

## IVA UE

### NOTA DI ACCREDITO E FALLIMENTO: L'IVA È RECUPERABILE ANCHE SENZA INSINUAZIONE

#### RIFERIMENTI

- Sentenza Corte Giustizia UE 11.6.2020, Causa C-146/19
- Art. 26, DPR n. 633/72

#### IN SINTESI

*I Giudici comunitari ritornano ad affrontare la delicata questione del recupero dell'IVA non incassata dal cedente / prestatore nei confronti del cliente ammesso alla procedura fallimentare.*

*Secondo i Giudici comunitari non può essere precluso il diritto alla rettifica dell'IVA a seguito della mancata insinuazione nel passivo della procedura, quand'anche il cedente / prestatore dimostri che, se avesse insinuato il credito, questo non sarebbe stato incassato.*

*Merita evidenziare che i Giudici comunitari ribadiscono che, in caso di "disallineamento" tra la normativa nazionale e quella comunitaria, il Giudice nazionale deve "assicurare" l'applicazione delle interpretazioni sancite dalla Corte di Giustizia UE.*

È ammesso il **recupero dell'IVA non riscossa** anche se il **credito non è stato insinuato** nel passivo fallimentare, se il fornitore dimostra che l'importo, comunque, **non sarebbe stato riscosso** alla conclusione della procedura.

Così ha stabilito la Corte di Giustizia UE nella sentenza 11.6.2020 relativa alla causa C-146/19.

I Giudici comunitari, interpretando l'art. 90, Direttiva n. 2006/112/CE con riferimento alla normativa slovena, evidenziano che anche la normativa italiana (in particolare l'art. 26, DPR n. 633/72) in materia di mancato pagamento, **non rispecchia** i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità previsti dal diritto comunitario.

La sentenza, inoltre, fissa e consolida nel secondo dispositivo un importante principio: se il diritto nazionale è contrario all'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia UE, il Giudice nazionale deve **disapplicare** la disposizione interna ed assicurare l'esecuzione dell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia UE.

### IL FATTO OGGETTO DELLA CAUSA C-146/19

Una società slovena, aveva proceduto a **rettificare l'IVA** su alcuni **crediti rimasti insoluti** nei confronti di due società che avevano concluso una **procedura di fallimento**.

L'Autorità tributaria locale aveva **negato tale rettifica** in quanto la società **non aveva insinuato i crediti** nella procedura fallimentare dei debitori.

Avverso tale decisione, la società aveva proposto ricorso in primo grado e poi verso la Corte suprema.

Quest'ultima precisava che la normativa slovena impone al soggetto passivo, al fine di ridurre la base imponibile IVA, di **dimostrare l'impossibilità di riscuotere** il proprio credito, producendo **attestazioni ufficiali** rilasciate nell'ambito di un procedimento legale.

Secondo la stessa Corte la normativa interna:

- potrebbe, però, risultare contraria al citato art. 90 in quanto **la riduzione non viene concessa in tutti i casi** in cui il mancato pagamento di un credito non sia effettuato, bensì è **subordinata a condizioni supplementari** che il soggetto passivo dovrebbe soddisfare;
- dovrebbe consentire al soggetto passivo di dimostrare che tali crediti **non sarebbero stati soddisfatti neppure in caso di insinuazione** nell'ambito della procedura fallimentare.

Il Giudice del rinvio ha così deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di Giustizia UE le seguenti questioni pregiudiziali:



*“1) Se sia possibile interpretare l'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA nel senso che esso consente una deroga al diritto di riduzione della base imponibile dell'IVA anche nel caso di definitivo non pagamento, qualora questo definitivo non pagamento sia una conseguenza dell'omessa adozione, da parte del soggetto passivo dell'imposta, di un comportamento dovuto, ad esempio in virtù dell'omessa insinuazione del credito nella procedura fallimentare avviata nei confronti del debitore di detto soggetto passivo, come nella presente fattispecie.*

*2) Se, anche nel caso in cui sia ammissibile una siffatta deroga al diritto di riduzione della base imponibile dell'IVA, sussista ugualmente un diritto alla riduzione di tale base imponibile a motivo di non pagamento qualora il soggetto passivo dimostri che, anche qualora avesse insinuato i propri crediti nella procedura fallimentare, questi non sarebbero stati soddisfatti, oppure dimostri che sussistevano motivi ragionevoli per l'omissione, da parte sua, dell'insinuazione del credito.*

*3) Se l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva sull'IVA abbia effetto diretto anche nel caso in cui il legislatore dello Stato membro abbia travalicato il quadro della disciplina ammissibile delle deroghe stabilite dal paragrafo 2 del medesimo articolo 90”.*

## LA SENTENZA 11.6.2020 CAUSA C-146/19

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, in virtù del fatto che l'Amministrazione fiscale **non può percepire** a titolo di imposta un **importo superiore** rispetto a quello che il soggetto passivo ha incassato.

Se è vero che il par. 2 del citato art. 90 consente agli Stati membri di **poter derogare** a tale riduzione in caso di mancato pagamento, è anche vero che gli Stati devono **permettere la riduzione** se il soggetto passivo dimostra che il credito vantato presenta un **carattere definitivamente irrecuperabile**.

Poiché nella fattispecie è risultato che i crediti **non sarebbero stati recuperati** al termine delle procedure fallimentari, secondo i Giudici comunitari gli stessi presentano **carattere irrecuperabile** rientrando quindi nella fattispecie prevista dal par. 1 del citato art. 90, con obbligo per lo Stato membro di ridurre la base imponibile.

A giudizio della Corte di Giustizia UE, inoltre, **subordinare** tale riduzione alla condizione che il soggetto passivo abbia **insinuato il proprio credito** in una procedura fallimentare, *“si traduce in una presunzione generale di frode che va al di là di quanto è necessario per prevenire le evasioni fiscali”*.

I Giudici comunitari concludono quindi che, se il fornitore **dimostra** che l'importo **non sarebbe stato comunque riscosso** alla conclusione del procedimento, deve essere ammessa la detrazione e il recupero dell'IVA non incassata, anche se il credito non è stato insinuato nella procedura fallimentare.

La stessa Corte precisa, altresì, che il Giudice nazionale **è tenuto a interpretare la normativa interna** in senso **conforme con il diritto dell'UE**. Di conseguenza, se il **diritto nazionale è contrario** all'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia UE (nella fattispecie all'art. 90, Direttiva n. 2006/112/CE), il Giudice nazionale deve **disapplicare la disposizione interna** ed assicurare l'esecuzione di tale interpretazione.

## LA DISCIPLINA NAZIONALE

La riduzione della base imponibile a seguito di annullamento, recesso, risoluzione o mancato pagamento, è disciplinata dall'art. 26, comma 2, DPR n. 633/72. In particolare, **in caso di mancato pagamento** la norma **limita la possibilità di rettificare l'imposta** versata solo a seguito della **conclusione di procedure collettive o di procedure esecutive infruttuose**.

La necessaria partecipazione alla procedura quale presupposto che legittima (*“in astratto”*) il creditore alla variazione in diminuzione è stato specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Risposta 7.2.2020, n. 33 nella quale, dopo aver richiamato i chiarimenti forniti in passato (Circolari 17.4.2000, n. 77/E e 7.4.2017, n. 8/E) ha evidenziato che:



*“la condizione di infruttuosità della procedura concorsuale si realizza alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale oppure, in assenza, di quello per opporre reclamo contro il decreto di chiusura del fallimento”*.

Tale interpretazione è stata ribadita dalla stessa Agenzia anche nella Risposta 11.8.2020, n. 261.

La citata 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**. È auspicabile un intervento del Legislatore per allineare l'art. 26, DPR n. 633/72 all'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia UE. Va evidenziato che, come sopra accennato, il Giudice nazionale **deve disapplicare la disposizione interna** ed assicurare l'interpretazione della giurisprudenza comunitaria.

■