

## Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

18 novembre 2021 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Armonizzazione delle normative fiscali – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Diritto a detrazione dell'IVA – Annullamento dell'identificazione ai fini dell'IVA di un soggetto passivo – Diniego del diritto a detrazione – Condizioni formali»

Nella causa C-358/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Judecătoria Oradea (Tribunale di primo grado di Oradea, Romania), con decisione del 9 luglio 2020, pervenuta in cancelleria il 30 luglio 2020, nel procedimento

**Promexor Trade SRL**

contro

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Biho,**

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da F. Biltgen (relatore), giudice, facente funzione di presidente dell'Ottava Sezione, L.S. Rossi e N. Wahl, giudici,

avvocato generale: H. Saugmandsgaard Øe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Promexor Trade SRL, da R. Chiriș, avocat;
- per il governo rumeno, da E. Gane, A. Rotăreanu e A. Wellman, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia 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 degli articoli 1, da 167 a 169, da 176 a 180, dell'articolo 214, paragrafo 1, nonché degli articoli 250, 272 e 273 della

direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché sull'interpretazione dei principi di neutralità fiscale, di effettività, di leale cooperazione, di certezza del diritto, di tutela del legittimo affidamento e di proporzionalità.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Promexor Trade SRL (in prosieguo: la «Promexor») e la Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (Direzione generale delle finanze pubbliche di Cluj – Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Bihor, Romania) (in prosieguo: l'«amministrazione delle finanze pubbliche») in merito all'obbligo a carico della Promexor – cui è stato negato il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte a causa dell'annullamento della sua identificazione ai fini dell'IVA – di pagare l'IVA sulle sue operazioni soggette ad imposta.

## **Contesto normativo**

### ***Diritto dell'Unione***

3 L'articolo 167 della direttiva IVA così recita:

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

4 L'articolo 168 di tale direttiva dispone quanto segue:

«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;
- b) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'articolo 18, lettera a), e all'articolo 27;
- c) l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i);
- d) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli articoli 21 e 22;
- e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».

5 L'articolo 178 di detta direttiva prevede quanto segue:

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

- a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6;

- b) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera b), relativa alle operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro;
- c) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera c), relativa agli acquisti intracomunitari di beni, aver riportato sulla dichiarazione IVA prevista all'articolo 250 tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'IVA dovuta sugli acquisti intracomunitari di beni ed essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni 3, 4 e 5;
- d) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera d), relativa alle operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari di beni, assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro;
- e) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera e), relativa alle importazioni di beni, essere in possesso di un documento comprovante l'importazione che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'IVA dovuta o ne consenta il calcolo;
- 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».

6 Ai sensi dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA:

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

7 L'articolo 180 di tale direttiva prevede quanto segue:

«Gli Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non è stata effettuata conformemente agli articoli 178 e 179».

8 L'articolo 213, paragrafo 1, primo comma, della direttiva citata così dispone:

«Il soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo».

9 A norma dell'articolo 214, paragrafo 1, della medesima direttiva:

«Gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché siano identificate tramite un numero individuale le persone seguenti:

- a) ogni soggetto passivo, fatta eccezione per quelli di cui all'articolo 9, paragrafo 2, che effettua nel loro rispettivo territorio cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a detrazione, diverse dalle cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e dell'articolo 199;
- b) ogni soggetto passivo, o ente non soggetto passivo, che effettua acquisti intracomunitari di beni soggetti all'IVA a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), o che ha esercitato l'opzione prevista all'articolo 3, paragrafo 3, per l'assoggettamento all'IVA dei suoi acquisti intracomunitari;
- c) ogni soggetto passivo che effettua nel loro rispettivo territorio acquisti intracomunitari di beni ai fini di proprie operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori di tale territorio;
- d) ogni soggetto passivo che riceve, nel loro rispettivo territorio, prestazioni per le quali è

debitore dell'IVA a norma dell'articolo 196;

e) ogni soggetto passivo, stabilito nel loro rispettivo territorio, che effettua nel territorio di un altro Stato membro prestazioni di servizi per i quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma dell'articolo 196».

10 L'articolo 250, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti».

11 Ai sensi dell'articolo 273 di tale direttiva:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

### **Diritto rumeno**

#### *Codice fiscale previgente*

12 L'articolo 153, paragrafi 9 e 9 bis, della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003, recante il codice fiscale), del 22 dicembre 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927 del 23 dicembre 2003), come modificata (in prosieguo: il «codice fiscale previgente»), prevedeva quanto segue:

«9. Le autorità fiscali competenti annullano l'identificazione di una persona ai fini dell'IVA conformemente al presente articolo:

(...)

e) se, nelle dichiarazioni IVA presentate per sei mesi consecutivi nel corso di un semestre civile, nel caso delle persone il cui esercizio fiscale è il mese civile, e per due periodi fiscali consecutivi nel corso di un semestre civile, nel caso dei soggetti passivi il cui esercizio fiscale è il trimestre civile, non sono menzionati né acquisti di beni o servizi né cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nel corso di tali periodi di dichiarazione, a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo al semestre civile in corso. A decorrere dalla dichiarazione relativa al mese di luglio 2012, per i soggetti passivi il cui esercizio fiscale è il mese civile, o dalla dichiarazione relativa al terzo trimestre del 2012, per i soggetti passivi il cui esercizio fiscale è il trimestre civile, le autorità fiscali competenti annullano l'identificazione di una persona ai fini dell'IVA se, nelle dichiarazioni IVA presentate per sei mesi consecutivi, per i soggetti passivi il cui esercizio fiscale è il mese civile, e per due trimestri civili consecutivi, per i soggetti passivi il cui esercizio fiscale è il trimestre civile, non sono menzionati né acquisti di beni o servizi o né cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nel corso di tali periodi di dichiarazione, a decorrere dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è scaduto il termine per la presentazione della sesta dichiarazione, nel primo caso, e a decorrere dal primo giorno del mese successivo a quello

in cui è scaduto il termine per la presentazione della seconda dichiarazione, nel secondo;

(...)

9 bis. La procedura di annullamento dell'identificazione ai fini dell'IVA è definita dalle norme procedurali vigenti. Dopo l'annullamento dell'identificazione IVA conformemente al paragrafo 9, lettere da a) a e) e h), le autorità fiscali competenti identificano i soggetti passivi ai fini dell'IVA applicando il paragrafo 7 bis nel modo seguente:

(...)

d) su richiesta del soggetto passivo, nella situazione di cui al paragrafo 9, lettera e), sulla base di una dichiarazione sull'onore da cui risulti che egli eserciterà attività economiche. La data di identificazione ai fini dell'IVA del soggetto passivo è quella della notifica della decisione di identificazione IVA.

I soggetti passivi che si trovino nelle situazioni di cui al presente paragrafo non possono applicare le disposizioni relative alla soglia di esenzione per le piccole imprese di cui all'articolo 152 fino alla data di identificazione ai fini dell'IVA e sono tenuti ad applicare le disposizioni dell'articolo 11, paragrafi 1 bis e 1 quater».

13 L'articolo 11, paragrafo 1 quater, del codice fiscale previgente disponeva quanto segue:

«I contribuenti, soggetti passivi stabiliti in Romania, la cui identificazione IVA sia stata annullata conformemente all'articolo 153, paragrafo 9, lettere da b) a e) e h), non beneficiano, per il periodo in questione, del diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuati, ma sono debitori dell'IVA riscossa, conformemente alle disposizioni del titolo VI, per le operazioni imponibili effettuate nel corso di tale periodo. Per gli acquisti di beni e/o servizi effettuati nel periodo in cui l'interessato non ha un numero di partita IVA valido, destinati alle operazioni che verranno effettuate successivamente alla data di identificazione IVA e che danno diritto alla detrazione ai sensi del titolo VI, viene adeguata in favore del soggetto passivo, mediante iscrizione nella prima dichiarazione d'imposta di cui all'articolo 156 ter depositata dal soggetto passivo dopo l'identificazione IVA o, a seconda dei casi, in una dichiarazione successiva, l'imposta relativa:

a) ai beni immagazzinati ed ai servizi non utilizzati al momento dell'identificazione, individuati sulla base di un inventario;

b) alle immobilizzazioni materiali, compresi i beni di investimento per i quali il periodo di adeguamento della detrazione non sia scaduto, nonché le immobilizzazioni materiali in corso, individuate sulla base di un inventario, delle quali l'interessato è titolare al momento dell'identificazione. In caso di immobilizzazioni materiali diverse dai beni di investimento, viene adeguata l'imposta relativa ai valori non ancora ammortizzati al momento dell'identificazione. L'articolo 149 si applica ai beni d'investimento».

14 L'articolo 145 del codice fiscale previgente era così formulato:

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

2. Ogni soggetto passivo ha diritto a detrarre l'imposta sugli acquisti se questi ultimi sono utilizzati ai fini delle seguenti operazioni:

a) le operazioni soggette ad imposta;

b) le operazioni risultanti da attività economiche per le quali il luogo della cessione/prestazione

si considera situato all'estero, qualora l'imposta fosse detraibile se tali operazioni fossero state effettuate in Romania;

c) le operazioni esenti conformemente agli articoli 143, 144 e 144 bis;

d) le operazioni esenti conformemente all'articolo 141, paragrafo 2, lettera a), punti da 1 a 5, e lettera b), quando l'acquirente o il destinatario è stabilito fuori della Comunità o quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità, nonché per le operazioni effettuate da intermediari che agiscono in nome e per conto di terzi, quando intervengono nello svolgimento di tali operazioni;

e) le operazioni di cui all'articolo 128, paragrafo 7, e all'articolo 129, paragrafo 7, se l'imposta si applica a tale trasferimento.

(...)

4. Alle condizioni fissate dalle norme che stabiliscono le modalità di applicazione, il diritto alla detrazione dell'imposta è concesso per gli acquisti effettuati da un soggetto passivo prima della sua identificazione ai fini dell'IVA, conformemente all'articolo 153».

#### *Nuovo codice fiscale*

15 L'articolo 11, paragrafo 8, della Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (legge n. 227/2015, recante il codice fiscale), dell'8 settembre 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 688 del 10 settembre 2015; in prosieguo: il «nuovo codice fiscale»), dispone quanto segue:

«I soggetti passivi stabiliti in Romania, la cui identificazione IVA sia stata annullata conformemente all'articolo 316, paragrafo 11, lettere da c) a e) e h), non beneficiano, per il periodo in questione, del diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuati, ma sono debitori dell'IVA riscossa, conformemente alle disposizioni del titolo VII, per le operazioni imponibili effettuate durante tale periodo. In caso di identificazione ai fini dell'IVA ai sensi dell'articolo 316, paragrafo 12, il soggetto passivo esercita il proprio diritto a detrazione per gli acquisti di beni e/o servizi effettuati nel periodo in cui il numero di identificazione IVA è stato annullato, mediante iscrizione nella prima dichiarazione IVA di cui all'articolo 323 presentata dopo la sua identificazione ai fini dell'IVA o, a seconda dei casi, in una dichiarazione successiva, anche se la fattura non riporta il numero di identificazione IVA del soggetto passivo. Dopo essere stati identificati ai fini dell'IVA conformemente all'articolo 316, paragrafo 12, per le cessioni di beni/prestazioni di servizi effettuate nel periodo in cui il numero di identificazione IVA è stato annullato, i soggetti passivi emettono fatture che indicano separatamente l'[IVA] riscossa durante tale periodo, che non è iscritta nella dichiarazione IVA presentata conformemente all'articolo 323».

16 Ai termini dell'articolo 316, paragrafi 12 e 14, del nuovo codice fiscale:

«12. La procedura di annullamento dell'identificazione IVA è definita dalle vigenti norme procedurali. Dopo l'annullamento dell'identificazione IVA conformemente al paragrafo 11, lettere da a) a e) e h), le autorità fiscali competenti identificano il soggetto passivo ai fini dell'IVA, su sua richiesta, nel modo seguente:

(...)

d) nella situazione di cui al paragrafo 11, lettera e), sulla base di una dichiarazione sull'onore da cui risulti che egli eserciterà attività economiche. La data di identificazione IVA del soggetto passivo è quella della notifica della decisione di identificazione ai fini dell'IVA;

(...)

14. I soggetti passivi che si trovino nelle situazioni di cui al paragrafo 12 non possono applicare le disposizioni relative alla soglia di esenzione per le piccole imprese di cui all'articolo 310 fino alla data di identificazione ai fini dell'IVA e sono tenuti ad applicare le disposizioni dell'articolo 11, paragrafi 6 e 8».

17 L'articolo 297 del nuovo codice fiscale così dispone:

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

(...)

4. Ogni soggetto passivo ha diritto a detrarre l'imposta sugli acquisti se questi ultimi sono utilizzati ai fini delle seguenti operazioni:

a) le operazioni imponibili;

b) le operazioni risultanti da attività economiche per le quali il luogo della cessione/prestazione si considera situato all'estero, qualora l'imposta fosse detraibile se tali operazioni fossero state effettuate in Romania;

c) le operazioni esenti conformemente agli articoli 294, 295 e 296;

d) le operazioni esenti conformemente all'articolo 292, paragrafo 2, lettera a), punti da 1 a 5, e lettera b), quando l'acquirente o il destinatario è stabilito fuori dell'Unione europea o quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati ad essere esportati fuori dell'Unione europea, nonché per le operazioni effettuate da intermediari che agiscono in nome e per conto di terzi, quando intervengono nello svolgimento di tali operazioni;

(...)

6. Alle condizioni fissate dalle norme che stabiliscono le modalità di applicazione, il diritto alla detrazione dell'imposta è concesso per gli acquisti effettuati da un soggetto passivo prima della sua identificazione ai fini dell'IVA, conformemente all'articolo 316».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

18 Con decisione del 30 aprile 2014, l'identificazione IVA della Promexor è stata annullata d'ufficio con la motivazione che le dichiarazioni IVA della stessa presentate per sei mesi consecutivi non menzionavano operazioni soggette a IVA. Priva di un numero di identificazione valido, la Promexor ha continuato, dal maggio 2014, ad emettere fatture al netto dell'IVA.

19 Nell'aprile 2019, l'amministrazione delle finanze pubbliche ha notificato alla Promexor un avviso di verifica fiscale riguardante il periodo compreso tra il 1° aprile 2014 e il 31 dicembre 2017. Per evitare il pagamento di un'ammenda per mancata presentazione di dichiarazioni fiscali entro i termini previsti, la Promexor ha provveduto a presentare a posteriori le dichiarazioni relative all'IVA dovuta dai soggetti passivi il cui numero di identificazione IVA è stato annullato conformemente all'articolo 153, paragrafo 10, del codice fiscale previgente.

20 Sulla base di tali dichiarazioni e senza procedere a verifiche supplementari, il 19 aprile 2019 l'amministrazione delle finanze pubbliche ha emesso un titolo esecutivo in base al quale ha avviato, nei confronti della Promexor, un procedimento di esecuzione forzata, con emissione, lo

stesso giorno, di un'ingiunzione di pagamento dell'IVA.

21 A seguito della verifica fiscale effettuata l'11 giugno 2019, l'amministrazione delle finanze pubbliche ha ritenuto che, relativamente al periodo considerato, la Promexor avesse effettivamente presentato le dichiarazioni relative all'IVA. Il 31 luglio 2019, ossia successivamente all'adozione della relazione di verifica fiscale, ma prima della scadenza del termine di prescrizione del diritto a detrazione, la Promexor ha presentato dichiarazioni rettificative attestanti un importo dell'IVA pari a zero.

22 Con atto del 28 maggio 2019, la Promexor ha presentato un ricorso dinanzi alla Judec?toria Oradea (Tribunale di primo grado di Oradea, Romania) chiedendo, in particolare, l'annullamento del titolo esecutivo e dell'ingiunzione di pagamento del 19 aprile 2019.

23 A sostegno del suo ricorso la Promexor ha fatto valere che, nonostante l'esistenza di soluzioni volte a porre rimedio alle conseguenze di un annullamento del numero di identificazione IVA, vale a dire la possibilità per un soggetto passivo di beneficiare retroattivamente, dopo una nuova identificazione IVA, della detrazione dell'IVA per tutto il periodo durante il quale egli non disponeva di un numero di identificazione, tali soluzioni restano in pratica inaccessibili. In tali circostanze, il soggetto passivo la cui identificazione IVA sia stata annullata e che, per ragioni formali, non possa identificarsi nuovamente ai fini dell'IVA non disporrebbe di alcun rimedio. Inoltre, la Promexor ha sostenuto che mantenere a tempo indeterminato, a carico di una persona giuridica il cui numero di identificazione IVA sia stato annullato, l'obbligo di versare l'IVA riscossa contrasterebbe con i principi stabiliti dalla giurisprudenza della Corte.

24 L'amministrazione delle finanze pubbliche, a sua volta, ha sostenuto che il procedimento di esecuzione forzata era fondato e regolare. Infatti, le dichiarazioni relative all'IVA dovute dai soggetti passivi il cui numero d'identificazione IVA sia stato annullato, come quelle presentate dalla Promexor, avrebbero valore di dichiarazioni sull'onore, in applicazione della normativa vigente. Per quanto riguarda le dichiarazioni rettificative, l'amministrazione delle finanze pubbliche ha osservato che queste ultime erano state presentate dopo l'adozione della relazione di verifica fiscale, cosicché, secondo la legge, non era più possibile apportare alcuna rettifica.

25 Il giudice del rinvio rileva anzitutto che, in forza della normativa nazionale, il soggetto passivo la cui identificazione ai fini dell'IVA sia stata annullata non ha il diritto di detrarre l'IVA relativa agli acquisti effettuati, ma resta soggetto all'obbligo di versare l'IVA riscossa. Esso precisa poi che la normativa nazionale in vigore non stabilisce alcun limite di tempo per quanto riguarda l'obbligo di riscossione dell'IVA gravante su un tale soggetto passivo. Infine, detto giudice aggiunge che il diritto alla detrazione dell'IVA potrebbe, certamente, essere esercitato anche retroattivamente, dopo una nuova identificazione ai fini dell'IVA. Tuttavia, nel caso di specie, alla Promexor una siffatta possibilità sarebbe preclusa, a causa del mancato soddisfacimento di un requisito formale, poiché il suo amministratore sarebbe anche socio di una società sottoposta a procedura di insolvenza.

26 In tali circostanze, la Judec?toria Oradea (Tribunale di primo grado di Oradea) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni della direttiva [IVA] e il principio di neutralità fiscale ostino a norme interne con cui lo Stato membro impone a un cittadino di riscuotere e versare allo Stato l'IVA, per un periodo di tempo indeterminato, senza tuttavia riconoscergli correlativamente il diritto a detrazione dell'IVA, in quanto gli è stato annullato d'ufficio il numero di identificazione IVA, poiché nelle dichiarazioni IVA presentate per sei mesi consecutivi/due trimestri civili consecutivi non sarebbero indicate operazioni soggette all'IVA.



2) Se, rispetto alle circostanze della controversia principale, il principio di certezza del diritto, il principio di tutela del legittimo affidamento, il principio di proporzionalità e [il principio] di leale cooperazione, come risultano dalla direttiva [IVA], siano compatibili con una norma interna o con una prassi dell'amministrazione fiscale secondo la quale, benché lo Stato membro consenta normalmente di registrare nuovamente ai fini dell'IVA, su richiesta, una persona giuridica dopo l'annullamento d'ufficio del numero di identificazione IVA, in determinate circostanze concrete il contribuente non può chiedere una nuova registrazione ai fini [dell']IVA sulla base di ragioni puramente formali ed è obbligato a riscuotere e a versare l'IVA allo Stato, per un periodo di tempo indeterminato, senza tuttavia che gli sia correlativamente riconosciuto il diritto a detrazione dell'IVA.

3) Se, rispetto alle circostanze della controversia principale, il principio di certezza del diritto, il principio di tutela del legittimo affidamento, il principio di proporzionalità e [il principio] di leale cooperazione, come risultano dalla direttiva [IVA], debbano essere interpretati nel senso che vietano la fissazione a carico del contribuente dell'obbligo di riscuotere e di versare l'IVA, per un periodo di tempo indeterminato e senza riconoscere il diritto a detrazione [dell']IVA, senza che nella specie l'autorità tributaria verifichi [il rispetto dei] requisiti sostanziali relativi al diritto a detrazione [dell']IVA e senza che sussista alcuna evasione da parte del contribuente».

### **Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale**

27 Il governo rumeno mette in discussione la descrizione del contesto giuridico e fattuale effettuata dal giudice del rinvio e afferma che, se la Promexor avesse presentato domanda per ottenere un nuovo numero di identificazione IVA, l'amministrazione delle finanze pubbliche gliene avrebbe attribuito uno. Di conseguenza, il governo rumeno ritiene che le questioni pregiudiziali debbano essere dichiarate irricevibili.

28 Occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, nell'ambito della cooperazione tra quest'ultima e i giudici nazionali istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate dal giudice nazionale riguardano l'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (sentenza del 4 giugno 2020, Kancelaria Medius, C?495/19, EU:C:2020:431, punto 21 e giurisprudenza citata).

29 Ne consegue che le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione poste dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli definisce sotto la propria responsabilità, e di cui non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. Il rifiuto, da parte della Corte, di statuire su una questione proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o l'oggetto del procedimento 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 (sentenza del 4 giugno 2020, Kancelaria Medius, C?495/19, EU:C:2020:431, punto 22 e giurisprudenza citata).

30 Nel caso di specie, dal fascicolo a disposizione della Corte non risulta in modo manifesto che la situazione di cui al procedimento principale corrisponda ad una delle ipotesi menzionate al punto precedente della presente sentenza. In particolare, sebbene il giudice del rinvio non abbia espressamente citato la disposizione nazionale che precludeva alla Promexor di ottenere una

nuova identificazione IVA, esso ha tuttavia menzionato l'esistenza di una siffatta disposizione. In ogni caso, è pacifico che una disposizione del genere esista e figuri nell'Ordinul pre?edintelui ANAF nr. 2856/2017 (decreto del presidente dell'Agenzia nazionale dell'amministrazione fiscale n. 2856/2017). Orbene, non spetta alla Corte ritornare sull'interpretazione del diritto nazionale fornita dal giudice del rinvio.

31 Di conseguenza, la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

### **Sulle questioni pregiudiziali**

32 Con le sue questioni pregiudiziali, che devono essere esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168, l'articolo 213, paragrafo 1, l'articolo 214, paragrafo 1, e l'articolo 273 della direttiva IVA nonché il principio di neutralità dell'IVA, letti alla luce dei principi di certezza del diritto, di tutela del legittimo affidamento e di proporzionalità, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che consente ad un'amministrazione fiscale che abbia annullato l'identificazione IVA di un contribuente il quale, per sei mesi consecutivi, ha presentato dichiarazioni IVA in cui non erano riportate operazioni imponibili di obbligare tale soggetto passivo, qualora questi continui la propria attività dopo l'annullamento della sua identificazione IVA, a riscuotere l'IVA senza tuttavia poter chiedere una nuova identificazione IVA e beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte.

33 Al fine di rispondere a tale questione occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione. Il diritto a detrazione previsto agli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche e il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in questo senso, sentenza del 7 marzo 2018, Dobre, C?159/17, EU:C:2018:161, punti da 28 a 30 e giurisprudenza citata).

34 Inoltre, il principio fondamentale della neutralità dell'IVA esige che la detrazione della stessa pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dai soggetti passivi (sentenza del 7 marzo 2018, Dobre, C?159/17, EU:C:2018:161, punto 31 e giurisprudenza citata). Pertanto, se il diniego del diritto a detrazione può essere giustificato qualora la violazione dei requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del soddisfacimento dei requisiti sostanziali (v., in questo senso, sentenza del 28 luglio 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punto 46 e giurisprudenza citata), un simile diniego non può essere opposto quando l'amministrazione competente dispone di tutte le informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali sono soddisfatti (v., in questo senso, sentenza dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, punti 44 e 45).

35 La Corte ha altresì dichiarato che, in particolare, l'identificazione ai fini dell'IVA, di cui all'articolo 214 della direttiva IVA, nonché l'obbligo per il soggetto passivo di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle proprie attività, di cui all'articolo 213 di tale direttiva, costituiscono soltanto requisiti formali a fini di controllo, che non possono rimettere in discussione, in particolare, il diritto a detrazione dell'IVA, nei limiti in cui le condizioni materiali che fanno sorgere tale diritto siano soddisfatte (sentenza del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, punto

60 nonché giurisprudenza citata).

36 La Corte ne ha concluso che non si può impedire ad un soggetto passivo di esercitare il suo diritto alla detrazione con la motivazione che lo stesso non si sarebbe registrato ai fini dell'IVA prima di utilizzare i beni acquisiti nell'ambito della sua attività imponibile (sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, punto 61 nonché giurisprudenza citata).

37 In particolare, in una causa riguardante la stessa normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, la Corte ha dichiarato che gli articoli da 167 a 169 e 179, l'articolo 213, paragrafo 1, l'articolo 214, paragrafo 1, e l'articolo 273 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una normativa nazionale che consenta all'amministrazione fiscale di negare ad un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA qualora venga dimostrato che, a causa degli inadempimenti contestati a quest'ultimo, l'amministrazione fiscale non ha potuto disporre delle informazioni necessarie per accertare il soddisfacimento dei requisiti sostanziali che danno diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte da detto soggetto passivo o che quest'ultimo abbia agito in modo fraudolento per poter beneficiare di tale diritto (v., in questo senso, sentenza del 7 marzo 2018, *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, punto 42).

38 Nel caso di specie, da un lato, il giudice del rinvio ritiene che nel procedimento principale non vi sia stata alcuna evasione IVA. Se tale assenza di evasione dovesse essere confermata, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte non può essere, per tale ragione, negato alla *Promexor*.

39 Nell'ambito della suddetta verifica, spetterà al giudice del rinvio tener conto del fatto che, sebbene gli inadempimenti agli obblighi formali non impediscano di fornire la prova certa del soddisfacimento dei requisiti sostanziali che fanno sorgere il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte, simili circostanze possono dimostrare l'esistenza dell'ipotesi più semplice di evasione fiscale, in cui il soggetto passivo omette deliberatamente di rispettare gli obblighi formali che gli incombono allo scopo di sottrarsi al pagamento dell'imposta (v., in questo senso, sentenza del 28 luglio 2018, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, punto 55).

40 Dall'altro lato, il giudice del rinvio afferma che, essendole precluso il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, per il fatto che l'amministrazione delle finanze pubbliche non ha verificato se i requisiti sostanziali per poter beneficiare di tale detrazione fossero soddisfatti, la *Promexor* rimaneva obbligata a prelevare l'IVA dovuta sulle sue operazioni soggette ad imposta e si trovava impossibilitata, per ragioni puramente formali, ad ottenere una nuova identificazione IVA.

41 Al riguardo occorre ricordare che, sebbene dalla formulazione degli articoli 213 e 214 della direttiva IVA risulti che gli Stati membri dispongono di un certo margine di discrezionalità nell'adozione di provvedimenti diretti a garantire l'identificazione dei soggetti passivi ai fini dell'IVA, tale margine di discrezionalità non può essere illimitato, di modo che uno Stato membro non può rifiutare di attribuire un numero individuale ad un soggetto passivo senza motivo legittimo (v., in questo senso, sentenza del 14 marzo 2013, *Alessio*, C?527/11, EU:C:2013:168, punti 22 e 23). In particolare, è pur vero che gli Stati membri hanno un legittimo interesse ad adottare le misure idonee a proteggere i loro interessi finanziari e a lottare contro ogni possibile evasione, elusione e abuso, e possono quindi altrettanto legittimamente prevedere, conformemente all'articolo 273, primo comma, della direttiva IVA, misure idonee ad impedire l'uso indebito dei numeri di identificazione, segnatamente da parte di imprese la cui attività e, di conseguenza, la qualità di soggetto passivo siano puramente fittizi, ciò nondimeno siffatte misure non devono andare al di là di quanto necessario ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le evasioni e non devono mettere sistematicamente in discussione il diritto a detrazione dell'IVA e, quindi, la neutralità di detta imposta (v., in questo senso, sentenza del 14 marzo 2013, *Alessio*, C?527/11,

EU:C:2013:168, punti 28 e 30).

42 Orbene, il fatto che un'amministrazione fiscale subordini, sulla base della normativa nazionale, il diritto alla detrazione dell'IVA al rispetto di obblighi formali, quali l'identificazione ai fini dell'IVA, senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, come avviene nel caso di specie e come sottolineato dal giudice del rinvio, senza porsi la questione se questi ultimi siano soddisfatti, va al di là di quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta (v., in questo senso, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 45 e giurisprudenza citata). La stessa conclusione si impone, alla luce della giurisprudenza ricordata al punto 41 della presente sentenza, nel caso in cui un'amministrazione fiscale, in applicazione della normativa nazionale, decida in modo sistematico di non attribuire un numero di identificazione IVA ad un soggetto passivo per il solo fatto che il suo amministratore è socio di un'altra società sottoposta a procedura d'insolvenza, senza tuttavia valutare se sussista un rischio per l'esatta riscossione dell'IVA o un rischio di evasione.

43 Tuttavia, in ultima analisi spetta al giudice del rinvio valutare la compatibilità della normativa nazionale e della sua applicazione da parte dell'amministrazione delle finanze pubbliche con i requisiti illustrati ai punti 41 e 42 della presente sentenza, tenuto conto di tutte le circostanze del procedimento principale.

44 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 168, l'articolo 213, paragrafo 1, l'articolo 214, paragrafo 1, e l'articolo 273 della direttiva IVA nonché il principio di neutralità dell'IVA, letti alla luce dei principi di certezza del diritto, di tutela del legittimo affidamento e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano, nel caso in cui l'identificazione di un soggetto passivo ai fini dell'IVA sia stata annullata a causa della mancata menzione di operazioni imponibili nelle sue dichiarazioni IVA presentate per sei mesi consecutivi, ma tale soggetto passivo continui ad esercitare la propria attività nonostante detto annullamento, ad una normativa nazionale che consenta all'amministrazione fiscale competente di imporre allo stesso soggetto passivo l'obbligo di riscuotere l'IVA dovuta sulle sue operazioni soggette ad imposta, purché egli possa chiedere una nuova identificazione ai fini dell'IVA e detrarre l'IVA assolta a monte. La circostanza che l'amministratore del soggetto passivo sia socio di un'altra società sottoposta a procedura d'insolvenza non può, di per sé, essere adottata come motivo per negare sistematicamente a tale soggetto passivo una nuova identificazione ai fini dell'IVA.

### **Sulle spese**

45 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 (Ottava Sezione) dichiara:

**L'articolo 168, l'articolo 213, paragrafo 1, l'articolo 214, paragrafo 1, e l'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, nonché il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), letti alla luce dei principi di certezza del diritto, di tutela del legittimo affidamento e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano, nel caso in cui l'identificazione di un soggetto passivo ai fini dell'IVA sia stata annullata a causa della mancata menzione di operazioni imponibili nelle sue dichiarazioni IVA presentate per sei mesi consecutivi, ma tale soggetto passivo continui ad esercitare la propria attività nonostante detto annullamento, ad una normativa nazionale che consenta all'amministrazione fiscale competente di imporre allo stesso soggetto passivo l'obbligo di**

**riscuotere l'IVA dovuta sulle sue operazioni soggette ad imposta, purché egli possa chiedere una nuova identificazione ai fini dell'IVA e detrarre l'IVA assolta a monte. La circostanza che l'amministratore del soggetto passivo sia socio di un'altra società sottoposta a procedura d'insolvenza non può, di per sé, essere addotta come motivo per negare sistematicamente a tale soggetto passivo una nuova identificazione ai fini dell'IVA.**

Firme

\* Lingua processuale: il rumeno.