

Causa C-726/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

28 novembre 2023

Giudice del rinvio:

Curtea de Apel București (Romania)

Data della decisione di rinvio:

16 settembre 2021

Appellante-ricorrente in primo grado:

SC Arcomet Towercranes SRL

Appellate-resistenti in primo grado:Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București
(Direzione generale delle finanze pubbliche di Bucarest)Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București
(Amministrazione fiscale per i contribuenti medi di Bucarest)**Oggetto del procedimento principale**

Ricorso proposto contro la sentenza del Tribunalul București (Tribunale superiore di Bucarest, Romania) che ha respinto l'azione proposta dalla SC Arcomet Towercranes SRL (in prosieguo: la «ricorrente») relativa all'annullamento parziale della decisione di rigetto del reclamo presentato contro l'avviso di accertamento dell'importo di 437 705 lei rumeni (RON) a titolo di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») supplementare dovuta e dell'importo di RON 222 917 a titolo di oneri accessori (interessi di mora e sanzioni di mora), nonché per l'annullamento parziale dell'avviso di accertamento di tali obblighi fiscali e del verbale di verifica fiscale su cui si basava l'avviso di accertamento. La ricorrente chiede inoltre l'esenzione dal pagamento dei due importi in discussione nonché il riconoscimento del diritto al rimborso dell'importo di RON 84 973 e il rimborso effettivo di detto importo.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Ai sensi dell'articolo 267 TFUE si chiede l'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) e 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.

Questioni pregiudiziali

1) Se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto 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 2006/112/CE del Consiglio, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, se le autorità fiscali 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?

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»): articolo 41, paragrafo 1 e paragrafo 2, lettera a)

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»): articolo 2, paragrafo 1, lettera c) e articoli 168 e 178

Giurisprudenza dell'Unione fatta valere

Sentenza del 14 febbraio 1985, Rompelman/Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74, punto 24; sentenza del 29 febbraio 1996, Inzo/Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1996:67, punti 23 e 24; sentenza del 5 dicembre 1996, Reisdorf/Finanzamt Köln-West, C-85/95, EU:C:1996:466, punti 19, 26 e 29; sentenza del 18 dicembre 1997, Garage Molenheide e altri/Belgische Staat, C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1996:623, punto 48; sentenza dell'8

febbraio 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, punti 22-24; sentenza del 6 settembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punti 33, 34, 48 e 49; sentenza del 6 dicembre 2012, Bonik, EU:C:2012:774, punti 25-27 e 29; sentenza del 21 febbraio 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punto 19; sentenza del 3 settembre 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punto 29; sentenza del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 59; sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punti 26-29.

Disposizioni nazionali fatte valere

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 sul codice tributario) (in prosieguo: il “codice tributario”):

- l’articolo 11 prevede che, nel determinare l’importo di un’imposta, di una tassa o di un contributo sociale obbligatorio, le autorità fiscali possano non tener conto di un’operazione che non ha una finalità economica, adeguando gli effetti fiscali di quest’ultima, oppure possano riclassificare la forma di un’operazione/di un’attività per riflettere il contenuto economico dell’operazione/dell’attività (principio della prevalenza del fattore economico su quello giuridico);
- l’articolo 19, paragrafo (5), prevede, da un lato, che le operazioni tra soggetti collegati siano effettuate secondo il principio del prezzo sul mercato di libera concorrenza e in condizioni stabilite o imposte che non devono essere diverse dalle relazioni commerciali o finanziarie stabilite tra imprese indipendenti e, dall’altro, che nella determinazione degli utili dei soggetti associati siano presi in considerazione i principi relativi ai prezzi di trasferimento;
- l’articolo 126 prevede che le operazioni imponibili sono quelle che costituiscono una cessione di beni o una prestazione di servizi, rilevanti ai fini dell’IVA, realizzate a titolo oneroso, o che sono a queste assimilate, e riporta le condizioni cumulative affinché un’operazione sia considerata imponibile;
- ai sensi dell’articolo 129, si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce una cessione di beni;
- l’articolo 145, paragrafo (2), prevede il diritto del soggetto passivo di detrarre l’IVA sugli acquisti se questi ultimi sono utilizzati ai fini di alcune operazioni relative a tali acquisti, fra le quali «le operazioni soggette ad imposta» [lettera a)];
- l’articolo 146, paragrafo (1), prevede, tra l’altro, che per esercitare il diritto alla detrazione dell’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, il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura emessa in conformità alle disposizioni dell’articolo 155;

- l'articolo 150 prevede in sostanza che il debitore dell'imposta è il destinatario dei servizi quando questi ultimi sono prestati in Romania, anche quando sono forniti da un soggetto passivo che non è stabilito in Romania;

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Norme metodologice di attuazione della legge n. 571/2003 sul codice tributario, approvate con decisione del governo n. 44/2004) (in prosieguo: le «norme di attuazione»):

- punto 2, paragrafo (2), in relazione all'articolo 126 del codice tributario:

«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».

- Il punto 41, in relazione all'articolo 11 del codice tributario, precisa che, ai fini dell'applicazione delle norme sui prezzi di trasferimento, le autorità fiscali rumene devono tenere conto dei principi stabiliti nelle Linee guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (in prosieguo: le «Linee guida OCSE»). Secondo il punto 4.38 delle Linee guida OCSE, possono essere effettuati «aggiustamenti compensativi»: questi ultimi fanno riferimento ad un aggiustamento nel contesto in cui il contribuente dichiara a fini fiscali un prezzo di trasferimento che, a suo parere, è conforme al principio di libera concorrenza, anche se questo prezzo è diverso da quello effettivamente versato tra imprese associate.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (Ordinanza del governo n. 92/2003 del 24 dicembre 2003 sul codice di procedura tributaria (in prosieguo: il «codice di procedura tributaria»):

- l'articolo 6 prevede che l'organo fiscale ha il diritto di valutare, nei limiti delle sue attribuzioni e delle sue competenze, la rilevanza dei fatti fiscali e di adottare la soluzione consentita dalla legge, fondata su accertamenti completi riguardanti tutte le circostanze illuminanti del caso di specie;
- l'articolo 64 prevede che i documenti giustificativi e le scritture contabili del contribuente costituiscano la prova per stabilire la base imponibile; in tale occasione si terrà conto anche di altri documenti probatori, qualora ve ne fossero;
- secondo l'articolo 65, il contribuente ha l'onere di provare gli atti e i fatti che sono stati posti alla base delle sue dichiarazioni e ogni richiesta presentata all'organo fiscale [paragrafo (1)] e l'organo fiscale ha l'onere di motivare l'avviso di accertamento sulla base di prove o accertamenti propri [paragrafo (2)];
- l'articolo 107 prevede il diritto del contribuente di essere informato nel corso della verifica fiscale, nonché la possibilità di esprimere il proprio punto di vista riguardo agli accertamenti dell'organo fiscale e alle loro conseguenze fiscali;
- l'articolo 109 disciplina le condizioni per la redazione e gli effetti del verbale di verifica fiscale, sulla base del quale viene emesso l'avviso di accertamento per quanto riguarda i divari rispetto agli obblighi fiscali relativi ai periodi oggetto della verifica.

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La ricorrente fa parte del gruppo Arcomet, un gruppo mondiale indipendente nel settore del noleggio di gru. Nell'ambito del gruppo, la ricorrente acquista o noleggia gru che successivamente vende o noleggia ai clienti. La società madre del gruppo, la Arcomet Service NV, che è una società belga (in prosieguo: la «Arcomet Belgio»), cerca i fornitori per la società rumena (così come per le altre società del gruppo) e negozia i termini contrattuali con detti fornitori. Il rapporto contrattuale con i fornitori e con i clienti finali viene sviluppato successivamente dalla ricorrente.
- 2 Nel dicembre 2010, la Deloitte Belastingconsulenten (una società belga) ha effettuato uno studio sui prezzi di trasferimento per la Arcomet Belgio relativamente al suo rapporto con le entità associate, fra le quali vi è la ricorrente. A seguito dell'analisi di comparabilità dettagliata nello studio, è stato valutato che il risultato finanziario (margine di utile operativo) a livello di mercato che le entità associate (compresa la ricorrente) dovrebbero registrare, in conformità alle norme sui prezzi di trasferimento, è compreso tra - 0,71% e 2,74%.
- 3 In Romania, le conclusioni dello studio sono state recepite in un contratto stipulato il 24 gennaio 2012 tra la Arcomet Belgio e la ricorrente, con il quale le parti si sono assunte le attribuzioni e i rischi per svolgere le attività di vendita-

acquisto e di noleggio delle gru. Tale contratto doveva essere applicabile ai rapporti commerciali sviluppati a partire dal 1° gennaio 2011.

- 4 All'articolo 3 del contratto in discussione sono state stabilite le attribuzioni della ricorrente (denominata «società operativa») al fine di determinare la strategia locale per ottenere la massima occupazione della flotta di gru e massimizzare i prezzi offerti ai clienti, che essa apporterà alla sua società madre Arcomet Belgio (denominata «committente»).
- 5 All'articolo 4 del contratto sono previste le attribuzioni del committente:
 - l'adempimento sotto il profilo operativo delle responsabilità commerciali, che consistono nella strategia e nella pianificazione, nella negoziazione di contratti (quadro) con fornitori terzi, nella negoziazione dei termini e delle condizioni dei contratti di finanziamento, nell'ingegneria, nella finanza, nella gestione della flotta [delle gru] a livello centrale e nella gestione della qualità e della sicurezza;
 - l'assunzione da parte di quest'ultima dei rischi economici più importanti relativamente all'attività della società operativa, a condizione che quest'ultima rispetti le istruzioni, le procedure e le decisioni del committente a tale riguardo.
- 6 Il contratto prevedeva, in conformità alle conclusioni dello studio del dicembre 2010, che alla ricorrente fosse assicurato un margine di utile operativo compreso tra - 0,71% e 2,74%. A tal fine, l'articolo 5 del contratto del 24 gennaio 2012 disciplinava la remunerazione delle parti e nell'allegato 3 del contratto erano stabilite le seguenti regole:
 - alla fine dell'anno si verificava se la società operativa avesse un margine di utile prima delle imposte (PBTM) compreso nell'intervallo - 0,71% e + 2,74%;
 - se il PTBM della società operativa era inferiore a - 0,71%, la società operativa emetteva una fattura al committente per la differenza tra l'utile netto prima delle imposte (NPBT) conseguito e un PBTM di - 0,71%;
 - se il PBTM della società operativa era superiore o uguale a - 0,71% ma inferiore a + 2,74%, nessuna delle due parti aveva diritto ad una remunerazione;
 - se il PBTM della società operativa era superiore a + 2,74%, il committente emetteva una fattura alla società operativa per la differenza tra il NPBT ottenuto e un PBTM del 2,74%.
 - Il calcolo del PBTM ottenuto nel rispetto del principio di piena concorrenza di - 0,71% e 2,74% per ogni esercizio finanziario doveva essere discusso e concordato tra le parti sulla base dei bilanci provvisori e, se del caso, veniva successivamente corretto sulla base dei bilanci certificati e approvati.

- 7 Il contratto prevedeva l'emissione di una fattura di perequazione ogni anno, al fine di liberare le parti dai loro obblighi reciproci, come segue:
 - la ricorrente nei confronti della Arcomet Belgio per coprire l'eccedenza di perdite al di sotto del margine di - 0,71 % o
 - la Arcomet Belgio nei confronti della ricorrente per il recupero dell'eccedenza di utile ottenuto al di sopra del margine di 2,74%.
- 8 Negli anni 2011, 2012 e 2013, la ricorrente ha registrato un'eccedenza di utile per la quale ha ricevuto dalla Arcomet Belgio tre fatture di perequazione, senza IVA, per gli importi di EUR 250 937,77 (RON 1 081 868) (in prosieguo: la «fattura 1»), EUR 162 076,24 (RON 741 905) (in prosieguo: la «fattura 2») e EUR 281 769,66 (RON 1 252 128) (in prosieguo: la «fattura 3»).
- 9 Nella dichiarazione presentata alle autorità fiscali belghe, la Arcomet Belgio ha inizialmente indicato tali tre fatture come relative a cessioni intracomunitarie di beni. Successivamente, nel 2015, la Arcomet Belgio ha corretto quanto riportato nella dichiarazione iniziale, e le autorità fiscali belghe hanno ritenuto che le fatture di «perequazione» fossero relative a prestazioni di servizi.
- 10 A sua volta, nella propria dichiarazione dei redditi, la ricorrente ha indicato le fatture 1 e 2 emesse nel 2012 come relative ad acquisti intracomunitari di servizi, per i quali ha applicato il meccanismo di inversione contabile. La ricorrente non ha indicato la fattura 3, emessa nel 2013, poiché ha ritenuto che essa si riferisse a operazioni al di fuori dell'ambito di applicazione dell'IVA.
- 11 Tra il 28 gennaio 2015 e il 7 luglio 2015, la ricorrente è stata sottoposta a una verifica fiscale; il periodo esaminato si estende dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2014. La verifica ha riguardato la liquidazione delle dichiarazioni IVA con importi negativi e l'opzione del rimborso, con cui la ricorrente ha chiesto un rimborso di RON 84 973.
- 12 Gli ispettori fiscali hanno concluso nella loro relazione che le fatture di perequazione summenzionate si riferivano a servizi di gestione acquistati dalla ricorrente presso la Arcomet Belgio e hanno richiesto a tal proposito la presentazione di documenti giustificativi che attestassero la realtà della prestazione dei servizi e la necessità della loro esecuzione ai fini delle operazioni imponibili della ricorrente.
- 13 Inoltre, gli ispettori fiscali hanno effettuato uno scambio d'informazioni con le autorità fiscali belghe in relazione alla segnalazione delle fatture di perequazione nel VIES, scambio a seguito del quale le autorità fiscali belghe hanno considerato che la Arcomet Belgio aveva dichiarato le fatture di perequazione come emesse per una prestazione di servizi.
- 14 Per quanto riguarda le fatture 1 e 2, per le quali è stata applicata l'inversione contabile, gli ispettori fiscali hanno negato il diritto alla detrazione dell'IVA

relativa alle stesse, ma hanno trattenuto l'IVA incassata (entrambe [le fatture erano state] registrate con il meccanismo dell'inversione contabile), con la motivazione che non era stata giustificata la prestazione dei servizi e la necessità di effettuarli ai fini delle operazioni imponibili.

- 15 Per quanto riguarda la fattura n. 3, gli ispettori fiscali hanno ritenuto che anch'essa si riferisse a un acquisto di servizi intracomunitari dalla Arcomet Belgio e hanno riscosso l'IVA supplementare, senza concedere il diritto alla detrazione dell'IVA relativa a detta fattura; esse hanno addotto lo stesso motivo, vale a dire la mancata presentazione di documenti che giustificassero la prestazione dei servizi e la necessità di effettuarli ai fini delle operazioni imponibili.
- 16 Sulla base del verbale di verifica fiscale, con l'avviso di accertamento è stato imposto alla ricorrente di pagare un debito fiscale a titolo di IVA supplementare per un importo di RON 738 216, a cui sono stati aggiunti obblighi accessori (interessi e sanzioni amministrative) per un importo di RON 341 708. L'ulteriore differenza di IVA trattenuta a seguito della verifica fiscale, pari a RON 738 216 lei, è composta da:
1. RON 437.705, a titolo di IVA non ammessa a detrazione, costituita da:
 - l'importo di RON 259 648 a titolo di IVA relativa alla fattura 1, per la quale gli ispettori fiscali hanno negato il diritto alla detrazione dell'IVA;
 - l'importo di RON 178 057 lei a titolo di IVA relativa alla fattura 2, per la quale gli ispettori fiscali hanno negato il diritto alla detrazione dell'IVA.
 - (ii) RON 300 511 a titolo di IVA riscossa stabilita in via supplementare a seguito dell'emissione della fattura 3, per la quale gli ispettori fiscali hanno riscosso l'IVA supplementare.
- 17 La ricorrente ha presentato un ricorso amministrativo contro il verbale di verifica fiscale e l'avviso di accertamento. Detto ricorso amministrativo è stato respinto in quanto infondato e non supportato da documenti per quanto riguarda l'importo di RON 437 705 a titolo di IVA e l'importo di RON 222 917 (a titolo di interessi di mora e sanzioni di mora).
- 18 La ricorrente ha presentato un'azione diretta all'annullamento dell'avviso di accertamento dinanzi al Tribunalul București (Tribunale superiore di Bucarest), facendo valere i seguenti motivi:
- il verbale di verifica fiscale non ha rispettato i requisiti formali previsti dalla legge e sono stati violati i diritti di difesa della ricorrente;
 - le attività svolte e i rischi assunti dalla Arcomet Belgio in relazione all'attività della ricorrente non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA;

- nell'ipotesi dell'esistenza di un servizio nell'ambito di applicazione dell'IVA, è stato illegittimamente negato il diritto alla detrazione dell'IVA relativo alle attività svolte dalla ricorrente;
 - gli organi fiscali hanno interpretato e applicato in modo errato il meccanismo dell'inversione contabile.
- 19 Nell'ambito della sua azione, la ricorrente ha presentato anche una richiesta per sottoporre una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia, per l'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) e degli articoli 168 e 178 della direttiva IVA in relazione alla situazione di fatto e di diritto del presente procedimento.
 - 20 Il Tribunalul București (Tribunale superiore di Bucarest) ha respinto l'azione della ricorrente in quanto infondata, per i seguenti motivi.
 - 21 Per quanto concerne il motivo basato sull'inosservanza, nel verbale di verifica fiscale, dei requisiti formali previsti dalla legge e sulla violazione dei diritti della difesa, detto tribunale ha ritenuto che l'asserita irregolarità, consistente nell'insufficiente motivazione dell'organo di verifica fiscale con riguardo al punto di vista della ricorrente sugli accertamenti della verifica fiscale, può condurre all'annullamento dell'avviso di accertamento solo se la ricorrente dimostrasse di aver subito un danno che non sia non rimediabile in altro modo; orbene, nel caso di specie, la ricorrente non ha dimostrato l'esistenza di tale danno.
 - 22 Per quanto concerne il motivo basato sul fatto che le attività svolte e i rischi assunti dalla Arcomet Belgio in relazione all'attività in Romania non rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'IVA, detto tribunale ha rinviato alla disposizione di cui al punto 2, paragrafo (2), delle Norme metodologiche e ha respinto l'argomento secondo il quale non vi sarebbe un servizio chiaramente identificabile prestato dalla Arcomet Belgio, bensì soltanto una partecipazione della Arcomet Belgio a tutte le operazioni economiche svolte dalla Arcomet in Romania.
 - 23 Per quanto riguarda il motivo dell'azione basato sul diritto alla detrazione dell'IVA relativa alle attività svolte dalla ricorrente, nell'ipotesi in cui tali attività costituissero servizi rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, detto tribunale ha dichiarato, sulla base della giurisprudenza della Corte di giustizia, che l'esercizio del diritto alla detrazione in materia di IVA è subordinato al requisito sostanziale che i beni o i servizi invocati per giustificare il diritto in discussione siano utilizzati a valle dal soggetto passivo, a fini di sue operazioni soggette ad imposta. Per quanto riguarda i requisiti formali, questi includono anche il requisito che il soggetto passivo sia in possesso di una fattura redatta in conformità alle disposizioni di legge.
 - 24 Di conseguenza, il soggetto passivo è tenuto non solo ad essere in possesso della fattura che riporta l'IVA presumibilmente detraibile, ma anche a dimostrare che i beni/i servizi fatturati sono stati effettivamente ceduti/prestati e ai fini delle

proprie operazioni imponibili. L'uso dell'espressione «utilizzati ai fini (...)» nella formulazione dell'articolo 145, paragrafo (2), lettera a) del codice tributario implica il fatto che i beni/i servizi per i quali è stata pagata l'imposta di cui si chiede la detrazione devono essere idonei a determinare un vantaggio in relazione alle operazioni che costituiscono l'oggetto dell'attività del soggetto che richiede la detrazione dell'IVA.

- 25 Infine, per quanto riguarda il motivo basato sull'errata interpretazione e applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, detto tribunale ha dichiarato che la ricorrente non è stata in grado di dimostrare, ai fini del riconoscimento del suo diritto alla detrazione dell'IVA, la necessità degli acquisti ai fini delle sue operazioni imponibili, cosicché il meccanismo dell'inversione contabile non era applicabile.
- 26 La ricorrente ha presentato ricorso contro la sentenza del Tribunalul București (Tribunale superiore di Bucarest) dinanzi al giudice del rinvio, la Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest).

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 27 Nella sua impugnazione, la *ricorrente* formula una serie di critiche alla sentenza emessa dal Tribunalul București (Tribunale superiore di Bucarest), che riguardano i seguenti aspetti:
- detto tribunale avrebbe interpretato in modo errato le disposizioni dell'articolo 126, paragrafo (1) e dell'articolo 129, paragrafo (1) del codice tributario perché le attività svolte e i rischi assunti dalla Arcomet Belgio in relazione all'attività in Romania non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA;
 - nell'ipotesi in cui si considerasse che vi sono servizi rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, detto tribunale avrebbe interpretato in modo errato le disposizioni dell'articolo 145, paragrafo (2) del codice tributario per quanto riguarda il diritto alla detrazione dell'IVA relativamente alle attività svolte dalla ricorrente;
 - il requisito formale ai fini della detrazione dell'IVA sarebbe stato soddisfatto perché le fatture di perequazione emesse dalla Arcomet Belgio contengono tutti gli elementi previsti dal codice tributario e quindi sono state validamente emesse;
 - la ricorrente ha messo a disposizione degli ispettori fiscali documenti giustificativi sufficienti per attestare l'assunzione dei rischi e lo svolgimento delle funzioni da parte della Arcomet Belgio in relazione all'attività in Romania, conformemente a quanto previsto dal contratto;
 - se si ritenesse che gli aggiustamenti di risultato [finanziario] descritti sono collegati a una prestazione di servizi, il trattamento della relativa IVA

presupporrebbe che le fatture di perequazione della ricorrente sarebbero registrate come relative ad acquisti di servizi intracomunitari, imponibili in Romania, per i quali dovrebbe essere applicato il meccanismo dell'inversione contabile.

- 28 Nel procedimento di impugnazione, la ricorrente ripropone la richiesta di rinvio alla Corte di giustizia con una serie di questioni pregiudiziali, di cui solo due sono state accolte dal giudice del rinvio, che le ha riformulate e rivolte alla Corte di giustizia.
- 29 Le *autorità fiscali*, in qualità di appellate-resistenti in primo grado nel procedimento principale, presentano osservazioni principalmente sulle questioni proposte dalla ricorrente.
- 30 Per quanto riguarda la prima questione sollevata, esse ritengono che non si possa prendere in considerazione il richiamo effettuato dalla ricorrente alla normativa in materia di prezzi di trasferimento, dal momento che le disposizioni di tale normativa si applicano solo alla rettifica delle entrate o delle spese. Inoltre, il Codice di condotta relativo alla documentazione dei prezzi di trasferimento (GU 2006 C 176, pag. 1) prevedrebbe che esso sia applicabile solo in situazioni in cui la legislazione locale non è chiara. Orbene, in Romania esiste una disciplina speciale riguardo al contenuto della documentazione dei prezzi di trasferimento. D'altro lato, la documentazione dei prezzi di trasferimento è stata costituita per la Arcomet Belgio, dal momento che alla ricorrente non può essere applicata la legislazione belga sulla base della quale è stata costituita tale documentazione.
- 31 Relativamente alla seconda questione pregiudiziale, le autorità fiscali affermano, basandosi sulla giurisprudenza della Corte (sentenza del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a., C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punto 46, che richiama i punti 23 e 24 della sentenza del 29 febbraio 1996, Inzo/Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1985:74 e il punto 24 della sentenza del 14 febbraio 1985, Rompelman/Minister van Financiën, C-268/83, EU:C:1985:74):74), che il soggetto passivo che chiede la detrazione dell'IVA è colui che deve dimostrare che sono soddisfatte tutte le condizioni giuridiche per la concessione della detrazione, e le disposizioni pertinenti in materia (articolo 4 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977), le quali sono state riprese nella direttiva IVA, non impediscono alle autorità fiscali di richiedere prove oggettive a sostegno dell'intenzione dichiarata dall'interessato di svolgere un'attività economica che dà luogo a operazioni imponibili.
- 32 Secondo le autorità fiscali, i soggetti passivi hanno il diritto di detrarre l'IVA sugli acquisti di beni e servizi solo se sono soddisfatte due condizioni cumulative, e cioè se gli acquisti sono destinati ai fini di operazioni imponibili e se i medesimi sono basati su fatture che devono contenere tutte le informazioni necessarie per stabilire il diritto alla detrazione.

- 33 Le autorità fiscali affermano a questo proposito che, per dimostrare che i servizi acquistati sono utilizzati ai fini dell'operazione imponibile, il soggetto passivo è tenuto non solo ad essere in possesso della fattura su cui è riportata l'IVA detraibile, ma anche a dimostrare che i servizi fatturati sono stati effettivamente prestati e ai fini delle proprie operazioni imponibili. Orbene, nel caso di specie, anche se aveva l'onere della prova, la ricorrente non ha presentato alcun documento giustificativo da cui risulti che i servizi sono stati prestati ai fini delle sue operazioni imponibili. I documenti presentati dalla ricorrente non avrebbero il carattere di relazioni di attività da cui risulti la natura dei servizi acquistati, il numero di ore prestate per ogni operazione, le risorse umane e materiali utilizzate o il metodo di calcolo degli oneri stabiliti per i servizi fatturati.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 34 Per quanto riguarda la pertinenza delle questioni pregiudiziali formulate, il giudice del rinvio ritiene che, da un lato, per mezzo delle medesime si chieda l'interpretazione di disposizioni di diritto dell'Unione [articolo 2, paragrafo 1, lettera c) e articoli 168 e 178 della direttiva IVA] e, dall'altro, che tali questioni soddisfano la premessa stabilita all'articolo 267, primo comma TFUE, perché la risposta alle stesse non risulta già dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, né riguardo alla qualificazione delle operazioni come operazioni imponibili, né riguardo all'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA.
- 35 Per quanto riguarda la necessità di rivolgersi alla Corte di giustizia, il giudice del rinvio precisa, in primo luogo, che la disposizione di diritto dell'Unione oggetto della prima questione pregiudiziale [e cioè che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) della direttiva IVA, che dovrebbe 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 previsto nelle Linee guida dell'OCSE, costituisca un pagamento per un servizio che rientra quindi nell'ambito di applicazione dell'IVA] non è ancora stata oggetto di interpretazione, cosicché il giudice del rinvio non è esonerato dall'obbligo di effettuare un rinvio pregiudiziale a tal fine (sentenza del 27 marzo 1963, *Da Costa en Schaake NV e a./Administratie der Belastingen*, 28-30/62, EU:C:1963:6).
- 36 In secondo luogo, il giudice del rinvio ritiene che la corretta applicazione del diritto dell'Unione, nel caso di specie, non si imponga con un'evidenza tale da non lasciare adito ad alcun ragionevole dubbio e, di conseguenza, tale da consentirgli di decidere di astenersi dal sottoporre alla Corte una questione di interpretazione del diritto dell'Unione che è stata sollevata dinanzi ad esso (causa C-495/03, *Intermodal Transports/UE:C:2005:552*, punto 37 e giurisprudenza citata) e di risolverla sotto la propria responsabilità (causa 283/81 *CILFIT* contro Ministero della Sanità, EU:C:1982:335, punto 16).

- 37 Pertanto, le circostanze specifiche della presente causa relative alla prassi amministrativa summenzionata portano a una conclusione incerta quanto all'applicazione della giurisprudenza della Corte di giustizia che è stata richiamata. Nella presente causa si presentano diversi problemi, e in particolare se le fatture di perequazione descritte costituiscano una modalità formale di aggiustamento del risultato operativo oppure se esse non siano collegate a nessuna prestazione di servizi, ma rappresentino un aggiustamento di risultato, al di fuori dell'ambito di applicazione dell'IVA, nel caso in cui non vi fosse un servizio chiaramente identificabile prestato alla ricorrente dalla Arcomet Belgio. Inoltre, nell'ipotesi in cui vi fosse un servizio prestato alla ricorrente dalla Arcomet Belgio e che rientrasse nell'ambito di applicazione dell'IVA, si pone il problema se la relativa IVA debba essere considerata detraibile per il motivo che [detto servizio] è ai fini delle operazioni imponibili della ricorrente.
- 38 Oltre a ciò, in assenza di una normativa nazionale specifica (le disposizioni del codice tributario richiedono solo l'esistenza di una fattura per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA), con la seconda questione si solleva il problema di stabilire se la richiesta di documenti aggiuntivi diversi dalle fatture sia conforme al principio di proporzionalità, sancito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di IVA. È inoltre necessario determinare se tale prassi sia compatibile con le disposizioni e le finalità della direttiva IVA e con i principi fissati dalla Corte di giustizia nella sua giurisprudenza con riguardo al nesso tra servizio e pagamento, al fine di stabilire l'esistenza di un servizio nell'ambito dell'IVA.
- 39 In terzo luogo, la sentenza da emettere nel procedimento principale è definitiva in base al sistema dei ricorsi interni, per cui, ai sensi dell'articolo 267, terzo comma TFUE, il giudice del rinvio è tenuto a rivolgersi alla Corte di giustizia per l'interpretazione del diritto dell'Unione pertinente.