

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

del 22 aprile 2021 (1)

Causa C-80/20

Wilco Salmson France SAS

contro

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? - Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti,**

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? - Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti - Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i**

(Domanda di pronuncia pregiudiziale del Tribunalul Bucure?ti [Tribunale regionale di Bucarest,
Romania])

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Diritto tributario – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 167 e 178, lettera a) – Origine del diritto a detrazione dell'IVA – Periodo di origine – Possesso di una fattura quale condizione sostanziale – Distinzione rispetto alle condizioni formali della detrazione – Direttiva rimborsi (direttiva 2008/9/CE) – Articolo 14, paragrafo 1, lettera a), e articolo 15 – Definitività di una decisione di diniego non impugnata – Conseguenze giuridiche dello storno (annullamento) di una fattura e della sua nuova emissione»

I. Introduzione

1. Una società presentava una richiesta di rimborso in Romania nel 2012, anno in cui risultava emessa una sola fattura, probabilmente irregolare. A seguito del rigetto della richiesta di rimborso relativa al 2012, la fattura veniva annullata e nuovamente emessa nel 2015. Veniva quindi presentata una nuova richiesta di rimborso relativa al 2015, oggetto ora di esame. Il giudice a quo chiede, nel caso di specie, quando sia sorto il diritto a detrazione e quando avrebbe dovuto essere presentata la richiesta di rimborso.

2. Nella fattispecie in esame, la Corte ha l'opportunità di fornire una risposta a una delle questioni più importanti della prassi nella normativa in materia di IVA: se il possesso di una fattura sia una condizione necessaria ai fini della detrazione dell'imposta assolta a monte da una società.

3. In caso di risposta affermativa, il possesso della fattura sarà dunque rilevante anche ai fini

del periodo d'imposta nel quale dev'essere fatta valere la detrazione ovvero la richiesta di rimborso. In caso di successiva rettifica della fattura iniziale, rileverebbe il momento del possesso della fattura erronea (nel caso di specie, il 2012) qualora detta rettifica abbia effetto retroattivo, in caso contrario, rileverebbe la data del possesso della fattura rettificata (nel caso di specie, il 2015). In caso di risposta negativa alla suddetta questione, invece, sarebbe rilevante la sola esecuzione della prestazione (nel caso di specie, nel 2012).

4. Qualora la detrazione sia soggetta a taluni limiti temporali (sia in relazione alla presentazione della richiesta, come nel caso in esame nella procedura di rimborso di cui alla direttiva 2008/9, sia quali termini di decadenza), è rilevante il momento in cui detti termini inizino a decorrere. A ciò si ricollega la questione di stabilire se sussista un momento specifico entro il quale il soggetto passivo sia tenuto a far valere la detrazione ovvero se sia libero di determinarlo, chiedendo alla propria controparte contrattuale l'emissione di nuova fattura previo annullamento della precedente. Inoltre, si pongono questioni procedurali nel caso in cui la richiesta di rimborso dell'imposta a monte sia già stata *medio tempore* respinta con decisione passata in giudicato.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

– *Direttiva 2006/112*

5. L'articolo 63 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2) (in prosieguo: la «direttiva IVA») stabilisce le norme che disciplinano l'origine del fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta:

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

6. L'articolo 167 di detta direttiva riguarda l'origine del diritto a detrazione disponendo quanto segue:

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

7. Il successivo articolo 178 disciplina, invece, l'esercizio del diritto a detrazione:

«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;

(...)

f) quando è tenuto ad assolvere l'imposta quale destinatario o acquirente in caso di applicazione degli articoli da 194 a 197 o dell'articolo 199, adempiere alle formalità fissate da ogni Stato membro».

8. L'articolo 219 della direttiva medesima ha ad oggetto le modifiche della fattura, stabilendo al riguardo quanto segue:

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

9. L'articolo 168, lettera a), della direttiva de qua riguarda, invece, la portata sostanziale della detrazione:

«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».

10. Il successivo articolo 169, lettera a), estende il diritto a detrazione:

«Oltre alla detrazione di cui all'articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

a) sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro».

11. Il seguente articolo 170 precisa, a tal riguardo, che, anche in assenza della possibilità di detrazione, sussiste il diritto al rimborso del soggetto passivo:

«Il soggetto passivo che, ai sensi dell'articolo 1 della direttiva 86/560/CEE (...), dell'articolo 2, punto 1, e dell'articolo 3 della direttiva 2008/9/CE (...) e dell'articolo 171 della presente direttiva, non è stabilito nello Stato membro in cui effettua acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da IVA ha il diritto al rimborso di tale imposta nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

a) le operazioni di cui all'articolo 169; (...)».

12. Il successivo articolo 171, paragrafo 1, disciplina la procedura di rimborso ai soggetti passivi che non compiono operazioni nazionali:

«Il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da imposta ma che sono stabiliti in un altro Stato membro è effettuato secondo le modalità d'applicazione previste dalla direttiva 2008/9/CE».

– *Direttiva 2008/9*

13. L'articolo 5 della direttiva 2008/9/CE, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro (3) (in prosieguo: la «direttiva rimborsi») chiarisce il rapporto con la direttiva IVA:

«Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso l'IVA a lui addebitata in relazione a beni o servizi fornitigli da altri soggetti passivi in tale Stato membro o in relazione all'importazione di beni in tale Stato membro, nella misura in cui i beni e servizi in questione siano impiegati ai fini delle seguenti operazioni:

- a) operazioni di cui all'articolo 169, lettere a) e b), della direttiva 2006/112/CE;
- b) operazioni il cui destinatario è il debitore dell'IVA ai sensi degli articoli da 194 a 197 e dell'articolo 199 della direttiva 2006/112/CE, quali applicati nello Stato membro di rimborso.

Fatto salvo l'articolo 6, ai fini della presente direttiva il diritto al rimborso dell'IVA a monte è determinato secondo la direttiva 2006/112/CE quale applicata dallo Stato membro di rimborso».

14. L'articolo 10 della direttiva rimborsi consente un'estensione del novero di documenti da allegare alla richiesta per lo Stato membro di rimborso:

«Fatte salve le richieste di informazioni di cui all'articolo 20, lo Stato membro di rimborso può esigere che il richiedente presenti per via elettronica una copia della fattura o del documento d'importazione insieme alla richiesta di rimborso, qualora la base imponibile su una fattura o un documento d'importazione sia pari o superiore a 1 000 EUR o al controvalore in moneta nazionale. Tuttavia, qualora la fattura riguardi acquisto di carburante, tale soglia è pari a 250 EUR o al controvalore in moneta nazionale».

15. Il successivo articolo 14 riguarda il contenuto della richiesta di rimborso:

«1. La richiesta di rimborso riguarda:

- a) l'acquisto di beni o di servizi fatturato durante il periodo di riferimento, purché l'imposta sia divenuta esigibile prima o al momento della fatturazione, o per il quale l'imposta è divenuta esigibile durante il periodo di riferimento, purché l'acquisto sia stato fatturato prima che l'imposta divenisse esigibile; ...».

16. Il successivo articolo 15, paragrafo 1, prescrive i termini entro i quali deve essere presentata una siffatta richiesta di rimborso:

«La richiesta di rimborso è presentata allo Stato membro di stabilimento al più tardi il 30 settembre dell'anno civile successivo al periodo di riferimento. La richiesta di rimborso si considera presentata solo se il richiedente ha fornito tutte le informazioni previste dagli articoli 8, 9 e 11. (...)».

17. L'articolo 23 della direttiva de qua riguarda il rigetto della richiesta di rimborso:

«1. Qualora la richiesta di rimborso sia rifiutata del tutto o in parte, i motivi del rifiuto sono notificati al richiedente dallo Stato membro di rimborso unitamente alla decisione.

2. Il richiedente può presentare ricorso presso le autorità competenti dello Stato membro di rimborso contro una decisione di rifiuto di una richiesta di rimborso nella forma ed entro i termini prescritti per i ricorsi riguardanti le richieste di rimborso presentate dalle persone stabilite in tale Stato membro. (...)».

B. Diritto rumeno

18. L'articolo 145 della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario, in prosieguo: il «codice tributario») prevede il diritto dei soggetti passivi alla detrazione dell'IVA dovuta sugli acquisti.

19. L'articolo 146 del codice tributario dispone che, ai fini dell'esercizio di tale diritto, il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura.
20. Ai sensi del successivo articolo 147 2, paragrafo 1, lettera a), un soggetto passivo stabilito non in Romania, bensì in un altro Stato membro, che non è tenuto ad iscriversi ai fini dell'IVA in Romania, può beneficiare del rimborso dell'IVA assolta per importazioni e acquisti di beni/servizi, effettuati in Romania.
21. Il punto 49, paragrafo 15, dello Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (decreto del Governo n. 44/2004 recante norme di attuazione del codice tributario) prevede che la richiesta di rimborso riguarda gli «acquisti di beni o di servizi fatturati nel periodo di riferimento, pagati fino alla data della richiesta di rimborso. Le fatture che non sono state pagate entro la data della richiesta di rimborso sono comprese nelle richieste di rimborso relative ai periodi in cui sono state pagate».
22. Ai sensi del punto 49, paragrafo 16, del decreto medesimo, «in aggiunta alle operazioni menzionate al paragrafo 15, la richiesta di rimborso riguarda, parimenti, fatture o documenti d'importazione non coperti da richieste di rimborso anteriori e relativi ad operazioni eseguite nel corso dell'anno civile in questione».

III. Controversia principale

23. La ZES Zollner Electronic SRL (in prosieguo: la «ZES»), una società stabilita in Romania e ivi registrata ai fini dell'IVA, fornisce alla Pompas Salmson beni prodotti in Romania. La Pompas Salmson è una società legittimata alla detrazione dell'IVA e ha la sede della propria attività economica in Francia. Non è stabilita in Romania e non è ivi registrata ai fini dell'IVA.
24. La Pompas Salmson concludeva parimenti un contratto con la ZES avente ad oggetto l'acquisto di attrezzature di produzione. La ZES li cedeva alla Pompas Salmson, che li metteva nuovamente a disposizione della ZES al fine di utilizzarle nel processo di produzione dei beni successivamente forniti alla Pompas Salmson (cosiddetto *tooling*).
25. Con riguardo alla vendita di tali attrezzature di produzione alla Pompas Salmson, la ZES emetteva nel 2012 le rispettive fatture con esposizione dell'IVA. Non è chiaro se e quando dette fatture siano state pagate dalla Pompas Salmson.
26. La Pompas Salmson chiedeva il rimborso dell'IVA assolta in Romania ai sensi della direttiva rimborsi e dell'articolo 1472, paragrafo 1, lettera a), del codice tributario, in combinato disposto con il punto 49 del decreto del Governo n. 44/2004.
27. Con decisione del 14 gennaio 2014, le amministrazione finanziaria rumene respingevano la richiesta di rimborso per il periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre 2012 per l'importo di 449 538,38 leu rumeni (RON) (circa EUR 92 000) per motivi relativi alla documentazione allegata alla richiesta e, a quanto sembra (4), per la non conformità ai requisiti di legge delle fatture allegate. Secondo quanto esposto dalla Romania, non era stata fornita la prova del pagamento delle fatture presentate, ancora richiesta dalla normativa allora vigente. Le fatture stesse sarebbero state, di per sé, tutte corrette.
28. In ogni caso, la ZES procedeva allo storno delle fatture inizialmente emesse (nel 2012), emettendone di nuove, nel 2015, relative alla vendita delle attrezzature di produzione.

29. Nel 2014, la Pompas Salmson veniva acquisita dalla Wilo France SAS. Tale operazione portava alla costituzione della Wilo Salmson France SAS (in prosieguo: la «ricorrente»).

30. Nel novembre 2015, la ricorrente chiedeva il rimborso dell'IVA sulla base delle nuove fatture emesse dalla ZES per il periodo dal 1° agosto al 31 ottobre 2015. L'amministrazione finanziaria respingeva la richiesta di rimborso dell'IVA in quanto infondata, in quanto la ricorrente non avrebbe rispettato il punto 49, paragrafo 16, del decreto del Governo n. 44/2004 avendo già chiesto il rimborso delle fatture.

31. In data 13 giugno 2016, avverso tale decisione la ricorrente presentava opposizione, che la Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice (DRFP) Bucure?ti - Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Bucarest – Amministrazione finanziaria per i contribuenti non residenti, Romania) respingeva in quanto infondata, ritenendo che l'IVA di cui si chiedeva la restituzione fosse già stata oggetto di un'altra richiesta di rimborso e che le operazioni per le quali veniva chiesto il rimborso dell'IVA sarebbero state effettuate nel 2012 e non nel 2015. Avverso tale provvedimento la ricorrente proponeva ricorso giurisdizionale.

IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

32. Con ordinanza del 19 dicembre 2019, il Tribunalul Bucure?ti (Tribunale regionale di Bucarest, Romania), investito del ricorso, sottoponeva alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Per quanto riguarda l'interpretazione dell'articolo 167, in combinato disposto con l'articolo 178 della direttiva 2006/112/CE: se esista una distinzione tra il momento in cui sorge e il momento in cui viene esercitato il diritto a detrazione in relazione al modo in cui funziona il sistema dell'IVA.

A tal fine, è necessario chiarire se il diritto a detrazione dell'IVA possa essere esercitato in assenza di una fattura fiscale (valida) emessa per gli acquisti di beni effettuati.

2. Per quanto riguarda l'interpretazione delle medesime disposizioni in combinato disposto con le disposizioni dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2008/9/CE: qual è il punto di riferimento procedurale per valutare la regolarità dell'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA.

A tal fine, è necessario chiarire se si possa presentare una richiesta di rimborso dell'IVA divenuta esigibile prima del «periodo di riferimento», ma la cui fatturazione è avvenuta nel corso del periodo di riferimento.

3. Per quanto riguarda l'interpretazione delle medesime disposizioni dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2008/9, in combinato disposto con gli articoli 167 e 178 della direttiva 2006/112: quali sono gli effetti dell'annullamento e dell'emissione di nuove fatture per gli acquisti di beni precedenti al «periodo di riferimento», sull'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA relativa a tali acquisti.

A tal fine è necessario chiarire se, nel caso di annullamento da parte del fornitore delle fatture iniziali emesse per acquisti di beni e di emissione di nuove fatture in un momento successivo, l'esercizio del diritto del beneficiario di chiedere il rimborso dell'IVA relativa agli acquisti debba essere riferito alla data delle nuove fatture. Ciò in una situazione in cui l'annullamento delle fatture iniziali e l'emissione delle nuove fatture non rientrano nella sfera del controllo del beneficiario, ma esclusivamente nel potere discrezionale del fornitore.

4. Se la legislazione nazionale possa subordinare il rimborso dell'IVA concesso conformemente

alla direttiva 2008/9 a una condizione di esigibilità, in una situazione in cui la fattura corretta sia emessa nel periodo della richiesta.

33. Nel procedimento dinanzi alla Corte, la ricorrente, la Romania e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte.

V. Valutazione giuridica

A. Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

34. La Romania ritiene che la domanda di pronuncia pregiudiziale sia irricevibile, non avendo il giudice del rinvio rappresentato in modo esatto i fatti del procedimento principale. Secondo la Romania, la richiesta di rimborso nel 2012 non è stata respinta per vizi delle relative fatture, bensì in ragione della mancata dimostrazione del pagamento delle fatture stesse. Dette prove sarebbero state ancora necessarie in forza della normativa (nazionale) allora vigente. In virtù di una disposizione transitoria, tali richieste avrebbero potuto essere presentate nuovamente – e senza prova di pagamento – entro il 30 settembre 2014, ma la ricorrente non si è avvalsa di detta facoltà. In assenza di una fattura erronea, tutte le questioni poste dal giudice del rinvio non sarebbero pertinenti e la Corte non potrebbe fornirvi una risposta utile.

35. La Corte incontra maggiori difficoltà nel fornire una corretta interpretazione del diritto dell'Unione nel caso in cui i fatti non siano rappresentati in modo esatto. In assenza di errori nelle fatture, non si pone alcuna delle questioni sollevate dal giudice del rinvio, come correttamente sostenuto dalla Romania. Inoltre, non è stato precisato in cosa sia consistito in concreto il preteso vizio delle fatture sulla base del quale è stata respinta la richiesta di rimborso nel 2012. Ai fini della risposta da fornire alle questioni sottoposte, rileva peraltro se le fatture fossero esenti da errori, se in esse mancasse la sola indicazione della data oppure se, ad esempio, l'IVA non fosse esposta separatamente.

36. Tuttavia, secondo costante giurisprudenza, nell'ambito del procedimento ex articolo 267 TFUE, basato su una netta separazione delle funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, quest'ultima può pronunciarsi unicamente sull'interpretazione o sulla validità di un testo di diritto dell'Unione, sulla base dei fatti indicati dal giudice nazionale(5). Per quanto riguarda, pertanto, asseriti errori di fatto contenuti nell'ordinanza di rinvio, non spetta alla Corte, ma al giudice nazionale, accertare i fatti che hanno dato origine alla causa e trarne le conseguenze ai fini della sua pronuncia (6).

37. La domanda di pronuncia pregiudiziale è quindi ricevibile e occorre rispondere alle questioni pregiudiziali sulla base della premessa – la cui fondatezza dev'essere peraltro esaminata dal giudice del rinvio – che il rigetto della richiesta di rimborso del 2012 sia stato dovuto all'erroneità delle fatture.

B. Sulle questioni pregiudiziali

38. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda una richiesta di rimborso presentata ai sensi della direttiva rimborsi e respinta nel 2012. Detta richiesta è stata reiterata nel 2015, a seguito dello storno delle fatture iniziali del 2012 e della nuova emissione delle fatture nel 2015. In conclusione, con le sue quattro domande, il giudice del rinvio chiede quale sia la data esatta ai fini del rimborso dell'IVA assolta dal destinatario della prestazione (la ricorrente) per effetto del versamento del prezzo con riguardo alle cessioni effettuate nel 2012.

39. Sebbene le sole questioni dalla seconda alla quarta si riferiscano alla direttiva rimborsi, riguardando invece la prima questione il momento dell'esercizio del diritto a detrazione, occorre rispondere anche a quest'ultima – diversamente da quanto ritenuto dalla Commissione – in quanto

essa costituisce una necessaria questione preliminare.

40. Come la Corte ha già avuto modo di chiarire in diverse occasioni, la direttiva rimborsi non è volta a determinare le condizioni di esercizio né la portata del diritto al rimborso. Infatti, l'articolo 5, paragrafo 2, di tale direttiva prevede che, fatto salvo il successivo articolo 6 e ai fini della stessa direttiva, il diritto al rimborso dell'IVA a monte è determinato secondo la direttiva IVA quale applicata dallo Stato membro di rimborso (7). La direttiva IVA determina, quindi, il diritto sostanziale e la direttiva rimborsi stabilisce la procedura dettagliata per l'esercizio del diritto medesimo, conformemente all'articolo 170 della direttiva IVA, rispetto ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso (ai sensi dell'articolo 3 della direttiva rimborsi) (8).

41. Di conseguenza, il diritto, per un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, di ottenere il rimborso come previsto dalla direttiva rimborsi trova riscontro nel diritto a detrazione di un soggetto passivo stabilito nello Stato membro in cui è stata eseguita la prestazione (9).

42. È dunque decisivo il momento in cui il diritto a detrazione, ai sensi degli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA, è sorto e avrebbe dovuto essere esercitato dalla ricorrente. Ne discende quindi la risposta al quesito che è alla base di tutte le questioni poste, vale a dire se la ricorrente, nel 2015, abbia fatto valere la detrazione riguardante le cessioni delle attrezzature di produzione effettuate nel 2012 nel periodo esatto di riferimento di cui all'articolo 14 della direttiva rimborsi (ed entro il termine di cui al successivo articolo 15).

43. Il giudice a quo si pone in particolare detta questione, in quanto le fatture iniziali (a quanto pare erronee) del 2012 relative alle cessioni effettuate nello stesso anno sono state stornate e nuovamente emesse nel 2015. A tal riguardo, la risposta a tutte le questioni dipende dalla rilevanza di una fattura ai fini della detrazione (v., al riguardo, sub C). Segnatamente, ove non vi sia alcuna necessità di una fattura, non sarebbe decisivo acclarare se essa fosse erronea né se sia stata stornata e nuovamente emessa correttamente.

44. Va dunque chiarito, in limine, quale sia la rilevanza di una fattura ai fini della detrazione (v., al riguardo, sub C.1 e C.2). In secondo luogo, se il *possesso di una fattura* richiesto dall'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA costituisca una condizione ai fini della detrazione – come affermato dalla Corte nelle sentenze Volkswagen (10) e Biosafe (11) – oppure se tale elemento sia stato superato a seguito della pronuncia della Corte nella causa V?dan (12) (v., al riguardo, sub C.3). Occorre quindi acclarare se tale situazione cambi nel caso in cui detta fattura fosse erronea e sia stata stornata (annullata) dal prestatore e nuovamente emessa nel 2015 (v., al riguardo, sub C.4.a). A tal riguardo, contrariamente a quanto sembra ritenere la Commissione, vanno presi in considerazione, oltre agli aspetti sostanziali anche quelli procedurali (v., al riguardo, sub C.4.b) per tener conto del termine per la presentazione della richiesta previsto dall'articolo 15 della direttiva rimborsi, nonché del carattere definitivo assunto da una decisione di diniego (v. articolo 23 della direttiva rimborsi) dell'amministrazione finanziaria non impugnata.

45. Una volta chiariti tali aspetti, sarà possibile fornire agevolmente una risposta alle questioni inerenti al periodo esatto di riferimento di cui all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva rimborsi (dalla seconda alla quarta questione della domanda di pronuncia pregiudiziale) (v., al riguardo, sub D).

C. Sul momento in cui sorge il diritto a detrazione (prima questione pregiudiziale)

46. Occorre pertanto stabilire il momento in cui è sorto il diritto a detrazione della ricorrente. I problemi nella determinazione dell'esatto periodo per far valere il diritto a detrazione derivano dall'esistenza e dal tenore letterale di due disposizioni sull'origine del diritto a detrazione di cui all'articolo 167 della direttiva IVA e sull'esercizio di detto diritto di cui all'articolo 178, lettera a),

della direttiva medesima. Ciò emerge chiaramente dalla prima questione posta dal giudice del rinvio.

47. L'articolo 167 della direttiva IVA prevede che il diritto a detrazione (del destinatario della prestazione) sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile (e dunque sorge il debito d'imposta del prestatore – articolo 63 della direttiva IVA). Mentre l'articolo 167 mira, in linea di principio, a una sincronizzazione tra l'imposta dovuta dal prestatore e la detrazione spettante al destinatario, il successivo articolo 178 modifica detto principio. Presupposto di un esercizio effettivo è, infatti, non solo che il debito d'imposta sia sorto a carico del prestatore, ma anche che il destinatario sia in possesso di una fattura. Al riguardo, detta fattura deve altresì soddisfare taluni requisiti formali (come quelli stabiliti dall'articolo 226 della direttiva IVA).

48. La prima alternativa è che la detrazione sia pertanto sorta conformemente agli articoli 167 e 63 della direttiva IVA già al momento dell'esecuzione della prestazione. Nel caso di specie, si tratterebbe del 2012 e la richiesta presentata nel 2015 sarebbe inevitabilmente tardiva ai sensi dell'articolo 15 della direttiva rimborsi. Il termine in questione costituisce infatti – come la stessa Corte ha più volte dichiarato (13) - un termine di decadenza. La seconda alternativa è che sia necessario il possesso di una fattura, in forza dell'articolo 178 della direttiva IVA. In tale ultimo caso, potranno essere presi in considerazione, quale momento del sorgere del diritto, il 2012 – ove non occorra che la fattura soddisfi tutti i requisiti formali di cui all'articolo 226 della direttiva medesima – oppure il 2015, essendoci in tale anno per la prima volta una fattura che, a quanto pare, rispettava tutte le prescrizioni del suddetto articolo 226.

49. Ritengo corretta la seconda soluzione, che considera necessario il possesso di una fattura, benché il mancato rispetto dei requisiti formali non osti alla detrazione e sia suscettibile di rettifica anche con effetti retroattivi. A mio avviso, occorre differenziare, infatti, il sorgere del diritto a detrazione *sotto il profilo dell'an* (v., al riguardo, sub 1) e *sotto il profilo del quantum* (v., al riguardo, sub 2). Ad un esame più attento, solo tale approccio è in linea anche con la giurisprudenza della Corte relativa alla rettifica con effetti retroattivi di fatture formalmente erranee (v., al riguardo, sub 3). La conseguenza è che lo storno (annullamento) di una fattura è possibile secondo il diritto civile, ma è irrilevante ai fini della valutazione del periodo in cui sorge il diritto a detrazione (v., al riguardo, sub 4).

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

50. 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*. Secondo tale giurisprudenza, il diritto a detrazione e, conseguentemente, anche al rimborso, 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 (14). Secondo costante giurisprudenza della Corte, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione o il rimborso dell'IVA a monte sia concesso in presenza dei requisiti sostanziali, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (15). Sussisterebbe una deroga, se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (16).

51. A tal proposito, l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA richiama la detrazione dell'«IVA dovuta o assolta». Con ciò s'intende l'IVA dovuta o versata dal fornitore allo Stato. In detta ipotesi, il destinatario non è tenuto a versare l'IVA, bensì il prezzo concordato al suo partner contrattuale.

52. Tale disposizione chiarisce la *ratio* della detrazione. Dal carattere di imposta sui consumi (17) dell'IVA e dalla tecnica di imposizione indiretta si desume che il destinatario avente diritto a detrazione debba essere esonerato dall'IVA trasferitagli con il prezzo – ma che è dovuta da un

altro soggetto (il prestatore) – avvalendosi della detrazione.

53. Accogliendo una prospettiva del genere, sarebbe dunque rilevante proprio il pagamento effettivo del prezzo da parte della ricorrente. Infatti, solo allora la ricorrente sarà effettivamente gravata (in modo indiretto) dall'IVA. Tuttavia, dalla disposizione dell'articolo 167 bis della direttiva IVA risulta che il legislatore della direttiva ammette la possibilità di una detrazione anche anteriormente al pagamento. Detto articolo consente di limitare il diritto a detrazione al momento del pagamento, qualora anche il debito d'imposta sorga solo con l'incasso del prezzo. Ciò è ragionevole soltanto qualora negli altri casi la detrazione sia consentita già prima del pagamento del prezzo.

54. È quindi chiaro che il legislatore della direttiva ritiene che il destinatario sia gravato dall'IVA già prima del pagamento del prezzo, ma successivamente al momento dell'esecuzione della prestazione, nel quale il diritto a detrazione è già sorto *sotto il profilo dell'an.*

2. **Sorgere del diritto a detrazione sotto il profilo del quantum**

55. Occorre peraltro individuare ancora il momento del sorgere del diritto a detrazione *sotto il profilo del quantum.* A tal riguardo, ha un rilievo decisivo la disposizione dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA.

56. Infatti, la mera esecuzione della prestazione non consente di determinare l'entità dell'IVA gravante sul destinatario e inclusa nel prezzo. Ciò è evidente nel caso delle cosiddette prestazioni continuative, nelle quali al momento della conclusione del contratto è stabilito solo l'oggetto della prestazione, ma non la quantità (ad esempio, nel caso di un contratto di fornitura di elettricità). Inoltre, sussistono altre fattispecie in cui il prezzo dovuto (secondo il diritto civile) risulta solo dal computo effettuato da parte del prestatore successivamente all'esecuzione della prestazione (ad esempio nel caso di un compenso orario o di un onorario di un avvocato basato sull'esito della causa).

57. Tuttavia, dato che la mera esecuzione della prestazione da parte del prestatore non consente di determinare lo specifico onere IVA a carico del destinatario, allora è logico e consequenziale che il legislatore della direttiva non solo subordini la detrazione all'esecuzione della prestazione, bensì esiga altresì, a termini dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, che il destinatario della prestazione «[sia] in possesso di una fattura» (18).

58. Ne consegue che il requisito del possesso di una fattura è parimenti volto ad attuare il principio di neutralità sancito dalla normativa in materia di IVA. Il principio di neutralità è un principio fondamentale (19) dell'IVA che deriva dal suo carattere di imposta sui consumi. Ciò implica, *inter alia*, che l'impresa, in quanto collettore d'imposta per conto dello Stato, deve essere sgravata, in linea di massima, dall'onere finale dell'IVA (20), nella misura in cui l'attività imprenditoriale sia diretta essa stessa (in linea di massima) alla realizzazione di operazioni imponibili (21).

59. In tale contesto, vorrei soffermarmi, nuovamente (22), sulla nozione di sgravio, dalla quale discende (23) che la detrazione dell'imposta è ipotizzabile solamente a condizione che il destinatario sia parimenti 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 (v. al riguardo *supra*, paragrafo 53). Alla base della disposizione dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA è evidentemente l'assunto che, di norma, il pagamento avvenga in maniera tempestiva dietro presentazione di una corrispondente fattura, in modo che possa presumersi in quel momento il sorgere immediato dell'onere a carico del destinatario.

60. Tali rilievi emergono con assoluta chiarezza dalla precedente giurisprudenza della Corte, nella quale è stato ancora espressamente affermato (24) che il diritto immediato alla detrazione 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 data operazione prima di essere stata versata.
61. La misura in cui il destinatario della prestazione è (o sarà) gravato dall'IVA, deriva, infatti, unicamente dal fatto che l'IVA corrispondente sia stata inclusa nel calcolo della controprestazione che il destinatario deve corrispondere. Se l'IVA ne sia o meno ricompresa può peraltro desumersi soltanto dal rapporto giuridico sottostante e dalla contabilizzazione inerente alla sua attuazione, dunque dalla fattura.
62. In sostanza, il possesso di una fattura, richiesto dall'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, è il mezzo per trasferire in maniera chiara l'onere dell'IVA dal prestatore (che è debitore d'imposta) al destinatario (che ne è gravato tramite il prezzo). Solo in tal modo il destinatario può conoscere la misura in cui subisce l'onere dell'IVA a parere del prestatore, ed è conseguentemente legittimato a chiedere uno sgravio di importo ad esso corrispondente.
63. Inoltre – come la Corte ha già affermato (25) - la necessità del possesso di una fattura consente, in primo luogo, all'amministrazione finanziaria il controllo di un debito d'imposta sorto e di una detrazione richiesta. Al riguardo, il controllo sarà tanto più efficace, quante più indicazioni figureranno in una fattura del genere, il che spiega l'elenco di cui all'articolo 226 della direttiva IVA, divenuto ormai molto ampio.
64. A mio avviso, nelle sentenze Volkswagen (26) e Biosafe (27), la Corte ha già precisato l'importanza del possesso di una fattura quale mezzo necessario ai fini della traslazione dell'onere e condizione per uno sgravio mediante la richiesta di detrazione.
65. La sentenza Volkswagen riguardava il caso in cui le parti avevano ritenuto che le operazioni in questione non fossero imponibili. Solo anni dopo, a seguito della scoperta dell'errore, venivano emesse per la prima volta fatture con separata esposizione dell'IVA e veniva presentata una richiesta di rimborso ai sensi della direttiva rimborsi. La Corte ha dichiarato (28) che, in tali circostanze, era oggettivamente impossibile per il destinatario esercitare il proprio diritto al rimborso prima di tale regolarizzazione, non potendo, in precedenza, «disporre delle fatture né sapere che era dovuta l'IVA. Solo a seguito di tale regolarizzazione, infatti, sono state soddisfatte le condizioni sostanziali e formali che danno diritto alla detrazione dell'IVA». In sostanza, il termine di cui all'articolo 15 della direttiva rimborsi iniziava a decorrere solo dalla data di emissione della fattura con separata esposizione dell'imposta.
66. La sentenza Biosafe riguardava la detrazione nel caso di un errore comune relativo all'aliquota, la quale era stata applicata in misura troppo ridotta ove, a distanza di vari anni, il prestatore rettificava la propria fattura aumentando l'IVA esposta separatamente. Anche in tal caso, la Corte giungeva alla conclusione (29) che il destinatario fosse nell'impossibilità oggettiva di esercitare il proprio diritto a detrazione anteriormente alla regolarizzazione della fattura, non disponendo precedentemente «dei documenti di rettifica delle fatture iniziali e non essendo a conoscenza della debenza di un supplemento di IVA. Infatti, soltanto in seguito a tale regolarizzazione sono sussistite le condizioni sostanziali e formali necessarie per il sorgere del diritto alla detrazione dell'IVA». Di conseguenza, il termine di prescrizione relativo a detto importo supplementare, sotto il profilo tributario, iniziava a decorrere solo dalla data del possesso della fattura che comprendeva l'indicazione separata di detto importo.

67. Entrambe le sentenze della Corte si fondano, a mio modo di vedere, sull'idea che il momento in cui sorge un diritto a detrazione non è anteriore all'emissione di una fattura da cui risulti l'onere dell'IVA gravante sul destinatario. Ciò è conforme agli articoli 167 e 178, lettera a), della direttiva IVA.

3. **Momento dell'esercizio del diritto a detrazione**

68. La norma di cui all'articolo 167 della direttiva IVA prevede, dunque, il sorgere del diritto a detrazione sotto il profilo dell'an, mentre il successivo articolo 178 attiene al profilo del quantum. Con riguardo al momento esatto dell'esercizio del diritto a detrazione e al decorso di eventuali termini, entrambe le disposizioni devono essere rispettate cumulativamente. Ciò si evince, in ultima analisi, dall'articolo 179 della direttiva medesima, che non rimette alla discrezione del soggetto passivo la possibilità di avvalersi della detrazione. Anzi, la detrazione è possibile solo nel periodo d'imposta in cui è sorta sotto il profilo dell'an e del quantum.

69. In caso contrario, non avrebbe alcun senso la disposizione del successivo articolo 180, la quale consente agli Stati membri di derogare ai suddetti articoli. Ne consegue, come già affermato dalla Corte (30), che gli Stati membri possono esigere che il diritto a detrazione venga esercitato durante lo stesso periodo in cui è sorto o in un periodo più lungo, fatto salvo il rispetto delle condizioni e delle modalità fissate dalle rispettive normative nazionali.

a) **Giurisprudenza della Corte sulla prova del diritto a detrazione fornita da un perito**

70. Nulla di diverso si evince dalla sentenza della Corte nella causa V?dan (31), che ha generato uno stato di incertezza giuridica (32). In detta sentenza, al punto 42, la Corte ha affermato che la rigida applicazione dell'esigenza formale di *produrre* le fatture contrasterebbe con i principi di neutralità e di proporzionalità, impedendo, conseguentemente, in misura sproporzionata al soggetto passivo di beneficiare della neutralità fiscale relativa alle proprie operazioni.

71. Ad un esame superficiale, se ne potrebbe desumere che sia dunque consentito detrarre l'imposta in assenza di fattura e in contrasto con il tenore letterale dell'articolo 178. Ad una lettura più attenta, tuttavia, risulta che la Corte non l'ha mai dichiarato nella sentenza de qua.

72. In tale causa, la Corte doveva infatti, da un lato, rispondere «soltanto» alla questione se una detrazione fosse possibile sulla base della stima di un perito riguardante l'importo della detrazione normale in caso di analoghi progetti di costruzione. Giustamente, la Corte ha risposto in senso negativo alla questione. La detrazione si basa sull'onere *effettivo* – e non *normale* – dell'IVA. Il perito avrebbe peraltro potuto comprovare, a mezzo di stima, solo quello normale.

73. Dall'altro lato, nell'intero procedimento non è stato appurato se fossero state emesse fatture con esposizione dell'IVA. Certo era unicamente che le fatture iniziali non fossero più leggibili e che l'amministrazione finanziaria insistesse per ottenere la produzione degli originali.

74. Tale ultimo aspetto non è compatibile con la direttiva. La direttiva non esige che il soggetto passivo sia ancora in possesso della fattura nonché in grado di produrla al momento della verifica fiscale, ma solo che fosse in possesso di una fattura al momento in cui è stata presentata la richiesta di detrazione. In caso di smarrimento della fattura, il soggetto passivo può ovviamente provare con ogni mezzo possibile (di solito, tramite una copia) che era stato in possesso di una fattura dalla quale risultava un onere IVA in un determinato importo.

75. Pertanto, le considerazioni formulate dalla Corte nella sentenza V?dan sono pertinenti solo

con riguardo alla *prova* della detrazione (33). Le condizioni sostanziali (cioè quelle di cui agli articoli 167 e 178) per la detrazione possono essere provate con ogni mezzo possibile – ma la prova fornita da un perito in merito all'IVA normalmente dovuta è di per sé inidonea a tal fine (34). A mio parere, tale conclusione si evince anche abbastanza chiaramente dal dispositivo della sentenza richiamata, ove lo si interpreti in relazione alle questioni e ai fatti esposti.

b) ***Giurisprudenza della Corte sul momento dell'esercizio del diritto a detrazione***

76. Non si ravvisa, pertanto, alcuna contraddizione rispetto alla giurisprudenza della Corte relativa allo specifico momento (35) in cui può essere esercitato il diritto a detrazione. Infatti, in tali sentenze, la Corte ha sempre fatto riferimento al possesso di una fattura da parte del soggetto passivo destinatario della prestazione (36).

77. Nella sentenza Terra Baubedarf-Handel, la Corte ha espressamente affermato: «Per quanto attiene al principio di proporzionalità, esso non viene assolutamente leso dall'esigenza che il soggetto passivo operi la deduzione dell'IVA a monte con riguardo al periodo di imposta in cui coesistano i requisiti del possesso della fattura, o di un documento considerato ad essa equivalente, e quello dell'esistenza del diritto alla deduzione. Infatti, da un lato, tale requisito è conforme ad uno degli scopi perseguiti dalla sesta direttiva, che è quello di garantire la riscossione dell'IVA ed il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria [riferimenti], e, dall'altro (...) il pagamento per una cessione di beni o una prestazione di servizi e, dunque, il versamento dell'IVA a monte, di regola non avviene prima della ricezione della relativa fattura» (37). Nella sentenza Senatex, la Corte ha dichiarato che il diritto a detrazione dell'IVA deve, in linea di principio, essere esercitato con riguardo al periodo in cui, da una parte, tale diritto è sorto e, dall'altra parte, il soggetto passivo è «in possesso di una fattura».

78. Nell'ipotesi in cui il possesso di una fattura sia peraltro decisivo per determinare il periodo nel quale possa essere esercitato il diritto a detrazione, il possesso stesso non costituirà allora più un mero criterio formale, bensì sostanziale. Ne consegue che la detrazione presuppone il possesso di una relativa fattura.

c) ***Giurisprudenza della Corte sulla rettifica con effetti retroattivi di una fattura incompleta oppure erronea***

79. In ultima analisi, tale conclusione deriva anche dalla più recente giurisprudenza relativa alla rettifica con effetti retroattivi delle fatture (38), nella quale la Corte distingue tra requisiti sostanziali e formali del diritto a detrazione. Tra gli ultimi ricadono le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo, nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, come nel caso degli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione (39). A tal proposito, il principio fondamentale della neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'IVA pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo (40). 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 tale imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo(41).

80. Tuttavia, ad una lettura più attenta, la giurisprudenza della Corte sui vizi formali che non precludono la detrazione non si riferisce mai al possesso, di per sé, di una fattura (o all'esistenza di una fattura), ma sempre ai dettagli di forma della fattura (42).

81. In tal senso, tale giurisprudenza si riferisce solo all'assenza di *talune* e non di *tutte* le condizioni formali. Non se ne può pertanto desumere che il diritto a detrazione possa sorgere

senza il possesso di una fattura. La Corte stessa menziona esclusivamente il fatto che «il possesso di una fattura contenente le indicazioni previste dall'articolo 226 della direttiva IVA costituisce una condizione formale e non una condizione sostanziale del diritto a detrazione dell'IVA» (43). Il che è vero. Il rispetto di *tutte* le indicazioni presenti nell'elenco di cui al precitato articolo costituisce una condizione formale. Dette indicazioni – ove non siano essenziali (v. al riguardo più dettagliatamente *infra* paragrafi 93 e seguenti) – possono anche essere integrate ovvero modificate *a posteriori* (ad esempio in forza dell'articolo 219 della direttiva IVA). Tuttavia, il possesso, di per sé, di una fattura, ai sensi dell'articolo 178 della direttiva medesima, non costituisce, in quanto stato di fatto, una condizione formale del genere (44).

82. Da tale affermazione la Corte desume inoltre «solamente» che l'amministrazione finanziaria non può negare il diritto alla detrazione dell'IVA con la sola motivazione che una fattura non rispetta i requisiti previsti dall'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva IVA (descrizione precisa della quantità e della natura della prestazione e indicazione della sua data) qualora essa disponga delle informazioni per accertare che i requisiti sostanziali relativi a tale diritto sono stati soddisfatti (45). Lo stesso vale per le indicazioni di cui all'articolo 226, punto 3 (indicazione del numero di identificazione ai fini dell'IVA del prestatore) (46) o punto 2 (indicazione del numero della fattura) (47). Ne consegue che la Corte ha riconosciuto effetti retroattivi alla rettifica di una fattura (formalmente erronea) già in possesso del destinatario (48).

83. Inoltre, la Corte, nella giurisprudenza richiamata, richiede espressamente la rettifica di una fattura esistente e in possesso del destinatario (49). Pertanto, nel caso normale di un'operazione a titolo oneroso, il diritto alla deduzione non sorge finché non siano soddisfatte entrambe le condizioni (sorgere di un debito d'imposta a seguito dell'esecuzione della prestazione e possesso di una fattura che la attesti).

84. L'importanza del possesso di una fattura spiega anche il motivo per cui l'articolo 66, lettera a), della direttiva IVA consente agli Stati membri di stabilire che l'imposta sorge al più tardi al momento dell'emissione della fattura. Segnatamente nei casi di pagamento anticipato nei quali la fattura viene emessa prima dell'esecuzione della prestazione. In tale ipotesi, il diritto a detrazione sorge sotto il profilo dell'an e del quantum contestualmente all'emissione della fattura diretta al destinatario. Tuttavia, tale diritto non sorge mai, in linea di principio, senza che il destinatario sia in possesso di una fattura.

85. Anche dal raffronto con l'articolo 178, lettere a) e f), emerge chiaramente che il legislatore della direttiva ha stabilito una condizione aggiuntiva – il possesso di una fattura – per il caso normale di prelievo indiretto (lettera a). Detta condizione non è affatto necessaria (50) per il caso speciale di prelievo diretto (lettera f) – inversione contabile – e quindi non è contemplata. Tuttavia, tale soluzione legislativa verrebbe elusa laddove il possesso di una fattura venisse considerato quale mera formalità e, dunque, privo di effetti.

d) **Giurisprudenza della Corte sulla direttiva rimborsi**

86. Infine, la necessità del possesso di una fattura risulta parimenti confermata dalle disposizioni della direttiva rimborsi, la quale, in molti punti, richiama esplicitamente l'esistenza di una fattura. Ad esempio, l'articolo 8, paragrafo 2, dispone espressamente che la richiesta di rimborso contenga «per ciascuna fattura» talune indicazioni. Ai sensi del successivo articolo 10, lo Stato membro di rimborso può esigere che il richiedente presenti una «copia della fattura», mentre l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), riguarda l'acquisto che deve essere stato «fatturato». Ne consegue che un diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte, di cui può essere richiesto il rimborso, presuppone che il destinatario sia già stato in possesso di una fattura.

87. La Corte (51) ha conseguentemente dichiarato che l'amministrazione finanziaria può

respingere la richiesta di rimborso se non dispone dell'originale o di una copia della fattura e il soggetto passivo non comunica, a richiesta dell'amministrazione stessa, il numero sequenziale di tale fattura entro il termine previsto dalla direttiva rimborsi. Una disciplina del genere sarebbe priva di senso nel caso in cui la fattura fosse superflua.

e) **Conclusioni**

88. Tanto dal tenore della direttiva IVA e della direttiva rimborsi quanto dalla giurisprudenza della Corte può di conseguenza desumersi che il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte, di cui può essere richiesto il rimborso, presuppone che il destinatario sia già stato in possesso di una fattura. Il momento del possesso della fattura determina quindi il periodo esatto nel quale è possibile avvalersi della detrazione.

4. **Conseguenze giuridiche di uno «storno» di una fattura per il periodo esatto d'imposta in cui far valere la detrazione**

a) **Implicazioni giuridiche sostanziali dello storno di una fattura**

89. Se le condizioni della detrazione sotto il profilo dell'an (articolo 167 della direttiva IVA) e del quantum [articolo 178, lettera a), della direttiva medesima) costituiscono condizioni sostanziali, ne consegue altresì che lo storno di una fattura è irrilevante ai fini della determinazione del periodo esatto nel quale possa effettuarsi la detrazione ai sensi dell'articolo 179 della direttiva in discorso.

90. La prima alternativa è che ricorrano le condizioni sostanziali (esecuzione della prestazione e possesso della fattura). In tale ipotesi, il diritto a detrazione sorge simultaneamente e può essere esercitato nel pertinente periodo d'imposta. Tale conseguenza non è modificata dallo storno e dalla nuova emissione di una fattura, la quale può al massimo sanare eventuali vizi formali con effetti retroattivi per detto periodo, come la Corte ha già stabilito nel caso di una fattura rettificata con annullamento della precedente fattura a mezzo di una nota di credito (che rappresenta uno storno/annullamento) (52)

91. La seconda alternativa è che le condizioni sostanziali (esecuzione della prestazione e possesso della fattura) non ricorrano. In tale ipotesi, lo storno e la nuova emissione della fattura costituiscono la prima emissione di una fattura che legittima alla detrazione. Essa determina altresì il periodo esatto nel quale è possibile far valere la detrazione.

92. Nel caso in esame è quindi decisiva la questione se le fatture rilasciate alla ricorrente nel 2012 possano essere considerate come una «fattura» ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA. Il che dipende, a sua volta, dalla natura del presunto vizio, che non è peraltro noto, nella specie, alla Corte.

93. A mio avviso, un documento costituisce di per sé una fattura ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA qualora consenta sia al destinatario sia all'amministrazione finanziaria di desumerne l'operazione per la quale il prestatore ha effettuato il trasferimento dell'IVA, il relativo importo e il destinatario. Ciò richiede indicazioni riguardanti il prestatore, il destinatario, l'oggetto della prestazione, il prezzo e l'IVA esposta separatamente (53). In presenza di tali cinque indicazioni essenziali, è rispettata la *ratio* della fattura e il diritto a detrazione è definitivamente sorto (54).

94. L'inosservanza di alcune delle restanti indicazioni previste dall'articolo 226 della direttiva IVA non osta, invece, alla detrazione in caso di rettifica effettuata nel corso del procedimento amministrativo o giurisdizionale. Tale conseguenza giuridica discende, in ultima analisi, anche dalla giurisprudenza della Corte sulla rettifica con effetti retroattivi delle fatture (55).

95. Pertanto, ove il vizio riguardasse i menzionati elementi essenziali di una fattura, sarebbe allora esclusa una detrazione nel 2012, mancando al riguardo una fattura ai sensi della normativa in materia di IVA. Il diritto a detrazione sarebbe quindi definitivamente sorto solo con il primo possesso di una fattura nel 2015.

96. Ove il vizio delle fatture si riferisse, invece, soltanto a singoli requisiti formali (quali, ad esempio, la mancanza della data o del numero della fattura, un indirizzo errato, una descrizione imprecisa dell'oggetto della prestazione e del periodo o la mancanza del codice fiscale, ecc.) (56), allora il diritto a detrazione sarebbe sorto già nel 2012 al momento dell'esecuzione della prestazione e del possesso delle fatture. Tali vizi non inficiano il «possesso di una fattura» ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA.

97. Non mi convince, per contro, l'opposta tesi sostenuta dalla Commissione e dalla ricorrente, secondo la quale lo storno della precedente fattura ne avrebbe eliminato gli effetti giuridici e che, quindi, sarebbero rilevanti esclusivamente le fatture del 2015. Al contrario, considero giustificate le perplessità espresse dal giudice del rinvio con riguardo allo storno unilaterale di una fattura, ancorché nella fattispecie in esame siano configurabili, con maggiore probabilità, uno storno consensuale e una nuova emissione della fattura.

98. Dunque, il diritto a detrazione del destinatario è un diritto nei confronti del creditore d'imposta che, una volta sorto, non può essere eliminato unilateralmente da un terzo (57). Nessuna disposizione della direttiva IVA stabilisce peraltro che il diritto a detrazione del destinatario dipenda dal fatto che il prestatore intenda mantenere la fattura già emessa e non l'abbia annullata. È sufficiente che il destinatario sia già stato in possesso di una fattura.

99. Dato che la circostanza di fatto dell'esecuzione della prestazione e del possesso di una fattura non è interessata dallo storno della fattura, uno storno effettuato da parte del prestatore è privo di effetti sul diritto a detrazione del destinatario. Nella prospettiva di uno Stato fondato sui diritti fondamentali, non sarebbe agevole giustificare il fatto di mettere un diritto patrimoniale acquisito di un privato – secondo la Corte europea dei diritti dell'uomo, il diritto a detrazione dovrebbe addirittura costituire una componente del diritto fondamentale alla proprietà (58) - nella libera disponibilità di un altro soggetto, che potrebbe sopprimere arbitrariamente il diritto medesimo.

b) ***Effetti processuali dello storno di una fattura***

100. Inoltre, occorre parimenti tener conto di taluni effetti processuali, ignorati dalla Commissione. La detrazione è soggetta a termini di prescrizione nazionali, che, in quanto tali, non pongono problemi, in linea di principio, a livello di diritto dell'Unione (59), al pari dei termini di impugnazione nazionali cui sono soggette le decisioni dell'amministrazione finanziaria (60). Anche la richiesta di rimborso di cui all'articolo 15 della direttiva rimborsi è soggetta ad un termine di decadenza stabilito dal diritto dell'Unione, che, di per sé, è a fortiori coerente con detto diritto (61). Tuttavia, detti termini di diritto pubblico, al fine del conseguimento del proprio scopo (certezza del diritto), non possono essere rimessi nella disponibilità delle parti interessate.

101. Ciò avverrebbe, invece, qualora la scadenza di un termine – quale il termine stabilito dall'articolo 15 della direttiva rimborsi di cui trattasi – potesse essere aggirato tramite lo storno

(annullamento) della fattura e la sua successiva nuova emissione. La decisione di rigetto dell'amministrazione finanziaria rumena, non impugnata e divenuta pertanto definitiva, viene di fatto resa inefficace dal successivo storno e dalla nuova emissione delle fatture che hanno avuto luogo nella specie. L'importanza dei termini *de quibus* (termini di decadenza, termini di impugnazioni, termini per la presentazione della richiesta) sarebbe così vanificata.

102. Come già osservato dalla Corte, ai sensi degli articoli 180 e 182 della direttiva IVA, un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare la detrazione anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui questo è sorto, fatto salvo però il rispetto delle condizioni e delle modalità fissate dalle normative nazionali(62). Tale non era però il caso nella fattispecie in esame.

103. D'altra parte, la possibilità di esercitare il diritto a detrazione senza alcuna limitazione temporale si porrebbe in contrasto col principio della certezza del diritto, che esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (63). Ciò vale *a fortiori* per la richiesta di rimborso, per la quale l'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva rimborsi prevede espressamente un termine entro il quale dev'essere al più tardi presentata.

104. Per tali motivi, la Corte ha costantemente sottolineato nella propria giurisprudenza in materia di rettifica delle fatture che una rettifica con effetti retroattivi può essere negata dallo Stato membro qualora la correzione (o il completamento della documentazione) abbia luogo «dopo l'adozione di una siffatta decisione di diniego» (64). Ciò vale anche quando – come nel caso di specie – una fattura, dopo la decisione di diniego, non venga solo rettificata, bensì stornata *in toto* e nuovamente emessa.

5. **Conclusioni**

105. In conclusione, può affermarsi, in risposta alla prima questione, che il sorgere del diritto a detrazione abbia luogo in due momenti, sulla base della disciplina della direttiva IVA. Esso sorge, sotto il profilo dell'*an*, in coincidenza con il sorgere del debito d'imposta a carico del prestatore (articolo 167 della direttiva medesima), vale a dire, di norma, con l'esecuzione della prestazione e, sotto il profilo del *quantum*, con il possesso di una fattura [articolo 178, lettera a), della direttiva in discorso], che documenta la traslazione dell'IVA. Solo in presenza di entrambe le condizioni, il diritto a detrazione sorge definitivamente.

106. Tali due condizioni determinano altresì il periodo nel quale è possibile far valere la detrazione e a partire dal quale i termini, se del caso, iniziano a decorrere. Può considerarsi esistente una fattura ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA già nel caso in cui in essa figurino indicazioni in merito al prestatore, al destinatario, all'oggetto della prestazione, al prezzo e all'IVA indicata separatamente. A tal fine non occorre che siano soddisfatti tutti i requisiti formali di cui all'articolo 226 della direttiva IVA, il che può aver luogo anche *a posteriori*.

D. Sul periodo esatto di riferimento di cui all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva rimborsi (seconda, terza e quarta questione pregiudiziale)

1. Sulla seconda questione (periodo di riferimento pertinente)

107. Alla luce dei rilievi svolti in merito alla prima questione, spetta al giudice del rinvio stabilire se le fatture del 2012 soddisfino i requisiti o se presentino errori tali da non consentire di definirle quali fatture ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA. In base alle risposte fornite viene determinato il periodo esatto di riferimento di cui all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva rimborsi.

108. Ove la ricorrente fosse in possesso di fatture nel senso summenzionato (v. paragrafo 93) per la prima volta nel 2015, allora non sarebbe rilevante che l'esecuzione della prestazione abbia avuto luogo nel 2012. Tale conclusione deriva, anzitutto, dal combinato disposto dell'articolo 167 e dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA ed è espressamente confermata dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva rimborsi, in cui è menzione dell'acquisto di beni (dunque una cessione) «fatturato durante il periodo di riferimento». Nella specie, ciò si è verificato nel 2015.

109. Ove la ricorrente fosse in possesso di fatture nel senso summenzionato (v. paragrafo 93) già nel 2012, allora il periodo esatto di riferimento sarebbe il 2012, l'anno nel quale è stata presentata la prima richiesta di rimborso. Tale ipotesi è stata respinta in applicazione dell'articolo 23 della direttiva rimborsi e, non avendo proposto la ricorrente (ovvero il suo dante causa) alcuna opposizione, il rigetto è quindi diventato definitivo. Nel procedimento di impugnazione avverso tale decisione avrebbe dovuto essere chiarita l'eventuale contrasto del rigetto con il diritto dell'Unione. Pertanto, non si pone la questione sollevata dalla Commissione volta a stabilire se l'amministrazione finanziaria abbia rispettato le ulteriori prescrizioni procedurali di cui agli articoli 20 e 21 della direttiva rimborsi.

2. Sulla terza questione (effetti dello storno)

110. Lo storno (annullamento) (consensuale o unilaterale) di una fattura non ha alcun effetto su tale decisione definitiva né su un diritto a detrazione già sorto. Tale ultima conseguenza discende dalla semplice circostanza che gli atti di privati non possono, in linea di principio, incidere su preesistenti diritti altrui con effetti retroattivi né vanificare i termini di diritto pubblico (v. *supra*, paragrafi 98 e segg.).

111. A diversa conclusione si giungerebbe solo nell'ipotesi in cui non abbia avuto luogo alcuno storno (annullamento) della fattura, potendosi considerare le fatture del 2015 come emesse per la prima volta.

3. Sulla quarta questione (necessità di una fattura ai fini del rimborso)

112. La quarta questione sollevata dal giudice di rinvio appare meno comprensibile.

113. Laddove con essa si intenda che il diritto nazionale ricolleggi il periodo di riferimento unicamente al sorgere dell'imposta ai sensi dell'articolo 167 della direttiva IVA (di norma, l'esecuzione del servizio, v. articolo 63), ciò sarebbe contrario al diritto dell'Unione. Come già osservato, l'articolo 178, lettera a), della direttiva medesima esige, in aggiunta, il possesso di una fattura da cui risulti l'onere dell'IVA destinato ad essere neutralizzato mediante il ricorso alla detrazione.

114. Laddove con essa si intenda che, in base al diritto nazionale, il periodo di riferimento fosse già individuato dal possesso delle fatture emesse nel 2012 e che tali fatture non rispettassero tutte le prescrizioni dell'articolo 226 della direttiva IVA, la questione sembra basarsi sull'assunto che solo una fattura corretta contenente tutte le indicazioni richieste da tale ultimo articolo sia idonea a dare origine a un diritto a detrazione per un determinato importo.

115. Tuttavia, come già osservato *supra* (paragrafi 89 e segg.), ciò non è in linea con la giurisprudenza della Corte in materia di rettifica con effetti retroattivi delle fatture. È quindi sufficiente che la fattura consenta tanto al destinatario quanto all'amministrazione finanziaria di desumerne l'operazione per la quale il prestatore abbia effettuato il trasferimento dell'IVA, il relativo importo e il destinatario. Il diritto a detrazione sorge, anche sotto il profilo del quantum, allorché il destinatario sia in possesso di una fattura del genere. L'eventuale carenza di requisiti formali può quindi essere rettificata con effetto retroattivo nel corso della procedura, ove tale carenza non sia già nota all'amministrazione tributaria (65).

VI. Conclusione

116. Di conseguenza, propongo alla Corte di rispondere alle questioni poste dal Tribunalul București (Tribunale regionale di Bucarest, Romania) nei seguenti termini:

1. La direttiva IVA dev'essere interpretata nel senso che il diritto a detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), sorge, sotto il profilo dell'an, non appena sorge l'imposta (articolo 167) e, sotto il profilo del quantum, solo con il possesso di una fattura [articolo 178, lettera a)]. Il rispetto di entrambe le condizioni determina il periodo nel quale può essere esercitato il diritto a detrazione. Non occorre che la fattura necessaria a tal fine soddisfi tutti i requisiti formali di cui all'articolo 226. Tuttavia, la direttiva IVA non contempla la possibilità di far valere la detrazione senza il possesso di una fattura.

2. Il periodo esatto di riferimento di cui all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva rimborsi è il periodo nel quale il soggetto passivo era in possesso di tale fattura. Spetta al giudice del rinvio precisare quale sia detto periodo nel caso della ricorrente.

3. Lo storno (annullamento) (consensuale o unilaterale) della fattura non incide sul diritto a detrazione già sorto né sul periodo in cui quest'ultimo può essere esercitato.

4. Il diritto dell'Unione osta a disposizioni nazionali le quali colleghino il periodo di riferimento di cui all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva rimborsi unicamente al sorgere dell'imposta ai sensi dell'articolo 167 della direttiva IVA. Inoltre, è necessario il possesso di una fattura dalla quale risulti l'onere dell'IVA, non dovendo detta fattura soddisfare necessariamente tutti i requisiti formali di cui all'articolo 226 della direttiva IVA.

1 Lingua originale: il tedesco.

2 Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006, GU 2006, L 347, pag. 1, nella versione applicabile nell'anno di riferimento (2015).

3 Direttiva del Consiglio, del 12 febbraio 2008, GU 2008, L 44, pag. 23, nella versione vigente nell'anno di riferimento (2015).

4 Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, purtroppo, non è dato evincere a quale aspetto in concreto si riferisse la non conformità e quali errori figurassero nelle fatture.

5 Sentenze del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punto 41), del 25 ottobre 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, punto 27), e del 9 ottobre 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 19).

6 Sentenze del 9 ottobre 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 19), e del 13 marzo 2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, punto 40).

- 7 Sentenze dell'11 giugno 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, punto 51), e del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punto 35).
- 8 In tal senso sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punto 34).
- 9 Analogamente, sentenze del 17 dicembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (Ufficio federale centrale delle imposte, Germania) (C-346/19, EU:C:2020:1050, punto 36), dell'11 giugno 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, punto 52), del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punto 36), v. già in tal senso sentenza del 25 ottobre 2012, Daimler (C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, punto 41).
- 10 Sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).
- 11 Sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).
- 12 Sentenza del 21 novembre 2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 13 Sentenza del 21 giugno 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, punti 33 e 34), v. pure sentenza del 2 maggio 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punto 39).
- 14 Sentenze del 17 dicembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (Ufficio federale centrale delle imposte, Germania) (C-346/19, EU:C:2020:1050, punto 46), del 18 novembre 2020, Commissione/Germania (Rimborso IVA - Fatture) (C-371/19, non pubblicata, EU:C:2020:936, punto 79), del 2 maggio 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punto 36), e del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punto 39).
- 15 Sentenze del 17 dicembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (Ufficio federale centrale delle imposte, Germania) (C-346/19, EU:C:2020:1050, punto 47), del 18 novembre 2020, Commissione/Germania (Rimborso dell'IVA - Fatture) (C-371/19, non pubblicata, EU:C:2020:936, punto 80), del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punto 41), del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 45), 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, punto 58), del 30 settembre 2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, punto 39), del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punto 42), e dell'8 maggio 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punto 63).
- 16 Sentenze del 17 dicembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern (Ufficio federale centrale delle imposte, Germania) (C-346/19, EU:C:2020:1050, punto 48), del 18 novembre 2020, Commissione/Germania (Rimborso dell'IVA – Fatture) (C-371/19, non pubblicata, EU:C:2020:936, punto 81), sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 17 V. sentenze del 10 aprile 2019, PSM «K» (C-214/18, EU:C:2019:301, punto 40), del 18 maggio 2017, Latvijas Dzēlce?š (C-154/16, EU:C:2017:392, punto 69), del 7 novembre 2013, Tulic? e Plavo?in (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34), e del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19).
- 18 In tal senso anche le conclusioni dell'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona nella causa Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, paragrafo 60).

- 19 Di un principio di interpretazione parla la Corte nella sentenza del 13 marzo 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, punto 43).
- 20 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).
- 21 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 mie conclusioni nella causa *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, paragrafo 25).
- 22 In tal senso già nelle mie conclusioni nella causa *Biosafe - Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, paragrafi 44 e segg.).
- 23 Analogamente le conclusioni dell'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona nella causa *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, paragrafo 64).
- 24 Sentenza del 29 aprile 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, punto 35).
- 25 Sentenze del 15 novembre 2017, *Geissel e Butin* (C-374/16 e C-375/16, EU:C:2017:867, punto 41), e del 15 settembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punto 27), v. pure le mie conclusioni nella causa *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, paragrafi 30, 32 e 46).
- 26 Sentenza del 21 marzo 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204).
- 27 Sentenza del 12 aprile 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).
- 28 Sentenza del 21 marzo 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, punti 49 e 50).
- 29 Sentenza del 12 aprile 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, punti 42 e 43).
- 30 Sentenza dell'8 maggio 2008, *Ecotrade* (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punto 43), v. altresì sentenza del 12 aprile 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, punti 33 e segg.).
- 31 Sentenza del 21 novembre 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 32 V. e *multis* i numerosi contributi in argomento apparsi in Germania: Hartman, T., «Vorsteuerabzug ohne Rechnung?», NWB 2019, pag. 316; Huschens, F., «Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?», UVR 2019, pag. 45; Höink, C./Hudasch, C., «Vorsteuerabzug ohne Rechnung?!», BB 2019, pag. 542; Heuermann, B., «Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?», StBp 2019, pag. 85; Schumann, M. F., «Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan e ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?», DStR 2019, pag. 1191; Weimann, R., «Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung», AStW 2019, pag. 285; Zaumseil, P., «Vorsteuerabzug ohne Rechnung», UR 2019, pag. 289.
- 33 Sentenza del 21 novembre 2018, *V?dan* (C-664/16, EU:C:2018:933, punto 44 «fornire prove oggettive», punto 45 «prove», punto 47 «prova» e punto 48 «fornire la prova»).

- 34 Del tutto pertinente al riguardo la sentenza del 21 novembre 2018, *V?dan* (C?664/16, EU:C:2018:933, punto 45 – una stima non può sostituire tali prove).
- 35 In materia v., ad esempio, sentenze del 15 settembre 2016, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691), e del 29 aprile 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268).
- 36 Nello stesso senso anche le conclusioni dell'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona nella causa *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, paragrafo 58), v. anche mie conclusioni nella causa *Biosafe - Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, paragrafi 65 e segg.).
- 37 Sentenza del 29 aprile 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, punto 37).
- 38 Vi sono ricomprese, ad esempio, le sentenze del 15 settembre 2016, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691), del 15 settembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C?516/14, EU:C:2016:690), e dell'8 maggio 2013, *Petroma Transports e a.* (C?271/12, EU:C:2013:297).
- 39 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 giurisprudenza ivi citata).
- 40 Sentenze del 17 dicembre 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (Ufficio federale centrale delle imposte, Germania) (C?346/19, EU:C:2020:1050, punto 47), del 18 novembre 2020, *Commissione/Germania (Rimborso dell'IVA – Fatture)* (C?371/19, non pubblicata, EU:C:2020:936, punto 80), del 19 ottobre 2017, *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, punto 41), del 28 luglio 2016, *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614, punto 45), 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, punto 58), del 30 settembre 2010, *Uszodaépít?* (C?392/09, EU:C:2010:569, punto 39), del 21 ottobre 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, punto 42), e dell'8 maggio 2008, *Ecotrade* (C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, punto 63).
- 41 Sentenze 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 1° marzo 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, punto 43), in riferimento però ad un meccanismo di inversione contabile, e del 21 ottobre 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, punto 42), parimenti nel caso di un meccanismo di inversione contabile.
- 42 Lo chiarisce espressamente la sentenza del 15 settembre 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punti 39 e segg.). Anche la sentenza del 15 settembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punti 35 e 49) riguardava una fattura, di cui non era contestato il possesso, ma le indicazioni ivi contenute erano parzialmente imprecise. La stessa sentenza del 15 luglio 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, punto 45), menziona il possesso di una fattura iniziale.
- 43 Sentenze del 15 novembre 2017, *Geissel e Butin* (C-374/16 e C-375/16, EU:C:2017:867, punto 40), e del 15 settembre 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punto 38 e analogamente al punto 29 («possesso di una fattura redatta conformemente all'articolo 226 di detta direttiva»). Similmente anche le sentenze del 21 marzo 2018, *Volkswagen* (C-533/16,

EU:C:2018:204, punto 42), e del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punto 47).

44 Sembra che anche la Corte vi faccia riferimento (sentenza del 30 settembre 2010, *Uszodaépít?*, C-392/09, EU:C:2010:569, punto 45) laddove dichiara che l'articolo 178 della direttiva IVA non osta all'imposizione di formalità aggiuntive. Dunque, lo stesso articolo 178 non può, di certo, costituire una mera formalità. Anche le sentenze del 12 aprile 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, punto 43), e del 21 marzo 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, punto 50) precisano che solo in virtù del possesso di una fattura, da cui risulti l'onere dell'IVA, ricorrono le condizioni sostanziali e formali che consentono di avvalersi della detrazione.

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

46 Sentenza del 15 settembre 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punti 40 e segg.).

47 Sentenza del 15 luglio 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, punto 45), analogamente anche sentenza del 17 dicembre 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (Ufficio federale centrale delle imposte, Germania) (C-346/19, EU:C:2020:1050, punti 53 e 57).

48 V. sentenze del 15 settembre 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691), del 15 settembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690), e dell'8 maggio 2013, *Petroma Transports e a.* (C-271/12, EU:C:2013:297).

49 Nella propria sentenza del 15 settembre 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punto 39), la Corte si discosta esplicitamente dalla sentenza del 29 aprile 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, punto 38), con la precisazione che in quest'ultima fattispecie non esisteva alcuna fattura, mentre nella decisione *Senatex* esisteva una fattura pagata anche con riguardo all'IVA. Anche nella sentenza dell'8 maggio 2013, *Petroma Transports e a.* (C-271/12, EU:C:2013:297, punti 34 e segg.), si trattava della rettifica di una fattura iniziale.

50 Espressamente confermato dalla sentenza del 1° aprile 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, punti 47 e 51). In tal caso, la fattura non ha, infatti, la funzione di traslazione dell'onere dell'IVA (v. al riguardo ampiamente *supra*, paragrafi 61 e segg.), non essendo dovuta dal prestatore e pertanto non dovendo quest'ultimo trasferirla.

51 Sentenza del 17 dicembre 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (Ufficio federale centrale delle imposte, Germania) (C-346/19, EU:C:2020:1050, punto 57).

52 Sentenza del 15 luglio 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, punto 45), anche il *Bundesfinanzhof* (Corte tributaria federale) in Germania, sentenza del 22 gennaio 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, pag. 601, punto 18, desume detta conclusione dalla giurisprudenza della Corte.

53 In tal senso v. anche il *Bundesfinanzhof* (Corte tributaria federale). V. sentenze del 12 marzo 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, pag. 604, punto 23, del 22 gennaio 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, pag. 601, punto 17, e del 20 ottobre 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, pag. 593, punto 19.

54 Quanto al criterio dell'«indicazione separata dell'IVA», ciò discende già dalle dichiarazioni della Corte nelle sentenze *Volkswagen* e *Biosafe*, nelle quali si trattava di fatture nelle quali mancava l'indicazione dell'IVA al fine di far valere la detrazione nell'importo corrispondente. V.

sentenze del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punti 42 e 43), e del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punti 49 e 50).

55 Vi ricadono ad esempio le sentenze del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), e dell'8 maggio 2013, Petroma Transports e a. (C-271/12, EU:C:2013:297).

56 V., con riguardo all'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva IVA, sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), v., sull'articolo 226, punto 1, sentenza del 15 luglio 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), v., sull'articolo 226, punto 3, sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

57 In tal senso espressamente sentenza del 21 settembre 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punto 55 – in assenza di circostanze fraudolente o abusive, il diritto al rimborso, una volta sorto, rimane acquisito).

58 Corte EDU, sentenza del 22 gennaio 2009, «Bulves» AD v. Bulgaria, (n. 3991/03), punti 53 e segg.

59 V., in tal senso, sentenze del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punto 37), del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punto 47), del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punti 34 e 35), del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punto 64), del 21 gennaio 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punto 17), e dell'8 maggio 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punti 45 e 46).

60 In tal senso, la Corte nella sentenza del 14 febbraio 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punti 43 e 44), ritiene senz'altro sufficiente la possibilità di presentare un ricorso contro la decisione entro un termine ragionevole. Così, espressamente, sentenza del 14 giugno 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, punto 42, con ulteriori riferimenti).

61 Sentenza del 21 giugno 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, punti 33 e 34); v. anche sentenza del 2 maggio 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punto 39).

62 Sentenze del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punto 45), del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 32), e del 6 febbraio 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punto 46).

63 Sentenze del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punto 36), del 14 febbraio 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punto 41), del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punto 46), del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 33), del 21 giugno 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, punto 29), del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punto 48), del 21 gennaio 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punto 16), e dell'8 maggio 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punto 44).

64 Sentenze del 14 febbraio 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punto 33), dell'8 maggio 2013, Petroma Transports e a. (C-271/12, EU:C:2013:297, punto 36), e del 15 luglio 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punto 45).

65 In tal senso, espressamente: sentenza del 17 dicembre 2020, Bundeszentralamt für Steuern

(Ufficio federale centrale delle imposte, Germania) (C-346/19, EU:C:2020:1050, punti 53 e 57).