Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

8 maggio 2013*

«Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 18, lettera c), 74 e 80 — Cessazione dell'attività economica imponibile — Cancellazione del soggetto passivo dal registro IVA da parte dell'amministrazione tributaria — Possesso dei beni che hanno dato luogo alla detrazione dell'IVA — Base imponibile — Valore normale o valore di acquisto — Determinazione al momento dell'operazione — Effetto diretto dell'articolo 74»

Nella causa C-142/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad – Varna (Bulgaria), con decisione del 9 marzo 2012, pervenuta in cancelleria il 21 marzo 2012, nel procedimento

**Hristomir Marinov**, che agisce in nome della Lampatov – H – Hristomir Marinov,

contro

**Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,**

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da E. Jarašiūnas (relatore), presidente di sezione, A. Ó Caoimh e C. Toader, giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, da S. Zlateva, in qualità di agente;

— per il governo bulgaro, da Y. Atanasov e T. Ivanov, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da D. Roussanov 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 18, lettera c), 74 e 80 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Marinov, che agisce in nome della Lampatov – H – Hristomir Marinov (in prosieguo: la «Marinov»), e il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (direttore della direzione «Impugnazione e gestione dell'esecuzione» per la città di Varna, presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle entrate; in prosieguo: il «Direktor»), in merito a un avviso di rettifica fiscale relativo all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

### Contesto normativo

*Diritto dell'Unione*

3 L'articolo 18 della direttiva IVA così prevede:

«Gli Stati membri possono assimilare ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso le operazioni seguenti:

a) la destinazione da parte di un soggetto passivo alle esigenze della propria impresa, di un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato nell'ambito di detta impresa, qualora l'acquisto del bene in questione presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione totale dell'IVA;

b) la destinazione di un bene da parte di un soggetto passivo ad un settore di attività non assoggettato ad imposta, quando detto bene ha dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA al momento dell'acquisto o della sua destinazione conformemente alla lettera a);

c) ad eccezione dei casi di cui all'articolo 19, il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, quando detti beni hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA al momento dell'acquisto o della loro destinazione conformemente alla lettera a)».

4 In forza dell'articolo 19, primo comma, di tale direttiva:

«In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente».

5 L'articolo 72 della direttiva IVA così dispone:

«Ai fini della presente direttiva, per "valore normale" si intende l'intero importo che l'acquirente o il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento di tale cessione o prestazione.

Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per "valore normale" si intendono i seguenti importi:

1) nel caso di beni, un importo non inferiore al prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, al prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;

(…)».

6 Ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente (…)».

7 L'articolo 74 della direttiva IVA così recita:

«Per le operazioni di prelievo o di destinazione da parte di un soggetto passivo di un bene della propria impresa o di detenzione di beni da parte di un soggetto passivo o da parte dei suoi aventi diritto in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, contemplate agli articoli 16 e 18, la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni».

8 L'articolo 80 della direttiva IVA è formulato nei termini seguenti:

«1. Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale:

a) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e l'acquirente dei beni o il destinatario dei servizi non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177;

b) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177 e l'operazione è esente ai sensi degli articoli 132, 135, 136, 371, 375, 376 e 377, dell'articolo 378, paragrafo 2), dell'articolo 379, paragrafo 2, o degli articoli da 380 a 390;

c) se il corrispettivo è superiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177.

Ai fini del primo comma, i vincoli giuridici possono comprendere il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente, la famiglia del lavoratore dipendente o altre persone strettamente collegate al lavoratore dipendente.

(…)».

*Il diritto bulgaro*

9 Nella versione applicabile nel procedimento principale, la legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n. 63, del 4 agosto 2006; in prosieguo: lo «ZDDS») all'articolo 27 così prevede:

«(…)

3) Per le seguenti operazioni la base imponibile è pari al valore normale:

(…)

2. una cessione di beni e/o una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 111;

(…)».

10 L'articolo 106 dello ZDDS così recita:

«1) La cessazione della registrazione (cancellazione dal registro) ai sensi della presente legge è un procedimento che comporta che un soggetto non sia più legittimato, dal momento della cancellazione dal registro, a fatturare l'IVA e a detrarre l'imposta versata a monte, salvo eccezioni previste dalla presente legge.

2) La cancellazione avviene:

1. su richiesta del soggetto registrato, se ricorrono motivi – imperativi o volontari – per la cancellazione dal registro;

2. su richiesta dell'autorità tributaria:

   a) qualora la stessa abbia riscontrato un motivo imperativo per la cancellazione;

   b) nel caso previsto dall'articolo 176».

11 Ai sensi dell'articolo 111 dello ZDDS:

«1) Alla data della cancellazione dal registro si ritiene che il soggetto effettui operazioni ai sensi della presente legge con tutti i beni e/o servizi esistenti per i quali ha proceduto alla detrazione totale o parziale dell'imposta versata a monte e che costituiscono:

1. elementi dell'attivo ai sensi della legge sulla contabilità [Zakon za schetovodstvoto]; o

2. elementi dell'attivo ai sensi della legge relativa all'imposta sulle società diversi da quelli di cui al punto 1.

(…)».

12 Il paragrafo 1, punto 16, delle disposizioni complementari dello ZDDS così prevede:

«Il "valore normale" è il valore ai sensi del paragrafo 1, punto 8, delle disposizioni complementari del codice di procedura in materia tributaria e previdenziale [(Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV n. 105, del 29 dicembre 2005)], che è stato determinato secondo i metodi di cui al paragrafo 1, punto 10, delle disposizioni complementari del codice di procedura in materia fiscale e previdenziale».

13 Il paragrafo 1, punto 8, delle disposizioni complementari del codice di procedura in materia tributaria e previdenziale precisa quanto segue:

«Il "valore normale" è l'importo, al netto di IVA e accise, che verrebbe pagato alle stesse condizioni per un bene o un servizio identico o simile tra persone non collegate».

**Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

14 Dalla decisione di rinvio emerge che la Marinov è stata cancellata dal registro IVA a decorrere dal 4 novembre 2009 a causa del mancato rispetto degli obblighi derivanti dallo ZDDS e, in particolare, del mancato pagamento dell'IVA corrispondente alle dichiarazioni IVA per il periodo compreso tra i mesi di aprile e luglio 2009.

15 Nel corso del 2010 la Marinov è stata oggetto di una verifica fiscale concernente il periodo compreso tra il 1º gennaio 2007 e il 4 novembre 2009. In occasione di tale verifica è stato accertato che tale impresa aveva acquisito veicoli in leasing e che aveva detratto l'IVA in relazione a tutte le rate del leasing per un importo totale pari a 28 426,64 lev bulgari (BGN). Alla data della cancellazione dal registro, essa disponeva di tali veicoli nonché di altri veicoli dalla stessa acquisiti e per i quali era stata detratta l'IVA. Nell'avviso di rettifica fiscale del 27 aprile 2011, l'amministrazione tributaria ha considerato che, alla data della cancellazione, la Marinov effettuava con tali attivi operazioni imponibili ai sensi dell'articolo 111 dello ZDDS.

16 Per quanto attiene ai veicoli appartenenti alla Marinov, detta amministrazione, ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 3, punto 2, dello ZDDS, ha calcolato la base imponibile dell'IVA prendendo in considerazione il loro «valore normale», determinato in seguito a perizia, e ha disposto il recupero della somma di BGN 32 124,57, corrispondenti all'IVA applicata a tale valore.

17 In seguito al rigetto da parte del Direktor del suo ricorso stragiudiziale contro l'avviso di rettifica fiscale, la Marinov ha adito l'Administrativen sad Varna. Dinanzi a tale giudice, essa contesta la valutazione degli attivi effettuata secondo il «valore normale» di questi ultimi. Ritenendo che si sarebbe dovuto tenere conto del deprezzamento di tali attivi dalla loro acquisizione, essa chiede una perizia al fine di determinarne il valore secondo le norme contabili in vigore alla data della cancellazione dal registro.

18 La convenuta nel procedimento principale si oppone al ricorso sostenendo che il valore normale da prendere in considerazione secondo la normativa nazionale corrisponde al valore di acquisto al quale fa riferimento l'articolo 74 della direttiva IVA, poiché si tratta del prezzo determinato dall'offerta e dalla domanda sul mercato.

19 Dovendo determinare la base imponibile e l'importo del debito IVA, il giudice del rinvio s'interroga sulla compatibilità dell'articolo 27, paragrafo 3, punto 2, dello ZDDS, che impone di prendere in considerazione il valore normale degli attivi, con gli articoli 18, lettera c), 74 e 80 della direttiva TVA.

20 Esso si chiede anzitutto se la cancellazione dal registro IVA ai sensi dell'articolo 106, paragrafo 1, dello ZDDS rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 18, lettera c), della direttiva IVA.

21 Se così fosse, esso si chiede allora se l'articolo 27, paragrafo 3, punto 2, dello ZDDS, secondo cui la base imponibile consiste nel valore normale degli attivi, sia compatibile, da un lato, con l'articolo 74 della direttiva IVA e, dall'altro, con l'articolo 80 della stessa, che elenca i casi in cui il valore normale può fungere da base imponibile. In caso affermativo, esso si domanda se l'articolo 74 della direttiva IVA sia direttamente applicabile.

22 Infine, indicando che la legge bulgara non tiene conto dello stato degli attivi, esso intende sapere, nell'ipotesi in cui l'articolo 74 della direttiva IVA fosse direttamente applicabile, in che misura le riduzioni di valore verificatesi dopo l'acquisizione degli attivi debbano essere prese in considerazione al momento della determinazione della base imponibile dell'IVA per le operazioni contemplate dall'articolo 18, lettera c), della richiamata direttiva.

23 In tale contesto, l'Administrativen sad Varna ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 18, lettera c), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che comprende anche i casi in cui la cessazione dell'attività economica imponibile sia da attribuirsi al fatto che con la cancellazione dal registro viene a mancare la possibilità per il soggetto passivo di esporre in fattura e detrarre l'IVA.

2) Se gli articoli 74 e 80 della direttiva [IVA] ostino a una disposizione nazionale che prevede, nei casi di cessazione dell'attività economica imponibile, che la base imponibile dell'operazione sia costituita dal valore normale dei beni esistenti al momento della cancellazione dal registro.

3) Se l'articolo 74 della direttiva [IVA] abbia efficacia diretta.

4) Se, ai fini della determinazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 74 della direttiva [IVA], siano rilevanti la durata del periodo che va dal momento dell'acquisto dei beni al momento della cessazione dell'attività economica imponibile nonché le riduzioni di valore verificatesi dopo l'acquisto dei beni».

## Sulle questioni pregiudiziali

### *Sulla prima questione*

24 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 18, lettera c), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che disciplina anche la cessazione dell'attività economica imponibile risultante dalla cancellazione del soggetto passivo dal registro IVA.

25 A tale proposito occorre ricordare che, in forza dell'articolo 18, lettera c), della direttiva IVA, ad eccezione dei casi di cui all'articolo 19 della stessa, può essere assimilato a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, quando detti beni hanno dato diritto ad una detrazione.

26 Dalla lettera dell'articolo 18, lettera c), della direttiva IVA emerge che quest'ultimo disciplina i casi di cessazione dell'attività economica imponibile in generale, senza distinguere a seconda delle cause o delle circostanze di tale cessazione, ed escludendo soltanto i casi di cui all'articolo 19 della direttiva IVA.

27 Il principale obiettivo dell'articolo 18, lettera c), della direttiva IVA è in effetti quello di evitare che beni che hanno dato diritto a una detrazione siano oggetto di un consumo finale esente da imposta in seguito alla cessazione dell'attività imponibile, indipendentemente dai motivi o dalle circostanze di tale cessazione.

28 Si deve pertanto rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 18, lettera c), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che disciplina anche la cessazione dell'attività economica imponibile risultante dalla cancellazione del soggetto passivo dal registro IVA.

*Sulla seconda e sulla quarta questione*

29 Con la seconda e la quarta questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 74 e 80 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a una disposizione nazionale la quale prevede che, in caso di cessazione dell'attività economica imponibile, la base imponibile dell'operazione sia il «valore normale» dei beni esistenti alla data di tale cessazione, e che non tiene conto dell'evoluzione del valore di tali beni tra la data della loro acquisizione e quella della cessazione dell'attività economica imponibile.

30 Si deve in proposito constatare che la determinazione della base imponibile di un'operazione del tipo di quella prevista dall'articolo 18, lettera c), della direttiva IVA rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 74 della direttiva IVA e non in quello dell'articolo 80 della stessa. Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte, le condizioni di applicazione di quest'ultimo articolo sono tassative e una normativa nazionale non può prevedere, sul fondamento di tale disposizione, che la base imponibile sia pari al valore normale in casi diversi da quelli elencati nella citata disposizione (v. sentenza del 26 aprile 2012, Balkan and Sea Properties e Provadinvest, C-621/10 e C-129/11, punti 45, 51 nonché 52). Orbene, dalla decisione di rinvio non risulta che la situazione di cui trattasi rientri in uno dei casi elencati in detto articolo 80.

31 L'articolo 74 della direttiva IVA prevede che, per le operazioni come quelle di cui al procedimento principale, la base imponibile sia costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni. Tale articolo costituisce una deroga alla regola generale enunciata all'articolo 73.

32 Si deve ricordare che la Corte ha già dichiarato che, per «prezzo d'acquisto determinato al momento del prelievo», ai sensi dell'articolo 74 della direttiva IVA, doveva intendersi il valore residuo del bene al momento del prelievo (v. sentenza del 17 maggio 2001, Fischer e Brandenstein, C-322/99 e C-323/99, Racc. pag. I-4049, punto 80). Per quanto riguarda un'operazione di destinazione di un bene, del pari contemplata da tale articolo, la Corte ha altresì precisato che la base imponibile era il valore del bene in questione determinato al momento della destinazione, che corrisponde al prezzo sul mercato di un bene simile tenuto conto dei costi di trasformazione di tale bene (v., in particolare, sentenza dell'8 novembre 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, punto 30).

33 Ne consegue che la base imponibile dell'operazione in caso di cessazione dell'attività economica imponibile è il valore dei beni di cui trattasi determinato al momento di tale cessazione, che tiene quindi conto dell'evoluzione del valore di detti beni tra la loro acquisizione e la cessazione.

34 Ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 3, dello ZDDS, la base imponibile delle operazioni come quelle di cui al procedimento principale è il «valore normale», definito dal diritto bulgaro come l'importo pagato alle stesse condizioni per un bene identico o simile tra persone non collegate. Spetta al giudice del rinvio verificare se il «valore normale» ai sensi di tale disposizione, come interpretata e applicata dall'amministrazione tributaria bulgara, corrisponda in pratica al valore residuo dei beni alla data della cessazione dell'attività economica imponibile.

35 Di conseguenza, occorre rispondere alla seconda e alla quarta questione dichiarando che l'articolo 74 della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che osta a una disposizione nazionale la quale prevede che, in caso di cessazione dell'attività economica imponibile, la base imponibile dell'operazione sia il valore normale dei beni esistenti alla data di tale cessazione, salvo che tale valore corrisponda in pratica al valore residuo di detti beni a tale data e che in tal modo si tenga conto dell'evoluzione del valore di tali beni tra la data della loro acquisizione e quella della cessazione dell'attività economica imponibile.

*Sulla terza questione*

36 Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede se l'articolo 74 della direttiva IVA abbia effetto diretto.

37 In forza di una giurisprudenza costante della Corte, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia recepito tempestivamente la direttiva nel proprio diritto nazionale sia che l'abbia recepita in modo non corretto (v. sentenza del 19 dicembre 2012, Orfey Balgaria, C-549/11, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).

38 Si deve necessariamente constatare che l'articolo 74 della direttiva IVA stabilisce in modo chiaro e incondizionato i criteri di determinazione della base imponibile delle operazioni di destinazione dei beni da parte di un soggetto passivo in caso di cessazione della sua attività economica. Tale disposizione soddisfa quindi le suddette condizioni.

39 Va inoltre rammentato che, secondo una costante giurisprudenza, compete al giudice del rinvio dare a una disposizione di diritto interno un'interpretazione e un'applicazione conformi alle prescrizioni del diritto dell'Unione, avvalendosi del margine di discrezionalità consentitogli dal suo ordinamento nazionale e, se una siffatta interpretazione non è possibile, disapplicare ogni disposizione di diritto interno che sia contraria a tali prescrizioni (v., in tal senso, sentenza Balkan and Sea Properties e Provadinvest, cit., punto 54 nonché la giurisprudenza ivi citata).

40 Ne consegue che occorre rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 74 della direttiva IVA ha effetto diretto.

**Sulle spese**

41 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 (Ottava Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 18, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che disciplina anche la cessazione dell'attività economica imponibile risultante dalla cancellazione del soggetto passivo dal registro dell'imposta sul valore aggiunto.**

2) **L'articolo 74 della direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che osta a una disposizione nazionale la quale prevede che, in caso di cessazione dell'attività economica imponibile, la base imponibile dell'operazione sia il valore normale dei beni esistenti alla data di tale cessazione, salvo che tale valore corrisponda in pratica al valore residuo di detti beni a tale data e che in tal modo si tenga conto dell'evoluzione del valore di tali beni tra la data della loro acquisizione e quella della cessazione dell'attività economica imponibile.**

3) **L'articolo 74 della direttiva 2006/112 ha effetto diretto.**

Firme