



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

27 giugno 2018*

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Cessione di un bene immobile avvenuta prima dell’adesione della Repubblica di Bulgaria all’Unione europea – Nullità del contratto di vendita dichiarata dopo l’adesione – Obbligo di rettifica della detrazione operata inizialmente – Interpretazione – Competenza della Corte»

Nella causa C-364/17,

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 7 giugno 2017, pervenuta in cancelleria il 13 giugno 2017, nel procedimento

«**Varna Holideis**» EOOD

contro

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

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da C.G. Fernlund, presidente di sezione, J.-C. Bonichot (relatore) e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la «Varna Holideis» EOOD, da M. Popov, advokat;
- per il Direktor na Direktsia «Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da S. Petkov, in qualità di agente;
- per il governo bulgaro, da E. Petranova e T. Mitova, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;

* Lingua processuale: il bulgaro.

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios, P. Mihaylova e F. Clotuche-Duvieusart, 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 degli articoli 90 e 185 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la «Varna Holideis» EOOD e il Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttore della direzione «Impugnazioni e prassi in materia tributaria e previdenziale», per la città di Varna, presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate, Bulgaria) in merito alla rettifica della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che la società «Varna Holideis» EOOD aveva versato a monte in occasione dell'acquisto di un immobile ad uso alberghiero.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

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

«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 90 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1».
- 5 L'articolo 179 della citata direttiva prevede quanto segue:

«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.

(...)».
- 6 Il successivo articolo 184 è così formulato:

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

7 L'articolo 185 della medesima direttiva prevede quanto segue:

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

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

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

8 Ai sensi dell'articolo 186 della direttiva IVA:

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

Diritto bulgaro

9 L'articolo 78 dello *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto) (DV n. 63, del 4 agosto 2006, in prosieguo: lo «ZDDS»), in vigore dal 1° gennaio 2007, dispone quanto segue:

«1) In caso di modifica della base imponibile, di annullamento di una cessione o di modifica della natura di una cessione, il soggetto passivo è tenuto a rettificare l'importo dell'IVA detratta.

2) La rettifica viene effettuata nel periodo d'imposta in cui si sono verificate le circostanze di cui al paragrafo 1, riportando detta rettifica nel registro degli acquisti e nella dichiarazione fiscale per il periodo d'imposta corrispondente, conformemente al documento di cui all'articolo 115 o al nuovo documento di cui all'articolo 116».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 Nel mese di dicembre 2004 la Varna Holideis, società con sede a Varna (Bulgaria), ha acquisito un immobile ad uso alberghiero nella stessa città. Con sentenza del 12 febbraio 2015 (n. 201), divenuta definitiva lo stesso giorno, il *Varhoven kasatsionen sad* (Corte suprema di cassazione, Bulgaria) ha dichiarato la nullità della vendita di detto immobile. Di conseguenza, tale giudice ha ordinato alla Varna Holideis di restituire l'immobile in parola al venditore e a quest'ultimo di rimborsare il prezzo di detta vendita.

11 Al fine di dare esecuzione a detta sentenza, il venditore ha trasmesso talune note di accredito alla Varna Holideis. Quest'ultima ha comunicato di non accettare dette note di accredito e il 7 giugno 2017, data dell'adozione della decisione di rinvio da parte dell'*Administrativen sad – Varna* (Tribunale amministrativo di Varna, Bulgaria), non aveva ancora fatto cancellare l'immobile dal libro fondiario.

12 Alla luce della sentenza del *Varhoven kasatsionen sad* (Corte suprema di cassazione) del 12 febbraio 2015 (n. 201), la *Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna* (Direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle Entrate di Varna, Bulgaria) ha emesso un avviso di accertamento relativo al mese di febbraio 2015, al fine di rettificare l'IVA detratta dalla Varna Holideis a titolo di IVA gravante sull'acquisto di tale bene immobile nel corso del 2004. Detto avviso di accertamento è stato confermato con decisione del Direttore della direzione «Impugnazioni e prassi in materia tributaria e previdenziale», per la città di Varna, presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia

nazionale delle Entrate. Emergerebbe da tale decisione che, sebbene, indubbiamente, la rettifica dell'IVA dopo la dichiarazione di nullità di un'operazione non sia una fattispecie espressamente prevista dal diritto bulgaro, le disposizioni di quest'ultimo che disciplinano i casi di risoluzione possono nondimeno essere applicate per analogia, in conformità con il principio di neutralità fiscale.

- 13 Nell'ambito del suo ricorso dinanzi al giudice del rinvio, la Varna Holideis contesta l'obbligo impostole di rettificare l'IVA di cui trattasi. Essa afferma che il diritto bulgaro prevede una rettifica dell'IVA in caso di risoluzione, ma non in caso di annullamento. La prima di tali nozioni corrisponderebbe alla situazione in cui un creditore pone fine retroattivamente ad una cessione, mentre la seconda riguarderebbe situazioni in cui un'operazione non ha mai potuto produrre effetti giuridici sin dall'inizio. Orbene, il diritto tributario bulgaro non disciplinerebbe quest'ultimo caso.
- 14 Il giudice del rinvio rileva, a tal riguardo, che la nullità di un'operazione dichiarata con decisione giurisdizionale potrebbe essere qualificata come modifica degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, ai sensi dell'articolo 185 della direttiva IVA. Tale giudice afferma, tuttavia, che la nullità di un'operazione potrebbe anche indicare che non sia avvenuta una cessione, ai sensi della direttiva IVA, e che, di conseguenza, l'IVA non sia mai stata esigibile. In tali circostanze occorrerebbe non già effettuare una rettifica, bensì negare il diritto alla detrazione dell'IVA.
- 15 In mancanza di disposizioni esplicite del diritto bulgaro, per trarre le conseguenze della nullità della vendita ai fini tributari, si dovrebbe applicare direttamente la direttiva IVA. Infatti, nel caso in cui tale direttiva dovesse essere interpretata nel senso che la nullità di un'operazione comporta la rettifica della detrazione dell'IVA pagata a monte, occorre esaminare se le pertinenti disposizioni di detta direttiva si applichino direttamente. Infatti, se la rettifica non fosse effettuata, sussisterebbe un rischio di perdita dell'IVA, dal momento che il venditore ha restituito all'acquirente il prezzo del bene venduto nonché l'IVA che quest'ultimo aveva versato, mentre lo stesso acquirente poteva conservare il beneficio dell'IVA che egli stesso aveva detratto.
- 16 Ciò premesso, l'Administrativen sad Varna (Tribunale amministrativo di Varna, Bulgaria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 90, paragrafo 1, e l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che essi impongono una rettifica della detrazione operata per una cessione anche in un caso, come quello oggetto del procedimento principale, nel quale il negozio giuridico, per il quale è stato esercitato il diritto alla detrazione, sia stato dichiarato nullo con decisione giurisdizionale passata in giudicato oppure se in un caso siffatto, alla luce della definizione contenuta all'articolo 14, paragrafo 1, di detta direttiva, si debba ritenere che la cessione non sia avvenuta e che l'IVA non sia esigibile fin dall'inizio.
- 2) Se l'articolo 185, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che, in mancanza di una normativa nazionale che disciplini la rettifica della detrazione operata nel caso di dichiarazione di nullità di un negozio giuridico mediante decisione giurisdizionale, la rettifica può avvenire in virtù dell'applicazione diretta dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva [IVA]».

Sulla competenza della Corte

- 17 Secondo costante giurisprudenza, la Corte è competente ad interpretare il diritto dell'Unione soltanto, per quanto attiene alla sua applicazione in un nuovo Stato membro, a decorrere dalla data di adesione di quest'ultimo all'Unione europea (ordinanza dell'11 maggio 2017, Exmitiani, C-286/16, non pubblicata, EU:C:2017:368, punto 12).

- 18 Ne consegue, in particolare, che la Corte non è competente a pronunciarsi sull'interpretazione delle direttive dell'Unione in materia di IVA quando il periodo di riscossione dell'imposta in questione precede la data di adesione dello Stato membro interessato all'Unione (ordinanza dell'11 maggio 2017, Exmitiani, C-286/16, non pubblicata, EU:C:2017:368, punto 13).
- 19 Stando alla decisione di rinvio, nel corso del mese di dicembre 2004 e, quindi, prima dell'adesione della Repubblica di Bulgaria all'Unione, il 1° gennaio 2007, la Varna Holideis ha acquistato un immobile ad uso alberghiero a Varna.
- 20 Occorre ricordare in proposito che, ai sensi dell'articolo 63 della direttiva IVA, 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 (sentenza del 7 marzo 2013, Efir, C-19/12, non pubblicata, EU:C:2013:148, punto 31).
- 21 Pertanto, anche a voler ritenere che la cessione del bene immobile di cui trattasi nel procedimento principale sia stata disciplinata da norme come quelle previste dalla direttiva IVA, tale cessione è avvenuta e l'IVA è divenuta esigibile prima dell'adesione della Repubblica di Bulgaria all'Unione.
- 22 Per quanto riguarda il diritto a detrazione previsto dalla direttiva IVA, quest'ultimo, sul piano sia sostanziale che temporale, è direttamente collegato all'esigibilità dell'IVA dovuta o assolta per i beni e servizi a monte.
- 23 Infatti, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni acquistati e i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione in materia. Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, 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 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punti 37 e 39).
- 24 Ai sensi dell'articolo 167 e dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, il diritto a detrazione dell'IVA va esercitato, in linea di principio, nel corso dello stesso periodo in cui tale diritto è sorto, ossia nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 44).
- 25 Ne consegue che, conformemente alla giurisprudenza ricordata ai punti 17 e 18 della presente sentenza, la Corte non è competente a rispondere alle questioni sollevate, dal momento che esse riguardano l'esigibilità dell'IVA e l'esercizio del diritto a detrazione.
- 26 Per quanto riguarda la rettifica delle detrazioni dell'IVA, gli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA stabiliscono le condizioni alle quali l'amministrazione finanziaria può esigere una rettifica da parte di un soggetto passivo. Risulta dalla giurisprudenza della Corte che il meccanismo della rettifica previsto dai richiamati articoli costituisce parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito dalla direttiva IVA. Esso intende aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA (sentenza del 22 febbraio 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punto 23).
- 27 È ben vero che la rettifica non può, de facto, modificare la detrazione inizialmente operata, ma comporta un aumento o una riduzione dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo per un periodo d'imposta successivo (v., in tal senso, sentenza dell'11 aprile 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punto 53), ciò non toglie che il meccanismo di rettifica è volto a correggere le detrazioni operate in passato.

- 28 Infatti, a norma dell'articolo 184 della direttiva IVA, la detrazione operata inizialmente a titolo di imposta pagata a monte deve essere rettificata quando è inferiore o superiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto.
- 29 Inoltre, dal combinato disposto degli articoli 184 e 185, paragrafo 1, della direttiva IVA risulta che, quando, a causa del mutamento di uno degli elementi inizialmente assunti per il calcolo delle detrazioni, si rende necessaria una rettifica, il calcolo dell'importo di tale rettifica deve far sì che l'importo delle detrazioni infine eseguite corrisponda a quello che il soggetto passivo avrebbe avuto diritto di operare se tale mutamento fosse stato considerato inizialmente (sentenza del 22 febbraio 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punto 27).
- 30 Peraltro, la Corte ha già statuito che la semplice esistenza di un qualsiasi elemento posteriore alla data dell'adesione dello Stato membro interessato all'Unione, che si ricollega alle circostanze precedenti tale data e che ne è una conseguenza, non è sufficiente per attribuire la competenza alla Corte a pronunciarsi in merito alle questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione di una direttiva (ordinanza dell'11 maggio 2011, Semerdzhiev, C-32/10, non pubblicata, EU:C:2011:288, punto 26).
- 31 Pertanto, dal momento che l'obbligo di rettifica è indissolubilmente legato all'esigibilità dell'IVA dovuta o assolta a monte e al diritto a detrazione che ne risulta, l'emergere, dopo l'adesione di uno Stato membro all'Unione, delle circostanze che sono, in linea di principio, idonee a giustificare tale obbligo non consente alla Corte di interpretare la direttiva IVA, qualora la cessione di beni o la prestazione di servizi di cui trattasi siano intervenute prima di tale adesione.
- 32 Ne consegue che la Corte non è competente a rispondere alle questioni poste dall'Administrativen sad – Varna (Tribunale amministrativo di Varna).

Sulle spese

- 33 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:

La Corte di giustizia dell'Unione europea non è competente a rispondere alle questioni poste dall'Administrativen sad – Varna (Tribunale amministrativo di Varna, Bulgaria).

Firme