



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

6 dicembre 2018*

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Base imponibile – Riduzione – Principio di neutralità fiscale»

Nella causa C-672/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale per il settore tributario (Polo per l'arbitrato amministrativo), Portogallo], con decisione del 16 novembre 2017, pervenuta in cancelleria il 28 novembre 2017, nel procedimento

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da J.-C. Bonichot (relatore), presidente della Prima Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, A. Arabadjiev e C. G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la **Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA**, da A. G. Schwalbach, advogado;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e R. Campos Laires, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Caeiros e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il portoghese.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione del principio di neutralità fiscale e dell'articolo 90 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (in prosieguo: la «Tratave») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (amministrazione delle imposte e delle dogane, Portogallo) in merito al rifiuto, da parte di quest'ultima, di accordare alla Tratave la rettifica dell'importo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta e inerente a taluni crediti insoluti e ritenuti essere inesigibili per insolvenza dei debitori.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 73 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

- 4 Ai sensi dell'articolo 90 di tale direttiva:

«1. 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.

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1».

- 5 L'articolo 184 della direttiva summenzionata precisa che «[l]a detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

- 6 Il successivo articolo 185 stabilisce quanto segue:

«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 (...)

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica».

- 7 Ai sensi dell'articolo 219 della direttiva IVA, «[s]ono assimilati a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale».

8 L'articolo 273 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Diritto portoghese

9 L'articolo 78, paragrafo 7, lettera b), del Código do IVA (Codice IVA) dispone quanto segue:

«I soggetti passivi possono detrarre (...) l'IVA relativa a crediti ritenuti inesigibili:

(...)

b) nel contesto di una procedura di insolvenza, quando l'insolvenza è dichiarata».

10 L'articolo 78, paragrafo 11, di detto codice così prevede:

«Nel caso previsto dal paragrafo 7 e dalla lettera d) del paragrafo 8, ai fini della rettifica della detrazione inizialmente effettuata, all'acquirente di un bene o di un servizio che sia soggetto passivo di imposta è comunicato l'annullamento totale o parziale dell'imposta».

11 L'articolo 98, paragrafo 2, del Codice IVA dispone quanto segue:

«Fatte salve le disposizioni speciali, il diritto alla detrazione o al rimborso dell'eccedenza d'imposta può essere esercitato unicamente nei quattro anni successivi, rispettivamente, al sorgere del diritto a detrazione o al versamento dell'eccedenza d'imposta».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

12 La Tratave è una società con sede a Serzedelo (Portogallo) che fornisce e gestisce servizi pubblici municipali di drenaggio, depurazione e scarico delle acque reflue del sistema integrato di disinquinamento del Vale do Ave (Portogallo).

13 La Tratave è soggetto passivo ai fini dell'IVA. Nella sua dichiarazione periodica relativa al mese di luglio del 2010, essa ha ridotto la sua base imponibile e ha rettificato gli importi IVA precedentemente liquidati e addebitati a otto dei suoi clienti, beneficiari delle sue prestazioni di servizi, dichiarati insolventi con sentenze passate in giudicato.

14 Tale rettifica ha comportato una diminuzione dell'IVA, a favore della Tratave, per un importo pari a EUR 59 017,35.

15 A seguito di tale dichiarazione la Tratave è stata oggetto di un'ispezione fiscale al termine della quale l'amministrazione delle imposte e delle dogane le ha comunicato che tale rettifica era viziata da illegittimità, in quanto non erano stati forniti certificati relativi alle sentenze dichiarative dell'insolvenza passate in giudicato e la società non aveva neppure soddisfatto il requisito, previsto

all'articolo 78, paragrafo 11, del Codice IVA, consistente nel comunicare previamente ai debitori insolventi la sua intenzione di annullare l'IVA, ai fini della rettifica della detrazione dell'importo dell'IVA che essi avrebbero potuto aver effettuato.

- 16 Di conseguenza, il 2 settembre 2014 la suddetta amministrazione ha notificato alla Tratave un sollecito di pagamento dell'IVA, per il periodo corrispondente al mese di luglio del 2010, dell'importo di EUR 59 017,35, maggiorato dell'importo relativo agli interessi compensativi di EUR 9 216,41.
- 17 Il 28 ottobre 2014 la Tratave ha versato tali importi.
- 18 Nel gennaio e febbraio 2015 la Tratave ha informato i debitori interessati della sua intenzione di annullare gli importi IVA relativi ai crediti insoluti.
- 19 Il 27 febbraio 2015 detta società ha proposto ricorso amministrativo avverso il sollecito del 2 settembre 2014. Detto ricorso si è concluso con una decisione di rigetto.
- 20 Il 25 giugno 2015 la Tratave ha proposto ricorso gerarchico avverso detta decisione di rigetto, il quale è stato parimenti respinto il 5 agosto 2016.
- 21 Il 6 gennaio 2017 la Tratave ha adito il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale per il settore tributario (Polo per l'arbitrato amministrativo), Portogallo], chiedendo l'annullamento del sollecito del 2 settembre 2014 e della decisione di rigetto del suo ricorso gerarchico.
- 22 Tale giudice ha ritenuto che il requisito relativo al possesso di certificati relativi alle sentenze dichiarative dell'insolvenza passate in giudicato fosse privo di fondamento giuridico, ma che la Tratave avrebbe dovuto soddisfare il requisito relativo alla previa comunicazione ai debitori insolventi della sua intenzione di annullare l'IVA sui crediti insoluti.
- 23 Detto giudice ha inoltre dichiarato che, in ogni caso, la summenzionata rettifica era soggetta a un periodo di prescrizione di quattro anni.
- 24 Lo stesso giudice si chiede, tuttavia, se tali modalità di rettifica previste dalla normativa nazionale siano conformi al principio di neutralità fiscale e alla direttiva IVA.
- 25 È alla luce di tali circostanze che il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale per il settore tributario (Polo per l'arbitrato amministrativo)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
 - «1) Se il principio di neutralità e l'articolo 90 della [direttiva IVA] ostino a una disposizione legislativa nazionale come quella di cui all'articolo 78, paragrafo 11, del [Codice IVA], interpretata nel senso che è intesa a non consentire la rettifica dell'imposta, in caso di mancato pagamento, prima che sia realizzata la comunicazione dell'annullamento di detta imposta all'acquirente del bene o del servizio, che sia un soggetto passivo d'imposta, ai fini della rettifica della detrazione inizialmente effettuata.
 - 2) Nel caso di risposta affermativa, se il principio di neutralità e l'articolo 90 della [direttiva IVA] ostino a una disposizione legislativa nazionale come quella di cui all'articolo 78, paragrafo 11, del [Codice IVA], intesa nel senso che non è permessa la regolarizzazione dell'imposta, in caso di mancato pagamento, quando la comunicazione dell'annullamento dell'imposta all'acquirente del bene o del servizio, che sia soggetto passivo d'imposta, non viene eseguita entro il termine previsto per la detrazione dell'imposta fissato all'articolo 98, paragrafo 2, del [Codice IVA]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 26 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio di neutralità e l'articolo 90 della direttiva 2006/112 ostino a una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale prevede che la riduzione della base imponibile dell'IVA, in caso di mancato pagamento, non può essere effettuata dal soggetto passivo fintantoché quest'ultimo non abbia comunicato, previamente, la propria intenzione di annullare in tutto o in parte l'IVA all'acquirente del bene o del servizio, se quest'ultimo è un soggetto passivo, ai fini della rettifica della detrazione dell'importo dell'IVA che questi abbia potuto effettuare.
- 27 In limine, occorre constatare che, pur non essendo escluso che la rettifica della base imponibile effettuata dalla Tratave nel luglio 2010 riguardi importi di IVA dovuti prima dell'entrata in vigore della direttiva IVA, ossia il 1° gennaio 2007, non è in ogni caso necessario pronunciarsi in merito a quale sia l'atto normativo dell'Unione applicabile, dal momento che le disposizioni della direttiva IVA pertinenti ai fini della presente causa sono identiche a quelle della previgente sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1).
- 28 È opportuno ricordare che, in forza dell'articolo 73 della direttiva IVA, per le forniture di beni e le prestazioni di servizi, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.
- 29 L'articolo 90, paragrafo 1, di detta direttiva, che riguarda i casi di annullamento, di recesso, di risoluzione, di mancato pagamento totale o parziale o di riduzione del prezzo successiva al momento in cui l'operazione viene effettuata, obbliga gli Stati membri a ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogni volta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non viene percepita dal soggetto passivo. Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della direttiva IVA, secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e il cui corollario consiste nel fatto che l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (sentenze del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punti 26 e 27; del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 22, nonché del 20 dicembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punto 32).
- 30 L'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA consente tuttavia agli Stati membri di derogare a tale norma in caso di mancato pagamento, totale o parziale, del prezzo dell'operazione (sentenze del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 23, e del 12 ottobre 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punto 27).
- 31 Peraltro, in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possono prevedere gli obblighi che essi considerano necessari per garantire l'esatta riscossione dell'IVA e per evitare l'evasione, a condizione, in particolare, che tale facoltà non venga utilizzata per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli fissati al capo 3 di tale direttiva (sentenza del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 36).
- 32 Dato che, al di là dei limiti in esse fissati, le disposizioni di cui all'articolo 90, paragrafo 1, e all'articolo 273 della direttiva IVA 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

- marginale discrezionale, in particolare, quanto alle formalità che i soggetti d'imposta devono soddisfare dinanzi alle autorità tributarie, allo scopo di effettuare una riduzione della base imponibile (sentenze del 26 gennaio 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, punto 23; del 15 maggio 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 37, e del 12 ottobre 2017, *Lombard Ingtatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, punto 42).
- 33 Risulta tuttavia dalla giurisprudenza che i provvedimenti diretti ad evitare frodi o evasioni fiscali possono derogare, in linea di principio, al rispetto delle regole relative alla base imponibile dell'IVA soltanto nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo. Essi devono infatti pregiudicare il meno possibile gli obiettivi e i principi della direttiva IVA e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo da rimettere in discussione la neutralità dell'IVA (sentenze del 26 gennaio 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, punto 28; del 15 maggio 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 38, e del 12 ottobre 2017, *Lombard Ingtatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, punto 43).
- 34 Occorre di conseguenza che le formalità che i soggetti d'imposta devono adempiere per esercitare, dinanzi alle autorità tributarie, il diritto di effettuare una riduzione della base imponibile dell'IVA siano limitate a quelle che consentano di dimostrare che, successivamente alla conclusione dell'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non sarà definitivamente percepita. Spetta al riguardo ai giudici nazionali verificare che ciò accada riguardo alle formalità richieste dallo Stato membro interessato (sentenze del 15 maggio 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 39, e del 12 ottobre 2017, *Lombard Ingtatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, punto 44).
- 35 Nel caso di specie, un requisito come quello di cui trattasi nel procedimento principale, che subordina la debita riduzione della base imponibile di un soggetto passivo, in caso di mancato pagamento, alla previa comunicazione da parte di quest'ultimo al suo debitore, se si tratta di un soggetto passivo, della sua intenzione di annullare una parte o la totalità dell'IVA, rientra, contemporaneamente, nell'ambito di applicazione dell'articolo 90, paragrafo 1, e dell'articolo 273 della direttiva IVA (v., per analogia, sentenze del 26 gennaio 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, punti 24 e 25).
- 36 Quanto al rispetto dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, si deve constatare che tale requisito, che consente di informare il debitore del fatto che è tenuto a rettificare l'importo dell'IVA che ha eventualmente potuto detrarre a monte, può contribuire sia a garantire l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni che a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale (v., per analogia, sentenza del 26 gennaio 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, punti 32 e 33).
- 37 A tal riguardo, l'obbligo del debitore insolvente di individuare i propri debiti non pagati e di identificare i propri creditori, al quale fa riferimento la *Tratave* per far valere l'inutilità del requisito controverso nel procedimento principale e, pertanto, la violazione del principio di neutralità, non può costituire una formalità idonea a garantire adeguatamente il rispetto di tali obiettivi, non foss'altro perché detto obbligo d'identificazione si fonda unicamente sull'iniziativa del debitore.
- 38 Peraltro, come risulta dalla decisione di rinvio, il carattere preliminare della comunicazione, da parte del soggetto passivo, fornitore di beni o di servizi, al debitore insolvente, rispetto alla rettifica della base imponibile ai fini dell'IVA deve consentire allo Stato membro di agire tempestivamente, nel contesto della procedura di insolvenza, al fine di recuperare l'IVA che tale medesimo debitore abbia potuto detrarre a monte.
- 39 Inoltre, dato che il rispetto del requisito di cui trattasi nel procedimento principale consente al soggetto passivo, fornitore di beni o di servizi, di recuperare tutte le eccedenze dell'IVA versata all'amministrazione tributaria a titolo dei crediti insoluti, tale requisito non mette in discussione, in linea di principio, la neutralità dell'IVA (v., per analogia, sentenza del 26 gennaio 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, punto 37).

- 40 Infine, il governo portoghese ha sostenuto che tale comunicazione non è soggetta a particolari requisiti di forma e può quindi essere effettuata con qualsiasi mezzo adeguato. Risulta inoltre dall'ordinanza di rinvio che essa costituisce un'operazione «molto facile da eseguire» e «scarsamente onerosa».
- 41 Un requisito del genere non risulta essere, pertanto, eccessivamente oneroso per il soggetto passivo, fornitore di beni o di servizi (v., per analogia, sentenza 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punto 34), circostanza che il giudice del rinvio è tenuto tuttavia a verificare.
- 42 Alla luce dell'insieme delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che il principio di neutralità nonché gli articoli 90 e 273 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale prevede che la riduzione della base imponibile dell'IVA, in caso di mancato pagamento, non possa essere effettuata dal soggetto passivo fintantoché quest'ultimo non abbia comunicato, previamente, il proprio intento di annullare in tutto o in parte l'IVA all'acquirente del bene o del servizio, se quest'ultimo è un soggetto passivo, ai fini della rettifica della detrazione dell'importo dell'IVA che questi abbia potuto effettuare.

Sulla seconda questione

- 43 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede se il principio di neutralità fiscale e l'articolo 90 della direttiva IVA ostino a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale subordina la riduzione della base imponibile dell'IVA, in caso di mancato pagamento, alla condizione che l'annullamento dell'imposta sia comunicata all'acquirente del bene o del servizio, se quest'ultimo è un soggetto passivo d'imposta, entro il termine di prescrizione di quattro anni.
- 44 Tuttavia, dato che tale questione è stata formulata unicamente per il caso in cui la prima questione venisse risolta in senso positivo, non occorre fornire alcuna risposta al riguardo.

Sulle spese

- 45 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:

Il principio di neutralità nonché gli articoli 90 e 273 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 non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale prevede che la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), in caso di mancato pagamento, non possa essere effettuata dal soggetto passivo fintantoché quest'ultimo non abbia comunicato, previamente, il proprio intento di annullare in tutto o in parte l'IVA all'acquirente del bene o del servizio, se quest'ultimo è un soggetto passivo, ai fini della rettifica della detrazione dell'importo dell'IVA che questi abbia potuto effettuare.

Firme