

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

16 febbraio 2023 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Costruzione di un complesso immobiliare da parte di un’associazione senza personalità giuridica – Contratto di associazione – Vendita degli appartamenti di detto complesso immobiliare da parte di taluni associati – Determinazione del soggetto passivo debitore dell’imposta – Principio della neutralità fiscale – Diritto alla detrazione dell’IVA»

Nella causa C-519/21,

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 28 giugno 2021, pervenuta in cancelleria il 24 agosto 2021, nel procedimento

ASA

contro

DGRFP Cluj,

con l’intervento di:

BP,

MB,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da M.L. Arastey Sahún (relatrice), presidente di sezione, F. Biltgen e J. Passer, giudici,

avvocato generale: N. Emiliou

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per ASA, da S.I. Puț, avocat;
- per il governo rumeno, da E. Gane, A. Rotăreanu e A. Wellman, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e J. Jokubauskaitė, 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 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dei principi di proporzionalità, di neutralità fiscale e di certezza del diritto.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra ASA, persona fisica, e la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direzione generale regionale delle Finanze pubbliche di Cluj-Napoca, Romania) (in prosieguo: l'«autorità tributaria») relativamente all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) di operazioni di vendita di appartamenti.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA:
- «A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».
- 4 L'articolo 9, paragrafo 1, della citata direttiva così dispone:
- «Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.
- Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».
- 5 L'articolo 11 di detta direttiva stabilisce quanto segue:
- «Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (...), ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.
- Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione».
- 6 L'articolo 12 della medesima direttiva così prevede:
- «1. Gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, e in particolare una delle operazioni seguenti:
- a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente;
 - b) la cessione di un terreno edificabile.
2. Ai fini del paragrafo 1, lettera a), si considera “fabbricato” qualsiasi costruzione incorporata al

suolo.

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

Gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione, quali il criterio del periodo che intercorre tra la data di completamento dell'edificio e la data di prima cessione, oppure quello del periodo che intercorre tra la data di prima occupazione e la data della successiva cessione, purché tali periodi non superino rispettivamente cinque e due anni.

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

7 A norma dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

8 L'articolo 62 di tale direttiva dispone quanto segue:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

- 1) “fatto generatore dell'imposta” il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;
- 2) “esigibilità dell'imposta” il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito».

9 Ai sensi dell'articolo 63 di detta direttiva:

«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».

10 L'articolo 65 della medesima direttiva così prevede:

«In caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato».

11 L'articolo 73 della direttiva IVA così dispone:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

12 L'articolo 78 della direttiva di cui trattasi è così formulato:

«Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:

- a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA;
- b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione.

Ai fini del primo comma, lettera b), le spese soggette ad una convenzione separata possono essere

considerate dagli Stati membri come spese accessorie».

13 Ai sensi dell'articolo 167 di detta direttiva:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

14 L'articolo 168 della stessa direttiva stabilisce 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;

(...)».

15 L'articolo 178 della direttiva IVA così dispone:

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

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

(...)».

16 L'articolo 179 di tale direttiva prevede quanto segue:

«Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178.

Tuttavia gli Stati membri possono obbligare i soggetti passivi che effettuano le operazioni occasionali di cui all'articolo 12 a esercitare il diritto a detrazione soltanto al momento della cessione».

17 Ai sensi dell'articolo 226 di detta direttiva:

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

1) la data di emissione della fattura;

2) un numero sequenziale, con una o più serie, che identifichi la fattura in modo unico;

3) il numero di identificazione IVA, di cui all'articolo 214, con il quale il soggetto passivo ha effettuato la cessione di beni o la prestazione di servizi;

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

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

- 6) la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi;
- 7) la data in cui è effettuata o ultimata la cessione di beni o la prestazione di servizi o la data in cui è corrisposto l'acconto di cui all'articolo 220, punti 4) e 5), sempreché tale data sia determinata e diversa dalla data di emissione della fattura;
- 8) la base imponibile per ciascuna aliquota o esenzione, il prezzo unitario al netto dell'IVA, nonché gli eventuali sconti, riduzioni o ristorni se non sono compresi nel prezzo unitario;
- 9) l'aliquota IVA applicata;
- 10) l'importo dell'IVA da pagare, tranne in caso di applicazione di un regime speciale per il quale la presente direttiva escluda tale indicazione;

(...».

Diritto rumeno

18 L'articolo 86, paragrafi da 2 a 5, della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 recante il codice tributario) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 927 del 23 dicembre 2003), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: il «codice tributario»), così disponeva:

«(2) All'interno di ciascuna associazione senza personalità giuridica, costituita secondo la legge, gli associati sono tenuti a concludere contratti di associazione in forma scritta, all'inizio dell'attività, contenenti in particolare dati riguardanti:

- a) le parti contraenti;
- b) l'ambito di attività e la sede dell'associazione;
- c) il contributo degli associati sotto forma di beni e diritti;
- d) la quota percentuale di partecipazione di ciascun associato agli utili o alle perdite dell'associazione proporzionalmente al contributo di ciascuno;
- e) la nomina dell'associato responsabile per l'adempimento degli obblighi dell'associazione nei confronti dei pubblici poteri;
- f) le condizioni di cessazione dell'associazione. I contributi degli associati previsti dal contratto di associazione non sono considerati redditi per l'associazione. Il contratto di associazione è registrato presso l'autorità tributaria competente entro quindici giorni dalla data della sua conclusione. L'autorità tributaria ha il diritto di rifiutare la registrazione dei contratti qualora non contengano i dati richiesti conformemente al presente paragrafo.

(3) Qualora sussistano legami di parentela fino al quarto grado incluso tra i membri dell'associazione, le parti sono tenute a fornire la prova che esse partecipano alla realizzazione degli utili con beni o diritti ad esse appartenenti. Possono essere membri dell'associazione anche le persone fisiche dotate di una capacità di agire limitata.

(4) Le associazioni sono tenute a depositare presso l'autorità tributaria competente, entro il 15 marzo dell'anno successivo, dichiarazioni annuali dei redditi, conformemente al modello elaborato dal Ministero delle Finanze pubbliche, che comprenderanno anche la distribuzione dell'utile netto/la perdita tra i soci.

(5) L'utile annuale/la perdita annuale, realizzato/a nell'ambito dell'associazione, è distribuito/a

agli associati in modo proporzionale alla quota percentuale di partecipazione corrispondente al contributo, conformemente al contratto di associazione».

19 Ai sensi dell'articolo 125¹ paragrafo 1, del codice tributario:

Ai fini del presente titolo i termini e le espressioni di seguito enunciati hanno il seguente significato:

(...)

18. per "soggetto passivo" si intende quanto previsto all'articolo 127, paragrafo (1). Esso è la persona fisica, il gruppo di persone, l'istituzione pubblica, la persona giuridica nonché qualsiasi altra entità in grado di esercitare un'attività economica;

(...)».

20 L'articolo 127, paragrafi 8 e 9, del codice di cui trattasi così recita:

«(8) Alle condizioni e nei limiti previsti dalle norme, è considerato come un unico soggetto passivo un gruppo di soggetti passivi stabiliti in Romania che, indipendenti dal punto di vista giuridico, intrattengono relazioni strette tra di loro dal punto di vista organizzativo, finanziario ed economico.

(9) L'associato o il partner di un'associazione o di un'organizzazione senza personalità giuridica è considerato soggetto passivo distinto per quelle attività economiche che non sono svolte per conto di tale associazione o di tale organizzazione».

21 A norma dell'articolo 152, paragrafo 1, del suddetto codice:

«Il soggetto passivo stabilito in Romania il cui volume d'affari annuo, dichiarato o realizzato, sia inferiore alla soglia di EUR 35 000, il cui equivalente in RON è fissato secondo il tasso di cambio comunicato dalla Banca Națională a României [(Banca di Romania)] alla data di adesione e arrotondato al millesimo successivo, può chiedere l'esenzione dall'imposta, in seguito denominata "regime speciale di esenzione", per le operazioni di cui all'articolo 126, paragrafo (1), con l'eccezione delle cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi, esenti ai sensi dell'articolo 143, paragrafo (2), lettera b)».

22 La Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (decreto del governo n. 44/2004 per l'approvazione delle modalità di applicazione della legge n. 571/2003 recante il codice tributario) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 112 del 6 febbraio 2004), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: il «decreto del governo n. 44/2004»), prevedeva, al punto 4, emesso ai sensi dell'articolo 127 del codice tributario, quanto segue:

«(1) Ai fini dell'articolo 127, paragrafo (8), del codice tributario, un gruppo di soggetti passivi stabiliti in Romania, indipendenti dal punto di vista giuridico e che intrattengono relazioni strette tra di loro dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo, può scegliere di essere trattato come un unico soggetto passivo, denominato gruppo fiscale, alle seguenti condizioni:

- a) un soggetto passivo può far parte di un solo gruppo fiscale; e
- b) l'opzione deve riguardare un periodo di almeno due anni; e
- c) tutti i soggetti passivi del gruppo devono applicare lo stesso periodo d'imposta;

(2) Il gruppo fiscale può essere costituito da due a cinque soggetti passivi.

(3) Fino al 1° gennaio 2009 un gruppo fiscale può essere costituito solo da soggetti passivi che sono considerati grandi contribuenti.

(4) Si ritiene che intrattengano relazioni strette tra di loro dal punto di vista finanziario, economico e organizzativo ai sensi del paragrafo (1) i soggetti passivi il cui capitale sia detenuto direttamente o indirettamente per oltre il 50% dai medesimi azionisti.

(5) Ai fini della costituzione del gruppo fiscale, viene depositata presso l'autorità tributaria competente una domanda firmata da tutti i membri del gruppo contenente le seguenti informazioni:

- a) il nome, l'indirizzo, l'ambito di attività e il numero di identificazione IVA di ciascun membro;
- b) gli elementi attestanti che i membri intrattengono relazioni strette tra di loro ai sensi del paragrafo (2);
- c) il nome del membro nominato rappresentante.

(6) L'autorità tributaria competente adotta una decisione formale recante approvazione o diniego della costituzione del gruppo fiscale e comunica tale decisione al rappresentante del gruppo nonché a ciascuna autorità tributaria nel cui territorio di competenza si trovino i membri del gruppo fiscale, entro 60 giorni dal ricevimento della domanda di cui al paragrafo (5).

(7) La costituzione del gruppo fiscale ha effetto a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo alla data della decisione di cui al paragrafo (6).

(...».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

23 Le sorelle ASA e PP erano comproprietarie di un terreno in Romania.

24 Alla fine del 2006, esse hanno concluso un contratto di associazione senza personalità giuridica con BP e MB, altre due persone fisiche, per la costruzione di un complesso immobiliare composto da otto immobili residenziali con 56 appartamenti, destinati alla vendita a terzi.

25 Il contratto di associazione prevedeva in particolare che BP e MB avrebbero sostenuto congiuntamente le spese relative alla costruzione del complesso immobiliare e che, quanto agli utili, ASA e PP avrebbero beneficiato di una percentuale del 16,67% ciascuna, e BP e MB del 33% ciascuno.

26 Inoltre, ai sensi di detto contratto di associazione, la progettazione, l'ottenimento dei permessi di costruire e di tutti i documenti amministrativi necessari, l'espletamento di tutte le formalità e pratiche richieste per l'iscrizione nel registro del catasto degli immobili e degli appartamenti, nonché la vendita degli appartamenti da costruire, erano oggetto di obblighi comuni.

27 Infine, sia MB che BP hanno ricevuto mandato ai fini del trasferimento, in nome e per conto di ASA e di PP, del diritto di proprietà di cui esse godevano su tutti gli appartamenti da costruire.

28 Una volta costruiti, i 56 appartamenti sono stati iscritti nel registro del catasto, nel quale figuravano in quanto, rispettivamente, proprietarie o comproprietarie di detti appartamenti, vuoi ASA, vuoi PP, oppure ASA e PP ciascuna per la metà.

29 Nel periodo compreso tra il 13 maggio 2008 e il 28 novembre 2008, 53 di tali appartamenti sono stati venduti, di cui 13 appartamenti solo da ASA, 14 appartamenti solo da PP e 26 appartamenti in comproprietà da ASA e PP (tre dei quali sono stati venduti a BP e MB).

- 30 Nei rispettivi contratti di vendita conclusi, solo ASA e PP figuravano quali proprietarie dei beni e non vi veniva fatta alcuna menzione di BP e di MB. Inoltre, detti contratti non contenevano alcun riferimento all'IVA né al contratto di associazione concluso.
- 31 A seguito di una verifica fiscale, l'autorità tributaria ha emesso, il 26 ottobre 2011, un avviso di accertamento nei confronti di ASA dichiarando quest'ultima debitrice di 537 287 lei rumeni (RON) (circa EUR 109 000) a titolo di IVA e di 482 269 lei rumeni (RON) (circa EUR 98 000) a titolo di interessi e penalità di mora.
- 32 L'autorità tributaria ha ritenuto che ASA avesse esercitato, nel corso del 2008, individualmente o insieme a PP, un'attività economica per ricavarne introiti, che, in particolare, le vendite concluse nell'ambito dell'attività in parola costituissero operazioni soggette all'IVA e che, di conseguenza, ella rientrasse nella categoria dei soggetti passivi, conformemente al diritto nazionale. Inoltre, poiché la somma percepita da ASA e da PP nel corso delle vendite di cui trattasi aveva superato la soglia di esenzione dall'IVA di cui all'articolo 152, paragrafo 1, del codice tributario, ASA e PP avrebbero dovuto registrarsi ai fini dell'IVA il 1° luglio 2008. L'autorità tributaria ha quindi concluso che ASA era debitrice dell'IVA applicabile alle suddette vendite dopo tale data.
- 33 Per giungere a tali conclusioni, l'autorità tributaria si è basata sul contratto di associazione, contratto che non è stato formalmente registrato e le è stato presentato solo all'avvio della verifica fiscale.
- 34 Il reclamo presentato da ASA avverso tale avviso di accertamento è stato respinto dall'autorità tributaria nel 2012.
- 35 ASA ha adito in primo grado la Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj, Romania), giudice del rinvio, con un ricorso diretto, in via principale, all'annullamento della decisione recante rigetto del reclamo e all'annullamento dell'avviso di accertamento. Nel corso del 2014, nell'ambito di tale controversia, ella ha chiamato in garanzia BP e MB, affinché, nel caso in cui fosse rimasta soccombente, questi ultimi fossero tenuti a sostenere il pagamento di una somma corrispondente ai due terzi del credito d'imposta che era stato posto a suo carico con l'avviso di accertamento.
- 36 Con sentenza del 28 gennaio 2016, detto giudice ha parzialmente accolto il ricorso di ASA, annullando in parte la decisione recante rigetto del reclamo, l'avviso di accertamento nonché la relativa relazione di verifica fiscale, a causa del metodo di calcolo dell'IVA e delle spese accessorie.
- 37 Con sentenza pronunciata nel 2016, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Alta Corte di cassazione e di giustizia, Romania) ha accolto le impugnazioni proposte da ASA e dall'autorità tributaria avverso tale sentenza del 28 gennaio 2016 e ha rinviato la causa dinanzi al giudice del rinvio.
- 38 Con sentenza del 14 marzo 2019, il giudice del rinvio ha accolto parzialmente il ricorso proposto da ASA nei confronti dell'autorità tributaria, annullando parzialmente la decisione recante rigetto del reclamo, l'avviso di accertamento nonché la relativa relazione di verifica fiscale, ritenendo che il prezzo convenuto nell'ambito delle operazioni effettuate con ASA includesse già l'IVA.
- 39 ASA e l'autorità tributaria hanno impugnato tale sentenza.
- 40 Con sentenza del 23 luglio 2020, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Alta Corte di cassazione e di giustizia) ha annullato detta sentenza e ha rinviato nuovamente la causa per riesame dinanzi al giudice del rinvio.
- 41 A tal riguardo, quest'ultimo giudice indica anzitutto che, nell'ambito della controversia di cui al procedimento principale, la valutazione secondo cui, da un lato, ASA rientra nella categoria dei soggetti passivi e, dall'altro, l'attività economica esercitata da quest'ultima, individualmente o insieme a PP, costituisce un'operazione soggetta all'IVA, ha acquisito autorità di cosa giudicata.

- 42 In siffatto contesto, il giudice del rinvio intende accertare, in primo luogo, se BP e MB possiedano anch'essi la qualità di soggetti passivi per quanto riguarda le operazioni di vendita degli appartamenti di cui trattasi nel procedimento principale.
- 43 Suddetto giudice rileva che solo ASA e PP avrebbero partecipato al fatto generatore dell'IVA effettuando, mediante le vendite, la cessione dei beni e la riscossione del prezzo. Inoltre, esso constata che la partecipazione di BP e di MB era essenziale per la realizzazione degli otto immobili e, pertanto, per l'attività economica in quanto tale.
- 44 Al riguardo, detto giudice ritiene che, dal momento che l'autorità tributaria avrebbe preso in considerazione il contratto di associazione per giustificare l'imposizione posta a carico di ASA, la stessa autorità non poteva sostenere di non essere a conoscenza delle disposizioni di tale contratto con il pretesto che quest'ultimo non sarebbe stato fiscalmente registrato prima dell'inizio dell'attività economica e che tale contratto non rispettava le forme previste dall'articolo 86, paragrafo 2, del codice tributario. Inoltre, si potrebbe ritenere, alla luce della sentenza del 9 aprile 2013, Commissione/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217), che i soggetti di cui all'articolo 11 della direttiva IVA non debbano corrispondere individualmente alla definizione di soggetto passivo di cui all'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva, atteso che l'articolazione tra queste due disposizioni sembra consentire a persone considerate congiuntamente, strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, di corrispondere cumulativamente a tale definizione. In altre parole, la mancata presa in considerazione del contratto di associazione potrebbe condurre a dimostrare una situazione fiscale non reale. Pertanto, tenuto conto delle sentenze del 15 luglio 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punto 43), e dell'8 maggio 2013, Petroma Transports e a. (C-271/12, EU:C:2013:297, punto 34), la questione decisiva dovrebbe essere quella di determinare se l'amministrazione tributaria sia venuta a conoscenza di tale contratto di associazione prima dell'emissione dell'avviso di accertamento.
- 45 In secondo luogo, il giudice del rinvio si interroga sulla portata del diritto a detrazione di cui deve beneficiare una persona che si trovi nella situazione di ASA. In una prima ipotesi, tale giudice ritiene, basandosi sulla giurisprudenza della Corte, che ad ASA non possa essere negato il diritto alla detrazione dell'IVA per quanto riguarda l'onere dell'IVA sulle operazioni di investimento effettuate ai fini dell'attività dell'associazione, ivi compresa l'IVA corrispondente alle fatture emesse a nome di BP, di MB e di PP per il solo motivo che ASA non era debitrice d'imposta e non ha pagato personalmente l'IVA a monte per beni e servizi utilizzati nell'ambito delle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale. Tuttavia, detto giudice ritiene, per quanto riguarda l'IVA pagata a monte da PP, che ad ASA potrebbe essere negato il diritto alla detrazione dell'IVA per il motivo che PP stessa sarebbe stata soggetta a imposizione fiscale, ragion per cui occorrerebbe riconoscerle il diritto di detrarre l'IVA che ella ha sostenuto a monte.
- 46 In una seconda ipotesi, il giudice del rinvio si basa sulla sentenza del 21 novembre 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punto 44), nella quale la Corte ha dichiarato che il soggetto passivo è quindi tenuto a fornire prove oggettive del fatto che beni e servizi gli siano stati effettivamente forniti a monte da soggetti passivi, ai fini della realizzazione di sue proprie operazioni soggette ad IVA e con riguardo alle quali l'IVA sia stata effettivamente assolta. Ne deriverebbe che ASA non sarebbe in grado di detrarre l'IVA dalle fatture emesse a monte a nome di PP, dato che quest'ultima avrebbe fatto valere ella stessa in giudizio il diritto a detrazione e che tale diritto non potrebbe essere esercitato due volte. Per quanto riguarda l'IVA corrispondente alle fatture emesse a nome di BP e di MB, lo stesso giudice parte dal presupposto che l'IVA non potrebbe neppure essere detratta da ASA, dato che quest'ultima non avrebbe pagato l'IVA a monte e che BP e MB non avrebbero la qualità di soggetti passivi.
- 47 In terzo luogo, il giudice del rinvio nutre dubbi quanto alla possibilità per ASA di chiamare in garanzia BP e MB affinché questi ultimi siano tenuti a farsi carico dell'IVA pagata in proporzione ai loro diritti agli utili previsti nel contratto di associazione. Esso osserva che una siffatta chiamata in

garanzia, una volta dichiarata fondata, potrebbe comportare la conseguenza di modificare l'avviso di accertamento e priverebbe in tal modo BP e MB dei diritti loro riconosciuti dal Codul de procedură fiscală (Codice di procedura tributaria) nel caso in cui l'amministrazione tributaria abbia agito direttamente nei loro confronti.

48 Stante quanto precede, la Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se la direttiva [IVA], in generale, e gli articoli 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 e 78, in particolare, possano essere interpretati, in un contesto specifico come quello della controversia di cui al procedimento principale, nel senso [che], riguardo al verificarsi del fatto generatore nel caso delle operazioni imponibili di cessione di beni immobili e riguardo al metodo di formazione della relativa base imponibile, hanno la qualità di soggetto passivo anche le persone fisiche che sono parti di un contratto di associazione senza personalità giuridica unitamente al soggetto passivo tenuto al pagamento dell'imposta sulle operazioni a valle che egli avrebbe dovuto riscuotere, considerato che il contratto di associazione non è stato registrato presso le autorità tributarie prima dell'inizio dell'attività, ma è stato presentato a queste ultime prima dell'emissione degli atti amministrativi fiscali.
- 2) Se la direttiva [IVA], in generale, e l'articolo 167, l'articolo 168, lettera a), l'articolo 178, lettera a) [e] l'articolo 179, in particolare, nonché il principio di proporzionalità e il principio di neutralità possano essere interpretati, in un contesto specifico come quello della controversia di cui al procedimento principale, nel senso che:
 - a) è riconosciuta la possibilità di concedere il diritto a detrazione a un soggetto passivo, nel caso in cui egli non sia debitore d'imposta o abbia assolto personalmente l'IVA a monte su beni e servizi utilizzati nell'ambito di operazioni imponibili, e l'IVA è dovuta/assolta a monte da persone fisiche rispetto alle quali non è stata accertata la qualità di soggetto passivo, ma che sono parti di un contratto di associazione senza personalità giuridica unitamente al soggetto passivo tenuto al pagamento dell'imposta sulle operazioni a valle che egli avrebbe dovuto riscuotere, considerato che il contratto di associazione non è stato registrato presso le autorità tributarie prima dell'inizio dell'attività[;]
 - b) è riconosciuta la possibilità di concedere il diritto a detrazione a un soggetto passivo, in un contesto specifico come quello della controversia di cui al procedimento principale, nel caso in cui egli non sia debitore d'imposta o abbia assolto personalmente l'IVA a monte su beni e servizi utilizzati nell'ambito di operazioni imponibili, e l'IVA è dovuta/assolta a monte da una persona fisica rispetto alla quale è stata accertata la qualità di soggetto passivo, che è parte di un contratto di associazione senza personalità giuridica e che, unitamente al soggetto passivo, intende ugualmente esercitare o poteva esercitare il proprio diritto a detrazione, e questi ultimi sono tenuti ad assolvere l'imposta sulle operazioni a valle che essi avrebbero dovuto riscuotere, considerato che il contratto di associazione non è stato registrato presso le autorità tributarie prima dell'inizio dell'attività.
- 3) In caso di risposta negativa e/o alla luce anche del principio della certezza del diritto: se sia ricevibile una domanda del soggetto passivo, su cui grava l'obbligo di pagamento dell'IVA e dei relativi oneri, di rivalersi nei confronti delle persone fisiche rispetto alle quali non è stata accertata la qualità di soggetto passivo e che sono parti di un contratto di associazione senza personalità giuridica unitamente al soggetto passivo tenuto al pagamento dell'imposta sulle operazioni a valle che egli avrebbe dovuto riscuotere, considerato che il contratto di associazione non è stato registrato presso le autorità tributarie prima dell'inizio dell'attività, al fine di ottenere la quota [di imposta] prevista per la ripartizione degli utili che spetta a suddette persone in base al contratto di associazione in relazione all'obbligo di pagamento dell'IVA e dei relativi oneri gravante sul soggetto passivo».

Sulla richiesta di procedimento accelerato

- 49 Il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte di sottoporre il presente rinvio pregiudiziale al procedimento accelerato di cui all'articolo 105, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte. A sostegno della sua richiesta, tale giudice ha affermato che la controversia di cui al procedimento principale è pendente dinanzi ai giudici nazionali dal 2 luglio 2012.
- 50 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.
- 51 Occorre ricordare che un siffatto procedimento accelerato costituisce uno strumento procedurale destinato a rispondere a una situazione di urgenza straordinaria (sentenza del 16 giugno 2022, *Port de Bruxelles e Région de Bruxelles-Capitale*, C-229/21, EU:C:2022:471, punto 40 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 52 In tal senso, da un lato, la circostanza che il giudice del rinvio sia tenuto a fare tutto il possibile per garantire una rapida definizione del procedimento principale non basta di per sé a giustificare il ricorso a un procedimento accelerato ai sensi dell'articolo 105, paragrafo 1, del regolamento di procedura [sentenza del 14 luglio 2022, *CC (Trasferimento della residenza abituale del minore verso uno Stato terzo)*, C-572/21, EU:C:2022:562, punto 22 e giurisprudenza ivi citata].
- 53 Dall'altro lato, l'incertezza che colpisce le parti di una controversia per diversi anni e il loro interesse, certamente legittimo, a conoscere il più rapidamente possibile la portata dei diritti che esse ricavano dall'ordinamento giuridico dell'Unione non possono, tenuto conto del carattere derogatorio del procedimento accelerato, costituire una circostanza eccezionale tale da giustificare il ricorso a un siffatto procedimento (v., in tal senso, ordinanza del presidente della Corte del 19 settembre 2017, *Magamadov*, C-438/17, non pubblicata, EU:C:2017:723, punto 21 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 54 Nel caso di specie, con decisione del 4 novembre 2021, il presidente della Corte, sentiti la giudice relatrice e l'avvocato generale, ha respinto la richiesta di sottoporre la presente causa a un procedimento accelerato.
- 55 Infatti, l'interesse dei soggetti dell'ordinamento, per quanto importante e legittimo, a che sia determinata il più rapidamente possibile la portata dei diritti loro spettanti in forza del diritto dell'Unione non implica la necessità del rapido trattamento del procedimento principale, ai sensi dell'articolo 105, paragrafo 1, del regolamento di procedura.

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

- 56 In via preliminare, occorre stabilire se, dal punto di vista dell'IVA, le diverse operazioni relative alla costruzione di un complesso immobiliare nonché alla vendita degli appartamenti costruiti, effettuate sulla base di un contratto di associazione, debbano essere trattate come operazioni distinte imponibili separatamente o come operazioni complesse uniche, composte da più elementi.
- 57 A tale riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali essa si svolge per determinare se tale operazione comporti, ai fini dell'IVA, due o più prestazioni

distinte o un'unica prestazione (sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

- 58 La Corte ha altresì dichiarato che, da un lato, dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA discende che ciascuna operazione deve normalmente essere considerata distinta e indipendente e, dall'altro lato, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA (sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 59 Pertanto, in determinate circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare così luogo separatamente a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 60 Una prestazione deve essere considerata unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale. È questo il caso anche quando una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale e la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica lo stesso trattamento fiscale della prestazione principale. Segnatamente, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 61 Tuttavia, non esistono regole assolute quanto alla determinazione dell'estensione di una prestazione dal punto di vista dell'IVA e occorre quindi, per determinare l'estensione di una prestazione, prendere in considerazione la totalità delle circostanze in cui si svolge l'operazione di cui trattasi (sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).
- 62 Nell'ambito della cooperazione istituita in forza dell'articolo 267 TFUE, al fine di stabilire se un'operazione commerciale costituisca più prestazioni indipendenti o una prestazione unica ai fini dell'IVA, spetta al giudice nazionale individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi tenendo conto dell'obiettivo economico di tale operazione e dell'interesse dei suoi destinatari nonché apportando in proposito tutte le valutazioni definitive sui fatti [v., in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punti 32 e 33 nonché giurisprudenza ivi citata].
- 63 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che l'operazione di cui trattasi nel procedimento principale è consistita nella costruzione di un complesso di immobili residenziali ai fini della vendita degli appartamenti costruiti a terzi.
- 64 In primo luogo, dal fascicolo a disposizione della Corte risulta che ASA e PP hanno partecipato a detta operazione apportando un terreno di cui esse erano proprietarie ciascuna per la metà, mentre BP e MP hanno fornito materiali da costruzione e si sono fatti carico delle spese relative alla costruzione di detto complesso del pari ciascuno per la metà, ivi comprese le spese sostenute per ottenere i documenti amministrativi necessari. Di conseguenza, BP e MB disponevano di fatture emesse a loro nome per i beni e servizi acquistati ai fini della costruzione del complesso di cui trattasi nel procedimento principale.
- 65 In secondo luogo, occorre sottolineare che, conformemente al contratto di associazione, la vendita dei beni immobili costruiti faceva parte degli obblighi comuni delle parti contraenti. Orbene, come risulta altresì dal fascicolo a disposizione della Corte, da un lato, ai sensi dei contratti di vendita

conclusi mediante atti notarili, le proprietarie dei beni immobili di cui trattasi nel procedimento principale erano ASA e PP, senza che nei contratti fosse fatta alcuna menzione di BP e di MB né del contratto di associazione. Dall'altro lato, BP e MB hanno agito sulla base di un mandato che consentiva loro di trasferire, in nome e per conto di ASA e di PP, ai soggetti di loro scelta e al prezzo convenuto con l'acquirente, il diritto di proprietà di cui ASA e PP godevano sugli appartamenti di cui trattasi.

66 Poiché le operazioni relative, da un lato, alla costruzione del complesso immobiliare di cui trattasi nel procedimento principale nonché, dall'altro, alla vendita dei beni immobili sembrano avere natura distinta, dato che ciascuna di esse presenta una caratteristica economica propria e non può essere considerata come principale – o accessoria – rispetto all'altra, le operazioni medesime devono essere trattate come operazioni distinte imponibili separatamente, aspetto che incombe al giudice del rinvio verificare alla luce delle circostanze di fatto del procedimento principale.

Sulla prima questione

67 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 9 e 11 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che le parti di un contratto di associazione senza personalità giuridica, che non è stato registrato presso l'autorità tributaria competente prima dell'inizio dell'attività economica di cui trattasi, debbano essere considerate «soggetti passivi» unitamente al soggetto passivo tenuto al pagamento dell'imposta sull'operazione imponibile.

68 Per quanto riguarda, in primo luogo, l'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva, va ricordato che la disposizione di cui trattasi definisce la nozione di «soggetto passivo» come «chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

69 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, i termini utilizzati all'articolo 9 della direttiva IVA, in particolare il termine «chiunque», danno una definizione ampia del concetto di «soggetto passivo» basata sull'indipendenza nell'esercizio di un'attività economica, nel senso che tutte le persone fisiche o giuridiche, sia pubbliche che private, nonché gli enti privi di personalità giuridica, che soddisfano oggettivamente i criteri stabiliti da tale disposizione, devono essere considerati soggetti passivi dell'IVA [sentenza del 16 settembre 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Contratto di attività congiunta), C-312/19, EU:C:2020:711, punto 39 e giurisprudenza ivi citata].

70 Per determinare chi, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, debba essere considerato «soggetto passivo» ai fini dell'IVA per le cessioni di cui trattasi, occorre accertare chi abbia esercitato in modo indipendente l'attività economica di cui trattasi. Infatti, il criterio dell'indipendenza riguarda la questione del collegamento dell'operazione in esame ad una determinata persona o entità, al contempo garantendo, inoltre, che l'acquirente possa esercitare il suo eventuale diritto a detrazione in modo giuridicamente sicuro [sentenza del 16 settembre 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Contratto di attività congiunta), C-312/19, EU:C:2020:711, punto 40].

71 A tal fine, occorre accertare se l'interessato svolge un'attività economica in nome proprio, per conto proprio e sotto la propria responsabilità, e se si assume il rischio economico connesso all'esercizio di tali attività [sentenza del 16 settembre 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Contratto di attività congiunta), C-312/19, EU:C:2020:711, punto 41 e giurisprudenza ivi citata].

72 Nel caso di specie, spetta in ultima analisi al giudice nazionale, che è il solo competente a valutare i fatti, determinare, alla luce delle considerazioni esposte ai punti da 56 a 60 della presente sentenza, se si debba ritenere che BP e MP esercitino «in modo indipendente» un'attività economica alla luce del contratto di associazione di cui trattasi nel procedimento principale.

73 Tuttavia, la Corte, chiamata a fornire al giudice del rinvio risposte utili, è competente ad apportare

indicazioni, attinte dal fascicolo del procedimento principale di cui trattasi e dalle osservazioni scritte che le sono state sottoposte, in modo da consentire a quest'ultimo di pronunciarsi nella controversia concreta di cui è investito (v., per analogia, sentenza del 17 dicembre 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punto 31).

- 74 Per quanto riguarda l'operazione imponibile di cui trattasi nel procedimento principale, vale a dire la cessione dei beni immobili, è vero, come ricordato al punto 65 della presente sentenza, che la vendita degli appartamenti costruiti faceva parte, ai sensi del contratto di associazione, degli obblighi comuni delle parti contraenti.
- 75 Tuttavia, da un lato, dalla decisione di rinvio risulta che i contratti di vendita conclusi mediante atti notarili, prevedevano che l'utile della vendita fosse destinato ad entrare a far parte del patrimonio di ASA e di PP in quanto proprietarie dei beni immobili di cui trattasi nel procedimento principale, senza alcuna menzione in tali contratti di BP e di MB né del contratto di associazione.
- 76 Dall'altro lato, se, come risulta dalla decisione di rinvio, BP e MB agivano sulla base di un mandato che consentiva loro di trasferire, in nome e per conto di ASA e di PP, ai soggetti di loro scelta e al prezzo convenuto con l'acquirente, il diritto di proprietà di cui queste ultime godevano sugli appartamenti, resta comunque il fatto che gli effetti giuridici dei contratti di vendita conclusi da uno dei mandatari con un terzo riguardavano soltanto ASA e PP, poiché la cessione dell'immobile è avvenuta esclusivamente sul fondamento dei contratti di vendita e non sulla base delle promesse di vendita concluse da MB in nome proprio in quanto mandatario di ASA e di PP.
- 77 Ne consegue che, per quanto riguarda la cessione dei beni immobili, non si può ritenere che BP e MB abbiano esercitato in modo indipendente un'attività economica a norma dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, cosicché essi non presentano la qualità di «soggetto passivo», ai sensi di tale disposizione.
- 78 In secondo luogo, occorre verificare se le parti di un contratto di associazione come quello di cui trattasi nel procedimento principale debbano essere considerate come un unico soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 11 della direttiva IVA.
- 79 A tal riguardo, l'articolo 11 della direttiva IVA prevede, al primo comma, che ogni Stato membro possa considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel suo territorio che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, e precisa, al secondo comma, che uno Stato membro che eserciti l'opzione in parola può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione.
- 80 Con detta disposizione, il legislatore dell'Unione ha inteso consentire agli Stati membri di non collegare sistematicamente la qualità di soggetto passivo alla nozione di «indipendenza» puramente giuridica, per esigenze di semplificazione amministrativa o per evitare determinati abusi, quali, ad esempio, il frazionamento di un'impresa tra più soggetti passivi allo scopo di beneficiare di un regime specifico (sentenza del 15 aprile 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, non pubblicata, EU:C:2021:285, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 81 L'assimilazione ad un unico soggetto passivo ai sensi dell'articolo 11, primo comma, della direttiva IVA esclude che i soggetti subordinati continuino a sottoscrivere separatamente dichiarazioni IVA e continuino ad essere identificati, all'interno e al di fuori del loro gruppo, come soggetti passivi, dal momento che solo il soggetto passivo unico è autorizzato a sottoscrivere dette dichiarazioni (sentenza del 15 aprile 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, non pubblicata, EU:C:2021:285, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 82 Nel caso di specie, il governo rumeno sostiene che il legislatore nazionale non ha esercitato l'opzione offerta agli Stati membri dall'articolo 11 della direttiva IVA, cosicché tale disposizione

non si applica alla controversia di cui al procedimento principale. La Commissione afferma, dal canto suo, che, in forza del diritto rumeno, fino al 1° gennaio 2009, la possibilità di costituire un gruppo quale quello previsto da tale disposizione era concessa solo ai grandi contribuenti, escludendo quindi persone fisiche quali le parti del contratto di associazione di cui trattasi nel procedimento principale.

- 83 Va rammentato al riguardo che, poiché la Corte non è competente a interpretare il diritto nazionale, spetta unicamente al giudice del rinvio determinare se dal testo dell'articolo 125¹, paragrafo 18, e dell'articolo 127, paragrafo 8, del codice tributario nonché dal decreto del governo n. 44/2004 risulti che il legislatore rumeno ha esercitato tale opzione e che quest'ultima poteva, all'epoca dei fatti del procedimento principale, essere applicabile alle parti del contratto di associazione di cui trattasi.
- 84 Anche supponendo che così sia avvenuto, la Corte è tenuta, al fine di fornire una risposta utile al giudice del rinvio, ad apportargli elementi che gli consentano di valutare la compatibilità della normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale con i principi di proporzionalità e di neutralità fiscale.
- 85 Dalla giurisprudenza della Corte emerge infatti che agli Stati membri è consentito, nell'ambito del loro margine di discrezionalità, subordinare l'applicazione del regime previsto dall'articolo 11 della direttiva IVA a talune restrizioni, purché esse rientrino negli obiettivi di tale direttiva volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a contrastare l'elusione o l'evasione fiscale, e siano rispettati il diritto dell'Unione e i suoi principi generali, in particolare i principi di proporzionalità e di neutralità fiscale (sentenza del 15 aprile 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, non pubblicata, EU:C:2021:285, punto 57 e giurisprudenza ivi citata).
- 86 Spetta quindi al giudice del rinvio verificare che il requisito di una previa dichiarazione di registrazione da parte dei membri del gruppo fiscale presso l'autorità tributaria competente, di cui al punto 4, paragrafo 5, del decreto del governo n. 44/2004, costituisca una misura necessaria e adeguata agli obiettivi volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro l'elusione o l'evasione fiscale (v., per analogia, sentenza del 15 aprile 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, non pubblicata, EU:C:2021:285, punto 58 e giurisprudenza ivi citata).
- 87 Per quanto riguarda il principio di proporzionalità, occorre constatare che una normativa nazionale che impone la registrazione dei membri del gruppo fiscale presso l'autorità tributaria competente prima della realizzazione delle operazioni imponibili non sembra eccedere quanto necessario per conseguire l'obiettivo dell'articolo 11 della direttiva IVA, volto a prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro l'elusione o l'evasione fiscale, in quanto consente all'amministrazione tributaria di identificare il soggetto passivo prima della realizzazione di dette operazioni, facilitando così la verifica fiscale.
- 88 Per quanto concerne il principio di neutralità fiscale, quest'ultimo, che è la traduzione da parte del legislatore dell'Unione, in materia di IVA, del principio generale della parità di trattamento, osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA (v., in tal senso, sentenze del 17 dicembre 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punto 48 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 15 aprile 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, non pubblicata, EU:C:2021:285, punto 65 e giurisprudenza ivi citata).
- 89 Nel caso di specie, la previa dichiarazione del gruppo fiscale di cui trattasi presso l'autorità tributaria competente, imposta dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, sembra riguardare la tenuta da parte di tale autorità di un registro dei soggetti che devono pagare l'imposta sul reddito o sulle società, cosicché il requisito in esame non può essere interpretato nel senso che è contrario al principio di neutralità fiscale.

90 Ne risulta che, quand'anche le disposizioni del diritto nazionale menzionate al punto 83 della presente sentenza costituissero la trasposizione dell'articolo 11 della direttiva IVA e tali disposizioni fossero applicabili alle parti del contratto di associazione di cui trattasi nel procedimento principale, detto articolo 11 non osterebbe a che una siffatta associazione, senza personalità giuridica e che non è stata registrata presso l'autorità tributaria prima delle operazioni di cui trattasi, possa non beneficiare di dette disposizioni.

91 In considerazione di quanto precede, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 9 e 11 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che le parti di un contratto di associazione senza personalità giuridica, che non è stato registrato presso l'autorità tributaria competente prima dell'inizio dell'attività economica di cui trattasi, non possono essere considerate «soggetti passivi» unitamente al soggetto passivo tenuto al pagamento dell'imposta sull'operazione imponibile.

Sulla seconda questione

92 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA nonché il principio di proporzionalità e il principio di neutralità fiscale debbano essere interpretati nel senso che impongono di concedere a un soggetto passivo, qualora quest'ultimo non disponga di una fattura a suo nome, il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte da un'altra parte di un'associazione senza personalità giuridica ai fini della realizzazione dell'attività economica di tale associazione.

93 Secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto a detrazione dell'IVA costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, che, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni e va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte dal soggetto passivo (sentenza del 10 febbraio 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

94 Tale regime è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano esse stesse soggette all'IVA (sentenza del 10 febbraio 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, punto 48 e giurisprudenza ivi citata).

95 A norma dell'articolo 167 della direttiva IVA, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile. Le condizioni sostanziali richieste per il sorgere di tale diritto sono elencate nell'articolo 168, lettera a), della direttiva di cui trattasi. Quindi, per poter beneficiare di detto diritto, occorre, da un lato, che l'interessato sia un soggetto passivo ai sensi di tale direttiva e, dall'altro, che i beni o i servizi con riferimento ai quali il diritto a detrazione venga invocato siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, tali beni siano ceduti o tali servizi siano forniti da un altro soggetto passivo (sentenza del 21 novembre 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

96 Quanto alle condizioni formali del diritto a detrazione, risulta dall'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA che l'esercizio di tale diritto è subordinato al possesso di una fattura redatta conformemente all'articolo 226 della direttiva medesima (sentenza del 21 novembre 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

97 Orbene, la Corte ha affermato che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la sua detraibilità a monte sia riconosciuta qualora gli obblighi sostanziali siano soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Conseguentemente, l'amministrazione tributaria non può negare la detraibilità dell'IVA per il solo motivo che una fattura non risponda a tutti i requisiti dettati dall'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva IVA, qualora disponga di tutti gli

elementi per verificare la sussistenza dei requisiti sostanziali relativi a tale diritto (sentenza del 21 novembre 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

- 98 In tal senso, la rigida applicazione del requisito formale di produrre le fatture contrasterebbe con i principi di neutralità e di proporzionalità, impedendo, conseguentemente, in misura sproporzionata al soggetto passivo di beneficiare della neutralità fiscale relativa alle proprie operazioni (sentenza del 21 novembre 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 99 Tuttavia, incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne (sentenza del 21 novembre 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).
- 100 Il soggetto passivo è quindi tenuto a fornire prove oggettive del fatto che beni e servizi gli siano stati effettivamente forniti a monte da soggetti passivi, ai fini della realizzazione di sue proprie operazioni soggette ad IVA e con riguardo alle quali l'IVA sia stata effettivamente assolta (sentenza del 21 novembre 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).
- 101 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che BP e MB, che erano incaricati della costruzione del complesso immobiliare di cui trattasi nel procedimento principale, dispongono delle fatture emesse a loro nome per i beni e servizi acquistati personalmente ai fini di tale operazione di costruzione, ai sensi dell'articolo 168, lettera a), e dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, mentre ASA, che ha partecipato all'associazione apportando, insieme a PP, il terreno sul quale è stato costruito detto complesso immobiliare, dispone soltanto di fatture emesse a suo nome per i servizi di energia elettrica nonché di ricevute fiscali che la stessa ha presentato come pagate da BP.
- 102 Alla luce della giurisprudenza della Corte citata ai punti da 98 a 100 della presente sentenza, spetta ad ASA fornire prove oggettive del fatto che beni e servizi connessi alla costruzione del complesso immobiliare di cui trattasi nel procedimento principale le siano stati effettivamente forniti a monte da soggetti passivi, ai fini della realizzazione di sue proprie operazioni soggette ad IVA, vale a dire la cessione dei beni immobili, e con riguardo alle quali ella abbia effettivamente assolto l'IVA, evitando così il rischio di una doppia detrazione dello stesso importo dell'IVA al contempo da parte di ASA e da parte di BP e MB, contraria al principio di neutralità.
- 103 In considerazione di quanto precede, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che la direttiva IVA nonché il principio di proporzionalità e il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che essi non impongono di concedere a un soggetto passivo, quando quest'ultimo non dispone di una fattura a suo nome, il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte da un'altra parte di un'associazione senza personalità giuridica ai fini della realizzazione dell'attività economica di tale associazione, anche se il soggetto passivo è debitore d'imposta per tale attività, in mancanza di prove oggettive del fatto che i beni e i servizi di cui trattasi nel procedimento principale gli siano stati effettivamente forniti a monte da soggetti passivi, ai fini della realizzazione di sue proprie operazioni soggette ad IVA.

Sulla terza questione

- 104 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, in caso di risposta negativa alla seconda questione, se il principio della certezza del diritto osti a che il soggetto passivo debitore dell'IVA possa chiamare in garanzia altri associati a un contratto di associazione al fine di obbligarli a sostenere l'IVA in proporzione ai loro diritti agli utili conformemente a detto contratto di associazione.
- 105 A questo proposito, occorre ricordare che il principio della certezza del diritto, che fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione, richiede che gli effetti delle norme giuridiche siano chiari, precisi e prevedibili, in particolare quando possono avere conseguenze negative per gli individui e le imprese, in modo che coloro che sono soggetti alla legge possano conoscere i loro diritti e obblighi

senza ambiguità e agire di conseguenza (sentenza del 25 gennaio 2022, VYSOČINA WIND, C-181/20, EU:C:2022:51, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

- 106 Detto principio della certezza del diritto deve essere rispettato da una normativa nazionale che rientra nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione o che costituisce attuazione del medesimo (v., in tal senso, ordinanza del 17 luglio 2014, Yumer, C-505/13, non pubblicata, EU:C:2014:2129, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 107 Orbene, il giudice del rinvio non dimostra che il ricorso di un soggetto passivo nei confronti di un terzo al fine di ottenere, mediante una domanda di garanzia, il rimborso dell'IVA pagata a monte rientri nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione o dia attuazione a quest'ultimo, dato che una siffatta domanda di garanzia è disciplinata esclusivamente dal diritto nazionale.
- 108 Ciò premesso, in assenza di elementi che consentano di concludere nel senso dell'applicabilità della direttiva IVA alla situazione oggetto della terza questione, quest'ultima è irricevibile.

Sulle spese

- 109 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 (Settima Sezione) dichiara:

- 1) **Gli articoli 9 e 11 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,**

devono essere interpretati nel senso che:

le parti di un contratto di associazione senza personalità giuridica, che non è stato registrato presso l'autorità tributaria competente prima dell'inizio dell'attività economica di cui trattasi, non possono essere considerate «soggetti passivi» unitamente al soggetto passivo tenuto al pagamento dell'imposta sull'operazione imponibile.

- 2) **La direttiva 2006/112 nonché il principio di proporzionalità e il principio di neutralità fiscale**

devono essere interpretati nel senso che:

essi non impongono di concedere a un soggetto passivo, quando quest'ultimo non dispone di una fattura a suo nome, il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte da un'altra parte di un'associazione senza personalità giuridica ai fini della realizzazione dell'attività economica di tale associazione, anche se il soggetto passivo è debitore d'imposta per tale attività, in mancanza di prove oggettive del fatto che i beni e i servizi di cui trattasi nel procedimento principale gli siano stati effettivamente forniti a monte da soggetti passivi, ai fini della realizzazione di sue proprie operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Firme
