

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 19 dicembre 2013 (1)

Causa C-107/13

«FIRIN» OOD

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria)]

«Normativa tributaria – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Rettifica della detrazione nel caso del versamento di un acconto, qualora la prestazione non venga eseguita»

I – Introduzione

1. Ancora una volta alla Corte di giustizia sono state sottoposte questioni sollevate dinnanzi alla giustizia bulgara a causa del diniego della detrazione dell'imposta assolta a monte nell'ambito di una presunta frode in materia di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»). La peculiarità del caso in oggetto consiste nel fatto che la detrazione dell'imposta versata a monte è stata fatta valere in forza di un pagamento anticipato, al quale non è tuttavia seguita alcuna prestazione.

2. La Corte non ha affrontato, finora, la questione della sorte della detrazione dell'imposta assolta a monte in un caso del genere. Di conseguenza, nella specie occorre non solo prendere in considerazione, come d'uso, la giurisprudenza consolidata elaborata dalla Corte in relazione al diniego di detrazione in caso di frode – talvolta difficilmente dimostrabile – in materia di IVA, bensì anche risolvere una questione interpretativa non affrontata finora e che riveste un'importanza generale per il diritto in materia di IVA.

II – Contesto normativo

A – *Il diritto dell'Unione*

3. Il diritto a detrazione è disciplinato dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2) (in prosieguo: la «direttiva IVA»):

«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:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;».

4. Ai sensi dell'articolo 167 della direttiva IVA, il diritto a detrazione sorge «quando l'imposta detraibile diventa esigibile». Ai sensi dell'articolo 63, l'imposta diviene esigibile «nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi». Tuttavia, l'articolo 65 prevede la seguente eccezione:

«In caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato».

5. In taluni casi, la direttiva IVA prevede una rettifica dell'imposta esigibile e del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte. La rettifica dell'imposta esigibile è disciplinata dall'articolo 90, paragrafo 1:

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

6. Ai sensi dell'articolo 184 della direttiva IVA, «[l]a detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto». L'articolo 185 della direttiva IVA prevede al riguardo:

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

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

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

7. Inoltre, agli articoli 192 bis e seguenti, la direttiva IVA contiene disposizioni concernenti i «[d]ebitori dell'imposta verso l'Erario». Ai sensi della norma di principio di cui all'articolo 193, l'IVA è dovuta dal soggetto passivo «che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile (...)».

8. In tale contesto, il considerando 44 della direttiva IVA prevede:

«È opportuno che gli Stati membri possano adottare disposizioni secondo le quali una persona diversa dal debitore dell'imposta è responsabile in solido per il pagamento della stessa».

9. L'articolo 205 della direttiva IVA stabilisce pertanto, a titolo integrativo:

«Nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA».

B – *La normativa nazionale*

10. Ai sensi dell'articolo 177 dello *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (legge sull'imposta sul valore aggiunto), un soggetto registrato, il quale sia destinatario di una cessione imponibile, è responsabile per il pagamento dell'imposta dovuta da un altro soggetto registrato e da questi non versata, se è stato esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta a monte riconducibile direttamente o indirettamente all'imposta dovuta e non versata.

III – **Procedimento principale e procedimento dinanzi alla Corte**

11. Il procedimento principale ha ad oggetto un avviso di accertamento con il quale è stato negato alla ricorrente, Firin OOD (in prosieguo: la «Firin»), il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte esposta in una fattura della Agra Plani EOOD (in prosieguo: la «Agra Plani»).

12. Fra questi due soggetti è stato concluso, nel 2010, un contratto di compravendita avente ad oggetto 10 000 tonnellate di grano, sebbene la Agra Plani, in base al diritto bulgaro, non potesse commercializzare grano. La Agra Plani doveva consegnare il grano al più tardi entro il 31 dicembre 2012, e la Firin era tenuta a pagare in anticipo il prezzo di vendita, pari a BGN 3,6 milioni (circa EUR 1,8 milioni). La Firin, dopo aver versato BGN 4,17 milioni alla Agra Plani, ha fatto valere il diritto a detrazione.

13. La Agra Plani ha versato immediatamente tale somma alla società York Skay EOOD, a titolo di un asserito prestito; lo stesso giorno, quest'ultima rimetteva un importo pari a BGN 3,6 milioni alla Firin, a titolo di un asserito apporto di capitale. Soci della Firin erano la York Skay EOOD, nonché una persona fisica, la quale era a sua volta anche socio unico della Agra Plani.

14. Dopo che la Agra Plani non aveva né versato l'IVA dovuta in ragione del contratto di compravendita, né aveva consegnato il grano, e, inoltre, nell'aprile 2011, era stata cancellata d'ufficio quale soggetto passivo ai fini dell'IVA, l'amministrazione fiscale bulgara esigeva dalla Firin la restituzione dell'IVA già detratta in forza della compravendita. Detta amministrazione fiscale ritiene che un diritto originario a detrazione fondato su un pagamento anticipato venga meno qualora la prestazione promessa non venga poi eseguita. Essa presuppone inoltre la sussistenza di un negozio simulato e di un flusso di denaro fittizio, cosicché la Firin avrebbe saputo che l'IVA dovuta in forza del contratto di compravendita non sarebbe stata pagata.

15. L'Administrativen sad Veliko Tarnovo, investito della controversia avente ad oggetto il diniego del diritto a detrazione, ha sottoposto alla Corte di giustizia, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, le seguenti questioni pregiudiziali:

1) Se, in casi come quello oggetto del procedimento principale, nei quali si è proceduto immediatamente ed effettivamente alla detrazione dell'IVA relativa al pagamento anticipato effettuato per una fornitura imponibile futura di beni chiaramente determinata, il combinato disposto dell'articolo 168, lettera a), dell'articolo 65, con l'articolo 90, paragrafo 1, e dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 (...) debba essere interpretato nel senso che, alla luce della mancata esecuzione, per motivi oggettivi e/o soggettivi, della prestazione principale in conformità delle condizioni di fornitura, il diritto alla detrazione dell'imposta a monte deve essere negato al momento del suo esercizio.

2) Se, alla luce dell'interpretazione di detto combinato disposto e tenuto conto del principio di neutralità dell'IVA, in un'ipotesi di tal genere, rilevi (o meno) la possibilità oggettiva per la fornitrice di rettificare l'IVA esposta in fattura e/o la base imponibile secondo le modalità previste dalla normativa nazionale, e quali effetti espliciti una tale rettifica sul diniego dell'iniziale detrazione

dell'imposta a monte.

3) Se l'articolo 205, in combinato disposto con l'articolo 168, lettera a), e con l'articolo 193, tenuto conto anche del considerando 44 della direttiva 2006/112, debba essere interpretato nel senso che gli Stati membri possono negare al destinatario di una fornitura la detrazione dell'imposta a monte applicando soltanto i criteri da essi stessi fissati in una normativa nazionale, secondo cui il debito fiscale viene imputato a un soggetto diverso dal soggetto passivo, qualora, in tal caso, il risultato fiscale finale sia diverso da quello conseguito con il rigoroso rispetto delle regole previste dallo Stato membro.

4) In caso di risposta affermativa alla terza questione, se disposizioni nazionali, quali quelle oggetto del procedimento principale, siano conformi all'articolo 205 della direttiva 2006/112 e siano compatibili con i principi di effettività e di proporzionalità, laddove introducano una responsabilità solidale per il versamento dell'IVA sulla base di presunzioni i cui presupposti non siano fatti oggettivi immediatamente accertabili, ma istituti definiti di diritto civile, sui quali, nella fattispecie, venga statuito in modo definitivo in un altro procedimento.

16. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte l'amministrazione fiscale bulgara, la Repubblica di Bulgaria, la Repubblica di Estonia, la Repubblica italiana e la Commissione europea.

IV – Valutazione

17. Il giudice del rinvio propone le sue quattro questioni pregiudiziali in relazione a due diversi settori normativi della direttiva IVA. Da un lato, la prima, la seconda e la terza questione vertono sul diniego del diritto a detrazione dell'imposta a monte, e in particolare sulle sue condizioni, disciplinati rispettivamente dall'articolo 167 e seguenti e dall'articolo 184 e seguenti della direttiva IVA. Dall'altro, la quarta e in parte anche la terza questione si occupano della responsabilità solidale di un soggetto passivo per l'imposta dovuta da un terzo ai sensi dell'articolo 205 della direttiva IVA.

18. Occorre sottolineare che il diniego del diritto a detrazione deve essere tenuto rigorosamente distinto dalla responsabilità per l'imposta dovuta da un terzo. Il diritto a detrazione e la responsabilità, infatti, sono rispettivamente assoggettati a condizioni e a disposizioni diverse della direttiva IVA.

19. Nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, lo stesso giudice del rinvio ha affermato che l'amministrazione fiscale bulgara *non* ha considerato il soggetto passivo Firin responsabile in solido per il pagamento dell'imposta dovuta dalla Agra Plani, bensì le ha negato il diritto a detrazione. Secondo una giurisprudenza costante, la Corte può rifiutare un'interpretazione richiesta qualora essa non abbia manifestamente alcun rapporto con l'oggetto del procedimento principale (3). Ciò premesso, le questioni pregiudiziali sono irricevibili nella parte in cui fanno riferimento alla responsabilità solidale di un soggetto passivo per l'imposta dovuta da un terzo, in quanto la rilevanza di tali questioni per il procedimento principale non è desumibile dai motivi dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale. Di conseguenza, non occorre rispondere né alla quarta né alla terza questione, nella parte in cui quest'ultima rinvia parimenti all'articolo 205 della direttiva IVA.

20. In relazione al diritto a detrazione dell'imposta a monte, il giudice del rinvio, con la prima, la seconda e la terza questione chiede se tale diritto debba essere negato qualora, nel caso del pagamento di un acconto ai sensi dell'articolo 65 della direttiva IVA, la prestazione non venga eseguita (al riguardo sub B), e se sia rilevante la circostanza che il fornitore continui ad essere debitore dell'IVA per la prestazione non eseguita (al riguardo sub C). Al fine di fornire inoltre al

giudice del rinvio una risposta utile (4), affronterò anzitutto la questione delle circostanze in presenza delle quali sorge un diritto a detrazione per via del versamento di un acconto (al riguardo sub A).

A – *Nascita del diritto a detrazione nel caso del versamento di un acconto*

21. Ai sensi dell'articolo 167 della direttiva IVA, il diritto a detrazione dell'imposta versata a monte sorge non appena l'imposta detraibile diventa esigibile. La nascita del diritto a detrazione della Firin con riferimento alla compravendita conclusa con la Agra Plani, diritto controverso nel procedimento principale, presuppone dunque che il credito dell'Erario nei confronti della Agra Plani sia divenuto esigibile. Ai sensi dell'articolo 63 della direttiva IVA, tale esigibilità dell'imposta sorge, in linea di principio, solo nel momento in cui è effettuata la cessione dei beni, alla quale la Agra Plani non ha però proceduto.

22. Tuttavia, qualora venga versato un acconto sull'operazione imponibile, l'imposta, ai sensi dell'articolo 65 della direttiva IVA, diventa esigibile, e il diritto a detrazione sorge già al momento dell'incasso dell'acconto da parte del soggetto passivo. Detto acconto non deve necessariamente essere limitato ad una parte del corrispettivo, ma può anche – come nella specie – rappresentare la totalità del medesimo (5). Secondo la giurisprudenza della Corte, l'applicazione dell'articolo 65 della direttiva IVA presuppone inoltre, tuttavia, che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore dell'imposta, cioè della futura cessione o della futura prestazione, siano già noti e, dunque, segnatamente, che, al momento del pagamento dell'acconto, i beni o i servizi siano specificamente individuati (6).

23. I motivi della domanda di pronuncia pregiudiziale partono dal presupposto che, a prescindere da successive operazioni di pagamento, il corrispettivo fosse stato effettivamente messo a disposizione della fornitrice Agra Plani, e che fosse pertanto stato versato un acconto ai sensi dell'articolo 65 della direttiva IVA. Inoltre, la prima questione pregiudiziale in particolare presuppone che i requisiti della summenzionata giurisprudenza relativi alla determinatezza della cessione siano soddisfatti nel caso di specie. Il giudice del rinvio ne desume che alla Firin spetti, in linea di principio, un diritto a detrazione.

24. Il giudice del rinvio deve tuttavia tenere conto del fatto che l'articolo 65 della direttiva IVA non può essere applicato neanche qualora l'esecuzione della prestazione sia incerta al momento del versamento dell'acconto.

25. Così, la Corte ha negato l'applicabilità di tale disposizione in una causa adducendo, inter alia, che l'acquirente poteva recedere unilateralmente dal contratto in qualsiasi momento (7). A causa di tale possibilità di recesso, non era pertanto certo che in un momento successivo sarebbe stata effettivamente eseguita una cessione imponibile.

26. Inoltre, secondo costante giurisprudenza, l'articolo 65, quale deroga alla regola generale di cui all'articolo 63 della direttiva IVA, deve essere interpretato restrittivamente (8). Ai sensi dell'articolo 62, paragrafo 1, della direttiva IVA, infatti, è solo con la realizzazione del fatto generatore dell'imposta che vengono create le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta da parte dell'Erario. Ne consegue che l'imposta può diventare esigibile nello stesso tempo o dopo il verificarsi del fatto generatore dell'imposta ma, in linea di principio, non prima di questo (9). Il fatto generatore dell'imposta pertinente nella specie, previsto dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, è tuttavia realizzato solo se è stata effettuata una cessione di beni. Se l'articolo 65 della direttiva IVA, nel caso del versamento di un acconto, prevede l'esigibilità dell'imposta già prima della realizzazione del fatto generatore dell'imposta, e dunque prima del sorgere stesso della causa dell'imposizione, ci si deve allora aspettare che, secondo il normale svolgimento dell'operazione, anche la prestazione imponibile verrà eseguita.

Laddove sussistano dubbi concreti al riguardo, l'articolo 65 della direttiva IVA non è applicabile.

27. Siffatti dubbi potrebbero esistere nel procedimento principale.

28. Mi riferisco, da un lato, al fatto che il giudice del rinvio, nei motivi dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale, ha in parte designato come «simulato» il contratto di compravendita. La cessione del grano potrebbe cioè non essere stata seriamente voluta a priori.

29. Dall'altro lato, in tale contesto occorre prendere in considerazione anche la circostanza che la Agra Plani non era autorizzata per legge a fornire grano, e che pertanto il contratto di compravendita poteva non essere valido. È vero che il principio della neutralità fiscale non consente una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite (10). Tuttavia, un divieto legale della cessione può cionondimeno suscitare dubbi, al momento del versamento dell'acconto, quanto al fatto che la cessione verrà un giorno eseguita.

30. Poiché queste due circostanze riguardano rispettivamente i fatti e l'interpretazione del diritto nazionale, esse devono essere chiarite dal giudice del rinvio nell'ambito del procedimento principale. Qualora l'articolo 65 della direttiva IVA non dovesse essere applicabile nella specie a causa di dubbi concreti, sussistenti al momento del pagamento dell'acconto, in relazione alla futura esecuzione della prestazione, ai sensi dell'articolo 167, in combinato con l'articolo 63 della direttiva IVA, non sarebbe ancora sorto, al momento del pagamento dell'acconto, un diritto a detrazione. Tuttavia, ai fini della risposta alle questioni pregiudiziali, nel prosieguo partirò dal presupposto che in capo alla Firin sia sorto un siffatto diritto.

B – *Diniogo del diritto a detrazione nel caso di mancata esecuzione della prestazione*

31. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede se sussista il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte nel caso del pagamento di un acconto che comporti l'applicazione dell'articolo 65 della direttiva IVA, qualora la cessione imponibile non venga successivamente effettuata.

32. In tale contesto, le parti nel procedimento hanno richiamato il fatto che, secondo giurisprudenza costante, il diritto a detrazione deve essere negato ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente. Tale situazione si verifica nel caso di evasione fiscale commessa dallo stesso soggetto passivo o quando quest'ultimo sapeva o avrebbe dovuto sapere che partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA (11).

33. Tuttavia, la questione se il diritto a detrazione debba essere negato a causa di un comportamento fraudolento è logicamente preceduta dalla questione se un siffatto diritto effettivamente esista in forza delle norme di applicazione generale, e dunque del tutto a prescindere da una frode, che resta da dimostrare. Di conseguenza, occorre anzitutto chiarire, nella specie, se la detrazione debba in ogni caso essere rettificata ai sensi degli articoli 184 e segg., qualora, nel caso del pagamento di un acconto ai sensi dell'articolo 65 della direttiva IVA, non avvenga una cessione di beni.

34. Ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA, la detrazione viene rettificata, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni. Come ho già avuto modo di esporre in maniera più dettagliata nell'ambito della causa TETS Haskovo, nel caso di specie si tratta, inter alia, della questione se le aspettative che erano alla base della nascita del diritto a detrazione si siano in seguito effettivamente realizzate (12).

35. Fra gli elementi che devono essere presi in considerazione nella specie in sede di determinazione della detrazione dell'imposta assolta a monte, rientra, nel caso del pagamento di un acconto ai sensi dell'articolo 65 della direttiva IVA – come già osservato (13) – anche l'aspettativa che, secondo il normale svolgimento dell'operazione, la prestazione imponibile verrà eseguita. Qualora si debba constatare che tale aspettativa non si realizzerà, poiché è prevedibile che non verrà eseguita alcuna prestazione imponibile, gli elementi rilevanti per la detrazione saranno allora mutati. La detrazione deve pertanto, in linea di principio, essere rettificata ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA, qualora non ci si possa più aspettare che la prestazione verrà eseguita. Ciò deve essere chiarito dal giudice del rinvio nel procedimento principale.

36. L'eccezione prevista dall'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva IVA, non osta alla rettifica. In tale disposizione vengono menzionati diversi casi nei quali non si procede alla rettifica. La mancata esecuzione di una prestazione dopo che è avvenuto il pagamento di un acconto non viene tuttavia ivi menzionata.

37. La prima questione pregiudiziale deve pertanto essere risolta, in linea di principio, nel senso che, nel caso del pagamento di un acconto che ha comportato l'applicazione dell'articolo 65 della direttiva IVA, la detrazione dell'imposta assolta a monte deve essere rettificata qualora la prestazione imponibile alla fine non venga eseguita.

C – Connessione con la rettifica del debito d'imposta

38. Con la seconda e la terza questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente, a titolo integrativo, se nella specie, tenuto conto del principio della neutralità fiscale, la rettifica della detrazione dell'imposta assolta a monte sia subordinata alla possibilità oggettiva di rettificare il corrispondente debito d'imposta. Infatti, qualora tale debito d'imposta non venga rettificato, nonostante la rettifica della detrazione, l'Erario potrebbe, alla fine, ricevere di più che se l'operazione avesse avuto un decorso regolare.

39. Il principio della neutralità fiscale costituisce non solo un'espressione particolare del principio della parità di trattamento nell'ambito della normativa sull'imposta sul valore aggiunto, bensì stabilisce anche che ciascun imprenditore debba essere sgravato interamente dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito della sua attività economica mediante il meccanismo di detrazione (14). Una tassazione del soggetto passivo contraria al sistema potrebbe essere ammessa, nella presente fattispecie, nella misura in cui la fornitrice Agra Plani potrebbe continuare ad essere obbligata al pagamento dell'IVA, mentre la sua controparte contrattuale Firin ha effettivamente versato un acconto, ma è tuttavia tenuta a rettificare la detrazione effettuata.

40. Occorre osservare, al riguardo, che in una fattispecie come quella di cui trattasi, un'imposta è dovuta per due motivi.

41. In primo luogo, il fornitore è debitore dell'IVA, come segnalato a ragione dalle parti nel procedimento, ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA, a causa dell'IVA indicata nella fattura. È vero che, secondo costante giurisprudenza, tale debito d'imposta può essere rettificato dal fornitore a determinate condizioni (15), e che la rettifica non è esclusa per il fatto che questi, al momento della rettifica stessa, non è più registrato come soggetto passivo dell'IVA (16). Tuttavia, fintantoché ciò non si sia verificato, l'imposta continua ad essere dovuta, mentre la corrispondente detrazione dell'imposta assolta a monte, come si è visto, deve in linea di principio essere rettificata.

42. Nelle sentenze *Stroy trans* e *LVK*, la Corte ha già rilevato, al riguardo, che gli operatori

coinvolti in un'operazione non devono necessariamente essere trattati in modo identico, se l'emittente della fattura non l'ha rettificata. L'emittente di una fattura, infatti, è debitore dell'IVA indicata nella medesima, ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA, anche qualora non sia stata concretamente effettuata alcuna operazione, mentre, in un caso del genere, al destinatario della fattura non spetta un diritto a detrazione (17).

43. In secondo luogo, il fornitore, nella specie, è tuttavia debitore dell'IVA anche ai sensi dell'articolo 193, in combinato con l'articolo 65 della direttiva IVA, a causa dell'acconto versato. È vero che, in linea di principio, un siffatto debito d'imposta può venire nuovamente meno, ai sensi dell'articolo 90 della direttiva IVA, in caso di riduzione della base imponibile. È tuttavia dubbio se ciò possa avvenire in assenza di restituzione dell'acconto. La Corte infatti, nella sentenza *Freemans* (18), può essere intesa nel senso che una riduzione della base imponibile presuppone, in generale, che le somme versate ai soggetti passivi vengano effettivamente restituite (19). Qualora il fornitore non restituisca l'acconto, il debito d'imposta – diversamente che nel caso contemplato dall'articolo 203 della direttiva IVA – non potrebbe più essere rettificato, sebbene debba contestualmente essere rettificata la detrazione dell'imposta assolta a monte.

44. Sotto questo profilo devono essere valutati due diversi aspetti.

45. Anzitutto, occorre rilevare che, secondo la giurisprudenza, nulla osta, in generale, a che un'imposta sia dovuta, mentre il corrispondente diritto a detrazione non può essere fatto valere. Così, nella sentenza *Petroma Transports e a.*, la Corte ha dichiarato che l'esigibilità dell'imposta non è subordinata all'esercizio effettivo del diritto a detrazione. In tal caso, l'IVA può essere riscossa sulle operazioni persino qualora il corrispondente diritto a detrazione non possa essere fatto valere a causa di errori di forma della fattura (20).

46. Peraltro, si pone inoltre la questione se una rettifica della detrazione dell'IVA presupponga, specialmente nel caso del versamento di un acconto, che quest'ultimo sia stato restituito. Ciò sarebbe conforme, da un lato, alle summenzionate condizioni attinenti a una rettifica della base imponibile, e, quindi, del debito d'imposta. Dall'altro, risparmierebbe al titolare del diritto a detrazione, in caso di insolvenza del suo fornitore, una perdita pari alla parte di imposta del proprio acconto.

47. A prescindere dal fatto di stabilire se i precetti della sentenza *Freemans* debbano valere anche per il caso del versamento di un acconto, la rettifica della base imponibile ai sensi dell'articolo 90 e la rettifica della detrazione ai sensi degli articoli 184 e segg. della direttiva IVA, sono soggette a condizioni diverse. Così, nella sentenza *Freemans*, la Corte si è fondata sul fatto che, secondo giurisprudenza costante, la base imponibile definitiva è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto (21). Nel caso del diritto a detrazione, non esiste tuttavia un principio equiparabile che colleghi la detrazione all'effettiva esecuzione della controprestazione. Ciò risulta già dalla circostanza che l'articolo 185, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, esclude in linea di principio la rettifica della detrazione, qualora il pagamento non sia stato effettuato o sia stato effettuato solo parzialmente. In un caso del genere, il soggetto passivo conserva quindi il proprio diritto a detrazione, sebbene non abbia effettuato alcun pagamento.

48. Inoltre, dal principio della neutralità fiscale non si evince neanche la necessità, nel caso del versamento di un acconto, di non rettificare il diritto a detrazione fintantoché non sia stato restituito l'acconto. La Corte ha già rilevato che è in generale compatibile con tale principio il fatto che il destinatario di una prestazione possa soltanto esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti della propria controparte contrattuale al fine di tutelare i propri interessi finanziari (22).

49. Se la Corte, nella suddetta sentenza *Reemtsma Cigarettenfabriken*, ha ciononostante

accordato al destinatario di una prestazione, nel caso di insolvenza della propria controparte contrattuale, un diritto diretto nei confronti dell'Erario alla restituzione dell'IVA pagata indebitamente, ciò non è equiparabile alla fattispecie in oggetto, nella quale l'Erario non ha affatto ricevuto l'IVA. La Repubblica italiana ha giustamente sottolineato al riguardo che, nella specie, con il diniego della detrazione nel caso di contestuale mancato pagamento dell'imposta dovuta, verrà alla fine impedita unicamente una perdita a scapito dell'Erario, ma non una riscossione dell'IVA contraria al sistema. La circostanza che, nella specie, tale perdita venga invece subita dal potenziale destinatario di una prestazione, il quale potrà non vedersi restituito il suo acconto, si giustifica per il fatto che detto destinatario ha scelto esso stesso la propria controparte contrattuale e ha accettato consapevolmente il rischio connesso al pagamento di un acconto.

50. In definitiva, alla seconda e alla terza questione del giudice del rinvio si deve pertanto rispondere nel senso che la rettifica del diritto a detrazione non è subordinata né alla rettifica del corrispondente debito d'imposta né alla restituzione dell'acconto.

V – **Conclusioni**

51. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo di rispondere alle questioni dell'Administrativen sad Veliko Tarnovo come segue:

- 1) Presupposto dell'esigibilità dell'imposta ai sensi dell'articolo 65 della direttiva IVA è l'aspettativa che, secondo il normale svolgimento dell'operazione, la prestazione imponibile verrà effettivamente eseguita.
 - 2) Ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA, nel caso del versamento di un acconto ai sensi dell'articolo 65 della direttiva IVA, la detrazione deve essere rettificata qualora la prestazione imponibile alla fine non venga eseguita. La rettifica della detrazione non è subordinata né alla rettifica del corrispondente debito d'imposta né alla restituzione dell'acconto.
- 1 – Lingua originale: il tedesco.
 - 2 – GU L 347, pag. 1.
 - 3 – Sentenza dell'11 aprile 2013, Della Rocca (C?290/12, punto 29, e la giurisprudenza ivi citata).
 - 4 – V. con riferimento a tale facoltà della Corte, ex multis, le sentenze del 20 marzo 1986, Tissier (35/85, Racc. pag. 1207, punto 9), nonché del 30 maggio 2013, Worten (C?342/12, punto 30).
 - 5 – Sentenze del 19 dicembre 2012, Orfey (C?549/11, punto 37), nonché del 7 marzo 2013, Efir (C?19/12, punto 39).
 - 6 – Sentenze del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsbrough Developments (C?419/02, Racc. pag. I?1685, punto 48); del 16 dicembre 2010, MacDonald Resorts (C?270/09, Racc. pag. I?13179, punto 31); del 3 maggio 2012, Lebara (C?520/10, punto 26); Orfey, cit. alla nota 5, punto 28, nonché Efir, cit. alla nota 5, punto 32.
 - 7 – V. sentenza BUPA Hospitals e Goldsbrough Developments, cit. alla nota 6, punto 51.
 - 8 – Sentenze BUPA Hospitals e Goldsbrough Developments, cit. alla nota 6, punto 45; Orfey, cit. alla nota 5, punto 27, nonché Efir, cit. alla nota 5, punto 32.

- 9 – Sentenza BUPA Hospitals e Goldsbrough Developments, cit. alla nota 6, punto 46.
- 10 – V., ex multis, sentenze dell'11 giugno 1998, Fischer (C?283/95, Racc. pag. I?3369, punto 22), nonché del 7 marzo 2013, GfBk (C?275/11, punto 32).
- 11 – V., ex multis, sentenza del 18 luglio 2013, Evita-K (C?78/12, punti 39 e segg., e la giurisprudenza ivi citata).
- 12 – V. conclusioni presentate il 14 giugno 2012 nella causa TETS Haskovo (C?234/11, paragrafi da 25 a 28).
- 13 – V. supra, paragrafi 24 e segg.
- 14 – V. sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann (C?174/11, punti da 46 a 48 e la giurisprudenza ivi citata).
- 15 – V., ex multis, sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred (C?138/12, punti da 25 a 27 e la giurisprudenza ivi citata).
- 16 – Sentenza del 31 gennaio 2013, LVK (C?643/11, punto 49).
- 17 – Sentenze del 31 gennaio 2013, Stroy trans (C?642/11, punti 41 e segg.), nonché LVK, cit. alla nota 16, punti 46 e segg.
- 18 – In tal senso Bundesfinanzhof, sentenza del 2 settembre 2010, V R 34/09, punto 17, che richiama la sentenza del Bundesfinanzhof, del 18 settembre 2008, V R 56/06, punti 43 e segg.
- 19 – V. sentenza del 29 maggio 2001, Freemans (C?86/99, Racc. pag. I?4167, punto 35).
- 20 – Sentenza dell'8 maggio 2013 (C?271/12, punti da 41 a 43).
- 21 – V. sentenza Freemans, cit. alla nota 19, punto 27.
- 22 – V. sentenza del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, Racc. pag. I?2425, punto 39).