

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

del 24 marzo 2022 (1)

Causa C-56/21

UAB «ARVI» ir ko

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Mokestinė komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės [Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania, Lituania])

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Diritto tributario – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 137 – Possibilità di optare per l'imposizione di operazioni esenti – Condizioni del diritto di opzione – Margine di discrezionalità degli Stati membri – Sul senso della forma – Conseguenze di una violazione dei requisiti di forma»

I. Introduzione

1. Già nel 1858, Rudolf von Jhering – noto giurista tedesco – affermava: «La forma è il nemico giurato dell'arbitrio e sorella gemella della libertà» (2).

2. È possibile che anche per tale motivo la Lituania abbia correlato al rispetto di talune formalità determinati effetti giuridici sostanziali della normativa in materia di IVA. Ad esempio, la facoltà di optare per l'imposizione sussiste solo riguardo ad una prestazione fornita ad un soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA. Nel presente caso, la registrazione dell'acquirente aveva potuto essere completata solo un mese dopo l'operazione. Pertanto, tale requisito non era soddisfatto al momento dell'operazione. In base al diritto lituano, quindi, il prestatore non poteva rinunciare all'esenzione dell'operazione. Egli ha di conseguenza dovuto rettificare pro rata temporis la propria detrazione dell'IVA versata a monte dai costi di produzione solo a motivo del mancato rispetto di requisiti di forma.

3. Secondo la giurisprudenza della Corte, tuttavia, nel regime dell'IVA considerazioni sostanziali prevalgono, in taluni casi, sul rispetto delle formalità («substance over form») (3), in particolare in materia di detrazione dell'imposta assolta a monte o all'esenzione di un'operazione. Occorre però stabilire se tale approccio possa essere applicato anche ai diritti di opzione degli

Stati membri. Nel presente caso, la questione verte sull'importanza dei requisiti formali qualora uno Stato membro abbia esercitato il proprio diritto di opzione, prevedendo l'imposizione facoltativa. La Commissione è a favore di un approccio puramente sostanziale anche in tale ipotesi.

4. Più recentemente, però, il legislatore dell'Unione muove piuttosto dall'idea che il rispetto dei requisiti formali contribuisca alla certezza del diritto. Ciò è evidenziato dalla nuova formulazione dell'articolo 138, paragrafi 1 e 1 bis, della direttiva IVA (4), che non era però ancora applicabile al caso di specie. Anche il legislatore dell'Unione si è forse ispirato in proposito all'adagio sopra citato. In ogni caso, la Corte ha una volta di più l'occasione di pronunciarsi sul «senso della forma» nella normativa in materia di IVA (5), stavolta in relazione alla facoltà di opzione.

II. Contesto normativo

A. Il diritto dell'Unione

5. Il contesto normativo è tracciato dalla direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (6) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

6. L'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA contempla la seguente esenzione:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

j) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diversi da quelli di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a)».

7. Al riguardo, il successivo articolo 137, paragrafo 1, lettera b), dispone quanto segue:

«Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle operazioni seguenti:

b) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diverse da quelle di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a)».

8. In base al paragrafo 2 del medesimo articolo della direttiva in parola:

«Gli Stati membri stabiliscono le modalità di esercizio del diritto di opzione previsto al paragrafo 1. Gli Stati membri possono restringere la portata di tale diritto».

9. Il seguente articolo 168, lettera a), disciplina l'ambito di applicazione materiale 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. L'articolo 187 della medesima direttiva concerne la rettifica della detrazione e recita come segue:

«1. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

Tuttavia, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo che funge da base per il calcolo delle rettifiche può essere prolungata sino a vent'anni.

2. Ogni anno la rettifica è effettuata solo per un quinto o, qualora il periodo di rettifica sia stato prolungato, per la frazione corrispondente dell'IVA che ha gravato sui beni d'investimento.

(...».

11. Il successivo articolo 188 stabilisce quanto segue:

«1. In caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene d'investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica.

Si presume che l'attività economica sia interamente soggetta ad imposta quando la cessione del bene d'investimento è soggetta ad imposta.

Si presume che l'attività economica sia interamente esente quando la cessione del bene d'investimento è esente.

2. La rettifica prevista al paragrafo 1 è effettuata una tantum per tutto il restante periodo di rettifica. Tuttavia, quando la cessione del bene d'investimento è esente, gli Stati membri possono non esigere una rettifica qualora l'acquirente sia un soggetto passivo che utilizzi il bene d'investimento in questione soltanto per operazioni per le quali l'IVA è detraibile».

B. Il diritto lituano

12. L'articolo 32, paragrafo 3, del Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (legge della Repubblica di Lituania relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA») sancisce la facoltà degli Stati membri prevista dall'articolo 137, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA e dispone quanto segue:

«Il soggetto passivo ha il diritto di optare per l'imposizione dell'IVA secondo le modalità stabilite dalla presente legge sui beni immobili per natura che sono esenti da IVA in virtù dei paragrafi 1 e 2 del presente articolo, se il bene è venduto o altrimenti ceduto a un soggetto passivo che è registrato come soggetto passivo IVA, (...), e una siffatta opzione è effettiva per non meno di 24 mesi a decorrere dal giorno in cui il soggetto passivo ha dichiarato tale opzione, per tutte le relative operazioni concluse da quest'ultimo. Il soggetto passivo dichiara la propria opzione secondo le modalità fissate dall'autorità tributaria centrale. (...».

13. Ai sensi del successivo articolo 58, paragrafo 1:

«Il soggetto passivo dell'IVA ha il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte e/o dell'imposta all'importazione su beni e/o servizi acquistati e/o importati, a condizione che detti beni e/o servizi siano destinati a essere impiegati per le seguenti attività di tale soggetto passivo: 1) cessione di beni e/o prestazione di servizi soggetti ad IVA (...».

14. Conformemente all'articolo 67, paragrafo 2, della legge sull'IVA:

«Le detrazioni devono essere rettifiche secondo le modalità di cui al presente articolo: per i beni

immobili per natura, per 10 anni, (...), a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'imposta assolta a monte e/o all'importazione sul bene immobile è stata interamente o parzialmente detratta (in caso di migliorie di un fabbricato o di una struttura la detrazione dell'imposta assolta a monte per i beni d'investimento materiali così prodotti è rettificata per una durata di 10 anni a decorrere dal periodo d'imposta nel corso del quale sono stati ultimati i lavori di miglioria). (...)).

15. In virtù del successivo paragrafo 5 del medesimo articolo 67:

«Qualora risulti che i beni d'investimento materiali hanno iniziato ad essere utilizzati per un'attività diversa da quelle specificate all'articolo 58, paragrafo 1, della presente legge o sono andati perduti, la detrazione dell'imposta deve essere rettificata nella dichiarazione IVA per il periodo d'imposta nel corso del quale sono emerse le summenzionate circostanze, con conseguente incremento dell'importo di IVA da versare al bilancio statale (o con riduzione dell'importo di IVA rimborsabile dal bilancio statale) corrispondentemente (ossia per la parte detratta di IVA a monte o all'importazione relativa al periodo rimanente fino alla scadenza del termine di rettifica della detrazione dell'imposta)».

16. La Repubblica di Lituania non ha optato per la possibilità di rinunciare alla rettifica prevista dall'articolo 188, paragrafo 2, della direttiva IVA.

III. La controversia principale

17. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale trae origine da una controversia tra la società a responsabilità limitata «ARVI» ir ko UAB (in prosiegua: l'«ARVI») e la Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Direzione nazionale delle imposte per il distretto di Kaunas, Lituania; in prosiegua: l'«amministrazione finanziaria»).

18. L'ARVI aveva eretto un fabbricato accessorio «per uso abitativo» con una palestra/sala fitness (in prosiegua: il «fabbricato») su una parcella di terreno destinata «ad altri usi» e concessa in locazione agli azionisti. L'ARVI ha dichiarato i costi di produzione e l'IVA nella dichiarazione IVA del gennaio 2013.

19. In data 8 maggio 2015, l'ARVI ha venduto il fabbricato all'«Investicijų ir inovacijų fondas UAB» (in prosiegua: l'«acquirente»), per un importo di EUR 371 582,48, di cui EUR 64 489,52 di IVA. L'acquirente, pur essendo al momento della vendita un soggetto passivo d'imposta, non era tuttavia ancora un soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA. Sebbene l'acquirente, al momento della conclusione del contratto, avesse già presentato domanda di registrazione come soggetto passivo IVA, per motivi non noti alla Corte tale (prima) domanda non veniva però accolta. L'acquirente veniva registrato come soggetto passivo IVA solo un mese più tardi (giugno 2015).

20. Ad avviso dell'amministrazione finanziaria, lo status dell'acquirente come soggetto passivo IVA registrato costituisce una condizione necessaria affinché il soggetto passivo possa optare per l'imposizione della sua cessione. Pertanto, l'operazione avrebbe dovuto essere necessariamente trattata come una cessione di beni immobili in regime di esenzione. Ne sarebbe conseguito, a sua volta, che la detrazione effettuata nel gennaio del 2013 avrebbe dovuto essere rettificata nella dichiarazione IVA relativa al maggio 2015. L'ARVI avrebbe dovuto pertanto presentare un importo correttivo corrispondente al periodo compreso tra maggio 2015 e dicembre 2022. L'amministrazione finanziaria ha quindi ingiunto all'ARVI di versare EUR 252 296 a titolo di IVA, maggiorato delle penalità e degli interessi di mora relativi.

21. L'ARVI ritiene invece che la condizione di cui all'articolo 32, paragrafo 3, della legge sull'IVA, ai sensi della quale l'acquirente dovrebbe essere non soltanto un soggetto passivo, ma anche un soggetto passivo IVA registrato, configurerebbe una violazione dei principi di neutralità

fiscale in materia di IVA e sarebbe del tutto incompatibile con gli obiettivi della direttiva e con la giurisprudenza della Corte. Pertanto, l'ARVI ha proposto reclamo dinanzi all'autorità tributaria centrale, reclamo che è stato respinto. Avverso tale decisione l'ARVI ha presentato ricorso dinanzi alla Commissione per il contenzioso tributario.

IV. La domanda di pronuncia pregiudiziale e il procedimento dinanzi alla Corte

22. Con ordinanza del 16 ottobre 2020, la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania) adita con il ricorso, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Se una normativa nazionale secondo la quale un soggetto passivo IVA può optare per l'applicazione dell'IVA su beni immobili esenti da IVA solo nel caso in cui il bene sia trasferito a un soggetto che, al momento della conclusione dell'operazione, era registrato come soggetto passivo IVA, sia compatibile con gli articoli 135 e 137 [della direttiva IVA] e con i principi di neutralità fiscale e di effettività.

2. In caso di risposta affermativa alla prima questione, se un'interpretazione della normativa nazionale secondo la quale il fornitore di un bene immobile deve rettificare la detrazione dell'IVA assolta per l'acquisto del bene immobile trasferito, allorché ha scelto di applicare l'IVA per la cessione del bene immobile e una siffatta opzione è esclusa dalla normativa nazionale a causa del solo fatto che l'acquirente non ha la qualità di soggetto passivo IVA registrato, sia conforme alle disposizioni della direttiva [IVA] che disciplinano il diritto del fornitore alla detrazione dell'IVA e la rettifica della detrazione, nonché ai principi di neutralità e di effettività.

3. Se una prassi amministrativa in base alla quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, il fornitore di un bene immobile è obbligato a rettificare la detrazione dell'IVA assolta a monte sull'acquisto/sulla produzione del bene immobile, poiché l'operazione di cessione di detto bene immobile è considerata come una cessione di beni immobili esente da IVA in ragione dell'assenza del diritto di optare per l'applicazione dell'IVA (in quanto l'acquirente non ha un numero di identificazione IVA al momento della conclusione dell'operazione), sebbene al momento della conclusione dell'operazione l'acquirente del bene immobile avesse richiesto la registrazione come soggetto passivo IVA e un mese dopo la conclusione dell'operazione fosse stato registrato, sia compatibile con le disposizioni della direttiva [IVA] che disciplinano il diritto del fornitore alla detrazione dell'IVA e la rettifica della detrazione e con il principio di neutralità dell'IVA. Se, in tal caso, sia importante determinare se l'acquirente del bene immobile, registrato come soggetto passivo IVA dopo l'operazione, abbia effettivamente utilizzato il bene acquistato nell'ambito di attività soggette a IVA e non sussistano prove di frode o abuso.

23. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte l'ARVI, la Lituania e la Commissione europea. Conformemente all'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura, la Corte ha deciso di non tenere l'udienza di discussione.

V. Valutazione giuridica

A. Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

24. La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata presentata dalla Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania. Essa è un organismo non giurisdizionale competente per l'esame di controversie tributarie. Sebbene, nel 2010, la Corte abbia affermato, relativamente a detta Commissione, che essa costituisce un organo giurisdizionale legittimato al rinvio pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE (7), tuttavia, alla luce della giurisprudenza più recente della Corte, le considerazioni allora formulate potrebbero

dover essere soggette ad una rivalutazione (8).

25. Nel caso di specie, sorgono dubbi quanto alla possibilità di riconoscere alla Commissione per il contenzioso tributario la qualifica di organo giurisdizionale legittimato al rinvio pregiudiziale per il fatto che la decisione della stessa non può essere impugnata nella stessa misura da entrambe le parti. Avverso detta decisione l'amministrazione finanziaria può presentare un'impugnazione solo in particolari circostanze (nel caso di interpretazione divergente della normativa tributaria da parte della Commissione e dell'amministrazione finanziaria). Pertanto, la decisione della Commissione sembra volta principalmente ad assicurare un'uniformità nell'interpretazione della normativa all'interno dell'amministrazione finanziaria. Ciò spiegherebbe anche il motivo per cui essa sia istituita non già presso il potere giudiziario, bensì presso il potere esecutivo (governo), e che solo in un secondo momento i giudici si pronunciano sulle questioni ancora controverse.

26. D'altra parte, i membri della Commissione sono esperti indipendenti e, in ogni caso, il soggetto passivo può impugnare la decisione senza restrizioni dinanzi a un organo giurisdizionale. A tal riguardo, la situazione non sembra essere sostanzialmente mutata rispetto alla decisione del 2010 e nessuna delle parti interessate ha espresso dubbi circa la legittimazione di detta Commissione ad effettuare un rinvio pregiudiziale. Pertanto, la Corte non dispone di elementi nuovi e precisi. Ritengo quindi che la Commissione per il contenzioso tributario sia legittimata ad effettuare un rinvio pregiudiziale.

B. Sulle questioni pregiudiziali

27. Tutte e tre le questioni sollevate riguardano in ultima analisi la questione se la direttiva IVA osti a una normativa nazionale in base alla quale la possibilità di considerare imponibile anche un'operazione di per sé esente sia subordinata dallo Stato membro alla condizione che il destinatario sia un soggetto passivo registrato.

28. Dato che il difetto di tale condizione comporta per il prestatore l'obbligo di rettificare in modo proporzionale la sua detrazione, il giudice del rinvio solleva la questione della violazione del principio di neutralità e del principio di proporzionalità. Tale ultima questione sembra rivestire una particolare rilevanza per il giudice del rinvio dal momento che già un mese più tardi la condizione risultava soddisfatta, il destinatario effettua operazioni che danno diritto alla detrazione e, secondo detto giudice, non sussiste né frode né abuso.

29. Alla luce del fatto che tutte e tre le questioni dipendono dall'estensione della facoltà degli Stati membri di prevedere una opzione del genere e di subordinarla a requisiti formali, esse possono essere trattate congiuntamente. A tal fine, esaminerò anzitutto in modo più dettagliato la finalità del diritto di opzione contemplato dall'articolo 137, paragrafo 1, della direttiva IVA (vedi al riguardo infra, punto C). In seguito, illustrerò i limiti delle competenze regolamentari relative alle modalità di esercizio del diritto di opzione che l'articolo 137, paragrafo 2, della medesima direttiva assegna agli Stati membri (vedi al riguardo infra, punto D).

C. La finalità del diritto di opzione di cui all'articolo 137, paragrafo 1, della direttiva IVA

30. L'articolo 137, paragrafo 1, della direttiva IVA consente agli Stati membri di accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di talune operazioni di per sé esenti.

31. La previsione della possibilità di rinunciare all'esenzione si spiega con il fatto che le esenzioni IVA mirano a favorire non l'impresa fornitrice, bensì il destinatario della prestazione (9). Ciò discende dalla natura dell'IVA quale imposta generale sui consumi, che è intesa a gravare non sull'impresa che eroga la prestazione (soggetto passivo), bensì sul destinatario della prestazione

(il destinatario dell'imposta) (10).

32. Tuttavia, tale trattamento agevolato del destinatario ha l'effetto di *escludere la detrazione dell'IVA pagata a monte dal prestatore*, ossia, nel caso di specie, dall'ARVI. Sebbene, per effetto dell'esenzione di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA, la vendita del terreno di cui trattasi sia esente per l'ARVI, la conseguenza è però che non è possibile detrarre l'IVA pagata a monte dalle spese di costruzione dei fabbricati (oppure, come nel caso di specie, che ne è necessaria la sua rettifica). Pertanto, il prestatore è tenuto a includere tali spese nel prezzo da lui praticato, ma non può indicarle separatamente, in quanto la prestazione è esente da imposta. In tal modo, l'acquirente è gravato dall'IVA relativa alle spese di costruzione senza poter beneficiare di uno sgravio, che non potrà mai aver luogo in ragione della mancanza di una fattura recante un'esposizione separata dell'IVA (11) relativa a una prestazione imponibile.

33. Qualora però l'acquirente sia un imprenditore legittimato alla detrazione, egli non avrebbe interesse ad acquistare il terreno edificato dall'ARVI in regime di esenzione. Egli acquisterebbe piuttosto un terreno non edificato, procedendo egli stesso ad erigere il fabbricato. In quest'ultima ipotesi, gli spetterebbe infatti il diritto a detrazione relativamente alle spese di costruzione del fabbricato. Di conseguenza, nessun soggetto passivo avente diritto alla detrazione acquisterebbe dall'ARVI un terreno edificato, bensì provvederebbe in proprio all'edificazione.

34. Ciò determina uno svantaggio competitivo per il fornitore di una prestazione esente (terreno edificato) ad altri soggetti passivi aventi diritto a detrazione, per i quali è più conveniente provvedere in proprio all'edificazione sul terreno, avendo poi la possibilità di detrarre l'IVA a titolo di imposta a monte. Laddove però l'autofornitura sia più vantaggiosa per un soggetto passivo rispetto alla fornitura a terzi effettuata da un altro soggetto passivo, i prestatori professionali (come l'ARVI nel caso di specie) potranno essere esclusi da un simile mercato (vendita a imprese aventi diritto a detrazione).

35. La facoltà di opzione prevista dall'articolo 137 della direttiva IVA garantisce pertanto che il prestatore (nel caso di specie l'ARVI) non sia escluso dall'accesso a tale mercato. La finalità della rinuncia all'esenzione consiste nell'*evitare vantaggi competitivi per il prestatore* nei settori disciplinati dall'articolo 137 della direttiva IVA. Il legislatore dell'Unione ha evidentemente ravvisato, proprio nell'ambito delle operazioni immobiliari, la possibilità di una distorsione della concorrenza per gli operatori commerciali e i locatori, consentendo pertanto agli Stati membri di eliminarla.

D. Limiti alla facoltà degli Stati membri di configurare l'esercizio del diritto di opzione di cui all'articolo 137, paragrafo 2, della direttiva IVA

36. In base all'articolo 137, paragrafo 2, della direttiva IVA, gli Stati membri stabiliscono le modalità di esercizio del diritto di opzione previsto al paragrafo 1. In tale contesto, essi possono restringere la portata di tale diritto. Come affermato dalla Corte in più occasioni (12) e come altresì sottolineato dalla Lituania, ne deriva che gli Stati membri dispongono di un «ampio potere discrezionale». Infatti, spetta loro valutare se occorra instaurare o meno il diritto di opzione, in base a quanto essi ritengano opportuno in funzione del contesto esistente nel loro paese in un dato momento (13). Essi possono quindi parimenti sopprimere un diritto di opzione dopo averlo istituito (14). Secondo la giurisprudenza della Corte, gli Stati membri possono determinare le modalità di esercizio del diritto di opzione e persino escluderlo (15).

37. Conformemente alla giurisprudenza della Corte, tale facoltà per gli Stati membri includerebbe, ad esempio, anche la possibilità di prevedere la necessità di una previa espressa dichiarazione d'opzione (16), ma non comprenderebbe la quella di stabilire un periodo supplementare per la detrazione dell'IVA versata a monte dopo l'esercizio effettivo della rinuncia

(17). L'articolo 137, paragrafo 2, della direttiva IVA consente inoltre agli Stati membri, nell'esercizio del loro potere discrezionale relativo al diritto d'opzione, di escludere anche talune operazioni o talune categorie di soggetti passivi dall'ambito di applicazione di tale diritto (18).

38. Quando gli Stati membri fanno uso del loro potere di restringere la portata del diritto d'opzione e di determinare le modalità del suo esercizio, essi devono unicamente rispettare gli obiettivi ed i principi generali della direttiva IVA, in particolare il principio della neutralità fiscale e il requisito di un'applicazione corretta, semplice ed uniforme delle esenzioni previste (19), nonché il principio di proporzionalità (20).

1. Limiti sostanziali alla facoltà degli Stati membri

39. L'articolo 137, paragrafo 2, autorizza gli Stati membri a stabilire le modalità di esercizio del diritto di opzione di cui al paragrafo 1 nel caso in cui essi accordino ai soggetti passivi la possibilità di rinuncia all'esenzione. Tale autorizzazione riguarda le modalità di esercizio della rinuncia all'esenzione delle proprie operazioni e la portata del diritto di opzione (21).

40. Secondo la giurisprudenza della Corte, invece, gli Stati membri non possono esercitare detta facoltà per revocare un diritto a detrazione già acquisito (22). Infatti, una limitazione delle detrazioni IVA effettuate in relazione alle operazioni soggette ad imposta, dopo che il diritto di opzione sia stato esercitato, riguarderebbe non la «portata» del diritto di opzione, che gli Stati membri possono restringere ai sensi dell'articolo 137, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva IVA, bensì le conseguenze dell'esercizio di tale diritto (23).

41. Pertanto, in base alla normativa in materia di IVA, non sarebbe ad esempio neanche possibile per il prestatore revocare in modo unilaterale, con effetto retroattivo, la rinuncia all'esenzione a scapito del destinatario della prestazione. La possibilità di una revoca retroattiva di una rinuncia attiene infatti non alle modalità di esercizio della rinuncia da parte del prestatore, bensì ai soli effetti riguardanti un diritto a detrazione già esercitato dal destinatario della prestazione. Inoltre, ad avviso della Corte, i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto ostano a che una modifica legislativa successiva alla prestazione privi il soggetto passivo, con effetto retroattivo, di un diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte (24).

42. Tuttavia, tale limitazione sostanziale della facoltà di stabilire le modalità di esercizio ed i limiti del diritto di rinuncia all'esenzione non incide sulla rettifica della detrazione effettuata dall'ARVI nel caso di specie, in quanto essa non modifica a posteriori il requisito relativo alle modalità di esercizio della rinuncia (25) o i suoi effetti giuridici. La rettifica di cui trattasi è invece semplicemente la conseguenza del regime di esenzione dall'IVA derivante dal difetto di una (effettiva) rinuncia. Essa si produrrebbe (v. articolo 188, paragrafo 1, della direttiva IVA) anche nel caso in cui la Lituania non avesse previsto alcuna facoltà di rinuncia, risultando quest'ultima dalla direttiva stessa ovvero dalla sua trasposizione.

43. Pertanto, come l'avvocato generale Geelhoed ha già sottolineato ben 18 anni fa (26), tale conseguenza (ossia la rettifica di una detrazione già effettuata a causa di una cessione esente) non deriva da disposizioni nazionali, quanto piuttosto dal comportamento dei soggetti passivi (nel caso di specie, la vendita di un terreno da parte di un soggetto passivo ad un soggetto passivo non ancora registrato). Di conseguenza, non sussiste alcuna violazione dei limiti sostanziali della facoltà conferita agli Stati membri dall'articolo 137, paragrafo 2, della direttiva IVA.

2. Il principio della neutralità

44. La condizione secondo cui il destinatario della cessione di beni immobili di cui trattasi debba essere non soltanto un soggetto passivo, ma un soggetto passivo che sia altresì registrato

potrebbe però violare il principio della neutralità fiscale della normativa in materia di IVA.

45. Il principio della neutralità fiscale osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA (27).

46. Nel caso di specie non sussiste alcuna violazione della parità nella concorrenza. Infatti, come illustrato supra al punto C, la facoltà di opzione ha specificamente lo scopo di evitare svantaggi competitivi per il prestatore.

47. La condizione stabilita dal diritto lituano, secondo cui al momento dell'operazione l'acquirente deve essere un soggetto passivo registrato, non modifica tale rilievo. Infatti, la rinuncia all'esenzione è soggetta, per tutti i fornitori di terreni, alla stessa condizione secondo la quale l'acquirente deve essere un soggetto passivo registrato (28). Nel caso di specie, nessun altro venditore di terreni avrebbe potuto validamente optare per l'imposizione.

3. *Principio di proporzionalità*

48. Tuttavia, il fatto di imporre ad un soggetto passivo di rettificare un'IVA già detratta per il solo motivo che il suo acquirente non si era registrato come soggetto passivo – oppure, come nel caso di specie, si era registrato solo mese dopo, potrebbe avere carattere sproporzionato. Ciò presuppone che l'obbligo di registrazione non sia idoneo a garantire il conseguimento del suo obiettivo oppure ecceda quanto è necessario a tal fine (29).

49. L'obbligo di registrazione del destinatario della prestazione ha lo scopo di agevolare l'amministrazione finanziaria nella verifica della rinuncia all'esenzione, in quanto, come rilevato supra al punto C, essa avrebbe senso solo nei confronti di un soggetto passivo avente diritto a detrazione. D'altra parte, esso contribuisce alla certezza (30) e alla chiarezza del diritto. La prova della registrazione, infatti, consente al prestatore di sapere chiaramente se ricorrono le condizioni per una rinuncia all'esenzione, cosicché non si pone la necessità di procedere alla rettifica dall'IVA da egli detratta. In assenza di una simile registrazione, un altro soggetto privato (e talvolta la stessa amministrazione finanziaria) solo con difficoltà può stabilire se un soggetto operi già come soggetto passivo ai sensi della normativa in materia di IVA, soprattutto all'inizio dell'attività economica.

50. Tanto la gestione e il controllo efficaci dell'IVA, che, a parere della Corte, avrebbero un effetto diretto sul finanziamento dell'Unione europea(31), quanto il principio della certezza del diritto sono obiettivi legittimi. Il requisito della effettiva registrazione non è inidoneo al raggiungimento di detti obiettivi.

51. In tali circostanze, occorre ancora esaminare se sussista un mezzo meno restrittivo altrettanto idoneo e, in caso contrario, se il rapporto tra l'obiettivo e i mezzi sia stato rispettato. Non sono in grado di identificare un simile mezzo. Sia per l'amministrazione finanziaria sia per il prestatore è nettamente più difficile verificare il requisito dell'esistenza in concreto dello status di soggetto passivo. Esso non è quindi né meno restrittivo, né altrettanto idoneo al raggiungimento dei suddetti obiettivi.

52. Anche nel bilanciamento (rapporto tra l'obiettivo e i mezzi) degli interessi giuridici coinvolti (vale a dire certezza del diritto ed amministrazione più efficace, da un lato, e interesse del prestatore a una rinuncia all'esenzione per non essere costretto a rettificare l'imposta assolta a monte, dall'altro lato), non risulta che il requisito della registrazione del destinatario della prestazione sia sproporzionato.

53. Non mi appare irragionevole imporre a un soggetto passivo il quale, in tale situazione

normativa, intenda trattare come imponibile un'operazione in sé esente, di ottenere la prova della registrazione ai fini dell'IVA da parte del destinatario della prestazione. Ove quest'ultimo non gliela fornisca, infatti, egli potrà includere nel prezzo di acquisto la prevista rettifica dell'imposta a monte, così da non subire alcun danno. Il destinatario della prestazione, qualora non intenda pagare tale prezzo, presumibilmente più elevato, dovrà fornire la prova della registrazione. In mancanza di tale prova, il prestatore può cercare un altro acquirente oppure differire la conclusione della transazione fino al completamento della registrazione eventualmente già richiesta.

54. Lo stesso destinatario della prestazione può quindi incidere sul trattamento a fini IVA della cessione di un bene immobile (32), avviando la procedura di registrazione ed attendendone l'esito. Il prestatore, per contro, può sapere quando si trovi di fronte un soggetto passivo registrato o meno, potendo adeguare il prezzo di acquisto di conseguenza. A tal riguardo, le suddette (temporanee) restrizioni alla facoltà di rinuncia all'esenzione non sono esorbitanti rispetto agli obiettivi perseguiti (vale a dire, quelli di un'amministrazione efficace e della certezza del diritto per le parti coinvolte).

55. Ne consegue che la condizione stabilita dal diritto nazionale secondo cui, affinché il prestatore possa validamente rinunciare all'esenzione della propria prestazione, il destinatario della prestazione deve essere un soggetto passivo registrato è quindi proporzionata.

56. La giurisprudenza della Corte, secondo la quale non si può impedire ad un soggetto passivo dell'IVA di *esercitare il proprio diritto a detrazione* per il motivo che non si sarebbe identificato ai fini dell'IVA prima di utilizzare i beni acquistati nell'ambito della sua attività imponibile (33), non modifica detta conclusione. Infatti, nel caso di specie, non si tratta dell'esercizio di un diritto a detrazione da parte del soggetto passivo, bensì della validità della rinuncia a un regime di esenzione nei confronti di un destinatario della prestazione non registrato ai fini fiscali.

57. Nemmeno la giurisprudenza della Corte, cosiddetta «substance over form» (34), dotata di un più ampio campo di applicazione, sembra condurre a diverse conclusioni. Secondo detta giurisprudenza, il principio della neutralità fiscale implicherebbe che l'esenzione IVA (o la detrazione dell'IVA versata a monte) sia concessa qualora siano soddisfatte le sue condizioni sostanziali, anche se il soggetto passivo non ha ottemperato a taluni requisiti formali.

58. Sin da subito si pone la questione se tale giurisprudenza possa essere mantenuta nella sua attuale formulazione tenuto conto dell'evoluzione legislativa della direttiva IVA. Il legislatore della direttiva, in particolare in considerazione della giurisprudenza della Corte (35), ha ora esplicitamente stabilito, all'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, che la comunicazione del numero di identificazione IVA da parte del destinatario della prestazione al prestatore costituisce una condizione (sostanziale) per una cessione intracomunitaria esente.

59. Del resto, la Corte ha già sfumato il proprio approccio «substance over form». Ne consegue che determinate formalità possono avere un'importanza maggiore di altre e devono quindi essere rispettate, nonostante il loro carattere formale (36).

60. Relativamente ai diritti d'opzione, la Corte ha altresì affermato esplicitamente che il rispetto di una determinata procedura (il Lussemburgo aveva subordinato l'opzione ad una procedura preliminare di approvazione presso l'amministrazione finanziaria) non costituisce affatto una restrizione del diritto a detrazione dell'IVA versata a monte (37). A parere della Corte, l'irretroattività della procedura d'approvazione non la rendeva, correttamente, neppure sproporzionata (38). Pertanto, nel caso di specie è irrilevante il fatto che il destinatario della prestazione dell'ARVI abbia ottenuto un mese più tardi, non retroattivamente, lo status di soggetto passivo registrato.

61. La giurisprudenza della Corte sull'irrelevanza, in generale, degli aspetti formali nella normativa in materia di IVA è quindi priva di pertinenza relativamente al diritto degli Stati membri di esercitare o meno l'opzione e di definirne le modalità di attuazione.

VI. Conclusione

62. Di conseguenza, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sottoposte dalla Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania) come segue:

1. L'articolo 137 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, consente a uno Stato membro di subordinare la rinuncia effettiva del prestatore a un'esenzione ivi prevista alla condizione che il destinatario della prestazione sia un soggetto passivo registrato. Il rispetto di tale condizione «formale» non viola il principio di neutralità né risulta sproporzionato.

2. Il mancato rispetto di tale «formalità» comporta la rettifica dell'IVA detratta dal prestatore e tale conseguenza giuridica deriva dall'esenzione della cessione prevista dalla direttiva IVA. Il fatto che, in primo luogo, il destinatario della prestazione sia stato registrato un mese più tardi, che, in secondo luogo, egli abbia utilizzato il bene per effettuare operazioni imponibili e che, in terzo luogo, non esista alcun caso di frode è privo di rilevanza.

1 Lingua originale: il tedesco.

2 Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung* [Spirito del diritto romano nei diversi gradi del suo sviluppo], parte II, volume II, Leipzig, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus [Responsabilità per gli aspetti esteriori III. Il formalismo] paragrafo 45, pag. 497 (32) – I edizione.

3 V., ad esempio, sentenze del 20 ottobre 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punti 39 e segg.); del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 60 e segg.); dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punti 41 e segg.); del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punti 45 e seg., e del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 29.

4 Introdotto con direttiva del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri (GU 2018, L 311, pag. 3, Con effetto a decorrere dal 27 dicembre 2018.

5 V. al riguardo, ampiamente, anche Kokott, J., «Vom Sinn der Form» *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018*, Colonia, 2018, pagg. 109 e segg.

6 Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006 (GU 2006, L 347, pag. 1, nel testo applicabile all'anno di riferimento (2015).

7 Sentenza del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punti 34 e segg..

8 In tal senso, con espresso riferimento agli organi di ricorso spagnoli (TEAC, la sentenza della Grande Sezione della Corte del 21 gennaio 2020, Banco de Santander, C-274/14, EU:C:2020:17, punto 55.

- 9 In generale: sentenza del 26 febbraio 2015, VDP Dental Laboratory e a., C?144/13 e C-160/13, EU:C:2015:116, punto 43. Specificamente sulla finalità dell'esenzione dei servizi educativi v. sentenze del 28 novembre 2013, MDDP, C?319/12, EU:C:2013:778, punto 23, e del 20 giugno 2002, Commissione/Germania, C-287/00, EU:C:2002:388, punto 47.
- 10 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.
- 11 Su tale necessità, v. ampiamente le mie conclusioni nella causa Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:326, paragrafi 55 e segg., e nella causa Zipvit, C?156/20, EU:C:2021:558, paragrafi 46 e segg.
- 12 Ordinanza del 18 maggio 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punto 39; sentenze del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 48; del 12 gennaio 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punto 29; del 9 settembre 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punto 21; del 4 ottobre 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, punto 45, e del 3 dicembre 1998, Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589, punto 17.
- 13 In tal senso, espressamente: sentenze del 12 gennaio 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punto 29, e del 3 dicembre 1998, Belgocodex C-381/97, EU:C:1998:589, punto 17.
- 14 Sentenza del 3 dicembre 1998, Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589, punti 17 e segg.
- 15 Ordinanza del 18 maggio 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punto 39, sentenze del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 48; del 12 gennaio 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punti 27 e segg.; del 9 settembre 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punto 21; del 4 ottobre 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, punto 45, e del 3 dicembre 1998, Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589, punti 16 e segg.
- 16 Sentenza del 9 settembre 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C?269/03, EU:C:2004:512, punti 26 e segg..
- 17 In tal senso pure sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punti 43 e segg.
- 18 Così, espressamente, sentenza del 12 gennaio 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punto 30.
- 19 Ordinanza del 18 maggio 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punto 40; sentenza del 12 gennaio 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, punto 31.
- 20 Anch'esso costituisce un principio generale della normativa in materia di IVA: v. sentenze del 26 ottobre 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punto 57, e del 27 gennaio 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punto 52.
- 21 Ordinanza del 18 maggio 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punto 39;

sentenze del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 49, e del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 46.

22 Sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 48, nonché sentenza del 3 dicembre 1998, Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589, punti 24 e 26.

23 Sentenze del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 49, e del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 46.

24 Sentenza dell'8 giugno 2000, Schloßstrasse, C-396/98, EU:C:2000:303, punto 47, nonché sentenza del 3 dicembre 1998, Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589, punti 24 e 26.

25 Sentenza del 26 novembre 2020, Sögård Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, punti 48 e segg. e giurisprudenza ivi citata.

26 Conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed nella causa Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:189, paragrafo 51.

27 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.

28 In ciò consiste la differenza tra la presente fattispecie e, ad esempio, quella alla base della pronuncia della Corte nella sentenza del 12 gennaio 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punto 4.

29 In tal senso, sentenze del 26 ottobre 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punto 57), e del 27 gennaio 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punto 52.

30 Su tale criterio v. pure le conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed nella causa Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:189, paragrafo 49.

31 Tale argomento è contenuto in numerose decisioni del Corte (sentenze del 17 gennaio 2019, Dzivev e a., C-310/16, EU:C:2019:30, punto 26; del 5 dicembre 2017, M.A.S. e M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punto 31; dell'8 settembre 2015, Taricco e a., C-105/14, EU:C:2015:555, punto 38, e del 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 26). Esso viene però messo in dubbio per effetto di una più recente pronuncia della Commissione e dell'effettiva configurazione del meccanismo di finanziamento dell'Unione europea. V. la proposta di direttiva della Commissione europea del 24 aprile 2019 recante modifica della direttiva 2006/112 e della direttiva 2008/118 relativa al regime generale delle accise per quanto riguarda lo sforzo di difesa nell'ambito dell'Unione, COM(2019) 192 final, pag. 9 [«Con l'ampliamento dell'ambito di applicazione delle esenzioni dall'IVA, la proposta potrebbe ridurre il gettito IVA riscosso dagli Stati membri e quindi la risorsa propria dell'IVA. Sebbene non vi saranno conseguenze negative per il bilancio dell'UE, in quanto la risorsa propria basata sul prodotto interno lordo (PIL) compensa le eventuali spese non coperte dalle risorse proprie tradizionali e dalla risorsa propria dell'IVA, le risorse proprie dell'IVA non riscosse da taluni Stati membri dovrebbero essere compensate da tutti gli Stati membri attraverso la risorsa propria del PIL»].

32 Su tale argomento vedi anche le conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed nella causa Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:189; paragrafo 51; sentenza del

9 settembre 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punti 26 e segg..

33 Sentenze del 7 marzo 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punto 33; del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 61, e del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punto 51.

34 V. al riguardo, ampiamente, anche Kokott, J., «Vom Sinn der Form» *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018*, Colonia, 2018, pagg. 109 e segg.

Per quanto riguarda la detrazione, v. sentenze del 21 novembre 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punto 41; del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 38; del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 60 e segg., e dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punti 41 e segg..

Per quanto riguarda le esenzioni v. sentenze del 20 ottobre 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punti 39 e segg.; del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punti 45 e seg., e del 27 settembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 29.

35 Le affermazioni di cui ai considerando 3 e 7 della direttiva del Consiglio del 4 dicembre 2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri (GU 2018, L 311, pag. 3), non possono essere interpretate in senso diverso:

(3) «(...) il Consiglio ha invitato la Commissione ad apportare taluni miglioramenti alle norme dell'Unione in materia di IVA per le operazioni transfrontaliere, con riguardo al ruolo del numero di identificazione IVA nell'ambito dell'esenzione delle cessioni intracomunitarie, al regime di call-off stock, alle operazioni a catena e alla prova del trasporto ai fini dell'esenzione delle operazioni intracomunitarie».

(7) «si propone che l'inserimento del numero di identificazione IVA dell'acquirente (...) diventi (...) ... una condizione sostanziale per l'applicazione dell'esenzione anziché un requisito formale».

36 Sentenza del 21 ottobre 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punto 82. La Corte non ha purtroppo individuato quali indicazioni formali debbano imperativamente figurare in un documento contabile perché possa parlarsi di una fattura. V. al riguardo le mie conclusioni nella causa Wilo Salmson France, C?80/20, EU:C:2021:326, paragrafi 89 e segg., e nella causa Zipvit, C-156/20, EU:C:2021:558, paragrafi 77 e segg.

37 Sentenza del 9 settembre 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C?269/03, EU:C:2004:512, punto 28.

38 Sentenza del 9 settembre 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C?269/03, EU:C:2004:512, punto 29.