

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

29 settembre 2022

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 203 – Contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno – Soggetto debitore dell'IVA – Possibilità di assimilare un contratto scritto a una fattura»

Nella causa C-235/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Vrhovno sodišče (Corte suprema, Slovenia), con decisione del 17 marzo 2021, pervenuta in cancelleria il 12 aprile 2021, nel procedimento

(OMISSIS)

Contro

(OMISSIS)

(LA CORTE (Settima Sezione),

composta da J. Passer, presidente di sezione, F. Biltgen e M.L. Arastey Sahún (relatrice), giudici,

avvocato generale: A. Rantos,

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per , trgovina in leasing d. o. o., da A. Cankar, odvetnik,
- per la , da A. Vran, in qualità di agente,
- per la Commissione europea, da A. Armenia, U. Babovič e A. Kraner, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 maggio 2022,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 203 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).
- 2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia , trgovina in leasing d. o. o. (in prosieguo: « »), e la (), rappresentata dal Ministrstvo za finance (Ministero delle Finanze, Slovenia), vertente sul pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Il titolo IV, intitolato «Operazioni imponibili», della direttiva 2006/112 comprende il Capo 1, intitolato «Cessione di beni».
- 4 L'articolo 14 di tale direttiva, contenuto nel Capo 1, prevede:
- «1. Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.
2. Oltre all'operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti:
- (...)
- b) la consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene, accompagnate dalla clausola secondo la quale la proprietà è normalmente acquisita al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata;
- (...)».
- 5 Il titolo XI, intitolato «Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti non passivi», della suddetta direttiva comprende il Capo 1, intitolato «Obbligo di pagamento», la cui Sezione 1 è intitolata «Debitori dell'imposta verso l'Erario».
- 6 L'articolo 203 della stessa direttiva, incluso in tale sezione, recita:
- «L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura».
- 7 Il Capo 3, intitolato «Fatturazione», che fa parte del titolo XI della direttiva 2006/112, contiene la Sezione 2, intitolata «Nozione di fattura», che comprende gli articoli 218 e 219, la Sezione 3, intitolata «Emissione delle fatture», che comprende gli articoli da 220 a 225, e la Sezione 4, intitolata «Contenuto delle fatture», che comprende gli articoli da 226 a 231.
- 8 L'articolo 218 di tale direttiva prevede:
- «Ai fini della presente direttiva gli Stati membri accettano come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni stabilite dal presente capo».
- 9 L'articolo 219 della direttiva recita
- «Sono assimilati a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale».
- 10 L'articolo 220 della direttiva prevede quanto segue
- «Ogni soggetto passivo assicura che sia emessa, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, una fattura nei casi seguenti:
- 1) per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo;
- (...)».
- 11 Ai sensi dell'articolo 226 della direttiva 2006/112:
- «Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:
- (...)
- 9) l'aliquota IVA applicata;
- 10) l'importo dell'IVA da pagare, tranne in caso di applicazione di un regime speciale per il quale la presente direttiva escluda tale indicazione;
- (...)».

12 L'articolo 227 della direttiva recita:

«Gli Stati membri possono richiedere ai soggetti passivi stabiliti nel loro territorio e che ivi effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi di indicare il numero d'identificazione IVA dell'acquirente o del destinatario di cui all'articolo 214, in casi diversi da quelli di cui all'articolo 226, punto 4)».

13 L'articolo 229 di tale direttiva recita quanto segue:

«Gli Stati membri non impongono che le fatture siano firmate».

Diritto sloveno

14 Conformemente all'articolo 67 del zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, Uradni list RS, n. 117/06, del 16 novembre 2006), nella versione applicabile alla controversia principale:

«Per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, un soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per le detrazioni di cui all'articolo 63, paragrafo 1, lettera a), della presente legge in relazione alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, il soggetto passivo deve far redigere una fattura ai sensi degli articoli da 80, lettera a), a 84, lettera a), della presente legge;

(...)».

15 L'articolo 76 di tale legge prevede quanto segue:

«1. L'IVA è dovuta:

(...)

9) da chiunque indichi tale imposta in una fattura».

16 L'articolo 81, paragrafo 8, della suddetta legge prevede:

«Ai fini della presente legge, tutti i documenti in forma cartacea o elettronica che soddisfano i requisiti di cui agli articoli da 80.a a 84.a della presente legge sono considerati fatture».

17 L'articolo 82 della stessa legge elenca i dati che il soggetto passivo deve indicare nella fattura, mentre l'articolo 83 della stessa legge elenca i dati che il soggetto passivo deve indicare nella fattura semplificata.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

18 RED d.o.o. era proprietaria di un terreno e di un edificio residenziale a Rožna dolina, nel comune di Lubiana (Slovenia). Tale società intendeva costruire nuovi edifici nello stesso luogo. Il 19 novembre 2007 essa ha concluso un contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno (*sale-and-leaseback*) con. Conformemente a tale contratto, si è impegnata ad acquistare il terreno per un determinato prezzo e RED si è impegnata a versare a i canoni mensili fino al completo rimborso del valore del terreno e degli edifici da costruire, ovvero un importo pari a EUR 1 294 786,56 (in prosieguo: il «contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno»). L'importo dell'IVA di EUR 110 056,86 era incluso in tale contratto.

19 non ha emesso fatture nei confronti di RED sulla base del contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, e l'IVA non è stata né fatturata né pagata da quest'ultima. RED ha fatto valere, sulla base dello stesso contratto, il diritto alla detrazione dell'IVA, sostenendo che tale contratto costituiva una fattura.

20 Il 22 novembre 2007, le parti del contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno hanno stipulato un contratto di vendita del terreno (in prosieguo: il «contratto di vendita»), in cui è stato fissato un prezzo di vendita comprensivo di IVA. RED ha emesso una fattura per in cui veniva presa in considerazione l'IVA.

21 Nel novembre 2007, ha fatto valere il diritto di detrarre l'IVA dal contratto di vendita.

22 Poiché RED non ha adempiuto entro i termini previsti le obbligazioni previste dal contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, le parti hanno risolto tale contratto il 21 ottobre 2011. ha poi venduto il terreno a terzi a un prezzo comprensivo di IVA.

- 23 Il 25 luglio 2014, RED ha ricevuto una decisione dall'autorità tributaria slovena, la quale ha respinto la sua richiesta di detrazione dell'IVA a titolo del suddetto contratto. La suddetta decisione dell'autorità tributaria ha escluso il rischio di perdita di gettito fiscale e pertanto ha avuto il diritto di ridurre l'IVA dovuta a titolo di rettifica. Tuttavia, l'autorità tributaria ha riscontrato che la società non aveva pagato l'IVA dovuta per il periodo dal 3 gennaio 2008 al 25 luglio 2014. Di conseguenza, tale autorità ha condannato a pagare gli interessi sul debito fiscale per un importo di EUR 50 571,88.
- 24 Per quanto riguarda la transazione oggetto del contratto di vendita, l'autorità tributaria ha ritenuto che essa fosse esente da IVA.
- 25 Tuttavia, poiché le parti del contratto di vendita non avevano presentato una dichiarazione d'imposta che consentisse l'imposizione opzionale dell'operazione in questione, l'autorità fiscale ha ritenuto che il diritto alla detrazione non potesse essere invocato indipendentemente dal fatto che fosse stata emessa una fattura con l'indicazione dell'IVA non dovuta.
- 26 Di conseguenza, a è stato ordinato di versare un'IVA aggiuntiva pari a EUR 44 200, oltre a interessi per EUR 11 841,97.
- 27 Secondo l'autorità tributaria, il fatto che il terreno sia stato successivamente venduto da sarebbe irrilevante, in quanto tale vendita era soggetta a IVA.
- 28 Dopo aver esaurito i rimedi amministrativi, ha presentato un ricorso all'Upravno sodišče (Tribunale amministrativo, Slovenia), che ha respinto il ricorso. Essa ha quindi proposto un ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio, il Vrhovno sodišče (Corte suprema, Slovenia).
- 29 Quest'ultimo giudice ricorda che, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, l'obbligo di versare l'IVA a seguito dell'emissione di una fattura che menziona l'IVA può sorgere anche se la fattura non contiene taluni dati richiesti dalla direttiva 2006/112, in particolare nel caso in cui non sia indicato il luogo di prestazione del servizio fornito (v., in tal senso, sentenza del 18 giugno 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punti 26 e 27).
- 30 Ciò premesso, il giudice del rinvio sostiene che un contratto, in quanto atto disciplinato dal diritto delle obbligazioni, può essere distinto da una fattura e costituire solo la base giuridica dell'operazione soggetta a IVA, dovendo la fattura essere emessa nel momento in cui si verifica l'evento che fa sorgere l'obbligo di versare l'IVA.
- 31 Pertanto, tale giudice chiede se un contratto possa essere considerato una fattura ai sensi dell'articolo 203 della direttiva 2006/112 solo quando da esso emerga oggettivamente l'intenzione, chiaramente espressa dalle parti, di assimilarlo a una fattura relativa a un'operazione specifica, essendo tale contratto in grado di far sorgere nell'acquirente la ragionevole aspettativa di poter detrarre l'IVA a monte sulla base di esso.
- 32 Di conseguenza, il Vrhovno sodišče (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se un contratto scritto possa essere considerato una fattura ai sensi dell'articolo 203 della direttiva [2006/112] solo se contiene tutti i dati prescritti nel capo 3 (Fatturazione) [del titolo XI] di [tale direttiva].
- Se questo non è il caso,
- 2) quali dati o circostanze giustificano in ogni caso il trattamento di un contratto scritto (anche) come una fattura che dà luogo all'obbligo di pagare l'IVA ai sensi dell'articolo 203 della direttiva [2006/112].
- Più concretamente,
- 3) Se un contratto scritto stipulato tra due soggetti passivi dell'IVA in relazione a una cessione di beni o a una prestazione di servizi possa essere considerato una fattura ai sensi dell'articolo 203 della direttiva [2006/112], qualora da esso emerga oggettivamente un'intenzione chiaramente espressa da parte del venditore o del prestatore di servizi, in quanto parti contraenti, di costituire una fattura relativa a un'operazione specifica, che possa ragionevolmente far presumere all'acquirente che egli possa, su tale base, detrarre l'IVA a monte».

Sulle questioni pregiudiziali

- 33 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 203 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che un contratto di vendita con locazione

finanziaria di ritorno, alla cui conclusione le parti non hanno fatto seguire l'emissione di una fattura, possa essere considerato una fattura ai sensi di tale disposizione e, in caso affermativo, quali elementi debbano essere contenuti in tale contratto affinché esso possa essere considerato una fattura siffatta.

- 34 Inoltre, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se sia rilevante, a tal proposito, esaminare se il suddetto contratto lasci oggettivamente emergere la volontà del venditore o del prestatore di servizi che esso, come nel caso di una fattura, è tale da far sorgere nell'acquirente la convinzione che egli potrà detrarre l'IVA a monte sulla base dello stesso contratto.
- 35 A tal riguardo, la Corte ha dichiarato, da un lato, che l'IVA indicata in una fattura è dovuta dall'emittente di tale fattura, anche in assenza di una qualsiasi operazione imponibile reale [sentenza del 18 marzo 2021, P (Carte carburante), C-48/20, EU:C:2021:215, punto 26 e giurisprudenza citata].
- 36 L'articolo 203 della direttiva 2006/112 mira a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione previsto da tale direttiva [sentenza del 18 marzo 2021, P (carte carburante), C-48/20, EU:C:2021:215, punto 27 e giurisprudenza ivi citata].
- 37 Per quanto riguarda l'articolo 226 della direttiva 2006/112, l'obiettivo perseguito dalle indicazioni obbligatorie che devono essere presenti su una fattura è quello di consentire alle amministrazioni finanziarie di controllare il pagamento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punto 27).
- 38 D'altro lato, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la sua detraibilità a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Conseguentemente, l'amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre tale imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punto 42 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 39 Di conseguenza, la Corte ha dichiarato che l'amministrazione finanziaria non può negare il diritto alla detrazione dell'IVA con la sola motivazione che una fattura non rispetta i requisiti previsti dall'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva 2006/112 qualora essa disponga delle informazioni per accertare che i requisiti sostanziali relativi a tale diritto sono stati soddisfatti (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punto 43).
- 40 È vero che il rapporto tra, da un lato, l'esistenza e la regolarità di una fattura e, dall'altro, il diritto alla detrazione dell'IVA non è automatico, nel senso che, in primo luogo, tale diritto è, in linea di principio, legato all'effettiva realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi di cui trattasi e, in secondo luogo, l'esercizio del diritto alla detrazione non si estende a un'imposta dovuta per il solo fatto di essere menzionata in una fattura (v., in tal senso, ordinanza del 4 luglio 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, non pubblicata, EU:C:2013:456, punti 19 e 20).
- 41 Tuttavia, nei limiti in cui, come risulta dalla giurisprudenza richiamata al punto 36 della presente sentenza e come rilevato in sostanza dall'avvocato generale ai paragrafi 41 e 45 delle sue conclusioni, l'obiettivo dell'articolo 203 della direttiva 2006/112 è quello di eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale, tale rischio può essere evitato nel caso in cui l'amministrazione finanziaria disponga delle informazioni necessarie per stabilire se i requisiti sostanziali del diritto alla detrazione dell'IVA siano soddisfatti, indipendentemente dal fatto che l'IVA sia stata indicata in un documento recante l'intestazione «Fattura» o in un altro documento, come un contratto concluso dalle parti.
- 42 Pertanto, per essere riconosciuto come fattura ai sensi dell'articolo 203 di tale direttiva, un documento deve, da un lato, menzionare l'IVA e, dall'altro, contenere quelle informazioni di cui alle disposizioni della Sezione 4 del Capo 3, Titolo XI, di tale direttiva, intitolata «Contenuto delle fatture», necessarie affinché le autorità finanziarie possano stabilire se sono soddisfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA.
- 43 A tal proposito non è rilevante esaminare se, supponendo che il documento in questione sia un contratto, esso faccia oggettivamente emergere la volontà delle parti di tale contratto che si tratta di una fattura in idonea a far nascere in una parte contraente la convinzione di poter detrarre l'IVA a monte sulla base di tale contratto.
- 44 Spetta al giudice del rinvio valutare, nel contesto di tutte le circostanze pertinenti oggetto del procedimento principale e, in particolare, di tutte le disposizioni del contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, se quest'ultimo contenga effettivamente le informazioni necessarie, nel caso di specie, affinché le autorità finanziarie possano stabilire se siano soddisfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA.

- 45 Per quanto riguarda il fatto che, nel procedimento principale, il contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno indicava l'importo dell'IVA ma non l'aliquota di tale imposta, spetta al giudice del rinvio verificare se tale aliquota potesse comunque essere dedotta da tale contratto.
- 46 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sottoposte dichiarando che l'articolo 203 della direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che un contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, alla cui conclusione le parti non hanno fatto seguire l'emissione di una fattura, può essere considerato una fattura, ai sensi di tale disposizione, qualora tale contratto contenga tutte le informazioni necessarie affinché l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro possa stabilire se nel caso di cui trattasi sono soddisfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA, circostanza che deve essere verificata dal giudice del rinvio.

Sulle spese

- 47 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 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,

dev'essere interpretato nel senso che:

un contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, alla cui conclusione le parti non hanno fatto seguire l'emissione di una fattura, può essere considerato una fattura, ai sensi di tale disposizione, qualora tale contratto contenga tutte le informazioni necessarie affinché l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro possa stabilire se nel caso di cui trattasi sono soddisfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che deve essere verificata dal giudice del rinvio.