

Causa C-398/20**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, comma 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

20 agosto 2020

Giudice del rinvio:

Krajský soud v Brně (Repubblica ceca)

Data della decisione di rinvio:

29 luglio 2020

Ricorrente:

ELVOSPOL, s.r.o.

Resistente:

Odvolací finanční ředitelství

Oggetto del procedimento principale

Oggetto del procedimento principale è il ricorso proposto dalla società ELVOSPOL, s.r.o. contro la decisione dell'Odvolací finanční ředitelství (Direzione finanziaria competente in materia di ricorsi, Repubblica ceca) con la quale è stata rifiutata a detta società la riduzione dell'imposta sul valore aggiunto a valle per un importo corrispondente a un credito non pagato da un debitore insolvente in quanto tale credito era sorto nel corso del periodo di sei mesi precedenti la decisione giudiziaria d'insolvenza del debitore.

Questione pregiudiziale

Se sia contraria alla *ratio* dell'articolo 90, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU L 347 dell'11 dicembre 2006, pag. 1), una normativa nazionale che stabilisce una condizione in base alla quale un soggetto passivo ai fini dell'IVA, qualora il suo obbligo di pagare l'imposta sorga nel corso di un'operazione imponibile a favore di un altro soggetto passivo, non può

rettificare l'importo dell'imposta a valle sul valore del credito sorto durante i sei mesi precedenti la decisione giudiziaria d'insolvenza emessa nei confronti dell'altro soggetto passivo il quale ha effettuato solo un pagamento parziale per detta operazione o non ha pagato affatto.

Disposizioni invocate del diritto dell'Unione europea

Articoli 63 e 73, articolo 90, paragrafi 1 e 2, articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347 dell'11 dicembre 2006, pagina 1) (in prosieguo: la «direttiva»).

Disposizioni applicabili del diritto nazionale

La rettifica dell'importo dell'imposta sui crediti dovuti da debitori coinvolti in una procedura d'insolvenza è regolata dall'articolo 44 della legge n. 235/2004, sull'imposta sul valore aggiunto (zákon č. 235/2004 SB., o dani z přidané hodnoty; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), i cui passaggi rilevanti nel periodo che viene in rilievo erano formulati come segue:

«(1) Il contribuente, per il quale nel corso di un'operazione imponibile a favore di un altro soggetto passivo è sorto l'obbligo di pagare un'imposta e il cui credito, originato da tale operazione al più tardi 6 mesi prima della dichiarazione giudiziaria di insolvenza, non è ancora estinto (in prosieguo: il «creditore») ha il diritto di rettificare l'importo dell'imposta a valle sul valore del credito accertato [...¹].

[...]

3) Il creditore ha il diritto di procedere alla rettifica dell'importo a valle al più presto nel corso dell'esercizio fiscale durante il quale sono state soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo 1. Non può procedersi a rettifica trascorsi tre anni dalla fine dell'esercizio fiscale nel quale ha avuto luogo l'operazione imponibile originaria e nel caso in cui il debitore abbia cessato di essere un soggetto passivo. (2)

(...)

¹ Qualora, ad esempio, il debitore si trovi in una procedura d'insolvenza, nella quale il giudice fallimentare ha deciso di dichiarare il fallimento del debitore e il creditore ha debitamente dichiarato in tale procedura i propri crediti, che sono stati accertati e presi in considerazione.

² Come indicato infra, la condizione secondo la quale la rettifica dell'imposta non può essere effettuata nel caso in cui il debitore abbia cessato di essere un soggetto passivo IVA è inapplicabile, in quanto contraria all'articolo 90 della direttiva, come dichiarato dalla Corte di giustizia nella sentenza dell'8 maggio 2019 nella causa A-PACK CZ, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

(5) Se il creditore rettifica l'importo dell'imposta ai sensi del paragrafo 1, il debitore è obbligato a ridurre la propria imposta a monte sull'operazione imponibile ricevuta per l'importo dell'imposta rettificata dal creditore, ovvero sia per l'importo al quale ha applicato la detrazione dell'imposta sull'operazione imponibile ricevuta. (...)

(6) Se il credito, per il quale il creditore ha rettificato l'importo dell'imposta ai sensi del paragrafo 1, viene successivamente soddisfatto in tutto o in parte, sorge per il creditore l'obbligo di dichiarare l'imposta sul pagamento ricevuto, e ciò alla data in cui il credito è stato soddisfatto in tutto o in parte, e di consegnare al debitore il documento fiscale che il creditore è tenuto a rilasciare (...).

Breve descrizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La società ELVOSPOL, s.r.o. (in prosiegue: la «ricorrente»), nelle sue dichiarazioni dei redditi per il periodo d'imposta riguardante il mese di maggio 2015, aveva rettificato l'importo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosiegue: l'«IVA») ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 1, della legge n. 235/2004 sull'imposta sul valore aggiunto (zákon č. 235/2004 SB., o dani z přidané hodnoty; in prosiegue: la «legge sull'IVA») in quanto la società MPS Mont a.s. non le aveva saldato la fattura per una cessione di beni per la quale la data di effettuazione dell'operazione imponibile era il 29 novembre 2013 (in prosiegue: la «contestata rettifica dell'imposta»).
- 2 Il 19 maggio 2014 il giudice fallimentare ha dichiarato l'insolvenza della società MPS Mont a.s.
- 3 Il 14 dicembre 2015, il Finanční úřad pro Jihomoravská kraj (l'Ufficio delle imposte per la Regione della Moravia meridionale, Repubblica ceca; in prosiegue: l'«Amministrazione fiscale di primo grado») ha invitato la ricorrente ad eliminare i dubbi circa la correttezza e la completezza dei valori nell'ambito della contestata rettifica dell'imposta. Nella sua memoria del 6 gennaio 2016, la ricorrente ha contestato l'interpretazione dell'articolo 44, paragrafo 1, della legge sull'IVA, fornita dall'Amministrazione finanziaria di primo grado, affermando che, a suo parere, erano soddisfatte le condizioni per la contestata rettifica dell'imposta stabilite in tale disposizione di legge. L'Amministrazione fiscale di primo grado ha invece concluso che l'interpretazione dell'articolo 44, paragrafo 1, della legge sull'IVA data dalla ricorrente era errata, ha respinto la contestata rettifica dell'imposta e successivamente, con decisione del 22 febbraio 2016, ha quantificato l'IVA per la ricorrente nell'importo di CZK 160 896 per il periodo d'imposta del maggio 2015.
- 4 La ricorrente ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi all'Odvolačí finanční ředitelství (Direzione finanziaria competente in materia di ricorsi, Repubblica ceca; in prosiegue: la «Direzione finanziaria»), la quale, con decisione del 2 maggio 2018, ha confermato il rigetto della contestata rettifica dell'imposta in ragione della data in cui era sorto il credito in questione, vale a dire la sua

insorgenza durante i sei mesi anteriori alla sentenza del giudice fallimentare dichiarante l'insolvenza della società MPS Mont a.s. (in prosieguo: la «condizione attinente alla data in cui è sorto il credito»).

- 5 Nelle loro decisioni, né l'Amministrazione fiscale di primo grado né la Direzione finanziaria hanno contestato il fatto che MPS Mont a.s. non abbia pagato la ricorrente, neppure in parte, per l'operazione imponibile fornita. Il mancato rispetto della condizione attinente alla data in cui è sorto il credito è stato quindi l'unico motivo per il successivo accertamento dell'imposta e il rigetto della contestata rettifica dell'imposta.
- 6 La ricorrente ha impugnato la decisione della Direzione finanziaria dinanzi al Krajský soud v Brně (Corte regionale di Brno, Repubblica ceca; in prosieguo: «Corte regionale di Brno») sostenendo di aver rispettato le condizioni giuridiche per la contestata rettifica dell'imposta e che la condizione attinente alla data in cui è sorto il credito è in contrasto con l'articolo 90 della direttiva.

Nozione della condizione attinente alla data in cui è sorto il data del credito nel diritto ceco

- 7 La Corte regionale di Brno ricorda che un soggetto passivo (il creditore), se soddisfa le condizioni di cui all'articolo 44, paragrafo 1, della legge sull'IVA, può rettificare l'importo dell'imposta a valle sul valore del credito, **tuttavia, anche se sono soddisfatte le altre condizioni di cui alla legge sull'IVA, il soggetto passivo (il creditore) non può procedere in tal senso qualora il credito per l'operazione imponibile nei confronti di un soggetto passivo sia sorto nei sei mesi precedenti la dichiarazione giudiziaria d'insolvenza di quest'ultimo soggetto passivo (il debitore).**
- 8 Tale interpretazione è stata confermata dall'ordinanza del rozšířený senát Nejvyšší správní soud (Grande sezione della Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca) del 16 luglio 2019 (n. 3922/2019 Sb. NSS) secondo la quale l'articolo 44, paragrafo 1, della legge sull'IVA, nella versione vigente dal 1° aprile 2011 al 28 luglio 2016, deve essere interpretato nel senso che il diritto di rettificare l'importo dell'imposta a valle sul valore del credito accertato si applica ai crediti che sono sorti da tale operazione nel periodo che termina sei mesi prima della dichiarazione giudiziaria d'insolvenza.
- 9 La Corte suprema amministrativa ha riconosciuto rilevante anche l'argomento, basato sull'assunto economico secondo il quale *«la capacità dei professionisti di riconoscere sul mercato i segnali dell'imminente insolvenza del loro partner commerciale è tanto maggiore quanto più breve è il periodo anteriore al momento in cui in si arriverà alla futura insolvenza, in cui negoziano con lui un'operazione e la concludono. Al contrario, quanto più anteriormente, a ritroso nel tempo a partire dal momento dell'insolvenza, ha avuto luogo la negoziazione dell'operazione o la sua conclusione, tanto più, di regola, poteva essere difficile*

per il partner commerciale del futuro fallito accorgersi dell'esistenza del rischio di un problema».

- 10 In detta ordinanza, la Corte suprema amministrativa ha anche fatto riferimento al precedente zákon č. 328/1991 Sb. o konkurzu a vyrovnání (legge n. 328/1991 relativa al fallimento e al concordato) ai sensi della quale alcuni atti giuridici del debitore, posti in essere negli ultimi sei mesi prima della presentazione della domanda di dichiarazione del fallimento, erano dichiarati inefficaci *ex lege*. Secondo tale giudice *«in una situazione che tende verso l'insolvenza, si opera una distinzione tra un periodo più breve, immediatamente precedente l'avvio della procedura d'insolvenza, e un periodo più lungo, di solito di diversi anni prima, riguardo ai requisiti che vengono di solito posti a carico degli operatori del mercato che concludono le operazioni e al modo in cui «semplicemente», in qualche misura o per determinati motivi, sia eventualmente possibile annullare tali operazioni (dichiararne l'inefficacia), anche secondo la disciplina vigente contenuta nella legge fallimentare. (...). [Lo scopo del periodo di sei mesi] doveva essere quello di tutelare mediante un vantaggio, ai sensi dell'articolo 44 della legge sull'IVA, solo quei partner commerciali del debitore che avevano negoziato con lui anteriormente agli ultimi sei mesi precedenti la decisione giudiziaria d'insolvenza. Relativamente a tali operatori si poteva, infatti, presumere che avessero negoziato con il futuro fallito in buona fede, confidando nella sua presumibile solvibilità, e che non potessero in quel momento riconoscere che i loro crediti sarebbero diventati successivamente inesigibili. Al contrario, i partner commerciali che hanno negoziato con il futuro fallito negli ultimi sei mesi precedenti la pronuncia giudiziaria d'insolvenza avrebbero dovuto avere, in base alle comuni conoscenze economiche, maggiori possibilità di riconoscere l'imminente insolvenza, quindi non c'era motivo di riconoscere loro un maggiore comfort fiscale. Tale aspetto è connesso anche al contesto storico generale dell'adozione della rilevante legislazione del 2011 – la crescente crisi economica aveva messo in difficoltà economiche molti imprenditori in precedenza prosperi. (...) Anche a questo riguardo, era quindi logico «proteggere» coloro che avevano intrattenuto rapporti commerciali con i futuri falliti in un certo lasso di tempo anteriore alla decisione giudiziaria d'insolvenza, piuttosto che coloro che avevano negoziato con il fallito immediatamente prima di tale decisione».*

Esame della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea relativa all'articolo 90 della direttiva

- 11 Secondo la Corte di giustizia dell'Unione europea, le condizioni per derogare all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva non sono soddisfatte, ad esempio, da: (i) una normativa che, in caso di mancato pagamento parziale o totale di un credito, consentiva una riduzione della base imponibile dell'IVA solo nel caso in cui si trattasse di un credito in denaro (sentenza del 3 luglio 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, ECR:EU:C:1997: 339), (ii) una normativa che subordinava la riduzione della base imponibile dell'IVA all'infruttuosità della procedura concorsuale qualora una simile procedura poteva durare più di dieci anni (sentenza del 23

novembre 2017, *Enzo Di Maura*, **C-246/16**, ECLI:EU:C:2017:887), (iii) una normativa che prevedeva che il soggetto passivo non potesse procedere alla rettifica della base imponibile ai fini dell'IVA, in caso di mancato pagamento totale o parziale, da parte del suo debitore, di una somma dovuta a titolo di un'operazione soggetta a tale imposta, qualora il debitore non fosse stato più un soggetto passivo ai fini dell'IVA (sentenza dell'8 maggio 2019, *A-PACK CZ s.r.o.*, **C-127/18**, ECLI:EU:C:2019:377) oppure (iv) una normativa in virtù della quale un soggetto passivo si vedeva negato il diritto alla riduzione IVA relativa ad un credito non recuperabile qualora egli avesse omesso di insinuare tale credito nella procedura fallimentare instaurata nei confronti del suo debitore, quand'anche detto soggetto avesse dimostrato che, se avesse insinuato il credito in questione, quest'ultimo non sarebbe stato riscosso (sentenza dell'11 giugno 2020, *SCT d.d.*, **C-146/19**, ECLI:EU:C:2020:464).

- 12 I requisiti di cui all'articolo 90 della direttiva erano soddisfatti invece da una normativa che subordinava la riduzione della base imponibile dell'IVA al fatto che il creditore avesse ricevuto dal destinatario della merce o dei servizi (debitore) la conferma di ricevimento della fattura rettificata, qualora l'ottenimento di tale conferma entro un termine ragionevole per il creditore non fosse stato impossibile o eccessivamente difficile (sentenza del 26 gennaio 2012, *Kraft Foods Polska*, **C-588/10**, ECLI:EU:C:2012:40).
- 13 Secondo la Corte regionale dalle sentenze della Corte di giustizia sopra citate emerge, tra l'altro, quanto segue:
- l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva è l'espressione di un principio fondamentale secondo cui la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e il cui corollario è che l'amministrazione fiscale non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo³,
 - consentire agli Stati membri di escludere qualsiasi riduzione della base imponibile dell'IVA è contrario al principio di neutralità dell'IVA⁴,
 - l'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva consente agli Stati membri di derogare a questa regola quando il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o è solo temporaneo, dovendo però tale deroga essere giustificata e proporzionata⁵,

³ V. punti da 17 a 22 della sentenza dell'8 maggio 2019, *A-PACK CZ s.r.o.*, **C-127/18**; ECLI:EU:C:2019:377.

⁴ V. sentenze del 13 marzo 2008, *Securenta*, **C-437/06**, ECLI:EU:C:2008:166, del 13 marzo 2014, *Malburg*, **C-204/13**, ECLI:EU:C:2014:147.

⁵ *Idem*.

- la deroga finalizzata all'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare l'evasione fiscale deve essere strettamente necessaria per raggiungere tale obiettivo e non può essere utilizzata in modo tale da mettere in discussione il rispetto della neutralità dell'IVA⁶.

Considerazioni conclusive

- 14 Secondo la Corte regionale di Brno, la normativa nazionale citata di cui all'articolo 44 della legge sull'IVA contempla la situazione in cui il debitore non paga il creditore, in tutto o in parte, per l'operazione imponibile fornita. Si tratta dunque di uno dei casi in cui, ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva, gli Stati membri possono derogare alla regola generale di cui all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva.
- 15 La Corte regionale di Brno dubita tuttavia che la condizione attinente alla data in cui è sorto il credito, contenuta nell'articolo 44, paragrafo 1, della legge sull'IVA sia conforme all'articolo 90 della direttiva, in particolare alla finalità di quest'ultimo e ai requisiti risultanti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia relativa all'articolo 90 della direttiva.
- 16 In una situazione in cui le altre condizioni previste dalla legge sull'IVA sono state soddisfatte, la Corte regionale di Brno è dell'avviso che l'impossibilità della rettifica dell'imposta controversa, a causa della condizione attinente alla data in cui è sorto il credito, si traduce in una violazione del principio di neutralità fiscale.
- 17 Infine, la Corte regionale di Brno ritiene che il caso di specie sia diverso da tutti i casi trattati finora dalla Corte di giustizia dell'Unione europea.

⁶ V. punti da 25 a 27 della sentenza dell'8 maggio 2019, A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377, e punto 28 della sentenza del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40.