



## Raccolta della giurisprudenza

ORDINANZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

3 marzo 2021 \*

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 90 – Riduzione della base imponibile – Mancato pagamento totale o parziale del prezzo – Credito divenuto definitivamente inesigibile – Termine di prescrizione per chiedere la riduzione successiva della base imponibile dell’IVA – Dies a quo di decorrenza del termine»

Nella causa C-507/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Pécsi Törvényszék (Corte di Pécs, Ungheria), con decisione del 17 settembre 2020, pervenuta in cancelleria l’8 ottobre 2020, nel procedimento

**FGSZ Földgázz szállító Zrt.**

contro

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente della Sesta Sezione, C. Toader (relatrice) e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di statuire con ordinanza motivata, conformemente all’articolo 99 del regolamento di procedura della Corte,

ha emesso la seguente

### Ordinanza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione 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»), in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell’ambito di una controversia tra la FGSZ Földgázz szállító Zrt., società commerciale ungherese, e il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione dei ricorsi dell’amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria; in prosieguo la

\* Lingua di procedura: l’ungherese.

«Direzione dei ricorsi»), in merito al rifiuto di quest'ultima di concedere alla FGSZ il diritto di ridurre la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) nella misura del corrispettivo dell'IVA che essa non ha percepito a causa dell'insolvenza del debitore.

## **Contesto normativo**

### ***Diritto dell'Unione***

3 L'articolo 90 della direttiva IVA così dispone:

«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».

4 Ai sensi dell'articolo 185 di tale direttiva:

«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, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16.

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

5 L'articolo 273, primo comma, 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».

### ***Diritto ungherese***

6 L'az adózás rendjéről 2003. évi XCII. törvény (legge n. XCII del 2003 recante codice di procedura tributaria) [*Magyar Közlöny* 2003/131. (XI. 14., pag. 9990)], applicabile ai fatti del procedimento principale, prevede, all'articolo 4, paragrafo 3, lettera b), in sostanza, che il rimborso dell'IVA deve essere qualificato come sostegno al bilancio e che è quindi soggetto alle norme in materia di prescrizione applicabili ai sostegni al bilancio.

7 L'articolo 164, paragrafo 1, della legge n. XCII del 2003 dispone, in sostanza, che il diritto di chiedere un sostegno al bilancio si prescrive alla scadenza del termine di 5 anni decorrente dall'anno nel corso del quale è sorto il diritto di presentare una simile domanda.

## Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 8 Per il periodo compreso tra ottobre 2010 e gennaio 2011, la FGSZ ha emesso nei confronti della EMFESZ Kft., società partner (in prosieguo: la «società debitrice»), varie fatture comprensive dell’IVA. Nel corso del 2011, la FGSZ ha dichiarato e versato l’IVA relativa a tali fatture all’autorità fiscale.
- 9 La società debitrice è stata oggetto, prima che tali fatture fossero pagate, di procedure di liquidazione, tra cui quella avviata il 28 gennaio 2014 dalla Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale, Ungheria). Il credito risultante da tali fatture è stato dichiarato dalla FGSZ, atteso che il liquidatore della società debitrice ha confermato, il 7 maggio 2018, l’ammissibilità di tale credito. Il 13 dicembre 2019, il liquidatore ha constatato che il credito in questione era divenuto inesigibile.
- 10 Il 19 dicembre 2019, la FGSZ ha presentato una domanda per il recupero dell’IVA con riferimento a queste stesse fatture e per ottenere il pagamento degli interessi di mora.
- 11 Con decisione del 24 gennaio 2020, l’autorità fiscale di primo grado ha respinto la domanda summenzionata, con la motivazione che il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dalla legislazione nazionale, era scaduto il 31 dicembre 2016.
- 12 La FGSZ ha impugnato in via amministrativa dinanzi alla Direzione dei ricorsi la suddetta decisione di rigetto, che è stata respinta il 3 marzo 2020. Tale Direzione ha ricordato che, sebbene l’articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA preveda che la base imponibile sia ridotta quando, come nel procedimento principale, l’IVA relativa alle fatture non è stata pagata, spetta tuttavia agli Stati membri stabilire le condizioni alle quali tale riduzione deve essere effettuata. Su tale base, essa ha ritenuto che gli Stati membri potessero prevedere che il diritto di ottenere una riduzione della base imponibile potesse essere sottoposto a un termine di prescrizione. A parere della stessa, tale termine dovrebbe iniziare a decorrere dalla data dell’adempimento dell’obbligazione di pagamento, vale a dire quella riportata nelle fatture.
- 13 La FGSZ ha proposto un ricorso giurisdizionale avverso la decisione del 3 marzo 2020 dinanzi al giudice del rinvio. Essa ha essenzialmente sostenuto, basandosi sulle sentenze del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), e del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), che il termine di prescrizione deve iniziare a decorrere non già dalla data di adempimento dell’obbligazione di pagamento inizialmente prevista, bensì da quella in cui il credito è divenuto inesigibile.
- 14 Ritenendo che tale causa sollevasse difficoltà di interpretazione del diritto dell’Unione, la Pécsi Törvényszék (Corte di Pécs, Ungheria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia conforme ai principi di proporzionalità, di neutralità fiscale e di effettività – tenuto conto in particolare del paragrafo 63 delle conclusioni dell’avvocato generale nella causa Biosafe (C-8/17), del punto 27 della sentenza di cui alla causa Di Maura, (C-246/16), del punto 36 della sentenza di cui alla causa T-2 (C-396/16), e del fatto che uno Stato membro non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello effettivamente percepito dal fornitore di una cessione o di una prestazione per la cessione di beni o la prestazione di servizi di cui trattasi – la prassi di uno Stato membro secondo la quale quest’ultimo, invocando l’effetto ex tunc della riduzione della base imponibile applicabile in caso di mancato pagamento definitivo disciplinato dall’articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, calcola il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dalla normativa generale di tale Stato membro, in cui la riduzione della base imponibile è possibile, a partire dalla data in cui la cessione di beni è stata inizialmente effettuata e non dal momento in cui un determinato credito è divenuto inesigibile e, invocando la scadenza di tale termine di prescrizione, priva il soggetto passivo in buona fede del suo diritto, connesso al fatto che il credito è divenuto definitivamente inesigibile, di ridurre la base imponibile, in circostanze nelle quali possono essere trascorsi diversi anni tra la data in cui la cessione

dei beni è stata effettuata e il momento in cui il credito è divenuto definitivamente inesigibile, e nelle quali la normativa dello Stato membro, nel momento in cui la cessione di beni è stata effettuata, non consentiva, in contrasto con il diritto comunitario, la riduzione della base imponibile connessa al carattere definitivamente inesigibile di un credito».

### **Sulla questione pregiudiziale**

- 15 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 90 della direttiva IVA, in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, debba essere interpretato nel senso che, quando uno Stato membro fissa un termine di prescrizione alla scadenza del quale il soggetto passivo, che dispone di un credito divenuto definitivamente inesigibile, non può più far valere il suo diritto di ottenere una riduzione della base imponibile, tale termine deve iniziare a decorrere dalla data dell'adempimento dell'obbligazione di pagamento inizialmente prevista o dalla data in cui il credito è divenuto definitivamente inesigibile.
- 16 Ai sensi dell'articolo 99 del suo regolamento di procedura, la Corte, in particolare quando la risposta a una questione pregiudiziale può essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza, può, su proposta del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, decidere di statuire in qualsiasi momento con ordinanza motivata.
- 17 Nella presente causa, occorre applicare la succitata disposizione.
- 18 In primo luogo, occorre ricordare, da un lato, che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA riguarda i casi di annullamento, di recesso, di risoluzione, di mancato pagamento totale o parziale o di riduzione del prezzo successivi al momento in cui l'operazione che ha dato luogo al pagamento dell'imposta viene effettuata. Tale disposizione 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, non viene percepita dal soggetto passivo una parte o la totalità del corrispettivo. Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della direttiva in parola, il principio di neutralità fiscale, secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto, e il cui corollario consiste nel fatto che l'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo [ordinanza del 24 ottobre 2019, *Porr Épitési Kft.*, C-292/19, non pubblicata, EU:C:2019:901, punto 19 e giurisprudenza ivi citata, e sentenza del 15 ottobre 2020, E. (IVA – Riduzione della base imponibile), C-335/19, EU:C:2020:829, punto 21 e giurisprudenza ivi citata].
- 19 Alla luce del tenore letterale dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, in combinato disposto con quello dell'articolo 273 della stessa, nonché con il principio di neutralità fiscale, occorre che le formalità che i soggetti passivi devono adempiere per esercitare, dinanzi alle autorità fiscali, il diritto di effettuare una riduzione della base imponibile dell'IVA siano limitate a quelle che consentono di dimostrare che, successivamente alla conclusione dell'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non sarà definitivamente percepita [v., in tal senso, sentenza del 15 ottobre 2020, E. (IVA – Riduzione della base imponibile), C-335/19, EU:C:2020:829, punti da 22 a 25 e giurisprudenza ivi citata].
- 20 Dall'altro lato, l'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA consente agli Stati membri di derogare, in caso di mancato pagamento totale o parziale del prezzo dell'operazione, alla norma di cui all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva medesima. A tale riguardo, la Corte ha avuto occasione di precisare che l'esercizio di tale facoltà di deroga non può consentire agli Stati membri, in caso di mancato pagamento, di escludere del tutto la riduzione della base imponibile dell'IVA. Tale facoltà di deroga mira unicamente a consentire a questi ultimi di far fronte all'incertezza quanto al mancato pagamento di una fattura o al carattere definitivo dello stesso e non disciplina la questione se una

riduzione della base imponibile possa non essere effettuata in caso di mancato pagamento [v., in tal senso, sentenza del 15 ottobre 2020, E. (IVA – Riduzione della base imponibile), C-335/19, EU:C:2020:829, punti 29 e 30 e giurisprudenza ivi citata].

- 21 Nel caso di specie, il 13 dicembre 2019, è stata accertata l'inesigibilità del credito detenuto dalla FGSZ per via del mancato pagamento totale delle fatture da parte della società debitrice. Il 19 dicembre 2019, la FGSZ ha presentato una domanda per il recupero dell'IVA relativa a tali fatture.
- 22 Ne consegue che, alla data della presentazione di tale domanda, la definitiva inesigibilità del credito era accertata.
- 23 In secondo luogo, dalla giurisprudenza della Corte emerge che la possibilità di presentare una domanda di rimborso dell'IVA senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe col principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione. Se è vero che l'esistenza di un termine di prescrizione la cui scadenza ha come effetto di non consentire più a un creditore di chiedere la riduzione della base imponibile dell'IVA relativa ad alcuni crediti non può considerarsi incompatibile con la direttiva IVA, la determinazione della data dalla quale tale termine inizia a decorrere rientra tuttavia nella sfera del diritto nazionale, fatto salvo il rispetto dei principi di equivalenza e di effettività (v., in tal senso, sentenze del 21 gennaio 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, punti 16 et 17 e giurisprudenza ivi citata, e del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punti 36 e 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 24 Per quanto riguarda il principio di equivalenza, si deve rilevare che la Corte non dispone di alcun elemento tale da far sorgere un dubbio quanto alla conformità della normativa di cui al procedimento principale con tale principio.
- 25 Per quanto riguarda il principio di effettività, la Corte ha dichiarato, con riferimento all'articolo 185 della direttiva IVA – il quale, come la Corte ha sottolineato, deve essere interpretato coerentemente con l'articolo 90 della stessa direttiva (sentenza del 22 febbraio 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punto 35) – che, nella misura in cui il soggetto passivo non ha dato prova di negligenza, in assenza di abuso o di collusione fraudolenta, non si potrebbe validamente opporre all'esercizio del diritto alla riduzione dell'IVA un termine che avrebbe iniziato a decorrere dalla data di emissione delle fatture iniziali e che, per talune operazioni, sarebbe scaduto anteriormente alla regolarizzazione (v., in tal senso, sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).
- 26 Simile modalità di computo del termine non possono infatti essere giustificate dalla necessità di tener conto dell'incertezza relativa alla definitiva inesigibilità del credito [v., in tal senso, sentenza del 15 ottobre 2020, E. (IVA – Riduzione della base imponibile), C-335/19, EU:C:2020:829, punti da 33 a 35 e 44].
- 27 Occorre ricordare, a tale riguardo, che la Corte ha già statuito che il diritto dell'Unione osta a una normativa di uno Stato membro in forza della quale al soggetto passivo è negato il beneficio del diritto al rimborso dell'IVA, per il motivo che il termine di decadenza previsto da detta normativa per l'esercizio di tale diritto avrebbe iniziato a decorrere o dalla data di consegna dei beni e sarebbe scaduto prima della presentazione della domanda di rimborso (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 51) o dalla data di emissione delle fatture iniziali e sarebbe quindi scaduto (sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punto 44).

- 28 Ne consegue che, qualora uno Stato membro abbia previsto che il diritto, per un creditore, di ottenere la riduzione della base imponibile di cui all'articolo 90 della direttiva IVA sia soggetto a un termine di prescrizione, tale termine deve iniziare a decorrere non già dalla data dell'adempimento dell'obbligazione di pagamento inizialmente prevista, bensì da quella in cui il credito è divenuto definitivamente inesigibile.
- 29 Nel caso di specie, benché la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale fissi un termine di prescrizione di 5 anni decorrente dall'anno nel corso del quale è sorto il diritto di presentare una domanda del genere, dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio risulta tuttavia che la FGSZ ha presentato una domanda ai fini del recupero dell'IVA il 19 dicembre 2019, vale a dire sei giorni dopo l'accertamento da parte del liquidatore della società debitrice dell'inesigibilità del credito in questione.
- 30 Ne consegue che, presentando la sua domanda entro un simile termine, si deve constatare che il soggetto passivo ha dato prova di diligenza e che non può essere privato del suo diritto alla riduzione della base imponibile.
- 31 Infine, si deve altresì rammentare che, da un lato, l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA soddisfa le condizioni necessarie per produrre un effetto diretto e, dall'altro, il principio del primato del diritto dell'Unione implica che ogni giudice nazionale, chiamato a pronunciarsi nell'ambito delle proprie competenze, ha, in quanto organo di uno Stato membro, l'obbligo di disapplicare qualsiasi disposizione nazionale contraria a una disposizione del diritto dell'Unione che abbia effetto diretto nella controversia di cui è investito. Pertanto, un soggetto passivo, quale la FGSZ, che non soddisfi le condizioni stabilite dalla normativa nazionale, non conformi alla disposizione citata, può invocare tale disposizione dinanzi ai giudici nazionali contro lo Stato membro in questione per ottenere la riduzione della propria base imponibile [sentenza del 15 ottobre 2020, (IVA – Riduzione della base imponibile), C-335/19, EU:C:2020:829, punti 51 e 52 e giurisprudenza ivi citata].
- 32 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione pregiudiziale posta dichiarando che l'articolo 90 della direttiva IVA, in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale e di effettività, dev'essere interpretato nel senso che, quando uno Stato membro fissa un termine di prescrizione alla scadenza del quale il soggetto passivo, che dispone di un credito divenuto definitivamente inesigibile, non può più far valere il suo diritto di ottenere una riduzione della base imponibile, tale termine deve iniziare a decorrere non già dalla data dell'adempimento dell'obbligazione di pagamento inizialmente prevista, bensì da quella in cui il credito è divenuto definitivamente inesigibile.

### **Sulle spese**

- 33 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) così provvede:

**L'articolo 90 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale e di effettività, deve essere interpretato nel senso che, quando uno Stato membro fissa un termine di prescrizione alla scadenza del quale il soggetto passivo, che dispone di un credito divenuto definitivamente inesigibile, non può più far valere il suo diritto di ottenere una riduzione della base imponibile, tale termine deve iniziare a decorrere non già dalla data dell'adempimento dell'obbligazione di pagamento inizialmente prevista, bensì da quella in cui il credito è divenuto definitivamente inesigibile.**

Firme