Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

6 luglio 2017 *

«Rinvio pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto (IVA) — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 199, paragrafo 1, lettera c) — Mancata registrazione ai fini dell'IVA — Inversione contabile — Carattere ipotetico della questione pregiudiziale — Irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale»

Nella causa C-392/16,

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 25 aprile 2016, pervenuta in cancelleria il 13 luglio 2016, nel procedimento

Dumitru Marcu

contro

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da E. Juhász, presidente di sezione, C. Vajda e C. Lycourgos (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo rumeno, da R.-H. Radu, L. Lițu e C. M. Florescu, in qualità di agenti,

— per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e L. Radu Bouyon, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il rumeno.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), e della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), in particolare sull'interpretazione delle disposizioni in esse contenute relative alle condizioni per l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra il sig. Dumitru Marcu e l'Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Direcția Generală regională a finanțelor publice București [Agenzia nazionale dell'amministrazione fiscale (ANAF) – Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Bucarest, Romania; in prosieguo: l'«amministrazione fiscale»] in ordine a una domanda di annullamento della decisione di quest'ultima, con cui è stato imposto al ricorrente il pagamento retroattivo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) a titolo di operazioni immobiliari e gli è stata negata l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

Contesto normativo

3 L'articolo 2 dell'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica di Bulgaria e della Romania e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 2005, L 157, pag. 203), prevede quanto segue:

«Dalla data di adesione le disposizioni dei trattati originari e gli atti adottati dalle istituzioni e dalla Banca centrale europea prima dell'adesione vincolano la Bulgaria e la Romania e si applicano in tali Stati alle condizioni previste da detti trattati e dal presente atto».

Direttiva 2006/112

4 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 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».

5 L'articolo 12 di tale direttiva così dispone:

«1. Gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, e in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente;

b) la cessione di un terreno edificabile.

2. Ai fini del paragrafo 1, lettera a), si considera "fabbricato" qualsiasi costruzione incorporata al suolo.

Gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione del criterio di cui al paragrafo 1, lettera a), alla trasformazione di edifici, nonché il concetto di suolo pertinente.

(…)

3. Ai fini del paragrafo 1, lettera b), si considerano "terreni edificabili" i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri».

6 L'articolo 135, paragrafo 1, di detta direttiva così recita:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(…)

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

k) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b);

(…)».

7 Ai sensi dell'articolo 137, paragrafo 1, della medesima direttiva:

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

(…)

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

c) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni dei terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b);

(…)».

8 L'articolo 193 della direttiva 2006/112 così recita:

«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».

9 L'articolo 199, paragrafo 1, di tale direttiva prevede quanto segue:

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

(…)

c) cessioni di beni immobili, di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione ai sensi dell'articolo 137;

(…)».

10 L'articolo 395, paragrafo 1, di detta direttiva così dispone:

«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.

(…)».

11 L'articolo 411 della stessa direttiva è formulato nel modo seguente:

«1. La direttiva 67/227/CEE e la [sesta] direttiva 77/388/CEE sono abrogate, fatti salvi gli obblighi degli Stati membri relativi ai termini di attuazione nel diritto interno e di applicazione delle suddette direttive indicati nell'allegato XI, parte B.

2. I riferimenti alle direttive abrogate si intendono fatti alla presente direttiva e si leggono secondo la tavola di concordanza contenuta nell'allegato XII».

12 L'articolo 413 della direttiva 2006/112 stabilisce quanto segue:

«La presente direttiva entra in vigore il 1º gennaio 2007».

Diritto rumeno

La legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario

13 L'articolo 127 della legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario (in prosieguo: il «codice tributario») dispone quanto segue:

«Soggetti passivi e attività economica

1) Si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica come quelle di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2) Ai sensi del presente titolo, le attività economiche comprendono le attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera attività economica anche lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità. Del pari, costituisce attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

14 L'articolo 160 del codice tributario, nel testo vigente nel 2007, prevedeva quanto segue:

«Misure di semplificazione

1) I fornitori e gli acquirenti di beni o servizi di cui al paragrafo 2 sono tenuti ad applicare le misure di semplificazione previste al presente articolo. L'applicazione di tali misure è subordinata al requisito cogente che sia il fornitore che l'acquirente siano registrati ai fini dell'IVA, conformemente all'articolo 153.

2) I beni e i servizi a cui si applicano le misure di semplificazione sono:

(…)

b) i fabbricati e le frazioni di fabbricati e i terreni di ogni tipo, alla cui cessione si applichi il regime d'imposta;

(…)

3) Sulle fatture emesse per le cessioni di beni di cui al paragrafo 2, i fornitori sono tenuti ad apporre la menzione "inversione contabile", senza indicare l'imposta corrispondente. Gli acquirenti indicano l'imposta corrispondente sulle fatture emesse dal fornitore, sulle quali essi indicano tanto l'importo dell'imposta riscossa quanto l'importo dell'imposta detraibile nella dichiarazione IVA. Per le operazioni soggette alle misure di semplificazione non è effettuato alcun pagamento dell'imposta tra il fornitore e l'acquirente. (…)

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

Il decreto del governo n. 44/2004 relativo alle modalità di applicazione del codice tributario

15 Nella sua versione quale modificata nel 2007, il punto 62, paragrafo 2, del decreto del governo n. 44/2004 relativo alle modalità di applicazione del codice tributario prevedeva quanto segue:

«Quando il soggetto passivo ha raggiunto o superato la soglia di esenzione e non ha chiesto la registrazione conformemente all'articolo 153 del codice tributario, gli organi tributari competenti procedono come segue:

a) quando gli organi tributari competenti constatano l'inosservanza delle disposizioni di legge prima della registrazione del soggetto passivo ai fini dell'IVA a norma dell'articolo 153 del codice tributario, essi ingiungono a quest'ultimo l'assolvimento dell'imposta che avrebbe dovuto versare se fosse stato registrato ai fini dell'IVA con il regime normale ai sensi dell'articolo 153 del codice tributario, per il periodo compreso tra la data in cui il soggetto in parola sarebbe stato registrato ai fini dell'IVA se avesse chiesto la registrazione entro i termini previsti dalla legge e la data in cui è stata constatata l'inosservanza delle disposizioni di legge. Inoltre, gli organi di controllo registrano d'ufficio tale soggetto ai fini dell'IVA conformemente all'articolo 153, paragrafo 7, del codice tributario.

(…)».

16 Il punto 82 di tali modalità di applicazione, nella sua versione in vigore nel 2007, era così formulato:

«Il requisito cogente previsto all'articolo 160, paragrafo 1, del codice tributario per l'applicazione delle misure di semplificazione, ossia dell'inversione contabile, è che tanto il fornitore quanto l'acquirente siano registrati ai fini dell'IVA, conformemente all'articolo 153 del codice tributario, e che l'operazione in questione sia imponibile. (…)

(…)

9) Gli organi tributari sanzionano i fornitori e gli acquirenti per la mancata applicazione delle misure di semplificazione previste dalla legge ingiungendo loro di rettificare le operazioni e di applicare l'inversione contabile conformemente alle disposizioni della presente regolamentazione.

(…)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

17 Tra l'agosto 2005 e il dicembre 2009, il sig. Marcu ha concluso, in qualità di venditore, 35 operazioni immobiliari relative a terreni e appartamenti facenti parte del proprio patrimonio, tanto con persone fisiche, non registrate ai fini dell'IVA, quanto con persone giuridiche di diritto rumeno, registrate ai fini dell'IVA. Per tali operazioni egli non ha né riscosso l'IVA, né ha versato quest'ultima allo Stato.

18 Secondo il giudice del rinvio, soltanto 7 di tali 35 operazioni immobiliari sono rilevanti nella causa sottoposta alla sua cognizione. Si tratta di sette contratti di vendita conclusi, tra settembre 2006 e novembre 2007, con persone giuridiche di diritto rumeno registrate ai fini dell'IVA.

19 In seguito a un controllo effettuato nel corso del 2010, l'amministrazione fiscale ha constatato che tali operazioni immobiliari soddisfacevano i requisiti di legge richiesti per essere imponibili ai fini dell'IVA e che il sig. Marcu aveva la qualità di soggetto passivo, dato che aveva superato il massimale di esenzione e che svolgeva un'attività economica consistente nello sfruttamento di beni materiali e immateriali per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

20 A tal riguardo, il 29 settembre 2010, l'amministrazione fiscale ha constatato che l'obbligo di registrazione ai fini dell'IVA, incombente al sig. Marcu entro il termine di 10 giorni dalla data di superamento del massimale di esenzione dall'IVA, non era stato adempiuto. Inoltre, tale amministrazione ha ritenuto che il sig. Marcu fosse divenuto debitore dell'IVA a partire dal 1º febbraio 2006 e ha emesso un avviso di accertamento a titolo dell'IVA dovuta retroattivamente su tutte le operazioni immobiliari che lo stesso aveva concluso in qualità di venditore a partire da tale data.

21 Il sig. Marcu ha contestato la legittimità di tale avviso di accertamento dinanzi all'Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agenzia nazionale dell'amministrazione fiscale – Direzione generale incaricata dei contenziosi, Romania) e ha chiesto, per le operazioni concluse nel 2006 e nel 2007 con soggetti registrati ai fini dell'IVA, l'applicazione del meccanismo di tassazione semplificata, ossia il meccanismo di inversione contabile, all'epoca obbligatorio per le operazioni relative a terreni tra soggetti passivi, in virtù della normativa nazionale.

22 Secondo il sig. Marcu, dal momento che l'amministrazione fiscale ha retroattivamente constatato la sua qualità di soggetto passivo a decorrere dal 1º febbraio 2006, essa avrebbe dovuto altresì applicare a tali operazioni il meccanismo dell'inversione contabile. Egli ha affermato che la registrazione ai fini dell'IVA è un requisito formale volto a garantire il controllo dell'attuazione di tale meccanismo e non deve aver alcun impatto sul riconoscimento del diritto a che gli venga applicato il meccanismo suddetto.

23 L'Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agenzia nazionale dell'amministrazione fiscale – Direzione generale incaricata dei contenziosi) ha respinto gli argomenti del sig. Marcu relativi all'applicazione retroattiva del meccanismo di inversione contabile, in quanto, in virtù della normativa tributaria nazionale, nel testo vigente nel 2006 e 2007, l'applicazione di tale meccanismo era subordinata al requisito cogente che sia il fornitore che l'acquirente fossero registrati ai fini dell'IVA. Orbene, per quanto riguardava il sig. Marcu, tale requisito non era soddisfatto.

24 Nell'ambito del procedimento giurisdizionale successivo a tale decisione dell'Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agenzia nazionale dell'amministrazione fiscale – Direzione generale incaricata dei contenziosi), l'amministrazione fiscale ha mantenuto la sua posizione sulla base degli stessi argomenti. Dinanzi al giudice del rinvio, il sig. Marcu ha affermato che si dovrebbe chiedere alla Corte se tale posizione sia compatibile con il diritto dell'Unione in materia di IVA.

25 A tal riguardo il giudice del rinvio osserva che la Corte ha dichiarato che la registrazione ai fini dell'IVA costituisce un requisito formale che non può mettere in discussione il diritto a detrazione dell'IVA, nei limiti in cui le condizioni materiali che fanno sorgere tale diritto siano soddisfatte. Secondo tale giudice, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, ciò solleva la questione di sapere se il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA valido al momento della cessione dei beni immobili costituisca parimenti un requisito formale, ai fini dell'applicazione del meccanismo di inversione contabile, o se diventi un requisito sostanziale, cosicché ciò comporta necessariamente l'inapplicabilità di tale meccanismo, sebbene, secondo il diritto rumeno, l'applicazione di tale meccanismo sia obbligatoria per le operazioni relative a terreni.

26 In tale contesto, la Curtea de Apel București (corte d'appello di Bucarest, Romania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la [sesta direttiva IVA 77/388 e la direttiva 2006/112] ostino, in circostanze come quelle della controversia di cui al procedimento principale, a una normativa nazionale o prassi fiscale secondo cui non sarebbe applicabile a un soggetto sottoposto a verifica e registrato successivamente a tale controllo, d'ufficio, ai fini dell'IVA, il meccanismo di inversione contabile (misure di semplificazione) – previsto all'epoca in modo inderogabile per le operazioni, relative a terreni, tra soggetti passivi ai fini dell'IVA – adducendo a motivo la circostanza che il soggetto controllato non ha chiesto e non ha ottenuto, prima dell'effettuazione delle operazioni o alla data di superamento del massimale, la registrazione ai fini dell'IVA».

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

27 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la sesta direttiva 77/388 e la direttiva 2006/112 ostino a una norma di diritto nazionale o una prassi fiscale nazionale, conformemente alla quale, il meccanismo di inversione contabile è applicabile solo a condizione che il fornitore e l'acquirente del bene interessato siano entrambi registrati ai fini dell'IVA nel momento in cui è avvenuta l'operazione, con la conseguenza che il mancato rispetto di tale condizione comporta che il fornitore, in applicazione delle norme generali del sistema dell'IVA, è debitore di tale imposta.

28 Per quanto riguarda la ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale, occorre constatare, in primo luogo, che una delle sette operazioni immobiliari oggetto del procedimento principale consiste in un contratto di vendita concluso il 13 settembre 2006, ossia prima dell'adesione della Romania all'Union europea, avvenuta il 1º gennaio 2007.

29 Orbene, la Corte è competente ad interpretare il diritto dell'Unione soltanto, per quanto attiene alla sua applicazione in un nuovo Stato membro, a decorrere dalla data di adesione di quest'ultimo all'Unione (v., in tal senso, sentenza del 10 gennaio 2006, Ynos, C-302/04, EU:C:2006:9, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

30 Di conseguenza, la Corte non è competente a rispondere alla questione pregiudiziale nella parte in cui quest'ultima riguarda il contratto di vendita del 13 settembre 2006.

31 In secondo luogo, occorre constatare che la questione pregiudiziale verte sulle disposizioni tanto della sesta direttiva 77/388 quanto della direttiva 2006/112.

32 A tal riguardo, occorre osservare che i fatti rilevanti del procedimento principale sono successivi al 1° gennaio 2007, data in cui la direttiva 2006/112, conformemente ai suoi articoli 411 e 413, è entrata in vigore e ha abrogato la sesta direttiva 77/388. Risulta peraltro dall'articolo 411, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 che i riferimenti alla direttiva 77/388, a partire da tale data, si intendono fatti alla direttiva 2006/112.

33 Pertanto, solo l'esame delle disposizioni della direttiva 2006/112 è rilevante ai fini dell'esame della questione pregiudiziale.

34 In terzo luogo, va osservato che la Commissione esprime dubbi in merito all'utilità della risposta alla questione pregiudiziale per la soluzione della controversia oggetto del procedimento principale e, pertanto, in merito alla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale. Infatti, non si potrebbe ritenere con certezza che il sig. Marcu possa essere qualificato come «soggetto passivo», ai sensi dell'articolo 9 della direttiva 2006/112, nella sua qualità di venditore di terreni e di appartamenti facenti parte del suo patrimonio personale. Orbene, qualora una siffatta qualificazione non dovesse essere attribuita al sig. Marcu, secondo la Commissione, occorrerebbe annullare l'avviso di accertamento di cui trattasi nel procedimento principale, senza che sia necessario sottoporre la questione alla Corte.

35 A tal riguardo, occorre rammentare che non spetta alla Corte pronunciarsi sull'interpretazione e sull'applicabilità di disposizioni nazionali o accertare i fatti rilevanti per la soluzione della controversia nel procedimento principale. Infatti, nell'ambito della ripartizione delle competenze tra i giudici dell'Unione e quelli nazionali, la Corte deve prendere in considerazione il contesto fattuale e normativo in cui si inserisce la questione pregiudiziale così come esso è definito dalla decisione di rinvio (v., in tal senso, in particolare, sentenza del 13 giugno 2013, Kostov, C-62/12, EU:C:2013:391, punto 25).

36 In tale contesto, oltre al fatto che il sig. Marcu non sembra aver contestato il fatto di essere stato qualificato come soggetto passivo nell'ambito del procedimento nazionale, occorre considerare il fatto che il giudice del rinvio, nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, ha ritenuto esistente una qualità siffatta in capo al sig. Marcu, sulla base delle disposizioni di diritto rumeno che hanno trasposto l'articolo 9 della direttiva 2006/112.

37 Ne consegue che, sotto tale profilo, la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

38 In quarto e ultimo luogo, secondo costante giurisprudenza della Corte, qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica o ancora qualora la Corte non disponga degli elementi in fatto e in diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte, la Corte respinge la domanda presentata dal giudice nazionale in quanto irricevibile (v., in tal senso, sentenza del 2 marzo 2017, Pérez Retamero, C-97/16, EU:C:2017:158, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

39 A tal riguardo, occorre osservare che la questione pregiudiziale muove dalla premessa secondo la quale il meccanismo dell'inversione contabile, quale previsto dalla direttiva 2006/112, può essere applicato alle operazioni oggetto del procedimento principale.

40 Orbene, dagli elementi del fascicolo sottoposto alla Corte non risulta che la Romania abbia ottenuto, sulla base dell'articolo 395 della direttiva 2006/112, l'autorizzazione ad applicare il meccanismo dell'inversione contabile in casi non espressamente previsti da detta direttiva.

41 Di conseguenza, occorre esaminare se le operazioni immobiliari oggetto del procedimento principale possano essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile sulla base dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

42 L'articolo 199 della direttiva 2006/112, costituisce un'eccezione al principio esposto all'articolo 193 di quest'ultima, secondo il quale, l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile. Detto articolo 199 permette, infatti, agli Stati membri di ricorrere, nelle situazioni indicate al suo paragrafo 1, lettere da a) a g), al meccanismo dell'inversione contabile, secondo il quale il debitore dell'IVA è il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate operazioni assoggettate all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 13 giugno 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punto 23).

43 Pertanto, in forza dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, gli Stati membri possono prevedere che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le cessioni di beni immobili, ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), di tale direttiva, quando il fornitore ha optato per l'imposizione dell'operazione conformemente all'articolo 137 della direttiva citata.

44 Si deve osservare che l'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva 2006/112 impone agli Stati membri di esentare le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diversi da quelli di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, nonché le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), di detta direttiva. Tale articolo 12, paragrafo 1, lettere a) e b), cui rinvia l'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva 2006/112, riguarda le cessioni, effettuate anteriormente alla prima occupazione, di fabbricati o di frazioni di fabbricati e del suolo pertinente nonché le cessioni di terreni edificabili.

45 Risulta dal combinato disposto di tali due disposizioni che, da un lato, le cessioni di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente diverse da quelle effettuate anteriormente alla prima occupazione, nonché, dall'altro, le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili, devono essere, in linea di principio, esentate dall'IVA.

46 Tuttavia, l'articolo 137 della direttiva 2006/112 consente agli Stati membri di accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di talune operazioni, tra cui quelle di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), di tale direttiva, ossia le operazioni enunciate al punto precedente.

47 Solo se lo Stato membro interessato ha scelto di accordare ai suoi soggetti passivi l'opzione prevista dall'articolo 137 della direttiva 2006/112 e se uno di tali soggetti passivi ha esercitato tale opzione, per operazioni che rientrano nell'ambito dell'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), di tale direttiva, il meccanismo dell'inversione contabile può essere applicato a tali operazioni sulla base dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera c), di detta direttiva.

48 A tal riguardo, occorre osservare che la domanda di pronuncia pregiudiziale non precisa la natura esatta dei beni immobili di cui trattasi nel procedimento principale.

49 Tuttavia, anche ammettendo, in primo luogo, che le operazioni di cui trattasi nel procedimento principale riguardino beni immobili, ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva 2006/112, sarebbe altresì necessario che la Romania abbia previsto, nella sua normativa, la possibilità, enunciata all'articolo 137 di detta direttiva, di accordare ai soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle cessioni di siffatti beni immobili. Orbene, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, non risulterebbe dalla decisione di rinvio che la Romania abbia previsto, nella sua normativa, tale possibilità.

50 A tal riguardo, anche supponendo che quest'ultima possibilità sussista nella normativa rumena, risulta chiaramente dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che il sig. Marcu non ha optato per l'imposizione delle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale, poiché, in un primo tempo,

non era registrato ai fini dell'IVA e, successivamente, quando è stato considerato d'ufficio come soggetto passivo da parte dell'amministrazione fiscale e gli è stato inviato un avviso di accertamento per le operazioni in questione, egli ha contestato la legittimità di tale avviso.

51 Di conseguenza, se le operazioni di cui trattasi nel procedimento principale, o talune di esse, hanno ad oggetto beni immobili, ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva 2006/112, ad eccezione del caso in cui la Romania abbia previsto, nella sua normativa, la facoltà di cui all'articolo 137, paragrafo 1, lettere b) e c), della direttiva 2006/112 di accordare ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di tali operazioni o, in mancanza di una domanda espressa del sig. Marcu, conformemente all'articolo 137 di tale direttiva, di applicare l'IVA a tali operazioni, le condizioni per l'applicazione dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera c), della citata direttiva non sono soddisfatte e, di conseguenza, il meccanismo dell'inversione contabile, quale previsto da tale direttiva, non può trovare applicazione.

52 Anche supponendo, in secondo luogo, che le operazioni di cui trattasi nel procedimento principale abbiano ad oggetto beni immobili, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva 2006/112, il meccanismo dell'inversione contabile non può comunque essere applicato a dette operazioni, poiché queste ultime non rientrano tra le operazioni tassativamente previste dall'articolo 199, paragrafo 1, lettere da a) a g), della direttiva 2006/112.

53 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, si deve constatare che dall'analisi delle disposizioni della direttiva 2006/112 risulta che il meccanismo dell'inversione contabile dalla stessa previsto non può essere applicato alle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale. Ne consegue che, la questione pregiudiziale, concernente le modalità di applicazione di tale meccanismo, ha carattere ipotetico e che la risposta a quest'ultima non è necessaria ai fini della soluzione della controversia di cui al procedimento principale. Tale questione è, quindi, irricevibile.

54 Alla luce dell'insieme delle suesposte considerazioni, si deve constatare che la presente domanda di pronuncia pregiudiziale è irricevibile.

Sulle spese

55 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 (Nona Sezione) dichiara:

La domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest, Romania) è irricevibile.

Firme