

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

30 giugno 2022 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Decisioni d'esecuzione 2010/583/UE e 2013/676/UE che autorizzano la Romania a derogare all'articolo 193 di tale direttiva – Meccanismo dell'inversione contabile – Cessione di prodotti del legno – Normativa nazionale che impone una condizione di identificazione ai fini dell'IVA per l'applicazione di detto meccanismo – Principio della neutralità fiscale»

Nella causa C-146/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest, Romania), con decisione del 9 dicembre 2020, pervenuta in cancelleria il 3 marzo 2021, nel procedimento

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice**

contro

**VB,**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1,**

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da J. Passer, presidente di sezione, F. Biltgen e M.L. Arastey Sahún (relatrice), giudici,  
avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per VB, da A. Arseni, C. Chiriac, C.-L. Dobrinescu e S. Ilie, avvocati;
- per il governo rumeno, da E. Gane e A. Rotăreanu, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da O. Serdula, M. Smolek e J. Vlášil, 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 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché del principio della neutralità fiscale.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede contrapposta la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Bucarest – Amministrazione delle finanze pubbliche del settore 1, Romania) a VB e alla Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1 (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Bucarest – Ufficio reclami n. 1, Romania), relativamente alla decisione dell'amministrazione tributaria competente di esigere il pagamento retroattivo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) a titolo di vendite di legname in piedi, negando all'interessata l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

## **Contesto normativo**

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

#### *La direttiva IVA*

3 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

4 Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva:

«Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

5 L'articolo 193 della citata direttiva dispone quanto segue:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202».

6 Ai sensi dell'articolo 199, paragrafi 1 e 2, della stessa direttiva:

«1. Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

(...)

2. Quando applicano l'opzione di cui al paragrafo 1, gli Stati membri possono definire le

cessioni di beni e le prestazioni di servizi contemplate e le categorie di prestatori, cedenti, acquirenti o destinatari cui tali misure possono applicarsi».

7 L'articolo 213 della direttiva IVA prevede quanto segue:

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

Gli Stati membri autorizzano, e possono esigere, che la dichiarazione sia effettuata, alle condizioni da essi definite, per via elettronica.

2. Salvo il disposto del paragrafo 1, primo comma, ogni soggetto passivo, o ente non soggetto passivo, che effettua acquisti intracomunitari di beni non soggetti all'IVA in virtù dell'articolo 3, paragrafo 1, deve dichiarare che effettua tali acquisti quando non sono più soddisfatte le condizioni in presenza delle quali essi non sono soggetti all'imposta previste da tale articolo».

8 Ai sensi dell'articolo 214 di tale direttiva:

«1. 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 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, ed effettuate fuori di tale territorio.

2. Gli Stati membri possono non identificare determinati soggetti passivi che effettuano operazioni a titolo occasionale ai sensi dell'articolo 12».

9 L'articolo 395, paragrafo 1, della succitata direttiva è formulato come segue:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale».

*La decisione di esecuzione 2010/583/UE*

10 I considerando da 6 a 8 della decisione di esecuzione 2010/583/UE del Consiglio, del 27 settembre 2010, che autorizza la Romania ad introdurre una misura speciale in deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112 (GU 2010, L 256, pag. 27), enunciavano quanto segue:

«(6) I problemi che la Romania deve affrontare nel mercato del legname sono anche dovuti alla

natura del mercato e delle sue imprese. Sul mercato sono presenti numerose piccole imprese che le autorità rumene hanno difficoltà a controllare. La forma più diffusa di evasione fiscale consiste nella fatturazione dell'operazione da parte dell'impresa, che poi scompare senza versare l'imposta, lasciando tuttavia al cliente una fattura valida ai fini della detrazione fiscale.

(7) Designando il destinatario quale debitore dell'IVA nei casi di cessione di prodotti del legno effettuata da soggetti passivi e nei casi di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da soggetti passivi, ad eccezione dei dettaglianti, sottoposti a procedura concorsuale, la deroga permette di superare i problemi incontrati senza modificare l'importo dell'imposta dovuta. Ciò ha l'effetto di prevenire alcuni tipi di evasione o di elusione.

(8) La misura è commisurata agli obiettivi perseguiti, in quanto non è destinata ad applicarsi generalmente, ma solo a operazioni e settori specifici in cui sussistono notevoli problemi di riscossione dell'imposta, di elusione o di evasione fiscale».

11 L'articolo 1 di tale decisione di esecuzione prevedeva quanto segue:

«In deroga all'articolo 193 della direttiva [IVA], la Romania è autorizzata fino al 31 dicembre 2013 a designare quale debitore d'imposta il soggetto passivo destinatario della cessione di merci o della prestazione di servizi di cui all'articolo 2 della presente decisione».

12 Ai sensi dell'articolo 2 della decisione di esecuzione:

«La deroga di cui all'articolo 1 si applica:

- a) alla cessione di prodotti del legno effettuata da soggetti passivi inclusi il legname in piedi, il legno da lavoro di spacco o in tronchi, la legna da ardere, i derivati del legno, il legno squadrato o i trucioli di legno, nonché il legno grezzo, trasformato o semilavorato;
- b) alla cessione di beni e alla prestazione di servizi effettuate da soggetti passivi sottoposti a procedura concorsuale, ad eccezione dei dettaglianti».

#### *La decisione di esecuzione 2013/676*

13 Il considerando 5 della decisione di esecuzione 2013/676/UE del Consiglio, del 15 novembre 2013, che autorizza la Romania a continuare ad applicare una misura di deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112 (GU 2013, L 316, pag. 31), come modificata dalla decisione di esecuzione (UE) 2016/1206 del Consiglio, del 18 luglio 2016 (GU 2016, L 198, pag. 47) (in prosieguo: la «decisione di esecuzione 2013/676»), enuncia quanto segue:

«Prima della precedente autorizzazione ad applicare l'inversione contabile alle cessioni di legname, la Romania aveva incontrato problemi nel mercato del legname, dovuti alla natura del mercato e alle imprese operanti al suo interno. In questo settore operano numerose piccole imprese che le autorità rumene hanno difficoltà a controllare. Designare il destinatario quale debitore dell'IVA, secondo le autorità rumene, ha avuto l'effetto di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale in questo settore e continua a essere, pertanto, una misura giustificata».

14 L'articolo 1 della decisione d'esecuzione 2013/676 così dispone:

«In deroga all'articolo 193 della direttiva [IVA], la Romania è autorizzata fino al 31 dicembre 2019 a designare quale debitore d'imposta il soggetto passivo destinatario della cessione di merci o della prestazione di servizi di cui all'articolo 2 della presente decisione».

15 Ai sensi dell'articolo 2 di tale decisione di esecuzione:

«La deroga di cui all'articolo 1 si applica alla cessione, effettuata da soggetti passivi, di prodotti del legno inclusi il legname in piedi, il legno da lavoro di spacco o in tronchi, la legna da ardere, i derivati del legno, il legno squadrato o i trucioli di legno, nonché il legno grezzo, trasformato o semilavorato».

### **Diritto rumeno**

16 L'articolo 127, paragrafo 1, della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003, recante il codice tributario) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927, del 23 dicembre 2003), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: il «codice tributario»), prevede quanto segue:

«Si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica rientrante tra quelle di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dal risultato di tale attività».

17 L'articolo 160 del codice tributario dispone quanto segue:

«1. In deroga alle disposizioni dell'articolo 150, paragrafo 1, nel caso delle operazioni imponibili, il debitore dell'imposta è il beneficiario delle operazioni previste al paragrafo 2. La condizione richiesta per l'applicazione dell'inversione contabile è che tanto il fornitore quanto il beneficiario siano identificati ai fini dell'IVA (...).

2. Le operazioni per le quali si applica l'inversione contabile sono le seguenti:

(...)

b) consegna di legname e materie legnose (...)

(...)».

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

18 VB è proprietaria di terreni boschivi in Romania.

19 Nel corso degli anni dal 2011 al 2017, essa gestiva tali terreni sulla base di contratti di vendita di legname in piedi conclusi con varie società specializzate nel settore dello sfruttamento forestale.

20 A seguito di una verifica fiscale effettuata tra il 5 dicembre 2017 e il 2 febbraio 2018, l'amministrazione tributaria competente ha constatato che il fatturato di VB realizzato nel settembre 2011 aveva superato la soglia fissata dal «regime speciale di esenzione» previsto dal codice tributario a favore delle piccole imprese. Dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che un soggetto passivo, quando, nel corso di un anno civile, raggiunge o supera tale soglia di esenzione, è tenuto a registrarsi a fini IVA entro un termine di dieci giorni dalla fine del mese in cui ha raggiunto o superato detta soglia.

21 Dato che la VB non si era identificata ai fini dell'IVA nel corso del periodo soggetto a verifica fiscale, vale a dire tra il 1° ottobre 2011 e il 30 settembre 2017, gli ispettori fiscali hanno riformato, con effetto retroattivo, il calcolo dell'IVA dovuta a partire dal 1° novembre 2011 applicando il metodo del calcolo inverso, consistente nel ritenere che il prezzo di vendita comprendesse anche

l'IVA.

22 La suddetta verifica fiscale si è conclusa con l'emissione di una relazione di ispezione tributaria e di un avviso di accertamento datato 16 febbraio 2018, in base ai quali VB è stata dichiarata tenuta a pagare la somma di 196 634 lei rumeni (RON), circa EUR 41 300, oltre ai relativi interessi e sanzioni.

23 VB ha presentato un reclamo contro tale avviso, sostenendo che le vendite di legname in piedi erano soggette al meccanismo dell'inversione contabile, la cui applicazione sarebbe stata subordinata solo al fatto che i due operatori interessati fossero soggetti passivi, ma non necessariamente all'esistenza di un numero di identificazione IVA in capo al fornitore.

24 Con decisione del 12 luglio 2018, il reclamo di VB è stato respinto con la motivazione che l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile è subordinata, in forza dell'articolo 160 del codice tributario, alla condizione che tanto il fornitore quanto l'acquirente siano previamente identificati ai fini dell'IVA.

25 Con sentenza del 24 giugno 2019, il Tribunalul București (Tribunale superiore di Bucarest, Romania) ha accolto il ricorso proposto da VB diretto all'annullamento dell'avviso di accertamento del 16 febbraio 2018, nonché della decisione del 12 luglio 2018.

26 Detta sentenza è oggetto di un'impugnazione proposta dinanzi al giudice del rinvio, la Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest, Romania), dalla Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Bucarest – Amministrazione delle finanze pubbliche del settore 1.

27 Il giudice suddetto rileva che se VB fosse stata identificata ai fini dell'IVA nel settembre 2011, essa sarebbe stata assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile, conformemente alla deroga al sistema di riscossione dell'IVA di cui all'articolo 193 della direttiva IVA, concessa alla Romania sulla base delle decisioni di esecuzione 2010/583 e 2013/676. A tale titolo, VB non sarebbe stata debitrice dell'IVA per le vendite di legname in piedi, essendo l'imposta in parola dovuta, in forza del meccanismo di cui trattasi, dagli acquirenti soggetti passivi.

28 In siffatto contesto, il giudice del rinvio osserva che la Corte ha dichiarato, segnatamente nella sua sentenza del 7 marzo 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punti 32 e 33), che l'identificazione ai fini dell'IVA costituisce solo un requisito formale del diritto a detrazione dell'IVA e non può, di conseguenza, costituire una condizione sostanziale tale da impedire ad un soggetto passivo di esercitare il diritto di cui trattasi.

29 Il giudice del rinvio aggiunge che il fatto di negare ad una persona come VB di applicare il meccanismo dell'inversione contabile ha anche come conseguenza che i soggetti passivi che hanno acquistato da essa del legno in piedi non possono detrarre l'IVA relativa a tali operazioni, in quanto detta imposta non sarebbe stata correttamente fatturata al momento del fatto generatore. Pertanto, il giudice in parola si chiede se la giurisprudenza della Corte osti a che l'identificazione ai fini dell'IVA costituisca una condizione per l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

30 Ciò premesso, la Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la direttiva [IVA] e il principio di neutralità ostino, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, ad una normativa nazionale o ad una prassi tributaria secondo cui non sarebbe applicabile ad un soggetto sottoposto ad accertamento e registrato ai fini dell'IVA successivamente a tale controllo il meccanismo di inversione contabile (misure di semplificazione)

– previsto in modo inderogabile per la vendita di legname in piedi –, per il motivo che il soggetto sottoposto al controllo non aveva chiesto e non aveva ottenuto, prima di effettuare operazioni o alla data di superamento della soglia massima, la registrazione ai fini dell'IVA».

### **Sulla questione pregiudiziale**

31 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA e il principio di neutralità fiscale ostino ad una normativa nazionale secondo la quale il meccanismo dell'inversione contabile non è applicabile ad un soggetto passivo che non aveva né chiesto né ottenuto d'ufficio, prima della realizzazione delle operazioni imponibili, la sua identificazione ai fini dell'IVA.

32 In via preliminare, occorre ricordare che il meccanismo dell'inversione contabile costituisce un'eccezione al principio di cui all'articolo 193 della direttiva IVA, secondo il quale l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, e che esso deve, pertanto, essere interpretato restrittivamente (v., in tal senso, sentenza del 13 febbraio 2019, *Human Operator*, C-434/17, EU:C:2019:112, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

33 Così, in applicazione di tale meccanismo, non si verifica alcun versamento dell'IVA tra il fornitore e l'acquirente dei beni, dato che quest'ultimo è debitore, per le operazioni effettuate, dell'IVA a monte, pur potendo in linea di principio, se è soggetto d'imposta, detrarre tale imposta, cosicché, in tale ipotesi, nulla è dovuto all'amministrazione tributaria (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

34 Al riguardo, è giocoforza constatare che l'articolo 1, rispettivamente, delle decisioni di esecuzione 2010/583 e 2013/676 consente alla Romania di derogare, conformemente all'articolo 395 della direttiva IVA, al principio di imposizione di cui all'articolo 193 di tale direttiva, designando come debitore dell'IVA il soggetto passivo destinatario della cessione di prodotti del legno di cui all'articolo 2 di ciascuna delle decisioni di esecuzione in parola, dato che dette attività non figurano tra le operazioni menzionate all'articolo 199, paragrafo 1, della direttiva IVA.

35 Orbene, nel caso di specie, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile è subordinata, in forza della normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, ossia l'articolo 160, paragrafo 1, del codice tributario, alla condizione che i soggetti passivi interessati da tale meccanismo siano identificati ai fini dell'IVA prima della realizzazione delle operazioni imponibili. Il governo rumeno ha sottolineato, nelle sue osservazioni scritte, che sono le difficoltà incontrate nel mercato rumeno del legname riguardo alla lotta contro l'evasione fiscale che hanno indotto il legislatore nazionale a imporre siffatta condizione. Il requisito dell'identificazione ai fini dell'IVA garantirebbe, peraltro, il controllo efficace del rispetto degli obblighi tributari nonché l'esatta riscossione dell'IVA.

36 Al riguardo, occorre sottolineare, in primo luogo, che né dalla direttiva IVA né dalle decisioni di esecuzione 2010/583 o 2013/676 risulta che, quando uno Stato membro è autorizzato a derogare all'articolo 193 della direttiva IVA, designando come debitore del pagamento dell'IVA il soggetto passivo destinatario della cessione di beni di cui trattasi, applicando in tal modo il meccanismo dell'inversione contabile a talune operazioni imponibili, il legislatore nazionale dello Stato membro in parola non possa determinare, in sede di attuazione di siffatta deroga, condizioni di applicazione del suddetto meccanismo, nei limiti in cui esse non contravvengano al principio di neutralità fiscale.

37 Da un lato, una lettura siffatta è corroborata dall'articolo 199, paragrafo 2, della direttiva IVA, che consente agli Stati membri di definire le categorie di fornitori, di prestatori, di acquirenti o di destinatari ai quali può applicarsi il meccanismo dell'inversione contabile.

38 Dall'altro lato, poiché il meccanismo dell'inversione contabile costituisce un'eccezione al principio previsto all'articolo 193 della direttiva IVA, esso deve essere interpretato restrittivamente, come risulta dal punto 32 della presente sentenza. Orbene, la limitazione prevista dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, assoggettando l'applicazione di detto meccanismo alla condizione che i soggetti passivi siano previamente registrati ai fini dell'IVA, ha appunto l'effetto di circoscrivere la portata di tale eccezione.

39 In secondo luogo, contrariamente a quanto sostenuto da VB e dalla Commissione nelle loro osservazioni scritte, la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale non è contraria alla giurisprudenza della Corte secondo la quale il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione di tale imposta a monte sia accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, persino qualora taluni requisiti formali siano stati disattesi dai soggetti passivi [sentenza del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione), C?895/19, EU:C:2021:216, punto 47 e giurisprudenza ivi citata].

40 Risulta, certamente, da siffatta giurisprudenza che 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 sostanziali che fanno sorgere tale diritto siano soddisfatte (sentenza del 18 novembre 2021, Promexor Trade, C?358/20, EU:C:2021:936, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

41 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 18 novembre 2021, Promexor Trade, C?358/20, EU:C:2021:936, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

42 Occorre tuttavia sottolineare che detta giurisprudenza mira a garantire l'osservanza del principio fondamentale della neutralità fiscale, esigendo che la detrazione dell'IVA a monte possa essere operata dal soggetto passivo qualora i requisiti sostanziali di una siffatta detrazione siano soddisfatti, persino qualora taluni obblighi formali siano stati disattesi da tale soggetto passivo.

43 Orbene, il diritto a detrazione del beneficiario della cessione deve, allo stesso modo, essere rispettato, in linea di principio, sia nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile sia nel sistema comune dell'IVA. Su tale diritto non incide quindi il diniego opposto al prestatore di assoggettare una cessione al meccanismo dell'inversione contabile. A detto riguardo, va osservato che una fatturazione errata dell'IVA al momento del fatto generatore, segnatamente qualora, come nel caso di specie, essa sia stata emessa senza includere IVA, non può essere sufficiente, di per sé, a privare il soggetto passivo del diritto a detrazione (v., per analogia, sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punto 47).



44 Pertanto, è giocoforza constatare che la giurisprudenza derivante dalla sentenza del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione), C?895/19, EU:C:2021:216, non trova applicazione a una situazione come quella di cui al procedimento principale, dal momento che il diniego di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile non pregiudica né il diritto a detrazione dell'IVA a monte da parte del beneficiario della prestazione di cui trattasi né, pertanto, il principio di neutralità fiscale.

45 In terzo e ultimo luogo, occorre ricordare che il principio della neutralità fiscale, che è la traduzione da parte del legislatore dell'Unione, in materia di IVA, del principio generale della parità di trattamento, osta, in particolare, a che beni o prestazioni di servizi simili, che sono quindi in concorrenza tra loro, siano trattati diversamente dal punto di vista dell'IVA (sentenza del 17 dicembre 2020, WEG Tevesstraße, C?449/19, EU:C:2020:1038, punto 48 e giurisprudenza ivi citata).

46 Per giurisprudenza costante della Corte, tale principio generale impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, a meno che tale trattamento non sia obiettivamente giustificato. Una differenza di trattamento è giustificata se si fonda su un criterio obiettivo e ragionevole, vale a dire qualora essa sia rapportata a un legittimo scopo perseguito dalla normativa in questione e tale differenza sia proporzionata allo scopo perseguito dal trattamento in parola (sentenza del 3 febbraio 2021, Fussl Modestraße Mayr, C?555/19, EU:C:2021:89, punto 95 e giurisprudenza ivi citata).

47 Va rilevato che, nel caso di specie, il criterio che giustifica la limitazione dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile è di tipo oggettivo, dato che la normativa nazionale oggetto del procedimento principale obbliga indistintamente tutti i soggetti passivi, siano essi venditori o acquirenti, coinvolti in una cessione di prodotti del legno di cui all'articolo 2 delle decisioni di esecuzione 2010/583 e 2013/676, rispettivamente, ad identificarsi ai fini dell'IVA.

48 Lo scopo perseguito da una simile limitazione è la certezza del diritto e la chiarezza giuridica. Nell'ambito di circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, il beneficiario di una cessione di beni è debitore dell'IVA se l'operazione è soggetta a tale imposta, il che dipende, in particolare, dal volume d'affari del fornitore, che può beneficiare del regime speciale di esenzione previsto dalla normativa rumena riguardante le piccole imprese. Orbene, detta condizione è difficile da verificare per il destinatario della fornitura. Al riguardo, occorre sottolineare che, nel caso di specie, risulta in particolare dal considerando 6 della decisione di esecuzione 2010/583 che il mercato del legno rumeno è composto da un numero elevato di piccole imprese che le autorità rumene hanno difficoltà a controllare.

49 Imponendo ai soggetti passivi una condizione di identificazione ai fini dell'IVA, il beneficiario dell'operazione imponibile dispone di un criterio più accessibile per conoscere, in modo esatto, la portata dei suoi obblighi fiscali, giacché il diritto rumeno esclude dall'obbligo di identificazione ai fini dell'IVA i soggetti passivi che beneficiano della franchigia applicabile alle piccole imprese e che non effettuano quindi operazioni che danno diritto a detrazione.

50 La differenza di trattamento appare quindi proporzionata allo scopo perseguito dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, in quanto, da un lato, l'identificazione ai fini dell'IVA deriva dal diritto dell'Unione stesso, ossia l'articolo 214 della direttiva IVA, e, dall'altro, il diritto a detrazione dei soggetti passivi interessati non è, in linea di principio, rimesso in discussione.

51 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che la direttiva IVA e il principio di neutralità fiscale non ostano a una

normativa nazionale secondo la quale il meccanismo dell'inversione contabile non è applicabile ad un soggetto passivo che non aveva né chiesto né ottenuto d'ufficio, prima della realizzazione delle operazioni imponibili, la sua identificazione ai fini dell'IVA.

### **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 (Settima Sezione) dichiara:

**La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e il principio di neutralità fiscale non ostano a una normativa nazionale secondo la quale il meccanismo dell'inversione contabile non è applicabile ad un soggetto passivo che non aveva né chiesto né ottenuto d'ufficio, prima della realizzazione delle operazioni imponibili, la sua identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.**

Firme

\* Lingua processuale: il rumeno.