

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

12 luglio 2012 (*)

«IVA – Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione – Termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA – Principio di effettività – Diniego del diritto alla detrazione dell'IVA – Principio di neutralità fiscale»

Nella causa C-284/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Varhoven administrativen sad (Bulgaria), con decisione del 25 maggio 2011, pervenuta in cancelleria l'8 giugno 2011, nel procedimento

EMS-Bulgaria Transport OOD

contro

Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J. N. Cunha Rodrigues (relatore), presidente di sezione, dai sigg. U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev e C. G. Fernlund, giudici

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 21 marzo 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per l'EMS-Bulgaria Transport OOD, da N. Nikolov, advokat;
- per il Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv, da E. Raycheva e G. Arnaudov, in qualità di agenti;
- per il governo bulgaro, da T. Ivanov e E. Petranova, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e D. Roussanov, 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 179, 180 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dei

principi di effettività e di neutralità fiscale.

2 Questa domanda è stata presentata nell'ambito di un ricorso proposto dalla EMS-Bulgaria Transport OOD (in prosieguo: l'«EMS») avverso un avviso di rettifica fiscale emesso in seguito al diniego, da parte delle autorità tributarie, del diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 20, primo comma, della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«Si considera “acquisto intracomunitario di beni” l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene».

4 L'articolo 68 di tale direttiva così dispone:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'effettuazione dell'acquisto intracomunitario di beni.

L'acquisto intracomunitario di beni è considerato effettuato nel momento in cui è considerata effettuata la cessione di beni analoghi nel territorio dello Stato membro».

5 Ai sensi dell'articolo 69 di detta direttiva:

«1. Per gli acquisti intracomunitari di beni, l'imposta diventa esigibile il 15 del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta.

2. In deroga al paragrafo 1, l'imposta diventa esigibile al momento dell'emissione della fattura di cui all'articolo 220, quando detta fattura è stata emessa prima del giorno 15 del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta».

6 L'articolo 167 della direttiva IVA così dispone:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

7 L'articolo 168 di detta direttiva enuncia quanto 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:

(...)

c) l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i);

(...)».

8 Ai sensi dell'articolo 179 della medesima direttiva:

«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 180 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Gli Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non è stata effettuata conformemente agli articoli 178 e 179».

10 L'articolo 182 di detta direttiva enuncia quanto segue:

«Gli Stati membri determinano le condizioni e le modalità di applicazione degli articoli 180 e 181».

11 L'articolo 213 della citata direttiva dispone quanto segue:

«1. Il soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo.

(...)

2. Salvo il disposto del paragrafo 1, primo comma, ogni soggetto passivo, o ente non soggetto passivo, che effettua acquisti intracomunitari di beni non soggetti all'IVA in virtù dell'articolo 3, paragrafo 1, deve dichiarare che effettua tali acquisti quando non sono più soddisfatte le condizioni in presenza delle quali essi non sono soggetti all'imposta previste da tale articolo».

12 Secondo l'articolo 214, paragrafo 1, della medesima direttiva:

«Gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché siano identificate tramite un numero individuale le persone seguenti:

a) ogni soggetto passivo, fatta eccezione per quelli di cui all'articolo 9, paragrafo 2, che effettua nel [suo] rispettivo territorio cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a detrazione, diverse dalle cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e 199;

b) ogni soggetto passivo, o ente non soggetto passivo, che effettua acquisti intracomunitari di beni soggetti all'IVA a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), o che ha esercitato l'opzione prevista all'articolo 3, paragrafo 3, per l'assoggettamento all'IVA dei suoi acquisti intracomunitari;

c) ogni soggetto passivo che effettua nel [suo] rispettivo territorio acquisti intracomunitari di beni ai fini di proprie operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, (...) effettuate fuori di tale territorio».

13 L'articolo 273 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di

fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Il diritto bulgaro

14 L'articolo 6, paragrafo 2, della legge in materia di imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n. 63, del 4 agosto 2006), nel testo applicabile al procedimento principale (in prosiegua: il «ZDDS»), enuncia quanto segue:

«Ai fini della presente legge, si considera parimenti “cessione di un bene”:

- 1) il trasferimento del diritto di proprietà o di un altro diritto reale sul bene, accompagnato dal pagamento di un indennizzo, a seguito di un'espropriazione compiuta dall'amministrazione statale o territoriale, o a norma di legge;
- 2) l'effettiva messa a disposizione di un bene in base ad un contratto che preveda il trasferimento del diritto di proprietà sul suddetto bene, subordinatamente ad una condizione o ad un termine sospensivo;
- 3) l'effettiva messa a disposizione di un bene in base ad un contratto di leasing che preveda espressamente il trasferimento del diritto di proprietà del suddetto bene; la presente disposizione non si applica qualora nel contratto di leasing sia stata stipulata semplicemente un'opzione di trasferimento del diritto di proprietà sul suddetto bene;
- 4) l'effettiva messa a disposizione di un bene ad una persona che agisca in nome proprio e per conto altrui».

15 Conformemente all'articolo 13, paragrafo 1, del ZDDS, si considera acquisto intracomunitario l'acquisizione del diritto di proprietà su un bene nonché, nei casi di cui all'articolo 6, paragrafo 2, del ZDDS, l'effettiva ricezione di un bene spedito o trasportato da un altro Stato membro in Bulgaria, quando il fornitore è un soggetto passivo registrato ai fini IVA in un altro Stato membro.

16 Ai sensi dell'articolo 25 del ZDDS:

«1. Ai sensi della presente legge, si considera “fatto generatore dell'imposta” una cessione di beni o una prestazione di servizi effettuata da soggetti passivi ai sensi della presente legge, l'acquisto intracomunitario e l'importazione di beni ai sensi dell'articolo 16.

2. Il fatto generatore dell'imposta si verifica il giorno del trasferimento della proprietà del bene o della prestazione del servizio.

3. Fatti salvi i casi di cui al paragrafo 2, il fatto generatore dell'imposta si verifica:

- 1) il giorno della cessione effettiva del bene ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, fatta eccezione per i casi di cui al paragrafo 6;

(...)

6. Qualora, prima del verificarsi del fatto generatore dell'imposta ai sensi dei paragrafi 2, 3 o 4, sia corrisposto un anticipo sul pagamento, per l'intero importo o per una parte di esso, per una cessione di un bene, l'imposta diventa esigibile al momento della ricezione del pagamento (sull'importo ricevuto), salvo che la ricezione del pagamento avvenga in relazione ad una cessione intracomunitaria. In questi casi si suppone che l'imposta sia compresa nell'importo corrisposto a titolo di pagamento».

17 L'articolo 63 del ZDDS prevede quanto segue:

«1. In caso di un acquisto intracomunitario, il fatto generatore dell'imposta si verifica il giorno in cui tale fatto si verificherebbe nel caso di una cessione in territorio bulgaro.

(...)

3. Nel caso di un acquisto intracomunitario, l'imposta diventa esigibile il 15 del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta ai sensi dei paragrafi 1 e 2.

4. In deroga al paragrafo 3, l'imposta diventa esigibile il giorno dell'emissione della fattura, quando detta fattura è stata emessa prima del 15 del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta».

18 Dall'articolo 70, paragrafo 4, del ZDDS si evince che l'interessato registrato ai sensi dell'articolo 99 del ZDDS non ha diritto alla detrazione dell'IVA.

19 L'articolo 71 del ZDDS dispone che:

«L'interessato esercita il proprio diritto alla detrazione dell'IVA quando è soddisfatta una delle seguenti condizioni:

(...)

5. l'interessato è in possesso di un documento che soddisfa i requisiti di cui all'articolo 114, di un verbale redatto ai sensi dell'articolo 117 e soddisfa i requisiti di cui all'articolo 86, nel caso di acquisti intracomunitari».

20 Secondo l'articolo 72 del ZDDS:

«1. L'interessato registrato ai sensi della presente legge può esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'IVA per il periodo d'imposta in cui tale diritto è sorto, ovvero in uno dei tre periodi di imposta successivi.

2. Il diritto di cui al paragrafo 1 si esercita nei seguenti modi:

1) includendo nella dichiarazione IVA di cui all'articolo 125, in sede di esame del risultato per il periodo di imposta di cui al paragrafo 1, l'importo della detrazione per il medesimo periodo d'imposta;

2) inserendo il documento di cui all'articolo 71 del registro degli acquisti ai sensi dell'articolo 124 per il periodo d'imposta di cui al punto 1».

21 L'articolo 99 del ZDDS enuncia quanto segue:

«1. Sono soggetti a registrazione ai sensi della presente legge sia le persone giuridiche che non sono soggetti passivi sia i soggetti passivi, non registrati a norma degli articoli 96, 97, 98, 100,

paragrafi 1 e 3, e 102, che effettuano un acquisto intracomunitario di beni.

2. Il paragrafo 1 non trova applicazione se il valore totale degli acquisti intracomunitari imponibili per l'anno solare in corso non supera BGN 20 000.

3. Le persone di cui al paragrafo 2 sono tenute a presentare domanda di registrazione a norma della presente legge al massimo sette giorni prima di quello in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta, consistente nell'acquisto che porta il valore complessivo degli acquisti intracomunitari imponibili a superare BGN 20 000. Un acquisto intracomunitario mediante il quale la suddetta soglia viene superata è soggetto all'imposta ai sensi della presente legge.

4. Il valore citato al paragrafo 2 risulta dall'importo globale degli acquisti intracomunitari imponibili, ad eccezione dell'acquisto di autoveicoli nuovi e di beni gravati da accise, al netto dell'[IVA] dovuta o assolta nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

5. Il paragrafo 1 non si applica:

- 1) alle persone che acquistano autoveicoli nuovi ai sensi dell'articolo 168;
- 2) alle persone di cui all'articolo 2, punto 4 (che effettuano acquisti intracomunitari di beni gravati da accise).

6. Una persona registrata ai sensi del presente articolo e relativamente alla quale sorgano motivi per una registrazione obbligatoria ai sensi degli articoli 96, 97 e 98, o per una registrazione facoltativa a norma dell'articolo 100, paragrafi 1 e 3, è tenuta a registrarsi secondo la procedura ed entro i termini in vigore per la registrazione obbligatoria o facoltativa»

22 Conformemente all'articolo 100, paragrafi 1 e 2, del ZDDS, tutti i soggetti passivi che non sono tenuti alla registrazione obbligatoria ai sensi degli articoli 96, paragrafo 1 (fatturato imponibile pari almeno a BGN 50 000 nei dodici mesi consecutivi precedenti il mese in corso), e 99, paragrafo 1, del ZDDS hanno diritto di registrarsi a norma della legge in questione.

23 Ai sensi dell'articolo 73a del ZDDS, in vigore a partire dall'1 gennaio 2009:

«1. In caso di cessioni in cui l'imposta diviene esigibile nei confronti del destinatario, sussiste diritto a detrazione dell'IVA anche qualora il fornitore del bene non abbia emesso un documento che risponda ai requisiti di cui all'articolo 114 e/o il destinatario non sia in possesso di un documento ai sensi dell'articolo 71, punti 2, 4 e 5, e/o il destinatario non possieda i requisiti di cui all'articolo 72, purché la cessione non sia stata celata e nella contabilità del destinatario figurino dati su di essa.

2. Nei casi di cui al paragrafo 1, il diritto a detrazione dell'IVA dev'essere esercitato nel periodo fiscale in cui l'imposta è divenuta esigibile (...)».

24 Il paragrafo 18 delle disposizioni transitorie e finali della legge che modifica e integra il ZDDS, anch'esso in vigore a partire dall'1 gennaio 2009, prevede quanto segue:

«1. Le persone registrate, destinatarie di una cessione o importatori nei cui confronti l'imposta sia divenuta esigibile nella loro veste di soggetti passivi ai sensi del capo 8 prima dell'entrata in vigore della presente legge e che entro tale data non abbiano versato l'imposta ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, e/o non abbiano esercitato il proprio diritto alla detrazione dell'IVA, possono versare l'imposta o esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'IVA entro un termine di quattro mesi dall'entrata in vigore della presente legge.

2. Qualora i soggetti di cui al paragrafo 1 abbiano effettuato la detrazione dell'IVA solo dopo la scadenza del termine di cui all'articolo 72, paragrafo 1, si suppone che abbiano esercitato legittimamente il proprio diritto alla detrazione dell'IVA.

3. Il paragrafo 2 e l'articolo 73a si applicano ai procedimenti amministrativi e giudiziari pendenti alla data di entrata in vigore della legge.

(...)».

25 L'articolo 72, paragrafo 1, del ZDDS, nella versione vigente a partire dal 1° gennaio 2010, prevede quanto segue:

«Le persone registrate ai sensi della presente legge possono esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'IVA per il periodo fiscale in cui tale diritto è sorto o in uno dei dodici periodi fiscali successivi».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

26 Dalla decisione di rinvio si evince che la Marcotran International Transport C.A., società con sede in Spagna, il 14 novembre 2008 ha venduto alcuni autocarri e mezzi pesanti d'occasione all'EMS, con sede in Bulgaria. Il fornitore spagnolo ha emesso in tale occasione dieci fatture intitolate «vendita di autocarri/mezzi pesanti/d'occasione» e dichiarato una cessione intracomunitaria nella banca dati elettronica del sistema di scambio di informazioni in materia di IVA (VIES) («VAT Information Exchange System»).

27 Dalla medesima decisione si evince parimenti che, il 22 dicembre 2008, l'EMS ha inoltrato una domanda di registrazione facoltativa ai fini IVA, conformemente all'articolo 100, paragrafo 1, del ZDDS, e che la registrazione è stata effettuata il 12 gennaio 2009.

28 Nel giugno 2009 l'EMS ha emesso dieci verbali di acquisto intracomunitario, in osservanza dell'articolo 117 del ZDDS, applicato in combinato disposto con l'articolo 84 del ZDDS. Essa ha versato l'imposta dovuta ed ha esercitato il suo diritto a detrazione. Sono state applicate le norme in materia di autoliquidazione.

29 Secondo la decisione di rinvio, le autorità tributarie hanno ritenuto che, il 14 novembre 2008, l'EMS avesse effettuato un acquisto intracomunitario di beni che, non essendo né mezzi di trasporto nuovi né prodotti soggetti ad accisa, non rientravano nella deroga di cui all'articolo 99, paragrafo 5, del ZDDS. Poiché il valore complessivo degli acquisti intracomunitari superava i BGN 20 000 e, per ciascuna delle dieci fatture, il valore imponibile dell'acquisto intracomunitario era superiore ai BGN 20 000, l'EMS sarebbe soggetta all'obbligo di registrazione ai fini IVA ai sensi dell'articolo 99, paragrafo 1, del ZDDS e dovrebbe versare l'IVA sul valore totale dell'acquisto intracomunitario, ai sensi degli articoli 86 e 99, paragrafo 3, della medesima legge, ossia un importo pari a BGN 229 548,50. La liquidazione è stata effettuata nel giugno 2009 e non nel novembre 2008.

30 A causa di questo ritardo, l'EMS è tenuta a versare la somma di BGN 18 250,38, a titolo di

interessi di mora.

31 Inoltre, le autorità tributarie hanno negato all'EMS, in applicazione dell'articolo 70, paragrafo 4, del ZDDS, il beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA, in quanto detto diritto è stato esercitato dopo la scadenza del termine previsto dall'articolo 72, paragrafo 1, del ZDDS e il paragrafo 18 delle disposizioni transitorie e finali della legge che modifica e integra il ZDDS, vigente dal 1° gennaio 2009, non era applicabile.

32 Sia il reclamo amministrativo inoltrato presso il Direktor na Direktsia «Obzhelvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv sia il ricorso promosso dinanzi all'Administrativen sad – grad Plovdiv (tribunale amministrativo di Plovdiv) sono stati respinti.

33 Secondo quest'ultimo giudice, l'articolo 73a del ZDDS è una disposizione di diritto materiale che si applica dal 1° gennaio 2009. Il suo effetto retroattivo è previsto dal paragrafo 18, primo comma, delle disposizioni transitorie e finali della legge che modifica e integra il ZDDS, entrate anch'esse in vigore il 1° gennaio 2009. Questo paragrafo consente alle persone registrate di versare l'imposta e di esercitare il loro diritto alla detrazione nei quattro mesi successivi all'entrata in vigore della legge di modifica, purché l'IVA fosse dovuta prima di detta entrata in vigore. Dal momento che l'EMS non era registrata alla data di entrata in vigore di detto paragrafo 18, essa non potrebbe avvalersi di questa disposizione e, pertanto, non avrebbe diritto a detrarre l'IVA.

34 Il giudice del rinvio sottolinea tuttavia che all'EMS è stato negato il diritto alla detrazione dell'IVA non per difetto di registrazione a fini IVA, bensì per inosservanza del termine di decadenza.

35 L'EMS ha impugnato questa sentenza in cassazione dinanzi al Varhoven administrativen sad (Corte amministrativa suprema).

36 Tale giudice ritiene che si sia verificato un acquisto intracomunitario e che l'imposta sia divenuta esigibile il 14 novembre 2008, data di emissione delle fatture. La circostanza che, a tale data, l'EMS non fosse registrata conformemente al ZDDS non significherebbe che non si sia verificato un acquisto intracomunitario.

37 Il Varhoven administrativen sad sottolinea che il fatto di dover essere registrati conformemente al ZDDS per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA si basa segnatamente sull'articolo 72, paragrafo 1, di detta legge.

38 Inoltre, dalla decisione di rinvio si evince che, conformemente al nuovo articolo 73a del ZDDS, entrato in vigore il 1° gennaio 2009, il legislatore bulgaro mira a non restringere eccessivamente l'esercizio del diritto alla detrazione nelle ipotesi di autoliquidazione, consentendo l'esercizio di tale diritto persino senza osservare il termine previsto dall'articolo 72 della stessa legge, purché l'amministrazione tributaria disponga delle informazioni necessarie e l'interessato, quale destinatario della cessione, sia il soggetto che deve versare l'IVA. Nel caso di specie, le autorità tributarie disporrebbero indubbiamente di queste informazioni che, del resto, sarebbero contenute nella contabilità dell'EMS.

39 Infine, il giudice del rinvio precisa che il nuovo termine durante il quale i soggetti passivi dell'imposta possono esercitare il loro diritto a detrazione per effetto della modifica dell'articolo 72, paragrafo 1, del ZDDS, entrato in vigore il 1° gennaio 2010 – ossia, dodici periodi fiscali seguenti quello durante il quale è sorto il diritto alla detrazione, invece di tre periodi – significa che il termine di decadenza precedente era troppo breve e rendeva difficile l'esercizio del diritto a detrazione.

40 Secondo il giudice del rinvio, questo termine si è ridotto nel caso di specie in quanto l'EMS

ha dovuto registrarsi ai fini IVA prima di esercitare il suo diritto alla detrazione, malgrado fosse già cominciato a decorrere il termine di decadenza. Pertanto, secondo questo stesso giudice, l'EMS ha avuto a disposizione solo un mese per esercitare il suo diritto alla detrazione.

41 In tale contesto il Varhoven administrativen sad ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 179, primo comma, 180 e 273 della direttiva [IVA], nonché il principio di effettività, sviluppato nella sentenza della Corte dell'8 maggio 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, Racc. pag. I-3457), nell'ambito delle imposte indirette, debbano essere interpretati nel senso che ammettono un termine di decadenza come quello relativo alla presente fattispecie, ai sensi dell'articolo 72, paragrafo 1, [del ZDDS] (nella versione del 2008), che è stato prorogato fino alla fine del mese di aprile 2009 solo per i destinatari di cessioni nei confronti dei quali l'imposta era divenuta esigibile anteriormente al 1° gennaio 2009 mediante il paragrafo 18 delle disposizioni transitorie e finali della legge che modifica e integra [il ZDDS], tenendo presenti le circostanze di cui alla causa principale, ovvero:

- l'obbligo imposto dal diritto nazionale, secondo cui una persona che abbia effettuato un acquisto intracomunitario, e non sia registrata ai sensi [del ZDDS], si deve registrare volontariamente, sebbene non ricorrano i presupposti per una registrazione obbligatoria, come condizione per l'esercizio del diritto a detrazione;
- la nuova normativa di cui all'articolo 73a [del ZDDS] (in vigore dal 1° gennaio 2009), in base alla quale il diritto a detrazione dev'essere garantito indipendentemente dal fatto che sia stato osservato il termine di cui all'articolo 72, paragrafo 1, della medesima, quando l'imposta sia esigibile nei confronti del destinatario della cessione, purché la cessione non sia stata occultata e nella contabilità figurino i relativi dati;
- la modifica successiva dell'articolo 72, paragrafo 1, [del ZDDS], in vigore dal 1° gennaio 2010, in base alla quale il diritto a detrazione può essere esercitato nel periodo d'imposta in cui è sorto, o in uno dei dodici periodi d'imposta successivi.

2) Se il principio di neutralità fiscale, in quanto principio fondamentale, determinante per l'istituzione e il funzionamento del sistema comune dell'IVA, debba essere interpretato nel senso che una prassi impositiva come quella di cui al procedimento principale, che ammette il calcolo tardivo dell'imposta e stabilisce come sanzione interessi di mora, nonché una sanzione sotto forma di diniego del diritto a detrazione dell'IVA, sia consentita nelle circostanze concrete sussistenti nel caso della ricorrente per cassazione, dovendosi considerare che: l'operazione non è stata occultata; nella contabilità figurano i relativi dati; l'amministrazione fiscale dispone delle informazioni necessarie; non sono stati commessi abusi, e il bilancio non ha subito alcun danno».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

42 Con la sua prima questione il giudice del rinvio desidera sostanzialmente sapere se gli articoli 179, primo comma, 180 e 273 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a un termine di decadenza, che limita l'esercizio del diritto a detrazione, quale quello di cui trattasi nel procedimento principale.

43 Occorre ricordare preliminarmente che il sistema di detrazioni previsto dalla direttiva IVA è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA è inteso a garantire la perfetta neutralità

dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste, in linea di principio, siano a loro volta soggette all'IVA (v., segnatamente, sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, Racc. pag. 655, punto 19, nonché del 22 marzo 2012, Klub, C-153/11, punto 35).

44 Il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere limitato (v., segnatamente, sentenze del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a., da C-110/98 a C-147/98, Racc. pag. I-1577, punto 43; Ecotrade, cit., punto 39, nonché del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, punto 68 e giurisprudenza ivi citata).

45 Come risulta dal dettato degli articoli 167 e 179, primo comma, della direttiva IVA, in linea di principio il diritto a detrazione va esercitato durante lo stesso periodo in cui esso è sorto, ossia nel momento in cui l'imposta diviene esigibile.

46 Ciononostante, un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare la detrazione, ai sensi degli articoli 180 e 182 di questa stessa direttiva, anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui esso è sorto, purché siano rispettate talune condizioni e modalità fissate dalle normative nazionali (v., in tal senso, sentenza Ecotrade, cit., punti 42 e 43).

47 A questo proposito, benché, in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possano adottare provvedimenti per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi, tali misure non devono eccedere tuttavia quanto necessario a tal fine e non devono pregiudicare la neutralità dell'IVA (sentenze del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Racc. pag. I-10385, punto 49, e Klub, cit., punto 50).

48 Inoltre occorre precisare che la possibilità di esercitare il diritto a detrazione senza limiti di tempo contrasterebbe con il principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione fiscale, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (sentenza Ecotrade, cit., punto 44).

49 La Corte ha già dichiarato, con riferimento all'autoliquidazione, che un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia ommesso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto a detrazione, non può essere considerato incompatibile con il regime instaurato dalla direttiva IVA purché, per un verso, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, per altro verso, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività) (v. sentenza Ecotrade, cit., punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

50 Il giudice del rinvio si chiede se un termine di decadenza, quale quello di cui trattasi nel procedimento principale, non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione da parte del soggetto passivo.

51 Secondo la giurisprudenza della Corte, benché incomba al giudice nazionale valutare la compatibilità di provvedimenti nazionali con il diritto dell'Unione, nel caso di specie con il principio di effettività (v., per analogia, sentenza del 29 luglio 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak Or?owski, C-188/09, Racc. pag. I-7639, punto 30), spetta tuttavia alla Corte fornirgli tutte le indicazioni utili alla soluzione della controversia di cui è stato investito (v., in tal senso, sentenze dell'11 ottobre 2001, Adam, C-267/99, Racc. pag. I-7467, punto 39, e Eon Aset Menidjmont, cit., punto 49).

52 Al fine di valutare un siffatto termine di decadenza, occorre tener conto della sua durata

totale equivalente, nel caso di specie, a tre periodi fiscali, oltre a quello durante il quale è sorto il diritto alla detrazione. In base alla normativa nazionale applicabile, un periodo fiscale è pari a un mese.

53 Benché un siffatto termine di decadenza non possa rendere, come tale, praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione, dato che gli articoli 167 e 179, primo comma, della direttiva IVA consentono agli Stati membri di imporre al soggetto passivo l'obbligo di esercitare il suo diritto a detrazione durante il periodo in cui il medesimo è sorto, la sua conformità con il principio di effettività dev'essere esaminata alla luce di tutte le circostanze del caso di specie.

54 Parimenti, i motivi che hanno indotto il legislatore nazionale a modificare detto termine possono costituire indicazioni rilevanti in quanto tali da evidenziare un'eventuale attenzione, da parte di quest'ultimo, riguardo alle difficoltà concrete incontrate dai soggetti passivi all'atto di esercitare il loro diritto a detrazione.

55 A questo proposito si può rilevare che il legislatore bulgaro ha operato un prolungamento conseguente del termine di decadenza, da un lato, prevedendo, nell'articolo 73a del ZDDS, la facoltà di esercitare, in sede di autoliquidazione, il diritto a detrazione a prescindere dall'effettivo rispetto del termine di cui all'articolo 72, paragrafo 1, del ZDDS, purché la cessione non sia dissimulata e le relative informazioni siano reperibili nella contabilità, e, dall'altro, modificando detto articolo 72, paragrafo 1, al fine di permettere l'esercizio di detto diritto a detrazione durante uno dei dodici periodi fiscali successivi a quello iniziale.

56 Inoltre, spetta al giudice del rinvio verificare se la registrazione dei soggetti passivi dell'IVA debba essere effettuata necessariamente nel corso del medesimo termine di decadenza. Qualora fosse così, tale elemento dovrà essere preso in considerazione.

57 Come si ricava dalla decisione di rinvio, la registrazione, quale condizione per l'esercizio del diritto a detrazione, è considerata effettuata a partire dalla data di rilascio della registrazione e non a partire dalla domanda di registrazione.

58 Di conseguenza, dipende dalla durata della procedura di registrazione il fatto che l'esercizio del diritto a detrazione nei limiti del termine di decadenza non sia reso praticamente impossibile o eccessivamente difficile.

59 Come ricordato nel punto 40 della presente sentenza, nella vicenda di cui al procedimento principale l'EMS avrebbe avuto a disposizione, in realtà, solo un mese dopo la data di rilascio della sua registrazione.

60 Occorre precisare che l'obbligo, per il soggetto passivo, di dichiarare l'inizio della sua attività, disposto dagli articoli 213 e 214 della direttiva IVA, non è un elemento costitutivo del diritto a detrazione, bensì rappresenta un requisito formale a fini di controllo (v. sentenza Nidera Handelscompagnie, cit., punto 50).

61 Inoltre, le formalità stabilite dallo Stato membro, che il soggetto passivo deve osservare per poter esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, non possono eccedere quanto è strettamente necessario per controllare la corretta applicazione della procedura di autoliquidazione (sentenza del 30 settembre 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, Racc. pag. I-8791, punto 38).

62 La Corte ha parimenti dichiarato che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Una volta che

l'amministrazione fiscale dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario della prestazione di servizi di cui trattasi, è debitore dell'IVA, essa non può imporre, riguardo al diritto di quest'ultimo di detrarre tale imposta, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso (v. citate sentenze Ecotrade, punti 63 e 64, Nidera Handelscompagnie, punto 42, nonché del 22 dicembre 2010, Dankowski, C-438/09, Racc. pag. I-14009, punto 35).

63 Da ciò consegue che la mancata registrazione ai fini IVA non può privare il soggetto passivo del suo diritto a detrazione, una volta soddisfatte le condizioni sostanziali imposte per poter godere di quest'ultimo.

64 Pertanto, occorre risolvere la prima questione dichiarando che gli articoli 179, primo comma, 180 e 273 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che non ostano all'esistenza di un termine di decadenza, che limita l'esercizio del diritto a detrazione, quale quello di cui trattasi nel procedimento principale, purché tale termine non renda eccessivamente difficile o praticamente impossibile l'esercizio di tale diritto. Una siffatta valutazione spetta al giudice nazionale, il quale può tener conto, segnatamente, del successivo intervento di una proroga considerevole del termine di decadenza, nonché della durata di una procedura di registrazione a fini IVA, che dev'essere effettuata entro questo stesso termine al fine di poter esercitare detto diritto a detrazione.

Sulla seconda questione

65 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se il principio di neutralità fiscale osti a una sanzione, consistente nel diniego del diritto alla detrazione dell'IVA e nell'imposizione di interessi di mora qualora l'imposta sia versata in ritardo.

66 Occorre precisare, in via preliminare, che la presente questione pare formulata prescindendo dal presupposto dell'osservanza, o meno, del termine di decadenza stabilito per l'esercizio del diritto a detrazione.

67 A questo proposito è importante ricordare che, sebbene gli Stati membri possano adottare sanzioni per l'ipotesi di inosservanza di obblighi miranti a garantire la corretta riscossione dell'imposta e ad evitare la frode, queste ultime non devono eccedere quanto necessario al raggiungimento dello scopo perseguito (v., in tal senso, citate sentenze Ecotrade, punti 65 e 67, nonché Dankowski, punto 37).

68 Riguardo a una sanzione consistente in un diniego assoluto del diritto a detrazione, occorre sottolineare che il sistema comune dell'IVA, quale si evince dal punto 43 della presente sentenza, mira a garantire la perfetta neutralità dell'onere fiscale rispetto a tutte le attività economiche, la quale presuppone la facoltà per il soggetto passivo di detrarre l'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, conformemente all'articolo 167 della direttiva IVA.

69 Pertanto, conformemente al principio di proporzionalità, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo della lotta alla frode e all'evasione fiscale, pregiudichino il meno possibile gli obiettivi e i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, quale il principio fondamentale del diritto alla detrazione dell'IVA (v. sentenza del 10 giugno 2008, Sosnowska, C-25/07, Racc. pag. I-5129, punto 23).

70 In considerazione del ruolo preponderante che il diritto alla detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, una sanzione del genere appare sproporzionata nel caso in cui non siano accertati frodi o danni per il bilancio dello Stato.

71 Effettivamente, come si ricava dalla giurisprudenza ricordata nel punto 62 della presente sentenza, in linea di principio la detrazione dell'IVA a monte dev'essere accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi. La soluzione può essere diversa se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (v., per analogia, sentenza del 29 settembre 2007, Collée, C-146/05, Racc. pag. I-7861, punto 31).

72 Orbene, secondo la decisione di rinvio, nel procedimento principale la cessione intracomunitaria non è stata dissimulata e le informazioni ad essa relative sono reperibili nella contabilità del soggetto passivo. L'amministrazione tributaria disporrebbe delle informazioni indispensabili a consentirle, in linea di principio, di verificare se i requisiti sostanziali siano stati effettivamente soddisfatti, circostanza che comunque spetta al giudice nazionale accertare.

73 È certo che gli Stati membri possono considerare, a determinate condizioni, l'occultamento dell'esistenza di un'operazione intracomunitaria come un tentativo di frode dell'IVA e applicare, in tal caso, le ammende o sanzioni pecuniarie previste dal loro diritto interno, purché queste ultime siano proporzionate alla gravità dell'abuso (v., in tal senso, sentenza Collée, cit., punto 40).

74 Tuttavia, un versamento tardivo dell'IVA non può essere assimilato, di per sé, a una frode, la quale presuppone, da un lato, che l'operazione controversa, nonostante il rispetto delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA e della legislazione nazionale che la recepisce, abbia il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale dell'operazione controversa è il conseguimento di un beneficio fiscale (v., in tal senso, sentenze del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, Racc. pag. I-1609, punti 74 e 75, nonché Klub, cit., punto 49).

75 Il versamento di interessi moratori può costituire una sanzione adeguata purché non ecceda quanto necessario al conseguimento dell'obiettivo, ricordato nel punto 67 della presente sentenza, consistente nell'evitare la frode e nel garantire la corretta riscossione dell'IVA.

76 Come risulta dai punti 68 e seguenti della presente sentenza, una sanzione del genere sarebbe sproporzionata se l'importo complessivo degli interessi richiesti corrispondesse all'importo dell'imposta detraibile, dato che ciò equivarrebbe a privare in sostanza il soggetto passivo del suo diritto alla detrazione. La valutazione del carattere sproporzionato della sanzione spetta al giudice del rinvio.

77 Pertanto, occorre risolvere la seconda questione dichiarando che il principio di neutralità fiscale osta a una sanzione consistente nel diniego del diritto alla detrazione in caso di versamento tardivo dell'IVA, ma non osta al versamento di interessi moratori, a condizione che tale sanzione rispetti il principio di proporzionalità, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare.

Sulle spese

78 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 (Seconda Sezione) dichiara:

1) Gli articoli 179, primo comma, 180 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che non ostano all'esistenza di un termine di decadenza, che

limita l'esercizio del diritto a detrazione, quale quello di cui trattasi nel procedimento principale, purché tale termine non renda eccessivamente difficile o praticamente impossibile l'esercizio di tale diritto. Una siffatta valutazione spetta al giudice nazionale, il quale può tener conto, segnatamente, del successivo intervento di una proroga considerevole del termine di decadenza, nonché della durata di una procedura di registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, che dev'essere effettuata entro questo stesso termine al fine di poter esercitare detto diritto a detrazione.

2) Il principio di neutralità fiscale osta a una sanzione consistente nel diniego del diritto a detrazione in caso di versamento tardivo dell'imposta sul valore aggiunto, ma non osta al versamento di interessi moratori, a condizione che tale sanzione rispetti il principio di proporzionalità, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare.

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.