

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

15 settembre 2016

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 178, lettera a) – Diritto alla detrazione – Modalità di esercizio – Articolo 226, punti 6 e 7 – Indicazioni obbligatorie che devono figurare sulla fattura – Entità e natura dei servizi resi – Data in cui è effettuata la prestazione di servizi»

Nella causa C-516/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) [tribunale arbitrale in materia tributaria (centro di arbitrato amministrativo), Portogallo], con decisione del 3 novembre 2014, pervenuta in cancelleria il 17 novembre 2014, nel procedimento

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (relatore) e K. Jürimäe, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 14 gennaio 2016,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, da P. Braz, advogado;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, R. Campos Laires e A. Cunha, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da T. Henze, in qualità di agente;

- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e P. Guerra e Andrade, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 febbraio 2016,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 178, lettera a), e dell'articolo 226, punto 6, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (in prosieguo: la «Barlis») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (amministrazione finanziaria e doganale, Portogallo), vertente sul rifiuto da parte di quest'ultima di ammettere la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) pagata a monte dalla Barlis, in qualità di beneficiaria dei servizi giuridici forniti da uno studio legale, con la motivazione che le fatture emesse da tale studio non soddisfano i requisiti formali stabiliti dalla normativa nazionale.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Se comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, le cessioni di beni diverse da quelle aventi per oggetto la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), e le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti».
- 4 L'articolo 168 di tale direttiva così recita:

«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;

(...».

- 5 L'articolo 178 della direttiva in parola stabilisce 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 agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;

(...».

- 6 L'articolo 219 della medesima direttiva dispone che sono assimilati a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale.

- 7 L'articolo 220 della direttiva 2006/112 così recita:

«Ogni soggetto passivo assicura che sia emessa, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, una fattura nei casi seguenti:

- 1) per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo;

(...».

- 8 L'articolo 226 della direttiva in parola prevede quanto segue:

«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:

(...)

- 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;

(...».

9 L'articolo 273 di detta direttiva dispone quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Diritto portoghese

10 Dalla decisione di rinvio risulta che l'articolo 36, paragrafo 5, lettera b), del código do IVA (codice IVA) dispone che le fatture devono contenere «la denominazione abituale dei beni ceduti o dei servizi forniti, con la specificazione degli elementi necessari ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile».

11 Solo laddove una fattura soddisfi, segnatamente, i requisiti previsti da tale disposizione del codice IVA, sussiste – a norma dell'articolo 19, paragrafo 2, lettera a) e paragrafo 6 del codice medesimo – il diritto alla detrazione dell'IVA esposta in fattura.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

12 La Barlis, la cui sede è in Lisbona (Portogallo), gestisce hotel con ristoranti.

13 Tra il 2008 e il 2010, la Barlis si è avvalsa dei servizi giuridici di uno studio legale (in prosieguo: i «servizi giuridici in discussione»), il quale ha emesso quattro fatture (in prosieguo: le «fatture controverse») che riportano le seguenti descrizioni:

- fattura n. 02170/2008 del 26 agosto 2008: «servizi giuridici resi tra il 1° dicembre 2007 e la data odierna»;
- fattura n. 32100478 del 17 dicembre 2008: «onorari per servizi giuridici forniti tra giugno e la data odierna»;
- fattura n. 32101181 del 29 aprile 2009: «onorari per servizi giuridici forniti sino alla data odierna», e

- fattura n. 32104126 del 2 giugno 2010: «onorari per servizi giuridici forniti tra il 1° novembre 2009 e la data odierna».
- 14 La Barlis ha esercitato il suo diritto alla detrazione dell'IVA indicata su tali fatture.
- 15 A seguito di una domanda di rimborso dell'IVA presentata dalla Barlis, le autorità competenti hanno avviato dei procedimenti di controllo per il periodo compreso tra il 2008 e il 2011. Al termine di tali controlli, le autorità hanno ritenuto che la Barlis non avesse il diritto di detrarre l'IVA relativa ai servizi giuridici in discussione, sulla base del rilievo che le descrizioni presenti sulle fatture controverse, emesse dagli avvocati della Barlis, erano insufficienti. Di conseguenza, le menzionate autorità hanno proposto rettifiche IVA per un totale di EUR 8 689,49, corrispondente agli importi IVA detratti a titolo di tali servizi giuridici.
- 16 La Barlis è stata informata della possibilità di avvalersi del diritto ad un'audizione preventiva e ha presentato documenti allegati con una più dettagliata presentazione dei servizi giuridici in discussione.
- 17 Le autorità competenti hanno, nondimeno, mantenuto le rettifiche proposte, a causa del carattere incompleto delle fatture controverse. Secondo dette autorità, siffatta carenza di forma ex lege non può essere sanata dall'aggiunta di allegati, che attestano elementi mancanti, dal momento che essi non costituiscono «documenti equivalenti» alle fatture. Infatti, tali «documenti equivalenti» dovrebbero, di per sé, soddisfare tutti i requisiti previsti dall'articolo 36, paragrafo 5, del codice IVA, il che non avviene trattandosi di un semplice allegato.
- 18 Il 31 maggio 2013 la Barlis ha presentato un ricorso amministrativo avverso tale decisione, il quale è stato respinto con decisione del 25 settembre 2013, con la motivazione che l'indicazione «servizi giuridici» sulle fatture controverse non rispettava né i requisiti di cui all'articolo 226, punto 6, della direttiva 2006/112, né quelli delle disposizioni nazionali di attuazione della menzionata direttiva, in quanto tale indicazione non specificava né i servizi che sono stati forniti né le loro quantità unitarie o complessive.
- 19 In seguito al rigetto del ricorso amministrativo, la Barlis ha domandato, il 30 dicembre 2013, la costituzione di un collegio arbitrale monocratico.
- 20 Investito della controversia, il giudice del rinvio, il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) [tribunale arbitrale in materia tributaria (centro di arbitrato amministrativo), Portogallo] si ritiene competente a stabilire se le indicazioni presenti sulle fatture controverse soddisfino i requisiti di cui all'articolo 36, paragrafo 5, lettera b), del codice IVA, a norma del quale le fatture devono contenere «la denominazione abituale dei beni ceduti o dei servizi forniti con la specificazione degli elementi necessari ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile».

21 Tale giudice osserva, tuttavia, che l'interpretazione della normativa nazionale deve essere conforme all'articolo 226 della direttiva 2006/112, il quale elenca in maniera tassativa le indicazioni che devono essere presenti sulle fatture emesse ai fini dell'IVA, tra cui figurano, al punto 6 della disposizione in parola, la «quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi».

22 In tale contesto, il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) [tribunale arbitrale in materia tributaria (centro di arbitrato amministrativo)] ha sospeso il giudizio e ha proposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, nel contesto della corretta interpretazione dell'articolo 226, punto 6, della direttiva [2006/112], [l'amministrazione finanziaria e doganale] possa ritenere insufficiente il contenuto di una fattura recante la menzione "servizi giuridici forniti da una certa data sino ad oggi" o anche "servizi giuridici forniti sino ad oggi", ove tale amministrazione può ottenere, in base al principio di collaborazione, gli elementi informativi complementari che ritenga necessari ai fini della conferma dell'esistenza e delle caratteristiche dettagliate delle operazioni».

Sulla questione pregiudiziale

23 In via preliminare, occorre rilevare che la questione pregiudiziale verte esclusivamente sull'articolo 226, punto 6, della direttiva 2006/112. Tuttavia, al fine di fornire al giudice del rinvio una soluzione utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è stato investito, occorre includere nell'analisi da effettuare anche l'articolo 178, lettera a), e l'articolo 226, punto 7, della direttiva 2006/112. A tale riguardo, occorre ricordare che la Corte ha il compito di interpretare tutte le disposizioni del diritto dell'Unione che possano essere utili ai giudici nazionali al fine di dirimere la controversia per cui sono stati aditi, anche qualora tali disposizioni non siano espressamente indicate nelle questioni ad essa sottoposte da detti giudici (sentenza del 16 luglio 2015, Abcur, C-544/13 e C-545/13, EU:C:2015:481, punto 33).

24 La questione posta dal giudice del rinvio consta di due parti, che occorre esaminare separatamente. Con la prima parte della sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 226 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che fatture che presentano solamente le indicazioni «servizi giuridici forniti [da una certa data] sino ad oggi» o «servizi giuridici forniti sino ad oggi», come quelle di cui al procedimento principale, sono conformi ai requisiti di cui ai punti 6 e 7 di tale articolo. Con la seconda parte della questione, il giudice del rinvio intende chiarire se l'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che osta a che le autorità tributarie nazionali possano rifiutare il diritto alla detrazione dell'IVA per il solo motivo che il soggetto passivo esibisce una fattura che non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva in parola, laddove le suddette autorità dispongono

di tutte le informazioni necessarie per accertare se i requisiti sostanziali relativi all'esercizio di tale diritto siano soddisfatti.

Sulla prima parte della questione, relativa al rispetto dell'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva 2006/112

- 25 In limine, occorre ricordare che l'articolo 226 della direttiva 2006/112 precisa che, salvo le disposizioni speciali previste da tale direttiva, nelle fatture emesse a norma dell'articolo 220 della stessa direttiva, sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni contenute in tale articolo. Ne consegue che gli Stati membri non possono subordinare il diritto alla detrazione dell'IVA al rispetto di condizioni riguardanti il contenuto delle fatture che non siano espressamente previste dalle disposizioni della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza del 15 luglio 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punti 40 e 41).
- 26 In primo luogo, l'articolo 226, punto 6, della direttiva 2006/112 prescrive che la fattura rechi l'indicazione dell'entità e della natura dei servizi resi. La formulazione letterale di tale disposizione fa dunque presente che è obbligatorio precisare l'entità e la natura dei servizi forniti, senza specificare, però, che sia necessario descrivere in maniera esaustiva i singoli servizi forniti.
- 27 Come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 30, 32 e 46 delle sue conclusioni, l'obiettivo perseguito dalle indicazioni obbligatorie che devono essere presenti su una fattura è quello di consentire alle amministrazioni finanziarie di controllare il pagamento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA. È, quindi, alla luce di tale obiettivo che occorre verificare se le fatture, come quelle di cui al procedimento principale, siano conformi ai requisiti dell'articolo 226, punto 6, della direttiva 2006/112.
- 28 Nel procedimento principale, benché le fatture controverse definiscano i servizi forniti come «servizi giuridici», occorre tuttavia tenere presente che, come rilevato dal governo portoghese nelle proprie osservazioni scritte, tale nozione comprende un vasto insieme di prestazioni, tra cui le prestazioni che non attengono necessariamente all'attività economica. Ne consegue che l'indicazione «servizi giuridici forniti [da una certa data] sino ad oggi» o anche «servizi giuridici forniti sino ad oggi» non sembra indicare in maniera sufficientemente dettagliata la natura dei servizi in discussione. Inoltre, l'indicazione è formulata in termini talmente generici che non sembra consentire di desumere l'entità dei servizi forniti, per i motivi illustrati dall'avvocato generale ai paragrafi da 60 a 63 delle sue conclusioni. Pertanto, detta indicazione non soddisfa, a priori, i requisiti previsti dall'articolo 226, punto 6, della direttiva 2006/112, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.
- 29 In secondo luogo, l'articolo 226, punto 7, della direttiva 2006/112 stabilisce che la fattura deve indicare la data in cui è effettuata o ultimata la prestazione di servizi.

- 30 Detto requisito deve essere parimenti interpretato alla luce dell'obiettivo perseguito imponendo di riportare tassativamente sulla fattura le indicazioni obbligatorie di cui all'articolo 226 della direttiva 2006/112, che è, come ricordato al punto 27 della presente sentenza, quello di consentire alle amministrazioni finanziarie di controllare il pagamento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA. A tal fine, la data della prestazione dei servizi oggetto della fattura summenzionata consente di controllare quando si sia realizzato il fatto generatore dell'imposta e, di conseguenza, determinare quali disposizioni fiscali debbano trovare applicazione *ratione temporis* rispetto all'operazione su cui verte siffatto documento.
- 31 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che i servizi giuridici oggetto delle fatture controverse di cui al procedimento principale comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi. L'articolo 64 della direttiva 2006/112 prevede che tali prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti. Per soddisfare, quindi, i requisiti di cui all'articolo 226, punto 7, della direttiva 2006/112, è necessario che suddetti periodi siano menzionati sulle fatture relative a tali prestazioni.
- 32 A tale riguardo, occorre rilevare che le fatture controverse relative ai «servizi giuridici forniti [da una certa data] sino ad oggi» sembrano precisare il periodo di fatturazione. Per contro, una delle fatture controverse riporta solamente l'indicazione «servizi giuridici forniti sino ad oggi». Detta fattura non menziona la data d'inizio del periodo in discussione e non consente, quindi, di stabilire il periodo cui si riferiscono i pagamenti di cui trattasi.
- 33 Pertanto, occorre considerare che una fattura che contenga esclusivamente l'indicazione «servizi giuridici forniti sino ad oggi», senza precisare la data d'inizio del periodo di fatturazione, non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 226, punto 7, della direttiva 2006/112.
- 34 Spetta, tuttavia, al giudice del rinvio, qualora constatati che le fatture controverse non rispettano i requisiti previsti dall'articolo 226, punti 6 e 7, di tale direttiva, verificare se i documenti allegati presentati dalla Barlis contengano una presentazione più dettagliata dei servizi giuridici in discussione e se possano essere assimilati a una fattura ai sensi dell'articolo 219 di detta direttiva in quanto documenti che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale.
- 35 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima parte della questione dichiarando che l'articolo 226 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che fatture che presentano solamente l'indicazione «servizi giuridici forniti [da una certa data] sino ad oggi», come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, non sono conformi, a priori, ai requisiti di cui al punto 6 di tale articolo e che le fatture che presentano solamente l'indicazione «servizi giuridici forniti sino ad oggi» non sono, a priori, conformi né ai requisiti di

cui al citato punto 6 né a quelli previsti dal punto 7 di detto articolo, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.

Sulla seconda parte della questione, relativa alle conseguenze derivanti da una fattura che non rispetti i requisiti di cui all'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva 2006/112 per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA

- 36 Con la seconda parte della sua questione, il giudice del rinvio desidera essenzialmente stabilire quali siano le conseguenze del mancato rispetto dell'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva 2006/112 sull'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA.
- 37 Occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (sentenza del 13 febbraio 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).
- 38 La Corte ha ripetutamente affermato che il diritto alla detrazione dell'IVA previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere assoggettato a limitazioni. Tale diritto è esercitato immediatamente per la totalità delle imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (v., in tal senso, sentenza del 13 febbraio 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Per quanto riguarda le condizioni sostanziali richieste per il sorgere del diritto alla detrazione dell'IVA, dalla formulazione dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 risulta che i beni o i servizi invocati a base di detto diritto devono essere utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, detti beni o servizi devono essere forniti da un altro soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).
- 41 Per quanto riguarda le condizioni formali relative all'esercizio di tale diritto, dall'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 risulta che il suo esercizio è subordinato al possesso di una fattura emessa conformemente all'articolo 226 di

tale direttiva (v., in tal senso, sentenze del 1° marzo 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, punto 41, e del 22 ottobre 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punto 29).

- 42 La Corte ha affermato che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la sua detraibilità a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Conseguentemente, l'amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre tale imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo (v., in tal senso, sentenze del 21 ottobre 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, punto 42; del 1° marzo 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, punto 43, e del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 58 e 59 e giurisprudenza ivi citata).
- 43 Ne consegue che l'amministrazione finanziaria non può negare il diritto alla detrazione dell'IVA con la sola motivazione che una fattura non rispetta i requisiti previsti dall'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva 2006/112 qualora essa disponga delle informazioni per accertare che i requisiti sostanziali relativi a tale diritto sono stati soddisfatti.
- 44 A tale riguardo, l'amministrazione finanziaria non può limitarsi all'esame della sola fattura. Essa deve tenere conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo. Tale affermazione è corroborata dall'articolo 219 della direttiva 2006/112 che assimila a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale.
- 45 Nell'ambito del procedimento principale, spetta dunque al giudice del rinvio tenere conto di tutte le informazioni riportate nelle fatture controverse e nei documenti allegati presentati dalla Barlis, al fine di verificare se i requisiti sostanziali per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA siano soddisfatti.
- 46 In tale contesto, occorre sottolineare, in primo luogo, che incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, punto 37). Le autorità tributarie interessate possono dunque esigere dal contribuente stesso le prove che esse ritengano necessarie per valutare se debba concedersi o meno la detrazione richiesta (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, punto 35).
- 47 In secondo luogo, occorre precisare che gli Stati membri sono competenti a prevedere sanzioni in caso di mancato rispetto dei requisiti formali relativi

all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA. Gli Stati membri possono adottare, ai sensi dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, provvedimenti al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare evasioni, purché siffatti provvedimenti non eccedano quanto necessario a tal fine e non compromettano la neutralità dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 62).

- 48 In particolare, il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione per sanzionare il mancato rispetto dei requisiti formali (v., in tal senso, sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 63 e giurisprudenza ivi citata).
- 49 Alla luce delle suesposte considerazioni occorre rispondere alla seconda parte della questione dichiarando che l'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che osta a che le autorità tributarie nazionali possano negare il diritto alla detrazione dell'IVA per il solo motivo che il soggetto passivo esibisce una fattura che non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 226, punti 6 e 7, della menzionata direttiva, laddove tali autorità dispongano di tutte le informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali relativi all'esercizio del diritto in parola siano soddisfatti.

Sulle spese

- 50 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 (Quarta Sezione) dichiara:

L'articolo 226 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che le fatture che presentano solamente l'indicazione «servizi giuridici forniti [da una certa data] sino ad oggi», come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, non sono conformi, a priori, ai requisiti di cui al punto 6 di tale articolo e che le fatture che presentano solamente l'indicazione «servizi giuridici forniti sino ad oggi» non sono, a priori, conformi né ai requisiti di cui al citato punto 6 né a quelli previsti dal punto 7 di detto articolo, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.

L'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che osta a che le autorità tributarie nazionali possano negare il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto per il solo motivo

che il soggetto passivo detiene una fattura che non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 226, punti 6 e 7, della menzionata direttiva, laddove tali autorità dispongano di tutte le informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali relativi all'esercizio del diritto in parola siano soddisfatti.

Firme