

# **Diniego del diritto a detrazione in caso di esercizio del diritto oltre il termine di decadenza ovvero in caso di mancata preventiva registrazione del soggetto passivo fornitore**

Alert IVA

Marzo 2025

# Sentenze Corte di Giustizia UE C-429/23 del 12 settembre 2024, caso Nare BG, e C-624/23 del 21 novembre 2024, caso Sem Remont

A cura di

**Mario Spera**  
*Principal Bernoni Grant Thornton*

---

## 1. Premessa

La Corte di giustizia UE (anche CGUE) con le sentenze C-429/23 del 12 settembre 2024, caso **Nare BG**, e C-624/23 del 21 novembre 2024, caso **Sem Remont**, si esprime in merito alla possibilità che uno Stato membro possa negare il diritto a detrazione, qualora tale diritto sia esercitato oltre il termine di decadenza dello stesso ovvero qualora il fornitore del servizio, soggetto non stabilito all'interno dello Stato membro in cui l'operazione risulta territorialmente rilevante, non si sia preventivamente registrato ai fini IVA per poter addebitare l'imposta al suo cliente soggetto passivo stabilito in tale Stato. Entrambe, le sentenze riguardano fattispecie verificatesi in Bulgaria, per le quali emergono talune "leggerezze" dei soggetti passivi interessati con riferimento alla correttezza degli adempimenti dei propri obblighi. I giudici del rinvio mostrano preoccupazioni sulla circostanza che il mancato riconoscimento del diritto a detrazione da parte di uno Stato membro potesse risultare in contrasto con i principi di equivalenza, effettività e neutralità fiscale e più, in particolare, con il principio di certezza del diritto, emergenti dalle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA).

## 2. Analisi della Corte di Giustizia

Le due questioni, anche se non sostanzialmente identiche, hanno portato a negare il diritto alla detrazione IVA, in relazione alla tempistica con cui questo sarebbe stato esercitato e alle modalità operative utilizzate dai soggetti passivi per il concreto raggiungimento di tale risultato.

Nel caso Nare BG il diritto a detrazione era stato esercitato oltre il termine di dodici mesi prescritto dall'Amministrazione fiscale bulgara, "per operazioni imponibili realizzate prima della (...) registrazione ai fini IVA" da parte del soggetto passivo interessato. In effetti, la società rumena, nonostante, avesse rispettato la tempistica della registrazione, non aveva operato la detrazione dell'imposta entro il termine di decadenza dei dodici mesi successivi, previsto dalla normativa nazionale, mediante una nuova dichiarazione IVA volta a rettificare la precedente, presentata prima della scadenza del suddetto termine. In proposito, erano state sollevate problematiche connesse con l'emergenza da COVID-19, per le quali erano state emanate proroghe degli adempimenti ai fini di altri tributi.

Nel caso Sem Remont, invece, il fornitore dei beni e dei servizi (società russa, non stabilita in Bulgaria) aveva ommesso di registrarsi ai fini IVA al superamento della soglia di fatturato imponibile, prescritto dalla normativa bulgara (registrandosi, peraltro, solo successivamente) e di conseguenza aveva emesso fatture nei confronti del proprio cliente senza addebito di imposta. Inoltre, nel corso della redazione di un verbale da parte dell'Amministrazione fiscale bulgara che ingiungeva il pagamento dell'imposta dovuta, la società fornitrice si era presentata come debitrice e creditrice dello stesso importo.

### 3. Analisi della Corte di Giustizia

L'intricata vicenda è stata approfondita dalla CGUE che ha delineato una serie di principi a cui è necessario attenersi per la corretta applicazione del sistema di detrazione dell'IVA.

In primo luogo, la Corte ha sostenuto che *“per giurisprudenza costante, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni acquistati e i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA”* (punto 45, Nare BG). Detto principio è diretto ad *“esonere interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o assolta”* garantendo così la neutralità dell'imposizione fiscale, ma ciò *“non può avere l'effetto di consentire ad un soggetto passivo di rettificare un diritto a detrazione che non ha esercitato prima della scadenza di un termine di decadenza e che ha così perduto”* (punto 65, Nare BG). Peraltro, la proroga dei *“termini per la presentazione delle dichiarazioni e il pagamento di talune imposte dirette”*, senza che sia previsto alcun regime particolare per l'IVA (con riferimento alla dichiarazione, pagamento o detrazione) *“non può essere sufficiente a rendere tale normativa incompatibile con il principio di equivalenza”* (punto 55, Nare BG).

Nell'ambito dell'altra controversia, caso Sem Remont, la CGUE specifica che *“il diritto a detrazione (...) costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte”* (punto 33, Sem Remont). Tuttavia, questo assunto è subordinato alla presenza di specifici requisiti, tra cui l'obbligo che l'IVA di cui si chiede la detrazione sia effettivamente dovuta o assolta (principio già enunciato nella sentenza C 156/20 del 13 gennaio 2022, caso Zipvit, punto 22).

Peraltro, anche nel caso in cui il prezzo sia pattuito dalle parti *“senza alcuna menzione riguardo all'IVA e il fornitore sia la persona tenuta a versare l'IVA dovuta sull'operazione imponibile, il prezzo pattuito deve essere considerato come già comprensivo dell'IVA”* (punto 35, Sem Remont).

Nel caso di specie, invero, la società russa aveva ommesso di indicare nelle fatture emesse nei confronti della società bulgara (Sem Remont) l'ammontare dell'imposta dovuta ed, infatti, detti documenti *“facevano menzione unicamente della base imponibile esclusa l'IVA, mentre tale tassa è stata indicata soltanto nel verbale redatto dal fornitore, e cioè dalla Hidrostroy – Russia, nel corso della verifica fiscale”* (punto 36, Sem Remont). Questi comportamenti consistenti nella mancata indicazione dell'IVA in fattura impedivano al committente (Sem Remont) di poter recuperare la relativa imposta, non essendo in possesso del documento sostanzialmente giustificativo della possibilità di detrarre l'IVA pagata a monte.

Inoltre, a parere della Corte appare evidente che *“il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione o il rimborso dell'IVA a monte sia concesso anche se taluni requisiti formali sono stati omissi dai soggetti passivi, ciò è subordinato alla condizione che siano comunque soddisfatti i requisiti sostanziali”* (punto 48, Sem Remont). Ciò non significa, tuttavia, che non sia possibile correggere retroattivamente delle fatture in relazione alla detrazione; anzi proprio la direttiva IVA prevede le ipotesi di rettifica della detrazione per rendere il più coerente possibile tale diritto con la realtà fattuale.

Peraltro, occorre tener conto delle situazioni di fatto verificatesi nel caso esaminato che hanno portato a riconoscere l'assenza del diritto alla detrazione della Sem Remont e alla conseguente impossibilità di poter procedere alla rettifica della detrazione, atteso che *“il meccanismo di rettifica delle detrazioni indebite dell'IVA previsto dalla direttiva IVA non è applicabile quando la detrazione è stata operata inizialmente in mancanza di qualsiasi diritto a detrazione”* (cfr punto 55, Sem Remont).

#### 4. Conclusioni della CGUE

Le tematiche sollevate, per le quali l'Amministrazione fiscale ha negato il diritto a detrazione al committente del servizio (in entrambi i casi), hanno portato la Corte di giustizia a riconoscere la legittimità delle norme e/o della prassi nazionale bulgara emanate in tal senso.

Da un lato, è stato affermato che “i principi di equivalenza, di effettività e di neutralità dell'IVA devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa e a una prassi amministrativa nazionali in forza delle quali a un soggetto passivo è negato il diritto di detrarre l'IVA pagata a monte prima della sua registrazione ai fini dell'IVA, a motivo del fatto che egli ha chiesto tale detrazione dopo la scadenza del termine di decadenza previsto dalla normativa nazionale applicabile, mediante una dichiarazione volta a rettificare una dichiarazione IVA presentata prima della scadenza del suddetto termine, sebbene siano state adottate misure nazionali connesse alla pandemia di COVID-19 al fine di prorogare i termini per la dichiarazione e il pagamento di talune imposte, senza includere tra queste ultime l'IVA” (cfr. punto 66, Nare BG).

Dall'altro, la CGUE ha affermato che non è contraria alle disposizioni unionali la “normativa di uno Stato membro conformemente alla quale il destinatario di una cessione assoggettata all'IVA è privato del diritto a detrarre tale imposta, [...], nel caso in cui il fornitore, da una parte, non abbia adempiuto l'obbligo, previsto da detta normativa, di depositare una domanda di registrazione ai fini dell'IVA e abbia emesso, all'attenzione del destinatario, fatture che non indicano l'IVA, e, dall'altra, abbia redatto, nel corso di una verifica fiscale, un verbale che menziona l'IVA suddetta e in cui tale fornitore era presentato anche quale destinatario della cessione in parola” (cfr. punto 44, Sem Remont).

Inoltre, con riferimento alla possibilità di procedere alla rettifica della detrazione la Corte UE ha sottolineato che “la direttiva IVA e il principio della neutralità dell'IVA [...] non ostano alla normativa di uno Stato membro che esclude la possibilità di rettificare una fattura nel caso in cui, da una parte, la fattura che il fornitore ha consegnato al destinatario di una cessione assoggettata all'IVA non indicava tale imposta e, dall'altra, in occasione di una verifica fiscale riguardante tale fornitore, quest'ultimo abbia redatto un verbale che menziona l'IVA e presenta tale fornitore anche come destinatario della cessione suddetta” (cfr. punto 61, Sem Remont).

Le due sentenze CGUE riguardano situazioni particolari collegate con la legislazione bulgara che si differenzia sostanzialmente da quella nazionale. Infatti, per quanto riguarda il sistema italiano i limiti esistenti alla detrazione dell'imposta non appaiono in contrasto con le norme unionali, ma sottolineano, peraltro, la necessità che per poter operare il diritto a detrazione è necessario che l'IVA relativa alla cessione/prestazione ricevuta dal cliente sia esigibile ed il destinatario sia in possesso del relativo documento giustificativo (cfr circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018). Inoltre, sempre con riferimento alle disposizioni nazionali, sono posti dei limiti alla possibilità di prolungare i termini per operare la detrazione, considerato che la citata circolare *“ammette l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o sulle importazioni al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto è sorto”* (vale a dire quando l'imposta è divenuta esigibile) e previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25 del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972).

In relazione a quanto detto, le sentenze in commento dettano taluni principi, che in ogni caso devono essere tenuti presenti dai soggetti passivi che intendono operare la detrazione.

In particolare, come indicato al punto 51 della sentenza Nare BG, *“la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA senza alcun limite temporale contrasterebbe con il principio della certezza del diritto”*. Di conseguenza appare pacifico che *“un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente”* non può considerarsi in contrasto con le norme unionali dell'IVA, sempreché non leda i principi di equivalenza e di effettività, introducendo da un lato sistemi difformi e dall'altro rendendo eccessivamente oneroso o difficile il diritto a detrazione (cfr. punto 52, Nare BG).

Infine, come riportato al punto 57 della sentenza Sem Remont, *“il sistema armonizzato dell'IVA non osta ad una normativa nazionale, in forza della quale il diritto alla detrazione dell'IVA può essere negato a soggetti passivi, destinatari di servizi, in possesso di fatture incomplete, anche qualora queste ultime siano completate mediante la produzione di informazioni dirette a dimostrare l'effettività, la natura e l'importo delle operazioni fatturate dopo l'adozione di una [...] decisione di diniego”*.

I nostri professionisti rimangono a disposizione per un più dettagliato inquadramento sui temi sopra brevemente trattati.



---

[bgt-grantthornton.it](https://www.bgt-grantthornton.it)

© 2025 Bernoni & Partners. All rights reserved.

"Grant Thornton" refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. "GTIL" refers to Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership. Bernoni Grant Thornton (Bernoni & Partners) is a member firm of GTIL. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL does not provide services to clients. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.