SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
26 ottobre 1995 *

Nel procedimento C-144/94,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dalla Commissione tributaria centrale, nella causa dinanzi ad essa pendente tra

Ufficio IVA di Trapani

e

Italittica SpA,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 10, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori D. A. O. Edward, presidente di sezione, J. C. Moitinho de Almeida (relatore), C. Gulmann, P. Jann e L. Sevón, giudici,

* Lingua processuale: l'italiano.

avvocato generale: F. G. Jacobs
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo italiano, dal prof. Luigi Ferrari Bravo, capo del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, e dal signor Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato;

— per il governo francese, dalla signora Catherine de Salins, vicedirettore della direzione degli Affari giuridici del ministero degli Affari esteri, e dal signor Jean-Louis Falconi, segretario degli Affari esteri presso la stessa direzione, in qualità di agenti;

— per il governo del Regno Unito, dal signor Stephen Braviner, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, assistito dalla signora Vivien Rose, barrister;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Enrico Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della convenuta, rappresentata dal signor F. Rocca, dottore commercialista, del governo italiano, del governo francese, del governo del Regno Unito, rappresentato dal signor A. W. H. Charles, barrister, e della Commissione, rappresentata dal signor E. de March, consigliere giuridico, in qualità di agente, all'udienza dell'8 giugno 1995,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 luglio 1995,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 24 marzo 1994, pervenuta in cancelleria il successivo 25 maggio, la Commissione tributaria centrale ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 10, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una lite fra la società Italittica (in prosieguo: l'«Italittica») e l'Ufficio IVA di Trapani (in prosieguo: l'«Ufficio»).

3 L'Italittica, che esercisce impianti di piscicoltura, ha stipulato due contratti con la società Sangiovanni Industrie Riunite (in prosieguo: la «Sangiovanni»), ai fini della costruzione di un edificio destinato all'esercizio delle sue attività. La Sangiovanni ha pertanto rilasciato tre fatture e, per l'importo restante, ha emesso il 17 ottobre 1980 una fattura pro forma per un ammontare di 338 215 680 LIT, priva dell'indicazione dell'IVA.

4 Nel corso di una verifica fiscale si è constatato che l'Italittica aveva registrato l'edificio di cui trattasi nella contabilità relativa al 1980, e indicato il suo debito verso la Sangiovanni nella voce «fornitori per fatture da ricevere», senza indicazione dell'IVA. L'Ufficio ha considerato che l'Italittica aveva commesso una violazione dell'art. 41, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica

26 ottobre 1972, n. 633, relativo all'istituzione e alla disciplina dell'IVA (GURI n. 292 dell'11 novembre 1972; in prosieguo: il «DPR»), e le ha quindi irrogato una sanzione pecuniaria di 94 700 000 LIT.

5 Dall'art. 41, quarto comma, del DPR, nella versione vigente al momento dei fatti, risulta infatti che:

«Il cessionario o committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza emissione della fattura o con emissione di fattura irregolare da parte del soggetto obbligato a emetterla, è tenuto a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

a) se non ha ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, deve presentare all'ufficio competente nei suoi confronti, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare contenente le indicazioni prescritte (...) e deve contemporaneamente versare la relativa imposta;

(...)».

6 L'Italittica ha proposto quindi, dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado, un ricorso nel quale sosteneva, in base all'art. 6, terzo comma, del DPR, che l'imposta non era esigibile poiché non aveva ancora pagato l'importo restante. Risulta infatti da detta disposizione che: «le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo». Secondo l'Italittica il

documento pro forma non costituiva una fattura, ma un documento emesso soltanto per provare il debito corrispondente allo stato di avanzamento dei lavori e per ottenere una sovvenzione dalle autorità regionali.

7 Poiché il ricorso dell'Italittica era stato accolto, l'Ufficio ha interposto appello contro detta decisione dinanzi alla Commissione tributaria di secondo grado di Trapani, che l'ha confermata.

8 Nell'ambito del ricorso proposto dall'Ufficio contro quest'ultima decisione, la Commissione tributaria centrale ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 10, n. 2, della direttiva del Consiglio 77/388/CEE permetta agli Stati membri di stabilire che l'"incasso del prezzo" sia considerato fatto che per tutte le prestazioni di servizi rende l'imposta "esigibile".

2) Se lo Stato membro che si avvalga della "deroga" di cui al predetto art. 10, n. 2, sia tenuto a stabilire "un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta" entro il quale (periodo) la fattura o il documento che ne fa le veci deve essere emesso, ancorché non si sia ancora avuto l'"incasso del prezzo".

3) Se lo Stato membro che si avvalga della "deroga" anzidetta sia tenuto a stabilire modalità di documentazione ed annotazione della prestazione ultimata e del relativo corrispettivo, ogniqualvolta non sia stata emessa la fattura o il documento che ne fa le veci, ovvero non si sia avuto l'"incasso del prezzo"».

Sulla prima questione

9 Occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 10, n. 2, della direttiva, «il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi». Lo stesso paragrafo stabilisce norme particolari in caso di cessioni di beni e di prestazioni di servizi che comportano acconti o pagamenti successivi, nonché versamenti di acconti prima che la cessione di beni o la prestazione di servizi siano state effettuate e, al terzo comma, dispone:

«In deroga alle precedenti disposizioni, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile:

— non oltre la data di emissione della fattura o del documento che ne fa le veci,

— al più tardi al momento dell'incasso del prezzo, ovvero

— in caso di mancata o tardiva emissione della fattura o del documento che ne fa le veci, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta».

10 In base a detta deroga l'art. 6, terzo comma, del DPR dispone che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.

11 Il giudice nazionale formula dubbi quanto alla compatibilità della normativa italiana con la direttiva. A questo proposito, esso osserva, in sostanza, che una deroga è lecita soltanto per «talune operazioni» (o per taluni tipi di servizi) o per «talune categorie di soggetti passivi». Varie disposizioni della direttiva dimostrerebbero che, in via di principio, il pagamento del corrispettivo non costituisce il fatto generatore dell'imposta o l'esigibilità della stessa, e gli artt. 2 e 4, nn. 1 e 2, della direttiva, che definiscono la nozione di «soggetto passivo», escludono che questi possa essere considerato un mero esattore dell'imposta previamente pagatagli dal cessionario o dal committente su cui l'aveva trasferita. Al contrario, la direttiva considererebbe il trasferimento della tassa nelle disposizioni relative al diritto a detrazione. Infine, la presa in considerazione del momento in cui il pagamento è effettuato come data dell'esigibilità dell'IVA su tutte le prestazioni di servizi potrebbe indurre il prestatore e il committente ad accordarsi per collocare il momento dell'esigibilità nel periodo d'imposta per essi più conveniente.

12 La Commissione osserva che la Repubblica italiana non poteva includere nella deroga di cui all'art. 10, n. 2, terzo comma, della direttiva tutte le prestazioni di servizi. La sua argomentazione si basa, in sostanza, sul testo di detta disposizione, che deve essere interpretata restrittivamente in quanto costituisce una deroga alla regola secondo cui l'imposta è esigibile all'atto della cessione del bene o della prestazione di servizi e, inoltre, sull'art. 11, lett. C, della direttiva.

13 Detta argomentazione non può essere accolta.

14 Infatti, anche se, come sostiene la Commissione, l'art. 10, n. 2, terzo comma, della direttiva dovesse essere interpretato restrittivamente, occorre rilevare, come ha giustamente osservato il governo francese, che l'insieme delle operazioni

menzionate in detta disposizione è costituito da prestazioni di servizi e da cessioni di beni. Nell'ambito di questo insieme le prestazioni di servizi costituiscono un sottoinsieme omogeneo. L'espressione «talune operazioni», che non comporta alcuna restrizione particolare, consente quindi di considerare l'insieme delle prestazioni di servizi.

15 Va rilevato a questo proposito che l'art. 6, n. 4, della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 71, pag. 1303), nonché la proposta della Commissione della sesta direttiva (*Bollettino delle Comunità europee*, Supplemento 11/73, pag. 13) stabilivano soltanto rare eccezioni alla regola secondo cui l'imposta è esigibile all'atto dell'effettuazione del servizio. Come l'avvocato generale ha rilevato al paragrafo 22 delle sue conclusioni, il fatto che il legislatore comunitario abbia ampiamente esteso il campo d'applicazione delle deroghe ammissibili induce a ritenere che esso abbia inteso concedere agli Stati membri un'ampia discrezionalità. All'udienza il governo francese ha osservato che il Consiglio aveva adottato l'art. 10, n. 2, terzo comma, della direttiva in modo che alcuni Stati membri, quali la Repubblica italiana e la Repubblica francese, potessero conservare la loro normativa, la quale dispone che l'imposta sui servizi è esigibile all'atto del pagamento.

16 L'art. 11, lett. C, n. 1, della direttiva, cui il giudice nazionale e la Commissione hanno fatto riferimento, non impone un'interpretazione diversa.

17 Infatti, detta disposizione, ai sensi della quale «in caso di (...) non pagamento totale o parziale (...) dopo che l'operazione è stata effettuata, la base imponibile viene debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri», è concepita

nell'ambito dell'applicazione del regime generale, ma — come ha rilevato il governo del Regno Unito — essa può essere applicata, per analogia, nei casi in cui l'imposta diviene esigibile all'incasso del prezzo, in particolare per consentire adeguamenti dell'importo dell'imposta da fatturare onde tenere conto di rimborsi o di sconti concessi dopo il pagamento.

18 Quanto all'art. 22, n. 3, lett. a), della direttiva, il quale impone al soggetto passivo di emettere una fattura o un documento equivalente, esso non è incompatibile col fatto che l'imposta diventa esigibile all'atto dell'incasso del prezzo. Infatti, se così fosse, tale disposizione osterebbe al disposto dell'art. 10, n. 2, terzo comma, di cui la Repubblica italiana si è avvalsa, anche limitatamente a casi ben precisi.

19 Per lo stesso motivo l'argomento secondo cui, se l'imposta è esigibile all'atto dell'incasso del prezzo, il soggetto passivo diviene mero esattore dell'imposta, il che sarebbe in contrasto con la natura dell'imposta stessa, non può escludere che l'art. 10, n. 2, terzo comma, sia interpretato nel senso che esso consente di fissare per tutte le prestazioni di servizi il momento dell'esigibilità dell'imposta all'atto dell'incasso del prezzo.

20 Infine, quanto alla possibilità di frodi, occorre rilevare che anche il regime che rende l'imposta esigibile al momento dell'effettuazione delle prestazioni di servizi consente al prestatore e al committente di scegliere tale momento in funzione dei loro interessi. In ogni caso, l'interesse del prestatore a ricevere il pagamento del servizio reso e il fatto che, ai sensi dell'art. 17, n. 1, della direttiva, il diritto di detrarre l'imposta nasce quando questa diviene esigibile limitano i casi in cui il pagamento è rinviato allo scopo di ritardare il momento dell'esigibilità dell'imposta.

21 Occorre pertanto risolvere la prima questione nel senso che l'art. 10, n. 2, terzo comma, della direttiva consente agli Stati membri di stabilire che l'incasso del prezzo è il fatto che, per tutte le prestazioni di servizi, rende l'imposta esigibile.

Sulla seconda questione

22 Si deve rilevare a questo proposito che, quando uno Stato membro opta per la deroga di cui all'art. 10, n. 2, terzo comma, primo trattino, della direttiva, vale a dire quando esso rende l'imposta esigibile non oltre la data di emissione della fattura o del documento che ne fa le veci, esso ha la facoltà, contemplata dal terzo trattino, di stabilire che l'imposta diventa esigibile, «in caso di mancata o tardiva emissione della fattura o del documento che ne fa le veci, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta».

23 Come ha giustamente osservato la Commissione, se siffatta facoltà non è stata prevista quando uno Stato membro opta per la deroga di cui al secondo trattino, ciò è dovuto verosimilmente al fatto che il legislatore comunitario ha considerato che l'interesse dell'operatore economico ad incassare il corrispettivo del servizio prestato rappresentava un incentivo sufficiente a garantire il pagamento rapido della prestazione.

24 Occorre pertanto risolvere la seconda questione nel senso che uno Stato membro che si avvale della deroga di cui all'art. 10, n. 2, terzo comma, della direttiva non è tenuto a stabilire «un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta» entro il quale la fattura o il documento che ne fa le veci dev'essere emesso, ancorché non si sia ancora avuto l'incasso del prezzo.

Sulla terza questione

25 Occorre rilevare a questo proposito che, a parte l'obbligo generale per il soggetto passivo, stabilito dall'art. 22, n. 2, della direttiva, di tenere una contabilità sufficientemente particolareggiata per consentire l'applicazione dell'imposta ed i relativi controlli da parte dell'amministrazione fiscale, la direttiva non stabilisce alcun obbligo per gli Stati membri di imporre modalità di documentazione ed annotazione diverse dalla «fattura o un documento equivalente» di cui al n. 3, lett. a), dello stesso articolo. A norma dell'art. 22, n. 8, spetta agli Stati membri stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e per evitare le frodi.

26 Come ha osservato al paragrafo 41 delle sue conclusioni l'avvocato generale, l'esistenza di detta ampia discrezionalità è giustificata in quanto gli Stati membri devono tener conto delle dimensioni delle imprese e del loro tipo di attività, nonché degli obblighi stabiliti dalle varie normative in materia di diritto delle società e di imposizione diretta.

27 Di conseguenza, la direttiva non può essere interpretata nel senso che essa impone alcune modalità di documentazione ed annotazione ogni volta che la fattura o il documento equivalente non siano stati emessi o non si sia avuto l'incasso del prezzo.

28 Occorre pertanto risolvere la terza questione nel senso che lo Stato membro che si avvale della menzionata deroga non è tenuto a stabilire modalità di documentazione ed annotazione della prestazione ultimata e del relativo corrispettivo ogniqualvolta non sia stata emessa la fattura o il documento che ne fa le veci, ovvero non si sia avuto l'incasso del prezzo.

Sulle spese

29 Le spese sostenute dai governi italiano, francese e del Regno Unito, nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dalla Commissione tributaria centrale con ordinanza 24 marzo 1994, dichiara:

1) **L'art. 10, n. 2, terzo comma, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, consente agli Stati membri di stabilire che l'incasso del prezzo è il fatto che, per tutte le prestazioni di servizi, rende l'imposta esigibile.**

2) **Uno Stato membro che si avvale della deroga di cui all'art. 10, n. 2, terzo comma, della direttiva 77/388 non è tenuto a stabilire «un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta» entro il quale la fattura o il documento che ne fa le veci dev'essere emesso, ancorché non si sia ancora avuto l'incasso del prezzo.**

3) **Lo Stato membro che si avvale della deroga di cui all'art. 10, n. 2, terzo comma, della direttiva 77/388 non è tenuto a stabilire modalità di documentazione ed annotazione della prestazione ultimata e del relativo corrispettivo ogniqualvolta non sia stata emessa la fattura o il documento che ne fa le veci, ovvero non si sia avuto l'incasso del prezzo.**

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Jann Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 26 ottobre 1995.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

D. A. O. Edward