

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

6 febbraio 2014 (*)

«Rinvio pregiudiziale – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Inversione contabile – Diritto alla detrazione – Versamento dell'imposta al prestatore di servizi – Omissione di indicazioni obbligatorie – Versamento di IVA non dovuta – Perdita del diritto a detrazione – Principio della neutralità fiscale – Principio della certezza del diritto»

Nella causa C-424/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Oradea (Romania), con decisione del 26 giugno 2012, pervenuta in cancelleria il 18 settembre 2012, nel procedimento

SC Fatorie SRL

contro

Direc?ia General? a Finan?elor Publice Bihor,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (relatore), J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la SC Fatorie SRL, da C. Costa?, avocat;
- per il governo rumeno, da R.H. Radu, V. Angelescu ed I. Bara?Bu?il?, in qualità di agenti;
- per il governo estone, da M. Linntam, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da L. Keppenne e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), in particolare sull'interpretazione delle

disposizioni riguardanti il diritto a detrazione in sede di applicazione del sistema dell'inversione contabile, nonché dei principi della neutralità fiscale dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e della certezza del diritto.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la SC Fatorie SRL (in prosieguo: la «Fatorie») e la Direc?ia General? a Finan?elor Publice Bihor (direzione generale delle finanze pubbliche di Bihor; in prosieguo: la «Direc?ia») in merito al diniego della detrazione dell'IVA opposto alla Fatorie a causa della mancata applicazione delle disposizioni relative al sistema dell'inversione contabile.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 178, lettere a) e f), della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;

(...)

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».

4 L'articolo 199, paragrafo 1, di tale direttiva dispone che, per determinate prestazioni di servizi, gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate tali prestazioni. Questo regime, comunemente denominato «inversione contabile», può applicarsi in particolare, secondo il citato articolo 199, paragrafo 1, lettera a), alle «prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché [al]la consegna di lavori immobiliari».

5 L'articolo 226, punto 11, della suddetta direttiva è così formulato:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(...)

11) in caso di esenzione o quando l'acquirente o il destinatario è debitore dell'imposta, il riferimento alla disposizione applicabile della presente direttiva o alla disposizione nazionale corrispondente o ad altre informazioni che indichino che la cessione di beni o la prestazione di servizi è esente o soggetta alla procedura dell'inversione contabile».

Il diritto rumeno

6 L'articolo 146, paragrafo 1, lettera a), della legge n. 571/2003, sul codice tributario (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), del 22 dicembre 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927 del 23 dicembre 2003; in prosieguo: il «codice tributario»), enuncia quanto segue:

«Per esercitare il diritto a detrazione dell'imposta, il soggetto passivo deve soddisfare le seguenti condizioni:

a) per l'imposta dovuta o assolta sui beni che gli sono stati o gli saranno forniti o sui servizi che gli sono stati o gli saranno prestati, essere in possesso di una fattura contenente le informazioni di cui all'articolo 155, paragrafo 5».

7 L'articolo 155, paragrafo 5, lettera n), punto 2, del codice tributario dispone quanto segue:

«La fattura reca obbligatoriamente le seguenti informazioni:

(...)

2. qualora l'imposta sia dovuta dal beneficiario alle condizioni poste dall'articolo 150, paragrafo 1, lettere da b) a d) e g), un riferimento alle disposizioni del presente titolo o alla direttiva 2006/112, oppure l'indicazione "inversione contabile" per le operazioni di cui all'articolo 160».

8 L'articolo 160 del codice tributario, nella versione applicabile alla data dei fatti di cui al procedimento principale, è così formulato:

«(1) I fornitori e i beneficiari dei beni o servizi di cui al paragrafo 2 sono tenuti ad applicare le misure di semplificazione previste dal presente articolo. Requisito cogente per l'applicazione delle misure di semplificazione è che sia il fornitore che il beneficiario siano registrati ai fini dell'IVA, conformemente all'articolo 153.

(2) I beni e i servizi alla cui cessione o prestazione si applicano le misure di semplificazione sono:

(...)

b) gli edifici, le porzioni di edifici ed i terreni di ogni tipo, alla cui cessione si applichi il regime d'imposta;

c) i lavori di costruzione e di montaggio;

(...)

(3) Sulle fatture emesse per le cessioni di beni elencate al paragrafo 2, i fornitori sono tenuti ad apporre la menzione "inversione contabile", senza indicare l'imposta corrispondente. Sulle fatture ricevute dai fornitori, i beneficiari indicano l'imposta corrispondente, che devono menzionare allo stesso tempo come imposta assolta e come imposta detraibile nella dichiarazione delle imposte. Per le operazioni soggette alle misure di semplificazione non è previsto il pagamento dell'imposta tra fornitore e beneficiario.

(...)

(5) Sono responsabili dell'applicazione delle disposizioni del presente articolo sia i fornitori o prestatori che i beneficiari. Nel caso in cui il fornitore o prestatore non abbia apposto l'indicazione "inversione contabile" nelle fatture emesse per i beni o servizi di cui al paragrafo 2, il beneficiario è tenuto ad applicare l'inversione contabile, a non versare l'imposta al fornitore o prestatore, ad apporre nella fattura, di propria iniziativa, l'indicazione "inversione contabile" e ad assolvere gli obblighi di cui al paragrafo 3».

9 Il punto 82 del decreto del Governo n. 44/2004, relativo alle modalità di applicazione del

codice tributario (hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), nella versione vigente al momento dei fatti di cui al procedimento principale, prevede quanto segue:

«(1) Il requisito cogente previsto all'articolo 160, paragrafo 1, del codice tributario per l'applicazione, rispettivamente, delle misure di semplificazione e dell'inversione contabile è che tanto il fornitore o prestatore quanto il beneficiario siano registrati ai fini dell'IVA, conformemente all'articolo 153 del codice tributario, e che l'operazione in questione sia imponibile. Le misure di semplificazione si applicano solamente alle operazioni effettuate all'interno del paese, ai sensi dell'articolo 125 ter del codice tributario.

(...)

(3) Nel caso delle forniture o delle prestazioni previste all'articolo 160, paragrafo 2, del codice tributario, i fornitori o prestatori emettono fatture, anche per gli acconti incassati, senza applicazione di imposta e vi appongono l'indicazione "inversione contabile". L'imposta è calcolata dal beneficiario e iscritta sulle fatture e nel registro degli acquisti, ed è ripresa nella dichiarazione d'imposta allo stesso tempo come imposta assolta e come imposta detraibile. Sotto il profilo contabile, il beneficiario iscriverà, nel corso del periodo fiscale, l'importo dell'imposta corrispondente tanto sotto la voce 4426 [IVA detraibile] quanto sotto la voce 4427 [IVA assolta].

(...)

(12) In caso di lavori di costruzione e di montaggio per i quali siano stati incassati acconti e/o emesse fatture per il valore totale o parziale in regime di inversione contabile fino al 31 dicembre 2007 incluso, ma per i quali il fatto generatore d'imposta si verifichi nel corso dell'anno 2008, vale a dire alla data in cui vengano emessi, ed eventualmente accettati dai beneficiari, gli stati di avanzamento dei lavori, il regime normale d'imposta sarà applicato unicamente alla differenza tra il valore dei lavori per i quali il fatto generatore d'imposta si verifica nel 2008 e il valore degli acconti incassati o degli importi iscritti sulle fatture emesse fino al 31 dicembre incluso. (...)».

10 L'articolo 105, paragrafi 1 e 3, del decreto legislativo n. 92/2003, relativo al codice di procedura tributaria (Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?), nella versione pubblicata nel *Monitorul Oficial al României* (parte I, n. 513 del 31 luglio 2007), dispone quanto segue:

«Norme in materia di controllo fiscale

(1) Il controllo fiscale è volto ad esaminare tutti gli elementi di fatto e di diritto rilevanti ai fini dell'imposizione.

(...)

(3) Il controllo fiscale è effettuato una sola volta per ogni imposta, tassa, contributo e ogni altra somma dovuta al bilancio generale consolidato e per ogni periodo d'imposta. In via eccezionale, l'ispettore fiscale competente può decidere di compiere un nuovo controllo fiscale avente ad oggetto un periodo determinato qualora, tra la fine del controllo fiscale e la scadenza del termine di prescrizione, emergano dati supplementari sconosciuti agli ispettori fiscali alla data delle verifiche ovvero errori di calcolo idonei ad influire sugli esiti delle stesse».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 Il 3 gennaio 2007 la Fatorie ha stipulato con la SC Megasal Construc?ii SRL (in prosieguo: la «Megasal») un contratto quadro avente ad oggetto lavori di costruzione e di montaggio di un

edificio destinato all'allevamento di suini e lavori di ammodernamento di un'azienda di allevamento di suini. I lavori sono terminati nel febbraio 2008.

12 Nel corso dell'anno 2007, la Megasal, in qualità di prestatore dei servizi in questione, ha emesso varie fatture per il pagamento di anticipi, in regime di inversione contabile, applicando le misure di semplificazione previste al punto 82 del decreto del Governo n. 44/2004 relativo alle modalità di applicazione del codice tributario. L'importo complessivo delle fatture emesse e redatte senza applicazione dell'IVA ammontava a 1 017 834,37 lei rumeni (RON).

13 Il 3 marzo 2008 la Megasal ha emesso una fattura che riprendeva il valore complessivo dei lavori effettuati, pari a RON 1 052 840,10, di cui RON 168 101 a titolo di IVA e RON 884 740 a titolo di prezzo dei lavori. La Fatorie ha corrisposto alla Megasal l'IVA indicata.

14 A seguito della domanda di rimborso di IVA inviata allo Stato rumeno dalla Fatorie, la Direc?ia ha autorizzato, con decisione adottata il 2 luglio 2008, il rimborso dell'IVA per un importo di RON 173 057, somma che includeva l'IVA, pari a RON 168 101, corrispondente alla fattura del 3 marzo 2008, conformemente alla relazione di controllo fiscale del 13 giugno 2008 riguardante il periodo dal 1° luglio 2007 al 31 marzo 2008.

15 Nel 2009, a seguito di un secondo controllo fiscale riguardante l'IVA versata dalla Fatorie per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2007 ed il 31 marzo 2008, la Direc?ia ha deciso che l'IVA relativa alla fattura del 3 marzo 2008 doveva essere recuperata, dato che le misure di semplificazione che disciplinano il sistema dell'inversione contabile non erano state rispettate. Con avviso di accertamento del 18 maggio 2009, la Direc?ia ha quindi chiesto alla Fatorie di versare all'Erario la somma di RON 221 221, di cui RON 168 101 a titolo di IVA e RON 53 120 per maggiorazioni di mora.

16 Alla luce degli elementi trasmessi alla Corte, risulta che la Megasal è fallita e che non ha versato all'amministrazione tributaria rumena l'IVA, iscritta nella fattura del 3 marzo 2008, corrispostale dalla Fatorie.

17 Il 15 luglio 2009 la Fatorie ha proposto ricorso giurisdizionale contro la Direc?ia per chiedere l'annullamento della decisione di recupero e dell'avviso di accertamento del 18 maggio 2009.

18 Con sentenza del 22 settembre 2010, il Tribunalul Bihor ha respinto il ricorso in quanto infondato. Con sentenza del 9 marzo 2011, l'impugnazione proposta avverso la suddetta sentenza è stata respinta per lo stesso motivo, e la sentenza è divenuta irrevocabile.

19 Il 17 maggio 2011 la Fatorie ha chiesto la revisione della sentenza del 22 settembre 2010, asserendo che quest'ultima era stata pronunciata in violazione del diritto dell'Unione. Tale domanda è stata dichiarata irricevibile con sentenza del 7 novembre 2011.

20 Il 12 gennaio 2012 la Fatorie ha impugnato tale ultima sentenza dinanzi alla Curtea de Apel Oradea.

21 La Fatorie sostiene che nel procedimento principale deve trovare applicazione, in particolare, la giurisprudenza della Corte derivante dalla sentenza del 1° aprile 2004, *Bockemühl* (C-90/02, Racc. pag. I-3303), secondo la quale, quando è applicabile il meccanismo dell'inversione contabile, il fatto che non siano soddisfatti i requisiti in materia di fatturazione non inciderebbe sul diritto a detrazione. Le irregolarità commesse dal fornitore nell'elaborazione della fattura del 3 marzo 2008 e la mancata regolarizzazione della stessa da parte della Fatorie non sarebbero dunque idonee ad influire sul diritto di quest'ultima alla detrazione dell'IVA relativa a tale fattura.

22 La Direcția ritiene che la Fatorie abbia perso il diritto a detrazione dell'IVA iscritta nella fattura del 3 marzo 2008, poiché, da un lato, la società che ha emesso la fattura, ossia la Megasal, l'ha compilata in modo errato, applicando le regole consuete in materia di IVA, mentre essa avrebbe dovuto essere redatta conformemente alle misure di semplificazione stabilite dall'articolo 160, paragrafo 2, lettera b), del codice tributario, e, dall'altro, la Fatorie, avendo omesso di apporre di propria iniziativa l'indicazione «inversione contabile» sulla fattura e avendo versato l'imposta al prestatore di servizi, non ha ottemperato all'obbligo previsto all'articolo 160, paragrafo 5, di tale codice.

23 Alla luce di quanto sopra, la Curtea de Apel Oradea ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

«1) Se le disposizioni della [direttiva IVA] consentano di applicare la sanzione della perdita del diritto alla detrazione dell'IVA ad un soggetto passivo, nei casi in cui:

a) la fattura che è stata presentata dal soggetto passivo per l'esercizio del diritto a detrazione è stata redatta in modo errato da un terzo, omettendo l'applicazione delle misure di semplificazione;

b) il soggetto passivo ha assolto l'IVA indicata in fattura.

2) Se il principio [di diritto dell'Unione] della certezza del diritto osti alla prassi amministrativa degli organi tributari della Romania i quali

a) dapprima, con decisione amministrativa irrevocabile, hanno riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA;

b) successivamente sono ritornati su tale decisione e hanno stabilito che sul soggetto passivo grava l'obbligo di pagamento all'Erario dell'IVA per la quale era stato esercitato il diritto a detrazione, nonché del pagamento degli interessi e della penale di mora.

3) Nella situazione in cui:

a) il soggetto passivo abbia saldato l'IVA erroneamente indicata in fattura da parte di un soggetto terzo;

b) le autorità fiscali non abbiano adottato nessun tipo di misura attiva per chiedere al soggetto terzo di correggere la fattura redatta erroneamente;

c) attualmente, a seguito del fallimento del soggetto terzo, la correzione della fattura sia impossibile,

se il principio di neutralità fiscale dell'IVA consenta di privare il soggetto passivo del diritto alla detrazione dell'IVA».

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

24 La Commissione europea, senza sollevare esplicitamente un'eccezione di irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale, esprime tuttavia dubbi sulla sua ricevibilità, per la ragione che essa non conterrebbe né l'illustrazione dei motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di talune disposizioni del diritto dell'Unione, né il nesso che detto giudice ravvisa tra tali disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla controversia.

25 Secondo costante giurisprudenza, il rifiuto, da parte della Corte, di pronunciarsi su una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice nazionale è tuttavia possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione richiesta del diritto dell'Unione non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto della controversia principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenze dell'11 settembre 2008, *Eckelkamp e a.*, C-11/07, Racc. pag. I-6845, punto 28, nonché del 20 giugno 2013, *Rodopi*, M-91, C-259/12, punto 27).

26 Orbene, occorre rilevare che tale ipotesi non ricorre nel caso di specie. Infatti, l'interpretazione richiesta, vertente sulla portata del diritto a detrazione dell'IVA nonché sui principi della neutralità fiscale e della certezza del diritto, presenta un nesso diretto con l'oggetto della controversia principale, il cui carattere effettivo non pare contestabile. Inoltre, la decisione di rinvio contiene elementi di fatto e di diritto sufficienti per consentire alla Corte di rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte.

27 La domanda di pronuncia pregiudiziale deve pertanto essere dichiarata ricevibile.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e sulla terza questione

28 Con la sua prima e la sua terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA e il principio della neutralità fiscale ostino, nell'ambito di un'operazione soggetta al regime dell'inversione contabile, a che il beneficiario di servizi venga privato del diritto a detrazione dell'IVA che ha indebitamente versato al prestatore di servizi sulla base di una fattura redatta in modo errato, e ciò anche nel caso in cui la correzione di tale errore sia impossibile a causa del fallimento di tale prestatore.

29 Anzitutto, si deve ricordare che, in applicazione del regime dell'inversione contabile, non avviene alcun pagamento di IVA tra il prestatore ed il beneficiario di servizi, e che quest'ultimo è debitore, per le operazioni effettuate, dell'IVA a monte, pur potendo in linea di principio detrarre questa stessa imposta in modo tale che all'amministrazione tributaria non sia dovuto alcun importo.

30 Occorre altresì sottolineare, da un lato, che il diritto a detrazione è parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può, in linea di principio, essere limitato (sentenze *Bockemühl*, cit., punto 38, nonché del 15 luglio 2010, *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, Racc. pag. I-7467, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

31 Il regime delle detrazioni è inteso a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche,

indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v. sentenze del 22 febbraio 2001, *Abbey National*, C?408/98, Racc. pag. I?1361, punto 24, nonché del 6 luglio 2006, *Kittel e Recolta Recycling*, C?439/04 e C?440/04, Racc. pag. I?6161, punto 48).

32 Quanto, d'altro lato, alle modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA elencate all'articolo 178 della direttiva IVA, solo quelle indicate alla lettera f) di tale articolo sono applicabili all'ipotesi di una procedura di inversione contabile ex articolo 199, paragrafo 1, lettera a), della suddetta direttiva.

33 Occorre in proposito rammentare che un soggetto passivo che, quale destinatario di servizi, è debitore dell'IVA corrispondente ai medesimi, non è tenuto ad essere in possesso di una fattura redatta conformemente ai requisiti formali della direttiva IVA per poter esercitare il suo diritto a detrazione, e deve unicamente osservare le formalità stabilite dallo Stato membro interessato nell'esercizio della facoltà di scelta offerta allo stesso dal menzionato articolo 178, lettera f) (v., in tal senso, sentenza *Bockemühl*, cit., punto 47).

34 Dalla giurisprudenza della Corte emerge inoltre che l'entità delle formalità così stabilite dallo Stato membro interessato e che il soggetto passivo deve osservare per poter esercitare il diritto a detrazione dell'IVA non può oltrepassare quanto è strettamente necessario per controllare la corretta applicazione della procedura di inversione contabile e per garantire la riscossione dell'IVA (v., in tal senso, sentenze *Bockemühl*, cit., punto 50, e del 30 settembre 2010, *Uszodaépit?*, C?392/09, Racc. pag. I?8791, punto 38).

35 In tal senso, la Corte ha in passato affermato che, nell'ambito del regime dell'inversione contabile, il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (sentenze dell'8 maggio 2008, *Ecotrade*, C?95/07 e C?96/07, Racc. pag. I?3457, punto 63, nonché *Uszodaépit?*, cit., punto 39).

36 Orbene, contrariamente a quanto sostenuto dalla Fatorie, le circostanze del procedimento principale sono diverse da quelle della causa all'origine della citata sentenza *Bockemühl*.

37 Nel procedimento principale, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che la fattura del 3 marzo 2008 non reca l'indicazione «inversione contabile», contrariamente a quanto disposto dall'articolo 160, paragrafo 3, del codice tributario, e che la Fatorie non ha preso le misure necessarie – previste al paragrafo 5 di detto articolo – per sanare tale omissione. Inoltre, è necessario rilevare che la Fatorie ha erroneamente versato alla Megasal l'IVA impropriamente menzionata nella suddetta fattura, mentre, in applicazione del regime in discussione, avrebbe dovuto, in qualità di beneficiaria dei servizi, corrispondere l'IVA alle autorità tributarie conformemente all'articolo 199 della direttiva IVA. Quindi, oltre al fatto che la fattura controversa non rispetta gli obblighi formali previsti dalla normativa nazionale, non risulta rispettato un presupposto sostanziale del regime dell'inversione contabile.

38 Una simile situazione ha impedito all'amministrazione tributaria di controllare l'applicazione del regime dell'inversione contabile e ha determinato un rischio di perdita di gettito fiscale per lo Stato membro interessato.

39 Peraltro, secondo costante giurisprudenza l'esercizio del diritto a detrazione è limitato alle sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute (sentenze del 13 dicembre 1989, Genius, C?342/87, Racc. pag. 4227, punto 13, nonché del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C?454/98, Racc. pag. I?6973, punto 53).

40 Quindi, dato che l'IVA versata dalla Fatorie alla Megasal non era dovuta e che tale versamento non rispettava un presupposto sostanziale del regime dell'inversione contabile, la Fatorie non può invocare un diritto a detrazione di tale IVA.

41 A questo proposito, la situazione di fallimento della Megasal non è idonea a rimettere in discussione il diniego della detrazione dell'IVA, imputabile all'inadempimento, da parte della Fatorie, ad obblighi essenziali per l'applicazione del regime dell'inversione contabile.

42 Tuttavia, il beneficiario dei servizi che abbia indebitamente versato l'IVA al prestatore di tali servizi può chiedergli il rimborso conformemente al diritto nazionale.

43 Quanto alla circostanza secondo cui l'amministrazione tributaria non ha ordinato alla Megasal di correggere la fattura redatta in modo errato, si deve rilevare che il procedimento principale riguarda un diniego del diritto a detrazione opposto dalla Direc?ia alla Fatorie e che, per rispondere alle questioni sollevate, non è necessario pronunciarsi su un eventuale obbligo dell'amministrazione tributaria verso un terzo.

44 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima e alla terza questione che, nell'ambito di un'operazione soggetta al regime dell'inversione contabile, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, la direttiva IVA ed il principio della neutralità fiscale non ostano a che il beneficiario di servizi venga privato del diritto a detrazione dell'IVA che ha indebitamente versato al prestatore di servizi sulla base di una fattura redatta in modo errato, e ciò anche nel caso in cui la correzione di tale errore sia impossibile a causa del fallimento di tale prestatore.

Sulla seconda questione

45 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio della certezza del diritto osti ad una prassi amministrativa delle autorità tributarie nazionali consistente nel revocare una decisione con la quale esse hanno riconosciuto al soggetto passivo un diritto a detrazione dell'IVA, reclamando dal medesimo, a seguito di nuovo controllo, tale IVA nonché maggiorazioni di mora.

46 Occorre anzitutto riconoscere che il principio della certezza del diritto 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 (v., in tal senso, sentenza Ecotrade, cit., punto 44).

47 A tale riguardo, nelle sue osservazioni scritte, il governo rumeno richiama l'articolo 105, paragrafo 3, del decreto legislativo n. 92/2003 sul codice di procedura tributaria, che consente, in via eccezionale, entro il termine di prescrizione, di effettuare un nuovo controllo riguardante un periodo determinato qualora emergano dati supplementari sconosciuti agli ispettori fiscali all'epoca delle verifiche o errori di calcolo che abbiano un'influenza sugli esiti delle stesse.

48 Occorre ammettere che una normativa siffatta, la cui chiarezza e prevedibilità per il soggetto passivo non sono state seriamente messe in discussione, rispetta il principio della certezza del

diritto.

49 Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare se la disposizione della normativa nazionale citata al punto 47 della presente sentenza trovi applicazione nella controversia sottopostagli.

50 Quanto alle maggiorazioni di mora, occorre ricordare che, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi sono tuttavia tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (v. in tal senso, in particolare, sentenze del 16 dicembre 1992, Commissione/Grecia, C?210/91, Racc. pag. I?6735, punto 19 e giurisprudenza citata; del 7 dicembre 2000, de Andrade, C?213/99, Racc. pag. I?11083, punto 20, nonché Rodopi?M 91, cit., punto 31).

51 Alla luce di tali considerazioni, occorre rispondere alla seconda questione che il principio della certezza del diritto non osta ad una prassi amministrativa delle autorità tributarie nazionali consistente nel revocare, entro un termine di decadenza, una decisione con la quale esse hanno riconosciuto al soggetto passivo un diritto a detrazione dell'IVA, reclamando dal medesimo, a seguito di un nuovo controllo, tale imposta nonché maggiorazioni di mora.

Sulle spese

52 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

1) Nell'ambito di un'operazione soggetta al regime dell'inversione contabile, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, ed il principio della neutralità fiscale, non ostano a che il beneficiario di servizi venga privato del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto che ha indebitamente versato al prestatore di servizi sulla base di una fattura redatta in modo errato, e ciò anche nel caso in cui la correzione di tale errore sia impossibile a causa del fallimento di tale prestatore.

2) Il principio della certezza del diritto non osta ad una prassi amministrativa delle autorità tributarie nazionali consistente nel revocare, entro un termine di decadenza, una decisione con la quale esse hanno riconosciuto al soggetto passivo un diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, reclamando dal medesimo, a seguito di un nuovo controllo, tale imposta nonché maggiorazioni di mora.

Firme

* Lingua processuale: il rumeno.