Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate l'8 giugno 2017[1]

Causa C-246/16

Enzo Di Maura
contro
Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Italia)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Normativa in materia di imposta sul valore aggiunto – Limitazione del diritto alla riduzione della base imponibile in caso di non pagamento della controparte contrattuale (articolo 11, parte C, paragrafo 1, seconda frase, della sesta direttiva 77/388/CEE ovvero articolo 90, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE) – Margine discrezionale di attuazione degli Stati membri – Proporzionalità della durata dell'anticipo d'imposta da parte dell'imprenditore»

I. Introduzione

1. Nelle transazioni commerciali capita continuamente che un cliente non saldi puntualmente le proprie fatture o che non le saldi affatto. Un tale comportamento non è di per sé piacevole per un'impresa, specialmente se i crediti corrispondenti raggiungono un certo volume, e diventa anzi particolarmente spiacevole qualora, nonostante il mancato pagamento di tali fatture, siano dovute imposte in ragione dell'importo fatturato che dovrebbero essere sostenute dal cliente.

2. Tale eventualità è dovuta al fatto che, nella normativa in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA), lo Stato riceve già la «propria» imposta dall'impresa, sebbene il debitore fiscale (il destinatario della prestazione) all'impresa l'imposta non l'abbia ancora versata. In definitiva, l'impresa deve anticipare l'IVA fino al suo pagamento, accordando in tal modo allo Stato un prestito senza interessi. Il caso di specie verte su una fattura non saldata risalente al 2004.

3. Per tale motivo tutti gli Stati membri prevedono una corrispondente correzione del debito d'IVA dell'impresa già sorto. In Italia ciò è stato tuttavia possibile, finora, solo successivamente alla *conclusione di una procedura concorsuale* a carico del destinatario della prestazione. In altri Stati viene fatto riferimento all'*apertura della procedura concorsuale*. Sull'uno come sull'altro momento l'impresa stessa può incidere solo relativamente. Possono dunque trascorrere diversi anni prima di poter porre fine al prefinanziamento.

1 Lingua originale: il tedesco.

4. In questo – ormai secondo – procedimento proveniente dall'Italia [2] la Corte viene pertanto investita di una delle questioni più importanti attinenti alla riscossione indiretta dell'IVA a termini di legge. In definitiva, la Corte deve decidere per la prima volta [3] per quanto tempo un'impresa privata possa essere obbligata dagli Stati membri, in modo proporzionato, ad anticipare a proprie spese un'imposta che sotto il profilo economico non è tenuta a sostenere. Si pone la questione se un'impresa debba effettivamente aspettare due, dieci o più anni ancora prima di ottenere il rimborso dell'IVA sorta e già versata e se essa sia obbligata, al riguardo, ad affrontare un processo giudiziario eventualmente del tutto antieconomico per dimostrare che il corrispettivo pattuito, fino a quel momento non versato, non verrà pagato *mai più*.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

5. Il contesto di diritto dell'Unione in cui si colloca il caso di specie è rappresentato dall'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della 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 [4] (in prosieguo: la «sesta direttiva»), applicabile al periodo di imposta controverso. Tale disposizione è identica, a livello del contenuto, all'articolo 90 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [5] (in prosieguo: la «direttiva IVA»), attualmente in vigore.

6. L'articolo 90 della direttiva IVA (ex articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva) disciplina la modifica della base imponibile:

«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».

B. Diritto italiano

7. L'articolo 26, comma 2 (nella versione in vigore all'epoca dei fatti), del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto» (in prosieguo: il «DPR 633/72), così recita:

«Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19

2 L'altro procedimento proveniente dall'Italia, la causa C-202/15 (H3g), è al momento informalmente sospeso, in quanto il suo giudice del rinvio prende manifestamente in considerazione l'eventualità, a causa del mutato contesto normativo, di ritirare la questione pregiudiziale. La Corte è investita inoltre di una problematica analoga nella causa C-404/16.

3 Diversamente che nelle sentenze del 3 luglio 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), del 2 luglio 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), del 26 marzo 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), del 3 settembre 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), e del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 GU 1997, L 145, pag. 1.

5 GU 2006, L 347, pag. 1.

l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa».

8. A sua volta, l'articolo 101, comma 5, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (in prosieguo: il «TUIR») contiene la seguente disposizione:

«Le perdite di beni di cui al comma 1 (…) e le perdite su crediti, diverse da quelle deducibili ai sensi (…), sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso, per le perdite su crediti, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (…). Ai fini del presente comma, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o (…)».

9. Il giudice del rinvio ha peraltro comunicato che l'articolo 26, comma 2, del DPR 633/72 è stato modificato dalla legge del 28 novembre 2015, n. 208, nel senso che la detraibilità dell'IVA viene ammessa esplicitamente, in caso di mancato pagamento del prezzo, dalla data di apertura della procedura concorsuale. Tuttavia, tale disposizione si applica solo alle procedure concorsuali avviate successivamente al 31 dicembre 2016.

III. Procedimento principale

10. Nel 2004, il sig. Di Maura (in prosieguo: il «ricorrente») – dopo aver evidentemente effettuato corrispondente cessione o servizio nel 2004 – ha emesso una fattura per un importo pari a EUR 35 000, che la destinataria della fattura – la società Sertenko srl – non ha pagato, poiché dichiarata fallita con sentenza del 30 novembre 2004. Basandosi su tale sentenza, il 31 dicembre 2004, il ricorrente ha operato una riduzione della base imponibile per il predetto importo, modificando la fattura originariamente emessa e riducendo le imposte corrispondenti alla variazione.

11. L'Agenzia delle Entrate (Italia) ha tuttavia disposto per l'anno d'imposta 2004 una riscossione a posteriori dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'IVA, oltre a sanzioni. L'interessato, infatti, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del DPR 633/72, potrebbe recuperare l'imposta versata anticipatamente all'Erario, in caso di insolvenza del debitore, solo quando sia certa l'insussistenza di somme disponibili e, quindi, l'irrecuperabilità del suo credito.

12. Il ricorrente ha proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Italia) chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento. A suo parere, l'articolo 26 del DPR 633/72 deve essere interpretato nel senso che, in caso di mancato pagamento di prestazioni, la riduzione della base imponibile è possibile già all'apertura di una procedura concorsuale, in quanto i tempi usuali della giustizia fallimentare sarebbero assai lunghi. Inoltre, l'articolo 101, comma 5, del TUIR esonererebbe il creditore dall'onere della prova della definitività della perdita, consentendo espressamente la detrazione dei crediti vantati nei confronti di imprese assoggettate a procedure concorsuali fin dalla data dell'apertura della procedura.

13. Nel procedimento dinanzi alla Commissione tributaria l'Agenzia delle Entrate conferma le censure del ricorrente in relazione all'imposta sul reddito e all'imposta regionale ai sensi dell'articolo 101, comma 5, del TUIR, ma non in relazione all'IVA. A suo avviso, l'irriducibilità dell'IVA scaturirebbe dalla genesi dell'articolo 26 del DPR 633/72: da essa si evincerebbe che il requisito dell'infruttuosità si riferisce alla procedura concorsuale.

14. La prova dell'infruttuosità delle procedure concorsuali sussisterebbe solo quando sia stata conclusa la ripartizione dell'attivo e sia scaduto il termine per le osservazioni al piano di riparto oppure, in mancanza di piano di riparto, quando sia scaduto il termine per proporre reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento. Tale interpretazione dell'articolo 26 del DPR 633/72 sarebbe conforme alla prassi applicativa dell'amministrazione finanziaria nonché alla giurisprudenza nazionale.

15. La Commissione tributaria provinciale di Siracusa ha deciso di sospendere il procedimento e di sollevare una domanda di pronuncia pregiudiziale.

IV. Procedimento dinanzi alla Corte

16. La Commissione tributaria provinciale di Siracusa, investita della controversia, ha sottoposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Visti gli articoli 11, parte C, paragrafo 1, e 20, paragrafo 1, lettera b), secondo periodo, della direttiva 77/388/CEE, relativi alla variazione in diminuzione della base imponibile ed alla rettifica dell'IVA addebitata sulle operazioni imponibili in caso di mancato pagamento totale o parziale della controprestazione stabilita fra le parti, se sia conforme ai principi di proporzionalità e di effettività, garantiti dal TFUE, ed al principio di neutralità che regola l'applicazione dell'IVA, imporre limiti che rendano impossibile o eccessivamente oneroso – anche in termini di tempistica, legata alla imprevedibile durata di una procedura concorsuale – per il soggetto passivo il recupero dell'imposta relativa alla controprestazione non pagata in tutto o in parte.

2. In caso di risposta positiva alla prima questione, se sia compatibile con i principi sopra richiamati una norma – quale l'articolo 26, 2° comma, del DPR 633/1972, nel testo vigente anteriormente alle modifiche disposte con Legge 28 dicembre 2015, n. 208, articolo 1, commi 126 e 127 – che subordini il diritto al recupero dell'imposta al soddisfacimento della prova del preventivo esperimento di procedure concorsuali infruttuose, e cioè, secondo la Giurisprudenza e la prassi dell'Autorità fiscale dello Stato membro dell'Unione, esclusivamente, a seguito dell'infruttuosa ripartizione finale dell'attivo o, in mancanza, della definitività del provvedimento di chiusura del fallimento, anche quando tali attività siano ragionevolmente anti-economiche in ragione dell'ammontare del credito vantato, delle prospettive del suo recupero e dei costi delle procedure concorsuali e considerato che, comunque, i citati presupposti possono intervenire a distanza di anni dalla data di apertura del fallimento.

17. Hanno presentato osservazioni scritte in relazione a tali questioni nel procedimento dinanzi alla Corte la Repubblica italiana, il Regno Unito e la Commissione europea.

V. Analisi giuridica

A. Su entrambe le questioni pregiudiziali

1. Osservazioni generali

18. Con le sue due questioni pregiudiziali – che devono essere esaminate congiuntamente – il giudice del rinvio domanda, in definitiva, a quali condizioni gli Stati membri possano avvalersi della facoltà, prevista all'articolo 11, parte C, paragrafo 1, seconda frase, della sesta direttiva (adesso articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA), di derogare all'articolo 11, parte C, paragrafo 1, prima frase, della

sesta direttiva (adesso articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA)[6]. Esso domanda, in concreto, se il diritto dell'Unione consenta al legislatore italiano di subordinare una rettifica della base imponibile alla prova del preventivo esperimento di una procedura concorsuale infruttuosa, anche qualora quest'ultima possa eventualmente protrarsi per più di un decennio.

19. L'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA non contiene indicazioni quanto alle condizioni alle quali l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA può subire limiti. La risposta al quesito testé sollevato può pertanto essere desunta unicamente dai principi della normativa in materia di IVA.

20. Di conseguenza, illustrerò, anzitutto, la portata dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA (paragrafo 21 e segg.). Successivamente, esaminerò l'eccezione prevista all'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA (paragrafo 32 e segg.). Al riguardo verranno indicate le ragioni per cui il testo deve essere interpretato restrittivamente. Per la limitazione della possibilità di rettifica devono essere presi in considerazione, in particolare, il principio di neutralità (al riguardo, paragrafo 40 e segg.), la posizione dell'imprenditore nella normativa in materia di IVA e i suoi diritti fondamentali (al riguardo, paragrafo 45 e segg.). Infine, esporrò i criteri per un'applicazione proporzionata dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA (al riguardo, paragrafo 53 e segg.).

2. *Portata dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA*

21. Sulla premessa dovrebbe esistere un consenso, nonostante le osservazioni del Regno Unito e della Repubblica italiana. L'IVA deve effettivamente essere corrisposta dall'imprenditore, quale debitore d'imposta. Sussiste tuttavia una consolidata giurisprudenza della Corte secondo la quale l'IVA è un'imposta indiretta sui consumi che deve essere sopportata dal consumatore finale[7]. L'impresa soggetto passivo agisce «unicamente» come collettore d'imposta per conto dello Stato[8].

22. Quale imposta generale sui consumi, l'IVA è intesa a tassare la capacità del consumatore, la quale si manifesta nel suo *impiego di patrimonio* per ottenere un beneficio consumabile[9]. Ciò emerge chiaramente dalle disposizioni di cui all'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA («a titolo oneroso»), all'articolo 65 della direttiva IVA (esigibilità dell'imposta a concorrenza dell'importo già incassato) e, in particolare, all'articolo 73 della direttiva IVA. Ai sensi di quest'ultima disposizione, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo *ricevuto* dal prestatore.

23. In coerenza, la Corte[10] ha espressamente dichiarato, a più riprese, che «la base imponibile dell'IVA che deve essere riscossa dalle autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore». Pertanto, qualora non riceva pagamenti dal consumatore finale, l'impresa non è neanche *materialmente* debitrice dell'IVA. Il fatto generatore dell'IVA fa difetto: l'imprenditore non ha operato, in definitiva, alcuna cessione o altra prestazione *a titolo oneroso* nel senso di cui all'articolo 2 della direttiva IVA.

6 Dato che le disposizioni di cui all'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva e all'articolo 90 della direttiva IVA, nonché le ulteriori disposizioni rilevanti nella specie, sono identiche sotto il profilo del contenuto, ma le ultime sono più agevoli da citare, mi riferirò nel prosieguo, per ragioni di semplificazione, alle disposizioni attuali.

7 Sentenze del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19), e del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34), nonché ordinanza del 9 dicembre 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, non pubblicata, EU:C:2011:825, punto 21).

8 Sentenze del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25), e del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21).

9 V., a titolo esemplificativo, sentenze del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punti 20 e 23), e dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, punto 37: «è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti»).

10 Sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19); analogamente anche sentenze del 15 ottobre 2002, Commissione/Germania (C-427/98, EU:C:2002:581, punto 30), e del 16 gennaio 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punto 19), nonché conclusioni dell'avvocato generale Léger nella causa MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, paragrafo 69).

24. Ai sensi dell'articolo 63 della direttiva IVA, tuttavia, l'imposta diventa esigibile già nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi. Non è decisivo che il destinatario abbia anche versato il corrispettivo (cosiddetto principio della tassazione nominale). Tale tecnica di esigibilità dell'imposta si basa chiaramente sulla presunzione secondo la quale, di solito, a seguito di una cessione o di un'altra prestazione il corrispettivo pattuito verrà versato in tempi brevi.

25. Orbene, quando il diritto sostanziale tassa unicamente il *corrispettivo effettivamente pagato* dal destinatario per merci o servizi, mentre la tecnica impositiva fa riferimento al *corrispettivo pattuito*, i due sistemi devono, prima o poi, essere conciliati. Ciò viene garantito dall'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, il quale prevede la corrispondente rettifica del debito d'imposta iniziale dell'impresa che eroga la prestazione.

26. In tal senso, per giurisprudenza costante della Corte, l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA costituisce l'espressione di un *principio fondamentale della direttiva IVA* secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e dal quale risulta come corollario che l'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo [11].

27. L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA costituisce dunque il necessario contrappeso della tecnica impositiva sancita all'articolo 63 della direttiva IVA (cosiddetto principio della tassazione nominale) [12]. Esso obbliga lo Stato membro a procedere a una corrispondente riduzione della base imponibile [13].

28. Coerentemente la Corte ha deciso, nella sentenza Goldsmiths, che una deroga a tale fondamentale principio risultante dall'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere giustificata, affinché i provvedimenti adottati dagli Stati membri sulla base dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA non compromettano l'obiettivo dell'armonizzazione fiscale [14].

29. D'altro lato, nella sentenza Almos Agrárkülkereskedelmi, la Corte ha anche affermato che i soggetti d'imposta non possono far valere, sulla base dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, un diritto alla riduzione della loro base imponibile dell'IVA in caso di mancato pagamento del prezzo, qualora lo Stato membro interessato abbia inteso applicare la deroga prevista al paragrafo 2 del medesimo articolo 90 [15].

30. Su tale affermazione si fondano, sostanzialmente, le osservazioni del Regno Unito e della Repubblica italiana. Se può davvero essere esclusa in toto, la rettifica può a maggior ragione essere subordinata alla condizione che sia prima conclusa una pur annosa procedura concorsuale, in conformità a quanto osservato dal Regno Unito. Tuttavia, non consta che la Corte, con la sentenza nella causa Almos Agrárkülkereskedelmi, abbia inteso effettivamente ritornare sulla posizione – a mio avviso corretta – espressa nella causa Goldsmiths.

11 Sentenze del 3 luglio 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 punto 15), del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40 punto 27), del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punto 22), del 3 settembre 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punto 37), e del 2 luglio 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440 punto 35).

12 La stessa funzione è assicurata dagli articoli 184 e 185 della direttiva IVA, i quali costituiscono il contrappeso della detrazione IVA eseguita – conformemente al principio della tassazione nominale – ai sensi degli articoli 168 e 178 della direttiva IVA e correggono una detrazione dell'IVA iniziale eccessivamente elevata. In particolare l'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva IVA consente di assicurare che la detrazione dell'IVA venga alla fine adeguata all'onere effettivo dell'IVA. Il destinatario della prestazione, il quale, in assenza di pagamento del corrispettivo, non viene gravato dell'IVA, non deve neanche essere alleggerito di un onere (fittizio) attraverso una detrazione dell'IVA.

13 In tal senso v., espressamente, anche sentenze del 3 settembre 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punto 31), e del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punto 26).

14 Sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punto 18).

15 Sentenza del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punto 23).

31. Occorre pertanto stabilire se l'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA lasci effettivamente lo Stato membro del tutto libero di derogare illimitatamente all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA oppure se le deroghe debbano essere giustificate.

3. La disposizione derogatoria di cui all'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA

a) Osservazioni generali

32. L'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA consente agli Stati membri, stando al suo testo, in caso di non pagamento totale o parziale, di derogare al paragrafo 1. Gli Stati membri possono dunque prevedere una deroga al principio della rettifica. Secondo giurisprudenza costante della Corte, le deroghe devono tuttavia essere interpretate restrittivamente [16].

33. Anche se il testo dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA autorizza gli Stati membri, in caso di non pagamento totale o parziale, a derogare alla riduzione della base imponibile prevista al paragrafo 1, tale formulazione non può consentire già per sé stessa – diversamente da quanto ritenuto dal Regno Unito e dalla Repubblica italiana – un'esclusione totale della possibilità di rettifica.

34. Un'esclusione totale della possibilità di rettifica è infatti diversa da una deroga a una possibilità di rettifica immediata e sarebbe contraria al principio dell'imposta sui consumi, menzionato supra e attuato dall'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA. Un'esclusione totale non costituisce neanche un'*interpretazione restrittiva* della nozione di «derogare».

b) Ratio e finalità della deroga di cui al paragrafo 2

35. Anche la ratio e la finalità della deroga di cui al paragrafo 2 depongono contro un'autorizzazione a escludere la possibilità di rettifica in caso di non pagamento totale o parziale. Il tenore del paragrafo 2 consente unicamente di intuire quale sia stato il contesto di tale possibilità di deroga. A differenza dei casi di annullamento, recesso, risoluzione o riduzione del prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, non contemplati dal paragrafo 2, il mancato pagamento totale o parziale è semplicemente *più incerto* [17].

36. In particolare, un diritto al pagamento (ossia un credito) continua a sussistere, cosicché pagamenti successivi non sono esclusi. È quindi sensato dare agli Stati membri la possibilità di far fronte a tale incertezza tramite disposizioni che deroghino al paragrafo 1. In tale logica, la facoltà di deroga per gli Stati membri si estende tuttavia solo a tale incertezza, e non invece alla questione *se* debba avere luogo una rettifica. Anche questo osta pertanto – contrariamente a quanto ritenuto dalla Repubblica italiana – a che uno Stato membro escluda la possibilità di rettifica.

37. Non posso condividere l'argomento della Commissione secondo il quale deroghe ai sensi del paragrafo 2 potrebbero essere giustificate dalla necessità di scongiurare abusi. Da un lato, infatti, il legislatore ha previsto una siffatta possibilità all'articolo 273 e non all'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA. Dall'altro, i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le

16 Sempreché, però, l'obiettivo della deroga resti impregiudicato. In tal senso, nel frattempo, la giurisprudenza costante della Corte in materia di IVA – v. sentenze del 21 marzo 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punto 23), del 14 giugno 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punto 16), e del 20 giugno 2002, Commissione/Germania (C-287/00, EU:C:2002:388, punto 47), nonché le mie conclusioni per la causa Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991, paragrafo 41). In sostanza, con tali pronunce, la Corte sollecita un'interpretazione non già restrittiva, bensì precisa, delle deroghe.

17 Al riguardo, correttamente, sentenza del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punto 25).

evasioni, non devono né eccedere quanto necessario a tal fine né compromettere la neutralità dell'IVA [18]. Ebbene, una responsabilità oggettiva del prestatore fino a una determinata data di riferimento (nella specie, quella di conclusione della procedura concorsuale) eccederebbe quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario [19].

38. Non è, in particolare, chiaro in che modo la limitazione della rettifica del debito d'imposta fino al verificarsi di un determinato evento possa essere idonea a combattere un abuso in materia di IVA. Se la rettifica costituisce effettivamente l'espressione di un *principio fondamentale della direttiva IVA* secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e dal quale risulta come corollario che l'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo [20], l'elemento decisivo è, allora, unicamente il mancato pagamento del corrispettivo.

39. Qualora non si tratti di un mancato pagamento, bensì, in realtà, di una cessione a titolo gratuito o di un'altra prestazione a titolo gratuito, la stessa viene assimilata, nella legislazione IVA, ai sensi dell'articolo 16 o dell'articolo 26 della direttiva IVA, a una prestazione a titolo oneroso. Tale valutazione può e deve essere comunque effettuata dall'amministrazione finanziaria. In tal modo, un abuso a livello dell'impresa che fornisce la prestazione è teoricamente impossibile. Un abuso sarebbe quindi immaginabile solo a livello del destinatario della prestazione inadempiente, qualora questi, nonostante il mancato pagamento, faccia valere la detrazione dell'IVA. Tuttavia, l'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva IVA previene l'abuso ipotizzabile in tal caso. Esso consente, coerentemente, una rettifica della detrazione dell'IVA presso l'impresa che, in mancanza di pagamento, non è gravata dall'IVA.

c) Il principio di neutralità nella normativa in materia di IVA

40. Nell'interpretazione dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA deve poi essere preso in considerazione anche il principio di neutralità fiscale. Il principio di neutralità è un principio fondamentale che risulta dal carattere di imposta sui consumi dell'IVA [21] e contiene due precetti di fondo.

41. Da un lato, esso osta a che soggetti economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA [22]. Ciò acquista rilievo nel contesto delle deroghe che la stessa direttiva IVA consente alla regola della tassazione sulla base del corrispettivo pattuito (al riguardo infra, paragrafi 56 e 57).

42. Dall'altro, in forza del principio di neutralità, l'impresa, quale collettore d'imposta operante per conto dello Stato, deve essere sgravata, fondamentalmente, dall'onere finale dell'IVA [23], nella misura in cui l'attività imprenditoriale sia diretta essa stessa (fondamentalmente) alla realizzazione di operazioni imponibili [24].

18 V., ex multis, sentenza del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punto 62 e la giurisprudenza ivi citata).

19 Sentenze del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 42), e del 21 giugno 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 48).

20 Sentenze del 3 luglio 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 punto 15), del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40 punto 27), del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punto 22), del 3 settembre 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punto 37), e del 2 luglio 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440 punto 35).

21 La Corte parla, nella sentenza del 13 marzo 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punto 43), di un principio di interpretazione.

22 Sentenze del 7 settembre 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punto 20), del 16 ottobre 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punto 30), e dell'11 giugno 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punto 22).

23 Sentenze del 13 marzo 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 25), e del 1º aprile 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punto 39).

24 Sentenze del 13 marzo 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41), del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punto 57), e del 15 dicembre 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punto 51), nonché le mie conclusioni per la causa Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, paragrafo 25).

43. Tuttavia, qualora l'impresa che fornisce la prestazione sia tenuta, in forza della tecnica impositiva, a versare per anni un'imposta sul valore aggiunto che non ha potuto riscuotere, l'anticipo di pagamento diventa per essa un onere significativo. In tal caso, non si può più parlare di una neutralità completa [25] dell'IVA.

44. Anche il principio di neutralità esige, quindi, di massima, una possibilità di rettifica in caso di mancato pagamento del corrispettivo. La possibilità di limitazione prevista all'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA deve pertanto essere *interpretata restrittivamente* anche con riguardo al principio di neutralità e – come affermato dalla Corte nella sentenza Goldsmiths [26] – deve essere giustificata.

d) *I diritti fondamentali dell'imprenditore nella normativa in materia di IVA*

45. Occorre inoltre prendere in considerazione il fatto che un privato (come lo sono la maggior parte dei soggetti passivi dell'IVA) è titolare di diritti fondamentali anche quando è debitore di un'imposta. Per lui, l'obbligo di riscuotere per conto dello Stato, al posto dell'amministrazione finanziaria, un'imposta di terzi (i destinatari della prestazione) costituisce un'ingerenza in tali diritti fondamentali, quali sanciti attualmente dalla Carta dei diritti fondamentali.

46. L'anticipo dell'IVA incide sulla libertà professionale, la libertà d'impresa e il diritto fondamentale di proprietà (articoli 15, 16 e 17 della Carta). Anche prima dell'entrata in vigore della Carta, la Corte ha tutelato in egual misura, quali principi generali del diritto, la libertà professionale e la libertà d'impresa [27]. Si pone inoltre la questione di una disparità di trattamento ai sensi dell'articolo 20 della Carta verso imprese nei confronti delle quali l'imposta diventa esigibile, ai sensi dell'articolo 66, lettera b), della direttiva IVA, solo al momento dell'incasso del corrispettivo (cosiddetta tassazione effettiva).

47. Ogni limitazione di tali diritti e libertà riconosciuti deve essere proporzionata; ciò vale anche per il periodo antecedente l'adozione dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta. Occorre pertanto esaminare, anzitutto, per quanto tempo l'ingerenza costituita dal prefinanziamento (raccolta e versamento di imposte altrui senza ricevere l'importo dal debitore dell'imposta) sia proporzionata. Correttamente la Commissione esprime dubbi anche in considerazione dei tempi di durata di una procedura concorsuale in Italia.

48. Il principio di proporzionalità, il quale fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione, esige, in relazione all'azione statale, che una misura restrittiva sia «idonea all'obiettivo da essa perseguito, necessaria e proporzionata [28]» [29].

49. Ebbene, la riscossione dell'imposta presso l'imprenditore *prima* dell'incasso del corrispettivo non è necessaria per conseguire l'obiettivo sancito dal legislatore. Quest'ultimo consiste nel tassare il consumatore qualora sia destinatario di una cessione o di un'altra prestazione *a titolo oneroso* (articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA). La misura meno incisiva, più semplice e parimenti efficace a tal fine è la tassazione dei corrispettivi di volta in volta effettivamente incassati.

25 In tal senso, ancora sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 23).

26 Sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punto 18).

27 Sentenza del 14 maggio 1974, Nold/Commissione (4/73, EU:C:1974:51, punto 14).

28 Riguardo a tale formulazione v. le mie conclusioni per la causa G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, paragrafo 98), ispirate alle decisioni del Conseil constitutionnel francese nn. 2015-527 QPC, del 22 dicembre 2015 (FR:CC:2015:2015.527.QPC, punti 4 e 12), e 2016-536 QPCj del 19 febbraio 2016 (FR:CC:2016:2016.536.QPC, punti 3 e 10); analogamente il Conseil d'État francese, sentenza n. 317827 del 26 ottobre 2011 (FR:CEASS:2011:317827.20111026), nonché il Bundesverfassungsgericht tedesco, *BVerfGE* 120, 274, 318 e 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, punto 218).

29 V., per esempio, sentenza del 4 maggio 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punto 48 e la giurisprudenza ivi citata); analogamente nella normativa in materia di IVA: sentenze del 2 settembre 2015, CGIL e INCA (C-309/14, EU:C:2015:523, punto 24), del 26 aprile 2012, Commissione/Paesi Bassi (C-508/10, EU:C:2012:243, punto 75), e del 26 marzo 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punto 48 e segg.).

50. Il principio di proporzionalità impone inoltre che a un'impresa, quale «collettore d'imposta operante per conto dello Stato», non possa essere richiesto più di quanto essa può effettivamente prestare. La sua capacità (finanziaria) è tuttavia limitata – nel caso di un'imposta indiretta sui consumi –, in linea di massima, anche a quanto la stessa ha potuto riscuotere dall'effettivo debitore d'imposta. Tutto quanto non ha potuto riscuotere, l'impresa è tenuta ad anticipare attingendo al proprio patrimonio. L'IVA non mira tuttavia a tassare il patrimonio del soggetto passivo.

51. Pertanto, a mio avviso, è necessario che il debito d'imposta si basi, nel caso di un'imposta indiretta, sul ricevimento di tale importo da parte del prestatore, in quanto solo al ricevimento il prestatore è anche oggettivamente in grado di adempiere il proprio debito d'imposta e di versare l'IVA (ricevuta). Una tassazione sulla base del mero corrispettivo pattuito (cosiddetto principio della tassazione nominale) ne è ben lontana e, in assenza della disposizione di cui all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, sarebbe sproporzionata.

52. Anche per questo motivo l'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA deve essere necessariamente interpretato restrittivamente. È vero che gli Stati membri possono prescindere dalla rettifica *immediata* prevista all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA in caso di non pagamento totale o parziale. Essi possono tuttavia farlo, in conformità alla sentenza Goldsmiths [30], solo in un *modo proporzionato*, il quale tenga conto del carattere di imposta sui consumi dell'IVA, del principio di neutralità e dei diritti fondamentali dell'impresa.

4. Giustificazione di una deroga ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 2

a) *Interpretazione autonoma delle fattispecie di rettifica*

53. La questione decisiva è pertanto non se uno Stato membro possa escludere una rettifica in caso di mancato pagamento. Dalle considerazioni testé svolte risulta bene che esso non può farlo. Decisiva è, piuttosto, l'individuazione del limite temporale entro il quale una deroga alla rettifica ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA sia *giustificata* o, viceversa, del momento a partire dal quale al soggetto passivo debba al più tardi essere riconosciuta, in caso di mancato pagamento totale o parziale, una possibilità di rettifica ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA.

54. Tale problematica si focalizza, nel caso in esame, sulla questione se il legislatore italiano possa impedire una rettifica fino a che non sia (*definitivamente*) certa l'irrecuperabilità del credito, a conclusione della procedura concorsuale (che può eventualmente durare più di dieci anni), oppure se una rettifica debba essere prevista già qualora, *con elevata probabilità*, non ci si possa più aspettare (in tempi brevi) un pagamento.

55. Tale questione è tipica della materia dell'IVA e deve essere esaminata indipendentemente da quanto previsto per altri tipi di imposta o addirittura da valutazioni di bilancio. Non è possibile procedere, per quanto riguarda l'IVA, a un'applicazione analogica della normativa italiana in materia di imposte dirette. La diversa disciplina prevista dalla normativa italiana in materia di imposte dirette è pertanto irrilevante. Tuttavia, sia l'amministrazione finanziaria sia il soggetto passivo devono poter essere giuridicamente certi del momento ultimo a partire dal quale deve essere effettuata una rettifica del debito d'IVA ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA.

30 Sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

b) *Parità di trattamento di tutte le imprese*

56. In sede di interpretazione dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA devono essere presi in considerazione anche l'articolo 66, lettera b), e gli articoli 194 e seguenti della stessa, in combinato disposto con il principio della parità di trattamento (sancito adesso anche all'articolo 20 della Carta dei diritti fondamentali). Essi impongono una possibilità di rettifica *tempestiva*.

57. Ai sensi dell'articolo 66, lettera b), della direttiva IVA, gli Stati membri possono stabilire che, per una categoria di soggetti passivi, l'IVA diventi esigibile al momento dell'«incasso del prezzo» («tassazione effettiva»). Gli Stati membri si sono in ogni caso avvalsi in parte di tale facoltà. Devono inoltre essere prese in considerazione prestazioni in relazione alle quali la direttiva IVA prevede o consente il trasferimento della qualità di debitore fiscale al destinatario della prestazione (v. articolo 194 e segg. della direttiva IVA). Le imprese che effettuano siffatte operazioni – per esempio, prestazioni di servizi a favore di imprenditori residenti all'estero – non sono tenute ad anticipare l'IVA.

58. Un'impresa che, nell'ambito di applicazione della tassazione nominale – ossia nel caso di un'imposta esigibile indipendentemente dall'avvenuto pagamento –, deve anticipare imposte per un considerevole periodo di tempo subirebbe, infatti, uno svantaggio concorrenziale manifesto rispetto a un'impresa che ricade nell'ambito di applicazione della tassazione effettiva, la quale è tenuta a versare l'imposta solo sui prezzi incassati. Lo stesso varrebbe per le imprese che effettuano unicamente operazioni per le quali la qualità di debitore fiscale è trasferita al destinatario della prestazione. Un siffatto svantaggio concorrenziale può essere giustificato soltanto se la durata del prefinanziamento non è eccessivamente lunga.

c) *A titolo di confronto: rettifica in caso di mancata prestazione*

59. A favore di una possibilità di rettifica rapida in caso di mancato pagamento del corrispettivo depone anche il confronto con la possibilità di rettifica del debito d'imposta in caso di assenza totale di prestazione e di corrispettivo. Al riguardo, si evince dalla giurisprudenza della Corte [31] che anche un debito d'imposta risultante da una fattura erronea (articolo 203 della direttiva IVA) può essere rettificato, ad esempio qualora la fattura indichi una prestazione a titolo oneroso che di fatto non è stata resa.

60. Il debito d'imposta di colui che emette la fattura, dovuto ad un mero rischio di perdita di entrate fiscali in conseguenza dell'emissione della fattura erronea, è stato reputato compatibile con il sistema dell'IVA da parte della Corte solo quando e in quanto sussista la *possibilità di eliminare la responsabilità per tale rischio* [32]. Di tale possibilità può beneficiare persino un soggetto che ha emesso in malafede la fattura, sempreché il rischio di perdita di entrate fiscali sia eliminato [33].

61. Lo stesso deve valere, a maggior ragione, qualora la fattura sia corretta, ma la prestazione fornita non sia stata pagata e non sussista alcun rischio di perdita di entrate fiscali. Nella specie, da un lato, è escluso un rischio di perdita fintantoché l'effettivo debitore d'imposta non ha pagato e, quindi, materialmente il debito d'IVA non è ancora sorto (v. supra paragrafo 23). Dall'altro, è escluso il rischio di una detrazione indebita del destinatario inadempiente della prestazione, in quanto, ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva IVA, gli Stati membri possono esigere dal medesimo una rettifica della detrazione posta in essere.

31 Sentenza del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punto 58 e segg.).

32 Sentenza del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punto 57 e segg.).

33 Sentenza del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punti 60 e 63), confermata dalle sentenze del 27 settembre 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punto 35), e del 6 novembre 2003, Karageorgou e a. (da C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, punto 50).

d) *Deroghe ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA*

62. Restano pertanto da chiarire «soltanto» i concreti requisiti di ammissibilità delle deroghe ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA. Nella sentenza Goldsmiths [34], la Corte ha effettivamente sollecitato una giustificazione, ma non ha dettato al riguardo alcun precetto concreto.

63. L'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA prevede la possibilità di non procedere alla riduzione della base imponibile ai sensi del paragrafo 1 solo al fine di tener conto dell'incertezza del mancato pagamento «definitivo» (al riguardo, paragrafo 35 e segg.). Di tale incertezza può tuttavia tenersi conto, nei casi di mancato pagamento totale o parziale, anche aumentando a posteriori la base imponibile, laddove alla fine venga effettuato un pagamento.

64. Qualora successivamente (ad esempio, durante o dopo la conclusione della procedura concorsuale) dovesse aver luogo un pagamento a favore dell'impresa, occorrerà, in tale momento, aumentare nuovamente il debito d'imposta a concorrenza. Ciò discende già dall'articolo 73 della direttiva IVA, ai sensi del quale la base imponibile comprende tutto ciò che il destinatario della prestazione versa per le operazioni. Lo stesso vale per una corrispondente rettifica della detrazione dell'IVA del destinatario ai sensi dell'articolo 185 della direttiva IVA.

65. Una riduzione della base imponibile – fatto salvo un aumento nel caso in cui alla fine il pagamento venga effettuato – costituisce una misura meno incisiva, ma parimenti idonea, con riferimento alla corretta tassazione del consumatore finale, che un obbligo pluriennale di prefinanziamento del collettore d'imposta [35] fino all'apertura o persino alla conclusione di una procedura concorsuale.

66. In tali circostanze, né il testo né la ratio e la finalità dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA consentono un'interpretazione in forza della quale una rettifica potrebbe essere esclusa fino a quando non risulti, con una probabilità che sfiora la certezza – ossia solo dopo l'apertura o la conclusione della procedura concorsuale –, che un pagamento non avrà più luogo. Diversamente da quanto ritenuto dalla Commissione e probabilmente anche dal Regno Unito, nella normativa in materia di IVA non viene fatta distinzione fra crediti il cui mancato pagamento è definitivamente certo e crediti in relazione ai quali tale certezza non sussiste.

67. Ciò è dovuto al fatto che un mancato pagamento «definitivo» ai sensi della normativa in materia di IVA non può sussistere. Una siffatta ipotesi viene esclusa già dal testo dell'articolo 73 della direttiva IVA. Ai sensi di tale disposizione, la base imponibile comprende anche *pagamenti di un terzo* ed è pertanto separata dalla solvibilità e persino dall'esistenza di un debitore [36]. Inoltre, la normativa in materia di IVA non fa riferimento all'esistenza di un credito esecutivo, come mostra la tassazione del pagamento di una mancia [37], dei pagamenti in eccesso effettuati per errore e del pagamento di un debito d'onore [38].

34 Sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punto 18).

35 Nessuno pretenderebbe che un funzionario dell'amministrazione finanziaria anticipi in un primo momento, di tasca propria, il debito d'imposta dei contribuenti che escute.

36 In tal senso, si è già verificato che una banca abbia saldato i crediti degli artigiani il cui committente era divenuto insolvente, al fine di evitare ulteriori danni di immagine – v. il caso presso BFH, sentenza del 19 ottobre 2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

37 Sentenza del 29 marzo 2001, Commissione/Francia (C-404/99, EU:C:2001:192, punto 40 e segg.).

38 Sentenza del 17 settembre 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punto 21 e segg.).

68. Anche successivamente alla conclusione di una procedura concorsuale – situazione che sembra essere considerata dalla Commissione come un caso di definitiva irrecuperabilità del credito – non è peraltro escluso che un terzo (intenzionalmente o involontariamente) effettui il pagamento all'impresa che ha fornito la prestazione. Ciò darebbe luogo a un corrispondente debito d'IVA. Anche questo conferma che, nell'ambito dell'IVA, non può sussistere una certezza definitiva che un pagamento non avverrà più. Vi è sempre solo una *certa probabilità*, la quale aumenta in particolare con la durata del mancato pagamento.

69. A mio avviso, alla luce dei diritti fondamentali dell'impresa, del principio di proporzionalità e del principio di neutralità, un prefinanziamento dell'IVA per *periodi di tempo pluriennali* non può venire in considerazione. Decisiva può essere unicamente la circostanza che un credito sia inesigibile per un lungo periodo di tempo. Un'inesigibilità può sussistere, al riguardo, anche già nel caso di un rifiuto di pagamento serio e definitivo da parte del debitore. Qualora, ad esempio, il debitore neghi con fermezza l'esistenza stessa del credito oppure il suo ammontare, sussiste già un'elevata probabilità che il credito non sia esigibile per un lungo periodo di tempo o che non lo sia per il suo importo totale.

70. D'altro lato, in un sistema di imposizione indiretta, lo Stato dipende da una «riscossione» dell'IVA da parte dell'imprenditore. Questi è in certo qual modo in grado, attraverso la scelta della sua controparte contrattuale e la pattuizione di un versamento anticipato, di influire sul rischio di un mancato pagamento. Il debito d'imposta dell'impresa nei confronti dello Stato non può neanche dipendere dalla qualità (da valutarsi soggettivamente) della contestazione del debitore, bensì unicamente da *criteri oggettivi*. Quali criteri del genere vengono tuttavia in definitiva in considerazione, ancora una volta, solo misure che dipendono dal soggetto passivo e che è legittimo aspettarsi dal medesimo.

71. Le misure che possono essere ragionevolmente pretese da un'impresa in ciascuno Stato membro, prima che questa possa rettificare il suo debito d'imposta per mancato pagamento del corrispettivo, devono essere stabilite sulla scorta della situazione specifica di ciascun paese e non possono essere previste in maniera astratta dalla Corte. Piuttosto, il giudice nazionale deve valutare nel singolo caso concreto, nell'ambito di una ponderazione globale, ovvero applicare in maniera conforme alla direttiva, la deroga all'obbligo fondamentale di rettifica prevista nel diritto nazionale. La Corte può peraltro fornire a tal fine elementi di riferimento al giudice del rinvio.

72. In tal senso, è conforme al principio di proporzionalità che lo Stato membro richieda determinate prove della probabile lunga durata di un mancato pagamento. L'apertura di una procedura concorsuale costituirebbe una prova del genere. Peraltro, può sussistere anche ben prima un mancato pagamento da prendere in considerazione ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, ad esempio qualora il debitore, nell'ambito di un procedimento esecutivo, contesti il credito. Proporzionata sarebbe anche l'applicazione di un termine adeguato al mancato pagamento (ad esempio, sei mesi a partire dalla presentazione della fattura), alla scadenza del quale assumere un non pagamento ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA.

73. La facoltà del soggetto passivo di esigere l'avvio di un procedimento esecutivo dipende in particolare dall'onere in termini di costi che ne consegue. Un obbligo di recuperare in via giudiziaria crediti eventualmente privi di valore a favore dello Stato, il quale generi *costi elevati*, non è compatibile, di massima, né con il principio di neutralità né con il principio di proporzionalità. Conformemente a quanto ritenuto dalla Commissione, ciò riguarda soprattutto (ma non solo) crediti modesti. Nella specie, la possibilità di cedere tale credito in pagamento allo Stato sarebbe probabilmente la misura più proporzionata.

74. Per contro, il ricorso a un procedimento esecutivo statale semplificato e a costi contenuti sotto forma di un procedimento per decreto ingiuntivo prima di una rettifica della base imponibile sembra essere, in generale, proporzionato. Ciò vale in ogni caso in linea di principio, finché non ricorrano elementi nel senso che tale procedimento sarà comunque infruttuoso o antieconomico. L'onere della conclusione di una procedura concorsuale è invece sempre sproporzionato, a causa della durata di quest'ultima e del fatto che il soggetto passivo può influirvi poco o niente.

B. Risultato

75. In definitiva, l'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA consente agli Stati membri di tener conto delle peculiarità delle incertezze in caso di mancato pagamento, prevedendo che solo in presenza di determinate circostanze (come, ad esempio, la scadenza di un termine o talune misure infruttuose del soggetto passivo) il mancato pagamento possa essere ritenuto sufficientemente certo e di lunga durata. Un'esclusione della rettifica della base imponibile non viene tuttavia in considerazione.

76. I diritti fondamentali del soggetto passivo, il principio di proporzionalità, il carattere dell'IVA e, in particolare, il principio di neutralità ostano, d'altro lato, in tale contesto, a una limitazione della rettifica della base imponibile in funzione di eventi – come la conclusione o l'apertura di una procedura concorsuale – sui quali il soggetto passivo non possa influire.

VI. Conclusione

77. Propongo pertanto di rispondere congiuntamente nei seguenti termini alle due questioni pregiudiziali sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Italia):

L'articolo 11, parte C, paragrafo 1, seconda frase, della sesta direttiva 77/388 non consente una limitazione sproporzionata della possibilità di rettifica della base imponibile. Esso consente tuttavia agli Stati membri di tener conto delle peculiarità delle incertezze in caso di mancato pagamento, tramite l'imposizione al soggetto passivo di determinate misure ragionevoli. L'onere della conclusione di una procedura concorsuale concernente il destinatario della prestazione costituisce, tuttavia, una limitazione sproporzionata.