

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

21 novembre 2024 (*)

« Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell’IVA – Principio di neutralità dell’IVA – Deposito tardivo di una domanda di registrazione – Emissione e contenuto delle fatture – Fattura che non indica l’IVA a monte – Imposta calcolata sulla base di un verbale – Mancanza di una fattura di rettifica – Diritto alla detrazione – Esclusione »

Nella causa C-624/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dall’Administrativen sad – Varna (Tribunale amministrativo di Varna, Bulgaria), con decisione del 27 settembre 2023, pervenuta in cancelleria il 10 ottobre 2023, nel procedimento

«SEM Remont» EOOD

contro

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

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente della Prima Sezione, facente funzione di presidente della Settima Sezione, M.L. Arastey Sahún (relatrice), presidente della Quinta Sezione, e J. Passer, giudice,

avvocato generale: A.M. Collins

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la «SEM Remont» EOOD, da A. Bochu, M. Gouraud e B.Le Bret, avocats;
- per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da D. Zhelyazkov;
- per il governo bulgaro, da T. Mitova e T. Tsingileva, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da D. Drambozova e J. Jokubauskaitė, 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), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 14) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).
- 2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la «SEM Remont» EOOD e il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna 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 Varna, presso l'Agenzia nazionale delle entrate, Bulgaria) vertente sul rifiuto di quest'ultimo di concedere a tale società il diritto alla detrazione dell'IVA.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 63 della direttiva IVA così prevede:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».
- 4 L'articolo 167 di tale direttiva dispone:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».
- 5 L'articolo 168 della direttiva suddetta recita come 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;

(...)».
- 6 L'articolo 176 della stessa direttiva enuncia quanto segue:

«Il Consiglio [dell'Unione europea], deliberando all'unanimità su proposta della Commissione [europea], stabilisce le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA. (...)»

Fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al primo comma, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al 1° gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità [europea] dopo tale data, alla data della loro adesione».
- 7 L'articolo 178 della direttiva IVA così prevede:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6;

(...)».
- 8 L'articolo 179 di tale direttiva così dispone:

«Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178.

Tuttavia gli Stati membri possono obbligare i soggetti passivi che effettuano le operazioni occasionali di cui all'articolo 12 a esercitare il diritto a detrazione soltanto al momento della cessione».

9 L'articolo 203 della direttiva in parola stabilisce quanto segue:

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

10 Ai sensi dell'articolo 218 della medesima direttiva:

«Ai fini della presente direttiva gli Stati membri accettano come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni stabilite dal presente capo».

11 L'articolo 219 della direttiva IVA così prevede:

«Sono assimilati a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale».

12 L'articolo 226 di tale direttiva, che figura alla sua sezione 4, capo 3, titolo XI, così dispone:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(...)

3) il numero di identificazione IVA, di cui all'articolo 214, con il quale il soggetto passivo ha effettuato la cessione di beni o la prestazione di servizi;

(...)

6) la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi;

7) la data in cui è effettuata o ultimata la cessione di beni o la prestazione di servizi o la data in cui è corrisposto l'acconto di cui all'articolo 220, punti 4) e 5), sempreché tale data sia determinata e diversa dalla data di emissione della fattura;

(...)

8) la base imponibile per ciascuna aliquota o esenzione, il prezzo unitario al netto dell'IVA, nonché gli eventuali sconti, riduzioni o ristorni se non sono compresi nel prezzo unitario;

9) l'aliquota IVA applicata;

10) l'importo dell'IVA da pagare, tranne in caso di applicazione di un regime speciale per il quale la presente direttiva escluda tale indicazione;

(...)».

Diritto bulgaro

13 Ai sensi dell'articolo 25 dello zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto) (DV n. 63, del 4 agosto 2006), nella versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale (in prosieguo: lo «ZDDS»):

«1. Costituiscono un fatto generatore dell'imposta, ai sensi della presente legge, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da persone soggette d'imposta in forza della presente legge, gli acquisti intracomunitari e le importazioni di beni di cui all'articolo 16.

2. (...) Il fatto generatore dell'imposta interviene alla data del trasferimento della proprietà del bene o di qualsiasi altro diritto reale, nonché di qualsiasi altro diritto di disporre del bene come proprietario, oppure alla data dell'esecuzione della prestazione del servizio».

14 L'articolo 71 dello ZDDS prevede quanto segue:

«L'interessato esercita il diritto a detrazione del credito d'imposta quando soddisfa almeno una delle seguenti condizioni:

1. È in possesso di un documento fiscale, redatto conformemente alle condizioni previste agli articoli 114 e 115, in cui l'IVA è indicata separatamente per i beni o i servizi che gli sono stati forniti;

(...)».

15 Ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, dello ZDDS:

«Ogni soggetto passivo stabilito sul territorio bulgaro, che abbia realizzato un fatturato imponibile superiore o uguale a 50 000 [leva bulgari (BGN) (circa EUR 25 600)] nel corso di un periodo che non superi i dodici mesi consecutivi precedenti il mese in corso, è tenuto a depositare una domanda di registrazione ai fini di tale legge entro un termine di sette giorni successivi alla fine dell'esercizio fiscale durante il quale esso ha raggiunto detto fatturato. Se tale fatturato viene raggiunto per un periodo che non supera i due mesi consecutivi, incluso il mese in corso, l'interessato è tenuto a depositare la domanda nel termine di sette giorni a decorrere dalla data in cui il fatturato è stato raggiunto».

16 L'articolo 102 dello ZDDS così dispone:

«1. Qualora l'Ufficio delle Entrate accerti che un soggetto non ha assolto l'obbligo di presentare la domanda di registrazione entro i termini stabiliti, esso provvederà alla registrazione di tale soggetto con atto di registrazione, se sussistono i presupposti per la registrazione stessa».

2. L'atto di cui al paragrafo 1 indica il fondamento su cui si basa l'obbligo di registrazione e la data in cui è sorto.

3. (...) Ai fini della determinazione dei debiti d'imposta del soggetto che non ha presentato la domanda di registrazione entro il termine, pur essendovi tenuto, quest'ultimo è considerato debitore dell'imposta sulle cessioni imponibili e sugli acquisti intracomunitari da esso effettuati, nonché sulle prestazioni di servizi imponibili di cui ha beneficiato, per le quali l'imposta è dovuta dal destinatario:

1) (...) per il periodo che va dalla scadenza del termine entro il quale l'atto di registrazione avrebbe dovuto essere emesso se il soggetto avesse presentato una domanda di registrazione entro il termine, alla data in cui esso è stato registrato dall'Ufficio delle entrate;

2) (...) per il periodo che va dalla scadenza del termine entro il quale l'atto di registrazione avrebbe dovuto essere adottato se il soggetto avesse presentato la domanda di registrazione entro il termine, alla data in cui non sussistevano più i presupposti per la registrazione.

4. (...) Nei casi di cui all'articolo 96, paragrafo 1, seconda frase, ai fini della determinazione dei debiti d'imposta di un soggetto che non ha presentato una domanda di registrazione entro il termine, pur essendovi tenuto, tale soggetto è considerato debitore dell'imposta sulle cessioni imponibili che hanno comportato il superamento del fatturato imponibile di 50 000 BGN [circa EUR 25 600] a partire dalla data di superamento del fatturato fino alla data di registrazione da parte dell'Ufficio delle entrate o fino alla data in cui non sussistono più i presupposti per la registrazione. Un'imposta è dovuta per la cessione imponibile che comporta il superamento del fatturato. Il soggetto è altresì debitore di un'imposta sulle prestazioni di servizi imponibili di cui ha beneficiato per le quali l'imposta è dovuta dal destinatario e sugli acquisti intracomunitari imponibili effettuati nel corso di tale periodo.

(...)».

17 L'articolo 114, paragrafo 1, dello ZDDS è formulato come segue:

«La fattura deve obbligatoriamente contenere i seguenti elementi:

(...)

11) il prezzo unitario al netto dell'imposta e la base imponibile della cessione, nonché gli sconti e le riduzioni commerciali concessi, se non sono compresi nel prezzo unitario;

12) l'aliquota dell'imposta e, quando tale aliquota è pari a zero, i motivi della sua applicazione e le ragioni della mancata liquidazione dell'imposta;

13) l'entità dell'imposta;

14) l'importo da pagare, se è diverso dall'importo della base imponibile e dell'imposta;

(...)».

18 L'articolo 116 dello ZDDS così dispone:

«1. Non è consentito apportare rettifiche e aggiunte alle fatture e alle relative note. I documenti emessi in maniera errata o rettificati devono essere annullati e devono essere emessi nuovi documenti.

2. Sono del pari considerati documenti emessi in maniera errata le fatture e le relative note che non indicano l'IVA mentre dovrebbero indicarla.

(...)

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 verbale, contenente i seguenti elementi:

1) il motivo dell'annullamento;

2) il numero e la data del documento annullato;

3) il numero e la data di emissione del nuovo documento;

4) la firma delle persone che hanno redatto il verbale per ciascuna delle parti.

5. Tutti gli esemplari dei documenti annullati sono conservati dall'emittente e sono iscritti nella contabilità del fornitore e del destinatario conformemente al regolamento di applicazione della legge.

(...)

7. (...) La rettifica delle fatture e delle note in caso di atto definitivo emesso dall'amministrazione tributaria viene effettuata conformemente ai paragrafi da 1 a 6 quando l'obbligo constatato in tale atto è stato assolto presso l'Erario su un conto della direzione territoriale competente della Natsionalna agentsia za prihodite [(Agenzia nazionale delle Entrate, Bulgaria)] o compensato dall'amministrazione tributaria».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

19 La SEM Remont è una società di diritto bulgaro che esercita un'attività di costruzione di ferrovie sotterranee e sopraelevate. Essa è soggetta all'IVA.

20 Il 4 agosto 2020 tale società ha concluso con la Hidrostroy – Russia OOD, società di diritto russo specializzata nel fornire navi per l'esecuzione di lavori di dragaggio, un contratto affinché quest'ultima

realizzasse lavori di dragaggio nella zona acquatica del porto di Varna (Bulgaria). In forza di tale contratto, la Hidrostroy – Russia era il fornitore e la SEM Remont il destinatario.

- 21 Il 31 ottobre e il 15 novembre 2020 la Hidrostroy – Russia ha emesso due fatture all’attenzione della SEM Remont riguardanti i lavori effettuati in esecuzione di tale contratto, per i rispettivi importi di BGN 1 320 542,97 BGN (circa EUR 675 200) e di BGN 2 440 972,26 (circa EUR 1 248 100). Alle date di emissione di tali fatture, la Hidrostroy – Russia non era registrata ai fini dell’IVA in Bulgaria ai sensi dello ZDDS e, pertanto, essa non ha indicato l’IVA nelle fatture suddette. I lavori di cui trattasi sono stati realizzati successivamente avendo per destinataria la ES BILD, una società costituita tra la SEM Remont e la EIS Stroitelna kompania AD, rappresentante della Hidrostroy – Russia in Bulgaria.
- 22 La Hidrostroy – Russia ha depositato la propria domanda di registrazione ai fini dell’IVA il 26 novembre 2020. Un atto di registrazione le è stato rilasciato il 10 dicembre 2020 e le è stato notificato l’11 dicembre 2020.
- 23 La Hidrostroy – Russia è stata assoggettata a un controllo fiscale che ha consentito di accertare che tale società aveva superato, a partire dal 9 dicembre 2019, la soglia di fatturato imponibile prevista dall’articolo 96, paragrafo 1, dello ZDDS, che giustificava la sua registrazione ai fini dell’IVA, e che essa avrebbe pertanto dovuto depositare, in applicazione di tale disposizione, una domanda di registrazione a titolo della legge suddetta entro il 16 dicembre 2019. Non avendo soddisfatto tale obbligo, detta società era quindi reputata debitrice dell’IVA sulle cessioni che comportavano il superamento di tale soglia per il periodo che andava dal 9 dicembre 2019 fino alla data della sua registrazione effettiva, a norma dell’articolo 96, paragrafo 1, dello ZDDS, ossia l’11 dicembre 2020.
- 24 L’11 dicembre 2020 l’amministrazione tributaria ha ingiunto alla Hidrostroy – Russia di liquidare l’IVA sulle operazioni imponibili dovuta per tale periodo e di redigere un verbale, in applicazione dell’articolo 117, paragrafo 1, punto 1, dello ZDDS. Con lettera del 12 luglio 2021, tale società le ha notificato il verbale suddetto, datato 29 giugno 2021, che liquidava l’IVA di cui trattasi, in cui essa appariva come prestatrice e beneficiaria delle operazioni suddette. Detto verbale menzionava, in particolare, le due fatture del 31 ottobre e del 15 novembre 2020, per un importo totale dell’IVA di BGN 752 303,05 (circa EUR 384 650).
- 25 La EIS Stroitelna kompania, rappresentante della Hidrostroy – Russia in Bulgaria, il cui conto bancario veniva utilizzato per il pagamento delle obbligazioni tributarie di tale società nello Stato membro in parola, ha concluso, il 13 luglio 2021, con la SEM Remont un contratto con cui quest’ultima le ha accordato un prestito avente ad oggetto un importo di BGN 752 303,05, identico all’importo dell’IVA indicato nel verbale, dovuto in base alle due fatture suddette. L’importo di tale prestito è stato effettivamente utilizzato dalla EIS Stroitelna kompania per assolvere presso l’Erario bulgaro l’IVA in discorso.
- 26 La SEM Remont ha iscritto nel suo registro degli acquisti e nella dichiarazione dell’IVA, per il periodo d’imposta del mese di dicembre 2021, un diritto a detrazione dell’IVA per l’importo di BGN 753 390,12 (circa EUR 385 200), basato sul verbale.
- 27 L’amministrazione tributaria ha tuttavia constatato che, alla data di emissione di tale verbale, il fatto generatore dell’obbligo tributario non si era verificato e che, di conseguenza, l’IVA non era esigibile. In tali circostanze, detta amministrazione ha concluso che la SEM Remont non soddisfaceva le condizioni per la detrazione dell’IVA di cui all’articolo 71 dello ZDDS, in quanto non possedeva fatture che indicassero l’IVA. Essa ha considerato, a tale riguardo, che detto verbale non costituiva un documento valido idoneo ad attestare l’esistenza del diritto a detrazione.
- 28 Pertanto, in applicazione dell’articolo 25, paragrafi 1 e 4, dello ZDDS, in combinato disposto con l’articolo 71, paragrafo 1, di tale legge, l’amministrazione tributaria ha negato alla SEM Remont il diritto alla detrazione dell’IVA di cui trattasi.
- 29 Tale diniego dell’amministrazione tributaria era inoltre motivato dalla circostanza che l’IVA collegata alle cessioni ricevute dalla Hidrostroy – Russia era stata liquidata in seguito al procedimento di verifica riguardante detta società, in applicazione dell’articolo 102, paragrafo 4, dello ZDDS. A tale riguardo, detta amministrazione ha accolto l’interpretazione di tale disposizione svolta dal Konstitutsionen sad

(Corte costituzionale, Bulgaria), secondo cui il fornitore nell'ambito di un'operazione imponibile che non ha depositato la domanda di registrazione nei termini richiesti è tenuto a pagare l'IVA su tale operazione, ma non ha diritto a rettificare le fatture emesse nel corso del periodo compreso tra la data in cui ha raggiunto la soglia del fatturato imponibile, a partire dalla quale la registrazione ai fini dell'IVA è obbligatoria, e la data in cui egli è stato effettivamente registrato ai fini dell'IVA.

30 La SEM Remont ha proposto ricorso contro la decisione dell'amministrazione tributaria, che le negava il diritto alla detrazione dell'IVA, dinanzi all'Administrativen sad – Varna (Tribunale amministrativo di Varna, Bulgaria), giudice del rinvio. Tale giudice si interroga sulla compatibilità con la direttiva IVA e con il principio di neutralità dell'IVA delle disposizioni del diritto nazionale e della prassi dell'amministrazione nazionale in forza delle quali, in una situazione come quella del procedimento principale, il destinatario di una cessione si vede negare il diritto alla detrazione dell'IVA allorché il fornitore, che non era registrato ai fini dell'IVA, ha emesso una fattura senza indicare l'IVA, ma è stato registrato ai fini dell'IVA su domanda dell'amministrazione tributaria dopo che la cessione ha avuto luogo, e ha emesso, in seguito ad una verifica, non già una fattura di rettifica, bensì un verbale, in cui compare sia come fornitore che come destinatario di tale operazione, con l'indicazione della fattura di cui trattasi, della base imponibile e dell'IVA che gli viene applicata.

31 Ciò premesso, l'Administrativen sad – Varna (Tribunale amministrativo di Varna) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se, ai sensi dell'articolo 63, dell'articolo 167, dell'articolo 168, lettera a), dell'articolo 178, lettera a), dell'articolo 218, dell'articolo 219, dell'articolo 220, dell'articolo 226 e dell'articolo 228 della [direttiva IVA], sia ammissibile una prassi seguita dall'ufficio competente per le entrate con riferimento all'applicazione di talune disposizioni nazionali, in particolare, dell'articolo 71, paragrafo 1, dello [ZDDS], in combinato disposto con l'articolo 25, paragrafo 1, dello ZDDS, in combinato disposto con l'articolo 102, paragrafo 4, con l'articolo 114, con l'articolo 116 e con l'articolo 117 dello ZDDS, in combinato disposto con l'articolo 125 e con l'articolo 126 dello ZDDS, in forza della quale al destinatario di una prestazione di servizi soggetta a imposta sul valore aggiunto è stato negato il diritto alla detrazione [dell'IVA] sia per il periodo di esecuzione della prestazione, sia per il periodo in cui l'ha dichiarata nella dichiarazione dei redditi in ragione del fatto che nella fattura emessa nei suoi confronti dal prestatore del servizio non era esposta l'imposta sul valore aggiunto e in un momento successivo (nell'ambito della verifica fiscale compiuta presso il prestatore del servizio) è stato redatto un documento che non soddisfa i requisiti previsti per il contenuto di una fattura (è stato redatto un verbale il cui autore era indicato sia come prestatore del servizio che come destinatario del medesimo in base al verbale) e in cui veniva indicata la fattura emessa nei confronti del destinatario della prestazione di servizi e veniva calcolata l'IVA sulla base imponibile ivi specificata, la quale è stata versata, e il destinatario della prestazione di servizi dichiarava solo in seguito il diritto a detrazione (“diritto ad avvalersi di un credito fiscale” ai sensi dello ZDDS) fondandosi sul verbale, e se tale prassi renda l'esercizio del diritto a detrazione [dell'IVA] da parte del soggetto passivo praticamente impossibile o eccessivamente difficile.
- 2) In caso di risposta negativa alla prima questione: in quale momento debba essere esercitato il diritto a detrazione – al momento dell'emissione della fattura in cui non è esposta l'[IVA] o al momento della redazione del verbale da parte del prestatore del servizio.
- 3) Se, ai sensi dell'articolo 203, in combinato disposto con l'articolo 178, lettera a), e con l'articolo 176 della direttiva IVA, nonché con il principio della neutralità fiscale, siano ammissibili una disciplina come quella di cui all'articolo 102, paragrafo 4, dello ZDDS e una prassi dell'amministrazione tributaria nazionale in base alla quale il soggetto che eroga una prestazione soggetta ad IVA che non ha presentato istanza di registrazione ai sensi dello ZDDS nel termine fissato ex lege a decorrere dall'insorgenza dell'obbligo di registrazione a norma del medesimo, è tenuto unicamente a versare l'IVA per le prestazioni di servizio che ha erogato nel periodo compreso tra l'insorgenza dell'obbligo di registrazione e la registrazione presso l'ufficio competente per le entrate, e non è prevista alcuna possibilità per il prestatore di servizi a carico del quale è stato accertato l'assoggettamento ad IVA ai sensi dell'articolo 102, paragrafo 4, dello

ZDDS, di emettere nei confronti del destinatario della prestazione di servizi fatture di rettifica (o un diverso documento) che consentano a quest'ultimo di esercitare il diritto a detrazione».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 32 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA debba essere interpretata nel senso che essa osta alla normativa di uno Stato membro in conformità alla quale il destinatario di una cessione soggetta all'IVA è privato del diritto a detrarre tale imposta, previsto dalla direttiva stessa, nel caso in cui il fornitore, da una parte, non abbia adempiuto l'obbligo, previsto dalla normativa nazionale, di depositare una domanda di registrazione ai fini dell'IVA e abbia emesso all'attenzione del destinatario fatture che non indicano l'IVA e, dall'altra, abbia redatto, nel corso di una verifica fiscale, un verbale che indicava tale IVA e in cui detto fornitore era presentato anche in qualità di destinatario di detta cessione.
- 33 Secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (sentenza del 13 gennaio 2022, *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, punto 21 e la giurisprudenza ivi citata).
- 34 Tuttavia, tale diritto a detrazione è subordinato al rispetto di requisiti e, in particolare, di quello, previsto dall'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, secondo il quale l'IVA di cui si chiede la detrazione deve essere dovuta o assolta (sentenza del 13 gennaio 2022, *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, punto 22).
- 35 Certo, la Corte ha dichiarato che, qualora il prezzo sia stato stabilito dalle parti senza alcuna menzione riguardo all'IVA e il fornitore sia la persona tenuta a versare l'IVA dovuta sull'operazione imponibile, il prezzo pattuito deve essere considerato come già comprensivo dell'IVA, nel caso in cui il fornitore non abbia la possibilità di recuperare presso l'acquirente l'IVA riscossa dall'amministrazione finanziaria (sentenze del 7 novembre 2013, *Tulică e Plavoşin*, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 43, e del 13 gennaio 2022, *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, punto 23; v. in tal senso, sentenza del 1° luglio 2021, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C-521/19, EU:C:2021:527, punti da 30 a 34).
- 36 Ciò nondimeno, nel caso di specie, come risulta dalla decisione di rinvio, le fatture di cui trattasi facevano menzione unicamente della base imponibile esclusa l'IVA, mentre tale tassa è stata indicata soltanto nel verbale redatto dal fornitore, e cioè dalla *Gidrostroy – Russia*, nel corso della verifica fiscale.
- 37 In tal contesto, la presunzione, prevista dalla giurisprudenza di cui al punto 35 della presente sentenza, non trova applicazione al procedimento principale.
- 38 Riguardo al verbale suddetto, occorre osservare che, certo, nella sentenza del 29 settembre 2022, *Raiffeisen Leasing* (C-235/21, EU:C:2022:739, punto 46), la Corte ha dichiarato che l'articolo 203 della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che un contratto, alla cui conclusione le parti non hanno fatto seguire l'emissione di una fattura, può essere considerato una fattura, ai sensi di tale disposizione, qualora tale contratto contenga tutte le informazioni necessarie affinché l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro possa stabilire se nel caso di cui trattasi sono soddisfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA.
- 39 Malgrado ciò, da un lato, il verbale di cui trattasi nella presente causa, redatto dalla *Gidrostroy – Russia*, in cui veniva indicato che tale società era sia fornitrice sia destinataria dell'operazione in parola e che è stato rilasciato non già alla SEM Remont ma all'amministrazione tributaria nel corso di una verifica da essa effettuata, non può essere assimilato a un contratto tra le parti, come il contratto oggetto della sentenza menzionata al punto precedente.

- 40 Dall'altro lato, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, la direttiva IVA e il principio fondamentale della neutralità dell'IVA esigono che la detraibilità dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi (v., in tal senso, sentenza del 29 settembre 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 41 Orbene, occorre constatare che, nel procedimento principale, l'IVA non è stata assolta dalla SEM Remont e non era da essa dovuta. Infatti, l'amministrazione tributaria ha constatato che le fatture di cui trattasi erano state emesse per un'operazione successivamente effettuata dalla Hidrostroy – Russia, mentre la destinataria di tale operazione era la società ES BILD, costituita tra la SEM Remont e la EIS - Stroitelna kompania.
- 42 Tale constatazione non è rimessa in discussione dall'esistenza di un contratto di prestito avente ad oggetto l'importo per il quale la detrazione dell'IVA è stata negata alla SEM Remont, concluso tra quest'ultima e la EIS - Stroitelna kompania in qualità di rappresentante della Hidrostroy – Russia, dato che un contratto di tal genere non costituisce un obbligo, a carico della SEM Remont, di pagare l'IVA al fornitore e non costituisce rettifica delle fatture emesse dalla Hidrostroy – Russia all'attenzione della SEM Remont.
- 43 Al ricorrere di tali circostanze, i requisiti, di cui al punto 34 della presente sentenza, ai quali è subordinato il diritto alla detrazione dell'IVA, non possono essere considerati soddisfatti.
- 44 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che la direttiva IVA dev'essere interpretata nel senso che essa non osta alla normativa di uno Stato membro conformemente alla quale il destinatario di una cessione assoggettata all'IVA è privato del diritto a detrarre tale imposta, previsto dalla direttiva suddetta, nel caso in cui il fornitore, da una parte, non abbia adempiuto l'obbligo, previsto da detta normativa, di depositare una domanda di registrazione ai fini dell'IVA e abbia emesso, all'attenzione del destinatario, fatture che non indicano l'IVA, e, dall'altra, abbia redatto, nel corso di una verifica fiscale, un verbale che menziona l'IVA suddetta e in cui tale fornitore era presentato anche quale destinatario della cessione in parola.

Sulla seconda questione

- 45 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, nel caso considerato dalla prima questione, il diritto a detrazione dell'IVA sorga al momento dell'emissione della fattura che non indica tale imposta oppure al momento della redazione del verbale da parte del fornitore.
- 46 In considerazione della risposta fornita alla prima questione, viene meno l'oggetto della seconda, alla quale pertanto non occorre rispondere.

Sulla terza questione

- 47 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA e il principio della neutralità dell'IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro che esclude la possibilità di rettificare una fattura nel caso in cui, da una parte, la fattura che il fornitore ha consegnato al destinatario di una cessione assoggettata all'IVA non indichi tale imposta e, dall'altra, in occasione di una verifica fiscale riguardante tale fornitore, quest'ultimo abbia redatto un verbale che menziona l'IVA e presenta tale fornitore anche come destinatario della cessione in parola.
- 48 Se è vero che la Corte ha stabilito che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione o il rimborso dell'IVA a monte sia concesso anche se taluni requisiti formali sono stati omessi dai soggetti passivi, ciò è subordinato alla condizione che siano comunque soddisfatti i requisiti sostanziali (sentenza dell'8 dicembre 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, punto 59 e giurisprudenza ivi citata).
- 49 Allo stesso tempo, la giurisprudenza della Corte relativa alla correzione retroattiva di fatture riguarda la detrazione dell'IVA pagata a monte.

- 50 A tale riguardo, nella sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punto 43), la Corte ha dichiarato che l'articolo 167, l'articolo 178, lettera a), l'articolo 179 e l'articolo 226, punto 3, della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale in forza della quale la rettifica di una fattura avente ad oggetto un'indicazione obbligatoria, ossia il numero di identificazione ai fini dell'IVA, non produce effetto retroattivo, cosicché il diritto a detrazione dell'IVA esercitato sulla base della fattura rettificata non verte sull'anno in cui tale fattura è stata inizialmente emessa, ma sull'anno in cui tale fattura è stata rettificata.
- 51 Tuttavia, nella causa sfociata in tale sentenza, l'IVA era stata pagata a monte dalla società che aveva indicato nelle sue dichiarazioni fiscali una detrazione dell'IVA stessa.
- 52 Come risulta dalla sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punto 44), l'amministrazione finanziaria non può limitarsi all'esame della sola fattura. Essa deve tenere conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo. Tale affermazione è corroborata dall'articolo 219 della direttiva IVA, che assimila a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale.
- 53 Di conseguenza, in quest'ultima sentenza, la Corte ha dichiarato che l'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che osta a che le autorità tributarie nazionali possano negare il diritto alla detrazione dell'IVA per il solo motivo che il soggetto passivo detiene una fattura che non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 226, punti 6 e 7, della menzionata direttiva, laddove tali autorità dispongano di tutte le informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali relativi all'esercizio del diritto in parola siano soddisfatti.
- 54 Sempre nella causa sfociata nella sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), l'IVA era stata pagata a monte dalla società destinataria dei servizi assoggettati all'IVA, che aveva chiesto la detrazione di tale imposta.
- 55 Tenuto conto delle considerazioni relative alla prima questione nella presente causa, riguardo all'assenza del diritto della SEM Remont alla detrazione dell'IVA, va sottolineato che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, il meccanismo di rettifica delle detrazioni indebite dell'IVA previsto dalla direttiva IVA non è applicabile quando la detrazione è stata operata inizialmente in mancanza di qualsiasi diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenza dell'11 aprile 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punti 42 e 43).
- 56 Inoltre, nella sentenza dell'8 maggio 2013, Petroma Transports e a. (C-271/12, EU:C:2013:297, punti 34 e 35), la Corte ha dichiarato che, anche se il sistema comune dell'IVA non vieta di procedere alla rettifica di fatture erranee, ciò non toglie che, con riferimento al procedimento principale nella causa sfociata in tale sentenza, le necessarie informazioni dirette a completare e a regolarizzare le fatture erano state presentate dopo che l'amministrazione tributaria aveva adottato la propria decisione di diniego del diritto alla detrazione dell'IVA. Pertanto, prima dell'adozione di tale decisione, le fatture fornite alla suddetta amministrazione non erano ancora state rettificate per consentire a quest'ultima di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA nonché il suo controllo.
- 57 Al punto 36 di detta sentenza, la Corte ha considerato che il sistema armonizzato dell'IVA non osta ad una normativa nazionale, in forza della quale il diritto alla detrazione dell'IVA può essere negato a soggetti passivi, destinatari di servizi, in possesso di fatture incomplete, anche qualora queste ultime siano completate mediante la produzione di informazioni dirette a dimostrare l'effettività, la natura e l'importo delle operazioni fatturate dopo l'adozione di una siffatta decisione di diniego.
- 58 Nella sentenza del 23 aprile 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punto 39), riguardante la normativa bulgara, la Corte ha dichiarato che l'impossibilità di rettificare i documenti fiscali, nel caso 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.
- 59 Tuttavia, nella causa sfociata in tale sentenza, tanto il prestatore quanto il destinatario dei servizi in parola avevano pagato l'IVA, e dunque la riscossione di tale imposta da parte dell'amministrazione tributaria aveva avuto luogo due volte. Non sussisteva quindi nessun rischio di perdita di gettito fiscale.

- 60 Ciò non accade, per contro, nel caso di una situazione come quella del procedimento principale, in quanto, come è stato osservato al punto 41 della presente sentenza, l'IVA non è stata pagata a monte dalla SEM Remont e non era da essa dovuta.
- 61 Tenuto conto dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che la direttiva IVA e il principio della neutralità dell'IVA devono essere interpretati nel senso che essi non ostano alla normativa di uno Stato membro che esclude la possibilità di rettificare una fattura nel caso in cui, da una parte, la fattura che il fornitore ha consegnato al destinatario di una cessione assoggettata all'IVA non indicava tale imposta e, dall'altra, in occasione di una verifica fiscale riguardante tale fornitore, quest'ultimo abbia redatto un verbale che menziona l'IVA e presenta tale fornitore anche come destinatario della cessione suddetta.

Sulle spese

- 62 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 (Settima Sezione) dichiara:

- 1) **La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010,**

dev'essere interpretata nel senso che:

essa non osta alla normativa di uno Stato membro conformemente alla quale il destinatario di una cessione assoggettata all'imposta sul valore aggiunto (IVA) è privato del diritto a detrarre tale imposta, previsto dalla direttiva suddetta, nel caso in cui il fornitore, da una parte, non abbia adempiuto l'obbligo, previsto da detta normativa, di depositare una domanda di registrazione ai fini dell'IVA e abbia emesso, all'attenzione del destinatario, fatture che non indicano l'IVA, e, dall'altra, abbia redatto, nel corso di una verifica fiscale, un verbale che menziona l'IVA suddetta e in cui tale fornitore era presentato anche quale destinatario della cessione in parola.

- 2) **La direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, e il principio della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA),**

devono essere interpretati nel senso che:

essi non ostano alla normativa di uno Stato membro che esclude la possibilità di rettificare una fattura nel caso in cui, da una parte, la fattura che il fornitore ha consegnato al destinatario di una cessione assoggettata all'IVA non indicasse tale imposta e, dall'altra, in occasione di una verifica fiscale riguardante tale fornitore, quest'ultimo abbia redatto un verbale che menziona l'IVA e presenta tale fornitore anche come destinatario della cessione suddetta.

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.