

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

4 settembre 2025 (*)

« Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Ambito di applicazione dell’IVA – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Nozione di “prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso” – Servizi commerciali forniti all’interno dello stesso gruppo di società – Prezzo di trasferimento – Articoli 168 e 178 – Diritto a detrazione dell’IVA – Documenti giustificativi »

Nella causa C-726/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Bucureşti (corte d’appello di Bucarest, Romania), con decisione del 16 settembre 2021, pervenuta in cancelleria il 28 novembre 2023, nel procedimento

SC Arcomet Towercranes SRL

contro

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da F. Biltgen (relatore), presidente di sezione, T. von Danwitz, vicepresidente della Corte, facente funzione di giudice della Prima Sezione, A. Kumin, I. Ziemele e S. Gervasoni, giudici,

avvocato generale: J. Richard de la Tour

cancelliere: R. Şereş, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 16 gennaio 2025,

considerate le osservazioni presentate:

- per la SC Arcomet Towercranes SRL, da M. Farcău e A. Slujitoru, avocați;
- per il governo rumeno, da E. Gane, L. Ghiță e A. Rotăreanu, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e E.A. Stamate, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 3 aprile 2025,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione dell’articolo 2, paragrafo 1, lettera c), nonché degli articoli 168 e 178 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 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la SC Arcomet Towercranes SRL (in prosieguo: la «Arcomet Romania»), e, dall'altro, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Direzione generale delle finanze pubbliche di Bucarest, Romania) e l'Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (Amministrazione fiscale per i contribuenti medi di Bucarest, Romania) (in prosieguo, congiuntamente: l'«amministrazione finanziaria»), in merito a una domanda di annullamento degli atti amministrativi tributari in forza dei quali a tale società è stato applicato un supplemento d'imposta sul valore aggiunto (IVA), unitamente a interassi e penalità.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, dispone quanto segue:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, di tale direttiva:

«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 168, lettera a), della suddetta direttiva è formulato come 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».

6 L'articolo 178, lettere a) e f), della medesima direttiva dispone quanto segue:

«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 al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6;

(...)

«f) quando è tenuto ad assolvere l'imposta quale destinatario o acquirente in caso di applicazione degli articoli da 194 a 197 o dell'articolo 199, adempiere alle formalità fissate da ogni Stato membro».

7 L'articolo 199, paragrafo 1, della direttiva IVA enuncia che gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le operazioni di cui alle lettere da a) a g) di tale disposizione.

Diritto rumeno***Codice tributario***

8 L'articolo 11, paragrafo 1, della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 recante il codice tributario), del 22 dicembre 2003, nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: il «codice tributario»), prevede quanto segue:

«Nel determinare l'importo di un'imposta, di una tassa o di un contributo sociale obbligatorio, le autorità tributarie possono non tenere conto di un'operazione che non ha una finalità economica, adeguandone gli effetti fiscali, o riclassificare un'operazione o un'attività in modo tale da rifletterne il contenuto economico».

9 Ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 5, di tale codice:

«Le operazioni tra soggetti associati sono effettuate secondo il principio del prezzo sul mercato di libera concorrenza, secondo il quale le operazioni tra soggetti associati sono effettuate in condizioni stabilitate o imposte che non differiscono essere diverse dalle relazioni commerciali o finanziarie instaurate tra imprese indipendenti. Nella determinazione degli utili dei soggetti associati sono presi in considerazione i principi relativi ai prezzi di trasferimento».

10 L'articolo 126, paragrafo 1, lettera a), del suddetto codice è formulato come segue:

«(1) Ai fini dell'IVA, sono imponibili in Romania le operazioni che soddisfano le seguenti condizioni cumulative:

a) le operazioni che, ai sensi degli articoli da 128 a 130, costituiscono o sono assimilate a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, effettuate a titolo oneroso».

11 L'articolo 145, paragrafo 2, lettera a), del medesimo codice prevede quanto segue:

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

a) le operazioni soggette ad imposta».

12 Ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera a), del codice tributario:

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

a) per l'imposta dovuta o pagata, relativa ai beni che gli sono stati ceduti o che gli devono essere ceduti, oppure ai servizi che sono stati prestati o che devono essere prestati a suo favore da un soggetto passivo, essere in possesso di una fattura redatta in conformità alle disposizioni dell'articolo 155, nonché della prova del pagamento in caso di acquisti effettuati da soggetti passivi che applicano il regime dell'IVA per cassa o da soggetti passivi che acquistano beni o servizi da soggetti passivi nel periodo durante il quale applicano il regime dell'IVA per cassa».

13 L'articolo 150, paragrafo 2, di tale codice dispone quanto segue:

«L'imposta è dovuta da qualsiasi soggetto passivo, comprese le persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificati ai fini dell'IVA conformemente all'articolo 153 o 153 bis, destinatario di servizi, il cui luogo di prestazione è situato in Romania ai sensi dell'articolo 133, paragrafo 2, e resi da un soggetto passivo che non è stabilito in Romania o che non si considera stabilito in Romania in relazione a tali servizi ai sensi dell'articolo 125 bis, paragrafo 2, anche se è registrato in Romania a norma dell'articolo 153, paragrafi 4 o 5».

14 L'articolo 155, paragrafi 4 e 5, del suddetto codice prevede quanto segue:

«(4) Fatte salve le disposizioni dei paragrafi da 30 a 34, si applicano le seguenti norme di fatturazione:

a) per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi il cui luogo si considera situato in Romania, di cui agli articoli 132 e 133, la fatturazione è soggetta alle disposizioni del presente articolo. (...)

b) in deroga alle disposizioni della lettera a):

(...)

5) Il soggetto passivo deve emettere una fattura nei confronti di ciascun destinatario nelle seguenti situazioni:

a) per cessioni dei beni o prestazioni di servizi effettuate;

(...)».

Decisione del governo n. 44/2004 per l'approvazione delle modalità di applicazione della legge n. 571/2003 recante il codice tributario

15 Il punto 2, paragrafo 2, della Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (decisione del governo n. 44/2004 di approvazione delle modalità di applicazione della legge n. 571/2003 recante il codice tributario), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale, dispone quanto segue:

«Ai sensi dell'articolo 126, paragrafo 1, lettera a), del codice tributario, una cessione di beni e/o una prestazione di servizi deve essere effettuata a titolo oneroso. La condizione relativa al “titolo oneroso” implica l'esistenza di un nesso diretto tra l'operazione e il corrispettivo ottenuto. Un'operazione è imponibile quando la stessa procura un vantaggio al cliente e il corrispettivo ottenuto è correlato al vantaggio ricevuto, come segue:

- a) la condizione relativa all'esistenza di un vantaggio per un cliente è soddisfatta quando il fornitore di beni o il prestatore di servizi si impegna a fornire beni e/o servizi determinabili alla persona che effettua il pagamento o, in assenza di pagamento, quando l'operazione è stata effettuata per consentire l'assunzione di un tale impegno. Detta condizione è compatibile con il fatto che i servizi siano collettivi, che non siano misurabili con precisione o che siano riconducibili a un obbligo legale;
- b) la condizione relativa all'esistenza di un nesso tra l'operazione e il corrispettivo ottenuto è soddisfatta anche se il prezzo non riflette il valore normale dell'operazione, vale a dire, assume la forma di contributi, beni o servizi, sconti sul prezzo oppure non è pagato direttamente dal destinatario ma da un terzo».

16 Il punto 41 di tale decisione dispone che, ai fini dell'applicazione delle norme sui prezzi di trasferimento, le autorità tributarie rumene devono prendere in considerazione le linee guida sui prezzi di trasferimento, adottate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) (in prosieguo: le «linee guida dell'OCSE»).

Decreto del governo n. 92 sul codice di procedura tributaria

17 L'articolo 64 dell'Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (Decreto del governo n. 92 recante il codice di procedura tributaria), del 24 dicembre 2003 (ripubblicata in *Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 513 del 31 luglio 2007), dispone quanto segue:

«I documenti giustificativi e le scritture contabili del contribuente costituiscono la prova per stabilire la base imponibile. Qualora vi fossero altri documenti giustificativi, questi ultimi saranno presi in considerazione nello stabilire la base imponibile».

18 L'articolo 65, paragrafi 1 e 2, di tale decreto è formulato come segue:

«(1) Il contribuente ha l'onere di provare gli atti e i fatti su cui si basano le sue dichiarazioni e le richieste presentate all'amministrazione finanziaria.

(2) L'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di motivare l'avviso di accertamento sulla base di prove o accertamenti propri».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 19 La Arcomet Romania fa parte del gruppo Arcomet, un gruppo mondiale indipendente nel settore del noleggio di gru. Nell'ambito della sua attività, la Arcomet Romania acquista o noleggia gru per rivenderle o noleggiarle ai propri clienti in Romania. La Arcomet Service NV Belgio (in prosieguo: la «Arcomet Belgio») cerca fornitori per l'insieme delle sue società figlie, tra le quali la Arcomet Romania, e negozia con tali fornitori i termini contrattuali da applicare alle sue società figlie. Tuttavia, per quanto riguarda l'attività svolta in Romania, i contratti di vendita e di noleggio sono conclusi dalla Arcomet Romania sia con i suoi fornitori che con i suoi clienti.
- 20 Uno studio sui prezzi di trasferimento per le relazioni tra la Arcomet Belgio e le sue società figlie, condotto nel dicembre 2010, ha indicato che, sul mercato di riferimento, le società figlie dovevano registrare, in forza delle norme sui prezzi di trasferimento, un margine di utile operativo compreso tra – 0,71% e 2,74%.
- 21 Il 24 gennaio 2012 tra la Arcomet Belgio e la Arcomet Romania è stato concluso un contratto in forza del quale ciascuna parte si impegnava a effettuare un determinato numero di prestazioni a favore dell'altra (in prosieguo: il «contratto del 24 gennaio 2012»). Da un lato, la Arcomet Belgio si impegnava ad assumere, in particolare, sotto il profilo operativo, la maggior parte delle responsabilità commerciali, quali la strategia e la pianificazione, la negoziazione di contratti (quadro) con fornitori terzi, la negoziazione dei termini e delle condizioni dei contratti di finanziamento, l'ingegneria, la finanza, la gestione della flotta a livello centrale, nonché la gestione della qualità e della sicurezza. Inoltre, essa si assumeva i rischi economici più importanti relativamente all'attività della Arcomet Romania. Dall'altro, quest'ultima si impegnava ad acquistare e a possedere tutti i prodotti necessari all'esercizio della sua attività e ad essere responsabile della vendita e del noleggio di tali prodotti, nonché della prestazione di servizi.
- 22 Secondo i suoi stessi termini, il contratto del 24 gennaio 2012 prevedeva una remunerazione per le attività esercitate dalle parti pari all'importo necessario per porre la Arcomet Romania in una situazione corrispondente alle attività che essa svolgeva e ai rischi che essa si assumeva, e che una simile posizione dovesse essere determinata di comune accordo tra le parti e fondata sul metodo del margine netto della transazione, previsto dalle linee guida dell'OCSE. In tal senso, è stato previsto che, qualora la Arcomet Belgio avesse avuto diritto a ricevere una remunerazione da parte della Arcomet Romania per le sue attività descritte in tale contratto, la Arcomet Belgio avrebbe inviato una fattura alla Arcomet Romania alla fine di ogni anno, dovendo tale società farsi carico dell'importo dell'IVA relativa alla remunerazione percepita dalla Arcomet Belgio in conformità alla legislazione tributaria rumena. Secondo le modalità di determinazione di tale retribuzione, enunciate all'allegato del medesimo contratto, una fattura di perequazione doveva essere emessa ogni anno dalla Arcomet Belgio qualora il margine di utile operativo della Arcomet Romania fosse superiore a 2,74% al fine di recuperare l'eccedenza di utile, oppure dalla Arcomet Romania qualora un simile margine fosse inferiore a – 0,71%, al fine di coprire ogni eccedenza di perdite. Al contrario, nessuna remunerazione era dovuta qualora il margine di utile operativo di cui trattasi fosse compreso tra – 0,71% e 2,74%.
- 23 Nel 2011, nel 2012 e nel 2013 la Arcomet Romania ha registrato un margine di utile operativo superiore al 2,74% previsto nel contratto del 24 gennaio 2012. Per ciascuno di tali anni, essa ha ricevuto da parte della Arcomet Belgio una fattura contenente un importo al netto dell'IVA, ove quest'ultima, a seguito di rettifica, ha dichiarato tali fatture come relative a prestazioni di servizi. La Arcomet Romania ha dichiarato le prime due fatture come relative ad acquisti intracomunitari di servizi per i quali ha applicato il meccanismo dell'inversione contabile dell'IVA dovuta su tali acquisti, ma ha ritenuto che la terza fattura fosse stata emessa per operazioni che non rientravano nell'ambito di applicazione dell'IVA.

- 24 La Arcomet Romania è stata sottoposta a una verifica fiscale riguardante, in particolare, gli anni di emissione di tali tre fatture, in esito alla quale le è stato richiesto un supplemento dell'IVA a causa delle detrazioni negate sulla base delle fatture emesse dalla Arcomet Belgio, oltre a interessi e penalità. Il diritto a detrazione è stato negato con la motivazione che la Arcomet Romania non aveva giustificato l'effettiva realizzazione delle prestazioni di servizi fatturate e la loro necessità ai fini delle sue operazioni imponibili.
- 25 La Arcomet Romania ha adito il Tribunalul Bucureşti (Tribunale superiore di Bucarest, Romania) con un ricorso di annullamento della decisione di rigetto del reclamo da essa presentato avverso il verbale di verifica fiscale, l'avviso di accertamento che stabiliva un supplemento dell'IVA e gli interessi e le penalità corrispondenti. Tale organo giurisdizionale ha respinto il ricorso con sentenza del 10 marzo 2017.
- 26 La Arcomet Romania ha impugnato tale sentenza dinanzi alla Curtea de Apel Bucureşti (Corte d'appello di Bucarest, Romania), giudice del rinvio.
- 27 Nell'ambito della controversia di cui è adito, tale organo giurisdizionale nutre, in primo luogo, dubbi sulla questione se un importo fatturato da una prima società nei confronti di una seconda società che appartiene al medesimo gruppo, che consente di aggiustare il margine di utile operativo di quest'ultima secondo il metodo del margine netto della transazione, in conformità alle linee guida dell'OCSE, costituisca il corrispettivo effettivo di un servizio reso dalla prima società e, di conseguenza, implichi l'esistenza di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.
- 28 Si porrebbe, infatti, la questione se fatture di perequazione come quelle sottoposte alla considerazione del giudice del rinvio non costituiscano uno strumento formale per aggiustare il margine di utile operativo della società alla quale sono indirizzate, senza che esista un qualsiasi nesso con una prestazione di servizi. In mancanza di un servizio chiaramente individuabile fornito dalla Arcomet Belgio nei confronti della Arcomet Romania, tale aggiustamento del margine operativo di quest'ultima non rientrerebbe quindi nell'ambito di applicazione dell'IVA.
- 29 In secondo luogo, se si dovesse comunque ritenere che la Arcomet Belgio abbia fornito alla Arcomet Romania una prestazione di servizi rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA, si porrebbe dunque la questione se l'IVA assolta a monte in relazione con tale prestazione sia detraibile dato che la prima società ha assolutamente fornito tali servizi ai fini dell'attività imponibile della seconda società. Il giudice del rinvio, pur precisando che le disposizioni del diritto rumeno richiedono, ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA, soltanto l'esistenza di una fattura, si interroga sulla conformità con gli articoli 168 e 178 della direttiva IVA, nonché con il principio di proporzionalità, della prassi amministrativa rumena che subordina l'esercizio di tale diritto alla produzione, da parte del soggetto passivo, di documenti diversi dalle fatture.
- 30 In tali circostanze, la Curtea de Apel Bucureşti (Corte d'appello di Bucarest) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della [direttiva IVA] debba essere interpretato nel senso che l'importo fatturato da una società (la società principale) a una società associata (la società operativa), pari all'importo necessario per allineare l'utile della società operativa alle attività svolte e ai rischi assunti secondo il metodo del margine delle linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento, costituisca un pagamento per un servizio che rientra quindi nell'ambito di applicazione dell'IVA.
- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, per quanto riguarda l'interpretazione degli articoli 168 e 178 della direttiva [IVA], se le autorità tributarie abbiano il diritto di richiedere, oltre alla fattura, documenti (ad esempio, relazioni di attività, stati di avanzamento [dei lavori], ecc.) che giustifichino l'utilizzo dei servizi acquistati ai fini delle operazioni imponibili del soggetto passivo, oppure se tale analisi del diritto a detrazione dell'IVA debba basarsi esclusivamente sul solo legame diretto fra acquisto e cessioni/prestazioni o [fra acquisto e] l'intera attività economica del soggetto passivo».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 31 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la remunerazione di servizi infragruppo, forniti da una società madre alla propria società figlia e contrattualmente precisati, che è calcolata in conformità ad un metodo raccomandato dalle linee guida dell'OCSE e che corrisponde alla parte del margine di utile operativo superiore a 2,74% realizzato da tale società figlia, costituisca il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA.
- 32 A tal riguardo, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, sono soggette a IVA «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».
- 33 Secondo una giurisprudenza costante, una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e il beneficiario intercorre un rapporto giuridico nel corso del quale vengono scambiate prestazioni reciproche; la remunerazione percepita dal prestatore costituisce l'effettivo controvalore del servizio identificabile fornito al beneficiario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto (v., in tal senso, sentenza dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, punto 12, e del 12 dicembre 2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, punto 23).
- 34 Anche se spetta al giudice del rinvio valutare se le circostanze della causa principale diano luogo ad un'operazione a titolo oneroso, spetta alla Corte, in base al contenuto del fascicolo a sua disposizione, fornire a tale giudice indicazioni utili sotto il profilo del diritto dell'Unione.
- 35 Sulla base degli elementi che emergono dalla decisione di rinvio e ricordati ai punti 21 e 22 della presente sentenza, risulta che, nell'ambito del contratto del 24 gennaio 2012, le due parti abbiano assunto impegni reciproci. Infatti, da un lato, la Arcomet Belgio si sarebbe impegnata a fornire un determinato numero di servizi commerciali e ad assumersi i principali rischi economici connessi all'attività della Arcomet Romania in qualità di società operativa e, dall'altro, la Arcomet Romania si sarebbe impegnata a versare alla fine di ogni anno un importo corrispondente alla parte di margine di utile operativo superiore a 2,74% da essa realizzato. La prima condizione posta dalla giurisprudenza citata al punto 33 della presente sentenza, relativa all'esistenza tra il prestatore e il beneficiario di un rapporto giuridico nel corso del quale vengono scambiate prestazioni reciproche, appare soddisfatta.
- 36 Dai medesimi elementi emerge che i pagamenti effettuati dalla Arcomet Romania in forza del contratto del 24 giugno 2012 costituiscono la remunerazione per le attività svolte dalla Arcomet Belgio. Inoltre, le prestazioni ricevute come corrispettivo di tali pagamenti erano tali da procurare un vantaggio concreto alla Arcomet Romania considerato che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 49 delle sue conclusioni, i servizi forniti dalla Arcomet Belgio, che sono comuni nell'ambito di un rapporto infragruppo, avevano un effetto sul margine di utile operativo della Arcomet Romania attraverso i risparmi che le consentivano di realizzare o il miglioramento del servizio reso ai clienti finali.
- 37 Di conseguenza, la seconda condizione posta dalla giurisprudenza citata al punto 33 della presente sentenza, relativa al fatto che la remunerazione percepita dal prestatore di servizi costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario, appare, anch'essa, soddisfatta. Pertanto, nelle circostanze del procedimento principale, fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, esiste un nesso diretto tra il servizio reso e gli importi percepiti.
- 38 Le argomentazioni sollevate dalla Arcomet Romania non sono tali da invalidare tale considerazione.
- 39 In primo luogo, all'analisi che precede non si può opporre il fatto che la remunerazione dovuta alla società madre miri semplicemente ad aggiustare, in conformità alle linee guida dell'OCSE, il margine di utile operativo della società figlia al fine di rispettare il principio di libera concorrenza, sancito da

tali linee guida, senza che vi sia, corrispondentemente, un'attività concreta da fornire a titolo di corrispettivo.

40 L'esistenza di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA deve essere stabilita prendendo in considerazione l'insieme delle circostanze che caratterizzano, in modo concreto, l'operazione di cui trattasi, in particolare la sua realtà economica e commerciale, la quale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 20 gennaio 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, punto 38 e giurisprudenza citata).

41 In presenza di tali elementi che depongono a favore dell'esistenza di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, anche qualora un prezzo di trasferimento tra due società all'interno dello stesso gruppo di società fosse stato fissato in modo tale da rispettare il principio di libera concorrenza, in conformità al metodo raccomandato dalle linee guida dell'OCSE elaborate ai fini dell'imposizione diretta, tale prezzo di trasferimento è idoneo a costituire il controvalore effettivo di un servizio fornito.

42 In secondo luogo, attività quali quelle realizzate dalla Arcomet Belgio devono essere distinte dall'assunzione di partecipazioni di una società holding presso altre società, senza che tale società holding interferisca in modo diretto o indiretto nella gestione delle stesse, fatti salvi i diritti che tale società possiede nella sua qualità di azionista o di socio. Infatti, secondo la giurisprudenza, il mero acquisto e la mera detenzione di partecipazioni societarie non costituiscono un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, e non implicano, di conseguenza, l'attuazione di transazioni soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2 di tale direttiva (v., in tal senso, sentenze del 20 giugno 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, EU:C:1991:268, punto 16, nonché del 5 luglio 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punti 27 e 28).

43 Tuttavia, la Corte ha dichiarato che ciò non vale qualora la partecipazione sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società di cui si sono acquisite le partecipazioni, fatti salvi i diritti che chi detiene le partecipazioni possiede nella sua qualità di azionista o socio (sentenza del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, punto 20 e giurisprudenza citata).

44 Orbene, dalla descrizione dei fatti che figura nella decisione di rinvio, quale riassunta ai punti 21 e 22 della presente sentenza, risulta che, a differenza di una società holding le cui attività sono limitate all'assunzione di partecipazioni finanziarie in altre società senza che essa interferisca in modo diretto o indiretto nella gestione delle stesse, la Arcomet Belgio interviene attivamente nella gestione della Arcomet Romania nell'ambito delle transazioni soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2 della direttiva IVA, quali la fornitura di servizi commerciali alla propria società figlia.

45 In terzo luogo, non incidono sull'esistenza di un nesso diretto fra tali prestazioni e il controvalore ricevuto le modalità di remunerazione previste dal contratto del 24 gennaio 2012, in forza del quale l'importo dovuto alla Arcomet Belgio corrispondeva, per gli anni 2011, 2012 e 2013, alla parte di margine di utile operativo realizzato dalla Arcomet Romania superiore a 2,74%.

46 A tale riguardo, dalla giurisprudenza della Corte si evince che il carattere incerto della stessa esistenza di un compenso è tale da spezzare il nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario e il compenso eventualmente ricevuto [sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punto 19, e del 9 febbraio 2023, Finanzamt X (Prestazioni del proprietario di una scuderia), C-713/21, EU:C:2023:80, punto 32].

47 Nel caso di specie, indubbiamente, l'importo della remunerazione convenuta nel contratto del 24 gennaio 2012 è esso stesso variabile, in quanto la remunerazione presuppone l'esistenza di un margine operativo positivo e dipende quindi dal risultato della Arcomet Romania nel corso di un determinato anno. Tuttavia, tale remunerazione non è né gratuita, né aleatoria, né difficilmente quantificabile o incerta ai sensi della giurisprudenza della Corte (v., in tal senso, sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punto 19, e del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punti 35 e 37). Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 46 delle sue conclusioni, le modalità di tale remunerazione sono fissate in anticipo in tale contratto e secondo precisi criteri, di modo che, in quanto tale, la suddetta remunerazione è esente da incertezze [v., per analogia, sentenza del 9 febbraio

2023, Finanzamt X (Prestazioni del proprietario di una scuderia), C-713/21, EU:C:2023:80, punti 46, 48 e 50].

- 48 In quarto luogo, contrariamente a quanto la Arcomet Romania ha sostenuto dinanzi alla Corte, l'ipotesi prevista dal contratto del 24 gennaio 2012 secondo la quale, nel caso di margine di utile operativo inferiore a – 0,71%, una remunerazione sarebbe dovuta dalla Arcomet Belgio alla Arcomet Romania non è, in ogni caso, tale da spezzare il nesso diretto tra la prestazione di servizi di cui trattasi e il corrispettivo ricevuto. Infatti, il contesto fattuale della controversia oggetto del procedimento principale descritto dal giudice del rinvio si distingue dalla suddetta ipotesi e verte sull'ipotesi inversa, anch'essa prevista da tale contratto, del versamento di una remunerazione alla Arcomet Belgio da parte della Arcomet Romania alla fine dell'anno, in quanto quest'ultima ha registrato nel corso di ciascuno dei tre anni interessati dalle fatture di cui trattasi nel procedimento principale un margine di utile operativo positivo superiore a quello previsto in tale contratto.
- 49 Sulla base di ciò che precede, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la remunerazione di servizi infragruppo, forniti da una società madre alla propria società figlia e contrattualmente precisati, che è calcolata in conformità ad un metodo raccomandato dalle linee guida dell'OCSE e che corrisponde alla parte del margine di utile operativo superiore a 2,74% realizzato da tale società figlia, costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA.

Sulla seconda questione

- 50 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 168 e 178 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a che un'amministrazione finanziaria esiga da un soggetto passivo che sollecita la detrazione dell'IVA assolta a monte la produzione di altri documenti oltre alla fattura al fine di provare l'esistenza dei servizi menzionati in tale fattura e il loro utilizzo ai fini delle operazioni soggette ad imposta di tale soggetto passivo.
- 51 Occorre pertanto ricordare, in primo luogo, che il diritto a detrazione dell'IVA di cui agli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA è subordinato al rispetto di condizioni sia sostanziali che formali.
- 52 Per quanto riguarda, anzitutto, le condizioni formali relative all'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA, l'articolo 178 della direttiva IVA richiede, alla lettera a), che il soggetto passivo sia in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6, di tale direttiva e, alla lettera f), che, quando è tenuto ad assolvere l'imposta quale destinatario o acquirente in caso di applicazione degli articoli da 194 a 197 o dell'articolo 199, adempia alle formalità fissate da ogni Stato membro.
- 53 Nel procedimento principale, dalla decisione di rinvio emerge che le fatture relative alle prestazioni di servizi di cui trattasi nel procedimento principale non comportavano indicazioni quanto alla natura dei servizi acquisiti dalla Arcomet Romania, al numero di ore fornite per ciascuna operazione, alle risorse umane e materiali utilizzate nonché al metodo di calcolo delle tariffe. A tal riguardo, in sede di udienza dinanzi alla Corte, il governo rumeno ha precisato che tali fatture non indicavano né la quantità né la natura dei servizi resi. Sembrerebbe quindi, fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, che tali fatture non soddisfassero i requisiti formali stabiliti dalle disposizioni del diritto rumeno che hanno recepito la direttiva IVA.
- 54 Dalla giurisprudenza della Corte emerge che l'amministrazione finanziaria non può negare il diritto a detrazione dell'IVA con la sola motivazione che una fattura non rispetta taluni requisiti formali previsti dalla normativa nazionale che ha recepito la direttiva IVA, qualora essa disponga di tutte le informazioni per accertare che i requisiti sostanziali relativi a tale diritto sono stati soddisfatti (v., per analogia, sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punto 43). Al contrario, qualora le autorità tributarie giungano alla conclusione che le fatture prodotte dal soggetto passivo non soddisfano i requisiti formali previsti dalla normativa nazionale che ha recepito la direttiva IVA, esse possono, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 66 delle sue conclusioni, senza che il principio di proporzionalità vi si opponga,

verificare se le condizioni sostanziali di tale diritto siano soddisfatte ed esigere a tal fine la produzione di prove supplementari da parte del soggetto passivo.

- 55 Per quanto riguarda, poi, le condizioni sostanziali, dall'articolo 168 della direttiva IVA emerge che, per poter beneficiare di tale 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 invocati a fondamento di tale diritto siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini di sue operazioni soggette ad imposta e che, a monte, tali beni siano ceduti o tali servizi siano resi da un altro soggetto passivo (sentenza del 12 dicembre 2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, punto 25 e giurisprudenza citata).
- 56 Nel procedimento principale, l'amministrazione finanziaria non ha contestato la qualità di soggetto passivo della Arcomet Belgio e della Arcomet Romania. Essa ha negato a quest'ultima il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte con la motivazione che tale società non aveva fornito la prova che i servizi menzionati sulle fatture le erano stati effettivamente forniti e che essi erano necessari ai fini delle sue attività imponibili.
- 57 Orbene, secondo la giurisprudenza, in assenza di realizzazione effettiva dei servizi effettuati a monte da un altro soggetto passivo, non può sorgere alcun diritto a detrazione [v., in tal senso, sentenza del 25 marzo 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA – Acquisto simulato), C-114/22, EU:C:2023:430, punti 31 e 37]. Pertanto, la questione se il servizio invocato per fondare il diritto a detrazione sia stato effettivamente fornito e sia stato utilizzato a valle da parte del soggetto passivo ai fini delle sue proprie operazioni soggette ad imposta è pertinente al fine di valutare se la seconda condizione sostanziale di tale diritto, di cui al punto 55 della presente sentenza, sia soddisfatta. Al contrario, ciò non vale per quanto riguarda la questione se i servizi forniti fossero necessari o opportuni ai fini delle operazioni soggette ad imposta del soggetto passivo. Infatti, la Corte ha già precisato che la direttiva IVA non subordina l'esercizio del diritto a detrazione ad un criterio di redditività economica dell'operazione a monte (v., in tal senso, sentenza del 12 dicembre 2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, punto 35 e giurisprudenza citata).
- 58 Ne consegue che, nel procedimento principale, l'amministrazione finanziaria poteva esigere dalla Arcomet Romania che essa dimostrasse che i servizi di cui trattasi a monte erano stati effettivamente forniti dalla Arcomet Belgio e che la Arcomet Romania li aveva effettivamente utilizzati per le sue proprie operazioni soggette ad imposta, ma non si poteva esigere da quest'ultima che essa dimostrasse la necessità o l'opportunità di tali servizi per le sue operazioni soggette ad imposta.
- 59 Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'onere della prova gravante sul soggetto passivo, dalla giurisprudenza della Corte emerge che incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne (sentenza del 12 dicembre 2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, punto 36 e giurisprudenza citata).
- 60 Le autorità tributarie possono quindi esigere che il soggetto passivo fornisca le prove necessarie affinché esse valutino se la detrazione richiesta debba o meno essere concessa, in particolare, al fine di provare che i servizi invocati per fondare il diritto a detrazione siano stati utilizzati a valle da parte del soggetto passivo ai fini delle sue stesse operazioni soggette ad imposta. In tale valutazione, esse non sono limitate all'esame della fattura stessa. Tali prove possono comprendere documenti in possesso del fornitore di servizi presso il quale il soggetto passivo abbia acquistato servizi per i quali abbia assolto l'IVA (v., in tal senso, sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punti 38 e 39 e giurisprudenza citata). Tuttavia, le prove richieste devono essere necessarie e proporzionate ai fini della valutazione della questione se le condizioni sostanziali del diritto a detrazione siano soddisfatte, circostanze che, nel procedimento principale, spetta al giudice del rinvio verificare.
- 61 Sulla base di ciò che precede, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che gli articoli 168 e 178 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che l'amministrazione finanziaria esiga da un soggetto passivo che sollecita la detrazione dell'IVA assolta a monte la produzione di altri documenti oltre alla fattura al fine di provare l'esistenza dei servizi menzionati in tale fattura e il loro utilizzo ai fini delle operazioni soggette ad imposta di tale soggetto passivo, purché la produzione di tali prove sia necessaria e proporzionata a tale scopo.

Sulle spese

62 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010,**

deve essere interpretato nel senso che:

la remunerazione di servizi infragruppo, forniti da una società madre alla propria società figlia e contrattualmente precisati, che è calcolata in conformità a un metodo raccomandato dalle linee guida applicabili ai prezzi di trasferimento, adottate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) e che corrisponde alla parte di margine di utile operativo superiore a 2,74% realizzato dalla suddetta società figlia, costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso rientrante nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

- 2) **Gli articoli 168 e 178 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, devono essere interpretati nel senso che:**

essi non ostano a che l'amministrazione finanziaria esiga da un soggetto passivo che sollecita la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte la produzione di altri documenti oltre alla fattura al fine di provare l'esistenza dei servizi menzionati su tale fattura e il loro utilizzo ai fini delle operazioni soggette ad imposta di tale soggetto passivo, purché la produzione di tali prove sia necessaria e proporzionata a tale scopo.

Firme

* Lingua processuale: il rumeno.