

Edizione provvisoria

SENTENZA DEL TRIBUNALE (Seconda Sezione a cinque giudici)

22 aprile 2026 (*)

« Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune dell'IVA – Base imponibile – Riduzione in caso di annullamento, recesso, non pagamento o riduzione di prezzo – Articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE – Acquisizione da parte di un subappaltatore di un credito detenuto da un appaltatore nei confronti del committente – Credito irrecuperabile – Diritto del subappaltatore di beneficiare della riduzione della base imponibile »

Nella causa T-233/25,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj, Romania), con decisione del 24 febbraio 2025, pervenuta in cancelleria il 25 marzo 2025, nel procedimento

Mokoryte SRL

contro

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Ministerul Finanțelor – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

IL TRIBUNALE (Seconda Sezione a cinque giudici),

composto da N. Póltorak, presidente di sezione, G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrлік e I. Dimitrakopoulos (relatore), giudici,

avvocata generale: M. Brkan

cancelliere: V. Di Bucci

vista la trasmissione da parte della Corte della domanda di pronuncia pregiudiziale al Tribunale il 10 aprile 2025, in applicazione dell'articolo 50 *ter*, terzo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea,

vista la materia di cui all'articolo 50 *ter*, primo comma, lettera a), dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea e l'assenza di questioni indipendenti di interpretazione ai sensi dell'articolo 50 *ter*, secondo comma, di detto Statuto,

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo rumeno, da E. Gane, M. Chicu e L. Ghiță, in qualità di agenti;
- per il governo ungherese, da R. Kissné Berta e M. Fehér, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da P. Carlin e T. Isacu de Groot, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 90 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la Mokoryte SRL e, dall'altro, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca, Romania), il Ministerul Finanțelor – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Ministero delle Finanze – Direzione generale per la risoluzione dei reclami, Romania) e l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Cluj, Romania), in merito al rifiuto di concedere a detta società una riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e un rimborso di tale imposta a seguito del mancato pagamento di un credito.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

- c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

- 4 L'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA così dispone:

«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un’attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

5 L’articolo 28 della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale».

6 Ai sensi dell’articolo 63 della direttiva IVA:

«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».

7 L’articolo 73 della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell’acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

8 L’articolo 90 della direttiva IVA così recita:

«1. 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.

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1».

9 Ai sensi dell’articolo 185 della direttiva IVA:

«1. La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell’IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l’importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.

2. In deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all’articolo 16.

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica».

Diritto rumeno

10 L’articolo 287 della Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (legge n. 227/2015 recante il codice tributario), dell’8 settembre 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 688, del 10

settembre 2015), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: il «codice tributario»), enuncia quanto segue:

«La base imponibile [dell'IVA] è ridotta nei seguenti casi:

(...)

d) quando il corrispettivo dei beni ceduti o dei servizi forniti non può essere incassato a seguito del fallimento del beneficiario o dell'attuazione di un piano di riorganizzazione ammesso e confermato da una sentenza, con il quale il credito del creditore è modificato o eliminato. La rettifica è autorizzata a decorrere dalla data della sentenza che conferma il piano di riorganizzazione e, in caso di fallimento del beneficiario, dalla data della sentenza o, se del caso, dell'ordinanza motivata con la quale è stato deciso il fallimento, conformemente alla normativa in materia di insolvenza. La rettifica è effettuata entro 5 anni a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello della sentenza che conferma il piano di riorganizzazione, o a quello nel corso del quale il fallimento è stato deciso con sentenza o, se del caso, con ordinanza motivata. Se il fallimento ha avuto luogo prima del 1° gennaio 2019 e la sentenza definitiva e irrevocabile di chiusura della procedura prevista dalla legge fallimentare non è stata pronunciata prima di tale data, la rettifica è effettuata entro 5 anni a decorrere dal 1° gennaio 2019. (...)».

- 11 Il punto 32 della Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (regolamento del governo n. 1/2016 per l'approvazione delle modalità di applicazione della legge n. 227/2015 recante il codice tributario), del 6 gennaio 2016 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 22, del 13 gennaio 2016), prevede quanto segue:

«(1) Nei casi previsti dall'articolo 287 del codice tributario, i fornitori di beni e/o i prestatori di servizi rettificano la loro base imponibile dopo la cessione/prestazione o dopo la fatturazione della cessione o della prestazione, anche se la cessione o la prestazione non è stata effettuata, ma gli eventi di cui all'articolo 287 del codice tributario intervengono successivamente alla fatturazione e all'iscrizione dell'[IVA] nei registri del soggetto passivo. A tal fine, i fornitori/prestatori devono emettere fatture che saranno trasmesse anche al beneficiario, con i valori indicati con il segno meno quando la base imponibile è ridotta o, se del caso, senza tale segno, se la base imponibile è aumentata. Le disposizioni del presente paragrafo si applicano anche alle cessioni intracomunitarie.

(...)».

- 12 L'articolo 1.568 de la Legea nr. 287/2009 privind Codul civil (legge n. 287/2009 recante il codice civile rumeno), del 17 luglio 2009, nella versione applicabile al procedimento principale (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 505 del 15 luglio 2011; in prosieguo: il «codice civile»), dispone quanto segue:

«(1) La cessione di un credito trasferisce al cessionario:

- a) tutti i diritti relativi al credito ceduto di cui il cedente è titolare;
 - b) i diritti di garanzia e tutti gli altri accessori del credito ceduto.
- (...)».

13 Ai sensi dell'articolo 1.851 del codice civile:

«(1) Con il contratto d'appalto, l'appaltatore si impegna, a proprio rischio, a realizzare una determinata opera, materiale o intellettuale, oppure a prestare un determinato servizio a favore del beneficiario in cambio di un prezzo.

(2) Le disposizioni della presente sezione si applicano di conseguenza anche all'impresa di costruzioni se esse sono compatibili con le norme particolari previste per tale appalto».

14 Ai sensi dell'articolo 1.852 del codice civile:

«(1) Mediante il contratto di subappalto, l'appaltatore può affidare a uno o più subappaltatori l'esecuzione di parti o elementi dell'opera o dei servizi, a meno che il contratto d'appalto non sia stato stipulato in considerazione della sua persona.

(2) Nei rapporti con il beneficiario, l'appaltatore è responsabile per fatto del subappaltatore allo stesso modo in cui è responsabile per fatto proprio.

(3) Il subappalto è soggetto alle disposizioni previste per il contratto d'appalto».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

15 Il 9 febbraio 2007 la CBC Development Design SRL (in prosieguo: il «committente») ha concluso un contratto d'appalto con la Modern Bau SRL (in prosieguo: l'«appaltatore»), riguardante il progetto di un centro d'affari a Cluj-Napoca (Romania). L'appaltatore ha affidato l'esecuzione di lavori immobiliari relativi a tale centro d'affari alla Mokoryte (in prosieguo: il «subappaltatore»), nell'ambito di un contratto di subappalto stipulato il 7 novembre 2007.

16 Con sentenza del 10 dicembre 2014, il Tribunalul Specializat Cluj (Tribunale specializzato di Cluj, Romania) ha dichiarato il fallimento del committente. A seguito di una domanda depositata il 22 dicembre 2014, il credito che l'appaltatore vantava nei confronti del committente, risultante dal contratto d'appalto menzionato al precedente punto 15, è stato iscritto alla massa fallimentare del committente per un importo di 9 401 352,39 lei rumeni (RON) (circa EUR 1 843 000).

17 Poiché l'appaltatore stesso non aveva assolto il suo debito nei confronti del subappaltatore, risultante dal contratto di subappalto di cui al precedente punto 15, quest'ultimo ha adito, il 29 dicembre 2014, il Tribunalul Specializat Cluj (Tribunale specializzato di Cluj) con un ricorso diretto a ottenere la condanna dell'appaltatore al pagamento dell'importo di RON 1 970 819,76 (circa EUR 386 000), IVA compresa, corrispondente all'importo delle fatture da

esso emesse in esecuzione di tale contratto. Il subappaltatore ha riscosso l'IVA su queste fatture.

- 18 In esecuzione della sentenza del 4 settembre 2015 pronunciata dal Tribunalul Specializat Cluj (Tribunale specializzato di Cluj), a seguito di un accordo di mediazione del 24 luglio 2015, l'appaltatore ha versato al subappaltatore, quale pagamento di una parte del suo debito, un importo di RON 270 819,76 (circa EUR 53 000), IVA compresa. Per quanto riguarda la parte restante di tale debito, pari a RON 1 700 000 (circa EUR 333 000), IVA compresa, le due società hanno concluso una cessione di credito, autenticata il 24 luglio 2015, con la quale il subappaltatore ha acquisito il diritto di credito detenuto dall'appaltatore nei confronti del committente.
- 19 A seguito di tale cessione di credito, l'elenco definitivo dei crediti inclusi nella massa fallimentare del committente è stato modificato al fine di iscrivervi il subappaltatore per un importo di RON 1 700 000, IVA compresa. Con sentenza del 28 aprile 2021, il Tribunalul Specializat Cluj (Tribunale specializzato di Cluj) ha pronunciato la chiusura della procedura fallimentare del committente e ha disposto la cancellazione di quest'ultimo dal registro delle imprese, senza che il committente avesse assolto il debito derivante dal contratto d'appalto concluso con l'appaltatore.
- 20 Il 9 dicembre 2021 il subappaltatore ha emesso, nei confronti del committente, cinque fatture di storno al fine di annullare cinque fatture inviate nel 2009 dall'appaltatore al committente per l'esecuzione dei lavori previsti nel contratto d'appalto. Tali fatture di storno contenevano la dicitura «articolo 287, lettera d)», disposizione del codice tributario relativa alla rettifica della base imponibile dell'IVA in caso, in particolare, di mancato pagamento del prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti a causa del fallimento del beneficiario. Il subappaltatore, sulla base di tale disposizione, ha ridotto l'IVA riscossa figurante sulla sua dichiarazione IVA del quarto trimestre del 2021 per un importo pari a RON 265 358 (circa EUR 52 000). Poiché da detta dichiarazione risultava un saldo negativo dell'IVA, esso ne ha chiesto il rimborso.
- 21 Il subappaltatore è stato sottoposto a verifica fiscale per il trattamento della sua dichiarazione IVA del quarto trimestre 2021. L'autorità di controllo ha ritenuto che esso non potesse beneficiare della rettifica prevista all'articolo 287, lettera d), del codice tributario e che la riduzione dell'IVA riscossa, alla quale esso aveva proceduto in tale dichiarazione, fosse ingiustificata, in quanto, in sostanza, il beneficiario dei suoi servizi non era il committente, bensì l'appaltatore, e solo quest'ultimo poteva pretendere una rettifica a seguito del fallimento del committente.
- 22 Con avviso di accertamento del 2 marzo 2022, l'amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Cluj ha posto a carico del subappaltatore un importo totale di RON 265 358 a titolo di IVA. La domanda di rimborso dell'IVA presentata dal subappaltatore è stata inoltre respinta.
- 23 Il subappaltatore ha presentato un reclamo avverso l'avviso di accertamento di cui al precedente punto 22, che è stato respinto con decisione del 25 aprile 2023 del Ministero delle

Finanze – Direzione generale per la risoluzione dei reclami, il quale ha confermato la posizione dell'autorità di controllo. Il 1° agosto 2023 il subappaltatore ha proposto ricorso dinanzi al Tribunalul Cluj (Tribunale superiore di Cluj, Romania), chiedendo l'annullamento della decisione del 25 aprile 2023 e dell'avviso di accertamento del 2 marzo 2022.

24 Poiché tale ricorso è stato respinto dal Tribunalul Cluj (Tribunale superiore di Cluj) il 14 giugno 2024, il subappaltatore ha proposto ricorso per cassazione dinanzi alla Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj, Romania), giudice del rinvio.

25 Il giudice del rinvio osserva che, al momento dell'emissione delle fatture di storno nei confronti del committente (v. punto 20 *supra*), si poteva ritenere che il subappaltatore si trovasse nell'impossibilità certa di recuperare il credito da esso vantato nei confronti di quest'ultimo e che le autorità tributarie non hanno rilevato alcun intento fraudolento al momento della cessione di tale credito da parte dell'appaltatore. Detto giudice si chiede se l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la rettifica della base imponibile da esso prevista in caso di mancato pagamento di un credito può essere effettuata solo dal soggetto passivo debitore che ha fornito i beni o i servizi che hanno dato origine a tale credito, o se tale rettifica possa essere effettuata anche da un soggetto passivo terzo al quale il soggetto passivo debitore ha ceduto detto credito. Esso rileva, in particolare, che la limitazione del diritto alla rettifica della base imponibile dell'IVA al solo fornitore dei beni o dei servizi sembra conforme alle disposizioni dell'articolo 73 di detta direttiva, che definisce tale base imponibile come il corrispettivo versato o da versare al fornitore, ma che essa potrebbe porsi in contrasto con il principio di neutralità dell'IVA, il quale esige che il soggetto passivo sia interamente sgravato dall'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche.

26 In tali circostanze, la Curtea de Apel Cluj (Corte d'appello di Cluj) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 90 della direttiva [IVA] osti o meno a che nei rapporti contrattuali di appalto, seguiti da subappalto, in cui interviene una cessione di crediti tra l'appaltatore e il subappaltatore, di modo che il subappaltatore acquisisce un credito nei confronti del beneficiario finale dei lavori, sia possibile l'applicazione della rettifica della base imponibile IVA da parte del subappaltatore cessionario».

Sulla questione pregiudiziale

27 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a che un subappaltatore, che abbia acquisito mediante cessione il credito che un appaltatore deteneva nei confronti di un committente in forza di un contratto d'appalto, possa procedere alla rettifica della base imponibile dell'IVA in caso di mancato pagamento di tale credito da parte di detto committente.

- 28 L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, che riguarda i casi di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui viene effettuata l'operazione imponibile, prevede la riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo se, dopo l'operazione imponibile, il soggetto passivo non percepisce una parte o la totalità del corrispettivo. Detta disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della direttiva in parola, il principio di neutralità fiscale, secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e il cui corollario consiste nel fatto che l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (sentenza del 9 febbraio 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, punto 32).
- 29 In considerazione del tenore letterale dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, nonché del principio di neutralità fiscale, occorre che le formalità che i soggetti passivi devono adempiere per esercitare, dinanzi alle autorità tributarie, il diritto di effettuare una riduzione della base imponibile dell'IVA siano limitate a quelle che consentono di dimostrare che, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non sarà definitivamente percepita (sentenza del 9 febbraio 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, punto 33).
- 30 Tuttavia, si pone la questione se il diritto di effettuare una siffatta riduzione spetti ai soli soggetti passivi che hanno effettuato l'operazione imponibile per la quale è dovuto un corrispettivo e che sono, a tale titolo, debitori dell'IVA o se questo diritto spetti anche ai soggetti passivi terzi ai quali detti soggetti passivi debitori hanno ceduto il credito corrispondente a detto corrispettivo.
- 31 In proposito occorre rilevare, per quanto riguarda il ruolo dei «soggetti passivi», che, secondo la giurisprudenza, tale ruolo non si limita a quello della riscossione dell'IVA. Conformemente all'articolo 193 della direttiva IVA, è a loro carico, in linea di principio, l'obbligo di pagamento dell'imposta quando effettuano una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, senza che tale obbligo sia subordinato alla previa riscossione del corrispettivo o, quanto meno, dell'importo dell'imposta assolta a valle [sentenza del 28 ottobre 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA – Pagamenti successivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punto 53].
- 32 Infatti, in forza dell'articolo 63 della direttiva IVA, l'IVA diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi, ossia al momento della realizzazione dell'operazione di cui trattasi, indipendentemente dalla questione se il corrispettivo dovuto per tale operazione sia stato già versato. Pertanto, l'IVA è dovuta all'Erario pubblico dal fornitore di un bene o dal prestatore di servizi, quand'anche questi non abbia ancora ricevuto, da parte del suo cliente, il pagamento corrispondente all'operazione realizzata [sentenza del 28 ottobre 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA – Pagamenti successivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punto 54].
- 33 Qualora un fornitore sia soggetto passivo nel momento in cui è stata effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi, data alla quale, ai sensi dell'articolo 63 della direttiva IVA, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile, esso rimane debitore

dell'IVA che ha riscosso e ricevuto per conto dello Stato, indipendentemente dal fatto che abbia perso nel frattempo il proprio status di soggetto passivo. Inoltre, tenuto conto del fatto che la base imponibile, quale definita all'articolo 73 della direttiva IVA, è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto, tale fornitore può procedere, anche dopo aver perso lo status di soggetto passivo, alla rettifica della base imponibile di modo che quest'ultima rifletta il corrispettivo realmente ricevuto e l'amministrazione tributaria non percepisca a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito da detto fornitore [v., in tal senso, sentenza del 15 ottobre 2020, E. (IVA – Riduzione della base imponibile), C-335/19, EU:C:2020:829, punto 40]. Ne consegue che il diritto di ridurre la base imponibile è strettamente connesso alla qualità di debitore dell'IVA per l'operazione imponibile per la quale è dovuto tale corrispettivo.

34 Nel procedimento principale sono state effettuate due transazioni aventi ad oggetto operazioni imponibili. La prima riguardava il rapporto commerciale tra il subappaltatore e l'appaltatore. La seconda consisteva nel rapporto tra l'appaltatore e il committente. Il subappaltatore era estraneo alla transazione tra l'appaltatore e il committente, il quale, a sua volta, non ha partecipato alla transazione tra il subappaltatore e l'appaltatore.

35 Per quanto riguarda la prima transazione di cui al precedente punto 34, e più specificamente la questione se la condizione del mancato pagamento, prevista dall'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, sia soddisfatta, occorre tener conto sia del pagamento in denaro, sia della cessione al subappaltatore del credito dell'appaltatore nei confronti del committente (v. punto 18 *supra*), quali elementi rilevanti per valutare se il corrispettivo dovuto nell'ambito delle operazioni imponibili tra tale subappaltatore e tale appaltatore sia stato pagato, dal momento che una siffatta cessione costituisce di per sé un corrispettivo e presenta un valore economico intrinseco [v., in tal senso, sentenza del 9 febbraio 2023, Finanzamt X (Prestazioni del proprietario di una scuderia), C-713/21, non pubblicata, EU:C:2023:80, punti 46 e 47].

36 Al riguardo, come constatato ai precedenti punti 17 e 18, l'appaltatore, per il pagamento delle fatture emesse nei suoi confronti dal subappaltatore, da un lato, ha pagato a quest'ultimo un importo di RON 270 819,76, IVA compresa, e, dall'altro, per il saldo del suo debito di importo pari a RON 1 700 000, IVA compresa, ha concluso con esso una cessione di credito autenticata del 24 luglio 2015, con la quale il subappaltatore ha acquisito il diritto di credito detenuto dall'appaltatore nei confronti del committente. Questa cessione di credito, in quanto tale, non era connessa al pagamento effettivo o alla possibilità reale di un pagamento futuro del credito da parte del debitore, il committente. Di conseguenza, il 31 agosto 2021 il subappaltatore ha registrato nei propri libri contabili che il debito dell'appaltatore «[era] stato azzerato». Come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, le somme summenzionate, liquidate in via amichevole, corrispondevano a tutte le fatture emesse dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore. Pertanto, l'insieme del debito iniziale, pari a RON 1 970 819,76, è stato pagato da quest'ultimo.

37 Di conseguenza, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, si deve ritenere che il credito nei confronti del subappaltatore sia stato interamente pagato, cosicché

non sussiste alcun fondamento per una riduzione della base imponibile per il subappaltatore cessionario.

38 Per quanto concerne la seconda transazione di cui al precedente punto 34, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che il committente, che è stato dichiarato fallito nel dicembre 2014, non ha pagato né all'appaltatore né, del resto, al subappaltatore cessionario le somme corrispondenti alle fatture che sono state oggetto della rettifica effettuata da quest'ultimo. Per quanto concerne tale transazione tra l'appaltatore e il committente, occorre quindi constatare l'esistenza di un «non pagamento», ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, idoneo a giustificare, se del caso, la riduzione della base imponibile.

39 Per quanto riguarda la questione volta a stabilire chi avesse il diritto di procedere alla riduzione della base imponibile in applicazione di tale disposizione, occorre rilevare che l'appaltatore era un soggetto passivo al momento della prestazione dei servizi immobiliari di cui trattasi, data in cui, conformemente all'articolo 63 della direttiva IVA, il fatto generatore dell'imposta si è verificato e l'imposta è divenuta esigibile (v. punto 33 *supra*).

40 Pertanto, da un lato, l'appaltatore rimaneva debitore dell'IVA dovuta per la seconda operazione di cui al precedente punto 34, anche dopo la cessione del credito di diritto civile al subappaltatore.

41 A tale titolo, dall'altro lato, tenuto conto del fatto che la base imponibile, quale definita all'articolo 73 della direttiva IVA, è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto (v. punto 33 *supra*), l'appaltatore deteneva il diritto di ridurre la base imponibile, in modo che essa riflettesse il mancato pagamento del corrispettivo a causa del fallimento del committente e l'amministrazione tributaria non percepisce, a titolo di IVA, un importo superiore a quello riscosso dall'appaltatore. Al riguardo, come indicato anche dal giudice del rinvio nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, per quanto concerne il credito ceduto (v. punto 36 *supra*), il prestatore dei servizi, per i quali il committente era tenuto a versare un prezzo, è e rimane l'appaltatore, che aveva la qualità di soggetto passivo nel momento in cui la prestazione di servizi è stata effettuata, vale a dire alla data in cui il fatto generatore dell'imposta si è verificato e l'imposta è divenuta esigibile.

42 Nel procedimento principale, la possibilità di una rettifica della base imponibile da parte dell'appaltatore derivava dalla dichiarazione di fallimento del committente, seguita dalla cancellazione di quest'ultimo dal registro delle imprese (v. punti 16 e 19 *supra*), senza che questi avesse adempiuto ai propri obblighi finanziari nei confronti dell'appaltatore derivanti dal loro rapporto contrattuale, non essendo stata attribuita a tale appaltatore alcuna parte della massa fallimentare del committente a soddisfacimento del credito vantato nei confronti di quest'ultimo. Di conseguenza, come indicato nella domanda di pronuncia pregiudiziale, il mancato pagamento da parte del committente era definitivo, poiché il credito era definitivamente irrecuperabile.

43 Inoltre, occorre rilevare, da un lato, che la qualità di debitore dell'IVA è acquisita in forza delle disposizioni tributarie applicabili e che la direttiva IVA non contiene alcuna disposizione

che preveda la possibilità di trasferire tale qualità o il diritto a una rettifica mediante un accordo di diritto privato, come una cessione di credito.

44 Per di più, la questione volta a stabilire chi sia il soggetto passivo avente diritto a una riduzione della base imponibile dell'IVA è disciplinata dal diritto dell'Unione europea in materia di IVA, indipendentemente dalle norme nazionali che possono disciplinare le cessioni di crediti in diritto civile (v., in tal senso, sentenza del 9 febbraio 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, punto 42).

45 Dall'altro lato, il diritto ad una rettifica della base imponibile deve essere considerato come un diritto connesso o accessorio rispetto al debito d'imposta che grava sul soggetto passivo avente la qualità di debitore dell'IVA e al suo diritto di chiedere il rimborso dell'IVA debitamente assolta.

46 In tali circostanze, una cessione di credito non può avere come effetto il trasferimento dell'obbligo del creditore, registrato come soggetto passivo dell'IVA alla data della cessione del bene o della prestazione di servizi, di pagare l'IVA dovuta per tale operazione o del suo diritto di rettificare la base imponibile *a posteriori* al fine di liberarsi della totalità o di una parte del suo debito d'imposta [v., per analogia, sentenza del 15 ottobre 2020, E. (IVA – Riduzione della base imponibile), C-335/19, EU:C:2020:829, punti 33, 40 e 41].

47 Pertanto, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, il diritto di procedere a una riduzione della base imponibile previsto all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA non può essere esercitato dal subappaltatore cessionario, che non possiede la qualità di soggetto passivo debitore per la seconda operazione di cui al precedente punto 34.

48 Tale interpretazione è d'altronde conforme al principio di neutralità fiscale, inerente al sistema comune dell'IVA, che mira a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche (v., in tal senso, sentenza del 9 febbraio 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, punto 44; v. altresì, per analogia, sentenza del 26 novembre 2020, Sögård Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, punti da 52 a 54).

49 Di conseguenza, non si può ritenere che, alla luce del diritto dell'Unione in materia di IVA e indipendentemente dalle norme nazionali che possono disciplinare le cessioni di credito in diritto civile, un subappaltatore cessionario possa essere identificato come soggetto passivo avente diritto – per quanto riguarda il credito ceduto rientrante nel rapporto contrattuale principale, relativo ad un'opera immobiliare, tra l'appaltatore e il committente, al quale non ha partecipato – a una riduzione della base imponibile dell'IVA ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA.

50 Tenuto conto di quanto precede, occorre rispondere alla questione del giudice del rinvio dichiarando che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso osta a che un subappaltatore, che abbia acquisito mediante cessione il credito che un appaltatore deteneva nei confronti di un committente in forza di un contratto

d'appalto, possa procedere alla rettifica della base imponibile dell'IVA in caso di mancato pagamento di tale credito da parte di detto committente.

Sulle spese

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

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Seconda Sezione a cinque giudici)

dichiara:

L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso osta a che un subappaltatore, che abbia acquisito mediante cessione il credito che un appaltatore deteneva nei confronti di un committente in forza di un contratto d'appalto, possa procedere alla rettifica della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto in caso di mancato pagamento di tale credito da parte di detto committente.

Póltorak

Hesse

Steinfatt

Petrлік

Dimitrakopoulos

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 22 aprile 2026.

Firme

*  Lingua processuale: il rumeno.