Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MACIEJ SZPUNAR
presentate il 1º luglio 2021 [1]

Causa C-324/20

Finanzamt B
contro
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)]

«Rinvio pregiudiziale – Imposte – Imposta sul valore aggiunto – Prestazione di servizi – Prestazione resa una tantum – Pagamento rateizzato – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 63 – Esigibilità dell'imposta – Articolo 64, paragrafo 1 – Nozione di operazioni che comportano pagamenti successivi – Articolo 90, paragrafo 1 – Riduzione della base imponibile – Nozione di non pagamento»

Introduzione

1. Secondo il principio della libertà economica e della libertà contrattuale, gli operatori del mercato determinano liberamente i loro rapporti contrattuali, per quanto riguarda sia i servizi prestati sia il loro corrispettivo. Nel farlo, però, tali operatori devono tenere conto delle condizioni in cui svolgono la loro attività, non solo quelle di natura economica, ma anche quelle di natura giuridica, comprese quelle fiscali. Nella presente causa sono illustrati i problemi che possono sorgere in caso di mancata considerazione di tali condizioni.

2. In concreto, in detta causa si tratta di sapere se, e in che misura, il fatto che il pagamento del corrispettivo di un'operazione soggetta all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sia rateizzato incida sul momento in cui sorge l'obbligo del soggetto passivo di pagare tale imposta.

[1] Lingua originale: il polacco.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3. L'articolo 63 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [2], dispone quanto segue:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

4. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, della medesima direttiva:

«Se comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi (…) le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti».

5. L'articolo 66, lettera b), della direttiva in esame prevede, quanto ad esso, che:

«In deroga agli articoli 63, 64 e 65, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti:

(…)

b) non oltre il momento dell'incasso del prezzo;

(…)».

6. Ai sensi dell'articolo 73 di tale direttiva:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui gli 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».

7. Infine, ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112:

«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».

Diritto tedesco

8. La direttiva 2006/112 è stata recepita nell'ordinamento tedesco con le disposizioni della Umsatzsteuergesetz [3] (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, Germania; in prosieguo: l'«UStG»).

[2] GU 2006, L 347, pag. 1.

[3] Testo unico: BGBl. 2005 I, pag. 386.

9. L'articolo 13, paragrafo 1, punto 1, di tale legge prevede che:

«L'imposta diventa esigibile

1. per quanto riguarda le cessioni e altre prestazioni:

a) nel caso di determinazione dell'imposta in base ai corrispettivi pattuiti (articolo 16, paragrafo 1, prima frase), con la scadenza del periodo d'imposta nel quale le prestazioni sono state eseguite. Lo stesso vale per prestazioni parziali. Le stesse sussistono qualora, per determinate parti di una prestazione economicamente scindibile, il corrispettivo venga concordato separatamente. Qualora il corrispettivo o una parte del corrispettivo vengano incassati prima che la prestazione o parte della prestazione sia eseguita, la relativa imposta diventa esigibile alla scadenza del periodo d'imposta nel quale sono stati incassati il corrispettivo o una parte di esso,

b) nel caso di determinazione dell'imposta in base ai corrispettivi incassati (articolo 20), alla scadenza del periodo d'imposta nel quale i corrispettivi sono stati incassati.

(…)».

10. Invece, ai sensi dell'articolo 17 dell'UStG:

«1. Nel caso in cui la base imponibile di un'operazione sia modificata ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, l'imprenditore che ha realizzato l'operazione stessa è tenuto a rettificare in maniera corrispondente l'importo dell'imposta dovuta. (…)

2. Il paragrafo 1 si applica per analogia:

1) nel caso in cui il corrispettivo concordato per una cessione imponibile, un'altra prestazione di servizi o un acquisto intracomunitario imponibile non possa più essere riscosso. In caso di successivo incasso, l'importo dell'imposta e la detrazione devono essere nuovamente rettificati.

(…)».

11. Infine, l'articolo 20, primo comma, dell'UStG, nella versione applicabile all'esercizio controverso, recitava:

«L'amministrazione finanziaria, su richiesta, può consentire che un imprenditore:

1) il cui fatturato totale (articolo 19, paragrafo 3) nell'anno civile precedente non sia stato superiore a EUR 500 000, oppure

2) che sia esentato (…) dall'obbligo di tenere scritture contabili e di compilare regolarmente bilanci sulla base di inventari annuali, oppure

3) qualora effettui operazioni relative a un'attività quale esercente una libera professione (…),

determini l'imposta non in base al corrispettivo pattuito (articolo 16, paragrafo 1, primo comma), bensì in base al corrispettivo incassato».

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

12. La X-Beteiligungsgesellschaft mbH, società di diritto tedesco (in prosieguo: la «società X»), è registrata come soggetto passivo dell'IVA in Germania.

13. Durante l'esercizio 2012 la società X aveva fornito alla società T-GmbH (in prosieguo: la «società T») servizi di intermediazione nel contesto della vendita, da parte di quest'ultima, di un immobile. Come si evince dal contratto di remunerazione concluso tra le suddette società il 7 novembre 2012, al momento della conclusione di tale contratto la società X aveva già eseguito tutte le prestazioni alle quali era tenuta.

14. Dal contratto emerge, altresì, che il compenso a titolo del servizio di intermediazione era dell'ammontare di EUR 1 000 000 oltre IVA, da pagare in cinque rate da EUR 200 000 oltre IVA. Le rate dovevano essere corrisposte annualmente a partire dal 30 giugno 2013. Alla scadenza del termine di pagamento di ciascuna rata la società X emetteva una fattura e assolveva l'IVA dovuta.

15. Con decisione del 22 dicembre 2016, l'amministrazione tributaria competente aveva ritenuto che la prestazione di servizi da parte della società X in favore della società T fosse stata effettuata integralmente nell'anno 2012 e che la società X avrebbe dovuto versare all'epoca l'intera IVA sull'operazione di cui trattasi.

16. Tale società ha proposto ricorso avverso la decisione in esame al competente Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania). Il Tribunale ha accolto il ricorso stabilendo che, pur essendo vero che la prestazione di servizi era avvenuta nel 2012, la somma dovuta a titolo di corrispettivo per tale operazione, ad eccezione della prima rata pagata il 30 giugno 2013, doveva essere considerata come non pagata ai sensi dell'articolo 17 dell'UStG e dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. Secondo tale tribunale l'applicazione delle suddette disposizioni permetteva di evitare che la società X fosse tenuta a corrispondere l'intero importo dell'IVA finché non avesse percepito l'intero compenso per i servizi prestati.

17. L'amministrazione tributaria ha proposto davanti al giudice del rinvio il ricorso avverso tale decisione. In tali circostanze il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Nel caso di un servizio reso una tantum e quindi non su base periodica, se l'accordo di pagamento rateale implichi di per sé la sussistenza di versamenti di acconti o pagamenti successivi ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA.

2) In subordine, in caso di risposta negativa alla prima questione: se si sia in presenza di un omesso pagamento ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, nel caso in cui il soggetto passivo convenga, all'atto della prestazione del servizio, la sua remunerazione in cinque rate annuali e, in caso di pagamento successivo, la normativa nazionale preveda una rettifica che annulli la precedente riduzione della base imponibile ai sensi di detta disposizione».

18. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla Corte il 22 luglio 2020. Osservazioni scritte sono state presentate dalla società X, dal governo tedesco e dalla Commissione europea. La Corte ha deciso di non tenere un'udienza.

Analisi

Osservazioni preliminari

Sull'accertamento delle circostanze di fatto

19. Proponendo la domanda di pronuncia pregiudiziale nella presente causa, il giudice del rinvio si basa sugli accertamenti delle circostanze di fatto svolti dal giudice di primo grado in base ai quali la prestazione di servizi prevista nell'ambito dell'operazione controversa aveva natura di prestazione resa una tantum ed era stata interamente eseguita dalla società X nell'anno 2012, con la conseguenza che il corrispettivo di EUR 1 000 000, oltre IVA, si riferiva a prestazioni di servizi interamente fornite nell'anno 2012.

20. La società X contesta tuttavia tale accertamento. A suo parere, il contratto con la società T comprendeva servizi aggiuntivi, in particolare servizi di consulenza, che dovevano essere forniti negli anni successivi in cambio di ulteriori tranche del corrispettivo concordato. Pertanto, secondo tale società, il corrispettivo per i servizi che aveva fornito nell'anno 2012 era costituito solo dall'importo ricevuto il 30 giugno 2013. La società X fa riferimento, in particolare, all'accordo complementare interpretativo concluso con la società T il 15 marzo 2016 e all'ordinanza del Finanzgericht (tribunale tributario) del 23 settembre 2020, sull'organizzazione del procedimento, che la società ha allegato alle sue osservazioni scritte. Le questioni pregiudiziali nella presente causa hanno pertanto, secondo la società X, carattere ipotetico.

21. Occorre, tuttavia, considerare che nell'ambito del procedimento di rinvio pregiudiziale la Corte, di regola, è vincolata dagli accertamenti delle circostanze di fatto effettuati dal giudice del rinvio [4]. Nella presente causa, invero, tali accertamenti non appaiono prima facie errati. In particolare, l'ordinanza del 23 settembre 2020 è stata adottata dopo l'emissione della decisione del giudice del rinvio di proporre la domanda di pronuncia pregiudiziale nella presente causa. Tale ordinanza è stata emessa, peraltro, in un procedimento separato riguardante l'imposta sul reddito della società X relativa all'esercizio 2012. La valutazione delle circostanze di fatto può essere, invero, diversa in relazione all'accertamento del reddito ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e ai fini della determinazione dell'obbligazione tributaria nel contesto dell'IVA.

22. Di conseguenza, ritengo che la Corte debba rispondere alle questioni pregiudiziali nella presente causa sulla base degli accertamenti di fatto effettuati dal giudice del rinvio (o effettuati dal giudice di primo grado e recepiti dal giudice del rinvio).

Sulle questioni pregiudiziali

23. Il giudice del rinvio propone nella presente causa due questioni pregiudiziali. La prima riguarda l'interpretazione della nozione di prestazioni che «comportano (...) pagamenti successivi» ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. La seconda questione riguarda invece il fatto se in un'ipotesi come quella di cui al procedimento principale possa

[4] È vero che ultimamente ho avuto occasione di mettere in dubbio la correttezza degli accertamenti effettuati dal medesimo organo giurisdizionale all'origine della presente causa [le mie conclusioni nella causa XY (Riduzione facoltativa dell'imposta), C-100/20, EU:C:2021:387]. Si trattava, tuttavia, non delle circostanze di fatto in quanto tali ma del loro inquadramento del punto di vista del diritto dell'Unione.

parlarsi di «non pagamento» ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della medesima direttiva. L'applicazione di quest'ultima disposizione non dipende dall'interpretazione dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112; il non pagamento può riferirsi anche alle operazioni che prevedono pagamenti successivi. Invero, una risposta positiva alla seconda questione renderebbe irrilevante la prima questione. Inizio, pertanto, dalla seconda questione.

Sulla seconda questione pregiudiziale

24. Proponendo la seconda questione pregiudiziale il giudice di rinvio mira a stabilire se l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che, nell'ipotesi in cui un soggetto passivo abbia concordato al momento della prestazione di un servizio una tantum che il corrispettivo venga suddiviso in rate, possa essere accertato il non pagamento delle rate di corrispettivo, successive alla prima, ai sensi di tale disposizione, e si possa debitamente ridurre la base imponibile, con possibilità di aumentarla in seguito dopo il pagamento delle rate successive. Sembra che tale questione pregiudiziale sia dovuta al fatto che proprio questa soluzione è stata adottata nel procedimento principale dal giudice di primo grado, al fine di evitare che un soggetto passivo debba anticipare l'IVA dovuta prima di ricevere il pagamento per il servizio prestato.

25. La società X propone di rispondere alla questione in senso affermativo mentre il governo tedesco e la Commissione propongono di rispondere in senso negativo.

26. Condivido la seconda posizione.

27. L'IVA è calcolata proporzionalmente alla base imponibile [5], che è definita come «tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni» [6]. L'ammontare della base imponibile è determinato al momento dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria, vale a dire, per quanto riguarda la prestazione di servizi, al momento dell'esecuzione del servizio.

28. Invece, se dopo l'insorgere dell'obbligazione tributaria si verifica una riduzione della somma che un soggetto passivo dovrebbe ricevere a titolo di corrispettivo della prestazione eseguita, anche la base imponibile viene debitamente ridotta e, per effetto, anche l'ammontare dell'obbligazione del soggetto passivo a titolo dell'imposta dovuta [7]. Si può trattare, al contempo, tanto di una riduzione in senso stretto quanto di una «riduzione a zero», ossia il totale venir meno della base imponibile e della relativa obbligazione tributaria. Tale modifica può avvenire tanto a seguito della modifica o della risoluzione del rapporto contrattuale tra le parti dell'operazione imponibile quanto a seguito dell'inadempimento dell'obbligo di pagamento del corrispettivo da parte della controparte del soggetto passivo.

29. L'obbligo di riduzione della base imponibile e, quindi, della relativa obbligazione tributaria, contenuto nella disposizione in esame, costituisce un'espressione del principio secondo il quale la base imponibile dell'IVA è costituita dal corrispettivo che il soggetto passivo ha realmente ricevuto o che deve ricevere a titolo dell'operazione imponibile [8].

5 Articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.

6 Articolo 73 della direttiva 2006/112.

7 Articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

8 Sentenza del 12 ottobre 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punto 26).

30. Tale obiettivo dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 significa che questa disposizione si applica solo quando l'importo che il soggetto passivo deve ricevere a titolo di corrispettivo della prestazione eseguita subisce una riduzione. Se invece tale importo non subisce riduzioni, non vi è motivo di ridurre la base imponibile e quindi la disposizione in esame non si applica. Questo avviene, per esempio, nel caso in cui le parti di una transazione imponibile si accordano non per ridurre il corrispettivo ma solo per rateizzarlo o differire il termine di pagamento.

31. Ovviamente, nell'ipotesi di non pagamento ad opera della controparte del soggetto passivo, la riduzione della somma che il soggetto passivo riceve può essere non definitiva in quanto, in mancanza della modifica del rapporto contrattuale tra le parti, il soggetto passivo rimane creditore del corrispettivo non pagato e può recuperarlo in futuro [9]. Sorge pertanto l'incertezza sul carattere definitivo della riduzione della base imponibile. Per tale motivo l'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 lascia agli Stati membri la scelta di applicare il paragrafo 1 del medesimo articolo in caso di mancato pagamento [10].

32. Resta il fatto che, in caso di pagamento differito o rateale del corrispettivo, l'importo che il soggetto passivo *deve ricevere* a tale titolo certamente *non* viene ridotto [11]. Non vi è, pertanto, motivo per ridurre la base imponibile.

33. Pur condividendo la tesi del governo tedesco secondo la quale tutte le ipotesi di riduzione del corrispettivo che un soggetto passivo deve ricevere a titolo di un'operazione imponibile riguardano situazioni *successive* all'esecuzione della prestazione alla quale tale operazione si riferisce, a mio avviso tale aspetto non ha rilievo essenziale ai fini della soluzione della questione pregiudiziale in esame. Il punto essenziale in questo caso è infatti la circostanza che il pagamento rateale del corrispettivo non modifica l'importo che il soggetto passivo deve ricevere a titolo di corrispettivo e quindi non modifica la base imponibile dell'operazione.

34. Alla luce di quanto sopra ritengo che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che nell'ipotesi in cui un soggetto passivo che fornisce una prestazione di servizio una tantum, abbia concordato con il beneficiario del servizio che il corrispettivo venga rateizzato non si verifica il non pagamento ai sensi della disposizione in esame.

35. Inoltre, come osserva il governo tedesco, in conformità all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, la riduzione della base imponibile secondo tale norma avviene alle condizioni stabilite dagli Stati membri. Il paragrafo 2 di tale articolo autorizza gli Stati membri a disapplicarlo del tutto nell'ipotesi di non pagamento totale o parziale. Invece, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, punto 1, dell'UStG, nell'ipotesi di non pagamento la riduzione della base imponibile avviene soltanto quando la riscossione del credito diventa impossibile. Questo non si verifica nel caso in cui il corrispettivo venga rateizzato. Pertanto, lo stesso diritto tedesco, che è conforme sul punto alla direttiva 2006/112, non consente di applicare le norme che recepiscono l'articolo 90 di tale direttiva nel caso in cui il pagamento del corrispettivo di un'operazione imponibile sia rateizzato.

[9] Sentenza del 12 ottobre 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punto 29).

[10] Sentenza del 12 ottobre 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punti 28 e 29).

[11] Come correttamente osservato dal governo tedesco, del non pagamento può parlarsi soltanto al momento del mancato pagamento di una rata del corrispettivo alla scadenza. Questo non può essere previsto a priori.

Sulla prima questione pregiudiziale

36. Proponendo la prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio mira, in sostanza, a stabilire se l'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che si applica alle operazioni riguardanti prestazioni di servizi resi una tantum il cui corrispettivo è versato al soggetto passivo nella forma di pagamenti rateali.

37. Tale domanda si basa sull'accertamento delle circostanze di fatto da parte del giudice del rinvio secondo cui il servizio di cui al procedimento principale ha carattere di servizio una tantum ed è stato integralmente eseguito nel corso dell'esercizio 2012 [12]. Su questo presupposto baso, pertanto, l'analisi di seguito illustrata della questione in esame.

Sull'interpretazione dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112

38. Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, nel caso di pagamenti successivi, le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali pagamenti. La risposta alla questione pregiudiziale impone pertanto l'interpretazione della nozione di «[operazioni che] comportano (...) pagamenti successivi» ai sensi di tale disposizione.

39. Contrariamente alla posizione della Commissione, ritengo che il mero contenuto della disposizione in esame non fornisca una risposta univoca alla suddetta questione.

40. L'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve, invece, essere interpretato alla luce dell'articolo 63 della medesima direttiva. Infatti, secondo quest'ultima disposizione, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'IVA diventa esigibile quando viene effettuata la prestazione che costituisce l'oggetto dell'operazione.

41. L'articolo 63 della direttiva non specifica quale fatto debba essere considerato come il momento in cui è effettuata la prestazione. Ciò significa, a mio avviso, che il legislatore dell'Unione ha adottato in questo caso un approccio sostanziale, ossia che si deve tener conto del momento in cui la prestazione è stata effettivamente eseguita, determinato, se necessario, in base agli accertamenti di fatto da parte delle autorità fiscali o di un organo giurisdizionale.

42. L'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva in esame non costituisce quindi, a mio avviso, una deroga all'articolo 63 della direttiva stessa per quanto riguarda la determinazione del momento in cui sorge l'obbligazione d'imposta, ma si limita ad integrarlo e a chiarirlo in relazione alle ipotesi che potrebbero dare adito a dubbi. Tale disposizione chiarisce, infatti, quale sia il momento in cui debba ritenersi effettuata una prestazione che prevede un pagamento dilazionato nel tempo. Si ritiene che tale momento coincida con il termine di scadenza di detto pagamento.

43. Tuttavia, da un punto di vista logico, una tale determinazione convenzionale del momento di esecuzione della prestazione è necessaria solo in relazione alle prestazioni il cui momento di esecuzione è difficile da determinare in modo univoco in base alle sole circostanze di fatto, in particolare perché il rapporto giuridico tra le parti dell'operazione e la prestazione costituente il suo oggetto hanno carattere continuativo. In una tale situazione, si ritiene che la prestazione continui finché continua l'obbligo di pagarla.

[12] V. paragrafo 19 delle presenti conclusioni.

44. Non è invece necessario estendere l'applicazione dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 a situazioni in cui il momento dell'esecuzione della prestazione può essere determinato agevolmente, in particolare quando si tratta di una prestazione resa una tantum ed è possibile stabilire in modo preciso il momento in cui la sua esecuzione è terminata in base al rapporto contrattuale tra le parti dell'operazione di cui trattasi. Una tale estensione dell'ambito di applicazione di questa disposizione significherebbe che essa definisce il fatto generatore dell'obbligazione tributaria in modo contrario al chiaro contenuto dell'articolo 63 della medesima direttiva.

45. Un'interpretazione sistematica dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, in particolare alla luce dell'articolo 63 della stessa direttiva, induce a dare risposta negativa alla prima questione pregiudiziale. Condivido, in linea di principio, le osservazioni della Commissione su questo aspetto.

46. Inoltre, come osserva giustamente il governo tedesco, una diversa interpretazione della disposizione in esame significherebbe che le parti di un'operazione sarebbero libere di agire sulla determinazione del momento in cui l'imposta diventa esigibile, fissando adeguatamente il termine di pagamento del prezzo della cessione di beni o della prestazione di servizi. La Corte ha già avuto occasione di statuire che il legislatore dell'Unione ha inteso armonizzare al massimo in tutti gli Stati membri la data in cui sorge il debito d'imposta al fine di garantire un prelievo uniforme dell'IVA [13]. L'obiettivo di garantire una riscossione uniforme dell'imposta si applica non solo a tutti gli Stati membri, ma anche a tutte le operazioni di identica natura, indipendentemente dalle differenze secondarie, come il modo in cui il corrispettivo viene pagato. Il principio della parità di trattamento e l'esigenza di garantire che la concorrenza non sia falsata rendono necessario quanto precedentemente indicato.

47. L'insorgenza e l'ammontare di un debito d'imposta nell'ambito dell'IVA dipendono infatti solo da tre fattori: la natura dell'operazione effettuata, che determina il fatto stessa della sua possibile imposizione e l'aliquota dell'imposta; l'ammontare del corrispettivo, ossia la base imponibile; il momento in cui la prestazione viene effettuata, che coincide, di regola, con il momento in cui sorge l'obbligazione tributaria. Nel sistema dell'IVA, il momento del pagamento del corrispettivo non rientra invece tra i fattori rilevanti dal punto di vista dell'imponibilità.

48. Le sopra esposte conclusioni non sono messe in dubbio dalla giurisprudenza della Corte citata dal giudice del rinvio e dalla società X nelle sue osservazioni, in particolare le sentenze Asparuhowo Lejk Inwestmynt Kympani [14] e baumgarten sports & more [15]. In tali fattispecie l'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 era, infatti, applicato sul presupposto di un rapporto giuridico tra le parti di carattere durevole, che si estendeva nel tempo, in cui gli obblighi continuativi erano a carico non solo del destinatario ma anche del prestatore del servizio e il pagamento stesso del corrispettivo concordato era subordinato all'adempimento di tali obblighi [16]. Invece, in base all'accertamento delle circostanze di fatto da parte del giudice del rinvio nella presente causa, tale situazione non si verifica nel procedimento principale, che riguarda l'imposizione di una prestazione di servizi una tantum, che viene eseguita integralmente in un determinato momento e per la quale il prestatore di servizi deve ricevere incondizionatamente il corrispettivo per intero.

[13] Sentenza del 2 maggio 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, punto 22).

[14] Sentenza del 3 settembre 2015 (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] Sentenza del 29 novembre 2018 (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] V. rispettivamente sentenza del 3 settembre 2015, Asparuhowo Lejk Inwestmynt Kympani (C-463/14, EU:C:2015:542, punti 47 e 49) e del 29 novembre 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, punti 30 e 31).

49. Alla luce di quanto precede, concordo con la Commissione che l'espressione «[operazioni che] comportano (...) pagamenti successivi» utilizzata nell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere intesa come riferita alle operazioni che per loro natura richiedono il pagamento del corrispettivo dilazionato nel tempo o a rate, a causa del loro carattere ricorrente.

50. Tale disposizione deve quindi essere interpretata nel senso che non si applica in relazione ad un'operazione che comporta una prestazione di servizi una tantum per la quale il soggetto passivo riceve un corrispettivo pagato ratealmente.

Sul rapporto tra l'obbligo di versare l'imposta dovuta e il percepimento del corrispettivo dell'operazione imponibile

51. Sia il giudice del rinvio, nella sua ordinanza, sia la società X, nelle sue osservazioni scritte, sostengono che in una situazione come quella del procedimento principale, in cui il pagamento del corrispettivo per un'unica prestazione è oggetto di una rateizzazione su un periodo più lungo (in questo caso nel corso di cinque anni), mentre l'IVA viene addebitata sul pagamento di ogni rata, il soggetto passivo è obbligato ad anticipare, su un periodo più lungo, l'IVA per intero, anche se non ha ancora ricevuto il pagamento dal destinatario del servizio.

52. Come ho indicato nella proposta di risposta alla seconda questione pregiudiziale nella presente causa, l'applicazione dell'articolo 90 della direttiva 2006/112 non costituisce una soluzione corretta al problema in questione. Del pari, non la costituisce, a mio avviso, l'applicazione dell'articolo 64, paragrafo 1, della medesima direttiva.

53. Come ho esposto precedentemente, l'insorgenza dell'obbligazione IVA non dipende, di regola, dal fatto che il soggetto passivo riceva il corrispettivo per l'operazione imponibile da lui eseguita. Tale obbligazione può sorgere anche prima che detto corrispettivo sia pagato. La Corte ha già avuto occasione di sottolinearlo chiaramente nella sua giurisprudenza [17].

54. Nell'ipotesi in cui il mancato pagamento del corrispettivo previsto nel contratto concluso tra le parti di un'operazione imponibile abbia carattere permanente, ad esempio a causa della risoluzione o della modifica di tale contratto, o qualora non sia imputabile al soggetto passivo, come nel caso in cui la controparte del contratto non adempia all'obbligo di pagamento, si applica l'articolo 90 della direttiva 2006/112 e, conseguentemente, la base imponibile viene debitamente ridotta e quindi anche l'ammontare dell'obbligazione tributaria.

55. Invece, nell'ipotesi in cui nell'ambito di un'operazione imponibile fin dall'inizio venga previsto che il pagamento del corrispettivo sia dilazionato nel tempo o suddiviso in rate, è il soggetto passivo a prendere decisioni sulle modalità di svolgimento della sua attività economica, pienamente consapevole degli obblighi, tra cui quelli tributari, che derivano dallo svolgimento di tale attività. Dipende dalla sua volontà se e a quali condizioni accettare che il pagamento del corrispettivo sia dilazionato nel tempo.

[17] «(…) in forza dell'art. 63 (…) della direttiva [2006/112], l'IVA diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi, ossia al momento della realizzazione dell'operazione di cui trattasi, indipendentemente dal fatto che il corrispettivo dovuto per tale operazione sia stato già versato o che non lo sia stato. Pertanto, l'IVA è dovuta all'Erario pubblico dal fornitore di un bene o dal prestatore di servizi, quand'anche questi non abbia ancora ricevuto, da parte del suo cliente, il pagamento corrispondente all'operazione realizzata.». Pertanto, «(…) in base al sistema instaurato dalla direttiva 2006/112, in linea di principio, l'IVA diventa esigibile ed il diritto alla detrazione sorge e può essere esercitato indipendentemente dal fatto che il corrispettivo dovuto, IVA inclusa, per un'operazione sia stato già versato o meno» (sentenza del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria, C-274/10, EU:C:2011:530, punti 46 e 48).

56. La soluzione in questo caso potrebbe essere quella di addebitare e riscuotere tutta l'IVA dovuta al momento del pagamento della prima rata o quella di utilizzare tale prima rata per pagare l'imposta [18]. In questo modo il soggetto passivo non è obbligato a destinare le proprie risorse finanziare al pagamento dell'imposta.

57. Per quanto riguarda l'argomento della società X secondo cui il pagamento integrale dell'IVA dovuta dopo il ricevimento della prima rata del corrispettivo non lascia al soggetto passivo alcun profitto sull'operazione effettuata e lo priva addirittura dei mezzi per coprire i costi della prestazione effettuata, è sufficiente osservare che l'assoggettamento all'IVA non dipende dal risultato dell'attività economica del soggetto passivo [19]. Tale imposta grava anche sulle operazioni che non producono profitto ed anche su quelle che producono perdite. È compito degli operatori economici, non del sistema dell'IVA, assicurare la redditività dell'attività economica da loro svolta.

58. Nel procedimento principale, il problema potrebbe derivare dalle modalità di emissione, da parte della società X, delle fatture per l'operazione di cui trattasi. In base alle indicazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale, tale società aveva emesso una fattura separata per ogni rata di corrispettivo, comprensiva dell'IVA su tale rata. Il giudice del rinvio non precisa se l'amministrazione tributaria abbia contestato nel procedimento principale questo metodo di fatturazione. Tuttavia, tale metodo non sembra essere corretto dal punto di vista della direttiva 2006/112.

59. Il titolo XI della direttiva 2006/112 stabilisce gli obblighi dei soggetti passivi. L'articolo 220 impone a questi ultimi l'obbligo di assicurare che, in particolare, in caso di prestazione di servizi in favore di altri soggetti passivi sia emessa fattura. L'articolo 226 di tale direttiva prevede in dettaglio quali indicazioni devono essere contenute in una fattura. Ciò comprende, in particolare, l'entità e la natura dei servizi resi (punto 6), la data in cui è effettuata la prestazione di servizi (punto 7), la base imponibile (punto 8) e l'importo dell'IVA da pagare (punto 10).

60. Come la Corte ha già avuto modo di sottolineare, le indicazioni obbligatorie sulla fattura, in particolare la natura dei servizi resi e la data in cui sono stati effettuati, hanno lo scopo di permettere alle autorità fiscali, tra l'altro, il controllo sul pagamento dell'imposta dovuta [20]. Queste indicazioni devono quindi corrispondere il più possibile alla situazione reale. In particolare, una prestazione una tantum non dovrebbe essere oggetto di diverse fatture emesse a lunghi intervalli, anche se tutti gli elementi, compreso in particolare l'importo totale dell'IVA dovuta, sono corretti.

61. Nel procedimento principale, qualora la società X avesse emesso un'unica fattura corretta contenente l'intera base imponibile dell'operazione in questione e l'intero importo dell'IVA dovuta nonché la data in cui la prestazione è stata effettuata, questo le avrebbe permesso una corretta determinazione degli obblighi tributari gravanti sulla stessa e di strutturare adeguatamente il suo rapporto giuridico con il beneficiario del servizio in relazione alle modalità di pagamento del corrispettivo.

[18] Come emerge dalle informazioni fornite dalla società X nel procedimento principale, l'ammontare della prima rata ricevuta da tale società superava l'ammontare dell'IVA dovuta sull'operazione in esame.

[19] Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, «si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

[20] Sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punti 26, 27, 29 e 30).

62. È vero, tuttavia, come osserva il giudice del rinvio nella sua ordinanza, che la Corte si riferisce talvolta ai soggetti passivi come «esattori» dell'IVA per conto dello Stato [21]. Ciò non significa, tuttavia, che il ruolo dei soggetti passivi *si limiti* a quello degli esattori dell'imposta. L'articolo 193 della direttiva 2006/112 definisce i soggetti passivi come persone obbligate *a pagare* l'IVA [22]. Nessuna delle disposizioni della direttiva o nessuna delle sentenze della Corte indica che tale obbligo sia subordinato alla previa riscossione, da parte del soggetto passivo, dell'imposta applicata a valle [23].

63. L'articolo 66, lettera b), della direttiva 2006/112 permette, invece, agli Stati membri di stabilire che l'IVA diventi esigibile, per talune operazione o per talune categorie di operazioni, non oltre il momento dell'incasso del prezzo [24]. Questo costituisce tuttavia una deroga alle regole generali contenute negli articoli 63, 64 e 65 della medesima direttiva, ha natura facoltativa e dovrebbe riguardare talune operazioni o talune categorie di soggetti passivi e non dovrebbe avere carattere generale. La stessa esistenza di tale facoltà conferma indirettamente che in via di principio l'esigibilità dell'IVA non dipende dall'incasso da parte del soggetto passivo del pagamento relativo all'operazione imponibile.

64. Invece, come giustamente rilevato dal governo tedesco e dalla Commissione, l'interpretazione dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, proposta dalla società X, secondo la quale il mero fatto che il corrispettivo sia versato mediante pagamenti rateizzati consente di correlare l'esigibilità dell'imposta all'esigibilità di tali rate, renderebbe in gran parte privo di senso l'articolo 66, lettera b), di tale direttiva.

65. Gli argomenti relativi alla necessità di pagare l'imposta prima che il contribuente abbia ricevuto l'intero corrispettivo non modificano di conseguenza la tesi esposta al paragrafo 50 delle presenti conclusioni.

Conclusioni

66. In base a tutte le considerazioni che precedono, propongo di rispondere alle questioni pregiudiziali proposte dal Bundesfinanzhof (Corte federale tributaria, Germania) nel modo seguente:

1) L'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che lo stesso non trova applicazione in relazione alle operazioni consistenti nelle prestazioni di servizi una tantum per le quali il soggetto passivo riceve un corrispettivo pagato ratealmente.

2) L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che l'ipotesi in cui il soggetto passivo che presta servizi una tantum abbia concordato con il beneficiario del servizio un pagamento rateale del corrispettivo non corrisponde a un non pagamento ai sensi di tale disposizione.

[21] V., in particolare, sentenze del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25), e del 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punto 23).

[22] Eccetto che nei casi in cui, in forza di disposizioni specifiche, l'imposta sia dovuta da altre persone.

[23] Questo emerge chiaramente anche dalla stessa sentenza citata dal giudice del rinvio del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), in cui la Corte ha chiaramente fatto dipendere l'obbligo del pagamento dell'imposta dall'esecuzione dell'operazione e non dal pagamento del suo corrispettivo.

[24] Tale facoltà è prevista dall'articolo 13, paragrafo 1, punto 1, lettera b), dell'UStG, in combinato disposto con il suo articolo 20, ma non trova applicazione nel procedimento principale.