

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

4 ottobre 2012 (*)

«Fiscalità – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione – Rettifica – Furto di merci»

Nella causa C-550/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad – Varna (Bulgaria), con decisione del 24 ottobre 2011, pervenuta presso la cancelleria della Corte il 2 novembre 2011, nel procedimento

PIGI – Pavleta Dimova ET

contro

Direktor na Direksia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta dal sig. J. Malenovský, presidente di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta (relatore) e dal sig. E. Juhász, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Direktor na Direksia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da S. Zlateva, in qualità di agente;
- per il governo bulgaro, da T. Ivanov e Y. Atanasov, 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 dell'articolo 185 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»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la PIGI – Pavleta Dimova ET (in prosieguo: la «PIGI») e il Direktor na Direksia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» –

Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direzione «Ricorsi e gestione dell'esecuzione» per la città di Varna, dell'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale di riscossione dei tributi (in prosieguo: il «Direktor») in merito alla rettifica di una detrazione di un'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva, così dispone:

«A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4 A termini dell'articolo 168 della direttiva medesima:

«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;

(...)».

5 Ai sensi dell'articolo 184 della direttiva, la detrazione inizialmente effettuata viene rettificata qualora risulti superiore o inferiore a quella che il contribuente poteva legittimamente operare.

6 L'articolo 185 della direttiva così dispone:

«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 (...).

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

7 L'articolo 186 della direttiva dispone che gli Stati membri determinano le modalità di applicazione dei precedenti articoli 184 e 185.

La normativa bulgara

8 La Repubblica di Bulgaria ha proceduto alla trasposizione della direttiva per mezzo della legge dell'imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, D.V. n. 63, del 4 agosto 2006, in prosieguo: la «ZDDS»), in vigore dal 1° gennaio 2007.

9 Le rettifiche all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA sono disciplinate, segnatamente, dall'articolo 79 della ZDDS, ai sensi del quale:

«(...)

(3) Una persona registrata a fini IVA che si sia interamente o parzialmente avvalsa del diritto a detrazione per beni da essa prodotti, acquistati, ottenuti o importati, calcola e diviene debitrice di un'imposta per un importo pari alla detrazione ottenuta, se le merci sono andate distrutte, se risultano mancanti o se sono state scartate in quanto difettose oppure ne sia stata modificata la destinazione e la nuova destinazione non conferisce più il diritto alla detrazione.

(4) La rettifica (...) dev'essere effettuata nel periodo d'imposta in cui si sono verificate le corrispondenti circostanze, tramite la redazione di un verbale (...).

(...)

(6) (...) il contribuente è debitore dell'imposta per i beni o i servizi che costituiscono beni di investimento ai sensi della legge sull'imposta sulle società (...)»

10 Le limitazioni alle rettifiche sono previste all'articolo 80 della ZDDS nei termini seguenti:

«(...)

(2) Non si procede alla rettifica ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 3, nei casi seguenti:

1. distruzione, ammanco o scarto dovuti a forza maggiore, anche in caso di distruzione di prodotti soggetti ad accisa e oggetto di controllo amministrativo conformemente alla legge sulle accise e sui depositi fiscali;

2. distruzione, ammanco o scarto dovuti a guasti o incidenti, relativamente ai quali la persona interessata sia in grado di dimostrare che non si sono verificati per sua colpa;

(...)

4 scarto tecnologico nei limiti delle tolleranze previste, determinate da documentazione tecnica relativa alle singole procedure o attività;

5 scarto in conseguenza della scadenza del termine di validità, determinato ai sensi delle norme di legge;

6. scarto di beni immobilizzati ai sensi della legge sulla contabilità, qualora il valore iscritto a bilancio risulti inferiore al 10% del rispettivo costo di acquisizione.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 La PIGI, società con socio unico di diritto bulgaro, rappresentata dalla sig.ra Dimova, si occupa, segnatamente, della produzione, dell'acquisto e della vendita di prodotti agricoli, della produzione e della vendita di bevande alcoliche e non alcoliche, nonché del commercio di prodotti alimentari.

12 A seguito di un controllo relativo al periodo compreso tra il 1° agosto 2005 ed il 30 settembre 2010, il servizio riscossione della direzione territoriale dell'agenzia nazionale delle entrate della città di Varna procedeva, nel corso dell'ottobre del 2010, alla rettifica relativa dell'IVA da versare per il mese di gennaio 2007. Tale rettifica veniva confermata con avviso di maggiore imposta del 14 gennaio 2011, per effetto del quale la PIGI era tenuta a versare l'importo di 1 283, 43 BGN a

titolo di IVA dovuta per detto mese nonché l'importo di 656,04 BGN a titolo di interessi.

13 A tal riguardo, la ricorrente nel procedimento principale deduceva dinanzi detto servizio che le merci (prodotti imballati e sigarette) oggetto dell'avviso di maggiore imposta de quo erano stati sottratti a seguito di un furto verificatosi nei locali della società il 3 gennaio 2007. Secondo le risultanze contabili della PIGI, il valore delle merci sottratte ammontava a 6 417,16 BGN.

14 Ai fini del riconoscimento del furto veniva depositata, dinanzi al Tribunale di polizia regionale della città di Dobrich, denuncia contro ignoti. Con ordinanza del 26 marzo 2007 del procuratore della città di Dobrich, il procedimento veniva sospeso per mancata identificazione dell'autore del reato. I dati relativi al reato di cui trattasi venivano trasmessi all'ufficio responsabile dell'inchiesta ai fini della prosecuzione delle indagini nei confronti dell'autore del furto.

15 Il servizio riscossione della direzione territoriale dell'agenzia nazionale delle entrate della città di Varna riteneva tuttavia che, ai sensi dell'articolo 79, paragrafo 3, della ZDDS, la PIGI fosse debitrice, per il periodo nel quale i beni erano stati sottratti, dell'importo dell'IVA equivalente a quello portato in detrazione a monte. La società contribuente si richiamava, quindi, ai requisiti indicati all'articolo 80 della ZDDS ai sensi dei quali il contribuente non è tenuto a rettificare l'importo dell'imposta portata in detrazione a monte su beni mancanti. Tra tali requisiti figura, segnatamente, la forza maggiore. Detto ufficio riteneva, peraltro, che sussistesse tuttavia nella specie l'obbligo di rettifica, in quanto la ricorrente nel procedimento principale avrebbe dovuto versare l'importo dell'IVA equivalente all'imposta portata in detrazione a monte al momento dell'acquisizione delle merci sottratte.

16 La PIGI proponeva quindi ricorso dinanzi al Direktor deducendo che, considerato che le merci erano venute meno a seguito di furto, la loro sparizione era avvenuta a seguito di un evento di forza maggiore che essa non avrebbe potuto prevedere. Conseguentemente, non vi sarebbe stato obbligo di rettifica.

17 Con decisione del 22 marzo 2011, il Direktor respingeva il ricorso, sulla base del rilievo che la rettifica della detrazione dell'IVA effettuata a monte non è esclusa in caso di furto delle merci.

18 Avverso tale decisione di rigetto la PIGI proponeva ricorso dinanzi al giudice del rinvio. La ricorrente nel procedimento principale ha sostenuto, segnatamente, che, considerato che le merci sono venute meno a seguito di furto, l'amministrazione finanziaria non avrebbe dovuto applicare le disposizioni relative alla rettifica dell'IVA, portata in detrazione a monte. La PIGI ha sottolineato che si sarebbe trattato di un caso di forza maggiore che essa non avrebbe potuto né prevedere né evitare.

19 Ciò premesso, l'Administrativen sad – Varna decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) In quali casi si debba ritenere che ricorra la fattispecie di furto debitamente provato o giustificato ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, della [direttiva] e se a tale proposito sia necessario che l'identità dell'autore del reato sia stata accertata e che questi sia già stato condannato con sentenza passata in giudicato.

2) A seconda della soluzione della prima questione, se la nozione di «furto debitamente provato o giustificato» ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, della [direttiva] ricomprenda un caso come quello del procedimento principale, in cui sia stato avviato contro ignoti un procedimento preliminare per furto, circostanza non contestata dall'amministrazione finanziaria e sulla base della quale sia stata presunta la sussistenza di un ammanco.

3) Se, alla luce dell'articolo 185, paragrafo 2, della [direttiva], siano ammissibili una normativa nazionale come quella di cui agli articoli 79, n. 3, e 80, paragrafo 2, della ZDDS nonché una prassi tributaria come quella del procedimento principale, secondo cui la detrazione operata in occasione dell'acquisto di beni successivamente sottratti dev'essere necessariamente rettificata, sebbene lo Stato non si sia avvalso della possibilità ad esso concessa di prevedere espressamente la rettifica della detrazione in caso di furto».

Sulle questioni pregiudiziali

20 Con le questioni pregiudiziali, che appare opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva, debba essere interpretato nel senso che osti a disposizioni tributarie nazionali, come quelle di cui agli articoli 79 e 80 della ZDDS, che esigono, a fronte della constatazione dell'ammancio di beni soggetti ad IVA, la rettifica della detrazione dell'imposta operata a monte al momento dell'acquisto dei beni medesimi in una situazione in cui il contribuente sia stato vittima di furto dei beni medesimi in cui l'autore non sia stato identificato.

21 Al fine di rispondere a tali questioni, si deve ricordare, in limine, che il sistema delle detrazioni previsto dalla direttiva è inteso a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. In tal senso, il sistema comune dell'IVA è volto a garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle attività medesime, purché queste siano, in linea di principio, soggette all'IVA (v. sentenza del 22 marzo 2012, Klub, C-153/11, punto 35 e giurisprudenza ivi richiamata).

22 Dall'articolo 168 della direttiva emerge che il soggetto passivo, quando, agendo in quanto tale, utilizzi i beni ai fini delle proprie operazioni imponibili, è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o versata per i beni medesimi. Il diritto a detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diviene esigibile, ovvero al momento della cessione dei beni (v. sentenza Klub, cit. supra, punto 36, nonché la giurisprudenza ivi citata).

23 Ne consegue che il criterio determinante ai fini della detraibilità dell'IVA a monte è l'utilizzazione che viene fatta di tali beni o di tali servizi, ovvero per essi prevista. Tale utilizzazione determina, infatti, la detrazione iniziale cui il contribuente ha diritto e l'entità di eventuali rettifiche, che devono essere effettuate conformemente ai requisiti indicati agli articoli 185-187 della direttiva (v. sentenza del 15 dicembre 2005, Centralan Property, C-63/04, Racc. pag. I-11087, punto 54 e giurisprudenza ivi richiamata).

24 Infatti, il meccanismo della rettifica previsto da tali articoli della direttiva costituisce parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito dalla direttiva medesima.

25 Si deve sottolineare, a tal riguardo, che le norme previste dalla direttiva in materia di rettifica mirano ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA, di modo che le operazioni effettuate nello stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto alla detrazione soltanto in quanto esse servono a fornire prestazioni soggette a tale imposta. Con dette norme la direttiva è quindi volta ad istituire un rapporto stretto e diretto tra il diritto alla detrazione dell'IVA operata a monte e l'utilizzazione dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni tassate a valle (v. sentenza Centralan Property, cit. supra, punto 57).

26 Per quanto attiene al sorgere dell'obbligo di rettifica della detrazione dell'IVA operata a monte, l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva prevede il principio secondo cui tale rettifica dev'essere operata, in particolare, quando modificazioni degli elementi presi in considerazione ai

fini della determinazione dell'importo della detrazione medesima siano intervenuti successivamente alla dichiarazione dell'IVA.

27 Si deve rilevare che, laddove un bene sottratto non possa più essere utilizzato dal contribuente per operazioni tassate a valle, il furto costituisce una modificazione di tal genere e determina, in linea di principio, la rettifica della detrazione dell'IVA operata a monte.

28 Tuttavia, in deroga al principio sancito dall'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva, il paragrafo 2 dell'articolo medesimo prevede, al primo comma, che non occorre procedere a rettifica, inter alia, in caso di «furto debitamente provat[o]». A termini del secondo comma di quest'ultima disposizione, tale deroga riveste carattere facoltativo.

29 Ne consegue che gli Stati membri possono legittimamente prevedere la rettifica della detrazione dell'IVA operata a monte in tutti i casi di furto di beni che consentano il diritto alla detrazione dell'imposta e ciò a prescindere dal fatto che le circostanze del furto siano state interamente acclarate o meno.

30 Ciò premesso, atteso che la Repubblica di Bulgaria si è avvalsa della facoltà concessa dall'articolo 185, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva, l'amministrazione finanziaria competente nel procedimento principale non era tenuta a determinare se il furto de quo, commesso da un autore né identificato né condannato, fosse «debitamente provato». Infatti, conformemente alla menzionata disposizione, la normativa tributaria nazionale prevede la rettifica della detrazione dell'IVA operata a monte in caso di furto, indipendentemente dalle specifiche caratteristiche del reato.

31 Nell'ambito delle osservazioni scritte presentate alla Corte, è stato evocato il fatto che la nozione di «furto» non è espressamente menzionata nel tenore della normativa tributaria nazionale oggetto del procedimento principale, considerato che quest'ultima indica la «constatazione dell'ammancio» quale motivo di rettifica della detrazione dell'IVA operata a monte.

32 A tal riguardo, si deve rilevare che è consentito agli Stati membri, laddove si avvalgano della facoltà prevista dall'articolo 185, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva, utilizzare, nella loro legislazione tributaria interna, termini non identici a quelli utilizzati dalla disposizione di autorizzazione della direttiva, sempreché tali termini riflettano l'obiettivo perseguito da quest'ultima.

33 A tal riguardo la Corte ha avuto modo di precisare che gli Stati membri, laddove esercitino una facoltà concessa dalla menzionata direttiva, possono scegliere la tecnica normativa che appaia loro più idonea. In tal senso, essi possono, ad esempio, limitarsi a riprendere nella normativa tributaria nazionale la formula utilizzata nella direttiva ovvero un'espressione ad essa equivalente (v., in tal senso, sentenza del 4 giugno 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Racc. pag. I-4629, punto 56).

34 Considerato che la nozione di «furto» ricade, in linea di principio, nel settore del diritto penale, gli Stati membri possono legittimamente utilizzare termini che appaiano loro più idonei nell'ambito normativo fiscale volto a dare applicazione ad una disposizione del diritto dell'Unione in materia di rettifica dell'IVA.

35 Conseguentemente, e considerato che il furto implica l'«ammancio» dei beni di cui trattasi, ragion per cui non è possibile utilizzarli a fini di operazioni imponibili a valle, la normativa tributaria nazionale e la sua applicazione da parte dell'amministrazione competente devono essere considerate quale idonea attuazione dell'articolo 185, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva.

36 Dalle osservazioni scritte presentate alla Corte emerge che, in applicazione, parimenti, di altre disposizioni della normativa tributaria oggetto del procedimento principale, la rettifica della detrazione dell'IVA operata a monte non viene effettuata, segnatamente, in caso di «sparizione» di un bene determinata da «caso di forza maggiore»; è sufficiente rilevare che, alla luce di quanto accertato in punto di fatto dal giudice del rinvio nel procedimento principale, tale ipotesi non ricorre nella specie.

37 Ciò premesso, si deve rispondere alle questioni pregiudiziali affermando che l'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva dev'essere interpretato nel senso che non osta a disposizioni tributarie nazionali, del genere di quelle contenute negli articoli 79 e 80 della ZDDS, che esigono, all'atto della constatazione dell'assenza di beni soggetti ad IVA, la rettifica della detrazione dell'imposta operata a monte al momento dell'acquisto dei beni medesimi, qualora il contribuente sia stato vittima di un furto dei beni stessi il cui autore non sia stato identificato.

Sulle spese

38 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 (Settima Sezione) dichiara:

L'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che non osta a disposizioni tributarie nazionali, del genere di quelle contenute negli articoli 79 e 80 della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), che esigono, all'atto della constatazione dell'assenza di beni soggetti all'imposta sul valore aggiunto, la rettifica della detrazione dell'imposta operata a monte al momento dell'acquisto dei beni medesimi, qualora il contribuente sia stato vittima di un furto dei beni stessi il cui autore non sia stato identificato.

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.