



Raccolta della giurisprudenza

Causa C-335/19

**E. sp. z o.o. sp. k.
contro
Minister Finansów**

(domanda di pronuncia pregiudiziale
proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny)

Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 15 ottobre 2020

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 90 – Riduzione della base imponibile dell’IVA – Mancato pagamento totale o parziale del prezzo – Condizioni imposte da una normativa nazionale ai fini dell’esercizio del diritto alla riduzione – Condizione secondo cui il debitore non deve essere sottoposto a procedura di insolvenza o di liquidazione – Condizione secondo cui creditore e debitore devono essere entrambi soggetti passivi dell’IVA»

Armonizzazione delle normative fiscali – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto – Base imponibile – Riduzione in caso di mancato pagamento totale o parziale – Provvedimenti nazionali in deroga – Rettifica della base imponibile e dell’IVA esigibile – Normativa nazionale che subordina la riduzione della base imponibile allo status di soggetto passivo dell’IVA del creditore e del debitore e alla circostanza che il debitore non sia sottoposto a procedura di insolvenza – Inammissibilità

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

(v. punti 21-23, 33-35, 46, 48, 50, 53 e dispositivo)

Sintesi

La E., società stabilita in Polonia e soggetto passivo dell’imposta sul valore aggiunto (IVA), esercita attività di consulenza tributaria e assoggetta le prestazioni di servizi fornite in Polonia all’aliquota IVA ordinaria. La E. inviava a uno dei propri clienti, registrato come soggetto passivo dell’IVA, una fattura comprensiva dell’IVA per servizi imponibili nel territorio polacco. Dopo la scadenza del termine di pagamento, tale cliente veniva posto in liquidazione, pur restando registrato come soggetto passivo dell’IVA. Poiché tale fattura non era stata saldata, la E. rivolgeva al Ministro delle Finanze domanda di parere tributario al fine di accertare se, nonostante la messa in liquidazione del proprio cliente successivamente all’esecuzione della prestazione di servizi in questione, essa potesse beneficiare della riduzione della base imponibile dell’IVA a fronte del mancato pagamento del credito risultante dalla fattura, ricorrendo le altre condizioni imposte dalla normativa nazionale sull’IVA.

Con parere tributario, il Ministro delle Finanze rispondeva negativamente a tale domanda, facendo presente che l'articolo 90 della direttiva 2006/112¹ conferisce ai soggetti passivi il diritto di ridurre la base imponibile dell'IVA solo alle condizioni stabilite da ciascuno Stato membro. Queste ultime sono previste dalla normativa nazionale sull'IVA. Secondo il Ministro, laddove una di tali condizioni, come il requisito secondo cui il debitore non deve essere sottoposto a procedura di liquidazione, non ricorra, il soggetto passivo non può beneficiare del diritto alla riduzione invocando a tal fine direttamente il diritto dell'Unione.

Dopo aver contestato, invano, il parere tributario dinanzi al giudice polacco competente in primo grado, la E. proponeva ricorso per cassazione dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), reputando che il giudice di prime cure avesse erroneamente ritenuto le disposizioni della normativa nazionale sull'IVA, contestate nella specie, conformi alle prescrizioni dettate dal diritto dell'Unione.

Le disposizioni pertinenti della normativa nazionale subordinano il diritto del soggetto passivo di ridurre la base imponibile dell'IVA in caso di credito verosimilmente irrecuperabile alla condizione che, alla data della cessione del bene o della prestazione di servizi, nonché al giorno precedente la data di presentazione della rettifica della dichiarazione fiscale volta a beneficiare di tale riduzione, il debitore risulti registrato quale soggetto passivo dell'IVA e non risulti sottoposto a procedura di insolvenza o di liquidazione e che, al giorno precedente la data di presentazione della rettifica della dichiarazione fiscale, il creditore sia anch'esso ancora registrato come soggetto passivo dell'IVA. L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, riguardante, in particolare, i casi di mancato pagamento totale o parziale del prezzo successivi al momento in cui l'operazione che ha dato luogo al pagamento dell'imposta viene effettuata, obbliga gli Stati membri a ridurre, alle condizioni da essi stabilite, la base imponibile e, quindi, l'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogni volta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, non viene percepita dal soggetto passivo una parte o la totalità del corrispettivo. L'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 consente agli Stati membri di derogare, in caso di non pagamento totale o parziale del prezzo dell'operazione, alla norma di cui all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva medesima.

Nutrendo dubbi quanto al margine di discrezionalità concesso agli Stati membri nel determinare, nel proprio ordinamento nazionale, le condizioni di applicazione delle disposizioni dell'articolo 90 della direttiva 2006/112, il giudice del rinvio ha sottoposto alla Corte alcune questioni pregiudiziali in merito all'interpretazione di tale disposizione.

Nella sua sentenza del 15 ottobre 2020, la Corte ha dichiarato che l'articolo 90 della direttiva 2006/112 osta a una normativa nazionale che subordina la riduzione della base imponibile dell'IVA alla condizione che, alla data della cessione del bene o della prestazione di servizi nonché al giorno precedente la data di presentazione della rettifica della dichiarazione fiscale volta a beneficiare di tale riduzione, il debitore sia registrato quale soggetto passivo dell'IVA e non sia sottoposto a procedura d'insolvenza o di liquidazione e che, al giorno precedente la data di presentazione della rettifica della dichiarazione fiscale, il creditore sia anch'esso ancora registrato quale soggetto passivo dell'IVA.

A tale riguardo, la Corte ha esaminato la questione se la restrizione derivante dalle condizioni previste dalla normativa nazionale per soggetti passivi quali la E. sia giustificata dalla necessità di tener conto dell'incertezza relativa alla definitività del mancato pagamento.

¹ 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).

La Corte ha quindi dichiarato che non possono essere giustificate da tale necessità le condizioni che subordinano la riduzione della base imponibile dell'IVA alla registrazione del debitore come soggetto passivo dell'IVA alla data della cessione del bene o della prestazione di servizi e al mantenimento dello status di soggetto passivo del creditore e del debitore al giorno precedente la data di presentazione della rettifica della dichiarazione fiscale. Essa ha inoltre precisato che, se è vero che il diritto di un soggetto passivo di ridurre la base imponibile successivamente alla conclusione di un'operazione implica l'obbligo per l'altra parte di tale operazione di rettificare, dal canto suo, l'importo dell'IVA detraibile, la garanzia di una riduzione simmetrica della base imponibile dell'IVA dovuta e dell'importo dell'IVA detraibile non dipende dal fatto che entrambe le parti siano soggetti passivi dell'IVA. Peraltro, la Corte ha dichiarato che il requisito relativo allo status di soggetto passivo dell'IVA del creditore e del debitore non può essere giustificato né dalla prevenzione delle irregolarità o degli abusi né alla luce delle disposizioni dell'articolo 273 della direttiva 2006/112.

Per quanto riguarda la condizione che subordina la riduzione della base imponibile dell'IVA alla circostanza che il debitore non sia sottoposto a procedura di insolvenza o di liquidazione alla data della cessione del bene o della prestazione di servizi e al giorno precedente la data di presentazione della rettifica della dichiarazione fiscale, la Corte ha ritenuto che, privando il creditore del proprio diritto alla riduzione a causa dell'impossibilità di accertare la definitiva irrecuperabilità del credito prima dell'esito della procedura d'insolvenza o di liquidazione, tale condizione tiene effettivamente conto dell'incertezza relativa alla definitività del mancato pagamento. Tuttavia, tale incertezza potrebbe essere parimenti tenuta in considerazione accordando la riduzione della base imponibile dell'IVA allorché il creditore segnali, prima dell'esito della procedura di insolvenza o di liquidazione, l'esistenza di una probabilità ragionevole che il credito non sarà saldato, anche a rischio di rivalutare al rialzo tale base imponibile ove il pagamento avvenga comunque. Un simile *modus procedendi* sarebbe ugualmente efficace per conseguire l'obiettivo previsto ma, al contempo, meno gravoso per il creditore.

La Corte ha infine rilevato che, poiché l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 è munito di effetto diretto, un soggetto passivo quale la E., che non soddisfi le sole condizioni nazionali non conformi a detta disposizione, può far valere tale disposizione dinanzi ai giudici nazionali contro lo Stato per ottenere la riduzione della propria base imponibile, mentre spetta al giudice nazionale disapplicare tali condizioni non conformi, in applicazione del principio del primato del diritto dell'Unione.