



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PAOLO MENGOLZI
presentate il 31 maggio 2017¹

Causa C-101/16

SC Paper Consult SRL
contro
Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Curtea de Apel Cluj (corte d'appello di Cluj, Romania)]

«Rinvio pregiudiziale – Ricevibilità – Direttiva 2006/112/CE – Fiscalità – Diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Diniego – Fatture emesse da un contribuente dichiarato inattivo dall'amministrazione tributaria – Elenco dei contribuenti dichiarati inattivi – Rischio di evasione fiscale – Limitazione degli effetti nel tempo dell'emananda sentenza»

I. Introduzione

1. Ci si chiede se la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto² osti a una normativa nazionale che prevede che soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) non possano detrarre tale imposta assolta sull'acquisto di beni o di servizi presso altri soggetti passivi dichiarati «inattivi», in applicazione di detta normativa nazionale e il cui elenco sia pubblicato sul sito Internet dell'autorità tributaria nazionale.

2. È questo, in sostanza, l'oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Curtea de Apel Cluj (corte d'appello di Cluj, Romania).

3. Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la SC Paper Consult SRL (in prosieguo: la «Paper Consult») e le autorità tributarie rumene. Queste ultime hanno rifiutato di concedere alla Paper Consult il diritto di detrarre l'IVA assolta su prestazioni di servizi ricevute dalla SC Rom Packaging SRL (in prosieguo: la «Rom Packaging») in forza di un contratto stipulato il 3 gennaio 2011, con la motivazione che quest'ultima società era stata dichiarata contribuente inattivo dal 7 ottobre 2010 e radiata dal registro dei soggetti passivi dell'IVA a decorrere dal 1° novembre 2010, ai sensi dell'articolo 78 bis, paragrafo 1, dell'ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (decreto legislativo del governo n. 92/2003 sul codice di procedura fiscale, versione consolidata, e successive modifiche ed integrazioni; in prosieguo: il «decreto legislativo n. 92/2003»).

¹ Lingua originale: il francese.

² GU 2006, L 347, pag. 1.

4. Ai sensi dell'articolo 78 bis, paragrafo 1, del decreto legislativo n. 92/2003, i contribuenti sono dichiarati inattivi in una delle tre situazioni seguenti, e vale a dire: se non soddisfino, nel corso di un semestre civile, alcuno degli obblighi dichiarativi previsti dalla legge, se si sottraggano al controllo fiscale dichiarando informazioni di identificazione della sede legale che non consentono all'autorità tributaria di individuare quest'ultima, o se le autorità tributarie abbiano constatato che essi non esercitano la loro attività presso la sede legale o il domicilio fiscale dichiarati.
5. I contribuenti dichiarati inattivi sono soggetti alle disposizioni dell'articolo 11, paragrafi 1 bis e 1 ter, della legge nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 recante il codice tributario; in prosieguo: il «codice tributario»).
6. Ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1 bis, del codice tributario, i contribuenti soggetti passivi stabiliti in Romania, dichiarati inattivi, sono soggetti agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e delle tasse previsti da tale codice, ma non beneficiano, durante il periodo di inattività, del diritto alla detrazione delle spese e dell'IVA sugli acquisti effettuati.
7. A norma dell'articolo 11, paragrafo 1 ter, del codice tributario, le persone che acquistano beni e/o servizi da contribuenti soggetti passivi stabiliti in Romania, dopo l'iscrizione di questi ultimi come inattivi, non beneficiano del diritto alla detrazione delle spese e dell'IVA sugli acquisti in parola, fatta eccezione per gli acquisti di beni effettuati nell'ambito di un procedimento esecutivo e/o per gli acquisti di beni/servizi da soggetti passivi sottoposti a una procedura concorsuale.
8. L'articolo 3, paragrafo 1, dell'ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008 (decreto n. 819/2008 del presidente dell'Agenzia nazionale di amministrazione tributaria; in prosieguo: l'«ANAF») dispone che i contribuenti sono dichiarati inattivi a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto del presidente dell'ANAF che approva l'elenco dei contribuenti dichiarati inattivi. L'articolo 3, paragrafo 2, del decreto n. 819/2008 prevede che tale elenco sia affisso presso la sede dell'ANAF e pubblicato sulla pagina Internet di quest'ultima. Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 3, del decreto n. 819/2008, il decreto del presidente dell'ANAF che approva l'elenco dei contribuenti dichiarati inattivi entra in vigore quindici giorni dopo la data di affissione.
9. L'allegato n. 1 della decisione n. 3347/2011 del presidente dell'ANAF, che specifica gli obblighi dichiarativi previsti dall'articolo 78 bis, paragrafo 1, lettera a), del decreto legislativo n. 92/2003, elencava, al momento dei fatti di cui trattasi nel procedimento principale, i seguenti obblighi dichiarativi:
- 100 «Dichiarazione sugli obblighi di pagamento all'erario»;
 - 112 «Dichiarazione sugli obblighi di pagamento dei contributi sociali, dell'imposta sul reddito e il registro nominativo delle persone assicurate»;
 - 101 «Dichiarazione relativa all'imposta sulle società»;
 - 300 «Dichiarazione relativa all'[IVA]»;
 - 301 «Dichiarazione speciale relativa all'[IVA]»;
 - 390 VIES «Dichiarazione riepilogativa sulle consegne/acquisizioni intracomunitarie di beni», e
 - 394 «Dichiarazione informativa sulle consegne/prestazioni e sulle acquisizioni effettuate sul territorio nazionale».

10. Nel procedimento principale, dalle informazioni di cui dispone la Corte risulta che la dichiarazione di inattività della Rom Packaging sarebbe stata decisa poiché quest'ultima aveva ommesso di depositare le proprie dichiarazioni fiscali.

11. Tenuto conto della dichiarazione di inattività della Rom Packaging, le autorità tributarie rumene hanno concluso che, ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1 ter, del codice tributario, la Paper Consult non poteva detrarre la somma di 45 680 lei rumeni (RON) per l'IVA assolta sulle prestazioni di servizi oggetto del contratto stipulato il 3 gennaio 2011.

12. A seguito del rigetto del suo reclamo per via amministrativa, la Paper Consult ha proposto un ricorso dinanzi al Tribunalul Bistrița-Năsăud (tribunale di primo grado di Bistrița-Năsăud, Romania), che è stato parimenti respinto l'8 luglio 2015.

13. La Paper Consult ha quindi interposto appello dinanzi alla Curtea de Apel Cluj (corte d'appello di Cluj). La Paper Consult sostiene che la dichiarazione di inattività della Rom Packaging non le è opponibile, sulla base del rilievo che essa non è stata oggetto di una notifica individuale e che, per poter beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA, è sufficiente soddisfare le condizioni previste dall'articolo 178 della direttiva 2006/112, vale a dire essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6, di tale direttiva.

14. Il giudice del rinvio rileva che, secondo la giurisprudenza della Corte, la lotta contro l'elusione fiscale, l'evasione e gli abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva 2006/112, purché le misure nazionali di cui trattasi siano proporzionate. Esso considera che l'articolo 273 della direttiva 2006/112, il quale precisa che gli Stati membri possono stabilire obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA, autorizza una normativa nazionale come quella applicabile nel procedimento principale. Secondo il giudice del rinvio, infatti, i contribuenti non sarebbero gravati da un onere eccessivo allorché viene loro richiesto di effettuare una verifica minima, sul sito dell'ANAF, riguardo ai soggetti con i quali intendono stipulare un contratto, al fine di controllare se questi ultimi siano o meno dichiarati contribuenti inattivi.

15. In considerazione dell'assenza di giurisprudenza relativa a una siffatta situazione, la Curtea de Apel Cluj (corte d'appello di Cluj) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se la direttiva 2006/112/CE osti a una normativa nazionale in base alla quale è negato a un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA, con la motivazione che il soggetto a monte, che ha emesso la fattura nella quale sono indicate la spesa e l'IVA, è stato dichiarato inattivo dall'amministrazione tributaria.
- 2) In caso di risposta negativa alla prima questione, se, alle condizioni descritte nella prima questione, la direttiva 2006/112 osti a una normativa nazionale in base alla quale per poter negare il diritto alla detrazione dell'IVA è sufficiente l'affissione dell'elenco dei contribuenti dichiarati inattivi presso la sede dell'[ANAF] e la pubblicazione dello stesso elenco sul sito Internet [di detta agenzia], nella sezione "Informazioni pubbliche – Informazioni sugli operatori economici"».

16. Tali questioni sono state oggetto di osservazioni scritte da parte della Paper Consult, del governo rumeno, nonché della Commissione europea. Queste ultime due parti interessate hanno svolto le proprie difese orali all'udienza del 26 gennaio 2017.

II. Analisi

Sulla ricevibilità

17. Il governo rumeno sostiene che le questioni pregiudiziali siano irricevibili con la motivazione che il giudice del rinvio non ha spiegato per quali motivi esso consideri che la risposta alle proprie questioni sia necessaria per la risoluzione della controversia di cui è adito, giacché l'argomento della Paper Consult verte esclusivamente sull'inopponibilità della dichiarazione di inattività e non già sugli effetti stessi dell'inattività quali derivano dalla normativa nazionale.

18. A mio avviso, l'obiezione del governo rumeno deve essere respinta.

19. È ben vero che, in conformità al compito affidato alla Corte nell'ambito della cooperazione istituita dall'articolo 267 TFUE, consistente nel contribuire all'amministrazione della giustizia negli Stati membri, essa si rifiuta di esprimere pareri su questioni ipotetiche³. In casi del genere, infatti, la richiesta di interpretazione del diritto dell'Unione presentata dal giudice nazionale non risponde ad una effettiva necessità per poter emanare la propria decisione e risolvere la controversia pendente dinanzi al medesimo.

20. Nella fattispecie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, come ha del resto fatto notare il governo rumeno, il procedimento principale solleva un problema giuridico nell'ambito del quale un singolo fa valere che l'amministrazione tributaria sarebbe tenuta a riconoscere il suo diritto alla detrazione dell'IVA, ancorché tale diritto derivi da un'operazione effettuata con un contribuente dichiarato inattivo. Dalla motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale risulta inoltre che, secondo la Paper Consult, il diritto alla detrazione dell'IVA assoluta a monte sarebbe subordinato unicamente al rispetto dell'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112.

21. Orbene, una tale motivazione, benché succinta, è sufficiente per comprendere le ragioni per le quali il giudice del rinvio si interroga sull'interpretazione della direttiva 2006/112.

22. Peraltro, a mio avviso, non spetta alla Corte, nell'ambito della presunzione di rilevanza che caratterizza le questioni pregiudiziali relative all'interpretazione del diritto dell'Unione, rimettere in discussione la valutazione, effettuata dal giudice del rinvio, della portata esatta dell'argomentazione delle parti del procedimento principale esposta dinanzi a quest'ultimo. Il giudice nazionale è difatti il solo responsabile della definizione del contesto normativo e fattuale all'origine del rinvio pregiudiziale, del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza⁴.

23. Inoltre, anche supponendo, come lascia intendere il governo rumeno nelle sue osservazioni scritte, che il giudice del rinvio abbia superato i limiti dei motivi di illegittimità dedotti dinanzi ad esso, alla Corte non spetta neanche, nell'ambito dell'esame della ricevibilità di una domanda di pronuncia pregiudiziale, verificare se tale domanda sia stata adottata in modo conforme alle norme nazionali di procedura⁵.

24. Pertanto, invito la Corte a dichiarare che il rinvio pregiudiziale è ricevibile.

3 V., in particolare, in tal senso, sentenza del 24 ottobre 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, punti 38 e 47 nonché giurisprudenza ivi citata).

4 Su tale giurisprudenza costante, v. in particolare sentenza del 13 ottobre 2016, Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej e Petrotel (C-231/15, EU:C:2016:769, punto 16 e giurisprudenza ivi citata).

5 V., in particolare, in tal senso, sentenze del 3 marzo 1994, Eurico Italia e a. (C-332/92, C-333/92 e C-335/92, EU:C:1994:79, punto 13) nonché del 29 giugno 2010, E F (C-550/09, EU:C:2010:382, punto 35). V. anche le mie conclusioni nella causa pendente Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:79, paragrafo 21).

Nel merito

25. Come ho esposto nella mia introduzione, con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio si propone di accertare, in sostanza, se la direttiva 2006/112 debba essere interpretata nel senso che essa osta ad una normativa nazionale che nega il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte a soggetti passivi che si provvedono di beni o servizi presso altri soggetti passivi, con la motivazione che questi ultimi sono stati dichiarati «inattivi» in applicazione di detta normativa nazionale, considerato che l'elenco di tali persone inattive viene pubblicato sul sito Internet dell'autorità tributaria nazionale.

26. Sebbene, nel testo delle sue questioni, il giudice del rinvio non individui alcuna disposizione specifica della direttiva 2006/112, non vi è dubbio, come hanno d'altronde compreso le parti interessate che hanno depositato osservazioni nella presente causa, che esso intende ottenere precisazioni sulla relazione tra il principio del diritto alla detrazione dell'IVA, previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112, e gli obblighi che gli Stati membri possano ritenere necessario stabilire al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare le evasioni, ai sensi dell'articolo 273 di tale direttiva.

27. Dal fascicolo e dalle osservazioni del governo rumeno risulta infatti che il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA ad operatori, soggetti passivi dell'IVA in Romania, che si riforniscono presso contribuenti dichiarati inattivi in tale Stato membro ha lo scopo di dissuadere detti operatori dall'effettuare acquisti presso tali contribuenti – la cui situazione presenterebbe un rischio di evasione a causa dell'inosservanza dei loro obblighi di dichiarazione fiscale – e, in ultima analisi, di contribuire ad eliminare detti contribuenti dal mercato qualora essi non regolarizzino la loro situazione.

28. I rapporti tra il principio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte e gli obblighi che gli Stati membri possono imporre agli operatori per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione sono stati oggetto di una copiosa giurisprudenza⁶.

29. Il punto di partenza di tale giurisprudenza consiste nel richiamo del carattere «fondamentale», nel sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione, del diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte⁷.

30. Pertanto, il diritto alla detrazione previsto agli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 non può, in linea di principio, essere soggetto a limitazioni e va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte⁸. Tale diritto, come enuncia l'articolo 167 della direttiva 2006/112, sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.

6 V., in particolare, sentenze del 19 settembre 2000, Ampafrance e Sanofi (C-177/99 e C-181/99, EU:C:2000:470); del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446); del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373); del 6 settembre 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549); del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774); ordinanze del 28 febbraio 2013, Forwards V (C-563/11, non pubblicata, EU:C:2013:125); del 16 maggio 2013, Hardimpex (C-444/12, non pubblicata, EU:C:2013:318); sentenze del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), nonché del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

7 V., in particolare, sentenze del 25 ottobre 2001, Commissione/Italia (C-78/00, EU:C:2001:579, punto 28); del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 37) nonché del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 43).

8 V., in tal senso, in particolare, sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 38); del 6 settembre 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punto 24); del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 26); del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 44), nonché ordinanza del 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, non pubblicata, EU:C:2016:869, punto 30).

31. La Corte ricorda inoltre ripetutamente che il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Pertanto, il sistema comune dell'IVA garantisce la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le operazioni economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA⁹.

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

33. Per quanto riguarda i requisiti o le condizioni sostanziali, dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 emerge che, per poter beneficiare di tale diritto, 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 base 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 passivo¹⁰.

34. Per quanto concerne le modalità di esercizio del diritto alla detrazione, che sono assimilabili a requisiti o a condizioni di natura formale¹¹, 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 238, 239 e 240 della direttiva stessa. In particolare, ai sensi dell'articolo 226, punto 3, della direttiva 2006/112, la fattura deve indicare il numero di identificazione IVA con il quale il soggetto passivo ha effettuato la cessione di beni o la prestazione di servizi.

35. La Corte è stata adita ripetutamente riguardo a situazioni in cui ad un soggetto passivo è stato negato dalle autorità tributarie nazionali il beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA con la motivazione della sussistenza di irregolarità o di inadempimenti relativi a condizioni formali, laddove le condizioni sostanziali previste dalla direttiva 2006/112 erano peraltro soddisfatte.

36. Per rimanere, in questa fase dell'analisi, su un piano generale, dalle sentenze della Corte risulta che il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte è concesso se le condizioni sostanziali richieste per il sorgere di tale diritto sono soddisfatte, anche quando taluni requisiti di forma siano stati omessi dai soggetti passivi¹².

37. Poiché il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce¹³, è solo in circostanze particolari che la Corte è disposta ad ammettere che inadempimenti di obblighi formali possano legittimamente condurre le autorità tributarie a negare il beneficio di siffatto diritto ad un soggetto passivo.

9 V., in tal senso, in particolare, sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 39); del 6 settembre 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punto 25); del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 27), nonché ordinanza del 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, non pubblicata, EU:C:2016:869, punto 31).

10 V. in particolare, in tal senso, sentenze del 6 settembre 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punto 26), nonché del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

11 V., a tale riguardo, sentenze del 15 luglio 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punto 44) e del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punto 41).

12 V., in tal senso, in particolare, sentenze del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 45 e giurisprudenza ivi citata); del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punto 42), nonché del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

13 V. sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 52).

38. Finora, dalla giurisprudenza risulta che la perdita del diritto alla detrazione dell'IVA può essere ammessa in due diverse fattispecie. Si tratta, da un lato, dell'ipotesi in cui l'inosservanza dei requisiti formali ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del soddisfacimento delle condizioni sostanziali del diritto alla detrazione dell'IVA¹⁴. Dall'altro, e in sostanza, il diritto alla detrazione dell'IVA può essere negato qualora venga dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo, quando il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che le operazioni in questione si iscrivevano, direttamente o indirettamente, in un'evasione¹⁵.

39. La prima ipotesi si spiega con la circostanza che i requisiti formali sono previsti specificamente per garantire l'applicazione dell'IVA e per consentirne il controllo da parte delle autorità tributarie degli Stati membri. È quindi perfettamente logico negare il beneficio del diritto alla detrazione qualora la violazione di tali requisiti sia talmente importante da rendere impossibile o eccessivamente difficile il controllo del verificarsi delle condizioni sostanziali del diritto alla detrazione.

40. Tuttavia, ciò non sembra essere quanto avviene nel caso di cui al procedimento principale.

41. Dalla decisione di rinvio risulta che la Paper Consult, alla quale è stato negato il diritto alla detrazione, ha la qualità di soggetto passivo ai fini della direttiva 2006/112 e che essa ha acquistato e pagato le prestazioni di servizi oggetto del contratto del 3 gennaio 2011 nell'ambito della propria attività economica presso un altro operatore, la Rom Packaging, parimenti soggetto al pagamento dell'IVA, ma dichiarato inattivo per aver violato i propri obblighi di dichiarazione fiscale, in forza della normativa nazionale. Nessun elemento del fascicolo consente di dedurre che le autorità tributarie rumene non abbiano potuto controllare l'effettività delle prestazioni fatturate alla Paper Consult e che non siano state in grado di verificare l'identità e la qualità dei due operatori economici.

42. Per quanto riguarda più specificamente la qualità di soggetto passivo della Rom Packaging e alla luce delle osservazioni scritte del governo rumeno volte a negare tale status, rilevo che, ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1 bis, del codice tributario, i contribuenti dichiarati inattivi conservano la propria qualità di soggetti passivi, giacché devono continuare a versare l'IVA, senza tuttavia poter beneficiare della detrazione dell'IVA durante il periodo di inattività.

43. In ogni caso, la qualità di soggetto passivo ai sensi della direttiva 2006/112, che comprende, a termini dell'articolo 9, paragrafo 1, «chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività», non è subordinata né all'obbligo di depositare una dichiarazione fiscale e di pagare l'IVA, né all'obbligo di registrarsi ai fini dell'IVA¹⁶. La Corte ha difatti recentemente statuito che, nonostante la dichiarazione di «inesistenza» di un operatore economico in forza di una normativa nazionale sulla base, segnatamente, del rilievo che quest'ultimo non era registrato ai fini dell'IVA, non presentava dichiarazioni fiscali e non pagava le proprie imposte, a tale operatore poteva essere riconosciuta la qualità di soggetto passivo ai sensi delle disposizioni della direttiva 2006/112¹⁷. Siffatta qualità è stata riconosciuta anche all'emittente di una fattura al quale era stata precedentemente revocata la licenza di imprenditore individuale e che, quindi, non era più legittimato ad utilizzare il proprio numero di identificazione fiscale¹⁸.

14 V., in tal senso, in particolare, sentenza del 28 luglio 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

15 V., in tal senso, in particolare, sentenze del 31 gennaio 2013, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, punti 59, 60 e 64), nonché del 22 ottobre 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, punti da 47 a 50).

16 V. sentenza del 22 ottobre 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, punti 39 e 40).

17 V. sentenza del 22 ottobre 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, punti 19, 31, 39 e 42).

18 V. sentenza del 6 settembre 2012, *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, punti da 28 a 33).

44. La seconda ipotesi nella quale la Corte ha riconosciuto che il diritto alla detrazione poteva essere negato trae origine, in sostanza, nella facoltà degli Stati membri, ammessa dall'articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112, di «stabilire (...) altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad *evitare* le evasioni»¹⁹.

45. Come ho già fatto presente, il sistema rumeno di dichiarazione di inattività di taluni contribuenti si basa su tre ipotesi alternative, nelle quali la normativa rumena presume che sussista un rischio di evasione fiscale. Fra siffatte ipotesi vi è quella consistente nell'aver ommesso, al pari della *Rom Packaging*, di depositare tutte le dichiarazioni fiscali, comprese quelle relative all'IVA, per un periodo di sei mesi. Tale omissione è sanzionata con il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati da detti contribuenti durante il periodo di dichiarazione di inattività, ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1 bis, del codice tributario. Un simile dispositivo, a mio avviso, rientra chiaramente tra le misure volte ad *evitare* che situazioni ritenute a rischio di evasione fiscale si concretizzino in evasione fiscale. Infatti, poiché l'omissione delle dichiarazioni fiscali, tra cui quella relativa all'IVA, è idonea a dissimulare un tentativo di evasione fiscale da parte del contribuente interessato, l'obiettivo perseguito è proprio quello di evitare che possa realizzarsi una tale evasione, negando a detto contribuente il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte per l'intero periodo di inattività.

46. La presente causa riguarda, tuttavia, non già la situazione fiscale del contribuente che è stato dichiarato inattivo, bensì quella dei soggetti passivi i quali, al pari della *Paper Consult*, si riforniscono presso siffatto contribuente malgrado la dichiarazione di inattività di quest'ultimo.

47. Sanzionando parimenti con il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte i soggetti passivi che acquistano beni e/o servizi presso l'operatore dichiarato inattivo, l'articolo 11, paragrafo 1 ter, del codice tributario persegue innegabilmente l'obiettivo di lotta contro l'evasione fiscale che si prefigge il sistema di dichiarazione di inattività.

48. Letto in combinato disposto con il sistema di dichiarazione di inattività, l'articolo succitato è inteso ad obbligare detti soggetti passivi, almeno indirettamente, ad assumere informazioni sull'eventuale status inattivo della loro futura controparte contrattuale (che comporta un rischio di evasione fiscale).

49. Un siffatto obbligo eccede il requisito, riconosciuto dalla Corte, secondo il quale, qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, un operatore accorto può, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità²⁰.

50. L'obbligo di consultazione dello status di inattività dei soggetti passivi, introdotto nel diritto rumeno, grava difatti su qualunque operatore che eserciti un'attività economica in Romania e che intenda rifornirsi presso un qualsiasi altro operatore in tale Stato membro, indipendentemente dalla circostanza che quest'ultimo operatore sia stato effettivamente dichiarato inattivo e abbia quindi commesso le irregolarità constatate dalle autorità tributarie rumene. Si tratta, pertanto, di un obbligo di natura generale, imposto a qualsiasi operatore, di verificare l'«affidabilità» fiscale della sua futura controparte contrattuale, consultando l'elenco pubblico degli operatori dichiarati inattivi redatto dalle autorità tributarie rumene, indipendentemente da qualsiasi indizio che consenta di sospettare che la futura controparte contrattuale potrebbe aver commesso irregolarità o un'evasione dell'IVA.

¹⁹ Il corsivo è mio. V., a tale riguardo, in particolare, sentenze del 21 giugno 2012, *Mahagében e Dávid* (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 55), nonché del 28 luglio 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 49).

²⁰ V., in particolare, sentenza del 21 giugno 2012, *Mahagében e Dávid* (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 60); ordinanze del 28 febbraio 2013, *Forwards V* (C-563/11, non pubblicata, EU:C:2013:125, punto 40); del 16 maggio 2013, *Hardimpex* (C-444/12, non pubblicata, EU:C:2013:318, punto 25), nonché del 15 luglio 2015, *Koela-N* (C-159/14, non pubblicata, EU:C:2015:513, punto 47).

51. Tuttavia, in considerazione dei caratteri normativo, pubblico e facilmente accessibile dello status di inattività nel diritto rumeno, detto obbligo non mi pare far gravare un onere eccessivo sui soggetti passivi dell'IVA in Romania, dai quali è normale attendersi che non ignorino la normativa nazionale e che impieghino la diligenza di un commerciante quanto meno mediamente accorto, consultando l'elenco dei contribuenti dichiarati inattivi dalle autorità fiscali rumene pubblicato sul sito Internet dell'ANAF.

52. Tale obbligo è assimilabile ad una misura che, a mio avviso, può essere ragionevolmente imposta al soggetto passivo al fine di verificare se l'operazione che egli intende effettuare comporti un rischio di renderlo partecipe di un'evasione fiscale.

53. D'altronde, tanto il governo rumeno quanto la Commissione rilevano che il menzionato sistema di pubblicità on line a livello nazionale presenta elementi comuni a quello istituito, a livello dell'Unione, mediante il sistema di scambio di informazioni (automatizzato) in materia di IVA (VIES), che consente agli operatori di ottenere la conferma del numero di identificazione IVA dei loro partner commerciali e alle autorità tributarie nazionali di controllare le operazioni intracomunitarie e di rilevare eventuali irregolarità²¹.

54. Infatti, contrariamente alle cause nelle quali la Corte ha constatato che esisteva un trasferimento sui soggetti passivi dei compiti di controllo e di rilevamento delle eventuali irregolarità ed evasioni, che spettano, in linea di principio, alle autorità tributarie nazionali²², la normativa rumena esige unicamente che i soggetti passivi verifichino che l'operatore presso il quale essi intendono rifornirsi sia iscritto nell'elenco – pubblico e accessibile sul sito Internet dell'ANAF – degli operatori dichiarati inattivi a seguito dei controlli effettuati dalle stesse autorità tributarie nazionali. Siffatto obbligo di consultazione dell'elenco degli operatori dichiarati inattivi non costituisce sicuramente un trasferimento in capo ai soggetti passivi dei compiti di controllo che spettano alle autorità tributarie nazionali.

55. Pertanto, si deve considerare, in tutti i casi, che un soggetto passivo che conclude operazioni soggette all'IVA con un operatore dichiarato inattivo sappia o avrebbe dovuto sapere che la conclusione di tali operazioni presenta un rischio di evasione fiscale.

56. Ci si chiede se la conoscenza o la conoscenza che si può ragionevolmente supporre di un siffatto rischio giustifichi il diniego a tale soggetto passivo del beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA.

57. Ritengo di no.

58. In primo luogo, la fattispecie menzionata non corrisponde a quella elaborata dalla giurisprudenza secondo cui il diritto alla detrazione dell'IVA può essere fondatamente negato quando il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che *partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione* dell'IVA, in particolare quando tale evasione è (o è stata) commessa dal suo fornitore²³.

59. Di conseguenza, allo stato attuale del diritto dell'Unione e della giurisprudenza, un semplice rischio di evasione dell'IVA, il cui grado può d'altronde essere oggetto di controversia, non è sufficiente a giustificare il diniego del diritto alla detrazione.

21 V., a tale riguardo, sentenza del 9 febbraio 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punto 28).

22 V., in particolare, sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punti 61, 62 e 65), nonché del 6 settembre 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punti da 42 a 44).

23 V., in tal senso, sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punti 48 e 49 nonché giurisprudenza ivi citata).

60. In secondo luogo, occorre ricordare che la Corte ha dichiarato che misure nazionali che perseguono gli obiettivi di cui all'articolo 273 della direttiva 2006/112 devono rispettare il principio di proporzionalità e non possono, quindi, essere utilizzate in maniera tale da rimettere *sistematicamente* in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA e, pertanto, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA²⁴.

61. Nel caso di specie, il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA costituisce una sanzione il cui effetto dissuasivo mira, in realtà, meno ad assicurare l'effettività dell'obbligo di consultare l'elenco degli operatori dichiarati inattivi redatto dal presidente dell'ANAF, quanto piuttosto a dissuadere i soggetti passivi dall'effettuare acquisti presso operatori dichiarati inattivi allo scopo, in definitiva, di escludere questi ultimi dal mercato qualora essi non regolarizzino la propria situazione, come illustrato dal governo rumeno.

62. Ciò posto, un soggetto passivo che, dopo aver consultato l'elenco degli operatori dichiarati inattivi e constatato che l'operatore presso il quale egli intende rifornirsi figura nell'elenco in parola, si rifornisce ciononostante presso detto operatore²⁵ sarà, in ogni caso, privato, in forza del diritto rumeno, del diritto a beneficiare della detrazione dell'IVA relativa a tali operazioni, indipendentemente da eventuali garanzie che egli avesse ottenuto da quest'ultimo intese ad assicurargli che le specifiche operazioni che fonderebbero il diritto alla detrazione non si iscrivono in un'evasione fiscale e che, inoltre, l'IVA sarà versata all'erario.

63. In altri termini, come ha giustamente osservato la Commissione all'udienza, la normativa rumena stabilisce, in definitiva, nei confronti di tutti i soggetti passivi che concludano operazioni soggette all'IVA con operatori dichiarati inattivi, una presunzione assoluta di partecipazione ad un'evasione fiscale. La normativa in parola prescrive un diniego sistematico del diritto alla detrazione dell'IVA per qualsiasi soggetto passivo che si rifornisca presso un operatore dichiarato inattivo, nonostante il fatto che, alla luce degli elementi e dei documenti che tale soggetto e detto operatore sono in grado di presentare, segnatamente a seguito di un controllo fiscale, qualsiasi rischio di evasione fiscale inerente alle operazioni interessate possa essere validamente escluso, che queste ultime soddisfino le condizioni sostanziali e formali del diritto alla detrazione dell'IVA, ai sensi della direttiva 2006/112, e che non vi sia stata perdita di entrate fiscali.

64. A mio avviso, una siffatta regolamentazione nazionale va al di là di quanto è necessario per conseguire gli obiettivi volti ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione fiscale.

65. Con riguardo al procedimento principale, il giudice del rinvio non ha fornito alcun elemento che suggerisca che le operazioni concluse tra la Paper Consult e la Rom Packaging dissimulavano un'evasione fiscale o che l'IVA indicata nelle fatture emesse da quest'ultima società nei confronti della Paper Consult, e relative a dette operazioni, non corrispondeva all'importo versato all'erario.

66. Inoltre, il carattere sproporzionato della normativa nazionale è rafforzato, a mio parere, dalla circostanza, posta in evidenza dalla Paper Consult nelle sue osservazioni scritte e non contestata dal governo rumeno, secondo la quale, ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1 ter, del codice tributario, il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA in capo alla controparte contrattuale dell'operatore dichiarato inattivo è definitivo, vale a dire che tale controparte contrattuale continua a sopportare l'onere di detta imposta anche qualora l'operatore dichiarato inattivo abbia interamente regolarizzato

²⁴ V., in tal senso, in particolare, sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 57), nonché del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 49). Pro memoria: come la Corte rammenta regolarmente, il principio di proporzionalità esige che gli Stati membri facciano ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente obiettivo perseguito, pregiudichino il meno possibile gli obiettivi e i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, quale il principio fondamentale del diritto alla detrazione dell'IVA: v., in particolare, sentenze del 18 ottobre 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punto 32 e giurisprudenza ivi citata), nonché del 16 marzo 2017, Bimotor (C-211/16, non pubblicata, EU:C:2017:221, punto 27).

²⁵ Una tale decisione può essere fondata su ragioni economiche del tutto legittime, quali l'esistenza di un circuito di distribuzione selettiva o esclusiva oppure le particolari proprietà dei beni o dei servizi venduti dall'operatore dichiarato inattivo.

la propria situazione riguardo ai propri obblighi fiscali. Una situazione simile è in contrasto e appare incoerente rispetto a quella dell'operatore dichiarato inattivo, il quale, a norma dell'articolo 11, paragrafo 1 bis, del codice tributario, è autorizzato a recuperare l'IVA, la cui detrazione è stata negata durante il periodo di inattività, nel corso di un esercizio successivo seguente alla propria «riattivazione» da parte delle autorità tributarie rumene.

67. Relativamente a detto aspetto della normativa nazionale, il governo rumeno ha fatto presente all'udienza – nell'ambito dei quesiti posti dalla Corte riguardo alla proporzionalità del diniego del diritto alla detrazione dell'IVA opposto alla controparte contrattuale di un operatore dichiarato inattivo – che, in virtù di un emendamento al codice tributario, quest'ultimo autorizza ormai, dal 1° gennaio 2017, qualsiasi soggetto passivo che si sia rifornito presso un operatore dichiarato inattivo a beneficiare della detrazione dell'IVA relativa alle operazioni effettuate durante il periodo di inattività di tale operatore, nell'ipotesi in cui quest'ultimo abbia in seguito regolarizzato la sua situazione, in particolare per quanto concerne i suoi obblighi di dichiarazione fiscale.

68. Spetta al giudice del rinvio verificare la portata di un simile emendamento, segnatamente per quanto riguarda la possibilità di applicarlo retroattivamente ai fatti in discussione nel procedimento principale, anche alla luce della circostanza che, secondo le informazioni fornite dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, la Rom Packaging sarebbe stata «riattivata» con decisione del presidente dell'ANAF del 24 aprile 2012.

69. Indipendentemente dalle circostanze del procedimento principale, l'emendamento apportato al codice tributario e le spiegazioni fornite dal governo rumeno all'udienza lasciano tuttavia pensare che le stesse autorità rumene si siano rese conto del carattere sproporzionato del diniego sistematico e definitivo del beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA opposto ai partner commerciali di un operatore dichiarato inattivo, anche nel caso in cui quest'ultimo abbia in seguito regolarizzato pienamente la propria situazione riguardo ai propri obblighi di dichiarazione fiscale.

70. La mera sospensione del diritto alla detrazione dell'IVA fino alla regolarizzazione delle operazioni che fondano tale diritto mi pare costituisca una misura più adeguata del diniego sistematico e definitivo del beneficio di un siffatto diritto nel caso in cui un soggetto passivo in Romania si rifornisca di beni e/o servizi presso un operatore dichiarato inattivo in detto Stato membro.

71. È vero che, qualora un soggetto passivo dell'IVA in Romania si sia rifornito presso un operatore dichiarato inattivo dopo aver omesso di consultare l'elenco degli operatori dichiarati inattivi, il soggetto passivo in parola ha violato uno degli obblighi impostigli dalla normativa nazionale. Come ho già fatto presente, un simile obbligo, di per sé, non mi pare affatto eccessivo. Il diritto dell'Unione non osta, a mio avviso, a che la violazione di una siffatta formalità sia accompagnata da una sanzione dissuasiva e proporzionata alla gravità di tale violazione, che può, ad esempio, assumere la forma di un'ammenda. Tuttavia, l'inosservanza del suddetto obbligo non significa che, per quanto riguarda le specifiche operazioni che fondano il diritto alla detrazione dell'IVA, il soggetto passivo non abbia potuto ottenere, da parte dell'operatore dichiarato inattivo, le garanzie che ho menzionato in precedenza, secondo le quali dette operazioni non si iscriveranno nel contesto di un'evasione fiscale e l'IVA sarà versata all'erario.

72. In ogni caso, la presunzione assoluta su cui si basa la normativa rumena, che comporta l'impossibilità per qualsiasi soggetto passivo di addurre indizi, anche minimi, che consentirebbero di dimostrare che le operazioni concluse con l'operatore dichiarato inattivo soddisfano le condizioni previste dalla direttiva 2006/112 per beneficiare della detrazione dell'IVA relativa a dette operazioni, eccede, a mio avviso, quanto è necessario per conseguire gli obiettivi legittimi perseguiti da detta normativa.

73. Alla luce delle precedenti considerazioni, propongo di rispondere alle questioni sollevate dal giudice del rinvio nel modo seguente: la direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che essa osta ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che comporta, anche nei casi in cui non siano state constatate evasioni fiscali né perdita di entrate fiscali, un diniego sistematico e definitivo del diritto alla detrazione dell'IVA per il soggetto passivo che ha assolto l'IVA su operazioni concluse con un operatore dichiarato «inattivo» in applicazione di detta normativa, nonostante il fatto che la dichiarazione di inattività dell'operatore interessato, fondata sulla sussistenza di un rischio di evasione fiscale, sia pubblica e facilmente accessibile a qualsiasi soggetto passivo nello Stato membro in questione.

Sulla domanda del governo rumeno di limitare nel tempo gli effetti della sentenza della Corte

74. Se la Corte dovesse confermare la mia analisi, sarebbe tenuta a statuire sulla domanda del governo rumeno, esposta nelle sue osservazioni scritte, di circoscrivere nel tempo gli effetti dell'emananda sentenza.

75. A sostegno della sua domanda, il governo rumeno afferma, in primo luogo, che le autorità rumene hanno agito in buona fede. Tale buona fede si fonderebbe su due motivi. Da un lato, sui dubbi oggettivi riguardo alla portata della giurisprudenza della Corte. Dall'altro, sul comportamento della Commissione, la quale avrebbe accettato, nel maggio 2014, la risposta delle autorità rumene a seguito di una denuncia presentata nell'ambito della cosiddetta procedura «EU Pilot» vertente sulla normativa nazionale di cui trattasi nella presente causa, il che avrebbe indotto tali autorità a ritenere che la normativa in parola fosse compatibile con il diritto dell'Unione. In secondo luogo, il governo rumeno adduce le gravi conseguenze finanziarie che si verificherebbero qualora, a seguito della sentenza della Corte, la detrazione dell'IVA dovesse essere accordata a tutti gli operatori che hanno concluso operazioni con operatori dichiarati inattivi dal 2007 in poi. Il governo rumeno stima che tale onere aggiuntivo rappresenterebbe lo 0,5% del prodotto interno lordo.

76. Nelle sue osservazioni orali, la Commissione invita la Corte a respingere detta domanda per il motivo che le condizioni stabilite dalla giurisprudenza non sarebbero soddisfatte.

77. Condivido la posizione della Commissione.

78. Secondo una costante giurisprudenza della Corte, l'interpretazione di una norma del diritto dell'Unione, da quest'ultima fornita nell'esercizio della competenza attribuitale dall'articolo 267 TFUE, chiarisce e precisa il significato e la portata della norma stessa, nel senso in cui deve o avrebbe dovuto essere intesa e applicata sin dalla data della sua entrata in vigore. Ne consegue che la norma così interpretata può e deve essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza che statuisce sulla domanda d'interpretazione, qualora, per il resto, sussistano i presupposti per sottoporre al giudice competente una controversia relativa all'applicazione di detta norma²⁶.

79. Pertanto, solo in via eccezionale la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico dell'Unione, può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede. Affinché tale limitazione possa essere disposta, è necessario che siano soddisfatti due criteri essenziali, cioè la buona fede degli interessati e il rischio di gravi inconvenienti²⁷.

²⁶ V., in particolare, sentenze del 10 maggio 2012, Santander Asset Management SGIIC e a. (da C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, punto 58); del 18 ottobre 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punto 41), nonché del 22 gennaio 2015, Balazs (C-401/13 e C-432/13, EU:C:2015:26, punto 49).

²⁷ Sentenza del 22 gennaio 2015, Balazs (C-401/13 e C-432/13, EU:C:2015:26, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

80. Poiché tali criteri sono cumulativi, qualora uno di essi non sia soddisfatto, non è necessario verificare se sia soddisfatto il secondo²⁸.

81. Rammento inoltre che la Corte circoscrive la portata nel tempo delle proprie sentenze pronunciate in via pregiudiziale soltanto in presenza di circostanze ben precise, segnatamente quando sussiste un rischio di gravi ripercussioni economiche dovute, in particolare, all'elevato numero di rapporti giuridici costituiti in buona fede sulla base della normativa ritenuta validamente vigente e quando risulta che i singoli e le autorità nazionali sono stati indotti ad un comportamento non conforme al diritto dell'Unione in ragione di un'oggettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni di diritto dell'Unione, incertezza alla quale hanno eventualmente contribuito gli stessi comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla Commissione²⁹.

82. Nel caso di specie, ritengo che il criterio relativo alla buona fede degli ambienti interessati, ivi comprese le autorità tributarie rumene, non sia soddisfatto.

83. Per quanto riguarda i dubbi – e non già l'oggettiva e rilevante incertezza, ai sensi della giurisprudenza – adottati dal governo rumeno e relativi all'interpretazione del diritto dell'Unione, benché sia vero che la situazione all'origine della presente causa è leggermente diversa da quella in discussione nelle cause precedentemente esaminate dalla Corte, resta il fatto che, come ho ricordato nella analisi supra, il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA opposto a soggetti passivi costituisce un'eccezione a un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA la cui legittimità, secondo giurisprudenza costante, è ammessa soltanto in circostanze eccezionali. Sebbene tale giurisprudenza sia stata affinata negli ultimi anni, i principi sui quali si basa esistono da lunga data e, in ogni caso, già anteriormente al 1° gennaio 2007, data di adesione della Romania all'Unione europea³⁰. Pertanto, se si dovesse riconoscere una situazione di oggettiva e rilevante incertezza, quest'ultima trarrebbe incontestabilmente origine non già dalla portata delle disposizioni del diritto dell'Unione, bensì dal mantenimento, da parte della Romania, della normativa all'origine della presente causa dopo la sua adesione all'Unione europea.

84. La chiusura, da parte della Commissione, di una procedura «EU Pilot» non modifica questa analisi.

85. Tale procedura informale, istituita dalla Commissione nella sua comunicazione «Un'Europa dei risultati – applicazione del diritto [dell'Unione]»³¹, implica una cooperazione volontaria tra la Commissione e gli Stati membri che mira, in generale, tanto a verificare la corretta applicazione del diritto dell'Unione, quanto a risolvere in una fase precoce le questioni sollevate da tale applicazione. Benché una siffatta procedura possa avere ad oggetto soltanto la domanda di informazioni, essa è diretta, nella maggior parte dei casi, ad evitare, per quanto possibile, l'apertura di un procedimento per inadempimento ai sensi dell'articolo 258 TFUE³². Tuttavia, la stessa chiusura di una simile procedura informale, che non è per nulla disciplinata dalle disposizioni dei Trattati, non incide minimamente sulla facoltà della Commissione di avviare un procedimento formale a norma dell'articolo 258 TFUE. In ogni caso, l'atteggiamento della Commissione non può, in quanto tale,

28 V., in particolare, sentenze del 27 febbraio 2014, *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108, punto 28), nonché del 22 gennaio 2015, *Balazs* (C-401/13 e C-432/13, EU:C:2015:26, punto 53).

29 V., in tal senso, sentenza del 22 gennaio 2015, *Balazs* (C-401/13 e C-432/13, EU:C:2015:26, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).

30 Sul carattere fondamentale e, in linea di principio, non limitato del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, v., in particolare, sentenza del 6 luglio 1995, *BP Soupergaz* (C-62/93, EU:C:1995:223, punti da 16 a 18) e, sul rispetto (e sulla violazione) del principio di proporzionalità nel contesto di una misura che nega in modo sistematico il beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA a categorie di spese di soggetti passivi, allo scopo di evitare la frode e l'evasione fiscali, v. sentenza del 19 settembre 2000, *Ampafrance e Sanofi* (C-177/99 e C-181/99, EU:C:2000:470, punti da 60 a 62).

31 COM(2007) 502 definitivo.

32 Sulle varie caratteristiche di tale procedura nel contesto delle norme del diritto dell'Unione in materia di accesso ai documenti delle istituzioni, v., in particolare, conclusioni dell'avvocato generale Sharpston nella causa *Svezia/Commissione* (C-562/14 P, EU:C:2016:885, paragrafi da 40 a 54).

fondare il legittimo affidamento di uno Stato membro riguardo alla conformità della sua normativa nazionale al diritto dell'Unione allorché, come nella presente causa, dalla giurisprudenza risulta che non sussiste un'oggettiva e rilevante incertezza circa la portata del diritto dell'Unione, in particolare delle disposizioni della direttiva 2006/112.

86. In tali circostanze, propongo alla Corte di respingere la domanda con cui il governo rumeno chiede a quest'ultima di limitare gli effetti nel tempo dell'emananda sentenza, senza che sia necessario esaminare il criterio relativo all'esistenza di un rischio di gravi inconvenienti.

III. Conclusione

87. Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere come segue alle questioni pregiudiziali sollevate dalla Curtea de Apel Cluj (corte d'appello di Cluj, Romania):

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che essa osta ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che comporta, anche nei casi in cui non siano state constatate evasioni fiscali né perdita di entrate fiscali, un diniego sistematico e definitivo del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto per il soggetto passivo che ha assolto l'imposta sul valore aggiunto su operazioni concluse con un operatore dichiarato «inattivo» in applicazione di detta normativa, nonostante il fatto che la dichiarazione di inattività dell'operatore interessato, fondata sulla sussistenza di un rischio di evasione fiscale, sia pubblica e facilmente accessibile a qualsiasi soggetto passivo nello Stato membro in questione.