

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

3 giugno 2021

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione – Rettifica delle detrazioni – Procedura fallimentare – Normativa nazionale che prevede il diniego automatico della detrazione dell'IVA relativa ad operazioni imponibili anteriori all'avvio di detta procedura»

Nella causa C-182/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Suceava (Corte d'appello di Suceava, Romania), con decisione del 30 marzo 2020, pervenuta in cancelleria il 23 aprile 2020, nel procedimento

BE,

DT

contro

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Accer Ipurl Suceava, in qualità di liquidatore giudiziario della BE,

EP,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da N. Wahl, presidente di sezione, A. Prechal (relatrice), presidente della Terza Sezione, e F. Biltgen, giudice,

avvocato generale: E. Tanchev

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo rumeno, da E. Gane, R.I. Hațieganu e A. Wellman, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e P. Carlin, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), e segnatamente degli articoli da 184 a 186 di detta direttiva.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la BE, impresa dichiarata fallita, e DT, socio e amministratore di detta impresa, e, dall'altro, l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Suceava, Romania), la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Iași, Romania) (in prosieguo, congiuntamente: le «autorità tributarie»), nonché la Accer Ipurl Suceava, in qualità di liquidatore giudiziario della BE, ed EP, in ordine alla decisione delle autorità tributarie, adottata a seguito della dichiarazione di fallimento della BE, di rettificare talune detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) effettuate dalla BE prima della dichiarazione del suo fallimento.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA include, tra le operazioni soggette all'IVA, le cessioni di beni 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, di detta direttiva:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».
- 5 L'articolo 167 della citata direttiva prevede che il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.
- 6 L'articolo 168 della medesima direttiva enuncia quanto segue:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

- a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;
- b) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'articolo 18, lettera a), e all'articolo 27;
- c) l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i);
- d) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli articoli 21 e 22;
- e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».

7 L'articolo 184 della direttiva IVA così prevede:

«La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

8 A sensi dell'articolo 185 di detta direttiva:

«1. La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.

2. In deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16.

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica».

9 L'articolo 186 della direttiva summenzionata così dispone:

«Gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185».

Diritto rumeno

10 L'articolo 11 della Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (legge n. 571/2003 che istituisce il Codice tributario) (in prosieguo: il «Codice tributario») così dispone:

«1. Per determinare l'importo di un'imposta o di una tassa ai sensi del presente Codice, le autorità tributarie possono non tener conto di un'operazione priva di finalità economica o riqualificare un'operazione in modo da rispecchiare il suo contenuto economico.

(...)».

- 11 L'articolo 148 del Codice tributario, intitolato «Rettifica dell'imposta detraibile per l'acquisto di servizi o di beni diversi dai beni d'investimento», enuncia quanto segue:

«1. Nei limiti in cui non si applicano le norme relative alla cessione o alla fornitura a sé stessi, la detrazione iniziale è rettificata nei seguenti casi:

- a) la detrazione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;
- b) successivamente alla presentazione della dichiarazione IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo detraibile, (...)
- c) il soggetto passivo perde il diritto alla detrazione dell'imposta sui beni mobili non ceduti e sui servizi non utilizzati in caso di eventi quali modifiche legislative o dell'oggetto sociale, destinazione di beni o di servizi ad operazioni che danno diritto alla detrazione e, successivamente, la destinazione di questi ultimi per la realizzazione di operazioni che non danno diritto alla detrazione, beni dichiarati mancanti.

(...)».

- 12 Ai sensi dell'articolo 149 del Codice tributario, intitolato «Rettifica dell'imposta detraibile per quanto riguarda i beni d'investimento»:

«(...)

2. Se non si applicano le norme relative alla cessione o alla fornitura a sé stessi, l'imposta detraibile relativa ai beni d'investimento è rettificata nei casi di cui al paragrafo 4, lettere da a) a d) (...)

(...)

4. La rettifica dell'imposta detraibile di cui al paragrafo 1, lettera d), è effettuata:

- a) qualora il bene d'investimento sia utilizzato dal soggetto passivo:
 - 1) in tutto o in parte, per fini diversi dalle attività economiche, ad eccezione dei beni il cui acquisto è soggetto alla limitazione del 50% del diritto alla detrazione (...)
 - 2) per porre in essere operazioni che non danno luogo a una detrazione dell'imposta;
 - 3) per porre in essere operazioni che danno luogo alla detrazione dell'imposta in misura diversa rispetto alla detrazione iniziale;
- b) quando vengono apportate modifiche agli elementi utilizzati per il calcolo dell'imposta detratta;

- c) quando un bene d'investimento per il quale il diritto alla detrazione è stato limitato, integralmente o in parte, è oggetto di qualsiasi operazione per la quale l'imposta è detraibile. Nel caso di una cessione di beni, l'importo supplementare dell'imposta da detrarre è limitato all'importo dell'imposta riscossa per la cessione del bene interessato;
- d) quando il bene d'investimento cessa di esistere (...)
- (...)».
- 13 L'articolo 3 della Legge nr. 85/2006 privind procedura insolventei (legge n. 85/2006 in materia di procedura d'insolvenza) (in prosieguo: la «legge in materia di insolvenza») prevede quanto segue:
- «(...)
23. per procedura fallimentare si intende la procedura concorsuale per insolvenza, collettiva e paritetica, che si applica al debitore ai fini della liquidazione del suo attivo per estinguere le sue passività, seguita dalla cancellazione del debitore dal registro in cui è iscritto;
- (...)».
- 14 Ai sensi dell'articolo 47 della legge in materia di insolvenza:
- «(...)
7. A decorrere dal momento della dichiarazione di fallimento, il debitore può esercitare soltanto le attività necessarie allo svolgimento delle operazioni di liquidazione».
- 15 L'articolo 116 della legge in materia di insolvenza è così formulato:
- «1. La liquidazione dei beni che fanno parte dell'attivo del debitore è effettuata dal curatore sotto il controllo del giudice delegato. Al fine di massimizzare il valore dell'attivo del debitore, il curatore intraprende tutte le misure per la messa in vendita di quest'ultimo, in una forma appropriata; le spese di pubblicità sono a carico del patrimonio del debitore.
2. La liquidazione inizia immediatamente dopo il completamento dell'inventario da parte del curatore e la presentazione della relazione di valutazione. I beni possono essere venduti in blocco, in quanto insieme funzionante, o singolarmente. Il metodo di vendita dei beni, vale a dire la vendita all'asta, la negoziazione diretta o una combinazione di entrambe, è approvato dall'assemblea dei creditori, su proposta del curatore. Il curatore presenta all'assemblea generale dei creditori anche il regolamento di vendita corrispondente alle modalità di vendita che ha scelto.
- (...)».
- 16 L'articolo 123 della legge in materia di insolvenza prevede quanto segue:
- «In caso di fallimento, i crediti sono pagati nell'ordine seguente:

- 1) le tasse, i bolli e tutte le altre spese inerenti alla procedura istituita dalla presente legge, (...)

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 17 La BE, di cui DT è socio e amministratore, è una società che ha esercitato un'attività economica ai sensi della direttiva IVA. Con sentenza del 10 febbraio 2015, il Tribunalul Suceava (Tribunale superiore di Suceava, Romania) ha disposto l'avvio di una procedura fallimentare nei confronti della BE.
- 18 Successivamente alla dichiarazione del suo fallimento, la BE è stata sottoposta a una verifica fiscale che si è conclusa con l'adozione dell'avviso di accertamento del 26 novembre 2015. Detto avviso pone a carico della BE, tra l'altro, l'obbligo di pagare l'importo di 646 259 lei rumeni (RON) (circa EUR 132 000) a titolo della rettifica delle detrazioni dell'IVA da essa effettuate per il periodo compreso tra il 20 maggio 2013 e il 13 febbraio 2014, durante il quale essa esercitava un'attività economica ed era registrata come soggetto passivo ai fini dell'IVA. Tale importo consiste in RON 535 409 (circa EUR 109 000) a titolo di detrazioni relative a beni e materiali di consumo, RON 55 134 (circa EUR 11 400) a titolo di detrazioni relative a beni strumentali e RON 55 716 (circa EUR 11 600) a titolo di detrazioni relative a un contratto di affitto di un bene immobile.
- 19 Con decisione del 22 gennaio 2018, il reclamo presentato dalla BE e da DT avverso il suddetto avviso di accertamento è stato respinto, in quanto le autorità tributarie hanno ritenuto che la BE avesse cessato di esercitare un'attività economica al momento della dichiarazione di fallimento. Dette autorità hanno rilevato, al riguardo, che una tale dichiarazione di fallimento implica una procedura di liquidazione e di vendita dei beni ai fini del rimborso dei debiti, dato che le operazioni effettuate nell'ambito di tale procedura non avevano, di per sé, una finalità economica. Sempre secondo le suddette autorità, è irrilevante il fatto che la vendita dei beni nell'ambito della procedura fallimentare sia stata assoggettata all'IVA.
- 20 Il Tribunalul Suceava (Tribunale superiore di Suceava, Romania) ha accolto il ricorso proposto dai ricorrenti nel procedimento principale avverso l'avviso di accertamento del 26 novembre 2015 e avverso la decisione sul reclamo del 22 gennaio 2018. Il giudice del rinvio, con sentenza del 18 giugno 2019, ha accolto l'impugnazione proposta dalle autorità tributarie avverso la sentenza di detto tribunale, cosicché la BE rimane debitrice dell'importo di RON 646 259 (circa EUR 132 000) fissato in tale avviso di accertamento. Il giudice del rinvio ha confermato, in tale contesto, l'interpretazione del diritto interno accolta dalle autorità tributarie, secondo la quale l'avvio della procedura fallimentare deve essere considerato di per sé una causa di cessazione del diritto a detrazione in quanto le operazioni effettuate durante tale procedimento non hanno una finalità economica.
- 21 I ricorrenti nel procedimento principale hanno adito il suddetto giudice con un ricorso per revocazione deducendo la violazione della direttiva IVA.
- 22 A tal riguardo, i ricorrenti nel procedimento principale sostengono, in particolare, che, sia prima della dichiarazione di fallimento della BE sia durante la procedura fallimentare, detta impresa era validamente registrata come soggetto passivo ai fini dell'IVA, cosicché

le attività collegate alla procedura fallimentare, ossia le vendite di beni e di immobili nonché la locazione di immobili, sono rimaste nell'ambito di applicazione dell'IVA, la quale ha continuato a essere riscossa.

- 23 Pertanto, secondo il giudice del rinvio, si pone la questione se il diritto dell'Unione consenta di considerare automaticamente le operazioni effettuate nel corso della procedura fallimentare come prive di una finalità economica, il che significherebbe che l'avvio di tale procedura obbliga l'operatore economico a rettificare automaticamente in favore dello Stato l'IVA prelevata su operazioni economiche anteriori all'avvio di tale procedura, e ciò nonostante il fatto che detto operatore abbia conservato, durante la procedura concorsuale avviata nei suoi confronti, eccetto un breve periodo di tre settimane, la qualità di soggetto passivo ai fini dell'IVA e che la vendita dei beni nell'ambito del fallimento sia stata assoggettata all'IVA.
- 24 Inoltre, qualora la Corte dovesse ritenere che una siffatta rettifica automatica sia legittima e compatibile con il diritto dell'Unione, il giudice del rinvio ritiene altresì necessario chiarire se un siffatto *modus operandi* sia proporzionato allo scopo perseguito.
- 25 Detto giudice precisa altresì che, nel caso di specie, la liquidazione dei beni è terminata e che, per le operazioni effettuate durante la liquidazione, non è stata concessa, in definitiva, alcuna detrazione.
- 26 In tale contesto, la Curtea de Apel Suceava (Corte d'appello di Suceava, Romania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la direttiva [IVA] e i principi di neutralità fiscale, del diritto alla detrazione dell'IVA e di certezza dell'imposizione fiscale ostino, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a una normativa nazionale che imponga all'operatore economico, in modo automatico e senza ulteriori verifiche, al momento dell'avvio della procedura fallimentare, di rettificare l'IVA, negandogli la detrazione dell'IVA relativa a operazioni imponibili anteriori all'avvio di detta procedura, e di pagare l'IVA detraibile. Se il principio di proporzionalità osti, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a una siffatta norma di diritto nazionale, in considerazione delle conseguenze economiche per l'operatore economico e del carattere definitivo di una siffatta rettifica».

Sulla questione pregiudiziale

- 27 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa o a una prassi nazionale secondo la quale l'avvio di una procedura fallimentare nei confronti di un operatore economico, con conseguente liquidazione dei suoi attivi a beneficio dei suoi creditori, comporta automaticamente l'obbligo per tale operatore di rettificare le detrazioni dell'IVA che ha effettuato per beni e servizi acquistati anteriormente alla dichiarazione del suo fallimento.
- 28 Occorre ricordare che il diritto a detrazione di cui all'articolo 168 della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni [v., in tal senso, sentenza del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione), C-895/19, EU:C:2021:216, punto 32].

- 29 Il meccanismo di rettifica delle detrazioni previsto agli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA costituisce, dal canto suo, parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito da tale direttiva. Esso mira ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA, in modo che le operazioni effettuate allo stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto a detrazione soltanto nei limiti in cui servono a fornire prestazioni soggette a una tale imposta. Detto meccanismo persegue, quindi, l'obiettivo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle (v., in tal senso, sentenza del 27 marzo 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punto 27).
- 30 Infatti, nel sistema comune dell'IVA, solamente le imposte che hanno gravato a monte sui beni o sui servizi utilizzati dai soggetti passivi ai fini delle loro operazioni soggette a imposta possono essere detratte. La detrazione delle imposte a monte è collegata alla riscossione delle imposte a valle. Quando beni o servizi acquistati da un soggetto passivo sono usati ai fini di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può esservi né riscossione dell'imposta a valle né detrazione dell'imposta a monte (sentenza del 9 luglio 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punto 21).
- 31 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che le autorità tributarie hanno proceduto alla rettifica delle detrazioni dell'IVA effettuate dalla BE in relazione a beni e servizi acquistati nel periodo compreso tra il 20 maggio 2013 e il 13 febbraio 2014 muovendo dalla premessa secondo cui la dichiarazione di fallimento di un'impresa come la BE pone necessariamente fine alle sue attività economiche. Esse hanno affermato, al riguardo, che le operazioni effettuate in seguito a un siffatto fallimento servono unicamente a liquidare gli attivi dell'impresa a beneficio dei suoi creditori, cosicché dette operazioni non hanno una finalità economica.
- 32 A tale riguardo, la Corte ha dichiarato che, sebbene la direttiva IVA assegni un ambito di applicazione molto ampio all'IVA, solo le attività aventi carattere economico sono soggette a tale imposta. Infatti, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva, relative alle operazioni imponibili, sono soggette all'IVA, in particolare, le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale (sentenza del 17 dicembre 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punti 24 e 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 Ne consegue che, nell'ipotesi in cui risultasse che, a partire dall'avvio di una procedura fallimentare, non può più essere effettuata alcuna attività economica, da detto momento dell'avvio non si possono avere neppure operazioni soggette ad imposta idonee a consentire l'esercizio del diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenza del 9 novembre 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punto 35), il che renderebbe necessaria una rettifica delle detrazioni in conformità al diritto nazionale che recepisce gli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA.
- 34 Tuttavia, il giudice del rinvio dichiara di nutrire dubbi sulla premessa di cui al punto 31 della presente sentenza, secondo la quale la dichiarazione di fallimento di un operatore economico pone necessariamente fine alle sue attività economiche.
- 35 Occorre pertanto esaminare la questione se possa ritenersi che un'attività economica cessi in seguito alla dichiarazione di fallimento dell'operatore economico interessato, in

quanto tale dichiarazione ha come conseguenza, secondo le norme previste dal diritto nazionale, che le operazioni effettuate successivamente alla stessa possono servire soltanto a liquidare gli attivi di tale operatore a beneficio dei suoi creditori.

- 36 Orbene, l'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA enuncia che è considerato soggetto passivo chiunque eserciti, in modo indipendente, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Inoltre, la nozione di «attività economica» è definita all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, di detta direttiva come comprendente ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, e in particolare le operazioni che comportano lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.
- 37 Secondo una giurisprudenza consolidata, l'esame delle suddette definizioni evidenzia la portata dell'ambito d'applicazione della nozione di «attività economica» e il carattere obiettivo di tale nozione, nel senso che l'attività è considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati. Pertanto, come regola generale, un'attività è considerata economica quando presenti un carattere stabile e sia svolta a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore della prestazione (sentenza del 5 luglio 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).
- 38 Di conseguenza, poiché l'attività deve essere considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati, il semplice fatto che l'avvio di una procedura fallimentare nei confronti di un soggetto passivo modifichi, in virtù delle modalità previste al riguardo dal diritto nazionale, le finalità delle operazioni di tale soggetto passivo, nel senso che tali finalità non comprendono più la gestione corrente della sua impresa, ma riguardano unicamente la sua liquidazione ai fini dell'estinzione dei debiti seguita dal suo scioglimento, non può, di per sé, incidere sulla natura economica delle operazioni effettuate nell'ambito di tale impresa.
- 39 Inoltre, come sottolineato dalla Commissione europea, tale interpretazione si impone altresì alla luce del principio di neutralità fiscale, il quale osta in particolare a che due operazioni identiche o simili dal punto di vista del consumatore, che sono quindi in concorrenza tra loro, siano trattate diversamente dal punto di vista dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 4 marzo 2021, *Frenetikexito*, C-581/19, EU:C:2021:167, punto 32).
- 40 Infatti, anche se l'avvio di una procedura fallimentare, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, comporta normalmente la scomparsa dell'impresa interessata, resta il fatto che, fintantoché detta impresa continua le proprie attività durante la procedura fallimentare, essa è in concorrenza con altri soggetti passivi che forniscono prestazioni analoghe alle sue, di modo che le prestazioni di cui trattasi devono, in linea di principio, essere trattate in maniera identica ai fini dell'IVA.
- 41 Risulta peraltro, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, che, nel caso di specie, la BE ha continuato, nel corso della procedura fallimentare, a essere registrata come soggetto passivo e che le autorità tributarie hanno assoggettato all'IVA le operazioni che sono state effettuate nell'ambito di tale procedura, il che tende a confermare che la BE ha effettivamente proseguito la sua attività economica e ha effettuato operazioni imponibili nonostante la dichiarazione di fallimento.

- 42 In tali circostanze, non si può supporre che l'avvio della procedura fallimentare abbia interrotto la relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle e che il soggetto passivo interessato sia obbligato a pagare l'importo dell'IVA detratta (v., per analogia, sentenza del 9 novembre 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punto 46).
- 43 Infine, contrariamente a quanto affermato, in sostanza, dal governo rumeno, la possibilità per il soggetto passivo interessato, in una situazione in cui è stato obbligato, in un primo tempo, a rettificare le detrazioni IVA effettuate a monte a causa della dichiarazione del suo fallimento, nonostante la continuazione della sua attività economica, in un secondo tempo, a chiedere che gli importi in questione gli siano rimborsati in ragione proprio del fatto che egli ha effettivamente continuato la sua attività economica nel corso della procedura fallimentare, non è tale da compensare la limitazione del suo diritto a detrazione derivante da tale obbligo di rettifica imposto dal diritto nazionale.
- 44 Infatti, come parimenti rilevato dalla Commissione, il fatto di esigere dall'impresa interessata, a seguito di una decisione di rettifica, il versamento effettivo dell'IVA asseritamente dovuta costituisce, per tale impresa, un ostacolo a una detrazione dell'IVA assolta a monte, dal momento che costringe detta impresa a impegnare fondi fino al rimborso dell'IVA indebitamente versata da parte delle autorità tributarie, mentre altri operatori che non sono stati dichiarati falliti possono utilizzare tali fondi per le proprie attività economiche senza essere costretti a effettuare un tale versamento (v., per analogia, sentenza del 9 novembre 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punto 44).
- 45 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che gli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa o a una prassi nazionale secondo la quale l'avvio di una procedura fallimentare nei confronti di un operatore economico, con conseguente liquidazione dei suoi attivi a beneficio dei suoi creditori, comporta automaticamente l'obbligo per tale operatore di rettificare le detrazioni dell'IVA che egli ha effettuato per beni e servizi acquistati anteriormente alla dichiarazione del suo fallimento, quando l'avvio di una tale procedura non è idoneo a impedire il proseguimento dell'attività economica di detto operatore, ai sensi dell'articolo 9 della direttiva succitata, in particolare ai fini della liquidazione dell'impresa interessata.

Sulle spese

- 46 Nei confronti delle parti nel procedimento principale il presente procedimento 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 (Ottava Sezione) dichiara:

Gli articoli da 184 a 186 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa o a una prassi nazionale

secondo la quale l'avvio di una procedura fallimentare nei confronti di un operatore economico, con conseguente liquidazione dei suoi attivi a beneficio dei suoi creditori, comporta automaticamente l'obbligo per tale operatore di rettificare le detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto che egli ha effettuato per beni e servizi acquistati anteriormente alla dichiarazione del suo fallimento, quando l'avvio di una tale procedura non è idoneo a impedire il proseguimento dell'attività economica di detto operatore, ai sensi dell'articolo 9 della direttiva succitata, in particolare ai fini della liquidazione dell'impresa interessata.