

IVA

Nota di variazione anche se il cliente non è più un soggetto passivo

di Marco Peirolo

Al fornitore non può essere negata l'applicazione della **procedura di variazione dell'imponibile e dell'imposta** in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo da parte del **cliente che non sia più un soggetto passivo Iva**.

Con questa conclusione, raggiunta nella [causa C-127/18 dell'8 maggio 2019](#) (A-PACK CZ), la **Corte di giustizia UE** è tornata nuovamente a pronunciarsi sulla portata dell'[articolo 90 Direttiva n. 2006/112/CE](#), che – al par. 1 – dispone che: *"In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri"*, mentre – nel successivo par. 2 – stabilisce che: *"In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1"*.

Nei casi di **annullamento, recesso, risoluzione, mancato pagamento totale o parziale o di riduzione del prezzo** successiva al momento in cui l'operazione viene effettuata, gli Stati membri sono, pertanto, **obbligati a ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'Iva dovuta dal fornitore** ogni volta che, successivamente alla conclusione dell'operazione, non venga da esso percepita una parte o la totalità del corrispettivo.

Tale disposizione, come costantemente messo in luce dalla Corte, costituisce l'espressione di un principio fondamentale del sistema impositivo, secondo cui la base imponibile è costituita dal **corrispettivo realmente ricevuto dal fornitore**, con la conseguenza che l'**Amministrazione fiscale non può riscuotere a titolo di Iva un importo superiore a quello percepito dal fornitore**.

L'obbligo di riduzione della base imponibile e dell'imposta può essere **derogato** dagli stessi Stati membri in caso di **non pagamento totale o parziale del corrispettivo**.

Come ripetutamente puntualizzato dai giudici dell'Unione, tale facoltà tiene conto del fatto che, in determinate situazioni, il mancato pagamento del corrispettivo può essere **difficile da accettare** o essere **soltanto temporaneo**, sicché la **facoltà di deroga prevista dal par. 2 dell'[articolo 90 Direttiva 2006/112/CE](#)**, ove esercitata, deve essere **giustificata** per non violare il **principio di neutralità dell'Iva**.

Nel caso oggetto della [causa C-127/18](#) in commento, in cui il fornitore ha avviato la **procedura di rettifica a seguito del mancato pagamento del cliente** assoggettato ad una **procedura**

concorsuale, l'Autorità fiscale ha **contestato la rettifica dell'imposta**, in quanto la legislazione locale (nella specie, ceca) ne prevede il **divieto se il cliente ha cessato di essere un soggetto passivo Iva**.

La **Corte europea**, alla luce delle indicazioni che precedono in merito alla portata dell'[articolo 90 Direttiva 2006/112/CE](#), ha rilevato che il requisito previsto dalla normativa interna, che subordina la rettifica alla condizione che il cliente non abbia cessato di essere un operatore economico, **non può essere giustificato** dall'esigenza di considerare l'**incertezza in merito al carattere definitivo del non pagamento** del corrispettivo.

A fondamento di questa conclusione, i **giudici UE** hanno affermato non solo che la perdita della soggettività passiva del cliente dimostra, **al contrario**, il carattere definitivo del mancato pagamento, ma anche che la condizione in esame, prevista dalla legislazione ceca, **non è conforme** all'[articolo 273 Direttiva 2006/112/CE](#), secondo cui: *“Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'Iva e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera”*.

In sostanza, gli obiettivi che tale norma intende tutelare **non possono porsi in contrasto** con la finalità e la struttura dell'[articolo 90 Direttiva 2006/112/CE](#), giustificandone una deroga per **motivi diversi** da quelli **riconducibili all'incertezza del carattere definitivo del non pagamento del corrispettivo**.

Inoltre, le misure che gli Stati membri possono imporre per garantire l'esatta riscossione dell'Iva ed evitare le evasioni, possono derogare le regole relative determinazione della base imponibile nei **limiti strettamente necessari** per raggiungere tali specifici obiettivi, in quanto esse devono **incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della Direttiva** e non possono essere utilizzate in modo tale da mettere in discussione la **neutralità dell'Iva**.

In proposito, ha osservato la Corte, *“non risulta che presenti un particolare rischio di evasione o elusione fiscale il fatto di autorizzare un soggetto passivo creditore, quale la A?PACK CZ, a ridurre la sua base imponibile ai fini dell'Iva, qualora si trovi di fronte ad una situazione di non pagamento del suo credito da parte di un debitore insolvente, che nel frattempo ha perso la qualità di soggetto passivo. Inoltre, eccede, in ogni caso, i limiti di quanto strettamente necessario per conseguire gli obiettivi di cui all'articolo 273 della direttiva 2006/112 il fatto di escludere qualsiasi possibilità di riduzione di tale base imponibile in un'ipotesi del genere e di far gravare sul suddetto creditore, soggetto passivo, l'onere di un importo di Iva che esso non abbia ricevuto nell'ambito della sua attività economica”*.

In conclusione, **al fornitore non può essere negata l'applicazione della procedura di variazione dell'imponibile** e dell'imposta in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, del **corrispettivo da parte del cliente** che non sia più un **soggetto passivo Iva**.

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)