Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

7 novembre 2013 *

«Fiscalità — IVA — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 73 e 78 — Transazioni immobiliari effettuate da persone fisiche — Qualificazione di tali transazioni come operazioni imponibili — Determinazione dell'IVA dovuta in mancanza di menzioni ad essa relative in occasione della stipula del contratto — Sussistenza o assenza della possibilità per il fornitore di recuperare l'IVA presso l'acquirente — Conseguenze»

Nelle cause riunite C-249/12 e C-250/12,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Înalta Curte de Casație și Justiție (Romania), con decisioni del 15 marzo 2012, pervenute in cancelleria il 22 maggio 2012, nei procedimenti

Corina-Hrisi Tulică

contro

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12),

e

Călin Ion Plavoșin

contro

Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații,

Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (C-250/12),

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, C. G. Fernlund (relatore), A. Ó Caoimh, C. Toader e E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

* Lingua processuale: il rumeno.

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo rumeno, da R.-H. Radu, R.-M. Giurescu e A.-L. Crişan, in qualità di agenti,

— per la Commissione europea, da L. Bouyon e C. Soulay, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), ed in particolare dei suoi articoli 73 e 78.

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di controversie che vedono contrapposti, rispettivamente, la sig.ra Tulică all'Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria – direzione generale per la risoluzione dei reclami), e il sig. Plavoşin alla Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiş – Serviciul Soluționare Contestații (direzione generale delle finanze pubbliche di Timiş – servizio trattazione reclami), relativamente alla determinazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dovuta quando le parti non abbiano menzionato nulla riguardo a detta imposta al momento della fissazione del prezzo del bene ceduto.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Il considerando 7 della direttiva IVA è così formulato:

«Il sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione».

4 L'articolo 1 di tale direttiva prevede quanto segue:

«1. La presente direttiva istituisce il sistema comune d'[IVA].

2. Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

5 L'articolo 73 della direttiva in argomento così dispone:

«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».

6 L'articolo 78 della stessa direttiva stabilisce quanto segue:

«Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA;

b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione.

Ai fini del primo comma, lettera b), le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie».

Il diritto rumeno

7 Al titolo VI, rubricato «L'imposta sul valore aggiunto», della legge n. 571/2003, sul codice tributario, nella versione applicabile alle fattispecie oggetto del procedimento principale (in prosieguo: il «codice tributario»), l'articolo 125 bis di tale legge, rubricato «Significato di taluni termini ed espressioni», prevede quanto segue:

«1. Ai sensi del presente titolo, i termini e le espressioni qui di seguito hanno i seguenti significati:

(…)

5. per "base imponibile" s'intende il corrispettivo delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi imponibili, delle importazioni imponibili o degli acquisti intracomunitari imponibili, stabilito in conformità al Capo VII;

(...)».

8 Ai sensi dell'articolo 137 del codice tributario, rubricato «Base imponibile per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio nazionale»:

«1. La base imponibile dell'[IVA] è costituita:

a) per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore da parte dell'acquirente, del beneficiario o da un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.

(…)

2. Nella base imponibile è compreso quanto segue:

a) le imposte e le tasse, se per legge non è disposto diversamente, fatta salva l'[IVA];

b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore/prestatore all'acquirente o al destinatario della prestazione. Le spese fatturate dal fornitore di beni o dal prestatore di servizi all'acquirente, oggetto di un contratto separato e che sono collegate alle forniture di beni o alle prestazioni di servizi in causa, sono considerate spese accessorie».

9 Il codice civile, nella versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale, prevede quanto segue:

«Articolo 962

L'oggetto del contratto è costituito da ciò a cui le parti, o una di esse, si obbligano.

(…)

Articolo 969

I contratti stipulati secondo la legge hanno forza di legge tra le parti contraenti. Essi possono essere sciolti per mutuo consenso o per le cause ammesse dalla legge.

Articolo 970

I contratti devono essere eseguiti secondo buona fede. Essi obbligano non solo a quanto ivi espressamente previsto, bensì a tutte le conseguenze obbligatorie, per la loro natura, secondo equità, consuetudine o legge».

I procedimenti principali e la questione pregiudiziale

10 La sig.ra Tulică e il sig. Plavoşin hanno stipulato numerosi contratti di compravendita di beni immobili, e cioè, rispettivamente, 134 contratti nel periodo compreso fra il 2007 e il 2008 e 15 contratti nel periodo compreso fra il 2007 e il 2009.

11 In occasione della stipula di tali contratti di compravendita, la sig.ra Tulică e il sig. Plavoşin non hanno inserito clausole riguardanti l'IVA.

12 Dopo la realizzazione delle suddette operazioni e a seguito di controlli, l'amministrazione tributaria ha rilevato che l'attività esercitata dalla sig.ra Tulică e dal sig. Plavoşin presentava le caratteristiche di un'attività economica.

13 Di conseguenza, la sig.ra Tulică e il sig. Plavoşin sono stati qualificati d'ufficio come soggetti passivi dell'IVA da parte dell'amministrazione tributaria, la quale ha emesso nei confronti degli interessati avvisi di accertamento con i quali ha richiesto il pagamento dell'IVA, che era, da un lato, calcolata aggiungendo il suo importo al prezzo pattuito tra le parti contraenti e, dall'altro, maggiorata di penalità di mora.

14 Nel corso del procedimento che ha dato luogo alla causa C-249/12, la sig.ra Tulică ha affermato che la prassi dell'amministrazione tributaria di calcolare l'IVA aggiungendo l'importo della stessa al prezzo pattuito tra le parti contraenti viola numerosi principi giuridici, tra cui il principio della libertà contrattuale. L'IVA rappresenterebbe una componente del prezzo e non un elemento che si aggiunge a quest'ultimo. Non sarebbe affatto ovvio che l'acquirente avrebbe acquistato l'immobile alle condizioni poste dall'amministrazione tributaria. L'IVA reclamata da quest'ultima non potrebbe più

essere recuperata presso l'acquirente, in quanto esulerebbe dall'oggetto del contratto e non sarebbe possibile farla valere nei confronti dello stesso come obbligo contrattuale né come obbligo extracontrattuale di legge.

15 L'amministrazione tributaria sostiene, sulla base delle disposizioni dell'articolo 137 del codice tributario, che, al fine di determinare l'importo dell'IVA dovuta, occorre prendere come base di calcolo il prezzo pattuito dalle parti contraenti.

16 La sig.ra Tulică ha proposto ricorso dinanzi alla Curtea de Apel București (Corte d'appello di Bucarest), che lo ha respinto in quanto infondato.

17 La sig.ra Tulică ha quindi impugnato per cassazione la sentenza della Curtea de Apel d București dinanzi all'Înalta Curte de Casație și Justiție (Suprema Corte di cassazione).

18 Nella sua impugnazione, la sig.ra Tulică ha riproposto, in particolare, il motivo vertente sull'erroneità della determinazione della base imponibile. A sostegno di detto motivo, ella ha invocato i punti 26 e 27 della sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Racc. pag. I-5339).

19 Nel corso del procedimento promosso dinanzi all'Înalta Curte de Casație și Justiție, è stata pubblicata nel *Monitorul Oficial al României* n. 278 del 20 aprile 2011 la decisione della Commissione tributaria centrale n. 2 del 12 aprile 2011 (in prosieguo: la «decisione interpretativa n. 2/2011». Questa decisione è stata adottata dalla suddetta Commissione nell'esercizio del suo ruolo di uniformazione dell'applicazione della normativa tributaria. Detta decisione conferma l'ottica dell'amministrazione tributaria in materia di determinazione della base imponibile dell'IVA ed è così formulata:

«(...) per le cessioni imponibili di costruzioni e di terreni, la relativa [IVA] riscossa si determina in funzione della volontà delle parti risultante dal contratto o da altri mezzi di prova prodotti conformemente all'ordinanza del governo rumeno n. 92/2003 (…):

a) tramite applicazione dell'aliquota IVA al corrispettivo della cessione (…), nel caso in cui risulti che:

   1) le parti hanno convenuto che l'IVA non è inclusa nel corrispettivo della cessione, o

   2) le parti non hanno convenuto nulla riguardo all'IVA;

b) tramite applicazione del metodo del calcolo inverso (…) nel caso in cui risulti che le parti hanno convenuto che l'IVA è inclusa nel corrispettivo della cessione»

20 Nel corso del procedimento che ha dato luogo alla causa C-250/12, il sig. Plavoşin ha affermato che l'aggiunta dell'IVA alla somma pagata come corrispettivo della compravendita costituisce una violazione dell'oggetto del contratto stipulato tra le parti e produce effetti contrari alla finalità dell'IVA. Questa imposta non può, a suo avviso, essere posta a carico del fornitore, dato che, per sua natura, è un'imposta sul consumo che alla fine deve essere sopportata dal consumatore finale.

21 Secondo il sig. Plavoşin, quando il contratto di compravendita non contiene alcun riferimento all'IVA, l'imposta dovuta dovrebbe essere applicata all'importo pari al prezzo pattuito tra le parti, diminuito del valore totale dell'imposta, di modo che la somma pagata dal compratore copra tanto il prezzo dovuto al fornitore quanto l'IVA.

22 L'amministrazione tributaria fa valere la decisione interpretativa n. 2/2011, che confermerebbe l'approccio seguito da tale amministrazione in materia di calcolo dell'IVA applicabile.

23 Il sig. Plavoşin ha proposto ricorso dinanzi alla Curtea de Apel Timişoara (Corte d'appello di Timisoara), la quale ha respinto il suo ricorso.

24 L'interessato ha quindi impugnato la sentenza della Curtea de Apel Timişoara dinanzi all'Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie.

25 Quest'ultimo giudice nutre dubbi circa la fondatezza della decisione interpretativa n. 2/2011 per quanto concerne la nozione di «corrispettivo versato» e la portata degli articoli 73 e 78 della direttiva IVA nel caso in cui, in una compravendita, le parti non abbiano menzionato nulla riguardo all'IVA. L'Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie ha pertanto deciso di sospendere il procedimento in ciascuno dei due casi dinanzi ad essa pendenti e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Nel caso in cui un [fornitore] sia stato riqualificato come soggetto passivo ai fini dell'IVA e il corrispettivo (prezzo) della cessione del bene immobile sia stabilito dalle parti, senza alcuna menzione riguardo all'IVA, se gli articoli 73 e 78 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio debbano essere interpretati nel senso che la base imponibile è costituita:

a) dal corrispettivo (prezzo) della cessione del bene stabilito dalle parti diminuito dell'aliquota dell'IVA, oppure

b) dal corrispettivo (prezzo) della cessione del bene convenuto dalle parti».

26 Con ordinanza del 22 giugno 2012 il presidente della Corte ha ordinato la riunione delle cause C-249/12 e C-250/12 ai fini della fase scritta e orale del procedimento, nonché della sentenza.

Sulla questione pregiudiziale

27 Il giudice del rinvio chiede, in sostanza, con riferimento agli articoli 73 e 78 della direttiva IVA, se, qualora le parti abbiano stabilito il prezzo di un bene senza menzionare nulla riguardo all'IVA, e il fornitore di tale bene sia la persona tenuta a versare l'IVA sull'operazione imponibile, il prezzo pattuito debba essere considerato come un prezzo già comprensivo dell'IVA oppure come un prezzo IVA esclusa che deve essere maggiorato di quest'ultima.

28 Dal fascicolo a disposizione della Corte risulta che i ricorrenti nel procedimento principale, fornitori di beni immobili, sono i debitori dell'IVA dovuta sulle operazioni imponibili da essi effettuate. Risulta altresì da detto fascicolo che le parti dei contratti oggetto dei procedimenti principali non hanno menzionato nulla riguardo all'IVA quando hanno stabilito il prezzo dei beni immobili oggetto della compravendita. Il giudice del rinvio, d'altro lato, non ha fornito alcun'informazione circa la questione se, in base al diritto nazionale, tali fornitori disponessero o meno della possibilità di recuperare presso gli acquirenti, in aggiunta al prezzo pattuito, l'IVA riscossa dall'amministrazione tributaria.

29 La sig.ra Tulică e il sig. Plavoşin, nonché la Commissione europea, osservano in sostanza che l'IVA è per sua natura un'imposta sul consumo, la quale deve essere sopportata dal consumatore finale e che, pertanto, non può essere a carico del fornitore. L'IVA dovrebbe pertanto essere una componente del prezzo e non un elemento che si aggiunge a quest'ultimo.

30 Il governo rumeno afferma, in sostanza, che, al fine di determinare il corrispettivo ottenuto dal fornitore, poiché detto corrispettivo ha un valore soggettivo, occorre riferirsi alla volontà delle parti e considerare che esso è costituito dall'importo che il fornitore voleva ricevere e che l'acquirente era disposto a pagare. Detto importo corrisponderebbe, nella fattispecie, al prezzo stabilito nel contratto, senza detrazione dell'IVA.

31 Tale governo aggiunge che, se si dovesse ritenere che il corrispettivo era costituito dal prezzo del bene ceduto diminuito dell'importo dell'IVA, il fornitore sarebbe avvantaggiato rispetto ai suoi concorrenti, e ciò contrasterebbe con il principio della neutralità dell'IVA e potrebbe favorire irregolarità come quelle commesse dai fornitori in parola nel procedimento principale.

32 A tale riguardo occorre ricordare che dagli articoli 1, paragrafo 2, e 73, della direttiva IVA risulta che il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo degli stessi e che la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore dei beni o al prestatore dei servizi per le operazioni di cui trattasi da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo. L'articolo 78 della medesima direttiva elenca taluni elementi da includere nella base imponibile. Ai sensi dell'articolo 78, lettera a), di tale direttiva, l'IVA non deve essere inclusa in detta base.

33 Conformemente alla regola generale sancita all'articolo 73 della direttiva TVA, la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio effettuate a titolo oneroso è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo. Tale corrispettivo rappresenta il valore soggettivo, ossia il valore realmente percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi (v., in particolare, sentenze del 5 febbraio 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Racc. pag. 445, punto 13, e del 26 aprile 2012, Balkan and Sea Properties e Provadinvest, C-621/10 e C-129/11, punto 43).

34 Siffatta regola deve essere applicata in conformità con il principio di base della suddetta direttiva, il quale risiede nel fatto che il sistema dell'IVA mira a gravare unicamente sul consumatore finale (v., in particolare, sentenza Elida Gibbs, cit., punto 19, e ordinanza del 9 dicembre 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, punto 21).

35 Orbene, quando un contratto di compravendita è stipulato senza alcuna menzione riguardo all'IVA, nel caso in cui il fornitore, secondo il diritto nazionale, non possa recuperare presso l'acquirente l'IVA successivamente riscossa dall'amministrazione tributaria, la presa in considerazione del prezzo complessivo, senza detrazione dell'IVA, come base sulla quale applicare l'IVA, comporterebbe che l'IVA graverebbe su tale fornitore e, pertanto, contrasterebbe con il principio secondo cui l'IVA è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale.

36 Una siffatta presa in considerazione contrasterebbe, peraltro, con la regola secondo cui l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (v., in particolare, sentenze Elida Gibbs, cit., punto 24; del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C-330/95, Racc. pag. I-3801, punto 15, nonché Balkan and Sea Properties e Provadinvest, cit., punto 44).

37 Ciò non avverrebbe, invece, qualora il fornitore avesse, secondo il diritto nazionale, la possibilità di aggiungere al prezzo concordato un supplemento pari all'imposta applicabile all'operazione e di recuperare quest'ultimo presso l'acquirente del bene.

38 Occorre inoltre sottolineare che una delle caratteristiche essenziali dell'IVA risiede nel fatto che tale imposta è esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi interessati. Ciò comporta che tutti i fornitori contribuiscono al pagamento dell'IVA nella stessa proporzione in rapporto al totale dell'importo percepito per i beni venduti.

39 Nel caso di specie, spetta al giudice nazionale verificare se il diritto rumeno lasci ai fornitori la possibilità di recuperare presso gli acquirenti l'IVA riscossa successivamente dall'amministrazione tributaria.

40 Qualora da tale verifica dovesse risultare che un siffatto recupero non è possibile, occorrerebbe concludere che la direttiva IVA osta a una norma come quella enunciata nella decisione interpretativa n. 2/2011.

41 Dato che il governo rumeno sostiene che una norma come quella di cui trattasi nei procedimenti principali produce un effetto dissuasivo sulla commissione di irregolarità, si deve rilevare che ogni Stato membro dispone del potere di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio così come di lottare contro la frode e ha l'obbligo di adottare siffatte misure (v. in tal senso, sentenza del 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

42 Tali misure non devono tuttavia eccedere quanto necessario al raggiungimento dello scopo perseguito (sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punto 67 e giurisprudenza citata). Orbene, ciò avverrebbe proprio nel caso della norma in discussione nei procedimenti principali, qualora risultasse che la stessa produce una situazione in cui l'IVA grava sul fornitore e non è dunque riscossa con modalità compatibili con il principio di base del sistema dell'IVA, come ricordato al punto 34 della presente sentenza.

43 Alla luce del complesso delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione posta che la direttiva IVA, in particolare i suoi articoli 73 e 78, deve essere interpretata nel senso che, qualora le parti abbiano stabilito il prezzo di un bene senza menzionare nulla riguardo all'IVA e il fornitore di tale bene sia la persona tenuta a versare l'IVA dovuta sull'operazione imponibile, il prezzo pattuito, nel caso in cui il fornitore non abbia la possibilità di recuperare dall'acquirente l'IVA riscossa dall'amministrazione tributaria, deve essere considerato come già comprensivo dell'IVA.

Sulle spese

44 Nei confronti delle parti nei procedimenti principali 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 (Terza Sezione) dichiara:

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, ed in particolare i suoi articoli 73 e 78, deve essere interpretata nel senso che, qualora le parti abbiano stabilito il prezzo di un bene senza menzionare nulla riguardo all'imposta sul valore aggiunto e il fornitore di tale bene sia la persona tenuta a versare l'imposta sul valore aggiunto dovuta sull'operazione imponibile, il prezzo pattuito, nel caso in cui il fornitore non abbia la possibilità di recuperare dall'acquirente l'imposta sul valore aggiunto riscossa dall'amministrazione tributaria, deve essere considerato come già comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto.

Firme