



Causa e data	Parti in causa	Sezione CGUE	Tipo di procedimento	Stato membro di provenienza	Grado di giudizio nazionale	Conclusioni Avvocato generale	Note	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto
C-324/20, 28 ottobre 2021, ECLI:EU:C:2021:880	Finanzamt B/X-Beteiligungsgesellschaft mbH	Prima	Rinvio pregiudiziale	DK	Ultima istanza	/	/	Proporzionalità - Legittimo affidamento - Neutralità - Certezza del diritto	IVA - Momento impositivo

Classificazione

Imposte indirette (IVA)

Questione pregiudiziale

Nel caso di un servizio reso una tantum e quindi non su base periodica, se l'accordo di pagamento rateale implichi di per sé la sussistenza di versamenti di acconti o pagamenti successivi ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA.

In subordine, in caso di risposta negativa alla prima questione: se si sia in presenza di un omesso pagamento ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva [2006/112], nel caso in cui il soggetto passivo convenga, all'atto della prestazione del servizio, la sua remunerazione in cinque rate annuali e, in caso di pagamento successivo, la normativa nazionale preveda una rettifica che annulli la precedente riduzione della base imponibile ai sensi di detta disposizione».

Dispositivo

L'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi resa una tantum, che comporta una remunerazione mediante pagamenti rateizzati, non rientra nell'ambito di applicazione di tale disposizione.

L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, in presenza di un accordo di rateizzazione, il mancato pagamento di una rata del compenso prima della sua scadenza non può essere considerato un non pagamento del prezzo, ai sensi di tale disposizione, e non può, pertanto, dar luogo a una riduzione della base imponibile

Nota redazionale

Con la sentenza C-324/20 del 28 ottobre 2021, la Corte di giustizia è intervenuta al fine di individuare il momento impositivo IVA delle prestazioni di servizi aventi carattere istantaneo. La società X, nel corso del 2012, forniva servizi di intermediazione alla società T-GmbH in relazione ad una compravendita immobiliare, resa una tantum, in relazione alla quale veniva statuito tra le parti, contrattualmente, un pagamento rateizzato in 5 anni. Al momento della scadenza di ogni rata annuale, la società X emetteva fattura per il relativo importo, versando l'IVA corrispondente. A seguito di una verifica, l'Autorità fiscale tedesca, considerato che la prestazione di servizi era stata effettuata nel corso del 2012, rilevava che la società X avrebbe dovuto fatturare interamente tale provvigione nel corso dello stesso anno d'imposta e versare, per lo stesso anno, l'IVA sulla somma totale dei compensi. Il reclamo avverso tale decisione respinto in primo grado, veniva poi accolto dal Tribunale tributario tedesco. L'ufficio delle imposte proponeva allora ricorso per cassazione dinanzi alla Corte tributaria federale. Quest'ultima si interroga, in particolare, sull'applicabilità al caso di specie dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, a norma del quale l'imposta diviene esigibile non al momento dell'esecuzione del servizio, bensì al momento della scadenza di ciascuna rata. Mentre tale disposizione esclude dal suo ambito di applicazione le vendite a rate di beni, essa non prevedrebbe alcuna esclusione corrispondente per le prestazioni di servizi remunerate mediante pagamenti rateizzati. Il giudice del rinvio chiede pertanto alla Corte se, per la prestazione di servizi resa una tantum e, quindi, non su base periodica, il pagamento rateale del corrispettivo pattuito dalle parti si sostanzia in "versamenti di acconti o pagamenti successivi" ai sensi dell'art. 64, par. 1, della direttiva n. 2006/112/CE. In subordine, in caso di risposta negativa, se si concretizzi un omesso pagamento, ai sensi dell'art. 90, par. 1, della stessa direttiva n. 2006/112/CE, nell'ipotesi in cui:

- il soggetto passivo convenga all'atto della prestazione un pagamento rateale del corrispettivo; e

- in caso di pagamento successivo, la normativa nazionale preveda una rettifica che annulli la riduzione della base imponibile operata in applicazione del citato art. 90, par. 1, della direttiva n. 2006/112/CE.

In relazione alla prima questione rileva la Corte come, dal tenore letterale e dall'oggetto dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, il momento dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria venga determinato in funzione della scadenza dei periodi a cui si riferiscono i pagamenti successivi. Dal momento che tali pagamenti costituiscono necessariamente il corrispettivo delle prestazioni effettuate, la suddetta disposizione esige, implicitamente che esse siano state realizzate nel corso dei periodi considerati.

Di conseguenza, l'applicazione di detto articolo 64, paragrafo 1, presuppone un nesso tra la natura delle prestazioni di cui trattasi e la rateizzazione dei pagamenti, cosicché tale disposizione non può riguardare una prestazione, resa una tantum, neppure nell'ipotesi in cui dovesse essere remunerata mediante pagamenti rateali.

L'articolo 64, paragrafo 1, di tale direttiva, in combinato disposto con l'articolo 63 della stessa, mira a facilitare la riscossione dell'IVA e, in particolare, la determinazione del momento in cui sorge l'obbligazione tributaria.

Al fine di determinare il momento in cui il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile, l'articolo 63 della direttiva 2006/112 collega l'obbligazione tributaria al momento di effettuazione del servizio, ma non specifica quale fatto debba essere considerato come momento in cui è effettuata la prestazione. Spetta alle autorità e ai giudici nazionali verificare il momento di effettiva esecuzione.

Tale norma consente di determinare il momento dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria mediante una fictio giuridica, stabilendo che il momento impositivo e l'esigibilità sono collegati alla scadenza dei periodi cui si riferiscono i pagamenti.

L'applicazione della norma, si impone pertanto solo a condizione che il momento o i momenti di esecuzione effettiva delle prestazioni non siano univoci e possano dar luogo a valutazioni diverse, come avviene nel caso in cui queste ultime, a causa del loro carattere continuativo o ricorrente, siano effettuate nel corso di uno o più periodi determinati.

Per contro, nel caso in cui il momento dell'esecuzione della prestazione possa essere determinato agevolmente, come per le prestazioni una tantum, essendo possibile stabilire il momento in cui la sua esecuzione è terminata in base al rapporto contrattuale tra le parti l'articolo 64, citato non può trovare applicazione.

Diversamente opinando, l'IVA diventerebbe esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi, indipendentemente dal fatto che il corrispettivo dovuto per tale operazione sia stato già versato o che non lo sia stato.

Alla luce delle considerazioni che precedono la Corte risponde alla prima questione dichiarando che l'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi resa una tantum, che comporta una remunerazione mediante pagamenti rateizzati, non rientra nell'ambito di applicazione di tale disposizione.

Nell'esaminare la seconda questione pregiudiziale, i giudici comunitari hanno osservato come tale la previsione operi "in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione" e costituisca un'espressione del principio secondo il quale la base imponibile dell'IVA è costituita dal corrispettivo che il soggetto passivo ha realmente ricevuto o che deve ricevere per l'operazione imponibile posta in essere.

Ne consegue che l'art. 90, par. 1, della direttiva n. 2006/112/CE potrà essere applicato solo allorché il corrispettivo pattuito subisca una riduzione. Circostanza che non si verifica quando, come nel caso in esame, le parti si accordano non per ridurre il corrispettivo, ma per rateizzarlo ovvero procedere al differimento del pagamento.

Alla luce delle considerazioni che precedono, la Corte risponde alla seconda questione dichiarando che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, in presenza di un accordo di rateizzazione, il mancato pagamento di una rata del compenso prima della sua scadenza non può essere considerato un non pagamento del prezzo, ai sensi di tale disposizione, e non può, pertanto, dar luogo a una riduzione della base imponibile.