Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

3 luglio 2019*

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Base imponibile – Riduzione – Principio di neutralità fiscale – Contratto di leasing finanziario risolto per mancato pagamento dei canoni – Avviso di rettifica – Ambito di applicazione – Operazioni imponibili – Cessazione di beni effettuata a titolo oneroso – Pagamento di un "indennizzo" per risoluzione fino al termine del contratto – Competenza della Corte»

Nella causa C-242/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria), con decisione del 26 marzo 2018, pervenuta in cancelleria il 5 aprile 2018, nel procedimento

«UniCredit Leasing» EAD

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP),

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da J.-C. Bonichot (relatore), presidente di sezione, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per l'«UniCredit Leasing» EAD, da I. Dimitrova e M. Raykov, advokati;

– per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP), da N. Kalistratov, in qualità di agente;

– per il governo bulgaro, da E. Petranova e T. Mitova, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da R. Lyal, Y. Marinova e P. Mihaylova, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il bulgaro..

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 90 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 La domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia sorta tra l'«UniCredit Leasing» EAD (in prosieguo: l'«Unicredit») e il Direktor na Direktsia «Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) [direttore della direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e previdenziale» della città di Sofia, presso l'Agenzia nazionale delle entrate (NAP), Bulgaria] (in prosieguo: il «Direktor») in merito al diniego, opposto dal medesimo, di concedere alla controparte una regolarizzazione dell'importo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) versata e relativa ai canoni non versati di un contratto di leasing finanziario.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

L'Atto di adesione della Repubblica di Bulgaria all'Unione europea

3 A norma dell'articolo 2 dell'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica di Bulgaria e della Romania e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 2005, L 157, pag. 203):

«Dalla data di adesione le disposizioni dei trattati originari e gli atti adottati dalle istituzioni e dalla Banca centrale europea prima dell'adesione vincolano la Bulgaria e la Romania e si applicano in tali Stati alle condizioni previste da detti trattati e dal presente atto».

Direttiva IVA

4 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA così dispone:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

5 L'articolo 14 della direttiva medesima prevede quanto segue:

«1. Costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

2. Oltre all'operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti:

a) il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge;

b) la consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene, accompagnate dalla clausola secondo la quale la proprietà è normalmente acquisita al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata;

c) il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita.

3. Gli Stati membri possono considerare cessione di beni la consegna di taluni lavori immobiliari».

6 A termini del successivo articolo 63:

«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».

7 Il successivo articolo 73 prevede quanto segue:

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

8 Il successivo articolo 90 così recita:

«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».

9 L'articolo 273 della direttiva medesima così dispone:

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

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

Diritto bulgaro

10 Ai sensi dell'articolo 6 della Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto), (DV n. 63, del 4 agosto 2006, in vigore dal 1º gennaio 2007, in prosieguo: lo «ZDDS»):

«(1) Per "cessione di beni" ai sensi della presente legge si intende il trasferimento del diritto di proprietà o di un altro diritto reale sui beni.

(2) Ai fini della presente legge, è parimenti considerata "cessione di beni":

(…)

3. (modificato al DV n. 101 del 2013, in vigore dal 1º gennaio 2014) La messa a disposizione effettiva dei beni in esecuzione di un contratto di leasing finanziario che preveda espressamente il trasferimento del diritto di proprietà su tali beni; la presente disposizione si applica anche quando il contratto di leasing finanziario prevede soltanto un'opzione di trasferimento della proprietà sui beni e la somma dei canoni dovuti in forza del suddetto contratto, senza gli interessi ai sensi dell'articolo 46, paragrafo 1, punto 1, è identica al normale prezzo dei beni alla data della messa a disposizione (…)».

11 L'articolo 115 dello ZDDS così dispone:

«(1) In caso di modifica della base imponibile o di annullamento di un'operazione per la quale è stata emessa una fattura, il fornitore di beni o di servizi è tenuto ad emettere una nota relativa a tale fattura.

(2) (completato al DV n. 97 del 2016, in vigore dal 1º gennaio 2017). La nota dev'essere emessa nei cinque giorni successivi all'evento di cui al paragrafo 1 e, nel caso in cui abbia ad oggetto un'operazione per la quale sia stata emessa una fattura con l'IVA esposta relativa al versamento di un acconto, entro un termine di cinque giorni dalla data del rimborso, della compensazione o di un altro pagamento a titolo oneroso dell'importo dell'acconto previsto, per l'importo rimborsato, compensato o versato in altro modo a titolo oneroso.

(3) Viene emessa una nota di addebito in caso di aumento della base imponibile e una nota di accredito in caso di diminuzione della base imponibile o di annullamento dell'operazione.

(4) Oltre agli elementi essenziali di cui all'articolo 114, una nota relativa ad una fattura deve obbligatoriamente specificare:

1. il numero e la data della fattura per la quale è emessa la nota;

2. il motivo dell'emissione di tale nota;

(5) Una nota dev'essere emessa almeno in duplice esemplare: uno per il fornitore e uno per il destinatario.

(6) In caso di annullamento o di risoluzione di un contratto di leasing finanziario di cui all'articolo 6, paragrafo 2, punto 3, il fornitore deve emettere una nota di accredito corrispondente alla differenza tra la base imponibile relativa all'operazione ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, punto 3, e l'importo che gli resta in base a detto contratto, al netto dell'IVA ai sensi della presente legge.

(7) (nuovo, DV n. 94 del 2012, in vigore dal 1º gennaio 2013) La nota riguardante una fattura può non contenere gli elementi essenziali di cui all'articolo 114, paragrafo 1, punti 12, 14 e 15, salvo quando riguarda un'operazione il cui luogo di esecuzione si trova nel territorio di uno Stato membro, un'operazione intracomunitaria e una vendita di beni a distanza».

12 A termini dell'articolo 116 dello ZDDS:

«(1) Non è consentito apportare rettifiche e aggiunte a fatture e alle relative note. I documenti redatti o rettificati erroneamente devono essere annullati e occorre redigere nuovi documenti.

(2) Sono considerati documenti redatti erroneamente anche le fatture emesse e le relative note, nelle quali non sia stata esposta l'IVA, pur dovendo essere esposta.

(3) Sono considerati documenti redatti erroneamente anche le fatture emesse e le relative note, nelle quali è stata indicata l'IVA, pur non dovendo essere esposta.

(4) Quando documenti redatti erroneamente o rettificati sono inclusi nei registri contabili del fornitore o del destinatario, occorre redigere, ai fini del loro annullamento, per ciascuna delle parti un verbale con indicazione:

1. del motivo dell'annullamento;

2. del numero e della data del documento annullato;

3. del numero e della data di emissione del nuovo documento;

4. della firma delle persone che hanno redatto il verbale per ciascuna delle parti.

5. Tutti gli esemplari dei documenti annullati sono conservati dall'emittente e sono iscritti nella contabilità del fornitore e del destinatario conformemente al regolamento di applicazione della legge».

13 Il paragrafo 9 delle disposizioni transitorie e finali dello ZDDS così dispone:

«(1) Nel caso in cui, per effetto di un contratto di leasing finanziario, i beni siano effettivamente messi a disposizione anteriormente all'entrata in vigore della presente legge, tutti i pagamenti successivi (rate mensili di rimborso) in esecuzione di tale contratto dovute dopo l'entrata in vigore [dello ZDDS], sono considerati singole operazioni il cui fatto generatore si verifica alla data del pagamento o, se anteriore, alla data in cui esso è divenuto esigibile.

(2) Il paragrafo 1 si applica soltanto se, entro il termine di un mese a decorrere dall'entrata in vigore [dello ZDDS], il soggetto passivo (fornitore) presenta alla direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate presso la quale è registrato un elenco contenente obbligatoriamente le seguenti informazioni:

1. il destinatario in forza dei contratti di cui al paragrafo 1;

2. il numero e l'importo dei canoni mensili, in base a tutti i contratti, per i quali sia stato emesso un documento fiscale ma che non sono stati versati;

3. il numero e l'importo dei canoni mensili in base a tutti i contratti per i quali il fatto generatore, ai sensi del paragrafo 1, si verificherà successivamente all'entrata in vigore della presente legge.

(3) Per i contratti non inseriti in un elenco presentato conformemente al paragrafo 2, si considera che, alla data di entrata in vigore [dello ZDDS], il soggetto passivo abbia effettuato un'operazione ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, punto 3, la cui base imponibile è equivalente alla somma dei canoni mensili dovuti dopo l'entrata in vigore [dello ZDDS], senza l'IVA dovuta su questi ultimi».

14 L'articolo 128 del Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (codice di procedura in materia di tributi e di contributi previdenziali) (DV n. 105, del 29 dicembre 2005, in vigore dal 1° gennaio 2006; in prosieguo: il «DOPK») prevede quanto segue:

«(1) Gli importi indebitamente pagati o riscossi, per tributi, contributi previdenziali obbligatori, ammende e sanzioni pecuniarie irrogate dai servizi tributari, nonché gli importi che possono essere rimborsati dall'Agenzia nazionale delle entrate in forza della legislazione in materia tributaria o previdenziale, devono essere compensati dai servizi tributari per il rimborso dei debiti pubblici esigibili riscossi dall'Agenzia nazionale delle entrate. È possibile operare una compensazione con un debito prescritto qualora il credito del debitore sia divenuto esigibile prima della prescrizione del debito. (…)».

15 L'articolo 129 del DOPK così recita:

«(1) La compensazione o il rimborso possono essere eseguiti dall'amministrazione finanziaria d'ufficio o su richiesta scritta dell'interessato. La domanda di compensazione o di rimborso viene presa in esame qualora sia stata presentata entro un termine quinquennale decorrente dal 1º gennaio dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per il rimborso, a meno che la legge non disponga diversamente.

(…)

(3) (completato DV n. 108 del 2007) L'avviso di compensazione o di rimborso dev'essere emesso entro un termine di 30 giorni dalla ricezione della domanda se non viene disposto alcun controllo prima della scadenza di tale termine. Anche in caso di compensazione o di rimborso, compreso quando l'avviso di cui alla prima frase sia stato impugnato, i debiti relativi a tributi o a contributi previdenziali obbligatori possono essere oggetto di un controllo. Se l'avviso è oggetto di un ricorso contenzioso, è possibile emettere un avviso di rettifica fino al momento in cui la decisione giudiziaria diviene definitiva. (…)

(7) Gli avvisi di compensazione o di rimborso sono impugnabili secondo le modalità previste per i ricorsi avverso avvisi di rettifica».

16 L'articolo 133 del DOPK così dispone:

«(1) Un debito relativo a tributi o a contributi previdenziali obbligatori accertati mediante avviso di rettifica, divenuto definitivo e non impugnato in via giudiziale, può essere modificato dal servizio tributario d'ufficio o su richiesta della persona controllata.

(2) Il debito è modificato per i seguenti motivi:

1. qualora emergano nuove circostanze o nuove prove scritte essenziali per accertare i debiti relativi a tributi o a contributi previdenziali obbligatori, di cui la persona, o il servizio, che ha emesso l'avviso di rettifica non poteva essere a conoscenza anteriormente:
   a) dell'emissione dell'avviso di rettifica, qualora tale avviso non sia stato impugnato;
   b) del momento in cui l'avviso di rettifica diviene definitivo, qualora tale avviso sia stato impugnato.

2. qualora un giudice regolarmente adito accerti che le spiegazioni scritte fornite da un terzo, le conclusioni di periti, le dichiarazioni scritte, sulla cui base sia accertato il debito relativo a tributi o a contributi previdenziali obbligatori, sono false o che il destinatario dell'avviso, il suo rappresentante, o il servizio tributario che ha partecipato all'accertamento dei tributi o dei contributi previdenziali obbligatori o ha esaminato il ricorso contro l'avviso di modifica, ha commesso un reato.

3. qualora l'accertamento del debito sia basato su un documento con riguardo al quale in sede giudiziaria sia stato accertato essere un falso, contenere false informazioni o essere stato oggetto di contraffazione;

4. qualora l'accertamento del debito sia basato su un atto di un'autorità giurisdizionale o di un'altra autorità statale successivamente annullato;

5. qualora un altro avviso di rettifica contrario divenuto definitivo sia stato emesso relativamente agli stessi debiti, per lo stesso periodo e per lo stesso soggetto passivo. (…)».

17 L'articolo 134 del DOPK così recita:

«(1) (completato DV n. 94 del 2015, in vigore dal 1º gennaio 2016) Il servizio tributario che accerta un motivo di modifica ai sensi dell'articolo 133, paragrafo 2, è tenuto ad informare il direttore territoriale dimostrando l'esistenza del motivo. Dopo aver valutato l'esistenza di un motivo di modifica, il direttore territoriale può affidare o decidere di delegare un controllo che consenta di modificare debiti relativi a tributi o a contributi previdenziali obbligatori già determinati.

(2) L'interessato può presentare una domanda scritta al direttore territoriale, allegandovi le prove da esso invocate.

(3) La modifica è consentita se la decisione che dispone il controllo è emessa o la domanda di modifica è presentata entro un termine di tre mesi dall'avvenuta conoscenza del motivo di modifica ed entro la scadenza del termine previsto dall'articolo 109.

(4) Entro un termine di trenta giorni dalla presentazione della domanda di cui al paragrafo 2, il direttore territoriale dispone o nega un controllo con decisione motivata. Una copia della decisione di diniego è trasmessa all'autore della domanda, entro un termine di sette giorni dal momento della sua adozione ed entro quattordici giorni dalla scadenza del termine previsto nella prima frase del presente paragrafo.

(5) (modificato DV n. 30 del 2006, in vigore dal 1º marzo 2007) Avverso la decisione di diniego l'interessato può proporre ricorso entro un termine di quattordici giorni dalla ricezione della decisione, e avverso un rigetto implicito, entro un termine di 30 giorni dalla scadenza del termine per la risposta, dinanzi al giudice amministrativo competente per l'esame del ricorso avente ad oggetto l'avviso di rettifica. Il ricorso è proposto tramite il direttore territoriale. Il giudice si pronuncia sul ricorso con ordinanza non impugnabile.

(6) Qualora venga accertato che il debito relativo a tributi o a contributi previdenziali obbligatori sia stato fissato in un importo superiore o inferiore a quanto dovuto, viene emesso un avviso di rettifica relativo alla differenza. Ove sussista un pagamento in eccesso, quest'ultimo è compensato o rimborsato per mezzo dell'avviso di rettifica».

18 L'articolo 87 dello Zakon za zadalzheniata i dogovorite (legge relativa alle obbligazioni e ai contratti) (in prosieguo: lo «ZZD») prevede quanto segue:

«(1) Qualora il debitore di un contratto sinallagmatico non adempia i propri obblighi per un motivo al medesimo imputabile, il creditore può risolvere il contratto qualora l'abbia diffidato a darvi esecuzione entro un congruo termine e l'abbia informato che, alla scadenza del termine, il contratto si intenderà risolto. La diffida deve avvenire per iscritto, qualora il contratto sia stato stipulato per iscritto. (…)».

19 A termini dell'articolo 88 dello ZZD:

«(1) La risoluzione ha effetto retroattivo salvo per i contratti ad esecuzione continuata o periodica. Il creditore ha diritto al risarcimento dei danni causati dall'inadempimento del contratto. (…)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

20 Il 6 febbraio 2006, la società «BA Kreditanstalt Bulus» EOOD (in prosieguo: la «Bulus» o «il concedente»), cui è succeduta l'Unicredit, concludeva con la «Vizatel» OOD (in prosieguo: l'«utilizzatore») un contratto di leasing finanziario con opzione d'acquisto, in forza del quale il concedente si impegnava ad acquisire un terreno designato dall'utilizzatore, a costruirvi un edificio e a mettere entrambi a disposizione dell'utilizzatore.

21 Tale contratto era concluso per una durata di undici anni decorrenti dall'inizio del mese successivo alla consegna materiale del bene oggetto del contratto, dietro versamento di un canone mensile. Il contratto prevedeva che il concedente poteva procedere alla sua risoluzione in caso di mancato pagamento di almeno tre canoni da parte dell'utilizzatore e richiedere il pagamento di un indennizzo pari alla somma di tutti i canoni non versati per tutta la durata del leasing finanziario.

22 Il 5 dicembre 2006, l'oggetto del contratto veniva consegnato all'utilizzatore e, il 28 dicembre seguente, il concedente emetteva una fattura con IVA a titolo del primo canone. Con avviso di rettifica del 14 febbraio 2008, l'amministrazione finanziaria bulgara accertava un debito IVA della Bulus, calcolato su una base imponibile pari alla somma complessiva dei canoni dovuti per tutta la durata del contratto, portandolo successivamente in compensazione con un credito d'imposta che la medesima vantava nei confronti dell'Erario.

23 Sebbene il concedente abbia continuato ad emettere fatture con IVA fino al 29 ottobre 2010 e poi dal 4 agosto 2011 al 31 agosto 2012, l'utilizzatore cessava di versare i canoni dovuti dal mese di aprile 2009. A fronte dell'inadempimento colposo dei propri obblighi da parte dell'utilizzatore, la Bulus risolveva unilateralmente il contratto di leasing finanziario a decorrere dal 6 giugno 2015.

24 Ciò premesso, la Bulus chiedeva all'amministrazione finanziaria bulgara il rimborso dell'IVA calcolata nell'avviso di rettifica del 14 febbraio 2008. La domanda veniva tuttavia respinta con decisione del servizio tributario competente, successivamente confermata dal Direktor.

25 Avverso tale decisione la Bulus proponeva ricorso dinanzi all'Administrativen sad Sofia (Tribunale amministrativo di Sofia, Bulgaria),il quale lo respingeva.

26 L'Unicredit, succeduta alla Bulus, impugnava quindi la sentenza dinanzi al Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria).A suo parere, segnatamente, l'Administrativen sad Sofia (Tribunale amministrativo di Sofia) avrebbe violato il diritto alla riduzione della base imponibile dell'IVA previsto in caso di risoluzione di un contratto, garantito dall'articolo 90 della direttiva IVA.

27 Il giudice del rinvio ritiene che il diritto alla rettifica della base imponibile dell'IVA, qualora tale base imponibile sia determinata mediante avviso di rettifica divenuto definitivo, e non mediante fattura, non sia applicabile, trattandosi di un atto amministrativo con cui viene accertato un debito d'imposta. Inoltre e anche ammettendo che tale diritto alla rettifica sia applicabile, occorrerebbe distinguere, da un lato, il periodo in cui i canoni sono stati versati dall'utilizzatore e per il quale non occorre procedere a rettifica della base imponibile dell'IVA e, dall'altro, il periodo in cui i canoni non sono stati più versati dall'utilizzatore fino alla risoluzione per mancato pagamento parziale e per il quale il ripristino della situazione anteriore alla conclusione del contratto, secondo il diritto nazionale, è impossibile. Pertanto, anche ammettendo di essere in presenza di un caso di mancato pagamento parziale, e non di risoluzione, ai sensi dell'articolo 90 della direttiva IVA, il giudice del rinvio sottolinea che nessuna disposizione del diritto bulgaro disciplina le modalità di riduzione della base imponibile fissata mediante avviso di rettifica in caso di mancato pagamento parziale o totale.

28 Infine, il giudice del rinvio si interroga sulla rettifica della base imponibile dell'IVA per il periodo compreso tra la risoluzione del contratto e il termine previsto da quest'ultimo, non essendo dimostrato, da un lato, che l'oggetto del contratto sia stato restituito al concedente prima del termine di tale contratto e, dall'altro, che i debiti dell'utilizzatore siano stati definitivamente saldati tenuto conto della clausola di tale contratto che prevede il versamento al concedente di un indennizzo in caso di risoluzione per inadempimento colposo.

29 In tale contesto, il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la disposizione di cui all'articolo 90, paragrafo 1, della [direttiva IVA] consenta, in caso di risoluzione di un contratto di leasing finanziario, la riduzione della base imponibile ed il rimborso dell'IVA già determinata, in considerazione della durata complessiva del contratto, con avviso di accertamento definitivo, su una base imponibile costituita dalla somma dei canoni mensili di locazione.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione: quali delle fattispecie menzionate all'articolo 90, paragrafo 1, della [direttiva IVA] possa essere invocata, nei confronti di uno Stato membro, dal concedente in caso di risoluzione di un contratto di leasing per parziale mancato versamento dei canoni dovuti, al fine di ottenere la riduzione della base imponibile IVA nella misura dei canoni dovuti ma non versati per il periodo intercorrente tra la sospensione dei pagamenti e la data di risoluzione del contratto, considerato che, come confermato da una clausola contenuta nel contratto medesimo, la risoluzione non è retroattiva.

3) Se l'interpretazione dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA consenta di ritenere che, in una fattispecie come quella in esame, sussista una deroga all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA.

4) Se l'interpretazione dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA consenta di ritenere che la nozione di recesso utilizzata in tale disposizione comprenda l'ipotesi in cui, nel contesto di un contratto di leasing finanziario con trasmissione definitiva della proprietà, il concedente non possa più richiedere finanziario, avendo già proceduto alla risoluzione del contratto per inadempimento dell'utilizzatore, ma in cui, in base al contratto stesso, abbia diritto ad un indennizzo pari all'importo totale dei canoni non corrisposti in scadenza fino al termine della durata del leasing».

Sulla competenza della Corte

30 Secondo costante giurisprudenza, la Corte è competente ad interpretare il diritto dell'Unione unicamente per quanto attiene alla sua applicazione in un nuovo Stato membro, a decorrere dalla data di adesione di quest'ultimo all'Unione europea (sentenze del 15 settembre 2011, Słaby e a., C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589, punto 27, nonché del 21 novembre 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punto 34).

31 Ne consegue, in particolare, che la Corte non è competente ad interpretare direttive dell'Unione in materia di IVA quando il periodo di riscossione dell'imposta in questione precede la data di adesione dello Stato membro interessato all'Unione (sentenza del 27 giugno 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, punto 18).

32 Per contro, la Corte è competente ad interpretare il diritto dell'Unione quando i fatti del procedimento principale sono in parte successivi alla data di adesione dello Stato membro all'Unione (sentenza del 15 aprile 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, punto 15) o quando traggono origine in un contratto concluso prima dell'adesione dello Stato membro all'Unione e tale situazione ha continuato a produrre effetti dopo tale data (v., per analogia, per quanto riguarda un contratto di concessione, sentenza del 15 dicembre 2016, Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, punti 22 e 23, nonché, per quanto riguarda la costituzione, mediante contratto, di diritti di usufrutto, sentenza del 6 marzo 2018, SEGRO e Horváth, C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, punti 38 e 40).

33 Nel caso di specie, il contratto di leasing finanziario è stato concluso nel febbraio 2006 e l'IVA è divenuta esigibile a decorrere dalla consegna materiale del bene oggetto del contratto nel dicembre 2006. I fatti del procedimento principale e il periodo di riscossione sono quindi anteriori all'adesione della Repubblica di Bulgaria all'Unione, avvenuta il 1º gennaio 2007.

34 Tuttavia, si trattava di un contratto ad esecuzione continuata che imponeva all'utilizzatore di corrispondere canoni soggetti all'IVA per undici anni a decorrere dal 28 dicembre 2006. Pertanto, la situazione sorta da tale contratto ha continuato a produrre effetti successivamente alla data di adesione della Repubblica di Bulgaria all'Unione.

35 Di conseguenza, tenuto conto delle specifiche caratteristiche di tale contratto e della persistenza dei suoi effetti giuridici dopo la data di adesione di tale Stato membro all'Unione, la Corte è competente a conoscere delle questioni pregiudiziali riguardanti le conseguenze fiscali della sua esecuzione.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

36 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che consente, in caso di risoluzione di un contratto di leasing finanziario, la riduzione della base imponibile dell'IVA determinata forfettariamente mediante avviso di rettifica sull'insieme dei canoni dovuti per tutta la durata del contratto, sebbene tale avviso di rettifica non sia più impugnabile e costituisca pertanto un «atto amministrativo definitivo» che accerti un debito d'imposta.

37 A tal riguardo, occorre ricordare che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva de qua, che riguarda i casi di annullamento, di recesso, di risoluzione, di non pagamento totale o parziale o di riduzione del prezzo successiva al momento in cui l'operazione viene effettuata, obbliga gli Stati membri a provvedere alla riduzione della base imponibile dell'IVA e, quindi, dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogni qualvolta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non venga percepita dal soggetto passivo. Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della direttiva IVA, secondo cui la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e il cui corollario consiste nel fatto che l'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (sentenza del 6 dicembre 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989 punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

38 Si deve altresì ricordare che, sebbene gli Stati membri possano prevedere, in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli obblighi che essi ritengono necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e per evitare l'evasione, tali misure, in linea di principio, possono derogare al rispetto delle norme relative alla base imponibile solo nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo. Essi devono, infatti, pregiudicare il meno possibile gli obiettivi e i principi della direttiva IVA e, pertanto, non possono essere utilizzati in modo da rimettere in discussione la neutralità dell'IVA (sentenza del 6 dicembre 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punti 31 e 33).

39 Di conseguenza, occorre che le formalità che i soggetti d'imposta devono adempiere per esercitare, dinanzi all'amministrazione finanziaria, il diritto di effettuare una riduzione della base imponibile dell'IVA siano limitate a quelle che consentono di dimostrare che, successivamente alla conclusione dell'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non sarà definitivamente percepita. Spetta al riguardo ai giudici nazionali verificare che ciò accada riguardo alle formalità richieste dallo Stato membro interessato (sentenza del 6 dicembre 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punto 34).

40 Orbene, l'emissione di un avviso di rettifica, come quello oggetto del procedimento principale, non può costituire una formalità diretta a garantire l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare l'evasione ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA.

41 Pertanto, l'emissione di un avviso di rettifica, come quello oggetto nel procedimento principale non può, di per sé, giustificare il fatto che il soggetto passivo non possa più far successivamente valere il proprio diritto alla riduzione della base imponibile dell'IVA in caso di risoluzione del contratto.

42 Ciò vale, tenuto conto dei principi sopra ricordati, anche nell'ipotesi in cui, come sottolineato dal giudice del rinvio, l'avviso di rettifica, in applicazione delle norme nazionali, abbia acquisito un carattere «definitivo», vale a dire non sia più impugnabile.

43 Ne consegue che occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che consente, in caso di risoluzione di un contratto di leasing finanziario, la riduzione della base imponibile dell'IVA determinata forfettariamente mediante avviso di rettifica sull'insieme dei canoni dovuti per tutta la durata del contratto, sebbene tale avviso di rettifica non sia più impugnabile e costituisca quindi un «atto amministrativo definitivo» che accerta un debito d'imposta ai sensi del diritto nazionale.

Sulle questioni seconda, terza e quarta

Sulla ricevibilità della quarta questione

44 Il governo bulgaro sostiene che la quarta questione è irricevibile. Da un lato, la clausola che prevede un indennizzo in caso di risoluzione del contratto per inadempimento colposo sarebbe nulla in quanto contraria all'ordine pubblico nel diritto nazionale. Dall'altro, tale questione verterebbe su un contratto di leasing privo di opzione, mentre il contratto in esame nel procedimento principale contiene proprio un'opzione di acquisto.

45 A tal proposito, occorre rammentare che, nell'ambito della cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda sentenza, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale affinché possa rendere la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate riguardano l'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a pronunciarsi (sentenza del 5 marzo 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punto 47).

46 Ne consegue che le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione poste dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. Il rigetto, da parte della Corte, di una domanda proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto del procedimento principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico o, ancora, qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenza del 23 gennaio 2019, M.A. e a., C-661/17, EU:C:2019:53, punto 50).

47 Inoltre, la Corte ha ripetutamente dichiarato che non le compete, nell'ambito di un rinvio pregiudiziale, di pronunciarsi sull'interpretazione delle disposizioni nazionali e giudicare se l'interpretazione che ne dà il giudice nazionale sia corretta, poiché un'interpretazione del genere rientra nella competenza esclusiva dei giudici nazionali (sentenze del 16 febbraio 2017, IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, punto 21, nonché del 14 giugno 2017, Online Games e a., C-685/15, EU:C:2017:452, punto 45).

48 Infine, è pacifico che, nell'ambito dell'articolo 267 TFUE, la Corte non è competente ad applicare le norme del diritto dell'Unione ad una fattispecie determinata. Pertanto, spetta al giudice del rinvio procedere alle qualificazioni giuridiche necessarie per la soluzione della controversia nel procedimento principale. Per contro, incombe alla Corte fornirgli tutte le indicazioni necessarie al fine di guidarlo in tale valutazione, riformulando, se del caso, la questione ad essa sottoposta (sentenza del 2 luglio 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

49 Nel caso di specie, il governo bulgaro fa valere che la clausola che prevede un indennizzo in caso di risoluzione del contratto per inadempimento colposo è nulla in quanto contraria all'ordine pubblico nel diritto nazionale. Orbene, non spetta alla Corte pronunciarsi sull'interpretazione del diritto nazionale né accertarsi dell'esattezza del contesto di diritto e di fatto definito dal giudice del rinvio.

50 Peraltro, come rileva il governo bulgaro, dagli atti di cui dispone la Corte risulta che il contratto di leasing finanziario oggetto del procedimento principale contiene un'opzione di acquisto. Tuttavia, la menzione, prima facie errata, in un passo della questione pregiudiziale, dell'assenza dell'opzione non è tale da rendere la questione posta meramente ipotetica. Inoltre, spetta alla Corte, nell'ambito di un rinvio pregiudiziale, fornire una risposta utile al giudice del rinvio, riformulando, se del caso, la questione sottoposta al suo esame.

51 Ciò posto, la quarta questione, che sarà considerata dalla Corte come vertente, come indicato dal giudice del rinvio al punto 4 dell'ordinanza di rinvio, su un contratto di leasing finanziario munito di opzione d'acquisto, è ricevibile.

Nel merito

52 Con le questioni seconda, terza e quarta, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede se l'articolo 90 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che, in una fattispecie come quella oggetto del procedimento principale, sussista una «risoluzione» o un «non pagamento» eventualmente ricompreso nella deroga all'obbligo di riduzione della base imponibile dell'IVA, di cui al paragrafo 2 dello stesso articolo, da un lato, in caso di mancato versamento di una parte dei canoni dovuti di un contratto di leasing finanziario per il periodo compreso tra la cessazione dei pagamenti e la risoluzione del contratto, atteso che tale risoluzione non ha effetto retroattivo e, dall'altro, in caso di mancato versamento di un indennizzo dovuto in caso di risoluzione anticipata del contratto e corrispondente alla somma di tutti i canoni non versati sino al termine di tale contratto.

53 L'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA consente agli Stati membri, in caso di non pagamento totale o parziale del prezzo, di derogare alla regola ricordata supra al punto 37, secondo la quale la base imponibile dev'essere ridotta ogni qualvolta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non venga percepita dal soggetto passivo.

54 Come la Corte ha già avuto modo di affermare, tale facoltà di deroga, strettamente limitata ai casi di non pagamento totale o parziale, si fonda sull'assunto che, in presenza di determinate circostanze e in considerazione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio (sentenza del 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punto 17).

55 Infatti, il mancato pagamento del prezzo di acquisto non ricolloca le parti nel loro stato anteriore alla conclusione del contratto. Da un lato, l'acquirente resta, quantomeno, debitore dell'intero prezzo inizialmente convenuto in caso di mancato pagamento totale o, in caso di mancato pagamento parziale, della parte del prezzo ancora dovuta. Dall'altro, il venditore dispone sempre, in linea di principio, del proprio credito e può farlo valere in giudizio (v., in tal senso, sentenza del 12 ottobre 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punto 29).

56 Ciò posto, sebbene i termini «annullamento», «recesso» e «risoluzione» si riferiscano a situazioni nelle quali l'obbligo del debitore di saldare il suo debito è completamente estinto o bloccato ad un livello definitivamente determinato, il mancato pagamento è caratterizzato dall'incertezza inerente alla sua natura non definitiva (v., in tal senso, sentenza del 12 ottobre 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punti 30 e 31).

57 Per quanto riguarda, in primo luogo, i canoni dovuti per il periodo compreso tra la cessazione dei pagamenti e la risoluzione del contratto di leasing in esame, occorre rilevare che, nel caso di specie, il concedente ha risolto il contratto con decorrenza dal 6 giugno 2015. Tuttavia, poiché la risoluzione vale solo pro futuro, in applicazione dell'articolo 88 dello ZZD, i canoni del contratto di leasing non corrisposti dall'utilizzatore anteriormente alla data della sua risoluzione restano dovuti e il concedente, in linea di principio, dispone sempre del proprio credito, con la possibilità di farlo valere in giudizio.

58 Pertanto, la riduzione, nella misura dovuta, della base imponibile dell'IVA in caso di risoluzione ex articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA non può applicarsi a un credito di tal genere, il quale non è rimesso in discussione dalla risoluzione del contratto di leasing finanziario.

59 Ne consegue che il mancato versamento di una parte dei canoni dovuti per il periodo anteriore alla risoluzione del contratto costituisce un caso di non pagamento parziale, ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, in base al quale lo Stato membro interessato può, come emerge dai punti 53 e 54 supra, esercitare la propria facoltà di deroga all'obbligo di riduzione della base imponibile di cui al paragrafo 2 di tale articolo.

60 A tal riguardo, la Corte ha già affermato che una disposizione nazionale che, nell'enumerazione delle situazioni in cui la base imponibile viene ridotta, non contempli quella del mancato pagamento del prezzo dell'operazione, dev'essere considerata come risultato dell'esercizio, da parte dello Stato membro, della facoltà di deroga concessagli in forza dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA (sentenza del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 24).

61 Orbene, il giudice del rinvio afferma che il diritto bulgaro non contiene disposizioni che consentano la riduzione della base imponibile dell'IVA in caso di mancato pagamento, in quanto l'articolo 115 dello ZDDS prevede tale rettifica solo in caso di annullamento o di risoluzione. Pertanto, si deve ritenere che la Repubblica di Bulgaria abbia esercitato la propria facoltà di deroga all'obbligo di riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento, sicché il concedente non può avvalersi di tale diritto.

62 Ciò premesso, dell'incertezza di recuperare le somme dovute può tenersi conto, conformemente al principio di neutralità fiscale, privando il soggetto passivo del proprio diritto alla riduzione della base imponibile finché il credito non presenti un carattere definitivamente irrecuperabile. Se ne può però tener conto anche concedendo la riduzione allorché il soggetto passivo segnali una probabilità ragionevole che il debito non sia onorato, fatta salva la possibilità che la base imponibile sia rivalutata in aumento nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque. Spetterebbe quindi alle autorità nazionali stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove della probabile prolungata durata del mancato pagamento che il soggetto passivo deve fornire in funzione delle specificità del diritto nazionale applicabile. Una simile modalità sarebbe ugualmente efficace per raggiungere l'obiettivo previsto ma, al contempo, meno gravosa per il soggetto passivo, il quale assicura l'anticipo dell'IVA riscuotendola per conto dello Stato (v., in tal senso, sentenza del 23 novembre 2017, Di Maura, C 246/16, EU:C:2017:887, punto 27).

63 A tal riguardo, è stato dichiarato che tale rilievo vale a maggior ragione nel contesto di una normativa nazionale in applicazione della quale la certezza del carattere definitivamente irrecuperabile del credito può essere acquisita, in pratica, solo al termine di una decina d'anni. Un termine simile è, in ogni caso, tale da far sopportare agli imprenditori, nei casi di mancato pagamento di una fattura, uno svantaggio

in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri manifestamente in grado di compromettere l'obiettivo di armonizzazione fiscale perseguito dalla direttiva IVA (sentenza del 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punto 28)..

64 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che l'utilizzatore ha cessato di versare i canoni dovuti a partire dall'aprile 2009, ossia da circa nove anni alla data della decisione di rinvio. Orbene, da quanto precede discende che la mancata riscossione, da parte del soggetto passivo, delle somme dovutegli per un termine prolungato induce a ritenere che egli segnali una probabilità ragionevole che il debito non venga onorato e incombe alle autorità nazionali, sotto il controllo del giudice, assicurarsi che ciò si verifichi effettivamente alla luce degli elementi di prova forniti a tal fine.

65 Ciò detto, poiché la facoltà di deroga prevista all'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA è volta solo a porre rimedio all'incertezza relativa alla riscossione delle somme dovute, essa non può trovare applicazione in una fattispecie come quella oggetto del procedimento principale, fatta salva la possibilità che la base imponibile sia rivalutata in aumento nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque.

66 Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'indennizzo dovuto in caso di risoluzione anticipata del contratto, dalla decisione di rinvio emerge che, a termini del contratto di leasing finanziario, il concedente poteva richiedere all'utilizzatore, in caso di risoluzione per inadempimento colposo, il pagamento di un indennizzo pari alla somma di tutti i canoni non versati per tutta la durata del contratto, previa deduzione del valore residuo del bene e del canone annuo calcolato sulla base del tasso di interesse applicabile per il finanziamento dell'operazione. Ne consegue che i canoni del contratto di leasing finanziario possono essere considerati come dovuti dopo la data della sua risoluzione, fatta salva l'applicazione di disposizioni nazionali contrastanti.

67 A tal riguardo, il Direktor, il governo bulgaro e la Commissione europea osservano che il pagamento convenuto a titolo di indennizzo non costituisce un vero e proprio indennizzo per risoluzione del contratto, bensì la remunerazione dell'operazione che costituisce l'oggetto del contratto e che, in quanto tale, è soggetta all'IVA.

68 Va anche ricordato che, in base all'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

69 A tale titolo, la Corte ha dichiarato che la qualificazione come «operazione a titolo oneroso» presuppone unicamente la sussistenza di un nesso diretto fra la cessione di beni o la prestazione di servizi e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio sinallagmatico di prestazioni e il corrispettivo percepito dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario (sentenza del 10 gennaio 2019, A, C- 410/17, EU:C:2019:12, punto 31).

70 Più particolarmente, è stato affermato che l'importo predeterminato percepito da un operatore economico in caso di risoluzione anticipata da parte del proprio cliente, o per un motivo al medesimo imputabile, di un contratto di prestazione di servizi che preveda un periodo minimo di vincolo – importo corrispondente a quello che tale operatore avrebbe percepito durante il resto di detto periodo in assenza di risoluzione – dev'essere considerato quale remunerazione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso e, in quanto tale, soggetta all'IVA, sebbene tale risoluzione implichi la disattivazione dei prodotti e servizi previsti dal contratto prima della fine del periodo minimo di vincolo convenuto (v., in tal senso, sentenza del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punti 12, 45 e 57).

71 Nel caso di specie, per quanto riguarda, anzitutto, la condizione relativa all'esistenza di prestazioni reciproche che stabiliscono un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto, occorre rilevare che il versamento, a titolo di indennizzo per risoluzione del contratto, dei canoni di cui trattasi è un elemento costitutivo del contratto, in quanto l'esistenza del rapporto giuridico che unisce le parti dipende dal versamento di detti canoni.

72 Infatti, dagli elementi a disposizione della Corte emerge che, nell'ambito del contratto di leasing finanziario in questione, il concedente si era impegnato ad acquistare un terreno designato dall'utilizzatore, a costruirvi un edificio e a mettere entrambi a disposizione dell'utilizzatore. Come corrispettivo, l'utilizzatore doveva versare un canone mensile di importo pari a EUR 833,78 per 132 mesi, ossia undici anni, in modo da finanziare l'operazione conformemente al piano di ammortamento allegato al contratto stesso. Con accordo del 29 ottobre 2010 le parti hanno peraltro dato atto che la costruzione del bene dato in locazione era ultimata.

73 Inoltre, l'importo dovuto in caso di risoluzione del contratto prima del termine convenuto corrisponde unicamente, come precisato supra al punto 66, alla somma di tutti i canoni non versati dovuti per tutta la durata del contratto. Ne sono quindi esclusi sia il canone annuo calcolato sulla base del tasso d'interesse applicabile per il finanziamento dell'operazione, sia il valore residuo del bene che sarebbe stato esigibile solo in caso di revoca dell'opzione. Pertanto, il versamento dell'importo dovuto in caso di risoluzione anticipata del contratto consente al concedente di percepire gli stessi redditi che avrebbe percepito in sua assenza. Ne consegue che, nell'ambito di un contratto del genere di quello in esame nel procedimento principale, la risoluzione non muta la realtà economica del rapporto contrattuale.

74 Pertanto, si deve ritenere che, in un contratto come quello oggetto del procedimento principale, il corrispettivo dell'importo pagato dall'utilizzatore al concedente sia costituito dal diritto dell'utilizzatore di beneficiare dell'esecuzione, da parte dell'operatore stesso, degli obblighi specifici derivanti dal contratto, ancorché l'utilizzatore non intenda o non possa avvalersi di tale diritto per un motivo al medesimo imputabile. Di fatto, resta irrilevante che l'utilizzatore abbia o non abbia più disposto del bene a decorrere dalla data di risoluzione del contratto, dal momento che il concedente ha posto l'utilizzatore in condizione di fruire delle prestazioni derivanti dal contratto, non essendogli imputabile la loro cessazione.

75 Per quanto riguarda, poi, la condizione relativa al fatto che le somme versate costituiscano il corrispettivo effettivo di un servizio individualizzabile, occorre ricordare che, in una fattispecie come quella oggetto del procedimento principale, gli obblighi incombenti al concedente e l'importo fatturato all'utilizzatore in caso di risoluzione anticipata del contratto sono stati determinati al momento della conclusione del contratto stesso. Inoltre, l'importo dovuto in caso di risoluzione anticipata corrisponde all'importo totale dei canoni mensili in scadenza, che diventano immediatamente esigibili senza che la realtà economica del rapporto contrattuale ne risulti modificata.

76 Ne consegue che l'importo dovuto in caso di risoluzione anticipata dev'essere considerato parte integrante dell'importo totale che l'utilizzatore si era impegnato a versare per l'adempimento, da parte del concedente, dei propri obblighi contrattuali.

77 Il fatto che l'amministrazione finanziaria bulgara abbia calcolato l'IVA su una base imponibile pari alla somma dell'insieme dei canoni dovuti per tutta la durata del contratto, circostanza che non risulta contestata dalla Bulus, conferma peraltro che gli importi in questione costituiscono il corrispettivo di una prestazione autonoma e individualizzabile.

78 Di conseguenza, un indennizzo per risoluzione del contratto, come quello in esame nel procedimento principale, dev'essere considerato quale remunerazione dell'operazione oggetto del contratto di leasing finanziario e, in quanto tale, soggetto all'IVA.

79 Pertanto, occorre determinare se, in caso di mancato versamento dei canoni corrispondenti alla somma di tutti i canoni non versati dalla risoluzione fino al termine del contratto sussista una «risoluzione» o un «non pagamento», ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA,.

80 Come emerge dal punto 66 supra, tali somme possono essere considerate come dovute, sicché il concedente dispone, in linea di principio, sempre del proprio credito con la possibilità di farlo valere in giudizio. Di fatto, la riscossione dei canoni dovuti per il periodo successivo alla risoluzione del contratto è, prima facie, incerta.

81 Del resto, atteso che il soggetto passivo segnala una ragionevole probabilità che il debito corrispondente ai canoni anteriori alla risoluzione del contratto non sia onorato, a fronte della mancata riscossione delle somme dovute per quasi nove anni, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, occorre considerare, in una controversia come quella in esame nel procedimento principale, che tale probabilità valga anche per i canoni successivi alla risoluzione del contratto.

82 Ciò detto, la facoltà di deroga, prevista all'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA, non può neppure essere applicata per il periodo successivo alla risoluzione del contratto, fatta salva la possibilità che la base imponibile sia rivalutata in aumento nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque.

83 Ne consegue che occorre rispondere alle questioni seconda, terza e quarta dichiarando che l'articolo 90 della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che, in una fattispecie come quella in esame nel procedimento principale, il mancato versamento di una parte dei canoni dovuti di un contratto di leasing finanziario per il periodo compreso tra la cessazione dei pagamenti e la risoluzione non retroattiva del contratto, da un lato, e il mancato versamento di un indennizzo dovuto in caso di risoluzione anticipata del contratto e corrispondente alla somma di tutti i canoni non versati fino al termine del contratto medesimo, dall'altro, costituiscono un caso di mancato pagamento che può ricadere nella deroga all'obbligo di riduzione della base imponibile dell'IVA, prevista al paragrafo 2 di tale articolo, a meno che il soggetto passivo non segnali una ragionevole probabilità che il debito non venga onorato, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

84 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che consente, in caso di risoluzione di un contratto di leasing finanziario, la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto determinata forfettariamente mediante avviso di rettifica sull'insieme dei canoni dovuti per tutta la durata del contratto, sebbene tale avviso di rettifica non sia più impugnabile e costituisca quindi un «atto amministrativo definitivo» che accerti un debito d'imposta ai sensi del diritto nazionale.**

2) **L'articolo 90 della direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che, in una fattispecie come quella in esame nel procedimento principale, il mancato versamento di una parte dei canoni dovuti di un contratto di leasing finanziario per il periodo compreso tra la cessazione dei pagamenti e la risoluzione non retroattiva del contratto, da un lato, e il mancato versamento di un indennizzo dovuto in caso di risoluzione anticipata del contratto e corrispondente alla somma di tutti i canoni non versati fino al termine del contratto medesimo, dall'altro, costituiscono un caso di mancato pagamento che può ricadere nella**

deroga all'obbligo di riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, prevista al paragrafo 2 di tale articolo, a meno che il soggetto passivo non segnali una ragionevole probabilità che il debito non venga onorato, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Firme