Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

11 aprile 2013*

«Fiscalità — IVA — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 203 — Principio di neutralità fiscale — Rimborso al fornitore dell'imposta versata, in caso di diniego del diritto a detrazione opposto al destinatario di un'operazione esente»

Nella causa C-138/12,

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 6 marzo 2012, pervenuta in cancelleria il 15 marzo 2012, nel procedimento

Rusedespred OOD

contro

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

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. T. von Danwitz (relatore), presidente di sezione, dai sigg. A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby e C. Vajda, giudici,

avvocato generale: sig. P. Cruz Villalón

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

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

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

— per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e D. Roussanov, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il bulgaro.

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 L 347, pag. 1).

2 Detta domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la Rusedespred OOD (in prosieguo: la «Rusedespred») al Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttore della direzione «Ricorsi e gestione dell'esecuzione», per la città di Varna, dell'amministrazione centrale dell'Agenzia delle entrate pubbliche, in prosieguo: il «Direktor»), in merito al diniego di quest'ultimo di rimborsare alla Rusedespred l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») fatturata da quest'ultima al suo cliente, dopo che la l'amministrazione tributaria aveva negato a questi il diritto di detrarre detta IVA, in quanto la prestazione di cui trattasi non era imponibile.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

4 L'articolo 203 della direttiva citata così dispone:

«L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura».

Il diritto bulgaro

5 L'articolo 12, paragrafo 1, della legge in materia di imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, in prosieguo: lo «ZDDS») recita:

«Costituisce un'operazione imponibile qualsiasi cessione di un bene o prestazione di servizi ai sensi degli articoli 6 e 9, effettuata da un soggetto passivo ai sensi della presente legge e il cui luogo di esecuzione si trova nel territorio nazionale, nonché operazioni soggette ad imposta ad aliquota zero effettuata da un soggetto passivo, salvo disposizioni diverse previste dalla presente legge».

6 Ai sensi dell'articolo 45, paragrafo 3, dello ZDDS:

«Costituiscono (...) operazioni esenti la cessione di fabbricati o di una frazione di fabbricati non nuovi, la cessione del suolo pertinente, nonché la costituzione e il trasferimento di altri diritti reali sui medesimi».

7 In forza dell'articolo 70, paragrafo 5, dello ZDDS, non sussiste alcun diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte se questa è stata fatturata indebitamente.

8 A tenore dell'articolo 85 di detta legge, l'imposta è dovuta da chiunque la indichi su una fattura e/o su una dichiarazione, ai sensi dell'articolo 112 di questa legge.

9 L'articolo 116 della stessa legge dispone:

«(1) Non sono autorizzate rettifiche e aggiunte in fatture e dichiarazioni ad esse allegate. I documenti redatti erroneamente o rettificati sono annullati, e devono essere emessi nuovi documenti.

(...)

(3) Sono considerati documenti redatti erroneamente anche le fatture emesse e le dichiarazioni ad esse allegate, nelle quali è stata indicata l'IVA, sebbene essa non dovesse essere indicata.

(4) Ai fini dell'annullamento di documenti redatti erroneamente o rettificati, figuranti nei registri contabili del prestatore o dell'acquirente, per ciascuna parte deve essere redatto un documento di annullamento, contenente i seguenti elementi:

1. il motivo dell'annullamento;

2. il numero e la data del documento annullato;

3. il numero e la data del nuovo documento emesso;

4. la firma delle persone che hanno redatto il documento di annullamento per ciascuna delle parti.

(5) Tutte le copie dei documenti annullati devono essere conservate presso colui che le ha emesse; la loro contabilizzazione da parte del fornitore o dell'acquirente avviene in conformità delle disposizioni di attuazione della presente legge».

10 Il rimborso degli importi indebitamente versati a titolo di imposte è disciplinato dagli articoli 128 e 129 del Codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale (danachno osiguritelen protsesualen kodeks).

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 Il 15 agosto 2009, la Rusedespred ha inviato a Esi Trade EOOD (in prosieguo: l'«Esi Trade») una fattura relativa alla vendita di un fabbricato e alla sua ristrutturazione. Questa fattura indicava il prezzo di detto fabbricato e della sua ristrutturazione, gli importi della tassa d'acquisto e dell'imposta di registro, nonché l'importo dell'IVA.

12 Essendo la vendita di detto fabbricato considerata esente dall'IVA, l'imposta è stata calcolata in base agli altri tre elementi della fattura, vale a dire il costo della ristrutturazione, la tassa d'acquisto e l'imposta di registro.

13 Successivamente, la Rusedespred ha inserito la stessa fattura nella sua dichiarazione delle imposte relativa al periodo considerato, mentre Esi Trade ha esercitato il suo diritto a detrazione dell'IVA fatturata.

14 Durante l'anno 2010, Esi Trade è stata sottoposta a un controllo dell'amministrazione tributaria, la quale, con avviso di accertamento rettificativo del 18 giugno 2010, ha negato a detta società il diritto di detrarre l'IVA indicata sulla fattura in questione. Secondo tale amministrazione, tutte le operazioni fatturate erano esenti, di modo che l'indicazione dell'IVA su tale fattura non era giustificata. Detto avviso di accertamento rettificativo è divenuto definitivo il 4 aprile 2011.

15 Il 9 maggio 2011, la Rusedespred ha presentato domanda di rimborso dell'importo indebitamente fatturato all'amministrazione tributaria, la quale ha ordinato un controllo di detta società e, con avviso di accertamento rettificativo del 2 giugno 2011, ha negato il rimborso richiesto in quanto non si dovevano constatare versamenti indebiti dell'IVA. In effetti, conformemente all'articolo 85 dello ZDDS, l'IVA indicata sulla fattura emessa il 15 agosto 2009 sarebbe stata esigibile dalla Rusedespred, nella sua qualità di persona che aveva indicato detta tassa su tale fattura.

16 Avendo il Direktor confermato l'avviso di accertamento rettificativo del 2 giugno 2011 con una decisione del 25 agosto 2011, la Rusedespred ha proposto ricorso dinanzi all'Administrativen sad Varna, facendo valere che l'amministrazione tributaria a torto aveva negato il rimborso dell'IVA indebitamente pagata per la cessione esente, poiché essa, precedentemente, con avviso di accertamento rettificativo definitivo, aveva negato al destinatario della fattura il diritto di detrarre detta imposta.

17 Durante il procedimento principale, il Direktor ha sostenuto che l'imposta indicata sulla fattura controversa era dovuta in forza dell'articolo 85 dello ZDDS. A suo avviso, qualora il soggetto passivo ritenesse di aver commesso un errore in occasione dell'emissione della fattura, l'articolo 116 dello ZDDS consentirebbe di rettificare tale errore.

18 Il giudice del rinvio rileva che, nella fattispecie, il diritto di detrarre l'IVA fatturata è stato negato a Esi Trade con un avviso di accertamento rettificativo definitivo. A suo avviso, occorre considerare che il rischio di perdere l'IVA derivante dal diritto di detrazione è «completamente e indiscutibilmente» eliminato. Pertanto, secondo detto giudice, sarebbe in contrasto con il principio di neutralità fiscale chiedere al prestatore di servizi di cui trattasi di versare l'imposta in base all'articolo 85 del ZDDS.

19 Per quanto concerne la possibilità per la Rusedespred di rettificare la fattura redatta erroneamente, il giudice del rinvio osserva che, contrariamente a quanto affermato dall'amministrazione tributaria, siffatta possibilità non è consentita nella fattispecie. Il procedimento di rettifica dei documenti redatti erroneamente, disciplinato dall'articolo 116 dello ZDDS, richiederebbe l'annullamento del documento tributario così emesso. Orbene, siffatto annullamento di fattura non sarebbe consentito, poiché la cessione avrebbe già costituito oggetto di un controllo tributario e la detrazione dell'IVA fatturata sarebbe stata negata al destinatario della cessione con avviso di accertamento rettificativo definitivo.

20 In tali circostanze, il giudice del rinvio si chiede se il soggetto passivo possa basare il suo diritto al rimborso dell'IVA fatturata erroneamente sui principi del diritto dell'Unione, che disciplinano il sistema comune dell'IVA. Ritenendo che la soluzione della controversia dinanzi ad esso pendente dipenda dall'interpretazione del diritto dell'Unione, l'Administrativen sad Varna ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un soggetto passivo sia autorizzato, in forza del principio della neutralità fiscale, ad esigere, entro il termine di prescrizione, il rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e non dovuta, qualora, secondo il diritto nazionale, la cessione in relazione alla quale esso ha calcolato l'imposta sia esente, il rischio di perdita di gettito fiscale sia eliminato, e la disposizione sulla rettifica della fattura prevista dalla legge nazionale non sia applicabile.

2) Se il sistema comune dell'IVA – nonché i principi di neutralità, di effettività e di parità di trattamento – ostino al diniego da parte dell'Ufficio delle entrate, basato su una disposizione nazionale intesa a recepire l'articolo 203 della direttiva 2006/112, di rimborsare al soggetto

passivo l'IVA da questi indicata in una fattura, qualora tale imposta non sia dovuta, in quanto la cessione è esente ma essa è stata fatturata, calcolata e versata a torto, e qualora un avviso di accertamento definitivo abbia già negato al destinatario della cessione il diritto a detrarre l'IVA a monte per la stessa cessione, per il motivo che tale IVA è stata fatturata indebitamente dal prestatore.

3) Se il soggetto passivo possa invocare direttamente i principi che governano il sistema comune dell'IVA e, più precisamente, i principi di neutralità dell'IVA e di effettività, al fine di opporsi alla norma giuridica nazionale o alla sua applicazione da parte delle autorità tributarie e giurisdizionali, ovvero alla mancanza di detta norma, la quale violi i summenzionati principi».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e seconda questione

21 Con la sua prima e seconda questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio di neutralità dell'IVA, quale concretizzato dalla giurisprudenza relativa all'articolo 203 della direttiva 2006/112, debba essere interpretato nel senso che esso osti a che, in base ad una disposizione nazionale intesa a recepire detto articolo, l'amministrazione tributaria neghi al fornitore di una prestazione esente il rimborso dell'IVA fatturata per errore al suo cliente, in quanto tale prestatore non ha rettificato la fattura redatta erroneamente, mentre la stessa amministrazione ha definitivamente negato a tale cliente il diritto di detrarre detta IVA, comportando tale diniego definitivo che il regime di rettifica previsto dalla legge nazionale non è più applicabile.

22 Al fine di rispondere a tali questioni occorre, in primo luogo, rilevare che l'articolo 203 della direttiva 2006/112 dispone che chiunque indichi l'IVA su una fattura è debitore dell'imposta menzionata sulla fattura.

23 A questo riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che tali soggetti sono debitori dell'IVA esposta in una fattura indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta ad IVA (v. sentenze del 18 giugno 2009, Stadeco, C-566/07, Racc. pag. I-5295, punto 26 e giurisprudenza ivi citata, nonché 31 gennaio 2013, Stroy trans, C-642/11, punto 29).

24 Prevedendo che l'IVA menzionata su una fattura sia dovuta, l'articolo 203 della direttiva 2006/112 mira a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti di detta direttiva (v., in questo senso, citate sentenze Stadeco, punto 28, e Stroy trans, punto 32). A questo riguardo, dalla decisione di rinvio risulta che tale rischio non sussiste nel procedimento principale, avendo l'amministrazione tributaria definitivamente negato al destinatario della fattura controversa il diritto a detrazione.

25 In secondo luogo, per quanto concerne il rimborso dell'IVA fatturata per errore, va ricordato che la direttiva 2006/112 non contiene alcuna disposizione relativa alla regolarizzazione, da parte di chi emette la fattura, dell'IVA indebitamente fatturata e che, in tali condizioni, spetta in via di principio agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA indebitamente fatturata può essere regolarizzata (v., in tal senso, sentenze del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C-454/98, Racc. pag. I-6973, punti 48 e 49, nonché Stadeco, cit., punto 35).

26 La Corte ha 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 (v. sentenze del 13 dicembre 1989, Genius, C-342/87, Racc. pag. 4227, punto 18, nonché Stadeco, cit., punto 36).

27 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'IVA indebitamente fatturata possa essere rettificata, senza che gli Stati membri possano subordinare siffatta regolarizzazione alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura. Tale rettifica non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione tributaria (v. citate sentenze Schmeink & Cofreth e Strobel, punti 58 e 68, nonché Stadeco, punti 37 e 38).

28 In terzo luogo, occorre ricordare che gli Stati membri possono adottare provvedimenti per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi (v. sentenza Stadeco, cit., punto 39). In particolare, la condizione secondo la quale occorre rettificare una fattura redatta erroneamente prima di poter ottenere il rimborso dell'IVA fatturata per errore, è, in via di principio, idonea a garantire l'eliminazione del rischio di perdita del gettito fiscale (v., sentenza Stadeco, cit., punto 42).

29 Tuttavia, detti provvedimenti non devono eccedere quanto necessario per raggiungere gli obiettivi così perseguiti e 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 (v. sentenza Stadeco, cit., punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

30 Di conseguenza, qualora il rimborso dell'IVA divenga impossibile o eccessivamente difficile in base alle condizioni nelle quali le domande di rimborso delle tasse possono essere esercitate, il principio di neutralità nonché il principio di effettività possono imporre che gli Stati membri prevedano gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire al soggetto passivo di recuperare l'imposta indebitamente fatturata (v. citata sentenza Stadeco, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

31 Quanto al procedimento principale, dalla decisione di rinvio risulta che il diritto bulgaro prevede, in via di principio, la possibilità di ottenere il rimborso dell'IVA fatturata per errore, ma subordina l'esercizio di detto diritto alla condizione che la fattura erroneamente redatta sia previamente rettificata. Come si è rilevato al punto 28 della presenta sentenza, siffatto requisito è atto a garantire l'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale.

32 Orbene, risulta del pari dalla decisione di rinvio che, in forza del diritto nazionale applicabile, la Rusedespred non dispone più della possibilità di rettificare la fattura controversa dopo che l'amministrazione tributaria ha definitivamente negato al destinatario di detta fattura il diritto di detrarre l'importo dell'IVA menzionato sulla stessa.

33 Inoltre, come rilevato dal giudice del rinvio, avendo l'amministrazione tributaria definitivamente negato al destinatario della fattura controversa il diritto a detrazione, il rischio di perdita di gettito fiscale legato all'esercizio di tale diritto è completamente eliminato.

34 Ciò premesso, si deve considerare che il fatto di subordinare la rettifica dell'IVA erroneamente esposta in una fattura alla rettifica della fattura medesima, condizione divenuta impossibile da soddisfare, eccede quanto è necessario per raggiungere l'obiettivo perseguito dall'articolo 203 della direttiva 2006/112, consistente nell'eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale.

35 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la prima e la seconda questione dichiarando che il principio di neutralità dell'IVA quale concretizzato dalla giurisprudenza relativa all'articolo 203 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che esso osta a che, in base ad una disposizione nazionale intesa a recepire detto articolo, l'amministrazione tributaria neghi al fornitore di una prestazione esente il rimborso dell'IVA fatturata per errore al suo cliente, in quanto tale prestatore non ha rettificato la fattura erroneamente redatta, mentre tale amministrazione ha definitivamente negato a tale cliente il diritto di detrarre detta IVA, comportando tale diniego definitivo che il regime di rettifica previsto dalla legge nazionale non è più applicabile.

Sulla terza questione

36 Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio di neutralità dell'IVA quale concretizzato dalla giurisprudenza relativa all'articolo 203 della direttiva 2006/112 possa essere invocato da un soggetto passivo al fine di opporsi ad una disposizione del diritto nazionale che subordina il rimborso dell'IVA fatturata per errore alla rettifica della fattura erroneamente redatta, mentre il diritto di detrarre l'IVA è stato definitivamente negato, comportando tale diniego definitivo che il regime di rettifica previsto dalla legge nazionale non è più applicabile.

37 In limine, occorre ricordare come risulti da una giurisprudenza costante che, nell'applicare il diritto interno, i giudici nazionali sono tenuti ad interpretarlo per quanto possibile alla luce del testo e dello scopo della direttiva in questione, così da conseguire il risultato perseguito da quest'ultima e conformarsi pertanto all'articolo 288, terzo comma, TFUE. L'esigenza di un'interpretazione conforme del diritto nazionale attiene infatti al sistema del Trattato FUE, in quanto permette ai giudici nazionali di assicurare, nell'ambito delle rispettive competenze, la piena efficacia del diritto dell'Unione quando risolvono le controversie ad essi sottoposte (v., in particolare, sentenza del 24 gennaio 2012, Dominguez, C-282/10, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

38 Per quanto riguarda la possibilità d'invocare il principio di neutralità dell'IVA contro uno Stato membro, occorre rilevare innanzitutto che tale principio è un principio fondamentale del regime comune dell'IVA quale disciplinato in particolare dalla direttiva 2006/112 (v., in tal senso, in particolare, sentenza Stadeco, cit., punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

39 Inoltre, come risulta dal punto 35 della presente sentenza, il principio di neutralità dell'IVA quale concretizzato dalla giurisprudenza relativa all'articolo 203 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che esso osta a che l'amministrazione tributaria neghi, al fornitore di una prestazione esente, il rimborso dell'IVA fatturata per errore al suo cliente, in quanto tale fornitore non ha rettificato la fattura erroneamente redatta, mentre tale amministrazione ha definitivamente negato a tale cliente il diritto di detrarre detta IVA, comportando tale diniego definitivo che il regime di rettifica previsto dalla legge nazionale non è più applicabile.

40 Secondo la giurisprudenza, il principio di neutralità dell'IVA può, se del caso, essere invocato da un soggetto passivo contro una disposizione nazionale, o la sua applicazione che contrasti con tale principio (v., in tale senso, sentenza del 10 aprile 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Racc. pag. I-2283, punto 34). Nelle circostanze quali risultano dal punto 35 della presente sentenza, il principio della neutralità dell'IVA quale concretizzato dalla giurisprudenza relativa all'articolo 203 della direttiva 2006/112, che pone a carico dello Stato membro considerato un obbligo incondizionato e sufficientemente preciso, può essere invocato contro una disposizione nazionale che contrasti con tale principio.

41 Alla luce di quanto precede occorre rispondere alla terza questione che il principio di neutralità dell'IVA, quale concretizzato dalla giurisprudenza relativa all'articolo 203 della direttiva 2006/112, può essere invocato da un soggetto passivo al fine di opporsi ad una disposizione del diritto nazionale che subordina il rimborso dell'IVA fatturata per errore alla rettifica della fattura erroneamente redatta, mentre il diritto di detrarre detta IVA è stato definitivamente negato, comportando tale diniego definitivo che il regime di rettifica previsto dalla legge nazionale non è più applicabile.

Sulle spese

42 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 (Quinta Sezione) dichiara:

1) **Il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, quale concretizzato dalla giurisprudenza relativa all'articolo 203 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 esso osta a che, in base ad una disposizione nazionale intesa a recepire detto articolo, l'amministrazione tributaria neghi al fornitore di una prestazione esente il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto fatturata per errore al suo cliente, in quanto tale prestatore non ha rettificato la fattura erroneamente redatta, mentre l'amministrazione ha definitivamente negato a tale cliente il diritto di detrarre detta imposta sul valore aggiunto, comportando tale diniego definitivo che il regime di rettifica previsto dalla legge nazionale non è più applicabile.**

2) **Il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, quale concretizzato della giurisprudenza relativa all'articolo 203 della direttiva 2006/112, può essere invocato da un soggetto passivo al fine di opporsi ad una disposizione del diritto nazionale che subordina il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto fatturata per errore alla rettifica della fattura erroneamente redatta, mentre il diritto di detrarre detta imposta sul valore aggiunto è stato definitivamente negato, comportando tale diniego definitivo che il regime di rettifica previsto dalla legge nazionale non è più applicabile.**

Firme