

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

4 ottobre 2024 (*)

« Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 168, lettera a) – Diritto alla detrazione dell’IVA – Acquisto di un bene da parte di un soggetto passivo – Messa a disposizione, a titolo gratuito, di tale bene a favore di un subappaltatore ai fini della realizzazione di lavori a beneficio del soggetto passivo – Diniego della detrazione dell’IVA relativa a detto bene »

Nella causa C-475/23,

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 3 luglio 2023, pervenuta in cancelleria il 25 luglio 2023, nel procedimento

Voestalpine Giesserei Linz GmbH

contro

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

LA CORTE (Nona Sezione),

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

avvocato generale: A. Rantos

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Voestalpine Giesserei Linz GmbH, da C. Dragoman, avocat;
- per il governo rumeno, da R. Antonie, E. Gane e L. Ghiță, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e M. Herold, in qualità di agenti,

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 delle disposizioni del titolo X 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).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la Voestalpine Giesserei Linz GmbH (in prosieguo: la «VGL») e, dall'altro, l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Cluj, Romania) e la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca, Romania) (in prosieguo, congiuntamente: l'«autorità tributaria») in merito al diniego, da parte di tale autorità, della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte al momento dell'acquisto di un bene da parte della VGL, messo gratuitamente a disposizione di un subappaltatore ai fini della realizzazione di lavori a beneficio della VGL.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Il titolo X della direttiva 2006/112, intitolato «Detrazioni», contiene cinque capi. All'interno del capo 1 di tale titolo, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», è incluso in particolare l'articolo 168. Tale articolo 168 prevede 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;

(...».

4 Il titolo XI di tale direttiva, relativo, in particolare, agli obblighi dei soggetti passivi, contiene un capo 4, intitolato «Contabilità», in cui figura l'articolo 242, il quale così dispone:

«Ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale».

Diritto rumeno

- 5 L'articolo 297, paragrafo 4, lettera a), della Legge nr. 227/2015, privind Codul fiscal (legge n. 227/2015, recante il Codice tributario), dell'8 settembre 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 688 del 10 settembre 2015), prevede quanto segue:

«Ogni soggetto passivo ha diritto a detrarre l'imposta sugli acquisti, se questi ultimi sono utilizzati ai fini delle seguenti operazioni: le operazioni imponibili».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 6 La VGL, società con sede in Austria, produce diversi pezzi fusi nell'ambito della sua attività economica. Essa fa trasformare tali pezzi in Romania, dove è identificata ai fini dell'IVA. A tale scopo, ha stipulato un contratto quadro con l'Austrex Handels GmbH (in prosieguo: la «Austrex»), con sede in Austria; quest'ultima società poteva avvalersi dei servizi di un subappaltatore, ossia la Global Energy Products SA (in prosieguo: la «GEP»), con sede in Romania.
- 7 Una volta effettuata la trasformazione, la VGL invia e fattura i pezzi fusi a clienti nell'Unione europea. Dal fascicolo di cui dispone la Corte emerge che, al momento della fatturazione di tali pezzi, la VGL indica il suo numero di IVA rumeno.
- 8 Nell'ambito dell'attività di trasformazione, la VGL mette a disposizione della Austrex, in forza di un diritto d'uso cedibile alla GEP, un immobile sito in Cluj-Napoca (Romania), di cui essa è proprietaria. Per le esigenze della GEP, che effettua la trasformazione dei pezzi prodotti dalla VGL, quest'ultima società mette altresì a disposizione, a titolo gratuito, una gru che ha acquistato e fatto installare nel terreno di tale immobile.
- 9 La VGL è stata sottoposta a una verifica fiscale anticipata da parte dell'autorità tributaria in ragione della registrazione di una dichiarazione IVA vertente sul mese di giugno 2021 e da cui risultava un saldo negativo con opzione di rimborso. In occasione di tale verifica, detta autorità ha accertato, da un lato, che la VGL non aveva redatto la situazione contabile generale indicante le entrate e le spese realizzate nell'ambito della sua attività in Romania e, dall'altro, che l'immobile nel quale la GEP svolge le sue attività era stato messo a disposizione della Austrex a titolo gratuito. Tenuto conto di tali elementi, detta autorità ha ritenuto che la VGL non avesse fornito la prova che l'acquisto della gru fosse stato effettuato ai fini della sua attività economica e ha negato la detrazione dell'IVA relativa a tale acquisto.
- 10 La VGL ha contestato l'avviso di accertamento dell'autorità tributaria dinanzi al Tribunalul Cluj (Tribunale superiore di Cluj, Romania), il quale ha respinto il ricorso, essenzialmente per gli stessi motivi dedotti dall'autorità tributaria. Tale Tribunale ha aggiunto che l'attività di trasformazione esercitata in Romania generava redditi per la VGL unicamente in modo indiretto, mentre i beneficiari diretti di tale attività erano la Austrex e la GEP, nei limiti in cui tali due società fatturavano lavori alla VGL per la cui realizzazione veniva utilizzata la gru acquistata.
- 11 La VGL ha proposto ricorso avverso la sentenza di detto Tribunale dinanzi alla Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj, Romania), giudice del rinvio.

- 12 Quest'ultimo giudice s'interroga, da un lato, sulla compatibilità con le disposizioni del titolo X della direttiva 2006/112, relativo alle detrazioni, di una prassi nazionale consistente nel negare il diritto alla detrazione dell'IVA ad un soggetto passivo qualora un bene da esso acquistato sia messo a disposizione, a titolo gratuito, di un subappaltatore affinché quest'ultimo effettui lavori a beneficio di tale soggetto passivo, per il motivo che il bene è considerato come acquistato ai fini di operazioni soggette ad imposta non di detto soggetto passivo, bensì di tale subappaltatore. Dall'altro lato, esso si chiede se la circostanza che la VGL non abbia tenuto una contabilità distinta per la sua stabile organizzazione in Romania abbia un'incidenza al riguardo.
- 13 In tali circostanze, 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 le disposizioni della [direttiva 2006/112], relativa al diritto alla detrazione dell'IVA, ostino a una prassi nazionale in base alla quale, nel caso in cui una società acquisti un bene, che mette in seguito a disposizione di un subappaltatore, a titolo gratuito, per la realizzazione di attività a beneficio della prima società, venga rifiutato a tale società il diritto alla detrazione dell'IVA relativa al bene acquistato, in quanto si ritiene che l'acquisto [di tale bene] non avvenga ai fini delle sue operazioni imponibili, ma ai fini delle operazioni imponibili del subappaltatore.
- 2) Se le disposizioni della [direttiva 2006/112], relativa al diritto alla detrazione dell'IVA, ostino a una prassi nazionale in base alla quale il diritto alla detrazione è negato a un [soggetto passivo] in quanto esso non ha tenuto una contabilità distinta per la stabile organizzazione in Romania, e per tale motivo le autorità tributarie non possono verificare i costi della manodopera impiegata per i pezzi fusi il cui proprietario è [detto soggetto passivo] e nemmeno l'intera attività di lavorazione che si svolge in territorio rumeno».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 14 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi nazionale in forza della quale, nel caso in cui un soggetto passivo acquisti un bene che mette in seguito a disposizione di un subappaltatore, a titolo gratuito, affinché quest'ultimo effettui lavori a beneficio di tale soggetto passivo, a quest'ultimo venga negata la detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di tale bene, per il motivo che detto bene si considera acquistato ai fini delle operazioni soggette ad imposta di tale subappaltatore, e non ai fini delle operazioni soggette ad imposta di detto soggetto passivo.
- 15 L'articolo 168, lettera a), di tale direttiva prevede che, 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.

- 16 Al riguardo, si deve ricordare che il diritto a detrazione previsto dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 17 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, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 18 Dall'articolo 168 della direttiva 2006/112 risulta che il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o assolta per i beni acquistati quando, agendo in quanto tale nel momento in cui acquista detti beni, li utilizza ai fini delle proprie operazioni imponibili (sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 18 e giurisprudenza ivi citata).
- 19 Nello specifico, da tale articolo 168 emerge che, per poter beneficiare del diritto a detrazione, devono essere soddisfatte due condizioni. In primo luogo, l'interessato deve essere un «soggetto passivo» ai sensi di tale direttiva. In secondo luogo, i beni o i servizi invocati a fondamento di tale diritto devono essere utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e, a monte, detti beni devono essere ceduti o tali servizi devono essere forniti da un altro soggetto passivo (sentenza del 7 marzo 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).
- 20 Per quanto riguarda la prima parte di tale seconda condizione, che è l'unica in discussione nel procedimento principale, occorre ricordare che, affinché il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo, è necessaria, in linea di principio, 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 del 7 marzo 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 21 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 il diritto a detrazione, qualora i costi dei beni e dei servizi in questione facciano parte delle spese generali di detto 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 diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo (sentenze del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 29 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 7 marzo 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

- 22 Al riguardo, dalla giurisprudenza della Corte emerge che, nell'ambito dell'applicazione del criterio del nesso diretto da parte delle amministrazioni tributarie e dei giudici nazionali, essi devono 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. La sussistenza di un tale nesso deve dunque essere valutata alla luce del contenuto oggettivo dell'operazione considerata (sentenza del 25 novembre 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 23 Pertanto, al fine di rispondere alla questione se, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, la VGL abbia diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per l'acquisto della gru che essa ha messo gratuitamente a disposizione della Austrex, sua controparte contrattuale, e della GEP, subappaltatore di quest'ultima, occorre stabilire se esista un nesso diretto e immediato tra, da un lato, l'acquisto di tale bene e, dall'altro, una o più operazioni soggette ad imposta effettuate a valle dalla VGL o, in alternativa, il complesso dell'attività economica di quest'ultima società.
- 24 Dalle circostanze della causa di cui al procedimento principale descritte nella decisione di rinvio discende che, senza la gru acquistata dalla VGL, la trasformazione dei pezzi fusi, il cui peso è superiore a dieci tonnellate, non sarebbe stata possibile, cosicché il suo acquisto era indispensabile per realizzare tale trasformazione e, di conseguenza, in mancanza di tale acquisto, la VGL non avrebbe potuto esercitare la propria attività economica consistente nella vendita dei pezzi fusi (v., per analogia, sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 33).
- 25 La circostanza che la Austrex e il suo subappaltatore GEP traggano un beneficio diretto dalla gru in questione, in ragione della sua messa a disposizione a titolo gratuito, non può condurre a negare alla VGL il diritto alla detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di quest'ultima qualora venga stabilita l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra tale acquisto e una o più operazioni soggette ad imposta effettuate a valle dalla VGL oppure il complesso dell'attività economica di quest'ultima, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare (v., per analogia, sentenze del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 34, nonché del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punti 35 e 40).
- 26 Da quanto precede discende che, conformemente alla giurisprudenza citata ai punti 20 e 21 della presente sentenza, per accertare l'esistenza di un diritto a detrazione nel caso di specie, occorre che le spese sostenute, a monte, per acquistare la gru, siano un elemento costitutivo del prezzo di una o più operazioni soggette a imposta effettuate a valle dalla VGL o, in alternativa, in quanto spese che fanno parte delle spese generali di quest'ultima, un elemento

costitutivo del prezzo dei beni e dei servizi che essa fornisce nell'ambito della sua attività economica. Spetta al giudice del rinvio verificare tali elementi di fatto.

- 27 In tale contesto, occorre precisare che l'eventuale influenza del fatto che i costi di acquisto della gru siano stati indicati dalla VGL nel prezzo fatturato dalla GEP per la trasformazione dei prodotti della VGL è irrilevante, dal momento che la circostanza che la GEP abbia beneficiato gratuitamente della gru non può, di per sé, giustificare che venga negata alla VGL la detrazione dell'IVA relativa a tali costi, come rilevato al punto 25 della presente sentenza.
- 28 Ciò premesso, occorre aggiungere che spetta al giudice del rinvio esaminare se la messa a disposizione della gru si sia limitata a quanto necessario per garantire la trasformazione dei pezzi fusi per conto della VGL o se essa abbia ecceduto quanto necessario a tal fine (v., per analogia, sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 37).
- 29 Infatti, conformemente alla giurisprudenza della Corte, se la messa a disposizione della gru si è limitata a quanto era necessario a detto fine, si dovrebbe riconoscere il diritto a detrazione per l'insieme delle spese generate dal suo acquisto. Se tale messa a disposizione ha, invece, ecceduto quanto necessario per garantire la trasformazione dei pezzi fusi, il nesso diretto e immediato tra l'acquisto della gru, da un lato, e le operazioni soggette ad imposta effettuate a valle o, in alternativa, l'attività economica della VGL, dall'altro, è in parte interrotto, cosicché il diritto a detrazione deve essere riconosciuto solo per l'IVA assolta a monte che ha gravato sulla parte delle spese sostenute per l'acquisto della gru di cui trattasi che è stato oggettivamente necessario per consentire alla VGL di effettuare le sue operazioni soggette a imposta o di esercitare la sua attività economica (v., per analogia, sentenze del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, punti 38 e 39, nonché del 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punto 38).
- 30 Alla luce dei motivi che precedono, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi nazionale in forza della quale, qualora un soggetto passivo abbia acquistato un bene che in seguito mette a disposizione, a titolo gratuito, di un subappaltatore affinché effettui lavori a beneficio di tale soggetto passivo, a quest'ultimo viene negata la detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di tale bene, nella misura in cui tale messa a disposizione non ecceda quanto necessario per consentire a detto soggetto passivo di effettuare una o più operazioni soggette ad imposta a valle o, in alternativa, di esercitare la sua attività economica, e nella misura in cui il costo di acquisto di detto bene faccia parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni effettuate dal medesimo soggetto passivo oppure dei beni o dei servizi che egli fornisce nell'ambito della sua attività economica.

Sulla seconda questione

- 31 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi nazionale in forza della quale la detrazione dell'IVA assolta a monte è negata a un

soggetto passivo per il motivo che quest'ultimo non ha tenuto una contabilità distinta per la sua stabile organizzazione nello Stato membro in cui è effettuata la verifica fiscale, ragione per cui le autorità tributarie non sono in grado di verificare taluni elementi di fatto.

- 32 Come già esposto, in sostanza, ai punti 16 e 17 della presente sentenza, in linea di principio, il diritto a detrazione previsto dal titolo X di tale direttiva, che è inteso a garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, purché queste siano di per sé soggette all'IVA, non può essere soggetto a limitazioni e si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte.
- 33 Secondo giurisprudenza costante, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA impone che la detrazione dell'IVA a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo (sentenza del 7 marzo 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).
- 34 Da quanto precede discende che, quando l'amministrazione tributaria di uno Stato membro dispone delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre tale imposta, condizioni supplementari che possono produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo (sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 59 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 35 Una diversa soluzione può tuttavia imporsi qualora l'inosservanza di tali requisiti formali abbia l'effetto d'impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 Al riguardo, si deve precisare che i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, come quelli previsti al capo 1 del titolo X della direttiva 2006/112, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», mentre i requisiti formali del suddetto diritto disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, come nel caso degli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione (sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Nello specifico, ai fini dell'applicazione dell'IVA e del suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria, il titolo XI di tale direttiva elenca alcuni obblighi cui sono tenuti, in particolare, i soggetti passivi debitori di tale imposta, segnatamente la tenuta di una contabilità adeguata, imposta dall'articolo 242 di tale direttiva (v., in tal senso, sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 48).
- 38 Ne consegue che ad un soggetto passivo non può essere impedito di esercitare il suo diritto a detrazione per il motivo che egli non avrebbe tenuto una contabilità sufficientemente dettagliata se l'autorità tributaria è in grado di effettuare il suo controllo e di verificare che i

requisiti sostanziali sono soddisfatti. Nel caso di specie, sebbene il soggetto passivo non tenga una contabilità distinta per la sua stabile organizzazione in Romania, l'autorità tributaria non può negargli la possibilità di esercitare il suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte se essa è in grado di effettuare ogni verifica necessaria per determinare l'esistenza e la portata di tale diritto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

- 39 Inoltre, la Corte ha dichiarato che il fatto di sanzionare l'inosservanza, da parte del soggetto passivo, dei suoi obblighi contabili e dichiarativi con un diniego del diritto a detrazione eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi, posto che il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità di un'infrazione ai requisiti formali legati al diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenza del 7 marzo 2018, *Dobre* C-159/17, EU:C:2018:161, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Alla luce dei motivi che precedono, si deve rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi nazionale in forza della quale la detrazione dell'IVA assolta a monte è negata a un soggetto passivo per il motivo che esso non ha tenuto una contabilità distinta per la sua stabile organizzazione nello Stato membro in cui è effettuata la verifica fiscale qualora le autorità tributarie siano in grado di verificare se le condizioni sostanziali del diritto a detrazione sono soddisfatte.

Sulle spese

- 41 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 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,**

deve essere interpretato nel senso che:

esso osta a una prassi nazionale in forza della quale, qualora un soggetto passivo abbia acquistato un bene che in seguito mette a disposizione, a titolo gratuito, di un subappaltatore affinché effettui lavori a beneficio di tale soggetto passivo, a quest'ultimo viene negata la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'acquisto di tale bene, nella misura in cui tale messa a disposizione non ecceda quanto necessario per consentire a detto soggetto passivo di effettuare una o più operazioni soggette ad imposta a valle o, in alternativa, di esercitare la sua attività economica, e nella misura in cui il costo di acquisto di detto bene faccia parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni effettuate dal medesimo soggetto

passivo oppure dei beni o dei servizi che egli fornisce nell'ambito della sua attività economica.

2) L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112

deve essere interpretato nel senso che:

esso osta a una prassi nazionale in forza della quale la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte è negata a un soggetto passivo per il motivo che esso non ha tenuto una contabilità distinta per la sua stabile organizzazione nello Stato membro in cui è effettuata la verifica fiscale qualora le autorità tributarie siano in grado di verificare se le condizioni sostanziali del diritto a detrazione sono soddisfatte.

Firme

* [Lingua processuale: il rumeno.](#)