

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

13 marzo 2014 (*)

«Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Versamento di acconti – Diniego di concessione della detrazione – Evasione – Rettifica della detrazione in caso di mancata effettuazione dell'operazione imponibile – Presupposti»

Nella causa C-107/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria) con decisione del 14 febbraio 2013, pervenuta in cancelleria il 4 marzo 2013, nel procedimento

FIRIN OOD

contro

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

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J. C. Bonichot (relatore) e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da A. Manov, in qualità di agente;
- per il governo bulgaro, da E. Petranova e D. Drambozova, in qualità di agenti;
- per il governo estone, da N. Grünberg e M. Linntam, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da A. De Stefano, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e N. Nikolova, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 19 dicembre 2013,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 65, 90, paragrafo 1, 168, lettera a), 185, paragrafo 1, 193 e 205 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).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la FIRIN OOD (in prosieguo: la «FIRIN») e il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della direzione «Ricorsi e prassi fiscali in materia di previdenza sociale», per la città di Veliko Tarnovo, presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate; in prosieguo: il «Direktor») in merito al diritto a detrazione, sotto forma di credito d'imposta, dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa al versamento, da parte di tale società, di un acconto per la fornitura di farine.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112 assoggetta all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

4 Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva:

«Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

5 In conformità dell'articolo 63 della richiamata direttiva, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi.

6 L'articolo 65 della medesima direttiva così dispone:

«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».

7 L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così prevede:

«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».

8 Secondo l'articolo 167 di tale direttiva, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.

9 L'articolo 168 della richiamata direttiva così dispone:

«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;

(...)».

10 L'articolo 178 della medesima direttiva così recita:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;

(...)».

11 Ai sensi dell'articolo 184 della direttiva 2006/112, la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto.

12 L'articolo 185 di tale direttiva è formulato nei termini seguenti:

«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».

13 L'articolo 186 della suddetta direttiva dispone che gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185 della stessa.

14 L'articolo 193 della medesima direttiva così dispone:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202».

15 Ai sensi dell'articolo 203 della direttiva 2006/112, l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura.

16 Ai sensi dell'articolo 205 di tale direttiva:

«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».

Il diritto bulgaro

17 L'articolo 70, paragrafo 5, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), nel testo applicabile alla controversia principale (DV n. 63, del 4 agosto 2006; in prosieguo: lo «ZDDS»), esclude il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte che sia stata indebitamente fatturata.

18 Ai sensi dell'articolo 177 dello ZDDS:

«(1) Il soggetto registrato, destinatario di una cessione imponibile, è responsabile per il pagamento dell'imposta dovuta e non versata da un altro soggetto registrato qualora questi abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA a monte riconducibile direttamente o indirettamente all'IVA dovuta e non versata.

(2) La responsabilità ai sensi del paragrafo 1 sorge quando il soggetto registrato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'imposta non sarebbe stata assolta, e tale circostanza è stata dimostrata dall'autorità preposta alla verifica in forza degli articoli da 117 a 120 del codice di procedura in materia d'imposte e di contributi previdenziali.

(3) Ai fini del paragrafo 2, la conoscenza del soggetto si presume qualora risultino soddisfatte le seguenti condizioni cumulative:

1. l'imposta dovuta, ai sensi del paragrafo 1, non sia stata effettivamente versata per un periodo d'imposta da un qualsiasi fornitore a monte, a titolo di operazione imponibile avente ad oggetto il medesimo bene o il medesimo servizio, in una forma identica, modificata o trasformata;

2. l'operazione imponibile sia fittizia, eluda la legge ovvero il suo prezzo si discosti sensibilmente dal prezzo di mercato.

(4) La responsabilità in forza del paragrafo 1 non è subordinata all'ottenimento di un preciso vantaggio per effetto del mancato versamento dell'imposta dovuta.

(5) Nei casi di cui ai paragrafi 2 e 3 è responsabile anche il fornitore a monte del soggetto passivo debitore dell'imposta non versata.

(6) Nei casi di cui ai paragrafi 1 e 2, la responsabilità sorge nei confronti del soggetto passivo direttamente destinatario della fornitura per la quale l'imposta dovuta non sia stata versata e, qualora il recupero non vada a buon fine, la responsabilità può sorgere nei confronti di qualsiasi destinatario a valle nella catena delle forniture.

(7) Il paragrafo 6 si applica altresì, mutatis mutandis, ai fornitori a monte».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

19 La FIRIN, succeduta nei diritti della «Hlebozavod Korn», è una società di diritto bulgaro la cui attività consiste nella produzione e nella commercializzazione di pane e prodotti di pasticceria. Il suo capitale è detenuto al 99% dalla York Skay EOOD (in prosieguo: la «York Skay») e per il resto dal sig. M. Yorkishev.

20 Alla fine del 2010 la FIRIN ordinava 10 000 tonnellate di grano all'Agra Plani EOOD (in prosieguo: l'«Agra Plani»), società detenuta al 100% dal sig. Yorkishev. Per tale operazione, da pagarsi in anticipo, l'Agra Plani emetteva, in data 29 novembre 2010, una fattura di 3 600 000 leva bulgari (BGN) nella quale era esposta l'IVA dovuta, pari a BGN 600 000.

21 In seguito a un controllo, l'amministrazione finanziaria bulgara contestava la detrazione di

tale somma di BGN 600 000, alla quale la FIRIN aveva proceduto nelle proprie dichiarazioni IVA per il periodo novembre?dicembre 2010.

22 L'amministrazione finanziaria giustificava la contestazione sostenendo che la prestazione non era stata effettuata e che la fattura del 29 novembre 2010 faceva parte di un sistema di evasione fiscale scoperto in seguito al controllo. Infatti, in assenza della registrazione presso il servizio nazionale dei cereali, l'Agra Plani non sarebbe stata autorizzata, secondo la legge nazionale, a commercializzare cereali, circostanza che la FIRIN non poteva ignorare. Inoltre, l'importo totale dei versamenti effettuati, dal 30 novembre 2010, dalla FIRIN a favore dell'Agra Plani, pari a BGN 4 170 000, ossia un importo superiore alla somma dovuta in base alla fattura, è stato trasferito a tale data sul conto della York Skay. Inoltre, in pari data la York Skay ha versato la somma di BGN 3 600 000 sul conto bancario della FIRIN.

23 In assenza di giustificazioni affidabili, l'amministrazione finanziaria non ha accolto le spiegazioni fornite in merito alla natura di tali movimenti che, secondo la FIRIN, deriverebbero, il primo, da un finanziamento dell'Agra Plani a favore della York Skay e, il secondo, da un apporto supplementare al capitale della FIRIN.

24 Il 26 settembre 2011, in seguito a tale controllo, veniva emesso avviso di accertamento in rettifica. Contro tale avviso la FIRIN proponeva ricorso amministrativo dinanzi al Direktor. Con decisione del 16 gennaio 2012 quest'ultimo confermava l'avviso.

25 La FIRIN ha quindi proposto ricorso avverso la decisione confermativa del Direktor dinanzi al giudice del rinvio, sostenendo di essere in possesso di tutti i requisiti per poter beneficiare della detrazione della somma di BGN 600 000 e che i motivi di diniego di tale detrazione si fondano su circostanze, ivi compreso il carattere fittizio dell'operazione, applicabili non ai fini del diniego del diritto a detrazione, bensì al fine di far sorgere la sua responsabilità per l'IVA non assolta dal suo fornitore.

26 In tale contesto il giudice del rinvio si chiede se il diritto alla detrazione dell'IVA possa essere riconosciuto nella fattispecie in cui, per una serie di ragioni, la prestazione prevista non abbia potuto essere realizzata e se una rettifica successiva rimanga possibile. Il giudice medesimo si chiede, inoltre, se il sistema nazionale di responsabilità in solido in materia di IVA sia compatibile con il diritto dell'Unione.

27 Ciò premesso, l'Administrativen sad Veliko Tarnovo ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte 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».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

28 Con le questioni pregiudiziali, il giudice del rinvio chiede alla Corte l'interpretazione di disposizioni della direttiva 2006/112 vertenti su due aspetti distinti del regime dell'IVA, ossia, da un lato, quello che disciplina il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte e, dall'altro, quello che regola la responsabilità in solido di un soggetto passivo per l'imposta dovuta da un terzo, come prevista dall'articolo 205 di tale direttiva.

29 Occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza, il procedimento ex articolo 267 TFUE costituisce uno strumento di cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali, per mezzo del quale la prima fornisce ai secondi gli elementi d'interpretazione del diritto dell'Unione loro necessari per risolvere la controversia che essi sono chiamati a dirimere (v., in particolare, sentenza del 19 dicembre 2013, *Fish Legal e Shirley*, C-279/12, punto 29)

30 Nell'ambito di tale cooperazione le questioni relative al diritto dell'Unione godono di una presunzione di rilevanza. Il rifiuto della Corte di statuire su una domanda di pronuncia pregiudiziale presentata da un giudice nazionale è possibile solo qualora risulti manifestamente che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto della controversia principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per rispondere utilmente alle questioni che le sono sottoposte (v., in particolare, sentenza *Fish Legal e Shirley*, cit., punto 30).

31 Sebbene sia pacifico che la controversia principale verte sulla contestazione del diritto della FIRIN alla detrazione dell'IVA, dalla decisione del giudice del rinvio emerge, per contro, che l'amministrazione finanziaria bulgara non ha ritenuto la FIRIN responsabile in solido per il pagamento dell'IVA dovuta dall'Agra Plani.

32 Pertanto, nella parte riguardante la portata di tale responsabilità in solido, la terza questione, parzialmente, e la quarta questione del giudice del rinvio, dirette a chiedere l'interpretazione dell'articolo 205 della direttiva 2006/112, non hanno manifestamente alcun rapporto con l'oggetto della controversia principale e devono, di conseguenza, essere dichiarate irricevibili.

Nel merito

33 Con le sue questioni vertenti sul regime del diritto alla detrazione dell'IVA, che occorre

esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 65, 90, paragrafo 1, 168, lettera a), 185, paragrafo 1, e 193 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che la detrazione dell'IVA operata dal destinatario di una fattura redatta al fine del pagamento di un acconto concernente la cessione di beni deve essere rettificata nel caso in cui, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, tale cessione non sia stata, in definitiva, effettuata, anche qualora il fornitore resti debitore di tale imposta e non abbia rimborsato l'acconto.

34 Si deve ricordare che, secondo l'articolo 167 della direttiva 2006/112, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e che, secondo l'articolo 63 della medesima direttiva, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi.

35 L'articolo 65 della direttiva 2006/112, ai sensi del quale, in caso di pagamento di acconti prima che la cessione dei beni o la prestazione di servizi sia effettuata, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato, costituisce una deroga alla regola enunciata al citato articolo 63 e, come tale, deve essere interpretata restrittivamente (sentenza del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsbrough Developments, C-419/02, Racc. pag. I-1685, punto 45).

36 Pertanto, affinché l'IVA possa diventare esigibile in tali circostanze, occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti e dunque, in particolare, che, nel momento del versamento dell'acconto, i beni o i servizi siano specificamente individuati (in tal senso, sentenza BUPA Hospitals e Goldsbrough Developments, cit., punto 48).

37 È necessario verificare se tale ipotesi ricorra nel procedimento principale per potere affermare l'esistenza del diritto a detrazione esercitato dalla FIRIN in base all'acconto di cui trattasi.

38 A tale proposito, dalla decisione di rinvio risulta che, quando la FIRIN ha versato l'acconto oggetto del procedimento principale, i beni che dovevano formare oggetto della cessione erano chiaramente individuati.

39 Ciò premesso, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 24 delle sue conclusioni, l'articolo 65 della direttiva 2006/112 non può essere applicato, qualora la realizzazione del fatto generatore sia incerta al momento del versamento dell'acconto. Ciò si verifica, in particolare, in presenza di un comportamento fraudolento.

40 Si deve, infatti, rammentare che la lotta contro l'evasione, l'elusione fiscale e gli eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva 2006/112. A tal riguardo, la Corte ha dichiarato che gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione. Pertanto, è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente (in tal senso, sentenza del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, punti da 35 a 37).

41 Ciò si verifica nel caso di evasione fiscale commessa dallo stesso soggetto passivo. Infatti, in tale ipotesi, i criteri oggettivi su cui si basano le nozioni di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e di attività economica non sono soddisfatti (sentenza Bonik, cit., punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

42 Non è invece compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla direttiva 2006/112 sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapesse e non

potesse sapere che l'operazione interessata si collocava in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA (sentenza Bonik, cit., punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

43 Infatti, l'istituzione di un sistema sanzionatorio di questo tipo andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario (v., in tal senso, sentenza Bonik, cit., punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

44 Di conseguenza, dato che il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione finanziaria competente dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapesse o dovesse sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si collocava in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni (v. sentenza Bonik, cit., punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

45 Tuttavia, nel contesto del procedimento ex articolo 267 TFUE, la Corte non è competente a verificare e nemmeno a valutare le circostanze di fatto relative al procedimento principale. Spetta, quindi, al giudice del rinvio effettuare, conformemente alle norme nazionali in tema di onere della prova, una valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze di fatto relativi a tale procedimento (v., in particolare, sentenza Bonik, cit.).

46 Ne consegue che spetta unicamente al giudice del rinvio verificare che l'amministrazione finanziaria interessata abbia dimostrato gli elementi oggettivi da essa invocati per concludere che la FIRIN non ignorava o non poteva ignorare che l'acconto versato al suo fornitore non perseguiva, in realtà, la cessione di merci, come indicata nella fattura da quest'ultimo emessa.

47 Tuttavia, al fine di fornire una risposta utile al giudice del rinvio, occorre esaminare le questioni relative ai requisiti della rettifica dell'IVA dedotta dalla FIRIN, per il caso in cui, in esito alla valutazione di sua competenza, tale giudice ritenga che tutti gli elementi pertinenti della futura cessione potessero essere considerati come già conosciuti da tale società nel momento del versamento dell'acconto e che tale cessione non risultasse, dunque, incerta.

48 A tal proposito occorre rammentare che gli articoli da 184 a 186 della direttiva 2006/112 stabiliscono le condizioni alle quali l'amministrazione finanziaria può esigere una rettifica da parte di un soggetto passivo (in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2012, TETS Haskovo, C-234/11, punto 26).

49 Per quanto riguarda l'eventuale incidenza sulla detrazione dell'IVA operata da un soggetto passivo di eventi verificatisi successivamente a quest'ultima, emerge dalla giurisprudenza che l'impiego, reale o previsto, dei beni o dei servizi determina l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto e l'entità di eventuali rettifiche durante i periodi successivi, che vanno effettuate alle condizioni previste dai suddetti articoli da 184 a 186 (sentenza TETS Haskovo, cit., punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

50 Infatti, il meccanismo della rettifica previsto dai richiamati articoli costituisce parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito dalla direttiva 2006/112. Esso mira ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA, in modo che le operazioni effettuate allo stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui esse servano a fornire prestazioni soggette a tale imposta. Tale meccanismo persegue, quindi, l'obiettivo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle

(sentenza TETS Haskovo, cit., punti 30 e 31).

51 Per quanto riguarda la nascita di un eventuale obbligo di rettifica della detrazione dell'IVA effettuata a titolo di imposta pagata a monte, l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 stabilisce il principio secondo il quale tale rettifica deve essere operata in particolare quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono intervenuti mutamenti degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della suddetta detrazione (v. sentenza TETS Haskovo, cit., punto 32).

52 In una fattispecie come quella oggetto del procedimento principale, dalla quale emerge che, secondo le indicazioni del giudice del rinvio, la cessione di beni per la quale la FIRIN ha versato un acconto non si realizzerà, si deve concludere, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 35 delle sue conclusioni, che un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della suddetta detrazione è quindi intervenuto successivamente alla dichiarazione dell'IVA. Pertanto, in una fattispecie di tal genere l'amministrazione finanziaria può esigere la rettifica dell'IVA detratta dal soggetto passivo.

53 Tale conclusione non può essere rimessa in discussione dal fatto che l'IVA dovuta dal fornitore non sia stata essa stessa rettificata.

54 Si deve infatti rammentare al riguardo che, per quanto concerne il trattamento di un'IVA indebitamente fatturata a causa della mancanza di un'operazione imponibile, dalla direttiva 2006/112 risulta che i due operatori interessati non sono necessariamente trattati in modo identico. Da un lato, l'emittente di una fattura è debitore dell'IVA indicata nella medesima anche in mancanza di un'operazione imponibile, conformemente all'articolo 203 della direttiva 2006/112. Dall'altro, l'esercizio del diritto a detrazione del destinatario di una fattura si limita alle sole imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA, conformemente agli articoli 63 e 167 di tale direttiva (sentenza del 31 gennaio 2013, LVK – 56, C-643/11, punti 46 e 47).

55 In una situazione del genere, il rispetto del principio della neutralità fiscale è garantito dalla possibilità, che dev'essere prevista dagli Stati membri, di rettificare le imposte indebitamente fatturate, qualora colui che ha emesso la fattura dimostri la sua buona fede o abbia completamente eliminato, in tempo utile, il rischio di perdita di gettito fiscale (sentenza LVK – 56, cit., punto 48).

56 Inoltre, come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 43 delle sue conclusioni, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, fintantoché l'acconto non sia stato restituito dal fornitore, la base imponibile dovuta da quest'ultimo a titolo dell'incasso di tale acconto non può essere ridotta ai sensi del combinato disposto degli articoli 65, 90 e 193 della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, per quanto concerne la rettifica della base imponibile in caso di ristorni, sentenza del 29 maggio 2001, Freemans, C-86/99, Racc. pag. I-4167, punto 35).

57 In tale contesto, e fatto salvo il diritto per il soggetto passivo di ottenere dal proprio fornitore, con gli strumenti a tal fine previsti dal diritto nazionale, la restituzione dell'acconto versato per la cessione di beni in definitiva non effettuata, il fatto che l'IVA dovuta da tale fornitore non sia stata essa stessa rettificata non incide sul diritto dell'amministrazione finanziaria di ottenere la restituzione dell'IVA detratta da tale soggetto passivo a titolo del versamento dell'acconto corrispondente a tale cessione.

58 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che gli articoli 65, 90, paragrafo 1, 168, lettera a), 185, paragrafo 1, e 193 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che impongono che la detrazione dell'IVA, operata dal destinatario di una fattura redatta ai fini del pagamento di un acconto concernente la

cessione di beni, sia rettificata nel caso in cui, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, tale cessione, in definitiva, non sia stata effettuata, anche qualora il fornitore resti debitore di tale imposta e non abbia rimborsato l'acconto.

Sulle spese

59 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:

Gli articoli 65, 90, paragrafo 1, 168, lettera a), 185, paragrafo 1, e 193 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 impongono che la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, operata dal destinatario di una fattura redatta ai fini del pagamento di un acconto concernente la cessione di beni, sia rettificata nel caso in cui, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, tale cessione, in definitiva, non sia stata effettuata, anche qualora il fornitore resti debitore di tale imposta e non abbia rimborsato l'acconto.

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.