

Causa C-429/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

11 luglio 2023

Giudice del rinvio:

Administrativen sad Varna (Tribunale amministrativo di Varna, Bulgaria)

Data della decisione di rinvio:

30 giugno 2023

Ricorrente:

NARE-BG EOOD

Resistente:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite

Oggetto della causa principale

La causa principale riguarda il riesame di un avviso di accertamento tributario con il quale un ufficio della resistente nel procedimento principale ha negato alla ricorrente nella causa principale l'effettuazione di una rettifica relativa ad un periodo passato nonché l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta a monte sulle forniture ricevute anteriormente alla registrazione della ricorrente medesima ai sensi della Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, in prosieguo: la «ZDDS»).

Oggetto e fondamento normativo della decisione di rinvio pregiudiziale

Nel caso di specie, nella pendenza del periodo di 12 mesi previsto dalla ZDDS ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA a monte sulle forniture ricevute dalla ricorrente anteriormente alla sua registrazione ai sensi della stessa

ZDDS, venivano emanate in Bulgaria disposizioni speciali in relazione alla pandemia COVID 19. A fronte delle difficoltà causate dalla pandemia agli operatori economici, tale normativa prorogava i termini relativi alla dichiarazione e all'assolvimento di talune imposte, senza peraltro prevedere tale possibilità per la dichiarazione, il versamento e il diritto alla detrazione dell'IVA. La ricorrente sostiene di essere incorsa in un errore tecnico proprio a causa della malattia COVID 19 contratta dal suo contabile e della conseguente quarantena del medesimo, errore la cui rettifica verrebbe negata dall'avviso di accertamento tributario impugnato nel procedimento principale. Conseguentemente, la ricorrente non può, praticamente, esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta a monte sulle forniture ricevute anteriormente alla propria registrazione ai sensi della ZDDS.

Il giudice del rinvio chiede alla Corte di giustizia se, in tali circostanze, le norme e le prassi nazionali applicabili non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA e se siano compatibili con gli articoli 184 e 186 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e con i principi di neutralità fiscale, equivalenza ed effettività.

Inoltre, il giudice del rinvio chiede alla Corte di giustizia se sia ammissibile, alla luce delle richiamate disposizioni della direttiva IVA, negare il diritto alla detrazione dell'IVA a monte sulle forniture ricevute da un soggetto passivo anteriormente alla propria registrazione ai sensi della ZDDS, qualora il soggetto medesimo abbia provveduto a dichiarare l'IVA relativa alle forniture stesse mediante una dichiarazione di rettifica relativa ad un periodo ricompreso nell'ultimo periodo d'imposta del periodo di 12 mesi previsto, a pena di decadenza, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA a monte sulle forniture medesime.

La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata proposta ai sensi dell'articolo 267 del TFUE.

Questioni pregiudiziali

- 1) Se, in un contesto di misure introdotte per legge ai fini del contenimento dell'epidemia, tra cui l'imposizione di misure amministrative volte a limitare l'allontanamento dalla propria abitazione e la libertà di movimento negli abitati, a limitare i contatti con altre persone e alla chiusura degli esercizi commerciali, ove, nell'ambito di tali misure di contenimento dell'epidemia, sono stati prorogati i termini relativi alla dichiarazione e all'assolvimento di oneri tributari ai sensi della *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Legge sull'imposta sui redditi delle persone giuridiche) (in prosieguo: la «ZKPO») (che disciplina i termini ai fini della dichiarazione e del versamento delle imposte sui redditi nella legislazione nazionale), un termine di decadenza come quello oggetto del presente procedimento

produca l'effetto di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta a monte da parte del soggetto passivo durante il periodo di vigenza delle misure di contenimento dell'epidemia e se, sotto tal profilo, le disposizioni legislative nazionali e le prassi seguite dall'amministrazione finanziaria, come quelle oggetto del presente procedimento, siano compatibili con l'articolo 184, in combinato disposto con l'articolo 186, 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»), alla luce del principio di neutralità fiscale introdotto dalla direttiva stessa e dei principi di equivalenza e di effettività sanciti dal diritto dell'Unione (sentenza dell'8 maggio 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267).

- 2) Se, nella fattispecie oggetto del presente procedimento, a fronte della possibilità prevista dalla *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (ZDDS, Legge relativa all'imposta sul valore aggiunto) di rettificare i dati dichiarati per mezzo di una dichiarazione IVA ai sensi della stessa ZDDS, sia ammissibile, alla luce dell'articolo 184 in combinato disposto con l'articolo 186, della direttiva IVA, una prassi dell'amministrazione finanziaria in base alla quale il diritto alla detrazione dell'imposta a monte viene negato al soggetto passivo per il fatto che l'IVA sia stata dichiarata per mezzo di una dichiarazione di rettifica dei dati relativi all'ultimo periodo d'imposta collocato nel periodo (di dodici mesi) previsto, a pena di decadenza, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta a monte in relazione alle forniture, ricevute dal soggetto passivo medesimo anteriormente alla data di registrazione ai sensi della ZDDS, laddove le operazioni non siano state occultate, i dati relativi alla loro esecuzione fossero disponibili nella contabilità della ricorrente, l'amministrazione finanziaria disponesse delle informazioni necessarie e non sussistano elementi nel senso di un pregiudizio per il bilancio.

Legislazione e giurisprudenza dell'Unione

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, articoli 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, da 250 a 252 e 273.

Sentenza del 7 luglio 2022, *Staatssecretaris van Financiën* (esclusione del diritto a detrazione) (C-194/21, EU:C:2022:535), in prosieguo: la «sentenza *Staatssecretaris van Financiën*».

Sentenza dell'8 maggio 2008, *Ecotrade* (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267), in prosieguo: la «sentenza *Ecotrade*».

Sentenza del 12 luglio 2012, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458), in prosieguo: la «sentenza *EMS-Bulgaria Transport*».

Sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), in prosieguo: la «sentenza *Salomie e Oltean*».

Legislazione nazionale

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legge sull'imposta sul valore aggiunto, in prosieguo: la «ZDDS») - Articoli 74, 75, 125 e 126

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite (Legge sulle misure e le azioni durante lo stato di emergenza proclamato dalla decisione dell'Assemblea nazionale del 13 marzo 2020 e sulla gestione dei suoi effetti, in prosieguo: la «ZMDIPPP ») (il titolo della legge è stato integrato con effetto a decorrere dal 14 maggio 2020; il titolo precedente era: Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 [Legge sulle misure e le azioni durante lo stato di emergenza proclamato dalla decisione dell'Assemblea nazionale del 13 marzo 2020]) - articoli 25, 27, 28, 29 e 49 delle Disposizioni transitorie e finali della legge medesima.

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (legge sull'imposta sul reddito delle società, in prosieguo: la «ZKPO») - Articoli 92, 93 e 219, paragrafi 1, 4 e 5.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 Oggetto di esame nel procedimento dinanzi al giudice del rinvio è un avviso di accertamento tributario del 24 gennaio 2022, emanato da un ufficio della Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate) di Varna.
- 2 L'esame riguarda, quanto alla natura ed al periodo degli obblighi tributari in questione: l'IVA relativa al periodo intercorrente dal 1° luglio 2021 al 31 luglio 2021 e al periodo intercorrente dal 1° ottobre 2020 al 30 giugno 2021.
- 3 Con l'emanazione dell'avviso di accertamento, l'amministrazione finanziaria rilevava irregolarità commesse dalla ricorrente nell'applicazione delle disposizioni della ZDDS con riguardo ad importi che potevano essere oggetto di compensazione o di rimborso.
- 4 Questi importi sono dettagliati in forma tabellare con il numero di fattura, la data, il fornitore, l'oggetto, l'imponibile e l'importo dell'IVA. Sono elencate 71 fatture emesse nel periodo dal 2017 al 2019. Questo periodo è precedente alla data di registrazione dell'impresa stessa ai sensi della ZDDS. L'importo complessivo della base imponibile per le 71 fatture elencate ammonta a 587 293,93 leva (BGN), mentre l'importo totale dell'IVA è di 117 458,80 BGN. Non è contestato che le

forniture siano state effettuate. È altresì pacifico che l'IVA sia stata assolta dai fornitori.

- 5 Risulta accertato che la società sia stata registrata ai sensi della ZDDS il 25 novembre 2019.
- 6 Per il periodo dal 25 novembre 2019 al 30 settembre 2020, la ricorrente presentava una dichiarazione IVA per 0 BGN.
- 7 In data 10 dicembre 2020, la ricorrente presentava una dichiarazione IVA per il periodo d'imposta relativo al mese di novembre 2020, in cui dichiarava cessioni con diritto a detrazione totale dell'imposta a monte per un importo di 50 627 BGN e con IVA pari a 10 125,40 BGN (con conseguente recupero dell'IVA per un importo di 10 125,40 BGN); il 14 gennaio 2021, presentava una dichiarazione IVA per il mese di dicembre 2020, in cui dichiarava cessioni con diritto a detrazione totale dell'imposta a monte per un importo di 587 293,93 BGN e con IVA pari a 117 458,93 BGN. Il 14 gennaio 2021 presentava una dichiarazione IVA per il mese di dicembre 2020, in cui dichiarava cessioni con diritto a detrazione totale dell'imposta a monte per un importo di 587 293,93 BGN e con IVA pari a 117 458,80 BGN (con conseguente IVA da recuperare per un importo di 117 458,80 BGN).
- 8 Con comunicazione del 15 gennaio 2021, la ricorrente informava l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 126, paragrafo 3, ZDDS, di essere incorsa nei seguenti errori tecnici nei registri delle fatture previsti dalla ZDDS per i periodi d'imposta novembre e dicembre 2020: le fatture che avrebbero dovuto essere incluse nei registri delle fatture previsti dalla ZDDS per il mese di novembre 2020 sarebbero state erroneamente incluse nel registro degli acquisti e nella dichiarazione relativa al mese di dicembre 2020. Tali errori sarebbero stati causati, a detta della ricorrente, dalla malattia COVID 19 che avrebbe colpito il suo contabile e dalla sua successiva quarantena, a seguito alla quale il lavoro sarebbe stato trasferito a un collega in sua sostituzione.
- 9 Il periodo per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta a monte per le forniture in questione era di dodici mesi e scadeva nel novembre 2020, ragion per cui il diritto alla detrazione dell'imposta a monte doveva essere esercitato con la presentazione di relativa dichiarazione entro il 14 dicembre 2020. Nella dichiarazione relativa al mese di novembre 2020, il diritto alla detrazione dell'imposta a monte per le forniture in questione non è stato esercitato.
- 10 L'amministrazione finanziaria negava la detraibilità dell'imposta a monte per le suddette fatture, richiamandosi all'articolo 72, paragrafo 1, ZDDS, a termini del quale un soggetto registrato ai sensi dello ZDDS è autorizzato a esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta a monte per il periodo d'imposta in cui tale diritto è sorto o in uno dei dodici periodi d'imposta successivi.
- 11 L'amministrazione finanziaria sottolinea che, ai sensi dell'articolo 75, paragrafi 1 e 2, ZDDS, il diritto alla detrazione dell'imposta a monte su beni e servizi relativi al

periodo anteriore alla registrazione del contribuente sorge alla data della sua registrazione ai sensi della ZDDS e viene esercitato nel periodo fiscale in cui è sorto o in uno dei dodici periodi fiscali successivi. Conseguentemente, l'amministrazione finanziaria conclude che il periodo per l'esercizio, a pena di decadenza, del diritto alla detrazione dell'IVA a monte sulle fatture di cui all'avviso di accertamento de quo sarebbe scaduto nel periodo d'imposta del dicembre 2020 e che la detraibilità dell'IVA a monte sarebbe pertanto preclusa.

- 12 L'amministrazione finanziaria deduce, inoltre, che la società sottoposta a verifica avrebbe esercitato il diritto alla piena detrazione dell'imposta a monte in violazione dell'articolo 72 ZDDS e che la detrazione per il mese di dicembre 2020 per le fatture menzionate dovrebbe essere rettificata in diminuzione.
- 13 Pertanto, con avviso di accertamento del 24 gennaio 2022, veniva negata alla ricorrente la detraibilità dell'imposta a monte sulle 71 fatture di fornitori registrati ai sensi della ZDDS per il periodo dal 2017 al 2019, con un importo imponibile di 587 293,93 BGN e un importo complessivo di IVA di 117 458,80 BGN.
- 14 Il 13 marzo 2020, l'Assemblea nazionale della Repubblica di Bulgaria dichiarava lo stato di emergenza per il territorio del Paese in relazione alla pandemia COVID-19 per il periodo dal 13 marzo 2020 al 13 aprile 2020. Successivamente veniva adottato lo ZMDIPPP. Con una serie di decisioni del Consiglio dei Ministri e di ordinanze del Ministro della Salute, venivano introdotte nel Paese misure volte a contrastare l'epidemia per tutto il 2020 e il periodo dello stato di emergenza connesso all'epidemia veniva gradualmente esteso fino al 30 aprile 2021.

Principali argomenti delle parti nella causa principale

- 15 La ricorrente ritiene che, a fronte di un contesto di fatto pacifico, la controversia indicata nella domanda di pronuncia pregiudiziale sia prettamente di diritto. Le questioni pregiudiziali riguarderebbero le disposizioni della direttiva IVA, in particolare gli articoli 179, paragrafo 1, 180 e 273, nonché i principi di neutralità fiscale, di efficacia e di equivalenza, di cui alle sentenze Ecotrade e EMS-Bulgaria Transport.
- 16 A parere della ricorrente, la sentenza Staatssecretaris van Financiën, richiamata dalla resistente, non potrebbe trovare applicazione.
- 17 La resistente sostiene che la ricorrente avrebbe esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta a monte sulle 71 fatture in questione in violazione dell'articolo 75, paragrafo 2, ZDDS. Tali fatture si riferirebbero a servizi e anticipi ricevuti dalla ricorrente anteriormente alla sua registrazione ai sensi dello ZDDS ed esistenti al momento della sua registrazione, ma che la ricorrente stessa avrebbe tardivamente dichiarato nella propria dichiarazione IVA - inserendole nel proprio registro degli acquisti per il periodo d'imposta del dicembre 2020 anziché per il periodo d'imposta del novembre 2020 ed entro e non oltre il medesimo. La ricorrente

avrebbe motivato tale ritardo con la malattia COVID-19 contratta dal proprio contabile per un certo periodo nel dicembre 2020.

- 18 Alla luce di tali circostanze, la resistente ritiene che la controversia dinanzi al giudice del rinvio riguardi l'applicazione dell'articolo 75, paragrafo 2, in combinato disposto con il precedente paragrafo 1, dello ZDDS e non i presupposti per procedere alla rettifica degli errori commessi nelle dichiarazioni presentate ai sensi dell'articolo 125, ZDDS, considerato che la ricorrente non avrebbe presentato una dichiarazione IVA per il periodo intercorrente dal 25 novembre 2019 al 30 settembre 2020, senza peraltro annotare le fatture in questione nel proprio registro degli acquisti per i periodi d'imposta di ottobre 2020 e novembre 2020 ai sensi dell'articolo 124, ZDDS.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 19 A parere del giudice del rinvio, sorge la questione se sia ammissibile che la ricorrente - presentando una dichiarazione IVA per il mese di dicembre 2020 e una comunicazione di rettifica per il mese di novembre 2020 - effettui una rettifica per un periodo passato (novembre 2020) ed eserciti il diritto alla detrazione dell'IVA a monte sulle forniture ricevute anteriormente alla data della propria registrazione ai sensi dello ZDDS, ossia il 25 novembre 2019, tenendo presente che, nel corso del periodo di un anno previsto dalla legge nazionale ai fini della detraibilità dell'IVA a monte sulle cessioni o prestazioni ricevute dai soggetti passivi anteriormente alla data di registrazione ai sensi della ZDDS, sono state introdotte in Bulgaria per legge provvedimenti che, in considerazione della situazione epidemica, prevedono scadenze per la dichiarazione e il pagamento di talune imposte, senza peraltro prevedere analoghe disposizioni per la dichiarazione e l'assolvimento dell'IVA.
- 20 Il giudice del rinvio ritiene che, nella propria precedente giurisprudenza, la Corte di giustizia si sia pronunciata su fattispecie diverse rispetto a quella qui in esame, con riguardo sia al contesto di fatto sia alle rispettive normative nazionali, e che, pertanto, i criteri relativi all'interpretazione e all'applicazione delle pertinenti normative nazionali di trasposizione della direttiva IVA siano in parte irrilevanti, con conseguente necessità di una domanda di pronuncia pregiudiziale.
- 21 La prima questione sollevata scaturisce dalle differenze esistenti tra la fattispecie qui in esame e quelle oggetto delle sentenze EMS-Bulgaria Transport e Ecotrade. A tal proposito, il giudice del rinvio, richiamandosi al punto 49 della sentenza EMS-Bulgaria Transport e ai punti 46 e 48 della sentenza Ecotrade, rileva che la differenza nel caso di specie risiede nella specifica normativa che, a fronte delle difficoltà incontrate dagli operatori in relazione alla pandemia COVID 19, prevede termini più lunghi per la dichiarazione e l'assolvimento delle imposte dovute ai sensi della ZKPO, senza peraltro prevedere analoghe possibilità per quanto riguarda la dichiarazione, il pagamento e la detrazione dell'imposta a monte per l'IVA.

- 22 La seconda questione pregiudiziale scaturisce dalla differenza tra la fattispecie oggetto della sentenza *Staatssecretaris van Financiën* e quella qui in esame, con riguardo al periodo di presentazione della dichiarazione di rettifica. In detta sentenza, tale periodo riguardava gli anni dal 2006 al 2015, durante i quali il contribuente aveva ricevuto un avviso di accertamento (2015) e, a seguito dell'emanazione di tale avviso, aveva chiesto la detrazione dell'IVA assolta a monte per l'acquisto dei beni nel 2006, mentre, nel caso di specie, la ricorrente stessa ha individuato la discrepanza nei dati dichiarati e, nel periodo d'imposta seguente, successivamente alla scadenza del termine per l'esercizio del diritto alla detrazione nel novembre 2020 (ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione di rettifica - dicembre 2020), ha presentato la dichiarazione di rettifica stessa.