



Raccolta della giurisprudenza

Causa C-337/13

**Almos Agrárkülkereskedelmi Kft
contro
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Kúria)

«Rinvio pregiudiziale — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 90 — Riduzione della base imponibile — Portata degli obblighi degli Stati membri — Effetto diretto»

Massime — Sentenza della Corte (Settima Sezione) del 15 maggio 2014

1. *Armonizzazione delle normative fiscali — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Base imponibile — Riduzione in caso di annullamento, recesso, risoluzione o riduzione di prezzo — Normativa nazionale che non prevede alcuna riduzione in caso di mancato pagamento del prezzo — Ammissibilità — Presupposti — Applicazione da parte di uno Stato membro della deroga prevista in caso di mancato pagamento totale o parziale del prezzo*

(Direttiva del Consiglio 2006/112, art. 90, § 1 et 2)

2. *Armonizzazione delle normative fiscali — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Base imponibile — Articolo 90, § 1, della direttiva 2006/112 — Riduzione in caso di annullamento, recesso, risoluzione o riduzione di prezzo — Effetto diretto*

(Direttiva del Consiglio 2006/112, art. 90, § 1)

3. *Armonizzazione delle normative fiscali — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Base imponibile — Riduzione in caso di annullamento, recesso, risoluzione o riduzione di prezzo — Normativa nazionale che subordina tale riduzione a determinate formalità — Ammissibilità — Presupposti — Proporzionalità*

(Direttiva del Consiglio 2006/112, art. 90, § 1, e 273)

1. Le disposizioni di cui all'articolo 90 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretate nel senso che esse non ostano a una norma nazionale che non preveda la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto in caso di mancato pagamento del prezzo qualora venga applicata la deroga prevista al paragrafo 2 di detto articolo. Tuttavia, tale disposizione deve allora contemplare tutte le altre situazioni in cui, in forza del paragrafo 1 di detto articolo, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non viene percepita dal soggetto d'imposta, cosa che spetta al giudice nazionale verificare.

Certo, tale articolo 90, paragrafo 1, costituisce l'espressione di un principio fondamentale di detta direttiva, secondo cui la base imponibile è data dal corrispettivo realmente ricevuto ed il cui corollario è che l'amministrazione fiscale non può riscuotere a titolo dell'imposta sul valore aggiunto un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo.

Tuttavia, il paragrafo 2 dello stesso articolo consente agli Stati membri di derogare alla regola summenzionata in caso di mancato pagamento, totale o parziale, del prezzo dell'operazione. Orbene, tale disposizione nazionale deve essere considerata come risultato dell'esercizio, da parte dello Stato membro, della facoltà di deroga ad esso concessa in forza di detto articolo.

Al riguardo, se il mancato pagamento totale o parziale del prezzo di acquisto si verifica senza che vi sia stata risoluzione o annullamento del contratto, l'acquirente resta debitore del prezzo convenuto e il venditore, per quanto non più proprietario del bene, dispone sempre in linea di principio del suo credito, che può far valere in sede giurisdizionale. Poiché non può essere escluso, tuttavia, che siffatto credito divenga di fatto definitivamente irrecuperabile, il legislatore dell'Unione ha inteso lasciare a ciascuno Stato membro la scelta di determinare se la situazione di mancato pagamento del prezzo di acquisto, la quale, di per sé, in contrasto con la risoluzione o con l'annullamento del contratto, non pone nuovamente le parti nella situazione iniziale, attribuisca diritto alla riduzione della base imponibile dell'importo dovuto alle condizioni che esso stabilisce, o se siffatta riduzione non sia ammessa in tale situazione.

(cf. points 22-25, 28, dispositivo 1)

2. I soggetti passivi possono far valere l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato membro per ottenere la riduzione della loro base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto.

Infatti, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, tali disposizioni possono essere invocate dai singoli dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, ove quest'ultimo non abbia recepito nei termini tale direttiva nel diritto interno o non l'abbia recepita correttamente.

Al riguardo, una disposizione del diritto dell'Unione è incondizionata se sancisce un obbligo non soggetto ad alcuna condizione né subordinato, per quanto riguarda la sua osservanza o i suoi effetti, all'emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni dell'Unione o degli Stati membri.

Se tale articolo concede quindi agli Stati membri un certo margine discrezionale allorché essi fissano le misure che consentono di stabilire l'importo della riduzione, tale circostanza non pregiudica, tuttavia, il carattere preciso e incondizionato dell'obbligo di ammettere la riduzione della base imponibile nei casi previsti da detto articolo. Quest'ultimo soddisfa pertanto le condizioni per produrre un effetto diretto.

(cf. points 31, 32, 34, 40, dispositivo 2)

3. Anche se gli Stati membri possono prevedere che l'esercizio del diritto alla riduzione di una base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto sia subordinato al compimento di talune formalità che consentono di giustificare in particolare che, successivamente alla conclusione dell'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non è stata definitivamente percepita dal soggetto passivo e che quest'ultimo poteva invocare una delle situazioni previste all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, le misure così adottate non devono eccedere quanto necessario a tale giustificazione, cosa che spetta al giudice nazionale verificare.

Certo, dato che, al di là dei limiti in esse fissati, le disposizioni di cui agli articoli 90, paragrafo 1, e 273 di tale direttiva non precisano né le condizioni né gli obblighi che gli Stati membri possono prevedere, è giocoforza constatare che tali disposizioni conferiscono a questi ultimi un margine discrezionale, in particolare, quanto alle formalità che i soggetti d'imposta devono soddisfare dinanzi alle autorità tributarie di detti Stati, allo scopo di effettuare una riduzione della base imponibile.

Tuttavia, i provvedimenti diretti ad evitare frodi o evasioni fiscali possono derogare, in linea di principio, al rispetto delle regole relative alla base imponibile soltanto nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo. Essi devono infatti pregiudicare il meno possibile gli obiettivi e i principi della direttiva 2006/112 e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo da rimettere in discussione la neutralità dell'imposta sul valore aggiunto.

(cf. points 37, 38, 40, dispositivo 2)