

Causa C-624/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

10 ottobre 2023

Giudice del rinvio:

Administrativen Sad Varna (Bulgaria)

Data della decisione di rinvio:

27 settembre 2023

Ricorrente:

«SEM Remont» EOOD

Convenuto:

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

Oggetto del procedimento principale

Oggetto del ricorso pendente dinanzi all'Administrativen sad Varna (Tribunale amministrativo di Varna) è l'avviso di accertamento in rettifica n. R – 03000322001265-091-001 del 25 agosto 2022, emanato dall'ufficio competente per le entrate presso la Direzione territoriale di Varna della Natsionalnata agentsia za prihodite (Agenzia nazionale delle entrate; in prosieguo: la «NAP») e con cui è stato negato alla ricorrente «SEM Remont» EOOD il diritto alla detrazione dell'imposta a monte per il periodo fiscale dal 1° dicembre 2021 sino al 31 dicembre 2021.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE vertente sull'interpretazione dell'articolo 63; dell'articolo 167; dell'articolo 168, lettera a); dell'articolo 176; dell'articolo 178, lettera a); dell'articolo 218; dell'articolo 219;

dell'articolo 220; dell'articolo 203; dell'articolo 226 e dell'articolo 228 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

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 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 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 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: lo «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 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 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'imposta sul valore aggiunto 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.

Disposizioni e giurisprudenza dell'Unione

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»), articolo 63; articolo 167; articolo 168; lettera a); articolo 176; articolo 178, lettera a); articolo 218; articolo 219; articolo 220; articolo 203; articolo 226 e articolo 228

Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte») del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373

Sentenza della Corte del 6 febbraio 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Sentenza della Corte del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

Sentenza della Corte del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Sentenza della Corte del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

Sentenza della Corte dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA fatturata erroneamente ai consumatori finali), C-378/21, EU:C:2022:968

Sentenza della Corte del 15 settembre 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687

Sentenza della Corte del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454

Disposizioni di diritto nazionale

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: lo «ZDDS»), articolo 25 paragrafo 1, articolo 71, paragrafo 1, articolo 102, paragrafo 4, articolo 114, articolo 116, articolo 117, articolo 125 e articolo 126

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 Oggetto di esame nel procedimento dinanzi all'Administrativen sad Varna è l'avviso di accertamento in rettifica n. R – 03000322001265-091-001 del 25 agosto 2022, emanato dall'ufficio competente per le entrate presso la Direzione territoriale di Varna della NAP.
- 2 Con l'emanazione di tale avviso di accertamento in rettifica l'ufficio competente per le entrate stabiliva che la «SEM Remont» EOOD aveva commesso irregolarità in sede di applicazione delle disposizioni dello ZDDS e le negava, sulla base di detti accertamenti, il diritto a detrazione nella misura di 752 305,05 leva bulgari (BGN).
- 3 La «SEM Remont» EOOD è un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 3 dello ZDDS.
- 4 La «Gidrostroy-Rusia» OOD è una società registrata nella Federazione russa, ma anche ai sensi dello ZDDS, che opera nel settore del noleggio di navi con equipaggio tecnico per la realizzazione di lavori di dragaggio nel quadro di opere di ingegneria idraulica.
- 5 La «SEM Remont» EOOD e la «Gidrostroy-Rusia» OOD non sono società collegate.
- 6 Il 4 agosto 2020 la «Gidrostroy-Rusia» OOD stipulava con la «SEM Remont» EOOD un contratto relativo alla realizzazione di lavori di dragaggio nel porto di Varna, canale 1 e canale 2. In base a detto contratto, la «Gidrostroy-Rusia» OOD è la prestatrice di servizi e la «SEM Remont» EOOD è la destinataria della prestazione di servizi.
- 7 La «Gidrostroy-Rusia» OOD emetteva nei confronti della «SEM Remont» EOOD le fatture n. 1010 del 31 ottobre 2020 e n. 1017 del 15 novembre 2020 relative alle attività contrattuali svolte. In entrambe le fatture non veniva esposta l'IVA sul valore della prestazione.
- 8 Già prima dell'erogazione della prestazione e dell'emissione delle fatture nei confronti della «SEM Remont», EOOD la «Gidrostroy-Rusia» OOD aveva realizzato un fatturato che implicava la registrazione obbligatoria ai sensi dello ZDDS; tuttavia, all'atto dell'emissione delle fatture nei confronti della «SEM Remont» EOOD, essa non aveva adempiuto a detto obbligo di registrazione.
- 9 La «SEM Remont» EOOD presentava delle dichiarazioni relative a lavori di dragaggio e di scavo realizzati ed accettati.
- 10 Con lettera del 12 luglio 2021, la «Gidrostroy-Rusia» OOD emetteva, nel quadro di una verifica fiscale compiuta presso di essa, il verbale n. 1 del 29 giugno 2021 ai sensi dell'articolo 117, paragrafo 1, dello ZDDS, in cui era indicato come soggetto erogante la prestazione e come soggetto destinatario della medesima la

«Gidrostroy-Rusia» OOD e, quindi, una stessa persona, e in cui erano indicate le fatture n. 1010 del 31 ottobre 2020 e n. 1017 del 15 novembre 2020 recanti ognuna la base imponibile dell'imposta e la relativa IVA calcolata.

- 11 Sulla base di detto verbale la «SEM Remont» EOOD inseriva le prestazioni di servizi indicate nelle fatture nella propria dichiarazione IVA e nel proprio registro acquisti come prestazioni di servizi per le quali sussiste un diritto di detrazione per il periodo fiscale compreso tra il 1° dicembre 2021 e il 31 dicembre 2021.
- 12 Gli uffici competenti per le entrate accertavano che la «EIS-Stroitelna kompania» AD è una rappresentante autorizzata della «Gidrostroy-Rusia» OOD e che la «EIS-Stroitelna kompania» AD e la «SEM Remont» EOOD avevano stipulato un contratto di finanziamento recante la data del 13 luglio 2021 relativo all'importo di BGN 752 303,05, vale a dire, l'importo per il quale il controverso avviso di accertamento in rettifica ha negato un diritto di detrazione.
- 13 Con lettera del 13 luglio 2021 la «EIS-Stroitelna kompania» AD comunicava alla «SEM Remont» EOOD che l'importo indicato sarebbe stato utilizzato per coprire l'IVA dovuta, calcolata con il verbale n. 1 del 29 giugno 2021 sulle due fatture emesse alla «SEM Remont» EOOD.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

Osservazioni della «SEM Remont» EOOD

- 14 La società contesta l'avviso di accertamento in rettifica e sostiene, per le ragioni di seguito illustrate, di avere diritto alla detrazione in dichiarazione dei redditi grazie alle indicazioni di cui al verbale n. 1 emesso dalla prestatrice dei servizi **1.** La prestatrice dei servizi è una persona registrata ai fini dello ZDDS; **2.** l'imposta è stata calcolata con il verbale n. 1 del 29 giugno 2021; **3.** la destinataria della prestazione di servizi «SEM Remont» EOOD è una persona registrata ai sensi dello ZDDS; **4.** le prestazioni di servizi sono imponibili e il loro luogo di adempimento si trova nel territorio della Repubblica di Bulgaria; **5.** le prestazioni di servizi sono state effettivamente erogate; **6.** la destinataria della prestazione di servizi «SEM Remont» EOOD si serve del risultato dei servizi ricevuti nell'ambito della sua attività commerciale, vale a dire, ai fini della successiva erogazione di prestazioni di servizi imponibili; **7.** l'IVA dovuta sarebbe stata indicata dalla prestatrice di servizi «Gidrostroy» nella dichiarazione dei redditi e sarebbe stata regolarmente versata al fisco.

Osservazioni del Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia po prihodite (Direttore della Direzione «Contenzioso e pratica tributaria e previdenziale» di Varna presso l'Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle entrate, Bulgaria; in prosieguo: il «Direttore»)

- 15 Il Direttore sostiene che, al momento della redazione del verbale n. 1 del 29 giugno 2021, non si era ancora perfezionato alcun evento imponibile e l'imposta non era ancora esigibile. La «SEM Remont» EOOD non ha soddisfatto le condizioni a norma dell'articolo 71 dello ZDDS poiché non era in possesso di una fattura con IVA esposta, ma soltanto di un verbale che disciplina unicamente, nei rapporti tra la «Gidrostroy-Rusia» OOD e la NAP, le stime dell'IVA dovuta dalla società («Gidrostroy-Rusia» OOD) registrata tardivamente ai sensi dello ZDDS e non costituisce, pertanto, una adeguata prova della sussistenza del diritto alla detrazione. Le disposizioni di diritto nazionale indicate sarebbero conformi alle disposizioni della direttiva 2006/112/CE.
- 16 In considerazione del fatto che l'impresa prestatrice non avrebbe emesso alcuna fattura di rettifica, ma, con il verbale da essa redatto, avrebbe calcolato l'imposta integralmente in regime di inversione contabile in quanto accertata dall'ufficio competente per le entrate con la relazione di verifica fiscale, si dovrebbe ritenere che la prestatrice dei servizi non avrebbe emesso il verbale se non fosse stata sottoposta a verifica. Inoltre, il verbale non fonderebbe alcun debito IVA in capo alla destinataria della prestazione di servizi poiché in base alle indicazioni ivi contenute la «SEM Remont» EOOD non risulterebbe quale destinataria della prestazione di servizi. Il verbale sarebbe un documento autonomo che va distinto dalla fattura e con cui la prestatrice dei servizi calcolerebbe l'IVA per il periodo [pertinente] «in regime di inversione contabile» e si impegnerebbe a versare l'imposta indicandola nella dichiarazione IVA. Il relativo verbale non potrebbe essere considerato come fattura né ai sensi della direttiva, né ai sensi dello ZDDS poiché non conterrebbe le informazioni a tal fine necessarie e nemmeno elementi idonei a fondare un debito fiscale in capo alla destinataria della prestazione di servizi. Per contro, per i motivi indicati, l'imposta è dovuta dal soggetto che ha emesso il verbale.
- 17 Occorrerebbe concludere che il contratto di finanziamento sarebbe stato sottoscritto per giustificare il pagamento alla NAP dei debiti della prestatrice di servizi «Gidrostroy-Rusia» OOD da parte di un terzo, vale a dire, la «EIS – Stroitelna kompania» AD, e che detto contratto tra la «EIS – Stroitelna kompania» AD e la «SEM Remont» EOOD sarebbe un contratto fittizio.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 18 Nel procedimento dinanzi all'Administrativen sad Varna è controverso se la direttiva IVA ammetta disposizioni nazionali e una prassi dell'amministrazione tributaria nazionale come quelle oggetto del presente procedimento in forza delle

quali è stato negato alla destinataria della prestazione di servizi il diritto alla detrazione in presenza delle seguenti condizioni: **1.** l'intervenuta erogazione dei servizi è pacifica; **2.** per l'erogazione dei servizi è stata emessa una fattura in cui la prestatrice dei servizi non ha esposto l'imposta sul valore aggiunto; **3.** il debito IVA della prestatrice dei servizi è stato accertato nell'ambito di una verifica fiscale condotta presso di essa sulla base della disposizione speciale di cui all'articolo 102, paragrafo 4, dello ZDDS (anzitutto all'erogazione dei servizi e all'emanazione delle fatture senza IVA esposta la prestatrice dei servizi realizzava un fatturato che implica l'obbligo di registrazione ai sensi dello ZDDS); **4.** successivamente all'erogazione delle prestazioni di servizi, la prestatrice è stata registrata ai sensi dello ZDDS su richiesta dell'ufficio competente per le entrate; **5.** nell'ambito della verifica fiscale condotta presso di essa, la prestatrice dei servizi redigeva un verbale in cui indicava di essere sia la prestatrice dei servizi, sia la destinataria dei medesimi; ivi venivano altresì indicate le fatture emesse nei confronti della destinataria della prestazione di servizi e veniva calcolata l'IVA sulla relativa base imponibile; **6.** una rappresentante autorizzata della prestatrice dei servizi versava al fisco l'IVA per tali prestazioni di servizi utilizzando mezzi provenienti da un finanziamento che essa aveva ottenuto dalla destinataria della prestazione di servizi; e **7.** il fondamento per l'esercizio del diritto a detrazione da parte della destinataria della prestazione di servizi è il suddetto verbale e non una fattura di rettifica emessa dalla prestatrice dei servizi.

- 19 La presente causa si differenzia dalle cause trattate nelle succitate sentenze della Corte, cosicché le indicazioni da quest'ultima fornite [in tali cause] in merito all'interpretazione e all'applicazione delle disposizioni nazionali che danno attuazione alla direttiva IVA non sono, in parte, pertinenti. Si rende pertanto necessario sottoporre la presente domanda di pronuncia pregiudiziale.
- 20 La sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11), verteva così sulla questione della commissione di irregolarità da parte del fornitore di prestazioni di servizi o da parte di uno dei suoi fornitori e sull'obbligo per il destinatario delle prestazioni di assicurarsi, all'atto dell'esercizio del diritto alla detrazione, che il suo fornitore sia un soggetto passivo.
- 21 Nella sentenza del 6 febbraio 2014, Fatorie (C-424/12), si è analizzato se l'amministrazione tributaria nazionale possa negare il diritto a detrazione a una persona per la quale opera l'inversione contabile che, tuttavia, ha versato l'IVA al fornitore in quanto esposta nella fattura da quest'ultimo emessa.
- 22 In base alla motivazione e al dispositivo della sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14), detta causa verteva sulla rettifica di specifiche indicazioni contenute in fattura, vale a dire, il numero d'identificazione ai fini dell'IVA e il periodo per l'esercizio del diritto a detrazione con riferimento all'intervenuta rettifica della fattura.

- 23 Nella sentenza del 15 settembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14), è stata esaminata la questione del contenuto di una serie di fatture, in particolare, con riferimento agli elementi mancanti, mentre la controversia in esame si riferisce a un diverso documento fiscale emesso ai sensi dello ZDDS, vale a dire, a un verbale, e non riguarda, quindi, elementi mancanti, bensì le modalità della sua emissione e il fatto che una stessa persona, ossia la prestatrice di servizi, è indicata sia come prestatrice dei servizi, sia come destinataria dei medesimi.
- 24 Nella sentenza del 12 aprile 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17), si è proceduto a interpretare le disposizioni relative al termine per l'esercizio del diritto a detrazione in caso di emissione, successivamente all'accertamento di un ulteriore debito IVA in capo al fornitore, di fatture di rettifica di fatture già emesse. Il caso in esame si differenzia da detta fattispecie alla luce del documento emesso in merito alla rettifica, del relativo contenuto e della disposizione nazionale di cui all'articolo 102, paragrafo 4, dello ZDDS.
- 25 Nella sentenza dell'8 dicembre 2022, *Finanzamt Österreich (IVA fatturata erroneamente ai consumatori finali)* (C-378/21), sono state esaminate le conseguenze, per gli emittenti delle fatture, dell'intervenuto calcolo dell'IVA sulla base di un'aliquota errata.
- 26 Nella sentenza del 15 settembre 2022, «*HA.EN*» (C-227/21), è stata esaminata la prassi dell'amministrazione tributaria con riferimento al diniego del diritto dell'acquirente a detrarre l'IVA versata in ragione dell'omesso versamento dell'imposta da parte del cedente.
- 27 Nella sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean* (C-183/14), sono state esaminate le disposizioni in materia di registrazione del titolare del diritto ai sensi dello ZDDS e il suo diritto a detrazione a seguito di detta sua registrazione a norma di tale atto con riferimento a transazioni da esso realizzate anteriormente alla registrazione ma utilizzate nel quadro della sua attività economica.