Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

12 settembre 2018*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Diritto alla detrazione – Acquisti effettuati da un contribuente dichiarato "inattivo" dall'amministrazione fiscale – Diniego del diritto a detrazione – Principi di proporzionalità e di neutralità dell'IVA»

Nella causa C-69/17,

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 16 novembre 2016, pervenuta in cancelleria l'8 febbraio 2017, nel procedimento

Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, già Gamesa Wind România SRL,

contro

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Rosas (relatore), presidente di sezione, C. Toader e A. Prechal, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, da A. Stănoiu e O. Marian, avocați;

– per il governo rumeno, inizialmente da H.R. Radu, successivamente da C.-R. Canțăr, R.I. Hațieganu e L. Lițu, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da G.-D. Balan e R. Lyal, in qualità di agenti,

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

* Lingua processuale: il rumeno.

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), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, già Gamesa Wind România SRL (in prosieguo: la «Gamesa»), e, dall'altro, l'Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria – Direzione generale per la risoluzione dei reclami, Romania), e l'Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria – Direzione generale per i grandi contribuenti, Romania), in merito al diritto della Gamesa alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta sugli acquisti effettuati durante un periodo nel corso del quale il suo numero d'identificazione ai fini dell'IVA era annullato.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 1 della direttiva 2006/112, contenuto nel titolo I della stessa, rubricato «Oggetto e ambito di applicazione», al paragrafo 2, secondo comma, prevede quanto segue:

«A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4 L'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva così recita:

«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 (…) Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

5 L'articolo 167 della direttiva in parola così dispone:

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

6 L'articolo 168 della direttiva medesima, contenuto all'interno del titolo X della stessa, rubricato «Detrazioni», è formulato nei seguenti termini:

«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;

(…)».

7 Ai sensi dell'articolo 178 della direttiva 2006/112:

«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».

(…)».

8 A norma dell'articolo 179, primo comma, di tale direttiva:

«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».

9 L'articolo 213, paragrafo 1, primo comma, della direttiva suddetta così dispone:

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

10 L'articolo 214, paragrafo 1, della medesima direttiva prevede quanto segue:

«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;

(…)».

11 Ai sensi dell'articolo 250, paragrafo 1, della direttiva 2006/112:

«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».

12 L'articolo 252 di tale direttiva precisa quanto segue:

«1. La dichiarazione IVA deve essere presentata entro un termine che è stabilito dagli Stati membri. Tale termine non può superare di oltre due mesi la scadenza di ogni periodo d'imposta.

2. Gli Stati membri fissano la durata del periodo d'imposta ad un mese, due mesi ovvero tre mesi.

Tuttavia, gli Stati membri possono stabilire una durata diversa, comunque non superiore ad un anno».

13 Ai sensi dell'articolo 273, primo comma, della direttiva in parola:

«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».

Diritto rumeno

14 L'articolo 11, paragrafo 1 bis, della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario), del 22 dicembre 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927 del 23 dicembre 2003), nella versione vigente alla data dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: il «codice tributario), prevede quanto segue:

«Le autorità tributarie non prendono in considerazione le operazioni effettuate da un contribuente dichiarato inattivo con decisione del presidente dell'agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria, a eccezione delle cessioni di beni effettuate nell'ambito di un procedimento di esecuzione forzata».

15 L'articolo 147 bis, paragrafo 2, di tale codice prevede quanto segue:

«Qualora non siano soddisfatte le condizioni e le formalità per l'esercizio del diritto a detrazione nel periodo d'imposta su cui verte la dichiarazione o nel caso in cui non siano pervenuti i documenti giustificativi dell'imposta di cui all'articolo 146, il soggetto passivo può esercitare il proprio diritto a detrazione mediante la dichiarazione corrispondente al periodo d'imposta durante il quale sono soddisfatte tali condizioni e formalità o tramite una dichiarazione successiva, non oltre cinque anni consecutivi a partire dal 1º gennaio dell'anno successivo a quello durante il quale sorge il diritto a detrazione».

16 L'articolo 153, paragrafo 9, di detto codice è così formulato:

«Le autorità tributarie competenti possono annullare l'identificazione ai fini dell'IVA di un soggetto conformemente al presente articolo qualora, sulla base delle disposizioni del presente titolo, tale soggetto non fosse tenuto a chiedere o non avesse il diritto di chiedere l'identificazione ai fini dell'IVA, conformemente al presente articolo. Inoltre, le autorità tributarie competenti possono annullare d'ufficio l'identificazione di un soggetto ai fini dell'IVA, conformemente al presente articolo, in caso di soggetti passivi iscritti nell'elenco dei contribuenti dichiarati inattivi ai sensi dell'articolo 11, nonché in caso di contribuenti che si trovano temporaneamente in stato d'inattività, iscritti nel registro del commercio conformemente alla legge. Il procedimento di cancellazione è stabilito dalle norme procedurali in vigore. Dopo l'annullamento dell'identificazione ai fini dell'IVA, [tali soggetti] hanno l'obbligo di chiedere l'identificazione ai fini dell'IVA alle autorità tributarie competenti, qualora cessi la situazione che ha portato alla cancellazione, senza che siano applicabili, nell'anno civile di cui trattasi, le disposizioni relative alla soglia di esenzione per le piccole imprese di cui all'articolo 152».

17 L'articolo 158 ter dello stesso codice prevede quanto segue:

«1. A partire dal 1º agosto 2010 è istituito e organizzato, presso l'agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria, il registro degli operatori intracomunitari che individua tutti i soggetti passivi e le persone giuridiche che non sono soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, ossia:

a) cessioni intracomunitarie di beni effettuate in Romania conformemente all'articolo 132, paragrafo 1, lettera a), ed esenti dall'imposta conformemente all'articolo 143, paragrafo 2, lettere a) e d);

b) cessioni successive di beni effettuate nell'ambito di operazioni triangolari di cui all'articolo 132 bis, paragrafo 5, realizzate nello Stato membro di arrivo dei beni e dichiarate come cessioni intracomunitarie corredate dal codice T in Romania.

c) prestazioni intracomunitarie di servizi – ossia servizi disciplinati dalle disposizioni dell'articolo 133, paragrafo 2 – effettuate da soggetti passivi stabiliti in Romania a vantaggio di soggetti passivi non stabiliti in Romania, ma stabiliti nella Comunità, diverse dalle prestazioni che sono esenti dall'IVA nello Stato membro in cui questi ultimi sono soggetti passivi;

d) acquisti intracomunitari di beni tassati effettuati in Romania conformemente alle disposizioni dell'articolo 132 bis;

e) acquisti intracomunitari di servizi, ossia servizi disciplinati dalle disposizioni dell'articolo 133, paragrafo 2, effettuati a vantaggio di soggetti passivi stabiliti in Romania, ivi comprese persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificati ai fini dell'IVA conformemente all'articolo 153 o all'articolo 153 bis, da soggetti passivi non stabiliti in Romania, ma stabiliti nella Comunità e il cui beneficiario è debitore dell'imposta conformemente all'articolo 150, paragrafo 2.

(…)

3. Le persone identificate ai fini dell'IVA conformemente all'articolo 153 e all'articolo 153 bis devono chiedere di essere iscritte nel registro degli operatori intracomunitari se intendono realizzare una o più operazioni intracomunitarie di cui al paragrafo 1 e ciò, prima di effettuare tali operazioni.

(…)

10. L'organo tributario competente cancella d'ufficio dal registro degli operatori intracomunitari:

a) i soggetti passivi e le persone giuridiche che non sono soggetti passivi che figurano nell'elenco dei contribuenti dichiarati inattivi conformemente alla legge;

(…)».

18 L'articolo 78, paragrafo 5, dell'ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (decreto del governo n. 92/2003 relativo al codice di procedura tributaria), nella versione vigente all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, così recita:

«I contribuenti persone giuridiche o qualsiasi altra entità priva di personalità giuridica, sono dichiarati inattivi e sono assoggettati alle disposizioni di cui all'articolo 11, paragrafi 1 bis e 1 ter, della legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario, e successive modifiche e integrazioni, se soddisfano una delle seguenti condizioni:

a) non adempiono, nel corso di un semestre civile, nessuno degli obblighi di dichiarazione previsti dalla legge;

b) si sottraggono al controllo fiscale dichiarando informazioni identificative della sede legale che non consentono all'autorità tributaria di identificarla;

c) le autorità tributarie hanno constatato che non esercitano la loro attività presso la sede legale o il domicilio fiscale dichiarato».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

19 La Gamesa, società di diritto rumeno stabilita a Bucarest (Romania), ha ad oggetto l'attività di montaggio, installazione e manutenzione di parchi eolici.

20 Per lo svolgimento della propria attività economica, la Gamesa ha acquistato vari beni e servizi presso fornitori stabiliti e identificati ai fini dell'IVA in Romania e in altri paesi dell'Unione europea. Essa ha esercitato il suo diritto a detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuati presentando una dichiarazione IVA.

21 Dal 7 ottobre 2010 al 24 maggio 2011 la Gamesa è stata dichiarata contribuente inattivo ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1 bis, del codice tributario, per il fatto di non aver adempiuto, nel corso di un semestre civile, nessuno degli obblighi di dichiarazione previsti dalla legge.

22 Dal 26 novembre 2014 al 29 luglio 2015 la ricorrente è stata sottoposta a un controllo fiscale diretto alla verifica della sua situazione riguardo all'IVA e all'imposta sulle società per quanto concerne le operazioni svolte dal 15 maggio 2009 al 31 dicembre 2013. Sulla base della relazione redatta all'esito di tale controllo, la Gamesa ha ricevuto un avviso di accertamento che negava il diritto alla detrazione dell'IVA pari a 3 875 717 lei rumeni (RON) (EUR 890 000 circa) e poneva a suo carico penalità per un importo di RON 2 845 308 (EUR 654 000 circa), per il fatto che, segnatamente, essa non beneficiava di un diritto a detrazione per gli acquisti effettuati durante il periodo della sua inattività.

23 Il reclamo presentato dalla Gamesa avverso la rettifica fiscale è stato respinto con decisione del 15 dicembre 2015 dell'agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria – direzione generale per la risoluzione dei reclami.

24 Con ricorso depositato il 10 giugno 2016 la Gamesa conveniva l'agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria – direzione generale per la risoluzione dei reclami e l'agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria – direzione generale per i grandi contribuenti dinanzi alla Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest, Romania). Essa chiede, da un lato, l'annullamento parziale dell'avviso di accertamento in quanto, con quest'ultimo, l'amministrazione tributaria le ha negato il diritto alla detrazione dell'IVA di RON 3 875 717 (EUR 890 000 circa) per il periodo compreso tra il 15 maggio 2009 e il 31 dicembre 2013 e ha posto a suo carico penalità per un importo di RON 2 845 308 (EUR

654 000 circa), nonché, dall'altro, l'annullamento nella sua interezza della decisione del 15 dicembre 2015 dell'agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria – direzione generale per la risoluzione dei reclami.

25 Nel suo ricorso la Gamesa contesta principalmente all'amministrazione tributaria di aver violato il principio di proporzionalità e il principio di neutralità dell'IVA, in circostanze in cui essa soddisfaceva tutti gli obblighi necessari per la riattivazione del proprio numero d'identificazione ai fini dell'IVA. A difesa, tale amministrazione invoca la necessità di riscuotere correttamente l'IVA e di prevenire l'evasione fiscale.

26 Ciò premesso, la Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest, Romania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la direttiva [2006/112] (in particolare, gli articoli 213, 214 e 273) osti, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a una normativa nazionale o a una prassi fiscale secondo cui un contribuente non beneficia del diritto alla detrazione dell'IVA esercitato mediante più dichiarazioni IVA successivamente alla riattivazione del numero d'identificazione ai fini dell'IVA del contribuente, per il fatto che l'IVA in questione è relativa ad acquisti effettuati in un periodo in cui il numero d'identificazione ai fini dell'IVA del contribuente era inattivo.

2) Se la direttiva [2006/112] (in particolare, gli articoli 213, 214 e 273) osti, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a una normativa nazionale o a una prassi fiscale secondo cui un contribuente non beneficia del diritto alla detrazione dell'IVA esercitato mediante più dichiarazioni IVA successivamente alla riattivazione del numero d'identificazione ai fini dell'IVA del contribuente, per il fatto che, sebbene l'IVA in questione sia relativa a fatture emesse successivamente alla riattivazione del numero d'identificazione ai fini dell'IVA del contribuente, essa riguarda acquisti effettuati in un periodo in cui il numero d'identificazione ai fini dell'IVA era inattivo».

Sulle questioni pregiudiziali

27 Con le sue questioni pregiudiziali, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede se la direttiva 2006/112, segnatamente gli articoli 213, 214 e 273 di quest'ultima, debba essere interpretata nel senso che essa osta a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che consente all'amministrazione fiscale di negare a un soggetto passivo che ha effettuato acquisti durante il periodo in cui il suo numero d'identificazione ai fini dell'IVA è stato annullato per la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali il diritto di detrarre l'IVA relativa a tali acquisti mediante dichiarazioni IVA effettuate, o mediante fatture emesse, successivamente alla riattivazione del suo numero d'identificazione.

28 In via preliminare, occorre rammentare che 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 (sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

29 Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 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 (sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

30 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. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, 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 (sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

31 Il diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato al rispetto di requisiti o di condizioni tanto sostanziali quanto di natura formale.

32 Per quanto riguarda i requisiti o le condizioni sostanziali, dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 emerge che, per poter beneficiare del diritto a detrazione, occorre, da un lato, che l'interessato sia un "soggetto passivo" ai sensi della direttiva in parola e, dall'altro, che i beni o i servizi invocati a fondamento di detto diritto siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, detti beni siano ceduti o che siffatti servizi siano forniti da un altro soggetto passivo (sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 39).

33 Per quanto concerne le modalità di esercizio del diritto alla detrazione, che sono assimilabili a requisiti o a condizioni di natura formale, l'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 prevede che il soggetto passivo debba essere in possesso di una fattura emessa conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli da 238 a 240 della direttiva stessa (sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 40).

34 Secondo giurisprudenza costante, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia concessa qualora i requisiti sostanziali siano soddisfatti, anche se taluni requisiti formali sono stati disattesi dai soggetti passivi (sentenze del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 45; del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 41, e del 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punto 44).

35 In particolare, l'identificazione ai fini dell'IVA, di cui all'articolo 214 della direttiva 2006/112, 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 mettere in discussione, in particolare, il diritto a detrazione dell'IVA, nei limiti in cui le condizioni materiali che fanno sorgere tale diritto siano soddisfatte (sentenze del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 60, nonché del 7 marzo 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punto 32).

36 Di conseguenza, non si può impedire a un soggetto passivo dell'IVA di esercitare il proprio diritto a detrazione per il motivo che non si sarebbe identificato ai fini dell'IVA prima di utilizzare i beni acquistati nell'ambito della sua attività imponibile (sentenze del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punto 51, nonché del 7 marzo 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punto 33).

37 Inoltre, la Corte ha giudicato che il fatto di sanzionare l'inosservanza da parte del soggetto passivo degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi, posto che il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione (sentenze del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 63, nonché del 7 marzo 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punto 34).

38 Diversa può essere la soluzione qualora la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto d'impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenze del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 46 e giurisprudenza ivi citata, e del 7 marzo 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punto 35).

39 Del pari, il diritto alla detrazione può essere negato qualora venisse dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (sentenze del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 43, e del 7 marzo 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punto 36).

40 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che, dal 7 ottobre 2010 al 24 maggio 2011, la Gamesa è stata dichiarata contribuente inattivo, per il fatto che essa non aveva adempiuto, nel corso di un semestre civile, nessuno degli obblighi di dichiarazione previsti dalla legge. Tuttavia, essa è stata riattivata e nuovamente identificata ai fini dell'IVA a partire dal 25 maggio 2011. A seguito di tale riattivazione, essa ha esercitato il proprio diritto a detrazione mediante dichiarazioni IVA effettuate, o mediante fatture emesse, successivamente a tale riattivazione.

41 Si deve osservare che la data in cui la dichiarazione IVA è effettuata o la fattura è emessa non incide necessariamente sui requisiti sostanziali che danno diritto alla detrazione.

42 Da tali elementi risulta che, a condizione che i requisiti sostanziali che danno diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte siano soddisfatti e che tale diritto a detrazione non sia invocato in modo fraudolento o abusivo, una società posta in una situazione come quella della Gamesa avrebbe diritto di far valere il proprio diritto a detrazione mediante dichiarazioni IVA effettuate, o mediante fatture emesse, successivamente alla sua riattivazione.

43 Spetta al giudice del rinvio verificare segnatamente se l'amministrazione fiscale disponesse delle informazioni necessarie per stabilire che i requisiti sostanziali che davano diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte dalla Gamesa erano soddisfatti, a prescindere dalla data della dichiarazione IVA o della fattura.

44 Alla luce di tali considerazioni, la direttiva 2006/112, in particolare i suoi articoli 213, 214 e 273, deve essere interpretata nel senso che essa osta a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che consente all'amministrazione fiscale di negare a un soggetto passivo, che ha effettuato acquisti durante il periodo in cui il suo numero d'identificazione ai fini dell'IVA è stato annullato per la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali, il diritto di detrarre l'IVA relativa a tali acquisti mediante dichiarazioni IVA effettuate – o mediante fatture emesse – successivamente alla riattivazione del suo numero d'identificazione, per la sola ragione che tali acquisti sono avvenuti durante il periodo di disattivazione, pur se i requisiti sostanziali sono soddisfatti e il diritto a detrazione non è invocato in modo fraudolento o abusivo.

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 (Settima Sezione) dichiara:

La 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 – in particolare i suoi articoli 213, 214 e 273, deve essere interpretata nel senso che essa osta a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che

consente all'amministrazione fiscale di negare a un soggetto passivo, che ha effettuato acquisti durante il periodo in cui il suo numero d'identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto è stato annullato per la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali, il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto relativa a tali acquisti mediante dichiarazioni d'imposta sul valore aggiunto effettuate – o mediante fatture emesse – successivamente alla riattivazione del suo numero d'identificazione, per la sola ragione che tali acquisti sono avvenuti durante il periodo di disattivazione, pur se i requisiti sostanziali sono soddisfatti e il diritto a detrazione non è invocato in modo fraudolento o abusivo.

Firme