Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

23 aprile 2015 *

«Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Principio della neutralità fiscale — Persona debitrice dell'IVA — Liquidazione errata dell'IVA da parte del destinatario — Assoggettamento all'IVA del prestatore di servizi — Diniego di concessione del rimborso dell'IVA al prestatore di servizi»

Nella causa C-111/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Varhoven administrativen sad (Bulgaria), con decisione del 24 febbraio 2014, pervenuta in cancelleria il 7 marzo 2014, nel procedimento

GST – Sarviz AG Germania

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da S. Rodin, presidente di sezione, A. Borg Barthet (relatore) e E. Levits, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da G. Arnaudov, in qualità di agente;

— per il governo bulgaro, da E. Petranova e M. Georgieva, in qualità di agenti;

— per il governo greco, da K. Georgiadis e I. Kotsoni, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da S. Petrova e C. Soulay, in qualità di agenti,

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

* Lingua processuale: il bulgaro.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 193 e 194 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), quale modificata dalla direttiva 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010 (GU L 326, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché sul principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la GST – Sarviz AG Germania (in prosieguo: la «GST – Sarviz») e il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della direzione «Ricorsi e pratiche in materia tributaria e di sicurezza sociale», competente per la città di Plovdiv, presso l'amministrazione centrale dell'agenzia nazionale delle entrate; in prosieguo: il «Direttore») vertente sul diniego opposto da quest'ultimo al rimborso dell'IVA alla GST – Sarviz.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 193 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202».

4 L'articolo 194 della direttiva di cui trattasi così dispone:

«1. Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, gli Stati membri possono prevedere che il debitore dell'imposta sia il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi.

2. Gli Stati membri determinano le condizioni di applicazione del paragrafo 1».

Il diritto bulgaro

5 L'articolo 82 della legge bulgara sull'IVA (Zakon za danak varhu dobavena stoynost, DV n. 63, del 4 agosto 2006), nella sua versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: il «ZDDS») determina il debitore dell'IVA in caso di un'operazione imponibile.

6 L'articolo 82, paragrafo 1, del ZDDS, prevede:

«L'imposta è dovuta dal fornitore/prestatore del bene/servizio imponibile registrato ai fini dell'IVA conformemente alla presente legge, fatta eccezione per i casi disciplinati nei paragrafi 4 e 5».

7 Ai sensi di detto articolo 82, paragrafo 2, «[s]e il fornitore o il prestatore di servizi è un soggetto passivo d'imposta non stabilito nel territorio nazionale e il luogo dell'adempimento della cessione o prestazione di servizi imponibile è situato in esso, l'imposta è dovuta dal destinatario in caso di:

(...)

3) prestazione di servizio, quando il destinatario è un soggetto passivo in forza dell'articolo 3, paragrafi 1, 5 e 6».

8 Conformemente all'articolo 71, paragrafo 1, punto 1, del ZDDS, «il soggetto passivo può esercitare il suo diritto di detrarre il credito d'imposta, qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni: (...) egli disponga di un documento fiscale redatto secondo i requisiti di cui agli articoli 114 e 115, in cui l'IVA sia indicata separatamente rapportata ai beni o ai servizi di cui il soggetto sia destinatario (...)».

9 L'articolo 102, paragrafo 1, del ZDDS così stabilisce:

«Qualora l'amministrazione tributaria accerti che un soggetto non ha assolto all'obbligo di presentare la domanda di registrazione entro i termini stabiliti, esso provvederà alla registrazione di tale soggetto con ordine di registrazione, se sussistono i presupposti per la registrazione stessa».

10 L'articolo 129, paragrafi 1, 5 e 7, del codice di diritto processuale in materia tributaria e previdenziale (danachno osiguritelen protsesualen kodeks) così dispone:

«1. La compensazione o il rimborso possono essere eseguiti dall'amministrazione tributaria d'ufficio o su richiesta scritta della persona interessata. La domanda di compensazione o rimborso viene presa in esame, qualora essa sia stata presentata entro un termine quinquennale decorrente dal 1º gennaio dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per il rimborso, a meno che la legge non disponga diversamente.

(...)

5. L'amministrazione tributaria è tenuta, conformemente al paragrafo 2, punto 2, entro il termine di 30 giorni dalla data di ricezione di una decisione giudiziaria passata in giudicato o di un atto amministrativo definitivo, a rimborsare o compensare interamente le somme ivi indicate, inclusi gli interessi dovuti ai sensi del paragrafo 6, qualora con la decisione o l'atto amministrativo sia stato riconosciuto sussistente in capo al debitore un diritto al pagamento di: 1) importi erroneamente o indebitamente corrisposti, versati o riscossi in relazione a tributi, contributi sociali obbligatori, diritti, sanzioni pecuniarie, ammende, accertati, riscossi o applicati dall'amministrazione tributaria, inclusi gli importi versati sulla base di ordini o prese di posizione scritti; 2) importi il cui rimborso è stato illegittimamente negato; 3) somme accordate, indennizzi e spese sostenute.

(...)

7. Avverso gli avvisi di compensazione o rimborso può essere proposto ricorso secondo la procedura prevista per i ricorsi contro gli avvisi di rettifica».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 Dal 15 febbraio al 29 dicembre 2010 la GST – Sarviz, con sede in Germania, ha prestato servizi tecnici e di consulenza alla GST Skafolding Bulgaria EOOD (in prosieguo: la «GST Skafolding»), con sede in Bulgaria. Ritenendo che la GST –Sarviz non disponesse, nel periodo controverso in cui prestava i suoi servizi, di un centro di attività stabile sul territorio bulgaro, la GST Skafolding ha assolto l'IVA dovuta su dette prestazioni conformemente alla procedura di autoliquidazione prevista all'articolo 82, paragrafo 2, dello ZDDS. Al riguardo, ai sensi dell'articolo 117, paragrafo 1, dello ZDDS, quest'ultima ha redatto le note relative alle fatture emesse dalla GST – Sarviz, note che sono state iscritte nel registro delle vendite.

12 Con avviso di accertamento tributario del 12 marzo 2012, l'amministrazione tributaria bulgara ha constatato che la GST – Sarviz disponeva, per il periodo durante il quale aveva fornito i propri servizi alla GST Skafolding, di un'organizzazione stabile ai sensi del paragrafo 1, punto 10, delle disposizioni aggiuntive allo ZDDS e che la GST –Sarviz era soggetto passivo dell'IVA per detti servizi. Essa è giunta alla conclusione che tale società avrebbe dovuto presentare una domanda di registrazione ai fini dell'IVA entro il 15 febbraio 2010. Di conseguenza, tale amministrazione ha considerato che detta società era debitrice dell'IVA per le prestazioni fornite tra il 15 febbraio e il 29 dicembre 2010, per un importo pari a 224 914,89 lev bulgari (BGN) maggiorato degli interessi moratori.

13 La GST –Sarviz ha pagato l'importo richiesto dall'amministrazione tributaria il 26 marzo 2012 e ha presentato, il 5 settembre 2012, una domanda di compensazione o rimborso dell'imposta assolta, sul fondamento dell'articolo 129, paragrafo 1, del codice di diritto processuale in materia tributaria e previdenziale.

14 Nel suo avviso di compensazione o rimborso, del 1º ottobre 2012, l'amministrazione tributaria negava il rimborso in quanto nel caso di specie i presupposti di legge per il rimborso dell'IVA non erano soddisfatti. Secondo la stessa, poiché l'avviso di accertamento era un atto amministrativo valido, e non vi era una decisione giudiziaria passata in giudicato o di un atto amministrativo definitivo, ai sensi dell'articolo 129, paragrafo 5, del codice di diritto processuale in materia tributaria e previdenziale, l'imposta pagata non poteva essere considerata indebita ed essere restituita.

15 La GST –Sarviz ha proposto ricorso amministrativo dinanzi al Direktor. Con decisione del 21 dicembre 2012 il Direktor ha respinto tale ricorso, considerando che l'atto contestato fosse legittimo per i motivi in base ai quali era stato adottato. Tale decisione è stata impugnata con ricorso dinanzi all'Administrativen sad Plovdiv (tribunale amministrativo di Plovdiv), altresì respinto per motivi analoghi a quelli invocati dall'amministrazione tributaria. La GST –Sarviz ha proposto ricorso in cassazione dinanzi al Varhoven administrativen sad (Corte amministrativa suprema).

16 Il giudice del rinvio sottolinea che l'amministrazione tributaria non ha riconosciuto alla GST Skafolding il diritto di detrarre un credito d'imposta per l'IVA da essa assolta, poiché quest'ultima non disponeva del corrispondente documento fiscale richiesto all'articolo 71, paragrafo 1, punto 1, dello ZDDS. Infatti, secondo la normativa bulgara, l'esistenza di un avviso di accertamento tributario, quale quello controverso adottato il 12 marzo 2012, rende impossibile la rettifica della documentazione tributaria. La GST Skafolding si è quindi trovata sprovvista della documentazione tributaria valida per poter esercitare il diritto alla detrazione di un credito d'imposta.

17 Il giudice del rinvio rileva altresì che il doppio prelievo dell'IVA, ossia una volta nei confronti del prestatore e una volta nei confronti del destinatario, accompagnato dal diniego del rimborso opposto al prestatore, e dal disconoscimento del diritto del destinatario alla detrazione del credito d'imposta, sia contrario al principio di neutralità dell'IVA. Secondo tale giudice, il diniego di rimborso ha l'effetto di traslare l'onere tributario sul prestatore.

18 Pur rilevando che gli articoli 193 e 194 della direttiva IVA non hanno formato oggetto di un'interpretazione che potrebbe essere utile ai fini del caso di specie, il giudice del rinvio fa riferimento alla sentenza ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), secondo cui in mancanza di regole procedurali nell'ordinamento giuridico nazionale, il diritto del prestatore e quello del destinatario di un'operazione di essere assoggettati a identico trattamento riguardo all'imponibilità di tale prestazione e all'IVA dovuta sulla medesima, risulterebbero in concreto privi di ogni contenuto. Con riferimento al principio di neutralità fiscale, tale giudice richiama l'interpretazione fornita dalla Corte nella sentenza Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 Il Varhoven administrativen sad ha pertanto deciso di sospendere la pronuncia e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 193 della direttiva IVA sia da interpretare nel senso che l'IVA è dovuta, dal soggetto passivo d'imposta che effettui una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, o dalla persona che acquisisce i beni o riceve la prestazione di servizi, ma non contemporaneamente da entrambe le persone, esclusivamente nei casi in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile vengano effettuate da un soggetto passivo d'imposta non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, se così previsto dallo Stato membro interessato.

2) Dovendosi presumere che l'IVA sia dovuta da una sola delle due persone – dal fornitore del bene o dal prestatore del servizio oppure dall'acquirente o dal destinatario di essi, se così sia previsto dallo Stato membro interessato, se il disposto dell'articolo 194 della direttiva IVA valga anche per i casi in cui il destinatario delle prestazioni abbia applicato erroneamente la procedura dell'autoliquidazione perché convinto che il prestatore del servizio non disponesse di un'organizzazione stabile ai fini dell'IVA nel territorio della Repubblica di Bulgaria, quando, invece, il prestatore del servizio aveva creato una tale organizzazione ai fini delle prestazioni effettuate.

3) Se il principio di neutralità dell'imposta, che è di fondamentale importanza per la costituzione e il funzionamento del sistema comune dell'IVA, sia da interpretare nel senso di poter ritenere con esso compatibile una prassi di controllo fiscale come quella di cui al procedimento principale, secondo cui l'IVA, nonostante l'applicazione del meccanismo dell'autoliquidazione da parte della destinataria della prestazione, è nuovamente calcolata anche a carico della prestatrice del servizio, tenendo presente che la destinataria aveva già provveduto al calcolo dell'IVA, che rischi di perdite di gettito fiscale sono esclusi e che la disciplina della rettifica dei documenti fiscali prevista dal diritto nazionale non è applicabile.

4) Se il principio di neutralità dell'IVA sia da interpretare nel senso che osta a che l'amministrazione tributaria, sulla base di una norma giuridica nazionale, neghi al prestatore di un servizio, per il quale il destinatario abbia calcolato l'imposta a norma dell'articolo 82, paragrafo 2, della ZDDS, il rimborso dell'IVA calcolata due volte, quando l'amministrazione finanziaria abbia negato al destinatario il diritto alla detrazione dell'IVA più volte calcolata per difetto del corrispondente documento fiscale e la disciplina della rettifica prevista dal diritto nazionale non sia più applicabile poiché sussiste un avviso di accertamento fiscale definitivo».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

20 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 193 della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che è debitore dell'IVA solo il soggetto passivo che fornisce una prestazione di servizi o il destinatario di tale prestazione quando quest'ultima è stata fornita a partire da un'organizzazione stabile situata nello Stato membro in cui l'IVA è dovuta.

21 Conformemente all'articolo 193 della direttiva IVA, l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù, in particolare, dell'articolo 194 di tale direttiva. In forza di quest'ultimo articolo, se la prestazione di servizi imponibile è fornita da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, gli Stati membri possono prevedere che, in tal caso, il debitore dell'imposta sia il destinatario della prestazione di servizi.

22 Ne consegue che, in forza della direttiva IVA, soltanto il prestatore di servizi è, in linea di principio, debitore dell'IVA, salvo quando egli non è stabilito nello Stato membro in cui l'IVA è dovuta e tale Stato abbia previsto che il debitore dell'IVA è il destinatario della prestazione di servizi.

23 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che, a seguito di un controllo, l'amministrazione tributaria bulgara, in data 12 marzo 2012, ha emesso un avviso di accertamento tributario con il quale ha constatato che il prestatore di servizi, la GST –Sarviz, disponeva di un'organizzazione stabile in Bulgaria a partire dalla quale venivano forniti alla GST Skafolding i servizi tecnici e di consulenza.

24 Ne consegue pertanto che, in forza della direttiva IVA, spetta al solo prestatore di servizi, quale la GST –Sarviz, provvedere, presso l'amministrazione tributaria bulgara, al pagamento dell'IVA dovuta sui servizi da lui prestati in Bulgaria dal 15 febbraio al 29 dicembre 2010.

25 Occorre quindi rispondere alla prima questione che l'articolo 193 della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che è debitore dell'IVA solo il soggetto passivo che fornisce una prestazione di servizi quando quest'ultima è fornita a partire da un'organizzazione stabile situata nello Stato membro in cui tale imposta è dovuta.

Sulla seconda questione

26 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'articolo 194 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che consente all'amministrazione tributaria di uno Stato membro di considerare debitore dell'IVA il destinatario di una prestazione di servizi fornita a partire da un'organizzazione stabile del prestatore quando sia quest'ultimo sia il destinatario di tali servizi siano stabiliti sul territorio dello stesso Stato membro, anche se tale destinatario abbia già assolto all'obbligo IVA basandosi sull'errata supposizione che detto prestatore non disponesse di un'organizzazione stabile in tale Stato.

27 Com'è stato ricordato al punto 21 della presente sentenza, la possibilità per gli Stati membri di prevedere l'applicazione del meccanismo dell'autoliquidazione è limitata in forza dell'articolo 194 della direttiva IVA, alla sola ipotesi in cui il prestatore di servizi non sia stabilito nello Stato membro in cui l'IVA è dovuta.

28 Ne consegue che, quando i servizi siano stati forniti a partire da un'organizzazione stabile del prestatore situata sul territorio dello Stato membro in cui l'IVA è dovuta, il destinatario di tali servizi non può essere considerato debitore dell'IVA.

29 Al riguardo, la circostanza che il destinatario di tali servizi abbia assolto l'IVA basandosi sull'errata supposizione che il prestatore non disponesse di un'organizzazione stabile ai sensi della direttiva IVA, non può consentire all'amministrazione tributaria di derogare a tale regola considerando soggetto passivo dell'IVA non già il prestatore di servizi, bensì il destinatario.

30 Si deve quindi rispondere alla seconda questione che l'articolo 194 della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che esso non consente all'amministrazione tributaria di uno Stato membro di considerare debitore dell'IVA il destinatario di una prestazione di servizi fornita a partire da un'organizzazione stabile del prestatore quando sia quest'ultimo, sia il destinatario di tali servizi, siano stabiliti sul territorio dello stesso Stato membro, anche se tale destinatario abbia già assolto tale imposta basandosi sull'errata supposizione che detto prestatore non disponesse di un'organizzazione stabile in tale Stato.

Sulle questioni terza e quarta

31 Con le questioni terza e quarta, che occorre esaminare unitamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se il principio di neutralità dell'IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a una disposizione nazionale che consente all'amministrazione tributaria di negare al prestatore di servizi il rimborso di tale imposta, da questi assolta, quando al destinatario di tali servizi, che ha altresì pagato detta imposta per gli stessi servizi, non è stato riconosciuto il diritto di detrarla poiché non disponeva del corrispondente documento fiscale allorché la normativa nazionale non consente la rettifica dei documenti fiscali quando esiste un avviso di accertamento definitivo.

32 Si deve in primo luogo ricordare che la Corte ha ripetutamente dichiarato che il principio di neutralità dell'IVA trova riscontro nel regime delle detrazioni, il quale è inteso a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o pagata 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 Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

33 In secondo luogo, la Corte ha altresì dichiarato che per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede. Tuttavia, quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, il principio di neutralità dell'IVA impone che l'imposta indebitamente fatturata possa essere rettificata, senza che gli Stati membri possano subordinare siffatta rettifica alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura. Tale rettifica non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione tributaria (sentenza Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punti 26 e 27, e giurisprudenza ivi citata).

34 In terzo luogo, occorre ricordare che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi non devono eccedere quanto necessario per raggiungere tali obiettivi. Essi non possono, pertanto, essere utilizzati in modo da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dal diritto dell'Unione in materia (sentenza Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punti 28 e 29,e giurisprudenza ivi citata).

35 Con riferimento al procedimento principale, risulta dalla decisione di rinvio, da un lato, che ai sensi della normativa nazionale applicabile il prestatore di servizi non ha più la possibilità di rettificare le fatture che ha emesso dal momento che l'amministrazione tributaria ha adottato un avviso di accertamento definitivo nei suoi confronti il 12 marzo 2012. Dall'altro, è assodato che tale prestatore ha debitamente assolto l'IVA nell'importo stabilito in detto avviso con ordine di pagamento del 26 marzo 2012.

36 Inoltre, come rilevato dal giudice del rinvio, poiché l'amministrazione tributaria ha definitivamente negato il diritto del destinatario di dette fatture di detrarre l'IVA da lui pagata mediante il meccanismo dell'autoliquidazione, il rischio di perdita di gettito connesso all'esercizio di tale diritto è del tutto escluso.

37 In tali circostanze, dal momento che il prestatore di servizi non può rettificare dette fatture e si trova quindi nell'impossibilità di richiedere al destinatario di tali servizi il pagamento dell'IVA, il diniego di rimborso di tale importo dell'IVA oppostogli dall'amministrazione tributaria comporta che l'onere fiscale di detta imposta venga fatto gravare su di lui, ed è quindi in contrasto con il principio di neutralità dell'IVA.

38 Diversamente accadrebbe nell'ipotesi in cui il prestatore di servizi, dopo aver debitamente pagato l'IVA da lui dovuta a seguito dell'avviso di accertamento definitivo, avesse potuto, ai sensi della normativa nazionale, rettificare le fatture emesse e recuperare l'IVA presso il destinatario dei servizi, che ne avrebbe chiesto la detrazione presso l'amministrazione tributaria.

39 Peraltro, l'impossibilità di rettificare i documenti fiscali nelle circostanze del procedimento principale, in cui l'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale è definitiva, non è necessaria al fine di garantire la riscossione dell'IVA ed evitare la frode.

40 Infine, si deve anche ricordare che il principio del sistema comune dell'IVA consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo degli stessi, cosicché l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello così calcolato (v., in tal senso, sentenza Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punti 32 e 36, e giurisprudenza ivi citata).

41 Orbene, in circostanze quali quelle del procedimento principale, negare al prestatore di servizi il rimborso dell'IVA equivale a far gravare l'onere fiscale di tale imposta sia sul prestatore di servizi sia sul destinatario di tali servizi e comporta che l'amministrazione tributaria riscuota un importo d'IVA superiore a quello che il prestatore avrebbe dovuto normalmente percepire da parte del destinatario se avesse potuto rettificare le fatture emesse, dal momento che tale amministrazione ha riscosso l'IVA due volte, una da parte del destinatario dei servizi e l'altra da parte del prestatore degli stessi.

42 Risulta dalle considerazioni che precedono che alle questioni terza e quarta si deve rispondere che il principio di neutralità dell'IVA dev'essere interpretato nel senso che esso osta a una disposizione nazionale che consente all'amministrazione tributaria di negare al prestatore di servizi il rimborso di tale imposta, da questi assolta, quando non è stato riconosciuto al destinatario di tali servizi, che pure ha pagato detta imposta per gli stessi servizi, il diritto di detrarla, per il motivo che non disponeva del corrispondente documento fiscale, allorché la normativa nazionale non consente la rettifica dei documenti fiscali in presenza di un avviso di accertamento definitivo.

Sulle spese

43 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 (Sesta Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, quale modificata dalla direttiva 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010, dev'essere interpretato nel senso che è debitore dell'imposta sul valore aggiunto solo il soggetto passivo che fornisce una prestazione di servizi quando quest'ultima è fornita a partire da un'organizzazione stabile situata nello Stato membro in cui tale imposta è dovuta.**

2) **L'articolo 194 della direttiva 2006/112, quale modificata dalla direttiva 2010/88, dev'essere interpretato nel senso che esso non consente all'amministrazione tributaria di uno Stato membro di considerare debitore dell'imposta sul valore aggiunto il destinatario di una prestazione di servizi fornita a partire da un'organizzazione stabile del prestatore, quando sia quest'ultimo sia il destinatario di tali servizi siano stabiliti sul territorio dello stesso Stato membro, anche se tale destinatario abbia già assolto tale imposta basandosi sull'errata supposizione che detto prestatore non disponesse di un'organizzazione stabile in tale Stato.**

3) Il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto dev'essere interpretato nel senso che osta a una disposizione nazionale che consente all'amministrazione tributaria di negare al prestatore di servizi il rimborso di tale imposta, da questi assolta, quando non è stato riconosciuto al destinatario di tali servizi, che pure ha pagato detta imposta per gli stessi servizi, il diritto di detrarla, per il motivo che non disponeva del corrispondente documento fiscale, allorché la normativa nazionale non consente la rettifica dei documenti fiscali in presenza di un avviso di accertamento definitivo.

Firme