

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 30 novembre 2017 (1)

Causa C-78/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

contro

Flexipiso – Pavimentos SA

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Supremo Tribunal de Justiça (Corte suprema, Portogallo)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Limitazione del diritto a detrazione – Origine del diritto a detrazione»

I. Introduzione

1. Nel presente procedimento, la Corte è chiamata a pronunciarsi su una questione attinente all'IVA nell'ambito di una controversia civile vertente sull'entità del prezzo da corrispondere in un contratto di compravendita.
2. All'atto della conclusione del contratto, entrambe le parti ritenevano applicabile un'aliquota ridotta dell'IVA. A seguito del successivo accertamento della corretta aliquota d'imposta da parte dell'amministrazione finanziaria, la questione verte sulla ripetibilità a posteriori, da parte del venditore, di tale maggior importo nei confronti dell'acquirente convenuta in giudizio. Quest'ultima rifiuta il pagamento, non potendo più beneficiare della detrazione, essendo decorso il termine per far valere il relativo diritto.
3. Nella causa qui in esame nonché in quella pendente Volkswagen AG (2), in cui la quaestio iuris è analoga, la Corte deve ora stabilire il momento in cui il diritto a detrazione sorge nella sua integralità (vale a dire nel quantum oggettivamente pertinente). Ci si chiede se tale diritto possa considerarsi sorto già al momento dell'esecuzione della prestazione e del possesso di una fattura, ancorché l'importo dell'imposta ivi esposto fosse troppo esiguo (nel caso di specie nel 2008). Alternativamente, ci si chiede se esso sorga integralmente solo con l'emissione della fattura recante il corretto (maggiore) importo dell'imposta (nel caso di specie nel 2012).
4. Il presente procedimento va pertanto considerato connesso con le cause Barlis 06 (3) e

Senatex (4). In tali procedimenti la Corte ha dichiarato che una fattura erronea non incide sull'origine del diritto a detrazione. Ora ha l'opportunità di sviluppare ulteriormente detta giurisprudenza.

II. Contesto **normativo**

A. **Diritto dell'Unione**

5. L'articolo 168 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (5) 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;

(...)».

6. A termini dell'articolo 178 della medesima direttiva:

«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 alle sezioni da 3 a 6, del capo 3, del titolo XI;

(...)».

7. Il successivo articolo 226 dispone quanto segue:

«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:

(...)

10) l'importo dell'IVA da pagare, tranne in caso di applicazione di un regime speciale per il quale la presente direttiva escluda tale indicazione;

(...)».

B. **Normativa portoghese**

8. Nella normativa portoghese, l'articolo 7 del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (codice dell'IVA; in prosieguo: il «CIVA») prescrive:

«Fatto salvo quanto disposto nei successivi paragrafi, l'imposta è dovuta e diventa esigibile:

a) nelle cessioni di beni, nel momento in cui i beni vengono messi a disposizione dell'acquirente».

L'articolo 8 del CIVA prevede quanto segue:

«1. In deroga alle disposizioni contenute nell'articolo precedente, a condizione che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi implichi l'obbligo di emissione di fattura o di documento equivalente, ai sensi dell'articolo 29, l'imposta diventa esigibile:

a) ove sia rispettato il termine previsto per l'emissione della fattura o del documento equivalente, al momento della sua emissione».

9. L'articolo 36 del CIVA dispone altresì:

«(...)

5. Le fatture o i documenti equivalenti devono essere datati e numerati progressivamente e devono contenere i seguenti dati:

(...)

d) le aliquote fiscali applicabili e l'importo dell'imposta da versare».

10. L'articolo 98 del CIVA stabilisce il termine per l'esercizio del diritto a detrazione:

«(...)

2. Fatte salve le disposizioni speciali, il diritto alla detrazione o al rimborso dell'imposta versata in eccesso può essere esercitato entro quattro anni dal momento in cui il diritto a detrazione è sorto ovvero dal versamento dell'imposta eccedente».

III. Controversia principale

11. Tra il mese di febbraio del 2008 e il mese di maggio del 2010, la ricorrente nella controversia principale dinanzi al giudice nazionale, la Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (in prosieguo: la «Biosafe») vendeva alla resistente, la Flexipiso – Pavimentos, SA, granulato di gomma del valore complessivo di EUR 664 538,77, liquidando l'IVA all'aliquota ridotta del 5%.

12. Nel 2011 un'ispezione fiscale relativa agli esercizi 2008, 2009 e 2010 accertava, tuttavia, che la ricorrente avrebbe dovuto liquidare l'IVA all'aliquota del 21%. L'amministrazione finanziaria procedeva quindi alla liquidazione della maggior imposta pari alla differenza di EUR 100 906,50, che la ricorrente versava allo Stato.

13. La ricorrente chiedeva quindi, in data 24 ottobre 2012, alla controparte il pagamento di tale importo differenziale, richiesta che veniva tuttavia respinta.

14. Con l'esperimento dell'azione civile, la ricorrente intende ottenere il pagamento di detto importo dalla resistente, sostenendo che quest'ultima potrebbe ripetere successivamente dall'amministrazione finanziaria l'importo richiesto, essendo legittimata alla detrazione dopo l'effettuazione del pagamento alla ricorrente.

15. Per contro, la resistente deduce che l'articolo 98, punto 2, del CIVA prevede un termine di quattro anni per il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte dall'acquirente. Tale termine sarebbe già decorso al momento della ricezione della richiesta di pagamento – che presentava, ad avviso del giudice del rinvio, tutti gli elementi necessari per essere considerata una fattura ai sensi della normativa in materia di IVA.

16. Il giudice in prime cure, al pari del Tribunal da Relação de Lisboa (Corte d'appello di Lisbona, Portogallo), ritenevano che il dies a quo del termine e, dunque, il momento di insorgenza

del diritto a detrazione fosse costituito dall'emissione delle prime fatture nel 2008 e non dall'emissione dei documenti rettificativi nell'ottobre 2012. Pertanto, i giudici di merito rigettavano il ricorso ragion per cui la ricorrente ricorreva dinanzi al Supremo Tribunal de Justiça (Corte suprema, Portogallo).

IV. Procedimento dinanzi alla Corte

17. Il Supremo Tribunal de Justiça (Corte suprema), investito della controversia, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni:

1) Se la direttiva 2006/112/CE e, in particolare, i suoi articoli 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 e 219, nonché il principio di neutralità, ostino ad una normativa per effetto della quale – in una fattispecie in cui il venditore dei beni, soggetto passivo IVA, a seguito di ispezione fiscale da cui sia emerso che l'aliquota IVA illo tempore applicata fosse inferiore a quella dovuta, abbia versato allo Stato la maggiore imposta intendendo quindi ottenere il corrispondente importo dall'acquirente, anch'esso soggetto passivo IVA – il dies a quo del termine per la detrazione di tale imposta complementare decorra dall'emissione delle fatture originarie e non dall'emissione o dalla ricezione dei documenti rettificativi.

2) In caso di risposta negativa alla precedente questione pregiudiziale, sorge allora il dubbio se la stessa direttiva e, in particolare, i medesimi articoli e il principio di neutralità ostino ad una normativa per effetto della quale, una volta ricevuti i documenti rettificativi delle fatture iniziali – emessi a seguito dell'ispezione fiscale e del versamento allo Stato dell'imposta complementare – destinati ad ottenere il pagamento di quest'ultima, in un momento in cui il termine per l'esercizio del diritto a detrazione sia già scaduto, l'acquirente possa legittimamente rifiutare il pagamento, ragion per cui la sopravvenuta indetraibilità dell'imposta complementare escluderebbe la traslazione dell'imposta sull'acquirente.

18. Su tali questioni hanno presentato osservazioni scritte nel corso del procedimento dinanzi alla Corte la Repubblica portoghese, la Biosafe e la Commissione europea.

V. Valutazione giuridica

A. Sulla ricevibilità delle questioni pregiudiziali

19. La Repubblica portoghese eccepisce l'irricevibilità della seconda questione pregiudiziale. Nel caso di specie, entrambe le questioni presenterebbero la caratteristica comune di essere poste, da parte del giudice del rinvio, nell'ambito di un processo civile, nel quale la controversia verterebbe, sostanzialmente, sul quantum della controprestazione. Tale questione riguarderebbe, anzitutto, l'interpretazione del contratto (di diritto civile) concluso dalle parti ed esulerebbe dalla competenza della Corte. Anche la questione volta ad accertare la rilevanza di un aumento a posteriori del valore della controprestazione pattuita, nel caso in cui una o entrambe le parti abbiano commesso un errore nel valutare il corretto importo dell'IVA applicabile ad un negozio giuridico, costituirebbe essenzialmente una questione di diritto nazionale.

20. Secondo costante giurisprudenza della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che questi individua sotto la propria responsabilità, del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono tuttavia di una presunzione di rilevanza. La Corte può rifiutare di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale solo qualora risulti manifestamente che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta non presenti alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale oppure qualora il problema sia di natura ipotetica e la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni

sottoposte (6).

21. A tale conclusione non può peraltro giungersi con riguardo ad entrambe le questioni pregiudiziali. Nella normativa portoghese sembra sussistere la possibilità di aumentare a posteriori la controprestazione dovuta dal destinatario, ove l'amministrazione finanziaria abbia accertato, a carico del prestatore, un'IVA maggiore. In un caso di tal genere può senz'altro rilevare (sotto il profilo civilistico) la possibilità per il destinatario di neutralizzare l'IVA complementare mediante detrazione. Escludendo la detraibilità dell'imposta, l'acquirente finirebbe per sopportare, infatti, da solo il rischio di un errore nella determinazione dell'IVA, nel caso in cui la controprestazione potesse essere aumentata a posteriori. Affermando la detraibilità dell'imposta, il rischio resterebbe, invece, a carico del prestatore, nel caso in cui la controprestazione non potesse essere aumentata a posteriori. A tal riguardo, al giudice del rinvio potrebbero essere quantomeno utili, nell'ambito della controversia civile, le considerazioni della Corte relative alla detraibilità della maggiore imposta. La stessa conclusione vale per la seconda questione pregiudiziale. Pertanto, entrambe possono essere ancora considerate ricevibili.

B. Sulla prima questione

1. Sul merito della questione pregiudiziale

22. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede espressamente se «il dies a quo del termine per l'acquirente per la detrazione dell'imposta complementare decorra dall'emissione delle fatture originarie e non dall'emissione o dalla ricezione dei documenti rettificativi».

23. Dunque, contrariamente a quanto le osservazioni della Commissione e della Repubblica portoghese indurrebbero a ritenere, per il giudice a quo non rileva la questione della congruità del termine quadriennale previsto dalla normativa nazionale. Piuttosto, occorrerebbe acclarare se il diritto a detrazione sorga integralmente già con il compimento dell'operazione (nel caso di specie, nel 2008), sebbene le parti fossero in errore nel ritenere un onere dell'IVA inferiore e non abbiano pertanto riversato nel prezzo un importo maggiore dell'IVA, né l'abbiano fatturato.

24. A tal proposito, sono ipotizzabili solo due possibilità. O la detraibilità dell'imposta assolta a monte sorge nel quantum oggettivamente corretto, a prescindere da quanto ritenuto dalle parti e da quanto esposto nella relativa fattura. In tal caso, nella specie, il diritto a detrazione sarebbe quindi sorto nel 2008. Oppure, la detraibilità dell'imposta assolta a monte è limitata, per quanto attiene al quantum, dall'IVA specificamente esposta nella relativa fattura. Così, nel caso di specie, essa sarebbe sorta nel 2008 in misura corrispondente all'aliquota del 5% e solo nel 2012 nel valore differenziale rispetto all'aliquota del 21%.

25. Ritengo corretta la seconda interpretazione. A mio avviso, infatti, occorre distinguere il momento del sorgere del diritto a detrazione *per quanto attiene all'an* (a tal riguardo v. infra, paragrafi 26 e segg.) e *per quanto attiene al quantum* (a tal riguardo v. infra, paragrafi 34 e segg.). Ad un esame più attento, tale impostazione è in linea anche con la giurisprudenza della Corte relativa alla rettifica retroattiva di fatture formalmente erranee (a tal riguardo v. infra, paragrafi 53 e segg.).

2. Sorgere del diritto a detrazione sotto il profilo dell'an

26. Ad un più attento esame della giurisprudenza della Corte, emerge che la Corte si è finora pronunciata sul sorgere del diritto a detrazione principalmente *sotto il profilo dell'an*.

27. Secondo tale giurisprudenza della Corte, il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Esso va

esercitato immediatamente per la totalità dell'imposta gravante sulle operazioni effettuate a monte (7).

28. Infatti, il regime delle detrazioni mira 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 neutralità dell'imposizione fiscale tuttavia per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (8).

29. Per quanto attiene alle condizioni sostanziali necessarie per il sorgere del diritto a detrazione, la Corte (9) ha dichiarato che i beni o servizi fatti valere a fondamento di tale diritto, ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, devono essere utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, detti beni o servizi devono essere forniti da un altro soggetto passivo.

30. Poiché l'articolo 168 della direttiva IVA non impone nessun'altra condizione relativa all'utilizzo da parte della persona che riceve i beni o i servizi di cui trattasi, occorre concludere che il soggetto passivo, nei limiti in cui ricorrano le due condizioni esposte al punto precedente, ha, in linea di principio, diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte (10).

31. Da tale giurisprudenza emerge che gli elementi determinanti sono costituiti solo dall'esecuzione della prestazione tra due soggetti passivi e dall'utilizzazione, da parte del destinatario della prestazione, di quanto ricevuto ai fini della realizzazione delle proprie operazioni imponibili. La Corte sembra considerare l'esistenza di una fattura corretta quale mera formalità. Tuttavia, nella giurisprudenza richiamata la Corte si è sempre pronunciata unicamente sul sorgere del diritto a detrazione sotto il profilo dell'an, non essendo il quantum dell'imposta dovuta e, quindi, detraibile in discussione fin dal principio.

32. La questione da affrontare nella specie verte peraltro sul sorgere del diritto a detrazione non sotto il profilo dell'an, bensì sotto il profilo del quantum, essendo stata applicata, in un primo momento, un'aliquota errata. È pacifico il fatto che l'acquirente (nel presente caso la Flexipiso – Pavimentos SA) possa beneficiare della detrazione nella misura del 5% pattuito e anche fatturato (11), per quanto attiene sia all'an sia al quantum.

33. È controverso solo se l'acquirente potesse beneficiare della detrazione della misura del 21% (12) già nel 2008, in quanto tale sarebbe stata l'aliquota fiscale corretta, sebbene entrambe le parti non l'avessero ritenuta tale, né ne fossero a conoscenza.

3. Sorgere del diritto a detrazione sotto il profilo del quantum

34. Occorre pertanto determinare il *momento del sorgere del diritto a detrazione sotto il profilo del quantum*. A tal riguardo acquisisce rilievo decisivo non solo la disciplina di cui all'articolo 168, ma anche quella di cui all'articolo 178, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 226, punto 10, della direttiva IVA.

a) La ratio dell'esposizione dell'aliquota IVA applicabile

35. A tal riguardo, occorre anzitutto ricordare che, ai sensi dell'articolo 179, paragrafo 1, della direttiva IVA, la detrazione dell'imposta assolta a monte è operata globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un determinato periodo d'imposta l'importo dell'IVA «per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178». Ne consegue che il diritto a detrazione dev'essere esercitato, in linea di principio, in relazione al periodo in cui, da una parte, tale diritto è sorto e, dall'altra parte, il soggetto passivo

è in possesso di una fattura (13).

36. Ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione, l'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA presuppone il possesso di una determinata fattura, la quale deve essere emessa conformemente ai successivi articoli da 219 bis a 240. In forza dell'articolo 226, punto 10, ciò richiede l'esposizione dell'«importo dell'IVA da pagare».

37. Con la norma di cui all'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, il legislatore ha collegato il diritto sostanziale alla detrazione dell'IVA dovuta dal destinatario con il possesso di una fattura che esponga l'IVA a suo carico (14).

38. La ratio del collegamento del diritto a detrazione con il possesso della relativa fattura consiste – come la Corte ha già avuto modo di affermare –, da un lato, nel fatto che l'obiettivo perseguito dalle indicazioni obbligatorie che una fattura deve recare è quello di consentire alle amministrazioni finanziarie di controllare il pagamento dell'imposta dovuta e, se del caso, la detraibilità dell'IVA (15). Ciò riguarda, in particolare, le indicazioni relative all'oggetto della prestazione, al momento della sua esecuzione e alla persona del prestatore.

39. Tuttavia, l'esposizione dell'importo dell'IVA da pagare non è necessario a tal fine. Detto importo risulta, in forza di legge, dall'applicazione dell'aliquota e dalla controprestazione pattuita. Si tratta di un calcolo matematico basato su un aspetto giuridico (quello dell'aliquota), il quale può essere sempre verificato dall'amministrazione finanziaria anche in assenza di indicazione esplicita dell'«importo dell'imposta da pagare» (vale a dire, del relativo risultato) nella fattura.

40. Pertanto, il requisito legale di cui all'articolo 226, punto 10, della direttiva IVA deve avere una ratio ulteriore, consistente, a mio avviso, nello stabilire una correlazione tra l'imposta dovuta dal prestatore e la detrazione spettante al destinatario.

41. Con la fattura il prestatore espone al destinatario quale sia, a suo parere, l'IVA dovuta allo Stato e traslata, a titolo di imposta indiretta, sul destinatario. Con la fattura viene altresì stabilito che il destinatario è gravato dall'IVA nell'importo indicato, nel caso in cui paghi la fattura. La conseguenza è che il destinatario potrà chiedere (solo) uno sgravio di importo ad esso corrispondente – corrispondente, in linea generale, anche all'IVA dovuta dal prestatore.

b) Rilevanza del principio di neutralità

42. Inoltre, tale disciplina è parimenti volta ad attuare il principio di neutralità sancito dalla normativa in materia di IVA. Il principio di neutralità è un principio fondamentale (16) che risulta dal carattere di imposta sui consumi dell'IVA e contiene due precetti di fondo.

43. Da un lato, esso osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA (17). Dall'altro, in forza del principio di neutralità, l'impresa, quale collettore d'imposta operante per conto dello Stato, deve essere sgravata, in linea di massima, dall'onere finale dell'IVA (18), nella misura in cui l'attività imprenditoriale sia diretta essa stessa (in linea di massima) alla realizzazione di operazioni imponibili (19).

44. In tale contesto, vorrei volgere l'attenzione sulla nozione di sgravio. Ne consegue che – come affermato recentemente anche dall'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona (20) – si può parlare di un diritto a detrazione nella misura in cui anche il destinatario della prestazione sia gravato dall'IVA. Tuttavia, quest'ultimo è assoggettato all'imposta non già a seguito dell'esecuzione della prestazione, ma solo per effetto del pagamento della controprestazione e dell'IVA in essa inclusa, sulla base di una fattura che ne esponga l'importo.

45. Ciò emerge con ancor maggior chiarezza nella precedente giurisprudenza della Corte, in cui veniva ancora esplicitamente precisato (21) che l'esercizio immediato del diritto a deduzione presuppone che, in linea di principio, i soggetti passivi non effettuino pagamenti e, quindi, non versino l'IVA a monte prima della ricezione della fattura, o di un altro documento considerato ad essa equivalente, e che non si possa ritenere che l'IVA gravi su una determinata operazione prima di essere stata assolta.

46. Infatti, la misura in cui il destinatario della prestazione è (o sarà) gravato dall'IVA, deriva, infatti, solo dal fatto che l'IVA applicabile sia stata inclusa nel calcolo della controprestazione che il destinatario deve corrispondere. Se l'IVA sia stata inclusa o meno nella determinazione della controprestazione può peraltro dedursi unicamente dal rapporto giuridico sottostante e dai conteggi relativi alla sua esecuzione, dunque dalla fattura.

47. In assenza di un accordo in tal senso e senza la fattura (corrispondente a detto accordo), il destinatario non può versare e non verserà l'IVA al prestatore. Si spiega in tal modo – come correttamente osservato dall'avvocato generale sig. Campos Sánchez-Bordona (22) – anche la disciplina di cui all'articolo 178 della direttiva IVA, la quale collega l'esercizio del diritto a detrazione al possesso della relativa fattura.

48. Fino a quando il prestatore – come nel caso di specie – non abbia incluso nel prezzo l'aliquota ordinaria e non l'abbia neppure traslata sul destinatario attraverso la controprestazione (ciò nel 2008 non era ancora avvenuto), lo stesso destinatario non sarà gravato dell'IVA nel quantum relativo. Una detrazione effettuata prima di detto momento non eliminerebbe l'aggravio (23), bensì unicamente l'agevolerebbe. Il destinatario potrebbe far valere in un dato momento una detrazione che il prestatore, ignorando il maggiore importo dell'IVA, non potrebbe teoricamente traslare.

49. Dunque, anche dal principio di neutralità – in linea con la tesi sostenuta dalla Commissione a tal riguardo – consegue che il diritto a detrazione sorge, sotto il profilo del quantum, solo nella misura dell'«importo dell'IVA da pagare» esposto nella fattura a termini dell'articolo 226, punto 10, della direttiva IVA.

50. La particolare importanza dell'articolo 226, punto 10, della direttiva IVA rispetto alle altre formalità di una fattura menzionate nell'articolo 226 emerge parimenti dall'articolo 203 della direttiva medesima. L'elemento necessario ai fini della detraibilità da parte del destinatario (l'«importo dell'imposta da pagare») implica un debito d'imposta fondato sulla legge, per effetto della sua mera esposizione nella fattura. Nel caso inverso – in cui sia stata erroneamente applicata un'aliquota fiscale troppo elevata – ciò implica che sia dovuto l'importo quale indicato, sebbene non spetti al destinatario alcun diritto a detrazione, in quanto figura un importo maggiore dell'imposta dovuta per legge (24). Pertanto, tale indicazione – cui il prestatore è obbligato ai sensi dell'articolo 220 della direttiva IVA – produce effetti non solo formali bensì parimenti sostanziali. Tali effetti si producono sia nei confronti del prestatore (articolo 203 della direttiva IVA) sia, a mio avviso, specularmente anche nei confronti del destinatario (articolo 168 in combinato disposto con l'articolo 178 della direttiva IVA) (25).

51. La ricorrente nel procedimento principale sottolinea inoltre, correttamente, che la rilevanza del momento dell'esecuzione della prestazione (o della prima fatturazione successiva alla sua esecuzione) pregiudicherebbe altresì l'autonomia contrattuale delle parti. Esse sarebbero, infatti, costrette a determinare (sul piano civilistico) il prezzo finale entro il termine (fissato nella normativa tributaria) di prescrizione del diritto al recupero dell'imposta a monte. In caso contrario, sarebbe preclusa la detrazione da parte del destinatario. Ciò rappresenterebbe una conseguenza di difficile comprensione, giacché la normativa in materia di IVA si collega, in linea di massima, ad operazioni economiche, senza peraltro mirare alla loro modifica.

c) Conclusione

52. Ne consegue che il tenore letterale e la ratio dell'articolo 178, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 226, punto 10, della direttiva IVA e la rilevanza del principio di neutralità ostano al sorgere del diritto a detrazione sotto il profilo del quantum (oggettivamente corretto) nel momento dell'esecuzione della prestazione. Il diritto a detrazione della Flexipiso – Pavimentos SA (relativamente alla parte eccedente l'ammontare del 5% dell'imposta indicato) è pertanto sorto – come sostenuto dalla Commissione e dalla Biosafe – non prima del 2012 con la ricezione della corrispondente fattura recante indicazione dell'IVA da pagare.

4. Giurisprudenza sulla rettifica retroattiva della fattura

53. A detta conclusione non si oppone neanche la recente giurisprudenza relativa alla rettificabilità retroattiva delle fatture, in cui la Corte, pur precisando che i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, quali previsti nel titolo X, capo 1, della direttiva IVA (intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione»), ha dichiarato, per contro, che i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione (26).

54. A tal riguardo, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la sua detraibilità a monte sia riconosciuta qualora gli obblighi sostanziali siano soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Conseguentemente, l'amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo (27).

55. La Corte ne ha dedotto che l'amministrazione finanziaria non può negare il diritto alla detrazione dell'IVA unicamente in base al rilievo che una fattura non rispetterebbe i requisiti previsti dall'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva 2006/112, laddove essa disponga delle informazioni per accertare che i requisiti sostanziali relativi a tale diritto siano stati soddisfatti (28).

56. Da ciò potrebbe discendere l'integrale detraibilità dell'imposta anche in assenza di una fattura. Infatti, la fattura costituirebbe, complessivamente considerata, solo un requisito formale. Ove risulti obiettivamente la sussistenza dei requisiti sostanziali previsti dall'articolo 168 della direttiva IVA, la mancanza di requisiti formali non potrebbe precludere la detrazione. Tuttavia, già il chiaro tenore letterale dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA si oppone a tale conclusione. D'altronde, la stessa Corte richiede espressamente, nella giurisprudenza richiamata supra, la rettifica della fattura (29). Pertanto, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte senza il possesso di una fattura non può desumersi né da detta giurisprudenza, né dalla direttiva IVA.

57. Ci si chiede unicamente se una fattura (nel caso di specie quella del 2008), nella quale non sia esposta l'IVA ovvero sia esposta una IVA troppo esigua, possa essere considerata, ai sensi della giurisprudenza precedentemente richiamata, quale fattura erronea. Quest'ultima potrebbe essere, infatti, eventualmente corretta *con effetto retroattivo* in considerazione di un mero errore formale, per cui anche la detrazione potrebbe ovvero dovrebbe essere effettuata con effetti retroattivi.

58. A tal proposito occorre, in primo luogo, osservare che le decisioni della Corte relative alla rettifica retroattiva di fatture attenevano, in sostanza, a fattispecie del tutto diverse da quella in esame nella specie. In tali cause la detraibilità dell'imposta assolta a monte era sorta sotto il profilo dell'an ed il quantum era pacifico inter partes. Pertanto, con la ricezione della fattura, il destinatario conosceva quale fosse l'importo dell'IVA ad esso incombente e quale fosse importo dell'imposta detraibile. Al più tardi con il pagamento delle fatture formalmente erronee, il destinatario restava gravato dall'IVA. In tali situazioni mancavano unicamente alcune indicazioni in fattura, che però non riguardavano né l'entità dell'imposta dovuta dal prestatore, né quello dell'onere fiscale gravante sul destinatario.

59. Non mi sembra corretto derivare da tale giurisprudenza la conclusione che il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte, già sorto sotto il profilo dell'an, possa essere retroattivamente modificato anche con riguardo al quantum. Come la Corte ha sottolineato, proprio nella causa Senatex (30), la particolarità di quel caso risiedeva nel fatto che «la Senatex disponeva delle fatture nel momento in cui ha esercitato il suo diritto a detrazione dell'IVA e aveva assolto l'IVA a monte».

60. A tal proposito, nella propria giurisprudenza la Corte ha riconosciuto al destinatario – il quale era d'accordo sull'IVA indicata in fattura, l'aveva versata e pertanto ne era gravato – la rettificabilità (con effetti retroattivi) di errori formali della fattura per ragioni di proporzionalità (e al fine di evitare l'applicazione di «penali»). La mancata esposizione dell'importo dell'IVA o l'indicazione di un suo valore troppo esiguo è tuttavia qualcosa di diverso dall'assenza di un codice fiscale o una data errata o l'erronea descrizione della prestazione. Tali ultime indicazioni sono rilevanti solo ai fini della verifica delle operazioni da parte dell'amministrazione finanziaria.

61. L'importo dell'IVA indicato è invece decisivo – come osservato supra ai paragrafi 39 e segg. – ai fini della determinazione dell'importo dell'onere gravante sul destinatario e, quindi, dello sgravio richiesto mediante la detrazione. Diversamente dalla maggior parte del restante contenuto della fattura prescritto dall'articolo 226 della direttiva IVA, l'articolo 226, punto 10, di detta direttiva non costituisce allora un mero requisito formale della detrazione. Piuttosto, tale indicazione è essenziale ai fini del collegamento tra onere determinato dall'imposta dovuta (v. articolo 203 della direttiva IVA) e detrazione da parte del destinatario. Una modifica a posteriori dell'«importo dell'IVA da pagare» non può pertanto avere effetti retroattivi ai sensi della menzionata giurisprudenza della Corte.

62. L'aumento dell'IVA non ancora esposta in fattura (vale a dire non indicata) non costituisce pertanto la mera rettifica di un errore formale. Anzi, tale aumento è comparabile alla prima emissione di una fattura. Infatti, anche nel caso di specie il prestatore comunica per la prima volta, quale sia l'importo dell'IVA traslata sulla controparte (a titolo complementare). Anche il destinatario giunge a conoscenza, per la prima volta, dell'importo dell'onere dell'IVA (complementare) derivante dal negozio giuridico, da assolvere ulteriormente (a titolo complementare) con il pagamento della successiva fattura.

63. Tale carattere sostanziale si evidenzia anche nella ratio sottostante alla disciplina di cui agli articoli 90 e 185 della direttiva IVA. Entrambe le norme disciplinano la portata con una successiva

riduzione della base imponibile. Per quanto riguarda il soggetto passivo, ciò avviene mediante l'applicazione dell'articolo 90 della direttiva IVA e, per il titolare del diritto alla detrazione, per effetto dell'articolo 185 della medesima direttiva (31). Come si desume dall'articolo 184 della direttiva IVA, la rettifica della detrazione ha luogo con effetto *ex nunc*. Lo stesso si applica anche ai sensi dell'articolo 90 della direttiva IVA, in quanto non vi figura alcun effetto retroattivo sull'imposta fino a quel momento dovuta. L'assenza di tali effetti retroattivi in caso di riduzione concordata della controprestazione deve valere anche per un suo successivo aumento concordato o addirittura per un suo aumento unilaterale in conseguenza di un aumento dell'aliquota fiscale (nel caso di specie dal 5% al 21%).

64. Dunque, anche in considerazione della giurisprudenza della Corte sulla rettifica con effetti retroattivi di fatture erranee, il diritto a detrazione sorge solo con il possesso di una fattura, che esponga per la prima volta l'importo dell'IVA da assolvere e limiti l'importo della detrazione all'importo medesimo.

5. Sintesi

65. L'*esistenza* di una fattura, che indichi chiaramente l'onere dell'IVA, non costituisce solo un criterio formale, ma è un elemento *sostanziale* della detrazione. Ciò discende dalla ratio di una fattura, che consiste, inter alia, anche nel creare una correlazione tra l'imposta dovuta e la detrazione. Dato che la legittimazione alla detrazione dipende sostanzialmente dal fatto che il soggetto passivo sia gravato dall'IVA (avendola già assolta con la controprestazione) o ne sarà gravato (avendo pattuito una corrispondente controprestazione), ne discende che l'indicazione di tale onere nella fattura è obbligatoria.

66. Solo tale interpretazione risponde alla specifica natura dell'articolo 226, punto 10, della direttiva IVA in combinato disposto con i precedenti articoli 203 nonché 90, 184 e 185.

67. Ne consegue che il diritto a detrazione per un importo determinato può sorgere (ed essere esercitato) appena il destinatario sia in possesso della fattura che indichi l'importo dell'IVA nella misura specificata. Nella specie, ciò è avvenuto solo nel 2012.

68. Pertanto, può soprassedersi all'esame della questione, ampiamente discussa dalla Repubblica portoghese, volta a determinare il lasso di tempo entro il quale possa essere fatto valere il diritto de quo in base alla normativa nazionale. Non si ravvisano elementi per cui il termine di quattro anni previsto dalla normativa nazionale e decorrente dal possesso della fattura con l'indicazione dell'importo dell'IVA ora più elevato ponga problemi sul piano del diritto dell'Unione.

C. Sulla seconda questione

69. Alla luce della risposta positiva alla prima questione, non occorre rispondere alla seconda questione.

70. Inoltre, la questione del rifiuto di pagamento da parte dell'acquirente con riguardo alla controprestazione rappresenta una questione di diritto civile, la cui soluzione non può essere fornita sulla base della direttiva IVA. Il quesito se un acquirente, cui non sia più consentito detrarre l'imposta, debba ciò nonostante corrisponderne a posteriori l'importo, qualora entrambe le parti, al momento della conclusione del contratto, abbiano concordemente ritenuto applicabile un'aliquota troppo esigua, è una questione di interpretazione contrattuale in considerazione di tutte le circostanze concrete della specie. Dall'articolo 73 della direttiva IVA può solo discendere che l'IVA costituisce parte integrante della controprestazione originariamente pattuita. Se e in qual misura detta controprestazione possa essere adeguata a posteriori rappresenta, in primo luogo, una

questione della ripartizione contrattuale dei rischi inter partes.

VI. Soluzione suggerita

71. Propongo pertanto di rispondere alla domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta dal Supremo Tribunal de Justiça (Corte suprema, Portogallo) nei termini seguenti:

Il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sorge, in base all'articolo 168, lettera a), in combinato disposto con gli articoli 178, lettera a), e 226, punto 10, della direttiva IVA, quanto all'importo dell'imposta da assolvere esposto in fattura, solo al momento della ricezione della di quest'ultima. Un aumento a posteriori (rettifica) dell'importo dell'IVA da assolvere in una fattura modificata non implica che il diritto a detrazione sorga retroattivamente. Pertanto, le disposizioni della direttiva IVA ostano ad una disciplina per effetto della quale, in un caso come quello di specie, il termine per la detraibilità di tale imposta complementare decorra già dall'emissione della fattura originaria.

1 Lingua originale: il tedesco.

2 Causa C-533/16 – Volkswagen AG.

3 Sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

4 Sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

5 GU 2006, L 347, pag. 1.

6 Sentenze del 17 settembre 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punto 32); del 30 aprile 2014, Pflieger e a. (C-390/12, EU:C:2014:281, punto 26); del 22 giugno 2010, Melki e Abdeli (C-188/10 e C-189/10, EU:C:2010:363, punto 27), e del 22 gennaio 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punto 19).

7 Sentenze del 21 settembre 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punto 39); del 22 giugno 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punto 31); del 22 dicembre 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punto 23), e del 15 luglio 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punto 37).

8 Sentenze del 21 settembre 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punto 40); del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punto 27); del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punto 39); del 22. marzo 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punto 35), e del 22 dicembre 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punto 24).

9 Ordinanza del 12 gennaio 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punto 28), sentenze del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punto 28); del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punto 40); del 22 giugno 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punto 34), v. in tal senso sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 28 e la giurisprudenza ivi citata).

10 Sentenza del 22 giugno 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punto 35).

11 Alla luce dell'articolo 73 della direttiva IVA è più preciso parlare di 5/105 della controprestazione pattuita.

12 Alla luce dell'articolo 73 della direttiva IVA è più preciso parlare di 21/121 della controprestazione pattuita.

13 Sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punto 35), v. in tal senso sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punto 34).

14 In tal senso anche le conclusioni dell'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona presentate nella causa Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, paragrafo 60).

15 Sentenze del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punto 27), v. pure le mie conclusioni presentate nella causa Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, paragrafi 30, 32 e 46).

16 La Corte, nella sentenza del 13 marzo 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, punto 43), parla di un principio di interpretazione.

17 Sentenze del 16 ottobre 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, punto 30); del 7 settembre 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, punto 20), e dell'11 giugno 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, punto 22).

18 Sentenze del 13 marzo 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, punto 25), e del 1° aprile 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, punto 39).

19 Sentenze del 13 marzo 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, punto 41); del 15 dicembre 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punto 51); del 21 aprile 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punto 57), e le mie conclusioni presentate nella causa Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, paragrafo 25).

20 Conclusioni dell'avvocato Campos Sánchez-Bordona presentate nella causa Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, paragrafo 64).

21 Sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punto 35).

22 Conclusioni dell'avvocato Campos Sánchez-Bordona presentate nella causa Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, paragrafi 58 e segg.).

23 V., a tal riguardo, la stessa tesi dell'avvocato Campos Sánchez-Bordona nella causa Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, paragrafo 64).

24 Sentenze del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, punto 23), e del 13 dicembre 1989, Genius (C?342/87, EU:C:1989:635, punto 15).

25 In tal senso anche l'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona nella causa Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, paragrafo 67).

26 Sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punto 47), v. in tal senso sentenza dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punti 41 e 42 e la giurisprudenza ivi citata).

27 Sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punto 42); del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean (C?183/14,

EU:C:2015:454, punti 58 e 59), v. in tal senso anche sentenze del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punto 42), tuttavia nel caso di un meccanismo di inversione contabile, nonché del 1° marzo 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punto 43), anch'esso però in riferimento al meccanismo di inversione contabile.

28 Sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punto 43).

29 Nella sua sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punto 39), la Corte prende esplicitamente le distanze dalla sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punto 38), rilevando che in tale ultima causa non era stata emessa alcuna fattura, che invece sussisteva nel caso Senatex ed era stata altresì pagata, compresa l'IVA.

30 Sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punto 39).

31 V. sulla loro relazione le mie conclusioni nella causa Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, paragrafo 27) e le conclusioni dell'avvocato generale Saugmandsgaard Øe nella causa T – 2 (C-396/16, EU:C:2017:763, paragrafi 56 e segg.).