



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

13 giugno 2024*

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 64, paragrafi 1 e 2 – Applicabilità – Prestazioni di amministratori e liquidatori giudiziari – Prestazioni effettuate in modo continuativo – Articolo 168, lettera a) – Detrazione dell’IVA assolta a monte – Spese connesse al diritto di utilizzare un nome commerciale – Diritti della difesa – Diritto al contraddittorio»

Nella causa C-696/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Cluj (Corte d’appello di Cluj, Romania), con decisione del 15 luglio 2021, pervenuta in cancelleria l’8 novembre 2022, nel procedimento

C SPRL

contro

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da O. Spineanu-Matei, presidente di sezione, J.-C. Bonichot (relatore) e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: N. Emiliou

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la C SPRL, da A. Coroian, A. Madar-Petran e C.A. Păun, avvocati;
- per il governo rumeno, da R. Antonie, E. Gane, e A. Rotăreanu, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il rumeno.

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 63, 64, 66 e 168 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2008/117/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 (GU 2009, L 14, pag. 7) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»), nonché del principio del rispetto dei diritti della difesa.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la C SPRL e, dall'altro, l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj (amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Cluj, Romania) e la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca (direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca, Romania) (in prosieguo, congiuntamente: l'«amministrazione tributaria rumena») in merito alla legittimità di un avviso di accertamento che pone a carico della C un supplemento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta per servizi forniti a imprese sottoposte a procedure di insolvenza.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Il considerando 24 della direttiva 2006/112 così recita:

«Le nozioni di fatto generatore ed esigibilità dell'imposta dovrebbero essere armonizzate affinché l'introduzione e le modificazioni successive del sistema comune di IVA abbiano effetto in tutti gli Stati membri alla stessa data».
- 4 Il titolo VI di detta direttiva, relativo al fatto generatore e all'esigibilità dell'IVA, comprende un capo 2 intitolato «Cessioni di beni e prestazioni di servizi», il quale include gli articoli da 63 a 67 di tale direttiva.
- 5 L'articolo 63 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».
- 6 L'articolo 64, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, nella sua versione iniziale, è stato modificato dalla direttiva 2008/117, il cui termine di trasposizione, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, di quest'ultima direttiva, è scaduto il 1° gennaio 2010. All'articolo 64, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 è stato quindi inserito un primo comma, senza che il paragrafo 1 di tale articolo 64 fosse modificato.

7 L'articolo 64 della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«1. Se comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, le cessioni di beni diverse da quelle aventi per oggetto la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), e le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti.

2. (...)

Gli Stati membri possono stabilire che, in taluni casi, diversi da quelli di cui al primo comma, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo di tempo si considerano effettuate almeno alla scadenza di un termine di un anno».

8 L'articolo 66 della direttiva 2006/112, nella sua versione iniziale, è stato modificato dalla direttiva 2008/117. All'articolo 66 della direttiva 2006/112 è stato quindi inserito un secondo comma, senza che il primo comma di tale articolo fosse modificato.

9 Ai sensi dell'articolo 66 di detta direttiva:

«In deroga agli articoli 63, 64 e 65, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti:

a) non oltre il momento dell'emissione della fattura;

b) non oltre il momento dell'incasso del prezzo;

c) in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta.

(...)».

10 Il titolo VII di detta direttiva, rubricato «Base imponibile», comprende l'articolo 90 della stessa, che è così formulato:

«1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1».

11 Il titolo X della medesima direttiva, relativo alle detrazioni, contiene un capo 1, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», nel quale figura l'articolo 168, che dispone 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;

(...)».

Diritto rumeno

- 12 La Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 recante codice tributario), del 22 dicembre 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927 del 23 dicembre 2003), nella versione applicabile alla controversia nel procedimento principale (in prosieguo: il «codice tributario»), comprende l'articolo 134 bis, rubricato «Fatto generatore dell'imposta per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi», il quale prevede quanto segue:

«(1) Il fatto generatore dell'imposta si verifica alla data della cessione dei beni o della prestazione dei servizi, fatte salve le eccezioni previste dal presente capo.

(...)

(7) Le prestazioni di servizi che comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, come i servizi di costruzione e montaggio, i servizi di consulenza, di ricerca, i servizi peritali e altri servizi analoghi, si considerano effettuate alla data di emissione degli stati di avanzamento, delle relazioni dei lavori o di altri documenti analoghi che consentono di determinare i servizi forniti o, se del caso, a seconda delle pattuizioni contrattuali, alla data della loro accettazione da parte dei beneficiari.

(8) Nel caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo, diverse da quelle di cui al paragrafo 7, come le forniture di gas naturale, acqua, servizi telefonici, elettricità e simili, la cessione o la prestazione si considera effettuata alle date stabilite nel contratto per il pagamento dei beni forniti o dei servizi prestati o alla data di emissione della fattura, ma il periodo di fatturazione non può superare un anno.

(...)».

- 13 Ai sensi dell'articolo 145 di detto codice, rubricato «Ambito di applicazione del diritto a detrazione»:

«(...)

(2) Il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'imposta sugli acquisti se questi ultimi sono impiegati ai fini delle seguenti operazioni:

a) operazioni soggette a imposta (...)».

- 14 L'articolo 4 della Legea nr. 85/2006 privind procedura insolventei (legge n. 85/2006 sulla procedura di insolvenza), del 5 aprile 2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 359 del 21 aprile 2006), recita nel modo seguente:

«(1) Tutte le spese relative alla procedura istituita dalla presente legge, comprese quelle inerenti alla comunicazione, alla convocazione e alla notifica degli atti di procedura da parte dell'amministratore giudiziario e/o del liquidatore, sono a carico del patrimonio del debitore.

(...)

(4) In assenza di liquidità sul conto del debitore, si utilizza il fondo di liquidazione (...)».

15 L'articolo 11, paragrafo 1, di tale legge così dispone:

«Ai sensi della presente legge, le principali funzioni del giudice fallimentare sono le seguenti:

(...)

c) la nomina motivata, nella sentenza di apertura della procedura, tra gli amministratori delle procedure di insolvenza idonei che hanno depositato un'offerta di servizi nel fascicolo del procedimento, dell'amministratore giudiziario provvisorio (...), la fissazione del suo compenso secondo i criteri stabiliti dalla legge sull'organizzazione delle attività degli amministratori delle procedure di insolvenza e la determinazione delle sue funzioni durante tale periodo. Il giudice fallimentare designa l'amministratore giudiziario provvisorio o il liquidatore provvisorio richiesto dal creditore che ha presentato domanda di apertura della procedura o dal debitore, se quest'ultimo ha proposto la domanda. (...)

d) la conferma, mediante ordinanza, dell'amministratore giudiziario o del liquidatore designato dall'assemblea dei creditori o dal creditore che detiene più del 50% del valore dei crediti, e del compenso pattuito. (...)».

16 L'articolo 21, paragrafi 1 e 1 bis, di detta legge prevede quanto segue:

«(1) L'amministratore giudiziario presenta ogni mese una relazione contenente una descrizione del modo in cui ha svolto i suoi compiti, nonché la giustificazione delle spese sostenute per la gestione della procedura o di altre spese sostenute con le liquidità presenti nel patrimonio del debitore. La relazione è inserita nel fascicolo del procedimento e ne è pubblicato un estratto nel [Buletinul Procedurilor de Insolvență (BPI) (bollettino delle procedure di insolvenza)]. Ogni 120 giorni il giudice fallimentare fissa un termine per la prosecuzione della procedura, alla scadenza del quale l'amministratore giudiziario espone in sintesi le misure adottate in tale periodo, che sono contenute nelle relazioni di attività.

(1 bis) La relazione di cui al paragrafo 1 menziona anche il compenso dell'amministratore giudiziario o del liquidatore, con l'indicazione delle modalità di calcolo dello stesso».

17 L'articolo 24 della medesima legge così recita:

«(1) Nel pronunciare la dichiarazione di fallimento, il giudice fallimentare designa un liquidatore e si applicano di conseguenza le disposizioni degli articoli 19, 21, 22 e 23, nonché dell'articolo 102, paragrafo 5.

(2) Le funzioni dell'amministratore giudiziario cessano nel momento in cui le funzioni del liquidatore sono stabilite dal giudice fallimentare.

(3) L'amministratore giudiziario precedentemente designato può altresì essere nominato liquidatore».

- 18 L'Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (ordinanza del governo n. 92/2003 recante codice di procedura tributaria) del 24 dicembre 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 941, del 29 dicembre 2003), nella versione in vigore alla data dei fatti della controversia nel procedimento principale (in prosieguo: il «codice di procedura tributaria»), all'articolo 213, rubricato «Decisione sul reclamo», così disponeva:

«(1) L'autorità competente, nel pronunciarsi sul reclamo, verifica le ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda il provvedimento tributario. L'esame del reclamo è effettuato alla luce degli argomenti delle parti, delle disposizioni di legge adottate dalle stesse e dei documenti presenti nel fascicolo del procedimento. La decisione sul reclamo è adottata entro i limiti del devoluto.

(2) L'autorità incaricata di pronunciarsi sul reclamo può richiedere il parere dei servizi specializzati del Ministero o di altre istituzioni e autorità.

(3) La decisione su un reclamo non può avere l'effetto di aggravare la situazione del reclamante a seguito del proprio ricorso.

(4) Il reclamante, gli intervenienti o i loro rappresentanti possono presentare nuovi elementi di prova a sostegno della domanda. In tal caso, l'amministrazione tributaria che ha emesso il provvedimento tributario impugnato o, a seconda dei casi, l'organo che ha effettuato l'attività di controllo avrà la possibilità di esprimersi su tali nuovi elementi».

(5) L'autorità incaricata di pronunciarsi sul reclamo decide previamente sulle eccezioni processuali e di merito e, se ne constata la fondatezza, il caso non viene esaminato nel merito».

- 19 L'articolo 38 dell'Ordonanța de urgență nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență (decreto legge del governo n. 86/2006 sull'organizzazione delle attività degli amministratori delle procedure di insolvenza), dell'8 novembre 2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 944 del 22 novembre 2006), prevede quanto segue:

«(1) Agli amministratori delle procedure di insolvenza è dovuto un compenso per l'attività svolta, sotto forma di compenso fisso, di compenso di risultato, o di una combinazione di tali tipi di compenso.

(...)

(4) Il compenso provvisorio per il periodo di osservazione è determinato dal giudice fallimentare all'apertura della procedura d'insolvenza, sulla base dei criteri di cui al paragrafo 2. Tale compenso può essere modificato dall'assemblea dei creditori, la quale deve tenere conto delle disposizioni del paragrafo 2.

(5) Il pagamento del compenso degli amministratori delle procedure di insolvenza, amministratori giudiziari o liquidatori, o delle spese di procedura è effettuato a valere sul fondo istituito in forza dell'articolo 4 della legge n. 85/2006 (...).

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 20 La C è una società di diritto rumeno nella quale operano amministratori e liquidatori giudiziari, denominati «amministratori delle procedure di insolvenza» dal diritto rumeno. Fornisce servizi alle imprese sottoposte a procedure d'insolvenza. È pacifico che tali servizi sono soggetti all'IVA.
- 21 Con avviso di accertamento del 13 agosto 2015, parzialmente confermato da una decisione del 10 maggio 2016, adottata a seguito di un reclamo presentato dalla C, l'amministrazione tributaria rumena ha constatato irregolarità, in particolare per quanto riguarda l'esigibilità dell'imposta. La C ha proposto ricorso giurisdizionale dinanzi alla Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj, Romania), giudice del rinvio, con domanda di sospensione dell'esecuzione della decisione del 10 maggio 2016.
- 22 Il giudice del rinvio ritiene che tale ricorso sollevi tre questioni relative all'interpretazione della direttiva 2006/112.
- 23 Per quanto riguarda, in primo luogo, i servizi forniti dalla C alla società SM SRL nel periodo compreso tra il 17 marzo 2011 e il 31 agosto 2011, tale giudice constata che la C ha emesso una fattura in quest'ultima data.
- 24 Al fine di valutare la legittimità di tale condotta, occorrerebbe stabilire se i servizi in questione rientrino nell'ambito di applicazione dell'articolo 64, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, il quale è stato trasposto, nel diritto rumeno, dall'articolo 134 bis, paragrafo 8, del codice tributario.
- 25 Ai sensi di quest'ultima disposizione, i soggetti passivi potrebbero prevedere che la fatturazione delle loro prestazioni si estenda su un periodo massimo di un anno qualora si tratti di «prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo». L'ambito di applicazione di detta disposizione sarebbe definito da un elenco di servizi non tassativo.
- 26 Se risultasse che i servizi forniti alla società SM rientravano nell'ambito di applicazione dell'articolo 134 bis, paragrafo 8, del codice tributario, l'amministrazione tributaria rumena avrebbe erroneamente ritenuto che il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta fossero intervenuti al momento della prestazione di tali servizi da parte della C e che, di conseguenza, quest'ultima fosse tenuta ad emettere fatture entro il quindicesimo giorno del mese successivo a detta prestazione.
- 27 Il giudice del rinvio rileva che dalla perizia eseguita nell'ambito della controversia di cui è investito risulta che i servizi in questione sono stati effettivamente forniti in modo continuativo. Tuttavia, non sarebbe escluso che tali servizi abbiano comportato versamenti di acconti o pagamenti successivi.
- 28 In secondo luogo, il giudice del rinvio osserva che, per i servizi forniti nel periodo compreso tra il novembre 2010 e l'ottobre 2011, la C ha emesso una fattura il 3 ottobre 2011 e ha riscosso l'IVA il 1° novembre 2011, quando ha ricevuto il compenso. Tale condotta sarebbe stata giustificata dalla circostanza che il pagamento era stato sottoposto a una condizione relativa alla disponibilità di liquidità da parte del beneficiario di tali servizi.

- 29 L'amministrazione tributaria rumena avrebbe ritenuto che una siffatta condizione non consentisse di distinguere il fatto generatore dall'esigibilità dell'IVA, considerato che la C aveva fornito servizi a partire dalla data della sua designazione ad amministratore o liquidatore giudiziario.
- 30 La C, per contro, si basa sulla sentenza del 3 settembre 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, punto 35) per sostenere che il «pagamento» è caratterizzato da un nesso diretto tra l'operazione e il corrispettivo. Pertanto, prima del pagamento in questione, non vi sarebbe stato né uno scambio di reciproche prestazioni, né un'operazione imponibile.
- 31 Il giudice del rinvio si interroga sulla compatibilità della posizione sostenuta dall'amministrazione tributaria rumena con gli articoli 63, 64 e 66 della direttiva 2006/112.
- 32 In terzo e ultimo luogo, in forza di un accordo di collaborazione concluso l'8 dicembre 2009, la DDKK, una società tra avvocati, ha accordato un aiuto finanziario alla C e le ha concesso il diritto di utilizzare il suo nome e il suo logo.
- 33 Secondo l'amministrazione tributaria rumena, tale accordo si inseriva in una strategia di marketing diretta ad attirare clienti al momento dell'avvio dell'attività della C in qualità di amministratore o liquidatore di imprese in stato di insolvenza. Tuttavia, tale amministrazione avrebbe respinto la detrazione dell'IVA contenuta nelle fatture emesse dalla DDKK in applicazione di tale accordo, con la motivazione che la C non avrebbe dimostrato che i servizi forniti da quest'ultima erano utilizzati ai fini delle sue operazioni imponibili.
- 34 Il giudice del rinvio ritiene che, per far valere il suo diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 145, paragrafo 2, lettera a), del codice tributario, la C dovesse dimostrare l'esistenza di un «nesso diretto e immediato» tra gli acquisti da essa effettuati a monte e le operazioni da essa eseguite a valle. La sentenza del 25 novembre 2021, Amper Metal (C-334/20, EU:C:2021:961), fornirebbe indizi a tal proposito, ma non consentirebbe di determinare il livello di prova richiesto. Nel caso di specie, la C avrebbe presentato all'amministrazione tributaria rumena l'accordo di collaborazione concluso dalla DDKK e le fatture emesse da quest'ultima. Inoltre, la C avrebbe addotto un aumento del suo fatturato e dell'importo delle sue operazioni imponibili.
- 35 Peraltro, il giudice del rinvio rileva che, oltre alle tre questioni relative all'interpretazione della direttiva 2006/112, la controversia di cui è investito solleva una questione relativa ai diritti della difesa.
- 36 Infatti, nell'ambito del procedimento di reclamo avverso l'avviso di accertamento del 13 agosto 2015, l'amministrazione tributaria rumena avrebbe addotto nuovi argomenti di fatto e di diritto. La C sostiene di non aver avuto la possibilità di prendere posizione su tali argomenti, in violazione dei diritti della difesa e in violazione dell'articolo 213 del codice di procedura tributaria, che limiterebbe il controllo effettuato nell'ambito di un reclamo alle ragioni di fatto e di diritto prese in considerazione in sede di emissione dell'atto impugnato.
- 37 Il giudice del rinvio ricorda che, al punto 79 della sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041), la Corte ha dichiarato che una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento

avrebbe potuto comportare un risultato diverso. Dal punto 73 di tale sentenza risulterebbe che la violazione dei diritti della difesa non sussiste neppure qualora l'esecuzione di un avviso di accertamento sia sospesa fino alla sua eventuale riforma.

- 38 Nel caso di specie, la C avrebbe beneficiato di misure provvisorie, vale a dire la sospensione dell'avviso di accertamento del 13 agosto 2015 fino all'adozione di una decisione nel merito da parte del giudice del rinvio. Inoltre, nell'ambito della controversia di cui è investito tale giudice, la C avrebbe contestato i nuovi argomenti addotti dall'amministrazione tributaria rumena nel corso del procedimento di reclamo.
- 39 Ciò premesso, 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 gli articoli 63, 64 e 66 della direttiva [2006/112] ostino a una prassi amministrativa di un organo tributario – come quella del caso di specie, che ha imposto obblighi di pagamento supplementari al soggetto passivo, una società professionale a responsabilità limitata (SPRL) tramite cui gli amministratori di procedure di insolvenza possono esercitare la loro professione – consistente nel determinare il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità nel momento in cui sono stati prestati i servizi nell'ambito di una procedura di insolvenza, laddove l'onorario dell'amministratore delle procedure di insolvenza era stato determinato dal giudice fallimentare o dall'assemblea dei creditori, con conseguente obbligo a carico del soggetto passivo di emettere le fatture entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui è sorto il fatto generatore dell'IVA.
 - 2) Se gli articoli 63, 64 e 66 della direttiva [2006/112] ostino a una prassi amministrativa di un organo tributario, come quella del caso di specie, consistente nell'imporre obblighi di pagamento supplementari al soggetto passivo – una società professionale a responsabilità limitata (SPRL) tramite cui gli amministratori di procedure di insolvenza possono esercitare la loro professione – in quanto esso ha emesso fatture e riscosso l'IVA solo alla data dell'incasso dei pagamenti per i servizi forniti nell'ambito della procedura d'insolvenza, anche se l'assemblea dei creditori ha stabilito che il pagamento dell'onorario dell'amministratore di procedure di insolvenza è subordinato alla disponibilità di liquidità nei conti dei debitori.
 - 3) Se, nel caso di un accordo di cooperazione tra marchi [(co-branding)] tra uno studio legale e il soggetto passivo, al fine di concedere il diritto a detrazione sia sufficiente che il soggetto passivo, nel provare l'esistenza di un collegamento diretto e immediato tra gli acquisti effettuati dal soggetto passivo a monte e le operazioni a valle, dimostri, dopo l'accordo, un aumento del fatturato/valore delle operazioni imponibili, senza ulteriore documentazione giustificativa. In caso di risposta affermativa, quali siano i criteri che devono essere presi in considerazione per determinare l'effettiva portata del diritto a detrazione.
 - 4) Se il principio generale di diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa debba essere interpretato nel senso che, qualora, nel corso di un procedimento amministrativo nazionale per la decisione su un reclamo avverso un avviso di accertamento che ha stabilito il pagamento di IVA supplementare, siano accolti argomenti di fatto e di diritto nuovi rispetto a quelli contenuti nel rapporto sulla verifica fiscale su cui si basa la decisione di emettere detto avviso, e al soggetto passivo siano state concesse misure giurisdizionali di tutela provvisoria, in attesa della decisione del giudice di merito, mediante la sospensione del titolo di credito, il

giudice adito nel merito possa considerare che tale principio non è stato violato senza verificare se il procedimento avrebbe potuto sfociare in un esito diverso in assenza di tale irregolarità».

Sulla domanda di procedimento accelerato

- 40 Il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte di sottoporre la presente causa a procedimento accelerato ai sensi dell'articolo 105, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, sostenendo che il procedimento principale era pendente dinanzi ad esso dal 2016.
- 41 L'articolo 105, paragrafo 1, del regolamento di procedura prevede che, su domanda del giudice del rinvio o, in via eccezionale, d'ufficio, quando la natura della causa richiede un suo rapido trattamento, il presidente della Corte, sentiti il giudice relatore e l'avvocato generale, può decidere di sottoporre un rinvio pregiudiziale a procedimento accelerato, in deroga alle disposizioni di detto regolamento.
- 42 Nel caso di specie, non risulta che il giudice del rinvio sia tenuto a pronunciarsi entro un termine stabilito né che il ricorso giurisdizionale proposto dinanzi allo stesso dalla C nel 2016 sia stato sottoposto a un trattamento d'urgenza (v., in tal senso, ordinanza del presidente della Corte del 1° ottobre 2010, N.S. e a., C-411/10, EU:C:2010:575, punto 8).
- 43 A quest'ultimo riguardo, è sufficiente rilevare che tale giudice ha deciso di trasmettere la sua domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte il 15 luglio 2021. Tuttavia, detto giudice ha depositato tale domanda solo l'8 novembre 2022.
- 44 Del resto, occorre ricordare che la necessità del trattamento rapido di una causa pendente dinanzi alla Corte non può scaturire dal solo fatto che il giudice del rinvio sia tenuto a garantire una celere risoluzione della controversia (sentenza del 13 ottobre 2022, Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, punto 50).
- 45 Infine, la Corte ha già dichiarato che il semplice interesse degli amministratori, certamente legittimo, ad accertare il più rapidamente possibile la portata dei diritti che essi traggono dal diritto dell'Unione non costituisce una circostanza eccezionale tale da giustificare l'applicazione del procedimento accelerato (ordinanza del presidente della Corte del 10 gennaio 2012, Arslan, C-534/11, EU:C:2012:4, punto 13 e giurisprudenza ivi citata).
- 46 In tali circostanze, il presidente della Corte, con decisione del 21 dicembre 2022, sentiti il giudice relatore e l'avvocato generale, ha respinto la domanda di applicazione del procedimento accelerato di cui all'articolo 105 del regolamento di procedura.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità delle questioni

- 47 In primo luogo, si deve rilevare che, con la prima e la seconda questione, il giudice del rinvio chiede alla Corte di interpretare gli articoli 63, 64 e 66 della direttiva 2006/112.

- 48 Tuttavia, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, in realtà, detto giudice si interroga non già sull'interpretazione dell'articolo 63 della direttiva 2006/112 in quanto tale, bensì sull'ambito di applicazione, rispettivamente, dei paragrafi 1 e 2 dell'articolo 64 di detta direttiva, in combinato disposto con l'articolo 63 della stessa.
- 49 Al riguardo, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale si evince altresì che l'articolo 64, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112, nella sua versione originale, è stato trasposto nel diritto rumeno dall'articolo 134 bis, paragrafi 7 e 8, del codice tributario.
- 50 Per contro, la Corte non è in grado di stabilire se l'articolo 66, primo comma, di tale direttiva, che è una disposizione di applicazione facoltativa, fosse stato trasposto nel diritto rumeno all'epoca dei fatti di cui trattasi nel procedimento principale. Nelle sue osservazioni scritte, il governo rumeno sostiene che ciò non si era verificato. Del resto, le informazioni di cui dispone la Corte non le consentono di valutare la rilevanza di tale disposizione ai fini della soluzione della controversia nel procedimento principale.
- 51 Orbene, poiché la domanda di pronuncia pregiudiziale serve da fondamento al procedimento istituito dall'articolo 267 TFUE, il giudice nazionale è tenuto a chiarire, nella domanda stessa, il contesto di fatto e di diritto della controversia principale e a fornire le spiegazioni necessarie sui motivi della scelta delle disposizioni del diritto dell'Unione di cui chiede l'interpretazione nonché sul nesso che esso stabilisce tra tali disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla controversia di cui è investito (sentenza dell'8 giugno 2023, *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 52 Tali requisiti cumulativi riguardanti il contenuto di una domanda di pronuncia pregiudiziale figurano in modo esplicito all'articolo 94 del regolamento di procedura, che il giudice del rinvio è tenuto a rispettare scrupolosamente. Essi sono inoltre richiamati ai punti 13, 15 e 16 delle raccomandazioni della Corte di giustizia dell'Unione europea all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale (GU 2019, C 380, pag. 1) (sentenza dell'8 giugno 2023, *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 53 Tenuto conto di tali considerazioni, si deve constatare che la prima e la seconda questione sono irricevibili nella parte in cui vertono sull'interpretazione dell'articolo 66 della direttiva 2006/112.
- 54 In secondo luogo, la terza questione verte sull'esercizio del diritto a detrazione, previsto dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112. Il giudice del rinvio si interroga, da un lato, sugli elementi di prova che il soggetto passivo deve fornire alle autorità tributarie per poter beneficiare di tale diritto e, dall'altro, sulla portata di quest'ultimo.
- 55 Tuttavia, le informazioni di cui dispone la Corte riguardano solo la prima parte della terza questione, cosicché la stessa non è in grado di determinare né le ragioni che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sulla portata del diritto a detrazione né l'utilità di una risposta al riguardo. Ciò premesso, la seconda parte della terza questione è irricevibile.

Sulla prima questione

- 56 In via preliminare, occorre osservare che, per quanto riguarda le prestazioni di servizi di cui trattasi nel procedimento principale, il giudice del rinvio rileva, in sostanza, che gli amministratori e i liquidatori giudiziari che operano nella C forniscono servizi alle imprese sottoposte a procedure di insolvenza non già con prestazioni una tantum, bensì in modo continuativo per un determinato periodo.
- 57 Di conseguenza, si deve rilevare che, con la prima questione, il giudice del rinvio chiede alla Corte se l'articolo 64 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che rientrano nei rispettivi ambiti di applicazione dei paragrafi 1 e 2 di tale articolo le prestazioni di servizi fornite in modo continuativo per un determinato periodo, come quelle effettuate, ai sensi del diritto rumeno, dagli amministratori e dai liquidatori giudiziari a favore delle imprese sottoposte a procedure di insolvenza.
- 58 A tale proposito, occorre, da un lato, ricordare che l'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato alla luce dell'articolo 63 di quest'ultima, dal momento che la prima disposizione è intrinsecamente connessa alla seconda [sentenza del 28 ottobre 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA – Pagamenti successivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punto 34].
- 59 Secondo tale articolo 63, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi. A norma di detto articolo 64, paragrafo 1, se comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, le prestazioni di servizi si considerano effettuate, ai sensi di detto articolo 63, al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali versamenti di acconti o pagamenti [v., in tal senso, sentenza del 28 ottobre 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA – Pagamenti successivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punto 35].
- 60 Dall'applicazione combinata di queste due disposizioni risulta che, per le prestazioni che comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diviene esigibile al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali versamenti di acconti o tali pagamenti [v., in tal senso, sentenza del 28 ottobre 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA – Pagamenti successivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punto 36 e giurisprudenza ivi citata].
- 61 Per quanto riguarda i termini «prestazioni che comportano pagamenti successivi», la Corte ha confermato che essi riguardano solo le prestazioni la cui stessa natura giustifica un pagamento rateizzato, ossia quelle rese non *una tantum*, ma in modo ricorrente o continuativo, per un determinato periodo [v., in tal senso, sentenza del 28 ottobre 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA – Pagamenti successivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punti da 37 a 39].
- 62 Tale constatazione si applica *mutatis mutandis* al secondo caso previsto dall'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, vale a dire quando le «prestazioni comportano versamenti di acconti successivi».
- 63 Inoltre, il ricorso all'articolo 64, paragrafo 1, di detta direttiva, quale norma giuridica volta a determinare il momento dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria si impone solo a condizione che il momento o i momenti di esecuzione effettiva delle prestazioni non siano univoci e possano dar luogo a valutazioni diverse, come avviene nel caso in cui le stesse, a causa del loro carattere

continuativo o ricorrente, siano effettuate nel corso di uno o più periodi determinati [sentenza del 28 ottobre 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA – Pagamenti successivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punto 45].

- 64 Per contro, nel caso in cui il momento dell'esecuzione della prestazione possa essere determinato agevolmente, in particolare quando si tratta di una prestazione resa *una tantum* ed è possibile stabilire in modo preciso il momento in cui la sua esecuzione è terminata in base al rapporto contrattuale tra le parti dell'operazione di cui trattasi, l'articolo 64, paragrafo 1, di detta direttiva non può essere applicato senza violare il chiaro tenore dell'articolo 63 della medesima direttiva [sentenza del 28 ottobre 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA – Pagamenti successivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punto 46].
- 65 Dall'altro lato, dalla formulazione dell'articolo 64, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112 risulta inequivocabilmente che tale disposizione riguarda, al pari del paragrafo 1 di detto articolo 64, cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo per un determinato periodo.
- 66 Da ciò si evince altresì che l'articolo 64, paragrafo 2, secondo comma, di detta direttiva prevede un regime la cui attuazione è facoltativa, cosicché spetta agli Stati membri decidere se adottare tale regime. Il legislatore nazionale dispone al riguardo di un certo margine di manovra poiché tale disposizione si limita a prevedere che la sua applicazione possa essere prevista «in taluni casi» con la sola precisazione relativa alla natura continuativa delle prestazioni, menzionata al punto precedente della presente sentenza.
- 67 Come rilevato al punto 49 della presente sentenza, il legislatore rumeno ha effettivamente deciso di attuare detta disposizione adottando l'articolo 134 bis, paragrafo 8, del codice tributario, il cui ambito di applicazione comprende le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo, «diverse da quelle di cui al paragrafo 7» dello stesso articolo 134 bis. Pertanto, l'applicazione dell'articolo 134 bis, paragrafo 8, del codice tributario è esclusa qualora si tratti di prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo e «che comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi», cosicché queste ultime rientrano nell'ambito di applicazione del paragrafo 7 di detto articolo 134 bis, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.
- 68 Di conseguenza, al fine di stabilire se le prestazioni di cui trattasi nel procedimento principale rientrino nell'ambito di applicazione dell'articolo 64, paragrafo 1, o dell'articolo 64, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, come trasposti nel diritto rumeno, spetta al giudice del rinvio valutare la natura di tali prestazioni, vale a dire se le stesse siano effettivamente eseguite in modo continuativo per un determinato periodo e, in particolare, se comportino versamenti di acconti o pagamenti successivi.
- 69 Ad ogni buon conto, occorre rilevare che dalla domanda di pronuncia pregiudiziale si evince che, per quanto riguarda in particolare i servizi forniti alla SM, la C è stata designata liquidatore giudiziario di tale società e che sono stati fissati un compenso di 1 000,00 lei rumeni (RON) (circa EUR 240) al mese nonché un compenso di risultato pari al 10%. Inoltre, nelle loro osservazioni scritte, il governo rumeno e la Commissione europea hanno indicato che, ai sensi del diritto rumeno, ossia l'articolo 21, paragrafi 1 e 1 bis, nonché l'articolo 24 della legge n. 85/2006 sulla procedura d'insolvenza, nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale, gli amministratori e i liquidatori giudiziari presentano ogni mese relazioni sui servizi prestati e sui compensi loro dovuti.

- 70 Alla luce di quanto precede, risulta, fatte salve le verifiche che incombono al giudice del rinvio, che le prestazioni di servizi di cui trattasi nel procedimento principale comportavano versamenti di acconti o pagamenti successivi e che quindi esse rientrano non già nell'ambito di applicazione dell'articolo 64, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, come trasposto nel diritto rumeno dall'articolo 134 bis, paragrafo 8, del codice tributario, bensì nell'ambito di applicazione dell'articolo 64, paragrafo 1, di tale direttiva, recepito nel diritto rumeno dall'articolo 134 bis, paragrafo 7, di detto codice.
- 71 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 64 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che rientrano nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 di tale articolo le prestazioni di servizi fornite in modo continuativo per un determinato periodo, come quelle effettuate, ai sensi del diritto rumeno, dagli amministratori e dai liquidatori giudiziari a favore delle imprese sottoposte a procedure di insolvenza, nei limiti in cui, fatte salve le verifiche incombenti al giudice del rinvio, tali prestazioni comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi.

Sulla seconda questione

- 72 In via preliminare, occorre ricordare che dalla risposta alla prima questione risulta che prestazioni di servizi come quelle di cui trattasi nel procedimento principale rientrano, in linea di principio, nell'ambito di applicazione dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.
- 73 Inoltre, alla luce della sua formulazione, la seconda questione potrebbe essere intesa come diretta a determinare il momento in cui le fatture devono essere emesse e l'IVA riscossa. Tuttavia, dalle indicazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale si evince che tale questione verte, al pari della prima, sulla determinazione del momento in cui si verifica il fatto generatore dell'IVA e del momento in cui tale imposta diventa esigibile.
- 74 Pertanto, si deve rilevare che, con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che, nell'ipotesi in cui il pagamento del corrispettivo per prestazioni rientranti nell'ambito di applicazione di tale disposizione non possa essere effettuato a causa dell'insufficienza di liquidità sui conti del debitore, detta disposizione consente di ritenere che l'IVA diventi esigibile solo al momento dell'effettivo incasso del corrispettivo.
- 75 Come ricordato al punto 60 della presente sentenza, dall'applicazione combinata dell'articolo 63 e dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 risulta che, per le prestazioni che comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, il fatto generatore dell'imposta si verifica e quest'ultima diviene esigibile al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali versamenti di acconti o tali pagamenti.
- 76 Tale determinazione del momento ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 ha carattere vincolante per i soggetti passivi.
- 77 Infatti, conformemente all'articolo 63 della direttiva 2006/112, letto alla luce del considerando 24 di quest'ultima, l'insorgenza dell'IVA e la sua esigibilità non sono questioni che le parti di un contratto sono libere di determinare. Al contrario, il legislatore dell'Unione ha inteso armonizzare al massimo in tutti gli Stati membri la data in cui sorge il debito d'imposta al fine di garantirne un prelievo uniforme [sentenza del 28 ottobre 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA – Pagamenti successivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punto 47].

- 78 Pertanto, l'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 non consente di subordinare l'insorgenza dell'imposta e la sua esigibilità ad una condizione relativa all'incasso effettivo del corrispettivo dovuto per i servizi forniti in un determinato periodo. Al contrario, alla scadenza di tale periodo, vale a dire alla data in cui il pagamento di tale corrispettivo è normalmente dovuto, l'imposta diventa invariabilmente esigibile, sebbene tale pagamento non sia stato incassato per qualsivoglia ragione, anche a causa della mancanza di liquidità sul conto del debitore.
- 79 Tale interpretazione dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 è suffragata dall'impianto sistematico di quest'ultima.
- 80 Infatti, la direttiva 2006/112 non esclude che l'IVA possa divenire esigibile non oltre il momento dell'emissione della fattura o dell'incasso del prezzo. Tuttavia, in tal caso si tratta solo di una facoltà che, ai sensi dell'articolo 66, primo comma, lettere a) e b), di detta direttiva, può essere esercitata dagli Stati membri unicamente per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, in deroga agli articoli da 63 a 65 di detta direttiva [v., in tal senso, sentenza del 28 ottobre 2021, *X-Beteiligungsgesellschaft* (IVA – Pagamenti successivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punto 49].
- 81 Inoltre, occorre rammentare che le situazioni in cui il beneficiario di una cessione di beni o di una prestazione di servizi non soddisfa, o soddisfa solo parzialmente, un credito di cui è purtuttavia debitore in forza del contratto concluso con il fornitore o il prestatore sono disciplinate da una disposizione specifica della direttiva 2006/112, vale a dire l'articolo 90, paragrafo 1, il quale prevede la riduzione della base imponibile in particolare in caso di non pagamento totale o parziale dopo il momento in cui si effettua l'operazione [v., in tal senso, sentenza del 28 ottobre 2021, *X-Beteiligungsgesellschaft* (IVA – Pagamenti successivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punti 57 e 60].
- 82 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, si deve rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, nell'ipotesi in cui il pagamento del corrispettivo per prestazioni rientranti nell'ambito di applicazione di tale disposizione non possa essere effettuato a causa dell'insufficienza di liquidità sui conti del debitore, detta disposizione non consente di ritenere che l'IVA diventi esigibile solo al momento dell'effettivo incasso del corrispettivo.

Sulla terza questione

- 83 Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che, al fine di accertare l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra, da un lato, una specifica operazione a monte e, dall'altro, operazioni a valle che danno diritto a detrazione, è sufficiente che, oltre al contratto sottostante all'operazione a monte e alle relative fatture, il soggetto passivo fornisca documenti giustificativi che dimostrino l'aumento del fatturato o del volume delle operazioni imponibili asseritamente dovuto a tale operazione a monte.
- 84 Ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112, 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 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.

- 85 A tal proposito, da una giurisprudenza costante risulta che il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Detto diritto si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Il sistema delle detrazioni, infatti, è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché tali attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. Il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o versata per i beni o servizi acquistati quando questi, agendo in quanto tale nel momento dell'acquisto di detti beni o servizi, li impieghi ai fini di sue operazioni soggette ad imposta (sentenza del 25 novembre 2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).
- 86 La Corte ha precisato che, affinché il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo, è, in linea di principio, necessaria la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione. Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione [sentenza dell'8 settembre 2022, *Finanzamt R (Detrazione dell'IVA connessa a un contributo di socio)*, C-98/21, EU:C:2022:645, punto 45 e giurisprudenza ivi citata].
- 87 Il diritto a detrazione è tuttavia parimenti ammesso a beneficio del soggetto passivo, anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte degli elementi di costo generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo [sentenza dell'8 settembre 2022, *Finanzamt R (Detrazione dell'IVA connessa a un contributo di socio)*, C-98/21, EU:C:2022:645, punto 46 e giurisprudenza ivi citata].
- 88 Nell'uno o nell'altro caso, è necessario che il costo dei beni o delle prestazioni a monte sia incorporato rispettivamente nel prezzo delle operazioni specifiche a valle o nel prezzo dei beni o dei servizi forniti dal soggetto passivo nel contesto delle sue attività economiche [sentenza dell'8 settembre 2022, *Finanzamt R (Detrazione dell'IVA connessa a un contributo di socio)*, C-98/21, EU:C:2022:645, punto 47 e giurisprudenza ivi citata].
- 89 La Corte ha inoltre precisato che la sussistenza di nessi tra operazioni deve essere valutata alla luce del contenuto oggettivo delle medesime. Più in particolare, spetta alle amministrazioni tributarie e ai giudici nazionali prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si sono svolte le operazioni in questione e tener conto unicamente delle operazioni che sono oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo. In tal senso, è stato affermato che occorre tener conto dell'uso effettivo dei beni e dei servizi acquistati a monte dal soggetto passivo e della causa esclusiva di tale acquisto, dovendosi ritenere che essa costituisca un criterio di determinazione del contenuto oggettivo [v., in tal senso, sentenze del 17 ottobre 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 28, e dell'8 settembre 2022, *Finanzamt R (Detrazione dell'IVA connessa a un contributo di socio)*, C-98/21, EU:C:2022:645, punto 49 e giurisprudenza ivi citata].

- 90 Una volta accertato che un'operazione non è stata effettuata ai fini delle attività imponibili di un soggetto passivo, non si può considerare che tale operazione presenti un nesso diretto e immediato con tali attività ai sensi della giurisprudenza della Corte, anche allorquando tale operazione, in base al suo contenuto oggettivo, sarebbe soggetta all'IVA (sentenza dell'8 novembre 2018, *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 91 Nell'ipotesi in cui le spese sostenute si riferissero in parte a un'attività esente o non economica del soggetto passivo, l'IVA assolta su tali spese potrebbe essere detratta solo in parte (v., in tal senso, sentenza del 17 ottobre 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).
- 92 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che la C ha fornito all'amministrazione tributaria rumena documenti attestanti un aumento del suo fatturato o del volume delle sue operazioni imponibili.
- 93 Tuttavia, tenuto conto delle considerazioni che precedono, occorre rilevare che siffatte circostanze non possono, di per sé, consentire all'amministrazione tributaria rumena di stabilire l'esistenza di un nesso tra i servizi forniti alla C in forza del contratto di collaborazione concluso con la DDKK e le operazioni eseguite dalla C a valle, che danno diritto a detrazione.
- 94 Tale constatazione è suffragata dalla giurisprudenza della Corte da cui emerge che l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 non subordina affatto l'esercizio del diritto a detrazione a un criterio relativo all'aumento del fatturato del soggetto passivo né, in termini più generali, a un criterio di redditività economica dell'operazione effettuata a monte. In particolare, l'assenza di aumento del fatturato del soggetto passivo non può incidere sull'esercizio del diritto a detrazione. Infatti, come ricordato al punto 85 della presente sentenza, il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché tali attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. Pertanto, il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane acquisito anche se, successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata e, perciò, non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta o se il soggetto passivo non ha potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà (v., in tal senso, sentenza del 25 novembre 2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, punti 30 e 35).
- 95 Per contro, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che nel caso di specie vi sarebbero altri elementi idonei a dimostrare il nesso richiesto tra le operazioni in questione effettuate dalla C e la sua attività imponibile, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 89 della presente sentenza, riguardanti l'utilizzo effettivo dei beni e dei servizi acquistati dalla C in forza del contratto di collaborazione concluso con la DDKK nonché la causa di tale acquisto.
- 96 Infatti, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale si evince che, ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1, lettere c) e d), della legge n. 85/2006 sulla procedura di insolvenza, per poter offrire i propri servizi nell'ambito di una determinata procedura di insolvenza, gli amministratori e i liquidatori giudiziari interessati presentano offerte a tal fine e spetta, in linea di principio, ai creditori dell'impresa sottoposta a tale procedura designare uno di essi. In considerazione di tale contesto normativo, l'amministrazione tributaria rumena si è già pronunciata sulla causa

dell'operazione di cui trattasi, constatando che l'accordo di collaborazione tra la C e la DDKK si inseriva in una strategia di marketing volta ad attirare clienti ai fini dell'avvio dell'attività della C in qualità di amministratore o liquidatore di imprese in stato di insolvenza.

- 97 Inoltre, per quanto riguarda l'effettiva attuazione di tale accordo di collaborazione, appare pertinente rilevare che la C ha dedotto dinanzi al giudice del rinvio che i documenti da essa presentati a terzi recano il nome commerciale della DDKK.
- 98 Spetta tuttavia al giudice del rinvio valutare la veridicità delle circostanze summenzionate e prenderle in considerazione, unitamente a tutte le altre circostanze in cui si sarebbero svolte le operazioni a valle in questione effettuate dalla C, al fine di valutare se sussista nel caso di specie un nesso diretto e immediato tra operazioni a monte e operazioni a valle che danno diritto a detrazione.
- 99 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, si deve rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, al fine di accertare l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra, da un lato, una specifica operazione a monte e, dall'altro, operazioni a valle che danno diritto a detrazione, occorre determinare il contenuto oggettivo di tali operazioni, il che implica che siano prese in considerazione tutte le circostanze in cui si sono svolte dette operazioni, vale a dire, in particolare, l'uso effettivo dei beni e dei servizi acquistati a monte dal soggetto passivo e la causa esclusiva di tale acquisto, senza che l'aumento del fatturato o del volume delle operazioni imponibili costituisca un elemento pertinente al riguardo.

Sulla quarta questione

- 100 In via preliminare, è necessario ricordare che il giudice del rinvio è investito di un ricorso avverso una decisione amministrativa adottata a seguito di un reclamo e che esso ritiene che tale decisione sia stata adottata in violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa.
- 101 A tal proposito, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, nel caso di specie, l'amministrazione tributaria rumena ha adottato un avviso di accertamento con il quale ha constatato irregolarità in particolare per quanto riguarda il momento dell'esigibilità dell'IVA preso in considerazione dalla C. Tale avviso è stato parzialmente confermato all'esito di un procedimento di reclamo, ma sulla base di elementi di fatto e di diritto nuovi, senza tuttavia che la C fosse stata invitata a prendere posizione in merito a tali elementi.
- 102 Secondo il giudice del rinvio, tale violazione dei diritti della difesa non è necessariamente determinante per l'esito del ricorso. Infatti, essa comporterebbe l'annullamento della decisione adottata a seguito del reclamo della C solo qualora risultasse che, in assenza di detta violazione, il procedimento di reclamo sarebbe potuto giungere a un risultato diverso. Il giudice del rinvio chiede, tuttavia, se esso possa respingere il ricorso di cui è investito senza procedere a una siffatta analisi, sulla base del rilievo che, su domanda della C, l'avviso di accertamento del 13 agosto 2015 è stato sospeso.
- 103 Di conseguenza, si deve rilevare che, con la quarta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa debba essere interpretato nel senso che, nell'ambito di un procedimento amministrativo di reclamo avverso un avviso di accertamento che determina l'IVA, qualora l'autorità competente adotti una decisione fondata su elementi di fatto e di diritto nuovi, in merito ai quali l'interessato non ha

potuto prendere posizione, si richiede che tale decisione sia annullata, ancorché, su domanda dell'interessato, sia stata disposta la sospensione dell'esecuzione di tale avviso di accertamento parallelamente al ricorso giurisdizionale proposto avverso tale decisione.

- 104 A tale riguardo è d'uopo ricordare che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante (sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).
- 105 In forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualevolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione (sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).
- 106 Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualevolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa applicabile non preveda espressamente siffatta formalità (sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).
- 107 Ciò si verifica effettivamente nel caso di specie. Infatti, il principio del rispetto dei diritti della difesa si applica in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, nelle quali uno Stato membro, per conformarsi all'obbligo, derivante dall'applicazione del diritto dell'Unione, di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA dovuta sia interamente riscossa nel suo territorio e di lottare contro la frode, sottopone un contribuente a una procedura di verifica fiscale (sentenza del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 40).
- 108 Inoltre, la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro (sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 109 Tenuto conto delle considerazioni che precedono e degli elementi di fatto riassunti al punto 101 della presente sentenza, si potrebbe ritenere che, nel caso di specie, l'amministrazione tributaria rumena abbia potuto violare il diritto della C di essere sentita prima dell'adozione di un atto ad essa lesivo, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare.

- 110 Ciò non si verificherebbe, tuttavia, qualora l'impossibilità per la C di far valere la sua posizione in merito agli elementi di fatto e di diritto nuovi presi in considerazione nell'ambito del procedimento di reclamo fosse il risultato non già di un errore da parte di tale amministrazione, bensì dell'applicazione di una norma procedimentale che persegue un obiettivo di interesse generale riconosciuto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.
- 111 Infatti, secondo una giurisprudenza costante, i diritti fondamentali, quali il rispetto dei diritti della difesa, non appaiono come prerogative assolute, ma possono soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti (sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 112 A tal proposito, dalla giurisprudenza della Corte risulta che un'audizione successiva nell'ambito di un ricorso formulato avverso una decisione sfavorevole può, in determinate condizioni, essere idonea a garantire il rispetto del diritto ad essere sentiti (sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 55 e giurisprudenza ivi citata).
- 113 In particolare, tenuto conto dell'interesse generale dell'Unione a recuperare tempestivamente le entrate proprie, il che impone che le verifiche fiscali possano essere realizzate prontamente ed efficacemente, una restrizione del diritto al contraddittorio prima dell'adozione di una decisione lesiva, quale un avviso di pagamento, può essere giustificata qualora, da un lato, al momento della presentazione di un ricorso contro tale decisione, l'interessato sia effettivamente in grado di chiedere l'adozione di misure provvisorie che comportino la sospensione della decisione in questione e, dall'altro, tale ricorso gli consenta di far valere utilmente il proprio punto di vista (v., in tal senso, sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punti 54, 66, 67 e 71).
- 114 La giurisprudenza richiamata ai punti da 111 a 113 della presente sentenza riguarda la possibilità di giustificare una limitazione del diritto al contraddittorio prevista dal diritto nazionale. Tuttavia, alla luce degli elementi di diritto e di fatto esposti dal giudice del rinvio, nel caso di specie non sembra che si tratti di una siffatta limitazione, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio accertare.
- 115 Infatti, nulla nel fascicolo di cui dispone la Corte consente di ritenere che l'articolo 213 del codice di procedura tributaria, il quale, secondo le informazioni fornite da tale giudice, disciplina il procedimento di reclamo, preveda una qualsivoglia limitazione del diritto, per il reclamante, di essere sentito nel caso in cui l'amministrazione tributaria rumena intenda fondare la sua decisione su elementi di fatto e di diritto nuovi in merito ai quali l'interessato non ha potuto prendere posizione. Al contrario, dalla quarta questione e dalle considerazioni riferite alla stessa risulta che il giudice del rinvio ritiene che la mancata audizione della C prima dell'adozione della decisione sul suo reclamo costituisca effettivamente un'«irregolarità» tale da violare il diritto al contraddittorio.
- 116 Tuttavia, come giustamente rilevato dal giudice del rinvio, non ogni violazione dei diritti della difesa in un procedimento amministrativo deve necessariamente comportare l'annullamento della decisione adottata al termine di quest'ultimo.

- 117 Al riguardo, la Corte ha dichiarato che, quando il diritto dell'Unione non fissa né le condizioni alle quali deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa né le conseguenze della violazione di tali diritti, tali condizioni e tali conseguenze rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 75 e giurisprudenza ivi citata).
- 118 Tale soluzione è applicabile in materia di IVA in quanto la direttiva 2006/112 non contiene disposizioni relative a procedure di ricorso che debbano essere trasposte dagli Stati membri (v., per analogia, sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 76).
- 119 Cionondimeno, se gli Stati membri possono legittimamente consentire l'esercizio dei diritti della difesa secondo le stesse modalità previste per la disciplina delle situazioni interne, tali modalità devono essere conformi al diritto dell'Unione e, in particolare, non compromettere l'effetto utile della direttiva 2006/112 (v., per analogia, sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 77).
- 120 Orbene, l'obbligo che incombe quindi al giudice nazionale di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione non ha sempre come conseguenza l'annullamento di un provvedimento, laddove quest'ultimo sia stato adottato in violazione dei diritti della difesa. Infatti, una simile violazione, in particolare del diritto al contraddittorio, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso [v., in tal senso, sentenze del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punti 78 e 79; del 20 dicembre 2017, Prequ' Italia, C-276/16, EU:C:2017:1010, punto 62, nonché del 4 giugno 2020, C.F. (Verifica fiscale), C-430/19, EU:C:2020:429, punto 35]. Per contro, la circostanza che sia stata disposta la sospensione dell'atto di cui si chiede l'annullamento parallelamente al ricorso proposto contro tale atto è irrilevante.
- 121 Ciò premesso, spetta al giudice del rinvio valutare in che misura il procedimento di reclamo avrebbe potuto comportare un risultato diverso se la C fosse stata sentita nell'ambito dello stesso.
- 122 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla quarta questione dichiarando che il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di un procedimento amministrativo di reclamo avverso un avviso di accertamento che determina l'IVA, qualora l'autorità competente adotti una decisione fondata su elementi di fatto e di diritto nuovi, in merito ai quali l'interessato non ha potuto prendere posizione, si richiede che la decisione adottata al termine di detto procedimento sia annullata se, in assenza di tale irregolarità, detto procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso, ancorché, su domanda dell'interessato, sia stata disposta la sospensione dell'esecuzione di tale avviso di accertamento parallelamente al ricorso giurisdizionale proposto avverso detta decisione.

Sulle spese

- 123 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:

- 1) **L'articolo 64 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/117/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008,**

deve essere interpretato nel senso che:

rientrano nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 di tale articolo le prestazioni di servizi fornite in modo continuativo per un determinato periodo, come quelle effettuate, ai sensi del diritto rumeno, dagli amministratori e dai liquidatori giudiziari a favore delle imprese sottoposte a procedure di insolvenza, nei limiti in cui, fatte salve le verifiche incombenti al giudice del rinvio, tali prestazioni comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi.

- 2) **L'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2008/117,**

deve essere interpretato nel senso che:

nell'ipotesi in cui il pagamento del corrispettivo per prestazioni rientranti nell'ambito di applicazione di tale disposizione non possa essere effettuato a causa dell'insufficienza di liquidità sui conti del debitore, detta disposizione non consente di ritenere che l'imposta sul valore aggiunto diventi esigibile solo al momento dell'effettivo incasso del corrispettivo.

- 3) **L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2008/117,**

deve essere interpretato nel senso che:

al fine di accertare l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra, da un lato, una specifica operazione a monte e, dall'altro, operazioni a valle che danno diritto a detrazione, occorre determinare il contenuto oggettivo di tali operazioni, il che implica che siano prese in considerazione tutte le circostanze in cui si sono svolte dette operazioni, vale a dire, in particolare, l'uso effettivo dei beni e dei servizi acquistati a monte dal soggetto passivo e la causa esclusiva di tale acquisto, senza che l'aumento del fatturato o del volume delle operazioni imponibili costituisca un elemento pertinente al riguardo.

- 4) **Il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa**

deve essere interpretato nel senso che:

nell'ambito di un procedimento amministrativo di reclamo avverso un avviso di accertamento che determina l'imposta sul valore aggiunto, qualora l'autorità competente adotti una decisione fondata su elementi di fatto e di diritto nuovi, in merito ai quali l'interessato non ha potuto prendere posizione, si richiede che la decisione adottata al termine di detto procedimento sia annullata se, in assenza di tale irregolarità, detto procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso, ancorché, su domanda dell'interessato, sia stata disposta la sospensione dell'esecuzione di tale avviso di accertamento parallelamente al ricorso giurisdizionale proposto avverso detta decisione.

Firme