

Giurisprudenza

Corte Ue: per la detrazione Iva la sostanza prevale sulla forma

16 Novembre 2017

Sotto la lente di ingrandimento la normativa fiscale bulgara per quanto riguarda le preclusioni che impone in materia di detrazione Iva in presenza di specifiche circostanze



Non si può impedire a un soggetto passivo Iva di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta dovuta o assolta a monte, anche se non si era formalmente registrato ai fini Iva prima di utilizzare i beni acquisiti nell'ambito della sua attività imponibile. È il principio generale espresso dalla Corte di Giustizia Ue nella sentenza C-507/16 pubblicata ieri, a conclusione di una controversia sorta tra l'Amministrazione fiscale bulgara e una società operativa nel settore multimediale.

La società bulgara forniva prestazioni di servizi nel settore multimediale, quali la concezione di siti Internet, lo sviluppo multimediale o la realizzazione grafica ed era stata registrata a fini Iva a norma della legge bulgara, che prevede la registrazione dei soggetti passivi stabiliti in Bulgaria che forniscono servizi -eseguiti nel territorio di un altro Stato membro.

La società, infatti, riceveva prestazioni di servizi da soggetti passivi stabiliti nel territorio di altri Stati membri, che utilizzava per prestare, a sua volta, servizi in altri Stati membri e in Svizzera e procedeva alla detrazione dell'Iva sulle prestazioni di servizi ricevute a monte nell'ambito del regime di inversione contabile.

Le riprese del Fisco bulgaro

L'Agenzia nazionale delle entrate bulgara constatava che la società aveva raggiunto il fatturato a partire dal quale le imprese non potevano più beneficiare del regime di franchigia Iva e dovevano, in base al diritto nazionale bulgaro, essere registrate a fini Iva.

Pertanto, con avviso di rettifica, l'Agenzia, da una parte, considerava che la società avesse indebitamente esercitato il diritto a detrarre l'Iva sulle prestazioni ricevute a monte, sulla base del rilievo che l'articolo 70, paragrafo 4, della legge Iva nazionale vieta l'esercizio della detrazione ai soggetti passivi registrati a norma dell'articolo 97 della stessa legge e, dall'altra, ha sollecitato il pagamento dell'Iva, corredato di interessi moratori.

Il contenzioso nazionale

La società ha, quindi, adito il direttore competente di Sofia, che ha accolto parzialmente la domanda di rettifica dell'avviso di accertamento, considerando che il divieto di detrarre l'Iva dovuta o assolta a monte non poteva essere contrapposto alla società fino alla sua registrazione a fini Iva, ma esclusivamente fino alla data in cui ricorrevano le condizioni per depositare una domanda di registrazione. La società ha ricorso, allora, avanti al Tribunale amministrativo della città di Sofia, chiedendo l'annullamento integrale dell'atto impositivo.

Le questioni pregiudiziali

Il Tribunale ha deciso di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- se l'articolo 214 della direttiva Iva debba essere interpretato nel senso che, con riguardo al diritto alla detrazione, debba essere attribuito alle ipotesi di registrazione a fini Iva un significato diverso, oppure se gli Stati membri non possano attribuire alle ipotesi di registrazione un diverso significato, come nel caso della normativa bulgara;
- se gli articoli 168, lettera a), e 169, lettera a), della direttiva Iva debbano essere interpretati nel senso che un soggetto passivo registrato a norma dell'articolo 214, paragrafo 1, lettera e), della direttiva Iva non abbia diritto alla detrazione dell'Iva sulle prestazioni da questi percepite ed erogate da soggetti passivi di altri Stati membri, laddove il soggetto passivo le impieghi per erogare a sua volta prestazioni di servizi in altri Stati membri e ricorrano le altre condizioni sostanziali e processuali per l'esercizio del diritto a detrazione;
- se gli articoli 168, lettera a), e 169, lettera a), della direttiva Iva debbano essere interpretati nel senso che ostino a una disposizione nazionale, come quella bulgara, che neghi in ogni caso il diritto alla detrazione dell'Iva a monte a un soggetto passivo che sia registrato a fini Iva a norma dell'articolo 214, paragrafo 1, lettera d) o lettera e), e non a norma dell'articolo 214, paragrafo 1, lettera a), della direttiva.

I principi cardine dell'Iva

La Corte di giustizia precisa che il principio fondamentale di neutralità dell'Iva esige che la detrazione dell'Iva dovuta o pagata a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono

soddisfatti, anche se sono stati omessi alcuni obblighi formali dai soggetti passivi.

I togati comunitari osservano anche che la registrazione a fini Iva, secondo l'articolo 214 della direttiva Iva, costituisce soltanto un requisito formale a fini di controllo, che non può rimettere in discussione, in particolare, il diritto alla detrazione, nei limiti in cui le condizioni materiali che fanno sorgere il diritto siano soddisfatte.

Pertanto, non si può impedire ad un soggetto passivo Iva di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'Iva dovuta o assolta a monte a motivo del fatto che esso non si era registrato ai fini Iva prima di utilizzare i beni acquisiti nell'ambito della sua attività imponibile.

Le peculiarità del caso di specie

D'altro canto, osserva la Corte, la società, non potendo più beneficiare del regime di franchigia dall'imposta in Bulgaria per il livello del suo fatturato, non avrebbe potuto più essere registrata a fini Iva a norma dell'articolo 97a, paragrafi 1 e 2, della legge Iva bulgara, ma sarebbe per contro ricaduta nel regime della registrazione "obbligatoria", in conformità all'articolo 96 della stessa legge.

Ne deriva che possono essere registrati a fini Iva a norma dell'articolo 97a, paragrafi 1 e 2, della legge nazionale sull'Iva soltanto i soggetti passivi sottoposti al regime di franchigia dall'imposta in Bulgaria.

Se così fosse, e di questa circostanza spetta la verifica al giudice del rinvio, occorrerebbe, a parere del Collegio europeo, riformulare le questioni presentate e ritenere che queste ultime riguardino sostanzialmente la questione se l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 169, lettera a), della direttiva Iva ostino alla normativa di uno Stato membro che impedisce a un soggetto passivo stabilito nel suo territorio, dove beneficia di un regime di franchigia d'imposta, di esercitare il diritto a detrazione dell'Iva dovuta o assolta a monte in tale Stato per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per rendere prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito.

Franchigia e detrazione Iva per servizi verso estero

Al riguardo, prosegue la Corte, è necessario ricordare che l'articolo 168, lettera a), della direttiva Iva prevede che, nella misura in cui i beni e i servizi siano impiegati ai fini di operazioni soggette a imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre l'Iva dovuta o assolta nello Stato membro per i beni e servizi che riceve o riceverà da un altro soggetto passivo.

Tuttavia, un'impresa che sia stabilita nel territorio di uno Stato membro e che benefici del regime di franchigia d'imposta non potrebbe avvalersi del diritto alla detrazione dell'Iva dovuta o assolta a monte. Infatti, l'articolo 289 della direttiva Iva prevede che i soggetti passivi sottoposti a tale

regime di franchigia “non hanno il diritto di detrarre l’Iva conformemente agli articoli da 167 a 171 (...), né possono far figurare l’Iva sulle proprie fatture”.

Peraltro, l’articolo 169, lettera a), della direttiva Iva precisa che, oltre alla detrazione prevista all’articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l’Iva nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle sue operazioni relative alle attività di cui all’articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della stessa direttiva, effettuate fuori dello Stato membro in cui l’imposta è dovuta o assolta e che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro.

In forza dell’articolo 169, lettera a), della direttiva Iva, l’esercizio del diritto a detrazione dipende, di conseguenza, dalla questione se il diritto esista qualora tutte le operazioni siano effettuate all’interno dello stesso Stato membro.

La Corte ha dichiarato, al riguardo, che il diritto a detrazione può essere attuato indipendentemente dall’effettivo assoggettamento ad Iva dell’operazione a valle negli altri Stati membri.

Tuttavia, concludono gli eurogiudici, dato che un’impresa che benefici del regime di franchigia dall’imposta in Bulgaria non potrebbe avvalersi, in tale Stato membro, del diritto a detrarre l’Iva dovuta o assolta a monte per prestazioni di servizi resi in tale Stato membro, non ricorrerebbe neanche una delle condizioni enunciate all’articolo 169, lettera a), della direttiva Iva per beneficiare -della detrazione per prestazioni di servizi fornite fuori da tale Stato membro.

Le conclusioni della Corte

La direttiva Iva deve essere interpretata nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro che impedisce ad un soggetto passivo stabilito nel suo territorio di detrarre l’imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta a monte per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per fornire prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui il soggetto passivo è stabilito, per il motivo che quest’ultimo è registrato ai fini dell’imposta sul valore aggiunto a norma dell’una o dell’altra delle due fattispecie previste dall’articolo 214, paragrafo 1, lettere d) ed e), della direttiva Iva.

Per contro, l’articolo 168, lettera a), e l’articolo 169, lettera a), della direttiva Iva devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno Stato membro che impedisce a un soggetto passivo stabilito nel suo territorio e che beneficia di un regime di franchigia d’imposta di esercitare il diritto a detrazione dell’Iva dovuta o assolta a monte in tale Stato per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per fornire prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito.

Fonte:

Data della sentenza

15 novembre 2017

Numero della causa

C-507/2016

Nome delle parti

Entertainment Bulgaria System EOOD;

contro

Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» - Sofia

di

Martino Verrengia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/corte-ue-detrazione-iva-sostanza-prevale-sulla-forma>