Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

23 novembre 2017 *

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Base imponibile – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma – Limitazione del diritto alla riduzione della base imponibile in caso di non pagamento della controparte contrattuale – Margine discrezionale di attuazione degli Stati membri – Proporzionalità della durata dell'anticipo d'imposta da parte dell'imprenditore»

Nella causa C-246/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Italia), con ordinanza del 7 marzo 2016, pervenuta in cancelleria il 28 aprile 2016, nel procedimento

Enzo Di Maura

contro

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, J.-C. Bonichot (relatore), A. Arabadjiev, S. Rodin ed E. Regan, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. De Bellis, avvocato dello Stato;

– per il governo del Regno Unito, da J. Kraehling e G. Brown, in qualità di agenti, assistite da E. Mitrophanous, barrister;

– per la Commissione europea, da F. Tomat e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'8 giugno 2017,

* Lingua processuale: l'italiano.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché dei principi di proporzionalità, di effettività del diritto dell'Unione e di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra il sig. Enzo Di Maura e l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (Italia) (in prosieguo: l'«Agenzia delle Entrate»), in merito a un avviso di accertamento per l'anno fiscale 2004, vertente sulla riduzione della base imponibile dell'IVA.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva, che disciplina la riduzione della base imponibile, dispone quanto segue:

«In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o di riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, la base imponibile viene debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

Tuttavia, in caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare a questa norma».

Diritto italiano

4 L'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto» (GURI n. 292 dell'11 novembre 1972), nella versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale (in prosieguo: il «DPR 633/1972»), intitolato «Variazioni dell'imponibile o dell'imposta», al comma 2 così recita:

«Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art[icolo] 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art[icolo] 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art[icolo] 23 o dell'art[icolo] 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa».

5 Il giudice del rinvio precisa che tale disposizione è stata costantemente interpretata dall'amministrazione e dai giudici italiani nel senso che, affinché sia ridotta la base imponibile in caso di non pagamento, il soggetto passivo deve fornire la prova dell'infruttuosità delle procedure

concorsuali, ciò che è possibile solo alla scadenza del termine impartito per presentare osservazioni su un eventuale piano di riparto oppure, in mancanza di piano di riparto, quando sia scaduto il termine per proporre reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

6 Poiché uno dei suoi clienti è stato dichiarato fallito senza aver pagato una fattura di EUR 35 000, il sig. Di Maura ha ridotto a concorrenza di tale debito la sua base imponibile IVA, credendo di essere autorizzato a farlo in applicazione delle succitate disposizioni del DPR 633/1972.

7 L'Agenzia delle Entrate non ha approvato tale rettifica, argomentando che la stessa poteva essere effettuata solo dopo l'esperimento infruttuoso di una procedura concorsuale o di una procedura esecutiva individuale, vale a dire una volta acquisita la certezza che il credito non sarebbe stato onorato, e non a seguito di una semplice sentenza dichiarativa di fallimento come quella di cui è stato oggetto il debitore del sig. Di Maura.

8 Quest'ultimo ha adito la Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Italia) e ha sostenuto che, al contrario, la riduzione della base imponibile per mancato pagamento del corrispettivo doveva poter essere operata al momento della dichiarazione di fallimento del debitore.

9 Tale giudice nutre dubbi sulla conformità della summenzionata disposizione del DPR 633/1972 ai principi di principi di proporzionalità, di effettività del diritto dell'Unione e di neutralità dell'IVA, segnatamente in considerazione della durata media delle procedure concorsuali in Italia, che gli risulta superare non di rado i dieci anni. Detto giudice ritiene altresì che il limite al diritto di riduzione della base imponibile previsto dal diritto italiano sia eccessivo, giacché la sesta direttiva subordinerebbe questo tipo di limitazione al mancato pagamento e non a procedure concorsuali o ad azioni esecutive rimaste infruttuose.

10 Alla luce delle suesposte considerazioni, la Commissione tributaria provinciale di Siracusa ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

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

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

Sulle questioni pregiudiziali

11 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro può subordinare la riduzione della base imponibile dell'IVA in caso di non pagamento totale o parziale all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una simile procedura possa durare più di dieci anni.

12 Occorre, in via preliminare, ricordare che, ai fini dell'armonizzazione della base imponibile, l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva stabilisce che, all'interno del paese, tale base è, di norma, costituita da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.

13 Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della sesta direttiva, secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e dal quale risulta come corollario che l'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dallo stesso soggetto passivo al medesimo titolo (sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punto 15).

14 Conformemente a tale principio, l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva, che riguarda i casi di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale e riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, obbliga gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punto 16).

15 L'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva consente agli Stati membri di derogare alla regola di cui al punto precedente in caso di non pagamento totale o parziale.

16 Se il non pagamento totale o parziale del prezzo di acquisto interviene senza che vi sia stata risoluzione o annullamento del contratto, infatti, l'acquirente resta debitore del prezzo convenuto e il venditore, per quanto non più proprietario del bene, dispone sempre – in linea di principio – del suo credito, che può far valere in sede giurisdizionale. Poiché non può essere escluso, tuttavia, che un tale credito divenga di fatto definitivamente irrecuperabile, il legislatore dell'Unione ha inteso lasciare a ciascuno Stato membro la scelta di determinare se la situazione di non pagamento del prezzo di acquisto, la quale, di per sé, contrariamente alla risoluzione o all'annullamento del contratto, non pone nuovamente le parti nella situazione iniziale, attribuisca diritto alla riduzione della base imponibile nell'importo dovuto alle condizioni che esso stabilisce, o se siffatta riduzione non sia ammessa in tale situazione (sentenza del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 25).

17 Tuttavia, come la Corte ha già statuito, 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 non pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio (sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punto 18).

18 Ne consegue che l'esercizio di una tale facoltà di deroga dev'essere giustificato, affinché i provvedimenti adottati dagli Stati membri ai fini della sua attuazione non compromettano l'obiettivo dell'armonizzazione fiscale perseguito dalla sesta direttiva (sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punto 18).

19 Certamente, ne deriva per analogia con il punto 23 della sentenza del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), che, qualora lo Stato membro interessato abbia inteso applicare la deroga prevista all'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva, i soggetti passivi non possono far valere, sulla base dell'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva, un diritto alla riduzione della loro base imponibile dell'IVA in caso di non pagamento del prezzo.

20 Tuttavia, contrariamente a quanto sostengono i governi italiano e del Regno Unito, tale motivazione, come ha rilevato l'avvocato generale ai paragrafi da 32 a 44 delle sue conclusioni, non può valere a rimettere in discussione la giurisprudenza citata ai punti 17 e 18 della presente sentenza, nel senso che gli Stati membri sarebbero legittimati a escludere del tutto la riduzione della base imponibile dell'IVA.

21 A tale proposito, da una giurisprudenza costante della Corte risulta che le eccezioni devono essere interpretate in maniera restrittiva (v., in tal senso, sentenze del 20 giugno 2002, Commissione/Germania, C-287/00, EU:C:2002:388, punto 47; del 14 giugno 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punto 16, e del 21 marzo 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punto 23). Ebbene, dallo stesso testo dell'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva si evince che gli Stati membri, se è vero che possono derogare alla rettifica della base imponibile prevista al primo comma, non hanno tuttavia ricevuto dal legislatore dell'Unione la facoltà di escludere del tutto tale rettifica.

22 Tale conclusione è confermata da un'interpretazione teleologica dell'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva. Sebbene, infatti, sia opportuno che gli Stati membri abbiano la possibilità di far fronte all'incertezza intrinseca al carattere definitivo del non pagamento di una fattura, ricordata al punto 16 della presente sentenza, una simile facoltà di deroga non può estendersi al di là di tale incertezza, e in particolare alla questione se una riduzione della base imponibile possa non essere effettuata in caso di non pagamento.

23 Del resto, ammettere la possibilità per gli Stati membri di escludere qualsiasi riduzione della base imponibile dell'IVA sarebbe contrario al principio di neutralità dell'IVA, da cui deriva in particolare che, nella sua qualità di collettore d'imposta per conto dello Stato, l'imprenditore dev'essere sgravato interamente dall'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche a loro volta soggette a IVA (v., in tal senso, sentenze del 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 25, e del 13 marzo 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41).

24 Pertanto, per rispondere alle questioni pregiudiziali, occorre analizzare in quale misura un meccanismo di riduzione della base imponibile come quello oggetto del procedimento principale sia giustificato.

25 A tale riguardo, in base al principio di proporzionalità, che fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione, i mezzi impiegati per l'attuazione della sesta direttiva devono essere idonei a realizzare gli obiettivi perseguiti da tale testo e non devono eccedere quanto è necessario per conseguirli (v., per analogia, sentenza del 26 aprile 2012, Commissione/Paesi Bassi, C-508/10, EU:C:2012:243, punto 75).

26 Come indicato al punto 22 della presente sentenza, lo scopo della deroga al diritto di riduzione della base imponibile prevista all'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva è quello di tenere conto dell'incertezza intrinseca al carattere definitivo del non pagamento di una fattura.

27 Di tale incertezza, a quanto risulta, si tiene conto privando il soggetto passivo del suo diritto alla riduzione della base imponibile finché il credito non presenti un carattere definitivamente irrecuperabile, come prevede, in sostanza, la legislazione nazionale controversa nel procedimento principale. Si deve nondimeno constatare che lo stesso fine potrebbe essere perseguito accordando parimenti la riduzione allorché il soggetto passivo segnala l'esistenza di una probabilità ragionevole

che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo 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 di una probabile durata prolungata del non 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 come ricordato al punto 23 della presente sentenza.

28 La constatazione di cui al punto precedente vale a fortiori nell'ambito di una legislazione nazionale come quella controversa nel procedimento principale, in applicazione della quale la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito può essere acquisita, in pratica, solo dopo una decina di anni. Un termine simile è, in ogni caso, tale da far sopportare agli imprenditori soggetti a detta legislazione, nei casi di non 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 sesta direttiva.

29 Ne consegue che occorre rispondere alle questioni pregiudiziali dichiarando che l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'IVA all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni.

Sulle spese

30 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:

L'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni.

Silva de Lapuerta Bonichot Arabadjiev

Rodin Regan

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 23 novembre 2017.

Il cancelliere
A. Calot Escobar

Il presidente della Prima Sezione
R. Silva de Lapuerta