

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

15 novembre 2017

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 168, lettera a), articolo 169, lettera a), articolo 214, paragrafo 1, lettere d) ed e), e articoli 289 et 290 – Detraibilità dell’imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta o assolta a monte – Operazioni realizzate a valle in altri Stati membri – Regime di franchigia d’imposta nello Stato membro in cui il diritto alla detrazione viene esercitato»

Nella causa C-507/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dall’Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia, Bulgaria), con decisione del 12 settembre 2016, pervenuta in cancelleria il 26 settembre 2016, nel procedimento

Entertainment Bulgaria System EOOD

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da J.-C. Bonichot (relatore), facente funzione di presidente di sezione, S. Rodin e E. Regan, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per l’Entertainment Bulgaria System EOOD, da S. Georgieva, in qualità di agente;
- per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia, da A. Georgiev, in qualità di agente;
- per il governo bulgaro, da E. Petranova e M. Georgieva, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e P. Mihaylova, 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 168, lettere a) e b), dell'articolo 169, lettera a), e dell'articolo 214 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009 (GU 2010, L 10, pag. 14) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia pendente tra la Entertainment Bulgaria System EOOD (in prosieguo: la «EBS») e il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (Direttore della direzione «Ricorsi e pratiche in materia di fiscalità e di sicurezza sociale» di Sofia, Bulgaria), in merito ad un avviso di accertamento che ha imposto a tale impresa il pagamento di un sollecito relativo all'imposta sul valore aggiunto (IVA) e agli interessi moratori.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione europea

- 3 L'articolo 168 della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

 - 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 L'articolo 169 di tale direttiva così dispone:

«Oltre alla detrazione di cui all'articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

 - a) sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro;

(...)».
- 5 L'articolo 214 della direttiva medesima precisa:

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

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

(...)

- d) ogni soggetto passivo che riceve, nel loro rispettivo territorio, prestazioni per le quali è debitore dell'IVA a norma dell'articolo 196;

- e) ogni soggetto passivo, stabilito nel loro rispettivo territorio, che effettua nel territorio di un altro Stato membro prestazioni di servizi per i quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma dell'articolo 196.

(...».

- 6 L'articolo 196 della medesima direttiva così dispone:

«L'IVA è dovuta dai soggetti passivi o dalle persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA a cui è reso un servizio ai sensi dell'articolo 44, se il servizio è reso da un soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro».

- 7 Ai sensi dell'articolo 282 della direttiva 2006/112, le franchigie e le riduzioni decrescenti previste nella sezione 2 di tale direttiva si applicano alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dalle piccole imprese.

- 8 L'articolo 287 di tale direttiva prevede quanto segue:

«Gli Stati membri che hanno aderito dopo il 1° gennaio 1978 possono applicare una franchigia d'imposta ai soggetti passivi il cui volume d'affari annuo è al massimo uguale al controvalore in moneta nazionale degli importi seguenti al tasso del giorno della loro adesione:

(...)

- 17) la Bulgaria: 25 600 EUR;

(...».

- 9 L'articolo 289 della direttiva suddetta così dispone:

«I soggetti passivi che fruiscono della franchigia d'imposta non hanno il diritto di detrarre l'IVA conformemente agli articoli da 167 a 171 e agli articoli da 173 a 177, né possono far figurare l'IVA sulle proprie fatture».

- 10 L'articolo 290 della direttiva 2006/112 precisa quanto segue:

«I soggetti passivi che possono fruire della franchigia d'imposta possono optare per il regime normale di applicazione dell'IVA oppure per l'applicazione delle modalità semplificate di cui all'articolo 281. In questo caso essi beneficiano delle riduzioni decrescenti dell'imposta eventualmente previste dalla legislazione nazionale».

Diritto bulgaro

11 L'articolo 70, paragrafo 4, dello Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, DV n. 63, del 4 agosto 2006; in prosieguo: lo «ZDDS») prevede che una persona registrata in conformità all'articolo 97a dello ZDDS non ha diritto alla detrazione dell'IVA a monte.

12 L'articolo 94 dello ZDDS prevede, al suo paragrafo 3, che la registrazione ai fini dell'IVA sia effettuata a titolo obbligatorio o facoltativo.

13 Ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, dello ZDDS, ogni soggetto passivo che abbia realizzato un fatturato imponibile superiore o uguale a leva bulgari (BGN) 50 000 (circa EUR 25 600) nel corso di un periodo che non superi i dodici mesi consecutivi precedenti il mese in corso è tenuto a depositare una domanda di registrazione ai fini di tale legge entro un termine di quattordici giorni successivi alla fine dell'esercizio fiscale durante il quale esso ha raggiunto detto fatturato.

14 L'articolo 97a dello ZDDS così dispone:

«1. È soggetto a registrazione a norma della presente legge ogni soggetto passivo ai sensi dell'articolo 3, paragrafi 1, 5 e 6 (...) che sia destinatario di prestazioni di servizi imponibili il cui luogo di esecuzione si trova nel territorio nazionale e rispetto alle quali l'IVA è dovuta dal destinatario dei servizi a norma dell'articolo 82, paragrafo 2.

2. È soggetto a registrazione ai sensi della presente legge ogni soggetto passivo a norma dell'articolo 3, paragrafi 1, 5 e 6, residente nel territorio nazionale che fornisce prestazioni di servizi, ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 2, il cui luogo di esecuzione si trova nel territorio di un altro Stato membro.

3. Un soggetto passivo registrato sulla base del paragrafo 1 si considera registrato anche ai sensi del paragrafo 2, e viceversa.

(...)».

15 Ai sensi dell'articolo 100, paragrafo 1, dello ZDDS:

«Ogni soggetto passivo rispetto al quale non sussistono i presupposti per una registrazione obbligatoria ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, ha diritto a farsi registrare in base alla presente legge».

16 A norma dell'articolo 113, paragrafo 9, dello ZDDS:

«I soggetti passivi che non sono registrati in conformità alla presente legge oppure che sono registrati sulla base dell'articolo 97a, paragrafi 1 e 2 (...), non possono far figurare l'IVA sulle loro fatture».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

17 Risulta dalla decisione di rinvio che la EBS è una società avente sede in Bulgaria che fornisce prestazioni di servizi nel settore dei servizi on-line, come la concezione di siti Internet, lo sviluppo multimediale o la realizzazione grafica.

- 18 A partire dal 21 dicembre 2010, la EBS è stata registrata a fini IVA a norma dell'articolo 97a, paragrafo 2, dello ZDDS, che prevede la registrazione dei soggetti passivi stabiliti in Bulgaria che forniscono servizi il cui luogo di esecuzione è situato nel territorio di un altro Stato membro.
- 19 Secondo la decisione di rinvio, la EBS ha beneficiato di prestazioni di servizi fornite da soggetti passivi stabiliti nel territorio di Stati membri diversi dalla Repubblica di Bulgaria, dei quali si è servita per prestare servizi in altri Stati membri e in Svizzera.
- 20 La EBS ha proceduto alla detrazione dell'IVA afferente alle prestazioni di servizi così ricevuti a monte nell'ambito del regime di inversione contabile.
- 21 La Natsionalnata agentsia za prihodite (Agenzia nazionale delle entrate, Bulgaria), nel corso di un controllo fiscale, ha constatato che la EBS, a decorrere dal 30 novembre 2013, aveva raggiunto il fatturato a partire dal quale le imprese non beneficiano più del regime di franchigia dall'IVA in tale Stato membro e devono, in base al diritto nazionale, essere registrate a fini IVA ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, dello ZDDS.
- 22 Con avviso di rettifica del 16 settembre 2015, l'Agenzia nazionale delle entrate, da una parte, ha considerato che la EBS aveva indebitamente esercitato il diritto a detrarre l'IVA afferente alle prestazioni di cui aveva beneficiato a monte, sulla base del rilievo che l'articolo 70, paragrafo 4, dello ZDDS vieta l'esercizio di tale diritto ai soggetti passivi registrati a norma dell'articolo 97a dello ZDDS e, dall'altra, ha sollecitato alla EBS il pagamento dell'IVA, corredato di interessi moratori (in prosieguo: l'«avviso di accertamento»).
- 23 Con decisione del 30 novembre 2015, il direttore della direzione «Ricorsi e pratiche in materia di fiscalità e di sicurezza sociale» di Sofia ha accolto parzialmente la domanda di rettifica dell'avviso di accertamento, considerando che il divieto di detrarre l'IVA dovuta o assolta a monte non poteva essere contrapposto alla EBS fino alla sua registrazione a fini IVA a norma dell'articolo 96, paragrafo 1, dello ZDDS, ma esclusivamente fino alla data in cui ricorrevano le condizioni per depositare una domanda di registrazione a norma di tale disposizione.
- 24 Tenuta a pagare l'importo di BGN 2 094 196 (circa EUR 1 070 741) a titolo di IVA, maggiorato degli interessi moratori, la EBS ha adito l'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia, Bulgaria) sottoponendogli una domanda di annullamento dell'avviso di accertamento così rettificato.
- 25 Tale giudice si interroga sulla conformità dell'articolo 70, paragrafo 4, dello ZDDS con la direttiva 2006/112.
- 26 Esso osserva che, se è pur vero che i soggetti passivi registrati a fini IVA a norma dell'articolo 97a dello ZDDS, cui si riferisce l'articolo 70, paragrafo 4, dello ZDDS, non possono esporre l'IVA sulle loro fatture per le cessioni da essi effettuate in Bulgaria, essi dovrebbero, per contro, poter fatturare tale imposta per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi il cui luogo di esecuzione è sito fuori del territorio di tale Stato membro. Esso ritiene che tali soggetti passivi possano, di conseguenza, detrarre l'IVA dovuta o assolta a monte per le prestazioni di servizi che sono state fornite loro da soggetti passivi stabiliti nel territorio di altri Stati membri.

- 27 In tale contesto, l'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia) ha deciso di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 214 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che, con riguardo al diritto a detrazione, debba essere attribuito alle ipotesi di registrazione a fini IVA un significato diverso, oppure se esso osti a che gli Stati membri riconoscano alle ipotesi di registrazione un diverso significato, come nel caso degli articoli 97a e 70, paragrafo 4, dello ZDDS.
 - 2) Se gli articoli 168, lettera a), e 169, lettera a), della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che un soggetto passivo registrato a norma dell'articolo 214, paragrafo 1, lettera e), di [tale] direttiva non ha diritto a detrazione dell'[IVA] afferente alle prestazioni da questi percepite ed erogate da soggetti passivi di altri Stati membri, laddove il soggetto passivo medesimo le impieghi ai fini dell'erogazione di prestazioni di servizi in altri Stati membri e ricorrano le altre condizioni sostanziali e processuali per l'esercizio del diritto a detrazione.
 - 3) Se gli articoli 168, lettera a), e 169, lettera a), della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che ostino a una disposizione nazionale, come quella di cui all'articolo 70, paragrafo 4, dello ZDDS, che neghi in ogni caso il diritto a detrazione dell'IVA a monte a un soggetto passivo che sia registrato a fini IVA a norma dell'articolo 214, paragrafo 1, lettera d) o lettera e), e non a norma dell'articolo 214, paragrafo 1, lettera a), della direttiva».

Sulle questioni pregiudiziali

- 28 Con le sue tre questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112 ostino alla normativa di uno Stato membro che vieta ad un soggetto passivo stabilito sul territorio di tale Stato membro di detrarre l'IVA dovuta o assolta a monte in tale Stato membro per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per fornire prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito, per il fatto che quest'ultimo è registrato a fini IVA a titolo di una o dell'altra delle due fattispecie previste dall'articolo 214, paragrafo 1, lettere d) ed e), della direttiva 2006/112.
- 29 Occorre anzitutto precisare che l'articolo 214, paragrafo 1, lettere d) ed e), della direttiva 2006/112 concerne, rispettivamente, il caso in cui il soggetto passivo riceve, nel territorio di uno Stato membro, prestazione di servizi per le quali è debitore dell'IVA a norma dell'articolo 196 della direttiva in esame e quello in cui il soggetto passivo è stabilito nel territorio di uno Stato membro e effettua, nel territorio di un altro Stato membro, prestazioni di servizi per le quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario, a norma dello stesso articolo 196. Dalla decisione di rinvio risulta che tale disposizione è stata trasposta nel diritto bulgaro dall'articolo 97a, paragrafi 1 e 2, dello ZDDS.
- 30 Si deve poi ricordare che, in forza di una giurisprudenza costante della Corte, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'IVA dovuta o pagata a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (sentenza del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 58 e giurisprudenza ivi citata).



- 31 La Corte ha parimenti dichiarato che la registrazione a fini IVA, di cui all'articolo 214 della direttiva 2006/112, costituisce soltanto un requisito formale a fini di controllo, che non può rimettere in discussione, in particolare, il diritto a detrazione dell'IVA, nei limiti in cui le condizioni materiali che fanno sorgere tale diritto siano soddisfatte (sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 60 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 Da quanto precede risulta segnatamente che non si può impedire ad un soggetto passivo IVA di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte a motivo del fatto che esso non si era registrato ai fini dell'IVA prima di utilizzare i beni acquisiti nell'ambito della sua attività imponibile (sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 61 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 Ne deriva anche, a fortiori, che una normativa nazionale non può impedire al soggetto passivo di esercitare il proprio diritto a detrarre l'IVA dovuta o assolta a monte, a motivo del fatto che egli è registrato a fini IVA a norma di una o dell'altra delle due fattispecie previste all'articolo 214, paragrafo 1, lettere d) ed e), della direttiva 2006/112.
- 34 Tenuto conto di quanto precede, occorre rispondere alle questioni presentate dichiarando che la direttiva 2006/112 dev'essere interpretata nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro che impedisce a un soggetto passivo stabilito nel territorio di tale Stato membro di detrarre l'IVA dovuta o assolta a monte in detto Stato membro per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per fornire prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui detto soggetto passivo è stabilito, per il motivo che esso è registrato a fini IVA in base all'una o all'altra delle due fattispecie previste all'articolo 214, paragrafo 1, lettere d) ed e), della direttiva 2006/112.
- 35 Tuttavia, dalla decisione di rinvio risulta che si potrebbe accogliere anche un'interpretazione diversa della normativa nazionale.
- 36 Infatti, dalla decisione di rinvio emerge che la EBS, non potendo più beneficiare del regime di franchigia dall'imposta in Bulgaria tenuto conto del livello del suo fatturato, non avrebbe potuto più essere registrata a fini IVA a norma dell'articolo 97a, paragrafi 1 e 2, dello ZDDS, ma sarebbe per contro ricaduta nel regime della registrazione «obbligatoria», in conformità all'articolo 96 dello ZDDS.
- 37 Sembra quindi derivarne che possono essere registrati a fini IVA a norma dell'articolo 97a, paragrafi 1 e 2, dello ZDDS, soltanto i soggetti passivi sottoposti al regime di franchigia dall'imposta in Bulgaria.
- 38 Se così è, circostanza che dev'essere verificata dal giudice del rinvio, unico competente ad interpretare il diritto nazionale, occorrerebbe riformulare le questioni presentate e ritenere che queste ultime riguardino sostanzialmente la questione se l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112, ostino alla normativa di uno Stato membro che impedisce a un soggetto passivo stabilito nel territorio di tale Stato membro e che vi beneficia di un regime di franchigia d'imposta di esercitare il diritto a detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte in tale Stato per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per rendere prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito.

- 39 Al riguardo, è necessario ricordare che l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 prevede che, nella misura in cui i beni e i servizi siano 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 sia debitore 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.
- 40 Tuttavia, un'impresa che sia stabilita nel territorio di uno Stato membro e che benefici del regime di franchigia d'imposta in tale Stato non potrebbe avvalersi del diritto a detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte in forza di tale disposizione. Infatti, l'articolo 289 della direttiva 2006/112 prevede che i soggetti passivi sottoposti a tale regime di franchigia d'imposta «non hanno il diritto di detrarre l'IVA conformemente agli articoli da 167 a 171 (...), né possono far figurare l'IVA sulle proprie fatture».
- 41 Peraltro, l'articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112 precisa che, oltre alla detrazione prevista all'articolo 168 di tale direttiva, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della stessa direttiva, effettuate fuori dello Stato membro in cui tale imposta è dovuta o assolta e che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro.
- 42 In forza dell'articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112, l'esercizio del diritto a detrazione dipende, di conseguenza, dalla questione se tale diritto esista qualora tutte le operazioni siano effettuate all'interno dello stesso Stato membro (v., per analogia, sentenza del 22 dicembre 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punto 32). La Corte ha dichiarato, al riguardo, che il diritto a detrazione può essere attuato indipendentemente dall'effettivo assoggettamento ad IVA dell'operazione a valle negli altri Stati membri (v. anche, per analogia, sentenza del 22 dicembre 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punto 41).
- 43 Tuttavia, dato che un'impresa che benefici del regime di franchigia dall'imposta in Bulgaria non potrebbe avvalersi, in tale Stato membro, del diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta a monte per prestazioni di servizi resi in tale Stato membro, non ricorrerebbe neanche una delle condizioni enunciate all'articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112, per beneficiare del diritto a detrarre l'IVA dovuta o assolta a monte per prestazioni di servizi fornite fuori da tale Stato membro.
- 44 Si deve pertanto ritenere che l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno Stato membro che impedisce a un soggetto passivo stabilito nel territorio di uno Stato membro e che vi beneficia di un regime di franchigia d'imposta di esercitare il diritto a detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte in tale Stato per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per fornire prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito.
- 45 Tenuto conto dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni presentate dichiarando che la direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro che impedisce ad un soggetto passivo stabilito nel territorio di tale Stato membro di detrarre l'IVA dovuta o assolta a monte in tale Stato membro per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per fornire prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito, per il motivo che quest'ultimo è registrato a fini IVA a norma dell'una o dell'altra delle due fattispecie previste dall'articolo 214, paragrafo 1,

lettere d) ed e), della direttiva 2006/112. Per contro, l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno Stato membro che impedisce ad un soggetto passivo stabilito nel territorio di tale Stato membro e che vi beneficia di un regime di franchigia d'imposta di esercitare il diritto a detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte in tale Stato per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per fornire prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito.

Sulle spese

- 46 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 (Sesta Sezione) dichiara:

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009, deve essere interpretata nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro che impedisce ad un soggetto passivo stabilito nel territorio di tale Stato membro di detrarre l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta a monte in tale Stato membro per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per fornire prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito, per il motivo che quest'ultimo è registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto a norma dell'una o dell'altra delle due fattispecie previste dall'articolo 214, paragrafo 1, lettere d) ed e), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2009/162. Per contro, l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2009/162, devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno Stato membro che impedisce ad un soggetto passivo stabilito nel territorio di tale Stato membro e che vi beneficia di un regime di franchigia d'imposta di esercitare il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta a monte in tale Stato per servizi resi da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri e utilizzati per fornire prestazioni di servizi in Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito.