da parte del soggetto passivo, di una fattura redatta conformemente all'articolo 266 della direttiva IVA (17), o di un altro documento che possa essere considerato, in base ai criteri stabiliti dallo Stato membro interessato, come sostitutivo della fattura (18). La fattura consente alle autorità amministrative di verificare il pagamento dell'imposta da parte del soggetto che emette la fattura (19), e giustifica il diritto a detrazione da parte del destinatario della fattura (20).

43. Il governo rumeno riconosce che la Corte ha affermato che 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. Dal momento che l'amministrazione finanziaria dispone delle informazioni necessarie per accertare che il soggetto passivo, in quanto destinatario delle transazioni di cui trattasi, è debitore dell'IVA, essa non può imporre, con riguardo al diritto di quest'ultimo alla detraibilità dell'imposta, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso (21).

44. Tuttavia, la giurisprudenza della Corte presenta un'eccezione rilevante ai fini del procedimento principale. Tale eccezione ha luogo nel caso in cui la violazione dei requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (22).

45. Secondo il governo rumeno, ciò è quanto avviene nel procedimento principale. La mancanza di fatture o di altri documenti appropriati non consente di fornire la prova che siano stati rispettati i requisiti sostanziali del diritto di detrarre l'imposta versata a monte (23).

46. Il governo rumeno afferma che l'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, che impone al soggetto passivo di essere in possesso di fatture quale condizione preliminare per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte, è applicabile al procedimento principale (24), in particolare quando la mancanza di tali fatture è causata unicamente dall'inerzia del ricorrente. Ai sensi dell'articolo 242, della direttiva IVA, ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il relativo controllo da parte dell'amministrazione tributaria (25).

47. Il governo rumeno sostiene che la sua posizione è conforme al principio di neutralità fiscale. Esso sottolinea che il principio di proporzionalità consente agli Stati membri, conformemente all'articolo 273 della direttiva IVA, di imporre gli obblighi che essi ritengono necessari ad

assicurare l'esatto calcolo dell'IVA e ad evitare le frodi. Tuttavia, i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare evasioni non devono né eccedere quanto necessario a tal fine né compromettere la neutralità dell'IVA (26). In ogni caso, le autorità rumene non hanno chiesto al ricorrente, ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, di soddisfare obblighi diversi da quelli imposti dall'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA.

48. Per quanto riguarda la seconda questione, il governo rumeno osserva che la fattura è il documento che fornisce tutte le informazioni rilevanti ai fini del regime applicabile dell'IVA. Non è il valore finale del fabbricato costruito a determinare l'importo dell'IVA da detrarre, bensì ciascuna operazione di acquisto di beni e di servizi. Il ricorso a un metodo di valutazione indiretta comprometterebbe il principio di neutralità dell'IVA.

49. La Commissione ritiene che, nel sollevare le due questioni pregiudiziali, il giudice del rinvio chieda in sostanza se gli articoli 167, 168, 178 e 226 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che un soggetto passivo, che non abbia conservato fatture attestanti il suo diritto di detrarre l'IVA riguardante la cessione di beni o la prestazione di servizi, può fornire la prova di tali operazioni in base a una perizia redatta da periti nominati dal giudice del rinvio nazionale al fine di stimare il valore dell'immobile, tenuto conto del fatto che è trascorso un lungo periodo di tempo da quando i nuovi fabbricati considerati sono stati oggetto di operazioni.

50. Al pari del ricorrente, la Commissione sottolinea inoltre che, secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrarre l'imposta versata a monte previsto agli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA 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 (27). La Commissione riconosce che 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 (28).

51. Tuttavia, la Commissione sottolinea che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva IVA. Pertanto, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (29).

52. La Commissione riconosce che il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA pagata a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (30).

53. Tuttavia, al pari del governo rumeno, la Commissione sottolinea che una diversa soluzione si impone qualora l'inosservanza di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del soddisfacimento dei requisiti sostanziali (31).

54. La Corte ha dichiarato che dalla formulazione dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA deriva che, per quanto riguarda le condizioni sostanziali che devono essere soddisfatte prima di poter beneficiare del diritto a detrazione, 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 invocati a base di 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 (32).

55. Tuttavia, i requisiti formali del diritto a detrazione sono quelli che determinano il suo

esercizio e il controllo di quest'ultimo nonché il regolare funzionamento del sistema dell'IVA, come gli obblighi relativi alla contabilità, alla fatturazione e alla rendicontazione.

56. Dall'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA risulta quindi che l'esercizio del diritto a detrazione è subordinato al possesso di una fattura emessa conformemente all'articolo 226 di tale direttiva (33).

57. Al pari del governo rumeno, la Commissione sottolinea che l'obiettivo perseguito dalle indicazioni obbligatorie che devono essere presenti su una fattura, come previsto dall'articolo 226 della direttiva IVA, è quello di consentire alle amministrazioni finanziarie di controllare il pagamento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA. La data della prestazione dei servizi oggetto della fattura summenzionata consente di controllare quando si sia realizzato il fatto generatore dell'imposta e, di conseguenza, determinare quali disposizioni fiscali debbano trovare applicazione *ratione temporis* rispetto all'operazione su cui verte siffatto documento (34). Incombe al soggetto passivo che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne (35).

58. La Commissione sostiene che, nelle circostanze di cui al procedimento principale, le autorità tributarie non dispongono delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti. Ciò in quanto, negli anni successivi, dal 2007 al 2009, il ricorrente non si è registrato ai fini dell'IVA, non ha versato l'IVA, non ha dichiarato l'inizio delle sue attività economiche, non ha presentato una dichiarazione fiscale, non ha raccolto le fatture né ha provveduto ad archivarle per 10 anni secondo la normativa tributaria rumena o, come minimo, sino allo scadere del termine di prescrizione di 5 anni. Fatta eccezione per la conservazione di ricevute illeggibili, il ricorrente non ha rispettato l'obbligo di tenere una contabilità.

59. La Commissione afferma che è indispensabile poter individuare ciascun fornitore, non solo al fine di verificare le condizioni per la detrazione dell'imposta versata a monte, ma anche per consentire alle autorità tributarie nazionali di compiere accertamenti sulla contabilità dei soggetti passivi e stabilire se sussistano frodi riguardo alle operazioni effettuate a monte.

60. La Commissione ricorda che la Corte ha dichiarato che la mancata tenuta di una contabilità, che permetta l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale, e l'assenza di registrazione delle fatture emesse e pagate sono tali da impedire l'esatta riscossione di tale imposta e, di conseguenza, da compromettere il buon funzionamento del sistema comune dell'IVA (36).

61. La Commissione sostiene che è difficile comprendere come un perito possa individuare ogni cessione di beni e prestazione di servizi effettuata nei confronti del ricorrente ai fini della redazione di una perizia che si qualifichi come prova certa riguardo ai requisiti sostanziali del diritto a detrazione. L'ordinanza di rinvio definisce stime gli elementi forniti dalle perizie. Tuttavia, nessun elemento nella formulazione dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, che si riferisce alla detrazione dell'IVA sulle operazioni effettuate a monte, consente di concludere che un soggetto passivo può beneficiare del diritto a detrazione sulla base di stime. La Commissione ricorda che, secondo una giurisprudenza costante, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, previa detrazione dell'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (37). Pertanto, il valore dei materiali da costruzione forniti e dei servizi di costruzione prestati, al momento, al ricorrente, da parte dei fornitori, deve essere distinto dal valore dei fabbricati al momento della redazione della perizia, il che implica, nel procedimento principale, un intervallo di 10 anni.

B. Osservazioni preliminari

62. In primo luogo, secondo una costante giurisprudenza, la Corte è competente a interpretare il diritto dell'Unione, per quanto riguarda la sua applicazione in un nuovo Stato membro, a partire dalla data di adesione di quest'ultimo all'Unione europea (38). La Corte non è competente a interpretare le direttive dell'Unione sull'IVA quando il periodo di riscossione dell'imposta in questione precede la data di adesione dello Stato membro interessato (39).

63. Nella fattispecie, l'accertamento tributario controverso riguarda il periodo compreso tra il 1° agosto 2006 e il 31 dicembre 2009. Pertanto, la Corte è competente a interpretare le disposizioni del diritto dell'Unione da applicare al procedimento principale a decorrere dalla data di adesione della Romania all'Unione europea, avvenuta il 1° gennaio 2007, e quindi esclude il periodo compreso tra il 1° agosto 2006 e il 31 dicembre 2006.

64. In secondo luogo, nei limiti in cui le osservazioni scritte del ricorrente contengano un riferimento (riportato supra al paragrafo 33) al fatto che il giudice del rinvio debba applicare la decisione dell'Alta Corte e valutare il diritto del ricorrente di detrarre l'IVA pagata a monte in base a perizie, piuttosto che ricorrere all'articolo 267 TFUE per interpretare le disposizioni pertinenti del diritto dell'Unione, rinvio alle osservazioni da me formulate nelle conclusioni presentate nella causa C.K. e a. (40). In tali conclusioni ho osservato che la Corte, nella sentenza Križan e a. (41), ha dichiarato che una norma di diritto nazionale in virtù della quale le valutazioni formulate da un organo giurisdizionale superiore vincolano un altro giudice non può privare quest'ultimo della facoltà di sottoporre alla Corte questioni riguardanti l'interpretazione del diritto dell'Unione interessato da dette valutazioni in diritto (42).

65. In terzo luogo, accetto gli argomenti formulati dalla Commissione secondo i quali le due questioni pregiudiziali possono essere esaminate congiuntamente. A mio avviso, il giudice del rinvio chiede in sostanza se gli articoli 167, 168, 178 e 226 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che un soggetto passivo, che non abbia conservato fatture attestanti il suo diritto di detrarre l'IVA riguardo alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, può fornire la prova di tali operazioni in base a una perizia redatta da periti nominati dal giudice del rinvio al fine di stimare il valore dei materiali da costruzione e della manodopera per la costruzione del fabbricato, tenuto conto del fatto che è trascorso un lungo periodo di tempo da quando i nuovi fabbricati considerati sono stati oggetto di operazioni.

66. Passerò ora alle risposte da fornire alle questioni pregiudiziali in base a tali considerazioni.

C. Risposta suggerita per le questioni pregiudiziali

67. Respingo anzitutto gli argomenti del ricorrente secondo i quali la situazione in cui egli si trova è equiparabile a quelle esaminate dalla Corte nelle sentenze Salomie e Oltean (43) e Reisdorf (44).

68. La sentenza Salomie e Oltean riguardava l'applicazione dell'IVA alle vendite di beni immobili effettuate in Romania nel 2009. Dal 2007 al 2009 i ricorrenti in tale causa hanno effettuato varie operazioni immobiliari che non sono state dichiarate soggette all'IVA ma, in seguito a un controllo da parte delle autorità tributarie, sono stati disposti vari avvisi di accertamento dell'IVA con i quali si avviava un contenzioso tra i ricorrenti e l'autorità tributaria nazionale (45).

69. Nella sentenza la Corte ha dichiarato che, nonostante il fatto che le autorità tributarie nazionali non avessero assoggettato in modo sistematico all'IVA operazioni immobiliari, ciò non poteva fornire, in via di principio, ai ricorrenti precise assicurazioni, nel senso indicato dalla giurisprudenza della Corte, sulla non applicazione dell'IVA alle operazioni immobiliari in discussione. Considerata la dimensione delle operazioni immobiliari relative alla costruzione e alla

vendita di quattro immobili per un totale di oltre 130 appartamenti, un operatore economico prudente e accorto non poteva ragionevolmente concludere che una siffatta operazione non fosse soggetta a IVA senza aver ricevuto o almeno cercato di ottenere assicurazioni esplicite in tal senso dalle autorità tributarie nazionali competenti (46).

70. Tuttavia, nel procedimento principale non sorgono questioni relative alla violazione di aspettative legittime. Infatti, le osservazioni della Corte nella sentenza *Salomie e Oltean* riguardo agli operatori economici prudenti e accorti potrebbero essere considerate a sostegno della posizione del governo rumeno e della Commissione più che a sostegno del ricorrente.

71. La pronuncia della Corte nella causa *Salomie e Oltea* riguardava altresì la questione se la direttiva IVA ostasse a norme nazionali che negavano il diritto a detrazione per «per il solo motivo» che il soggetto passivo non era registrato ai fini dell'IVA quando ha effettuato le operazioni pertinenti. Tuttavia, la registrazione ai fini dell'IVA non costituisce un elemento rilevante nel procedimento principale (47).

72. Parimenti, è possibile distinguere la sentenza *Reisdorf* (48) dai fatti del procedimento principale.

73. In tale causa al soggetto passivo veniva negato il diritto a detrazione in quanto presentava varie fatture sotto forma di copie, ma non ne forniva gli originali (49). Pertanto, la causa riguardava la questione se l'obbligo di essere in possesso di una fattura ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione, sancito, all'epoca, dall'articolo 18, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (50), consenta agli Stati membri di considerare come fattura non soltanto l'originale, ma anche altri documenti quali copie carbone, duplicati o fotocopie, e se a un soggetto passivo che non sia più in possesso dell'originale della fattura possa essere consentito di dimostrare il diritto alla detrazione dell'imposta a monte con altri mezzi.

74. Pertanto, la sentenza *Reisdorf* rappresenta la proposta di autorizzare i soggetti passivi, non più in possesso di fatture, a fornire «altre prove inconfutabili» attestanti che l'operazione oggetto della domanda di detrazione è realmente avvenuta (51). Essa non riguarda il ruolo delle perizie in tale procedura.

75. Passando alla giurisprudenza della Corte sull'inosservanza dei requisiti formali riguardanti la fatturazione, la Corte ha confermato il diritto di detrarre l'imposta versata a monte in circostanze in cui sono presenti vari vizi inerenti alla fattura. Tuttavia, sembrerebbe che la giurisprudenza, in tale ambito, non abbia affrontato direttamente la questione della mancanza totale di fatture (52), o di altri documenti giustificativi appropriati.

76. Ad esempio, la sentenza *Uszodaépit?* (53) riguardava la modifica del contenuto delle fatture e la presentazione di una dichiarazione complementare. La sentenza *Polski Trawertyn* (54) riguardava una fattura emessa prima della registrazione e dell'identificazione di una società ai fini dell'IVA, intestata ai futuri soci della società stessa. La sentenza *Idexx Laboratories Italia* (55) esaminava una situazione in cui il soggetto passivo non aveva annotato nel registro IVA talune fatture emesse nell'ambito di una procedura di inversione contabile (56). La sentenza *Senatex* riguardava la rettifica di una fattura (57).

77. Nelle sue conclusioni, presentate nella causa *Vámos* (58), l'avvocato generale Wahl ha osservato che «[n]elle cause in cui la Corte ha respinto l'approccio formalistico, lo scopo è stato quello di garantire che, nonostante un *errore procedurale di scarsa importanza* commesso dal soggetto passivo, le operazioni fossero comunque tassate in base alle loro caratteristiche

oggettive. Gli Stati membri non possono penalizzare il fatto di non aver osservato rigorosamente i requisiti formali così da rischiare di pregiudicare la neutralità del sistema, ad esempio trattando diversamente imprese concorrenti o rendendo inefficaci disposizioni fondamentali della direttiva IVA» (59).

78. Sottolineo inoltre che, a norma dell'articolo 242 della direttiva IVA, 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. L'articolo 244 di tale direttiva esige che ogni soggetto passivo provveda all'archiviazione di copie delle fatture da esso emesse e ricevute. Ai sensi dell'articolo 250, paragrafo 1, della medesima direttiva, ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta dovuta allo Stato (60).

79. Infatti, è stabilito nella giurisprudenza della Corte che agli Stati membri non è impedito di considerare la mancata tenuta di una contabilità come evasione fiscale (61).

80. Nel procedimento principale l'inosservanza di un requisito formale, la conservazione delle fatture, ha portato a negare il diritto a detrazione in quanto l'inosservanza ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del soddisfacimento dei requisiti sostanziali (62). Sussiste una mancanza di informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti, più che l'inosservanza di un requisito formale (63). Oppure, come un avvocato generale ha recentemente osservato, è «perfettamente logico» negare il diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte qualora la violazione dei requisiti formali «sia talmente importante da rendere impossibile o eccessivamente difficile il controllo del verificarsi delle condizioni sostanziali del diritto alla detrazione» (64).

81. Pertanto, il procedimento principale riflette una delle due eccezioni alla prevalenza della sostanza sulla forma, l'altra consiste nella partecipazione all'evasione fiscale (65).

82. Pertanto, mentre non si può escludere che possano verificarsi circostanze in cui le condizioni sostanziali per la detrazione dell'imposta versata a monte possano essere accertabili mediante rinvio a perizie in mancanza di fatture, questione che spetterebbe al giudice del rinvio definire (66), siffatte circostanze non si verificano, a mio avviso, nel procedimento principale.

83. La giurisprudenza sostiene gli argomenti del governo rumeno e della Commissione secondo i quali tra i fattori di cui occorre tener conto vi è la mancanza di una diligenza minima da parte del ricorrente nella conservazione delle fatture rilevanti per la detrazione dell'imposta versata a monte (67). Ciò vale anche per il ritardo, in quanto la Corte ha dichiarato che gli Stati membri sono legittimati a imporre limiti temporali ragionevoli sul diritto a detrazione dell'imposta versata a monte nell'interesse della certezza del diritto (68). I fatti di cui al procedimento principale si distinguono da quelli della recente pronuncia della Corte nella causa Volkswagen (69) sotto vari aspetti, e più in particolare per il fatto che non vi era mancanza di diligenza da parte del ricorrente in tale causa ed era indubbio che il ricorrente avesse il diritto di detrarre l'imposta versata a monte, in quanto la somma era quantificabile mediante una fatturazione successiva (70). Analogamente, nella sentenza Biosafe l'imposta versata a monte era ritenuta detraibile (71) in quanto era obiettivamente impossibile per il soggetto passivo esercitare il diritto a detrazione prima che fosse effettuato un adeguamento dell'IVA da parte di un altro soggetto passivo nella catena di fornitura.

84. Soprattutto, non vi è nulla nel fascicolo di cui dispone la Corte che indichi che, considerato il periodo di 10 anni e la mancanza di fatture o di documenti equivalenti utilizzabili, una perizia possa registrare nuovamente con precisione ogni operazione rilevante per la quale viene richiesta la detrazione dell'imposta versata a monte.

85. Pertanto, nelle circostanze di cui al procedimento principale, il principio di neutralità fiscale non può essere legittimamente invocato da un soggetto passivo che pretenda di mettere a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA attraverso la mancata tenuta dei registri, imposta dalla direttiva IVA, per un lungo periodo di tempo (72).

V. Conclusione

86. Propongo pertanto alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dalla Curtea de Apel Alba Iulia (Corte d'appello di Alba Iulia, Romania) nei seguenti termini:

In base ai fatti di cui al procedimento principale, gli articoli 167, 168, 178 e 226 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto devono essere interpretati nel senso che un soggetto passivo, che non abbia conservato fatture attestanti il suo diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto riguardante la cessione di beni o la prestazione di servizi, non può fornire la prova di tali operazioni in base a una perizia redatta da periti nominati dal giudice del rinvio al fine di stimare il valore dei materiali da costruzione e della manodopera per la costruzione dei fabbricati, tenuto conto del fatto che è trascorso un lungo periodo di tempo da quando i nuovi fabbricati considerati sono stati oggetto di operazioni soggette a imposizione.

1 Lingua originale: l'inglese.

2 GU 2006, L 347, pag. 1.

3 Conclusioni dell'avvocato generale Slynn, presentate nelle cause riunite Jeunehomme e EGI (123/87 e 330/87, EU:C:1998:274, pag. 4534).

4 Conclusioni dell'avvocato generale Kokott, presentate nella causa Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, paragrafo 34).

5 V., ad esempio, sentenze del 28 luglio 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punto 47), e del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punti 40 e 41 e giurisprudenza ivi citata).

6 V., ad esempio, sentenza del 30 settembre 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569).

7 V., ad esempio, sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe– Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).

8 Gazzetta ufficiale della Romania, Parte I, n. 927 del 23 dicembre 2003, e successive modifiche e integrazioni, nella versione in vigore dal 1° gennaio 2007.

9 Gazzetta ufficiale della Romania, Parte I, n. 112 del venerdì 6 febbraio 2004, e successive modifiche e integrazioni, nella versione in vigore dal 1° gennaio 2007.

10 Osservo che, per quanto riguarda l'acquisto intracomunitario di beni, ai sensi dell'articolo 181 della direttiva IVA, agli Stati membri è consentito autorizzare i soggetti passivi che non siano in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 a procedere comunque alla detrazione per quanto riguarda i beni. Ciò non trova applicazione riguardo alla ricezione di servizi. Per una discussione, v. conclusioni dell'avvocato generale Kokott, presentate nella causa Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, paragrafo 77).

- 11 Il ricorrente fa riferimento alla sentenza del 1° marzo 2012, *Polski Trawertyn*(C?280/10, EU:C:2012:107, punto 40). V. anche più di recente, ad esempio, sentenze del 12 aprile 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, punto 29 e giurisprudenza ivi citata), e del 7 marzo 2018, *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 12 A tal proposito, il ricorrente fa valere la sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, punti da 56 a 58). V. inoltre più di recente, ad esempio, sentenze del 12 aprile 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, punti 27, 28 e 30 e giurisprudenza ivi citata), nonché del 7 marzo 2018, *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, punti 28, 30 e 31 e giurisprudenza ivi citata).
- 13 Sentenza del 9 luglio 2015 (C?183/14, EU:C:2015:454).
- 14 Sentenza del 5 dicembre 1996 (C?85/95, EU:C:1996:466).
- 15 Sentenza del 5 dicembre 1996, *Reisdorf* (C?85/95, EU:C:1996:466, punto 30).
- 16 Il governo rumeno fa riferimento alla sentenza del 6 aprile 1995, *BLP Group*(C?4/94, EU:C:1995:107, punti 18 e 19).
- 17 A tal riguardo, il governo rumeno fa riferimento, in particolare, alla sentenza del 22 ottobre 2015, *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 29). V. inoltre e più di recente sentenza del 12 aprile 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C?8/17, EU:C:2018:249, punti 32 e 33).
- 18 Il governo rumeno fa riferimento alla sentenza del 29 aprile 2004, *Terra Baubedarf?Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, punto 32).
- 19 Il governo rumeno fa riferimento alle sentenze del 31 gennaio 2013, *Stroy trans* (C?642/11, EU:C:2013:54, punti 31 e 32), e *LVK*(C?643/11, EU:C:2013:55, punti 35 e 36).
- 20 Il governo rumeno fa riferimento alla sentenza del 15 settembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690, punto 27), e alle conclusioni dell'avvocato generale Kokott, presentate nella causa *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (EU:C:2016:101, paragrafo 34). V. anche paragrafi da 36 a 39 di tali conclusioni sulla funzione della fattura riguardo alla detrazione dell'IVA pagata a monte.
- 21 Il governo rumeno fa riferimento, in particolare, alla sentenza del 1° marzo 2012, *Polski Trawertyn*(C?280/10, EU:C:2012:107, punto 43).
- 22 Il governo rumeno fa riferimento alle sentenze del 27 settembre 2007, *Collée*(C?146/05, EU:C:2007:549, punto 31), e dell'11 dicembre 2014, *Idexx Laboratories Italia*(C?590/13, EU:C:2014:2429, punto 39). V. più di recente sentenza del 7 marzo 2018, *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, punto 35).
- 23 Il governo rumeno fa riferimento alle sentenze del 12 luglio 2012, *EMS?Bulgaria Transport* (C?284/11, EU:C:2012:458, punto 71), e dell'11 dicembre 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C?590/13, EU:C:2014:2429, punto 39).

- 24 Il governo rumeno fa riferimento alle sentenze del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 40), del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punto 47), e dell'8 maggio 2013, Petroma Transports e a.(C?271/12, EU:C:2013:297, punti da 25 a 36). V. più di recente sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punti 32 e 33 e giurisprudenza ivi citata).
- 25 Il governo rumeno fa riferimento alla sentenza del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 26 Il governo rumeno fa riferimento alla sentenza del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punto 62).
- 27 La Commissione fa riferimento alla sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 26). V. anche sentenze del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punti 27 e 29 e giurisprudenza ivi citata), nonché del 7 marzo 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punti 28 e 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 La Commissione fa riferimento alla sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 27). V. anche sentenze del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punto 28 e giurisprudenza ivi citata), e del 7 marzo 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punto 30).
- 29 Nel contesto della frode, la Commissione fa riferimento alla sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, (C?274/14, EU:C:2015:719, punti 47 e 48). V. inoltre sentenze del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens(C?8/17, EU:C:2018:249, punto 38 e giurisprudenza ivi citata), e del 7 marzo 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punti 36 e 40 e giurisprudenza ivi citata).
- 30 La Commissione fa riferimento alla sentenza del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punti 58 e 59).
- 31 La Commissione fa riferimento alla sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punto 46). V. anche sentenza del 7 marzo 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 La Commissione fa riferimento alla sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 28). V. inoltre sentenze del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens(C?8/17, EU:C:2018:249, punto 31 e giurisprudenza ivi citata), e del 7 marzo 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161 punto 39 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 La Commissione fa riferimento alla sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos(C?516/14, EU:C:2016:690, punto 41). V. inoltre sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punti 32 e 33).
- 34 Sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punti 27 e 30).
- 35 Sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punto 46).
- 36 La Commissione fa riferimento alla sentenza del 5 ottobre 2016, Maya Marinova(C?576/15, EU:C:2016:740).

- 37 La Commissione fa riferimento alla sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719,punto 35).
- 38 V., ad esempio, sentenza del 15 aprile 2010, CIBA(C?96/08, EU:C:2010:185, punto 14 e giurisprudenza ivi citata), e ordinanza dell'11 maggio 2017,Exmitiani(C?286/16, non pubblicata, EU:C:2017:368, punto 12 e giurisprudenza ivi citata). Ciò è stato sottolineato nelle osservazioni scritte della Romania e della Commissione.
- 39 V., ad esempio, ordinanza dell'11 maggio 2017,Exmitiani(C?286/16, non pubblicata, EU:C:2017:368, punto 13 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Conclusioni dell'avvocato generale Tanchev (C?578/16 PPU, EU:C:2017:108, paragrafo 34).
- 41 Sentenza del 15 gennaio 2013 (C?416/10, EU:C:2013:8).
- 42 Sentenza del 15 gennaio 2013, Križan e a. (C?416/10, EU:C:2013:8, punto 68).
- 43 Sentenza dell'8 luglio 2015 (C?183/14, EU:C:2015:454).
- 44 Sentenza del 5 dicembre 1996 (C?85/95, EU:C:1996:466).
- 45 Sentenza dell'8 luglio 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punti da 19 a 24).
- 46 Sentenza dell'8 luglio 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punti da 47 a 49).
- 47 Sentenza dell'8 luglio 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punti da 62 a 65).
- 48 Sentenza del 5 dicembre 1996 (C?85/95, EU:C:1996:466).
- 49 Sentenza del 5 dicembre 1996, Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466, punto 9).
- 50 GU 1977, L 145, pag. 1.
- 51 Sentenza del 5 dicembre 1996, Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466, punto 29).
- 52 Osservo che la sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614) riguardava una situazione in cui il soggetto passivo non era in grado di produrre fatture proprie al fine di detrarre l'imposta versata a monte, così il soggetto passivo ha preteso di presentare fatture di terzi a sostegno delle stesse.
- 53 Sentenza del 30 settembre 2010 (C?392/09, EU:C:2010:569).
- 54 Sentenza del 1° marzo 2012 (C?280/10, EU:C:2012:107).
- 55 Sentenza dell'11 dicembre 2014(C?590/13, EU:C:2014:2429).
- 56 Osservo che la produzione della fattura e la detrazione dell'imposta versata a monte nell'ambito della procedura di inversione contabile è soggetta a norme distinte, irrilevanti ai fini del procedimento principale. V., ad esempio, sentenze del 6 febbraio 2014, Fatorie(C?424/12, EU:C:2014:50), e dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia(C?590/13, EU:2014:2429, punto 38). V. anche conclusioni dell'avvocato generale Kokott, presentate nella causa Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, (C?516/14, EU:C:2016:101, paragrafi 81 e 82).

- 57 Sentenza del 15 settembre 2016, Senatex(C?518/14, EU:C:2016:691).
- 58 C?566/16, EU:C:2017:895, causa ancora pendente.
- 59 Conclusioni dell'avvocato generale Wahl, presentate nella causa Vámos(C?566/16, EU:C:2017:895, paragrafo 47). Il corsivo è mio.
- 60 V., ad esempio, conclusioni dell'avvocato generale Wahl, presentate nella causa Fontana (C?648/16, EU:C:2018:213, paragrafo 32), ancora pendente.
- 61 Ad esempio, sentenza del 5 ottobre 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, punto 39 e giurisprudenza ivi citata). Si osservino anche gli obblighi degli Stati membri derivanti dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, dall'articolo 325 TFUE, e dagli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA. V. sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punto 47).
- 62 V., ad esempio, sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punto 42).
- 63 V., ad esempio, sentenza del 7 marzo 2018, Dobre(C?159/17, EU:C:2018:161, punto 35 e giurisprudenza ivi citata): «Il diniego del diritto a detrazione dipende infatti più dalla mancanza delle informazioni necessarie ad accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali che dall'inosservanza di un requisito formale».
- 64 Conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi, presentate nella causa Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:413, paragrafo 39). V. anche sentenza del 7 marzo 2017, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 65 Conclusioni dell'avvocato generale Saugmandsgaard Øe, presentate nella causa Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:204, paragrafi 80 e 81). V. anche sentenza del 20 ottobre 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punti da 43 a 46).
- 66 Sentenza del 7 marzo 2018, Dobre (C?159/17, EU:C: 2018:161, punto 38).
- 67 Ad esempio, sentenze del 21 marzo 2018, Volkswagen(C?533/16, EU:C:2018:204, punti 47 e 51), e del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens(C?8/17, EU:C:2018:249, punto 43).
- 68 V., ad esempio, sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).
- 69 Sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204).
- 70 Come sottolineato nelle conclusioni dell'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, paragrafo 69), ciò che si è in realtà verificato è il pagamento tardivo dell'IVA.
- 71 Sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).
- 72 V. per analogia con la preclusione del diritto a detrazione nel contesto dell'evasione fiscale, sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punto 58).