

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

2 maggio 2019 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 66 – Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta – Momento in cui è effettuata la prestazione di servizi – Lavori edili e di montaggio – Presa in considerazione del momento della ricezione dei lavori prevista nel contratto di prestazione di servizi»

Nella causa C-224/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 28 novembre 2017, pervenuta in cancelleria il 28 marzo 2018, nel procedimento

Budimex S.A.

contro

Minister Finansów,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, E. Levits (relatore) e P.G. Xuereb, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Budimex S.A., da M. Militz, doradca podatkowy;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da M. Siekierzyńska e N. Gossement, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 66 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Budimex S.A. e il Minister Finansów (Ministro delle Finanze, Polonia) in merito a un parere in materia fiscale che tale società aveva chiesto al Ministro delle Finanze, relativo alla data di esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) per la realizzazione di prestazioni edili o di montaggio.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi del considerando 24 della direttiva IVA:

«Le nozioni di fatto generatore ed esigibilità dell'imposta dovrebbero essere armonizzate affinché l'introduzione e le modificazioni successive del sistema comune di IVA abbiano effetto in tutti gli Stati membri alla stessa data».

4 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva prevede che sono soggette all'IVA «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

5 L'articolo 63 di detta direttiva è così formulato:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

6 L'articolo 66, primo comma, della direttiva IVA così dispone:

«In deroga agli articoli 63, 64 e 65, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti:

- a) non oltre il momento dell'emissione della fattura;
- b) non oltre il momento dell'incasso del prezzo;
- c) in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un termine determinato non posteriore alla data di scadenza del termine di emissione delle fatture imposto dagli Stati membri a norma dell'articolo 222, secondo comma o, qualora lo Stato membro non abbia imposto tale data di scadenza, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta».

7 Ai sensi dell'articolo 222 di tale direttiva:

«Per le cessioni di beni effettuate alle condizioni previste dall'articolo 138 o per le prestazioni di servizi per le quali l'imposta è dovuta dal destinatario dei beni o dei servizi a norma dell'articolo 196, la fattura è emessa entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta.

Per le altre cessioni di beni o prestazioni di servizi gli Stati membri possono imporre ai soggetti passivi dei termini per l'emissione delle fatture».

Diritto polacco

8 L'articolo 19a dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2004, n. 54, posizione 535), nella sua versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), prevede quanto segue:

«1. Il debito d'imposta sorge al momento della cessione dei beni o della prestazione dei servizi, salvo quanto disposto dai paragrafi 5 e da 7 a 11, dall'articolo 14, paragrafo 6, dall'articolo 20 e dall'articolo 21, paragrafo 1.

2. Nel caso di prestazione di servizi fornita soltanto parzialmente, la prestazione è altresì considerata effettuata qualora sia stata realizzata una parte del servizio per la quale è previsto un compenso.

(...)

5. Il debito d'imposta sorge al momento:

(...)

3) dell'emissione della fattura nei casi previsti all'articolo 106b, paragrafo 1, per:

a) le prestazioni di servizi edili o di montaggio,

(...)

7. Nei casi di cui al paragrafo 5, punti 3 e 4, se il soggetto passivo non ha emesso una fattura o l'ha emessa tardivamente, il debito d'imposta sorge alla scadenza dei termini di emissione delle fatture di cui all'articolo 106i, paragrafi 3 e 4 o, se non è stato fissato alcun termine, alla scadenza del termine di pagamento.

(...)».

9 L'articolo 106b, paragrafo 1, di tale legge dispone quanto segue:

«Il soggetto passivo è tenuto a emettere la fattura relativa a:

1) qualsiasi vendita, cessione di beni e prestazione di servizi di cui all'articolo 106a, punto 2, dal medesimo effettuata a favore di un altro contribuente, di un soggetto passivo IVA o di un'imposta simile, oppure a favore di una persona giuridica non soggetto passivo;

(...)».

10 L'articolo 106i, paragrafo 3, di detta legge così dispone:

«La fattura è emessa entro:

30 giorni dopo che la prestazione di servizi è stata effettuata — nel caso di cui all'articolo 19a, paragrafo 5, punto 3) a);

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

11 A seguito di una richiesta di parere in materia fiscale presentata dalla Budimex, concernente la data di esigibilità dell'IVA relativa ai lavori edili e di montaggio che tale impresa realizza, il Ministro delle Finanze ha indicato, nella sua risposta del 15 ottobre 2014, che l'IVA è esigibile nel momento in cui l'imprenditore emette la fattura correlata a tali lavori o, in mancanza, alla scadenza di un termine di 30 giorni successivi alla data dell'effettiva realizzazione di detti lavori.

12 A tal riguardo, il Ministro delle Finanze ha sottolineato che la circostanza che le clausole contrattuali sul cui fondamento sono realizzati i lavori edili e di montaggio prevedono che il committente che ha ordinato tali lavori debba convalidarli tramite un verbale di ricezione, non incide sulla data di esigibilità dell'IVA dovuta.

13 La Budimex ha proposto dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia) un ricorso diretto contro la risposta del Ministro delle Finanze del 15 ottobre 2014, sostenendo che la formalità di convalida dei lavori realizzati è prevista espressamente dalle condizioni d'appalto definite dalla Federazione internazionale degli ingegneri consulenti (FIDIC), che disciplinano i contratti da essa conclusi, e che tale formalità è, pertanto, parte integrante di ogni prestazione edile o di montaggio da essa realizzata. Tale ricorso è stato respinto con sentenza del 30 luglio 2015.

14 La Budimex ha impugnato tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio, il quale ritiene che la risoluzione della controversia principale richieda l'interpretazione delle disposizioni della direttiva IVA, di cui le disposizioni nazionali invocate dalla Budimex nell'ambito della sua impugnazione costituiscono la trasposizione.

15 A tale riguardo, il giudice del rinvio precisa che la risoluzione del procedimento principale dipende dall'interpretazione della nozione di «prestazione effettuata», ai sensi dell'articolo 63 della direttiva IVA. In particolare, si porrebbe la questione se la circostanza che una prestazione edile o di montaggio si consideri realizzata, in forza di clausole contrattuali, soltanto dopo la ricezione dei lavori da parte del committente, possa incidere sulla determinazione della data di esigibilità dell'IVA relativa a tale prestazione.

16 È in tali circostanze che il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, nel caso in cui le parti di un'operazione abbiano concordato che, ai fini della retribuzione per lavori edili o di montaggio, è necessario che il committente esprima l'accettazione della loro esecuzione nel verbale di ricezione di tali lavori, la prestazione dei servizi debba considerarsi effettuata ai sensi dell'articolo 63 della [direttiva IVA], nell'ambito di tale operazione al momento dell'effettiva esecuzione dei lavori edili o di montaggio, oppure al momento dell'accettazione dell'esecuzione di tali lavori da parte del committente, espressa nel verbale di ricezione».

Sulla questione pregiudiziale

17 A titolo preliminare, va ricordato che, ai sensi dell'articolo 63 della direttiva IVA, l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la prestazione di servizi.

18 L'articolo 66, primo comma, lettera c), di tale direttiva precisa, tuttavia, che gli Stati membri possono prevedere che l'imposta diventi esigibile per talune operazioni, entro un termine determinato non posteriore alla data di scadenza del termine di emissione delle fatture imposto dagli Stati membri, in caso di mancata o tardiva emissione della fattura relativa alla prestazione di servizi fornita.

19 Nella specie, dalla decisione di rinvio risulta che il legislatore polacco si è avvalso della facoltà ad esso riconosciuta ai sensi dell'articolo 66 della direttiva IVA, nel prevedere, all'articolo 19a, paragrafo 7, e all'articolo 106i, paragrafo 3, della legge sull'IVA, letti in combinato disposto, che, in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, l'IVA diventa esigibile alla scadenza di un termine di 30 giorni dopo che la prestazione di servizi è stata effettuata.

20 Pertanto, con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 66, primo comma, lettera c), della direttiva IVA osti, in caso di mancata o tardiva emissione della fattura relativa alla prestazione di servizi fornita, a che la ricezione formale di tale prestazione sia considerata come il momento in cui detta prestazione è stata effettuata, qualora, come nel procedimento principale, lo Stato membro preveda che l'imposta diventi esigibile alla scadenza di un termine che inizia a decorrere dal giorno in cui la prestazione è stata effettuata.

21 Occorre anzitutto ricordare che la direttiva IVA stabilisce un sistema comune di IVA basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili (sentenza del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punto 39).

22 In particolare, il considerando 24 di tale direttiva precisa che le nozioni di «fatto generatore» ed «esigibilità dell'imposta» dovrebbero essere armonizzate affinché l'introduzione e le modificazioni successive del sistema comune di IVA abbiano effetto alla stessa data. Il legislatore dell'Unione ha inteso, così, armonizzare al massimo in tutti gli Stati membri la data in cui sorge il debito d'imposta al fine di garantirne un prelievo uniforme [sentenza del 16 maggio 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punto 31].

23 Ai sensi dell'articolo 63 di detta direttiva, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la prestazione di servizi.

24 Conformemente all'articolo 66, primo comma, lettera c), della medesima direttiva, gli Stati membri possono prevedere che l'imposta diventi esigibile per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi entro un termine determinato a decorrere dalla data del fatto generatore in caso di mancata o tardiva emissione della fattura.

25 Nella specie, l'articolo 19a, paragrafi 5 e 7, della legge sull'IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 106i, paragrafo 3, di tale legge, prevede che, quando la fattura non è stata emessa entro un termine di 30 giorni dalla data in cui è stata effettuata la prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile.

26 Le parti nel procedimento principale non concordano sul momento in cui sono state effettuate le prestazioni realizzate dalla Budimex, dato che quest'ultima fa valere che, a causa delle clausole contrattuali contenute nei contratti da essa conclusi, un siffatto momento può intervenire soltanto dopo la ricezione dei lavori da parte del direttore dei lavori, indipendentemente dalla circostanza che essi siano stati materialmente realizzati a una data anteriore.

27 Se è vero che, nel caso di una prestazione di servizi edili o di montaggio, essa viene comunemente considerata effettuata alla data di completamento materiale dei lavori, ciò non toglie che per qualificare un'operazione come «operazione imponibile» ai sensi della direttiva IVA, la

realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune di IVA, che occorre prendere in considerazione (v., in tal senso, sentenza del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, punto 43).

28 In tale contesto, è stato dichiarato che le clausole contrattuali rilevanti costituiscono un elemento da prendere in considerazione quando occorre identificare il prestatore e il destinatario nell'ambito di un'operazione di «prestazione di servizi» ai sensi della direttiva IVA (sentenza del 20 giugno 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punto 43).

29 Pertanto, non si può escludere che, in considerazione di clausole contrattuali che riflettono la realtà economica e commerciale nel settore in cui è realizzata la prestazione, quest'ultima possa essere considerata effettuata soltanto in una fase successiva alla data di completamento materiale della prestazione, a seguito della realizzazione di talune modalità inscindibilmente connesse alla prestazione e decisive per garantirne la completezza.

30 A tale riguardo, occorre ricordare che una prestazione di servizi è imponibile soltanto quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio individuabile prestato al destinatario (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

31 Nella specie, dalle precisazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che le clausole contrattuali incluse nei contratti conclusi dalla ricorrente nel procedimento principale prevedono il diritto, per il direttore dei lavori, di verificare la conformità dei lavori edili o di montaggio realizzati prima di accettarli e l'obbligo per il prestatore di effettuare le modifiche necessarie affinché il risultato corrisponda effettivamente a quanto è stato concordato. A tal riguardo, la Budimex ha fatto valere, nelle sue osservazioni scritte, che era ad essa spesso impossibile definire la base imponibile e l'importo dell'imposta dovuta prima che fosse avvenuta la ricezione dei lavori da parte del direttore dei lavori.

32 Orbene, da un lato, poiché la modalità costituita dalla redazione di un verbale di ricezione da parte del direttore dei lavori interviene soltanto alla scadenza del termine ad esso concesso per notificare al prestatore eventuali vizi, che quest'ultimo sarebbe tenuto a correggere affinché la prestazione edile o di montaggio sia conforme a quanto concordato, non si può escludere che detta prestazione non sia stata integralmente effettuata prima che tale ricezione abbia luogo.

33 Dall'altro lato, si deve ricordare che la base imponibile per la prestazione di un servizio effettuata a titolo oneroso è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo (sentenza del 7 novembre 2013, Tulic? e Plavo?in, C?249/12 e C?250/12, EU:C:2013:722, punto 33).

34 Pertanto, poiché sarebbe impossibile determinare il corrispettivo dovuto dal destinatario dei servizi prima che quest'ultimo abbia proceduto alla ricezione della prestazione edile o di montaggio, l'imposta relativa a tali servizi non può essere esigibile prima di tale ricezione.

35 In siffatte circostanze, e nei limiti in cui la ricezione dei lavori sia stata convenuta nel contratto di prestazione di servizi e una siffatta modalità rifletta le norme e gli standard vigenti nel settore in cui la prestazione è realizzata, il che spetta al giudice del rinvio verificare, si deve ritenere che tale formalità rientri, di per sé, nella prestazione e che, pertanto, essa sia decisiva per ritenere che detta prestazione sia stata realmente effettuata.

36 Occorre aggiungere che altre formalità, quali, in particolare, la redazione di un rendiconto

formale delle spese sostenute o di un certificato di pagamento finale, menzionate nella domanda di pronuncia pregiudiziale, non possono essere rilevanti per la determinazione del momento in cui la prestazione è stata effettuata, in quanto, non rientrando nella prestazione in quanto tale, esse non sono decisive per constatare che quest'ultima è stata effettivamente fornita.

37 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 66, primo comma, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso non osta, in caso di mancata o tardiva emissione della fattura relativa alla prestazione di servizi fornita, a che la ricezione formale di tale prestazione sia considerata come il momento in cui detta prestazione è stata effettuata, qualora, come nel procedimento principale, lo Stato membro preveda che l'imposta diventi esigibile alla scadenza di un termine che inizia a decorrere dal giorno in cui la prestazione è stata effettuata, nel caso in cui, da un lato, la formalità della ricezione sia stata convenuta dalle parti nel contratto che le vincola ai termini di clausole contrattuali corrispondenti alla realtà economica e commerciale del settore in cui la prestazione è realizzata e, dall'altro, tale formalità corrisponda al completamento materiale della prestazione e fissi definitivamente l'importo del corrispettivo dovuto, circostanze che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

38 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

L'articolo 66, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, deve essere interpretato nel senso che esso non osta, in caso di mancata o tardiva emissione della fattura relativa alla prestazione di servizi fornita, a che la ricezione formale di tale prestazione sia considerata come il momento in cui detta prestazione è stata effettuata, qualora, come nel procedimento principale, lo Stato membro preveda che l'imposta diventi esigibile alla scadenza di un termine che inizia a decorrere dal giorno in cui la prestazione è stata effettuata, nel caso in cui, da un lato, la formalità della ricezione sia stata convenuta dalle parti nel contratto che le vincola ai termini di clausole contrattuali corrispondenti alla realtà economica e commerciale del settore in cui la prestazione è realizzata e, dall'altro, tale formalità corrisponda al completamento materiale della prestazione e fissi definitivamente l'importo del corrispettivo dovuto, circostanze che spetta al giudice del rinvio verificare.

Firme

* Lingua processuale: il polacco.