Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

1° marzo 2012 *

«IVA — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 9, 168, 169 e 178 — Detrazione dell'imposta versata a monte per operazioni effettuate ai fini della realizzazione di un progetto di attività economica — Acquisto di un terreno da parte dei soci di una società — Fatture emesse anteriormente alla registrazione della società che richiede la detrazione»

Nella causa C-280/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), con decisione del 31 marzo 2010, pervenuta in cancelleria il 4 giugno 2010, nel procedimento

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig: A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (relatore) e dalla sig.ra M. Berger, giudici,

avvocato generale: sig. P. Cruz Villalón

cancelliere: sig. K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 22 giugno 2011,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna, da M. Pawlik, consulente fiscale;

— per il governo polacco, da M. Szpunar nonché da K. Rokicka, A. Gawlowska e A. Kramarczyk, in qualità di agenti;

— per il governo tedesco, da C. Blaschke, in qualità di agente;

— per il governo ellenico, da K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou e M. Michelogiannaki, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il polacco.

— per il governo francese, da J.-S. Pilczer, in qualità di agente;

— per la Commissione europea, da D. Triantafyllou e K. Herrmann, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 settembre 2011,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 9, 168 e 169 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna (in prosieguo: la «Polski Trawertyn»), società in nome collettivo, nonché i suoi soci sigg. Granatowicz e Wąsiewicz (in prosieguo: i «soci»), da un lato, e il Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direttore dell'amministrazione finanziaria di Poznań), dall'altro, relativa alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte su determinate operazioni effettuate anteriormente alla registrazione della società nel registro delle imprese.

Contesto normativo

La direttiva 2006/112

3 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così dispone:

«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 L'articolo 168 della direttiva 2006/112 prevede, segnatamente, 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;

(…)».

5 L'articolo 169 della direttiva 2006/112 così dispone:

«Oltre alla detrazione di cui all'articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

a) sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro;

b) sue operazioni esenti conformemente agli articoli 138, 142, e 144, agli articoli da 146 a 149, agli articoli 151, 152, 153 e 156, all'articolo 157, paragrafo 1, lettera b), agli articoli da 158 a 161 e all'articolo 164;

c) sue operazioni esenti conformemente all'articolo 135, paragrafo 1, lettere da a) a f), quando il destinatario è stabilito fuori della Comunità o quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati a essere esportati fuori della Comunità».

6 L'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 così recita:

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

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

(…)».

7 Ai sensi dell'articolo 213, paragrafo 1, della direttiva 2006/112:

«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».

8 L'articolo 220 della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«Ogni soggetto passivo assicura che sia emessa, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, una fattura nei casi seguenti:

1) per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo;

2) per le cessioni di beni di cui all'articolo 33;

3) per le cessioni di beni effettuate alle condizioni previste dall'articolo 138;

4) per gli acconti che gli sono corrisposti prima che sia effettuata una delle cessioni di beni di cui ai punti 1), 2) e 3);

5) per gli acconti che gli sono corrisposti da un altro soggetto passivo, oppure da un ente non soggetto passivo, prima che sia ultimata la prestazione di servizi».

9 L'articolo 226 della direttiva 2006/112 prevede, segnatamente, quanto segue:

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

1) la data di emissione della fattura;

(...)

4) il numero d'identificazione IVA dell'acquirente o del destinatario, di cui all'articolo 214, con il quale ha ricevuto una cessione di beni o una prestazione di servizi per la quale è debitore dell'imposta o una cessione di beni di cui all'articolo 138;

5) il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario;

(...)».

10 Ai termini dell'articolo 273 della direttiva 2006/112:

«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».

La normativa nazionale

11 L'articolo 15, paragrafi 1 e 2, della legge polacca dell'11 marzo 2004, relativa all'imposta sul valore aggiunto (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. n. 54, posizione 535), nella versione applicabile all'epoca dei fatti di cui alla causa principale (in prosieguo: la «legge polacca sull'IVA»), così recita:

«1) Sono considerati soggetti passivi le persone giuridiche, gli enti senza personalità giuridica nonché le persone fisiche che esercitano in modo autonomo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2) Si considera attività economica ogni attività esercitata in qualità di produttori, commercianti o prestatori di servizi, ivi compresi le attività delle persone che estraggono risorse naturali, degli agricoltori e delle libere professioni, anche quando tale attività sia stata esercitata una tantum in circostanze tali da far peraltro presumere l'intenzione di un suo esercizio frequente. Per attività economiche si intendono parimenti le operazioni consistenti nello sfruttamento di beni materiali o immateriali con carattere di stabilità e a fini di lucro».

12 Ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, della legge polacca sull'IVA:

«Nella misura in cui i beni e i servizi siano usati per l'esercizio delle attività corrispondenti soggette a tassazione, ai soggetti passivi di cui all'articolo 15 spetta il diritto alla riduzione dell'importo dell'imposta dovuta in misura pari all'importo dell'imposta a monte, fatti salvi gli articoli 114, 119, paragrafo 4, 120, paragrafi 17 e 19, e 124».

13 L'articolo 86, paragrafo 2, della legge polacca sull'IVA prevede quanto segue:

«L'importo dell'imposta a monte, fatti salvi i paragrafi 3 e 7, è determinato:

1) dagli importi dell'imposta esposti nelle fatture ricevute dal soggetto passivo

   a) a titolo di acquisto di beni e servizi,

   b) confermative dell'effettuazione di un pagamento anticipato (anticipo, acconto, rata), purché connessi al sorgere di un obbligo fiscale,

   c) da parte del committente a titolo della fornitura di merci oggetto di un contratto di commissione,

(…)».

14 Conformemente all'articolo 86, paragrafo 10, punto 1, della legge polacca sull'IVA, il diritto a detrazione si applica alla contabilizzazione relativa al periodo in cui al soggetto passivo sia stata rilasciata la fattura o il documento doganale.

15 L'articolo 106, paragrafo 1, della legge polacca sull'IVA così dispone:

«I soggetti passivi di cui all'articolo 15 sono tenuti ad emettere fatture comprovanti, in particolare, le vendite effettuate, la data di vendita, il prezzo unitario al netto d'imposta, la base imponibile, l'aliquota e l'importo dell'imposta, l'importo dovuto nonché i dati riguardanti il soggetto passivo e l'acquirente, fatti salvi i paragrafi 2, 4 e 5 nonché l'articolo 119, paragrafo 10, e l'articolo 120, paragrafo 16».

16 Conformemente all'articolo 9, paragrafo 1, punti 1 e 2, del regolamento del ministro delle Finanze del 25 maggio 2005, relativo al rimborso dell'imposta a taluni soggetti passivi, al rimborso anticipato dell'imposta, all'emissione delle fatture, alle modalità di conservazione delle medesime nonché all'elenco delle merci e dei servizi cui non si applica l'esenzione dall'imposta sulle merci e sui servizi (Dz. U. n. 95, posizione 798), applicabile fino al 1º dicembre 2008, la fattura attestante le vendite effettuate deve riportare quantomeno il cognome e il nome o la ragione sociale ovvero la denominazione, eventualmente abbreviata, del venditore e dell'acquirente nonché il loro indirizzo e il numero di partita IVA del venditore e dell'acquirente.

17 Nel diritto polacco gli attivi immobilizzati conferiti in società commerciali e in società semplici sono esenti dall'IVA. Inoltre, una società in nome collettivo esiste solo a decorrere dalla sua iscrizione nel registro delle imprese.

Causa principale e questioni pregiudiziali

18 Il 22 dicembre 2006 un ufficiale giudiziario emetteva una fattura intestata ai soci per l'acquisto di un bene immobile comprendente alcune cave di pietra a cielo aperto.

19 Il 26 aprile 2007 i soci fondavano la Polski Trawertyn. Lo stesso giorno un notaio emetteva una fattura intestata a tale società per la redazione dell'atto notarile relativo alla costituzione della società in questione e l'approntamento delle relative copie.

20 Le verifiche effettuate presso la Polski Trawertyn dall'amministrazione competente per il periodo da giugno a settembre 2007 rilevavano l'esistenza di irregolarità in merito all'importo dell'IVA dichiarato a monte. Veniva, infatti, constatato che nel giugno 2007 tale società aveva dichiarato un'IVA eccessiva, avendo registrato nei libri contabili relativi all'IVA della società medesima le due fatture de quibus.

21 Per quanto concerne la prima fattura, l'amministrazione finanziaria rilevava che la Polski Trawertyn non aveva diritto alla detrazione dell'IVA a monte, in quanto l'acquirente del bene immobile non era la società stessa, bensì persone fisiche che, successivamente alla costituzione di tale società in data 26 aprile 2007, avevano effettuato il conferimento in natura di tale bene immobile nella società stessa. In merito alla seconda fattura, l'amministrazione medesima riteneva che neppure in questo caso sussistesse il diritto a detrazione, essendo la fattura stata emessa prima dell'iscrizione della Polski Trawertyn nel registro delle imprese. Poiché l'iscrizione è stata effettuata in data 5 giugno 2007, la fattura sarebbe stata intestata ad una società ancora inesistente.

22 Atteso che il Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu confermava, in seguito ad opposizione della Polski Trawertyn, la posizione dell'Amministrazione finanziaria, la società proponeva ricorso dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (tribunale amministrativo del voivodato di Poznań). Avendo tale giudice respinto il ricorso, la società proponeva ricorso per cassazione.

23 A sostegno del ricorso, la società ha asserito, in particolare, che, poiché l'acquisto di taluni beni patrimoniali — nella specie, più precisamente, una cava di pietra a cielo aperto — era avvenuto ai fini del loro utilizzo per un'attività economica e poiché tale circostanza risulterebbe successivamente confermata da fatti oggettivi, vale a dire la costituzione di un'impresa e la sua registrazione in qualità di soggetto passivo, si potrebbe ragionevolmente concludere che i soci avevano agito in qualità di soggetti passivi ai sensi dell'articolo 9 della direttiva 2006/112. Orbene, al soggetto passivo spetterebbe il diritto, conformemente agli articoli 168 e 169 di tale direttiva, alla detrazione dell'IVA versata a monte sulle spese di investimento sostenute ai fini delle attività che intenda svolgere.

24 Il Naczelny Sąd Administracyjny ritiene che la soluzione della controversia sottoposta al suo esame dipenda dalla questione se, alla luce degli articoli 9, 168, 169, 178, lettera a), e 226 della direttiva 2006/112 e in relazione alle circostanze della causa principale, la Polski Trawertyn abbia diritto alla detrazione dell'IVA versata sugli acquisti effettuati dai suoi soci prima della sua costituzione come persona giuridica.

25 Alla luce di tali elementi, il Naczelny Sąd Administracyjny ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se una società, in persona dei futuri soci, che sostenga spese di investimento prima della sua registrazione come società commerciale nonché prima della sua registrazione ai fini dell'IVA, sia legittimata, successivamente alla sua registrazione nel registro della società nonché ai fini dell'IVA, ad avvalersi, ai sensi dell'articolo 9 e degli articoli 168 e 169 della direttiva 2006/112 (…), della detraibilità dell'imposta versata a monte in relazione a spese di investimento sostenute in funzione dell'esercizio dell'attività imponibile;

2) Se la fattura attinente alle spese d'investimento sostenute, intestata ai soci e non della società, osti al diritto alla detrazione dell'IVA relativa alle spese d'investimento medesime, di cui alla prima questione».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

26 In limine si deve rilevare che, com'è risultato dal dibattimento svolto all'udienza dinanzi alla Corte, è pacifico che i soci non possano, in applicazione della normativa nazionale applicabile alla causa principale, avvalersi della detraibilità dell'IVA versata sulle spese d'investimento da essi effettuate prima della registrazione e dell'identificazione della Polski Trawertyn ai fini dell'IVA, in vista ed in funzione dell'attività economica della società medesima, atteso che il conferimento del bene

d'investimento de quo costituisce un'operazione esente. Occorre quindi necessariamente constatare che, in una situazione come quella oggetto della causa principale, la menzionata normativa nazionale non solo non consente a detta società di avvalersi della detraibilità dell'IVA versata sul bene d'investimento in questione, ma impedisce altresì di far valere tale diritto ai soci che hanno sostenuto le spese d'investimento.

27 Ciò premesso, la prima questione va intesa come sostanzialmente volta ad acclarare se gli articoli 9, 168 e 169 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che ostino ad una normativa nazionale che non consenta né ai soci né alla società stessa di far valere il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte su spese di investimento sostenute dai soci stessi prima della registrazione e dell'identificazione di detta società, ai fini ed in funzione della sua attività economica.

28 Per rispondere a tale questione occorre, in primo luogo, ricordare che, ai sensi della giurisprudenza della Corte, le attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 1, 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 L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), sostanzialmente identico all'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112, possono consistere in vari atti consecutivi e che gli atti preparatori, come il procurarsi i mezzi per esercitare siffatte attività e, pertanto, anche l'acquisto di un bene immobile, devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche (v., segnatamente, sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, Racc. pag. 655, punto 22, e del 29 febbraio 1996, INZO, C-110/94, Racc. pag. I-857, punto 15).

29 La Corte ha altresì affermato che il principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'operatore economico esige che le prime spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione siano considerate come attività economiche e che sarebbe in contrasto con tale principio il fatto che queste attività avessero inizio soltanto nel momento in cui un bene immobile viene effettivamente sfruttato, vale a dire quando comincia a produrre un reddito imponibile. Qualsiasi altra interpretazione porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'IVA, senza dargli la possibilità di effettuarne la detrazione, e si risolverebbe in un'arbitraria distinzione tra le spese di investimento effettuate prima e durante l'effettivo sfruttamento di un bene immobile (v., segnatamente, citate sentenze Rompelman, punto 23, e INZO, punto 16).

30 La Corte ne ha dedotto che chiunque compia siffatti atti d'investimento strettamente legati e necessari allo sfruttamento futuro di un bene immobile deve essere considerato come soggetto passivo ai sensi della sesta direttiva (v. sentenza Rompelman, cit., punto 23).

31 Ne consegue che, in una situazione come quella di cui alla causa principale, caratterizzata dal fatto che i soci hanno effettuato, prima della registrazione e dell'identificazione della loro società ai fini dell'IVA, investimenti necessari per lo sfruttamento futuro del bene immobile da parte della società, detti soci possono essere considerati soggetti passivi ai fini dell'IVA e sono pertanto, in linea di principio, legittimati ad avvalersi della detraibilità dell'IVA versata a monte.

32 Conseguentemente, il fatto che il conferimento di un bene immobile in una società da parte dei suoi soci costituisca un'operazione esente da IVA e il fatto che tali soci non percepiscano alcuna IVA al momento di tale operazione non possono produrre la conseguenza di gravare questi ultimi del costo dell'IVA nell'ambito della loro attività economica senza dar loro la possibilità di detrarla o di ottenerne il rimborso (v., in tal senso, sentenza Rompelman, cit., punto 23).

33 Occorre, in secondo luogo, rilevare che la Corte ha statuito che, in applicazione del principio di neutralità dell'IVA, un soggetto passivo, il cui unico scopo sociale sia quello di predisporre l'attività economica di un altro soggetto passivo e che non abbia effettuato alcuna operazione imponibile, può far valere il diritto alla detrazione in relazione ad operazioni imponibili realizzate dal secondo soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2004, Faxworld, C-137/02, Racc. pag. I-5547, punti 41

e 42). Tale interpretazione della sesta direttiva riguardava il caso in cui l'IVA che il primo soggetto passivo intendeva detrarre era relativa a prestazioni da questi acquistate al fine di realizzare operazioni imponibili progettate dal secondo soggetto passivo.

34 Vero è che, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 46-49 delle conclusioni, il contesto fattuale e normativo della controversia che ha dato luogo al rinvio pregiudiziale che è all'origine della citata sentenza Faxworld differisce da quello alla base del presente rinvio pregiudiziale. Tuttavia, i motivi sottesi all'interpretazione fornita dalla Corte in tale sentenza rimangono validi in circostanze come quelle che caratterizzano la causa principale.

35 Si deve pertanto concludere che, qualora i soci, in applicazione della legislazione nazionale, pur potendo essere considerati soggetti passivi ai fini dell'IVA, siano impossibilitati a valersi delle operazioni imponibili effettuate dalla Polski Trawertyn al fine di sgravarsi dal costo dell'IVA relativa alle operazioni d'investimento effettuate ai fini ed in funzione dell'attività della società medesima, quest'ultima, al fine di poter garantire la neutralità dell'onere fiscale, deve avere la possibilità di prendere in considerazione tali operazioni d'investimento al momento della detrazione dell'IVA (v., in tal senso, sentenza Faxworld, cit., punto 42).

36 Tale conclusione non è rimessa in discussione dall'argomento secondo cui il fatto di consentire ai soci, in una situazione come quella di cui alla causa principale, di recuperare l'IVA versata a monte o il fatto di autorizzare la Polski Trawertyn a detrarre tale IVA potrebbe aumentare il rischio di evasioni o di abuso in materia di IVA.

37 Risulta, infatti, dalla giurisprudenza della Corte che la qualifica di soggetto passivo viene acquisita e il diritto a detrazione può essere esercitato solo qualora colui che richieda la detrazione dell'IVA abbia provato che le condizioni per beneficiarne sono soddisfatte e che la sua intenzione di avviare attività economiche che danno luogo a operazioni imponibili è confermata da elementi oggettivi. L'amministrazione finanziaria, laddove dovesse constatare che il diritto a detrazione è stato esercitato in maniera fraudolenta o abusiva, avrebbe il diritto di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte (v., segnatamente, sentenze Rompelman, cit., punto 24; INZO, cit., punto 24, e del 3 marzo 2005, Fini H, C-32/03, Racc. pag. I-1599, punto 33).

38 Alla luce di tali considerazioni, occorre rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che gli articoli 9, 168 e 169 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale che non consenta né ai soci di una società né alla società stessa di far valere il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte su spese di investimento sostenute dai soci medesimi prima della costituzione e registrazione di detta società, ai fini ed in funzione dell'attività economica della stessa.

Sulla seconda questione

39 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se gli articoli 168 e 178, lettera a), della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale in applicazione della quale, in circostanze come quelle di cui alla causa principale, l'IVA versata a monte non può essere detratta da parte di una società dal momento che la fattura, emessa prima della registrazione e dell'identificazione di tale società ai fini dell'IVA, è stata intestata ai futuri soci della società stessa.

40 A tal riguardo, occorre ricordare che il diritto a detrazione previsto agli 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. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (sentenza del 15 luglio 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Racc. pag. I-7467, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

41 Per quanto riguarda le condizioni formali di tale diritto, dall'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 risulta che il suo esercizio è subordinato al possesso di una fattura. L'articolo 226 della direttiva 2006/112 precisa che, salvo le disposizioni speciali previste dalla direttiva medesima, soltanto le indicazioni contenute in tale articolo devono figurare obbligatoriamente, ai fini dell'IVA, nelle fatture emesse a norma dell'articolo 220 di tale direttiva. Ai termini del successivo articolo 226, punti 1 e 5, devono quindi figurare sulla fattura la data di emissione della stessa nonché il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario.

42 Da tali disposizioni emerge che gli Stati membri non possono condizionare il diritto alla detrazione dell'IVA al rispetto di condizioni riguardanti il contenuto delle fatture che non siano espressamente previste dalle disposizioni della direttiva 2006/112. Come risulta dall'articolo 273 di tale direttiva, gli Stati membri possono stabilire obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, ma tale facoltà non può essere utilizzata per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti da tale direttiva (v. sentenza Pannon Gép Centrum, cit., punto 40).

43 Peraltro, la Corte ha affermato che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la sua detraibilità a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Dal momento che l'amministrazione finanziaria dispone delle informazioni necessarie per accertare che il soggetto passivo, in quanto destinatario delle transazioni di cui trattasi, è debitore dell'IVA, essa non può imporre, con riguardo al diritto di quest'ultimo alla detraibilità dell'imposta, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso (v., per quanto riguarda il regime dell'inversione contabile, sentenza del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Racc. pag. I-10385, punto 42).

44 Per quanto riguarda la causa principale, si deve rilevare che, come emerge dalla motivazione relativa alla prima questione pregiudiziale, appaiono soddisfatte le condizioni sostanziali, previste all'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112, affinché, segnatamente, la Polski Trawertyn possa beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA inerente all'acquisto del bene immobile, essendo infatti tale operazione stata realizzata ai fini delle operazioni imponibili effettuate dalla società medesima.

45 Si deve ritenere che l'impossibilità per la Polski Trawertyn di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte sia risultante da un obbligo puramente formale, dal momento che, alla data di emissione della fattura relativa al suddetto acquisto, tale società non era ancora registrata né identificata ai fini dell'IVA e che la fattura è stata pertanto intestata ai soci, laddove, come constatato dal giudice del rinvio, sussiste identità di persone tra coloro che hanno dovuto versare l'IVA a monte e coloro che formano la Polski Trawertyn.

46 Come precisato dall'avvocato generale al punto 72 delle conclusioni, il rispetto di un siffatto obbligo non può essere imposto dal momento che, in una situazione come quella di cui alla causa principale, tale requisito avrebbe l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto a detrazione e, pertanto, di pregiudicare la neutralità dell'IVA.

47 Dalla giurisprudenza risulta infatti, da un lato, che, se è vero che i soggetti passivi, ai sensi dell'articolo 213 della direttiva 2006/112, hanno l'obbligo di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle loro attività, gli Stati membri non sono affatto autorizzati, in mancanza di tale dichiarazione, a precludere al soggetto passivo l'esercizio di tale diritto (v. sentenza Nidera Handelscompagnie, cit., punto 48).

48 Dall'altro, la Corte ha statuito che, sebbene una fattura assolva certamente un compito documentale importante, in quanto può contenere dati verificabili, vi sono circostanze in cui i dati possono essere validamente verificati con altri mezzi diversi da una fattura e in cui l'esigenza di disporre di una

fattura conforme in ogni punto alle disposizioni della direttiva 2006/112 sarebbe tale da mettere in discussione il diritto a detrazione di un soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 1º aprile 2004, Bockemühl, C-90/02, Racc. pag. I-3303, punti 51 e 52).

49 Orbene, occorre necessariamente rilevare che, come risulta dalla decisione di rinvio, in una situazione come quella oggetto della causa principale, sussistono i dati necessari per garantire la riscossione affidabile ed efficace dell'IVA.

50 Alla luce di tali considerazioni, occorre rispondere alla seconda questione pregiudiziale dichiarando che gli articoli 168 e 178, lettera a), della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale in applicazione della quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, l'IVA versata a monte non può essere detratta da parte di una società qualora la fattura, emessa prima della registrazione e dell'identificazione di tale società ai fini dell'IVA, sia stata intestata ai suoi soci.

Sulle spese

51 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Prima Sezione) dichiara:

1) **Gli articoli 9, 168 e 169 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale che non consenta né ai soci di una società né alla società stessa di far valere il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte su spese di investimento sostenute dai soci medesimi prima della costituzione e registrazione di detta società, ai fini ed in funzione dell'attività economica della stessa.**

2) **Gli articoli 168 e 178, lettera a), della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale in applicazione della quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, l'imposta sul valore aggiunto versata a monte non può essere detratta da parte di una società qualora la fattura, emessa prima della registrazione e dell'identificazione di tale società ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sia stata intestata ai suoi soci.**

Firme