



- **Sentenza Corte Giustizia UE 15.10.2020, Causa C-335/19**
- **Art. 26, DPR n. 633/72**

I Giudici comunitari sono ritornati ad affrontare la dibattuta questione del “recupero” dell’IVA in caso di mancato pagamento del corrispettivo da parte del cliente.

In particolare secondo i Giudici comunitari non è possibile prevedere restrizioni alla possibilità da parte del cedente / prestatore di recuperare l'IVA "versata" all'Erario quali:

- *il mantenimento dello status di soggetto passivo sia del debitore che del creditore;*
- *il non assoggettamento del debitore ad una procedura di insolvenza / liquidazione.*

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

SO fisco
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



RIPRODUZIONE VIETATA

Una normativa nazionale **non può subordinare** l'emissione della **nota di variazione in diminuzione** per il mancato pagamento (totale o parziale) del corrispettivo alle seguenti condizioni:

- il debitore ed il creditore siano soggetti passivi IVA al momento della cessione / prestazione e il giorno precedente la presentazione della rettifica della dichiarazione fiscale volta ad ottenere la riduzione dell'IVA dovuta;
- il debitore non risulti sottoposto a procedura di insolvenza / liquidazione al momento della cessione / prestazione e il giorno precedente la presentazione della rettifica della dichiarazione fiscale.

Così ha stabilito la Corte di Giustizia UE, nella sentenza 15.10.2020 relativa alla causa C-335/19, interpretando l'art. 90, Direttiva n. 2006/112/CE con riferimento alla normativa polacca, rammentando che la discrezionalità rimessa ai singoli Stati membri va intesa quale possibilità di prevedere ulteriori condizioni volte ad evitare frodi o evasioni, senza mettere in discussione la neutralità dell'imposta. In particolare in caso di **mancato pagamento che non comporta la risoluzione / annullamento del contratto** le ulteriori condizioni **devono essere volte a determinare la definitività del mancato pagamento**.

In ogni caso va considerato che:

- il creditore deve poter recuperare l'IVA versata con l'emissione della fattura (in tutto o in parte non pagata), riducendo la base imponibile;
- l'IVA detratta deve essere rettificata dal debitore;

a prescindere dal mantenimento dello status di soggetto passivo IVA.

I Giudici comunitari hanno infine rammentato che è compito del Giudice nazionale **disapplicare** una disposizione interna che venga ritenuta non conforme al citato art. 90.

IL FATTO OGGETTO DELLA CAUSA C-335/19

Una società polacca forniva attività di consulenza tributaria nei confronti di soggetti passivi che erano collegati alla società stessa. La società inviava una **fattura** ad un cliente, **registrato come soggetto passivo IVA e non soggetto ad alcuna procedura di insolvenza o di liquidazione**.

Successivamente il cliente medesimo veniva **posto in liquidazione**, pur restando registrato come soggetto passivo IVA. Essendo intervenuto entro 150 giorni dalla scadenza del termine di pagamento la normativa polacca richiede al debitore di rettificare la detrazione dell'IVA e non consente al creditore di rettificare la base imponibile / IVA dell'operazione fatturata.

La società ha quindi presentato al Ministero delle Finanze polacco diverse domande di parere tributario al fine di accertare se, **nonostante la messa in liquidazione** del cliente successivamente all'esecuzione della prestazione, essa potesse beneficiare della riduzione della base imponibile IVA. A seguito della **risposta negativa** da parte del Ministero, la società presentava ricorso in primo grado e poi in Cassazione.

Il Giudice del rinvio, nutrendo dubbi sulla conformità della normativa interna con l'art. 90, Direttiva n. 2006/112/CE ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di Giustizia UE le seguenti questioni pregiudiziali:



"1) Se le disposizioni della direttiva 2006/112(...), segnatamente l'articolo 90, paragrafo 2, di tale direttiva, consentano, alla luce dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, di introdurre nella normativa nazionale limiti alla possibilità di ridurre la base imponibile nel caso di mancato pagamento parziale o totale a causa di un determinato status fiscale del debitore e del creditore.

2) In particolare, se il diritto dell'Unione osti all'adozione, nell'ordinamento nazionale, di una norma che consenta di beneficiare dello "sgravio per i crediti inesigibili" a condizione che, alla data di prestazione del servizio ovvero di effettuazione della cessione di beni nonché al giorno precedente la data di presentazione della rettifica della dichiarazione fiscale ai fini della fruizione di tale sgravio:

- *il debitore non sia sottoposto a procedura di insolvenza o di liquidazione;*
- *il creditore e il debitore siano registrati come soggetti passivi dell'IVA."*

RIPRODUZIONE VIETATA

LA SENTENZA 15.10.2020 CAUSA C-335/19

I Giudici comunitari hanno innanzitutto rammentato che l'art. 90, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE impone agli Stati membri di **ridurre la base imponibile in caso di annullamento, recesso, risoluzione o mancato pagamento dell'IVA**.

Il par. 2 del citato art. 90 consente al singolo Stato membro di **derogare all'obbligo di riduzione** della base imponibile in caso di **mancato pagamento** del prezzo, in quanto **lo stesso può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio**.

I Giudici comunitari, tuttavia, precisano che una normativa come quella oggetto della controversia **non risulta in linea** con i principi della Direttiva UE in quanto la condizione imposta dalla normativa interna sul **mantenimento dello status di soggetto passivo** del creditore e del debitore **non è giustificata** dalla necessità di tener conto dell'**incertezza sulla natura definitiva del mancato pagamento**. Tale condizione infatti **non consente**, di per sé, di ritenere che il debito **non sia suscettibile di recupero**.

Inoltre, come già sancito nella precedente pronuncia 18.5.2019 relativa alla causa C-127/18, **non è possibile per una normativa nazionale** privare il soggetto passivo della riduzione della base imponibile nel caso in cui il debitore **non sia più un soggetto passivo IVA**.

Il diritto del creditore di ridurre la base imponibile e l'obbligo del debitore di ridurre l'IVA detraibile **non dipendono quindi dal mantenimento dello status di soggetto passivo**. Ciò in quanto:

- il creditore è un soggetto passivo al momento dell'effettuazione dell'operazione e rimane debitore dell'IVA riscossa per conto dello Stato e deve **poter rettificare la base imponibile** anche dopo aver perso lo status di soggetto passivo;
- il debitore ha diritto alla **detrazione dell'IVA** sul bene / servizio prestato e deve poterne rettificare il quantum anche se non possiede più lo status di soggetto passivo.

La Corte di Giustizia UE ha inoltre sancito che l'ulteriore condizione che il debitore **non sia soggetto** ad una procedura di **insolvenza o di liquidazione**, comporterebbe che la certezza del carattere definitivamente irrecuperabile del debito potrebbe, in linea di principio, essere stabilita solo **alla fine di un lungo periodo**. Un tale ritardo è suscettibile di far subire agli imprenditori soggetti a tale normativa uno **svantaggio di flusso di cassa** rispetto ai loro concorrenti in altri Stati membri, **contrario all'obiettivo di armonizzazione** fiscale perseguito dalla Direttiva UE.

In conclusione la Corte di Giustizia UE ribadisce che un soggetto passivo che **non soddisfi le condizioni della normativa interna** ritenute contrarie al citato art. 90, può far **valere tale disposizione contro lo Stato** per ottenere la riduzione della base imponibile e il Giudice nazionale deve **disapplicare le condizioni interne** non conformi.

LA DISCIPLINA NAZIONALE

In Italia, la **riduzione della base imponibile** a seguito di annullamento, recesso, risoluzione o mancato pagamento, è contemplata nell'art. 26, comma 2, DPR n. 633/72, che, nei casi di mancato pagamento, **limita** la possibilità di rettificare l'imposta versata solo a seguito della **conclusione di procedure collettive o di procedure esecutive infruttuose**.

Tale disposizione è già stata oggetto di una pronuncia della Corte di Giustizia UE, nella sentenza 23.11.2017, relativa alla causa C-246/16, secondo cui, subordinare la rettifica della base imponibile e della relativa IVA alla **conclusione di una procedura concorsuale può essere sproporzionato** a causa della durata di quest'ultima, che può concludersi anche dopo diversi anni.

È evidente quindi come la normativa interna **non sia in linea** con la pronuncia in commento in quanto non rispecchia i **principi di neutralità fiscale e di proporzionalità**. Quanto alla condizione del mantenimento dello status di soggetto passivo del debitore o del creditore, la normativa interna non impone tale requisito.

■