

Giurisprudenza

Sì alla ragionevole rettifica Iva per fatture non incassate

23 Novembre 2017

I giudici europei chiariscono quali sono i limiti che la normativa nazionale può imporre alla rettifica da parte del contribuente della base imponibile Iva in caso di mancato incasso



Con la pronuncia di oggi sulla causa C- 246/16, la Corte di Giustizia si è espressa in relazione 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, sulla base degli articoli 11, parte C, paragrafo 1, e 20, paragrafo 1, lettera b), secondo periodo, della direttiva 77/388/CEE. In particolare, ha chiarito se imporre limiti, che rendano impossibile o eccessivamente oneroso per il soggetto passivo, anche in termini di tempo, il recupero dell'imposta relativa alla controprestazione non incassata, sia conforme o meno ai principi comunitari di proporzionalità e di effettività e al principio di neutralità, che regola l'applicazione dell'Iva.

La controversia che ha portato all'odierna decisione è insorta tra un contribuente italiano e il fisco nazionale. Il primo emetteva nel 2004 una fattura nei confronti di una società che non pagava tale fattura, in quanto nel frattempo era sottoposta a procedura fallimentare da parte del tribunale. In ragione di ciò il contribuente operava una riduzione della propria base imponibile per l'importo corrispondente alla fattura non pagata. L'Agenzia delle entrate procedeva a ricalcolare le imposte da questi dovute, maggiorandole delle relative sanzioni e interessi. Secondo l'amministrazione fiscale, infatti, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del Dpr 633/72, l'imposta versata anticipatamente poteva essere recuperata, in caso di insolvenza del debitore, solamente quando fosse stata certa l'insussistenza di somme disponibili e, quindi, fosse stata incontrovertibile l'irrecuperabilità del suo credito.

Il contenzioso

Ne nasceva dunque un contenzioso dinanzi la commissione tributaria provinciale alla quale il ricorrente chiedeva l'annullamento dell'atto impositivo del fisco asserendo che in base alla normativa vigente la riduzione della base imponibile fosse già possibile alla sola apertura della procedura concorsuale in considerazione dei notori tempi lunghi della giustizia italiana. L'Agenzia delle entrate resisteva in giudizio sostenendo che la prova dell'impossibilità di riscuotere il proprio credito, che quindi legittimerebbe astrattamente alla riduzione della base imponibile, si avrebbe esclusivamente allorquando sia stata conclusa la ripartizione dell'attivo e sia scaduto il termine per le osservazioni al piano di riparto oppure, in mancanza di piano di riparto, quando sia scaduto il termine per impugnare il provvedimento di chiusura del fallimento.

Chiamata a pronunciarsi in merito, la Commissione tributaria provinciale ha deciso di sospendere il procedimento dinanzi ad essa pendente per investire della questione i magistrati sovranazionali.

La normativa comunitaria e italiana

Passando ad analizzare la normativa in merito, e cominciando con quella comunitaria, rileviamo come l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva Iva 77/388/CEE del Consiglio, applicabile al periodo di imposta controverso e oggi recepito con identico tenore dall'articolo 90 della direttiva Iva 2006/112/CE, disciplina la modifica della base imponibile prevedendo espressamente che la stessa è debitamente ridotta, alle condizioni stabilite dagli Stati membri, nei casi di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione.

Venendo, invece, al diritto nazionale, il Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, istitutivo dell'Iva, prevede all'art. 26 (nella versione vigente all'epoca dei fatti) la possibilità di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione in caso di un'operazione per la quale sia stata emessa fattura e che viene meno in tutto o in parte, per nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione o per mancato pagamento a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose. L'articolo 101, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi dispone, per quel che qui interessa, che le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato dal tribunale chiarendo che il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ne ordina la liquidazione coatta amministrativa.

Il parere della Corte

Chiamati a pronunciarsi sulla questione, i giudici di Lussemburgo hanno innanzitutto evidenziato

come la disposizione del vigente articolo 90 della direttiva Iva (art. 11 della sesta direttiva Iva) non contiene indicazioni quanto ai limiti che gli Stati membri possono validamente imporre alla rettifica in diminuzione della base imponibile dell'imposta. Tali limiti devono quindi per forza di cose essere desunti dai più generali principi normativi in materia di Iva stessa. E principio generale della normativa Iva è che la base imponibile sulla quale calcolare l'imposta è costituita dal corrispettivo realmente incassato, con la diretta conseguenza che un'amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo dell'Iva un importo superiore a quello effettivamente percepito dal debitore.

Proseguendo, la Corte ha fatto rilevare come allorquando il non pagamento, in tutto o in parte, di un bene o servizio acquistato dipende da cause diverse da annullamento nullità o rescissione del contratto, l'acquirente resta debitore del prezzo convenuto e il venditore, per quanto non più proprietario del bene, dispone sempre del suo credito, pur se lo dovrà far valere in sede giurisdizionale. Ed è proprio in tale circostanza, potendo tale credito diventare definitivamente irrecuperabile, che il legislatore comunitario ha lasciato alla valutazione dei singoli stati membri la determinazione del momento in cui deve considerarsi effettivamente perduto il credito, aprendo così la strada alla rideterminazione della base imponibile Iva.

L'esercizio di tale facoltà da parte dei singoli Stati deve comunque essere improntato ai criteri della ragionevolezza, della proporzionalità e della non eccedenza che sono principi generali del diritto dell'Unione. In merito i giudici di Lussemburgo hanno quindi chiarito come finalità della deroga al diritto di riduzione della base imponibile prevista all'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva sia proprio quella di tenere conto dell'incertezza circa la definitività o meno del non pagamento di una fattura, come del resto prevede la legislazione nazionale allorquando non consente al debitore la riduzione della propria base imponibile fino alla definitività del giudizio fallimentare. La Corte sul punto ha però evidenziato come il medesimo risultato potrebbe forse più giustamente essere raggiunto ammettendo il contribuente alla riduzione della sua base imponibile allorquando lo stesso documenti l'oggettiva probabilità di non riscossione del credito, anche con l'eventualità che la base imponibile sia rivista al rialzo in ipotesi di soddisfazione creditoria. E tale asserzione a maggior ragione varrebbe soprattutto in un sistema giurisdizionale come quello italiano che vede il protrarsi anche ultradecennale dei giudizi fallimentari con l'ovvia conseguenza che per avere un giudizio certo sull'irrecuperabilità di quanto spettante il debitore è quindi di norma costretto ad attendere più di due lustri.

Per tutto quanto visto, la Corte ha deciso di risolvere la questione pregiudiziale ad essa sottoposta affermando 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"*.

Fonte:**Data della sentenza**

23 novembre 2017

Numero della causa

C-246/2016

Nome delle Parti

Di Maura

contro

Agenzia delle Entrate

di

Mauro Di Biasi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/si-alla-ragionevole-rettifica-iva-fatture-non-incassate>