



Centro di ricerca IFE - Ius Fiscale Europaeum, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa

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-146/19, 11 giugno 2020, ECLI: EU:C:2020:464	SCT d.d., in amministrazione fallimentare, contro Repubblica di Slovenia,	VII	Rinvio pregiudiziale	Slovenia	Ultima istanza	NO	-	Neutralità – Proporzionalità	IVA – Procedure concorsuali – Crediti definitivamente non riscossi – Diritto alla rettifica
Classificazione									
Iva - Procedure concorsuali									
Questione pregiudiziale									
<p>Il giudice del rinvio solleva tre questioni pregiudiziali. Anzitutto chiede se sia possibile interpretare l'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA nel senso di consentire una deroga al diritto di riduzione della base imponibile dell'IVA anche nel caso di definitivo non pagamento, qualora questo definitivo non pagamento sia una conseguenza dell'omessa adozione, da parte del soggetto passivo dell'imposta, di un comportamento dovuto, ad esempio in virtù dell'omessa insinuazione del credito nella procedura fallimentare avviata nei confronti del debitore di detto soggetto passivo, come nella presente fattispecie.</p> <p>In secondo luogo alla Corte di Giustizia viene domandato se, anche nel caso in cui sia ammissibile una siffatta deroga, sussista ugualmente un diritto alla riduzione di tale base imponibile a motivo di non pagamento qualora il soggetto passivo dimostri che, anche qualora avesse insinuato i propri crediti nella procedura fallimentare, questi non sarebbero stati soddisfatti, oppure dimostri che sussistevano motivi ragionevoli per l'omissione, da parte sua, dell'insinuazione del credito.</p> <p>Se l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva sull'IVA abbia effetto diretto anche nel caso in cui il legislatore dello Stato membro abbia travalicato il quadro della disciplina ammissibile delle deroghe stabilite dal paragrafo 2 del medesimo articolo 90».</p>									
Dispositivo									
<p>L'articolo 90, paragrafo 1, e l'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa di uno Stato membro, in virtù della quale ad un soggetto passivo viene rifiutato il diritto alla riduzione dell'imposta sul valore aggiunto assoluta e relativa ad un credito non recuperabile qualora egli abbia omissso di insinuare tale credito nella procedura fallimentare instaurata nei confronti del suo debitore, quand'anche detto soggetto dimostri che, se avesse insinuato il credito in questione, questo non sarebbe stato riscosso.</p> <p>L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che il giudice nazionale deve, in virtù dell'obbligo che gli incombe di adottare tutte le misure idonee a garantire l'esecuzione di tale disposizione, interpretare il diritto nazionale in senso conforme a quest'ultima, ovvero, qualora una siffatta interpretazione conforme non sia possibile, disapplicare qualsiasi normativa nazionale la cui applicazione porti ad un risultato contrario alla disposizione in parola.</p>									
Nota redazionale									
<p>Nella pronuncia in esame, la settima sezione della Corte di Giustizia è tornata sull'interrelazione tra note di variazione e procedure concorsuali e, segnatamente, sull'interpretazione dell'art. 90 della Direttiva iva. Nel dettaglio, la domanda pregiudiziale era volta a verificare la conformità della normativa slovena ai principi ispiratori dell'iva, nella misura in cui subordinava la facoltà di emettere note di variazione alla condizione che il creditore rimasto insoddisfatto avesse preso parte alla procedura concorsuale cui la sua controparte negoziale era assoggettata. A livello sovranazionale, l'art. 90 della Direttiva iva dispone che al soggetto emittente, in determinati casi, debba essere attribuita la facoltà di effettuare correzioni del debito iva attraverso l'emissione di note di variazione. Sul punto, la norma è diversamente articolata. Mentre al suo primo paragrafo indica le fattispecie in cui simile diritto dev'essere riconosciuto ai soggetti passivi (e, precisamente, in caso di annullamento, recesso, risoluzione, riduzione del prezzo e mancato pagamento totale o parziale), lasciando ai legislatori nazionali la regolamentazione dei profili inerenti alle condizioni di esercizio. Al ricorrere dell'ipotesi di mancato pagamento, il secondo paragrafo attribuisce la facoltà di introdurre deroghe alla regola generale e, dunque, limitazioni al diritto di rettifica. La ratio di simile regola risiede nelle peculiarità di questa fattispecie talvolta difficile da accertare ovvero talaltra dal carattere solamente temporaneo (sentenza del 22 febbraio 2018, T 2, C 396/16). A tal proposito, infatti, la Corte in diversi precedenti ha sottolineato come il mancato pagamento sia "caratterizzato da un'incertezza implicita nella sua natura non definitiva" (sentenza del 12 ottobre 2017, Lombard Ingtalan Lizing Zrt, C-404/16) e, diversamente dai casi di risoluzione o di annullamento del contratto, non pone le parti nella loro situazione iniziale. Infatti, se non conduce alla risoluzione contrattuale, l'acquirente (cessionario o committente) resta pur sempre debitore del prezzo convenuto e il prestatore/venditore può, in linea di principio, far valere il suo credito in sede giurisdizionale. Il secondo paragrafo si riferisce quindi a quelle ipotesi ove l'incertezza in ordine alla soddisfazione del credito rimane, a causa delle situazioni giuridiche esistenti nei diversi Stati membri, indissolubile (sentenza del 15 maggio 2014, Almos Agrárkölveskedelmi, C 337/13). E la regola ivi dettata sarebbe quindi unicamente rivolta a prevenire il susseguente rischio legato alla riscossione dell'imposta. Diversi e, pertanto, diversa la relativa disciplina, i casi in cui si verifichi il definitivo venir meno (in tutto o in parte) degli obblighi riconducibili alla fattispecie imponibile. Altrimenti detto, l'art. 90 enucleerebbe due diverse fattispecie e distinguerebbe la disciplina applicabile in virtù del carattere definitivo o meno del mancato pagamento.</p> <p>Sulla scorta di simili premesse, il secondo profilo analizzato dalla Corte di Giustizia ha riguardato le condizioni a gli ordinamenti nazionali possono subordinare l'esercizio del diritto alla riduzione della base imponibile, ai sensi dell'ultimo inciso dell'art. 90, par. 1. Altrimenti detto, la Corte ha dovuto verificare se tra "le condizioni stabilite dagli Stati membri" potesse essere legittimamente annoverata anche l'obbligatoria insinuazione nella procedura fallimentare dei crediti rimasti insoluti.</p> <p>All'opopo, la Corte ha evidenziato come il rispetto del principio di proporzionalità imponga che le misure introdotte a livello nazionale e ivi ritenute adeguate a prevenire evasioni, elusioni o comunque perdite di gettito per le casse erariali, possano sì derogare alle norme relative alla base imponibile, ma soltanto nella misura in cui si mantengano entro i limiti strettamente necessari al raggiungimento degli obiettivi prefissati, dovendo incidere il meno possibile sui principi della Direttiva e non potendo, in via generale, intervenire su uno dei cardini del sistema: id est la neutralità.</p> <p>Sussumendo, quindi, nell'alveo di queste considerazioni la normativa slovena, la condizione ivi sancita pur astrattamente idonea a garantire la puntuale riscossione dell'imposta, aveva quale effetto il sistematico rifiuto del diritto alla riduzione tutte le volte in cui non si fosse proceduto all'insinuazione del credito nel passivo del fallimento. Il che inevitabilmente si traduceva in una presunzione generale di frode, incompatibile con il diritto europeo, poiché andava ben oltre quanto necessario al raggiungimento dell'obiettivo consistente nella prevenzione delle evasioni o elusioni fiscali e nella tutela del gettito erariale.</p> <p>L'ultimo profilo esaminato dalla Corte di Giustizia ha riguardato le conseguenze ritraibili dal contrasto della normativa nazionale con l'art. 90. Si trattava cioè di verificare se quest'ultimo potesse essere considerato sufficientemente circostanziato, preciso e incondizionato e, per l'effetto, essere ritenuto "self-executing". A tal proposito, secondo la Corte, la concessione di un certo margine nella trasposizione (in fattispecie ci si riferisce alla formula "alle condizioni stabilite dagli Stati membri" di cui al par. 1) non incide minimamente sul carattere preciso e incondizionato della disposizione. Per l'effetto, allorché non sia possibile procedere a interpretazioni della normativa nazionale conformi al diritto sovranazionale, i giudici dei singoli Stati potranno fare diretta applicazione dell'art. 90.</p> <p>Riassumendo, quindi, la Corte di Giustizia ha ritenuto la normativa slovena incompatibile con il diritto europeo nella misura in cui negava sistematicamente il diritto alla riduzione della base imponibile a fronte della definitiva estinzione della fattispecie tassabile a causa dell'omessa insinuazione del credito nella procedura fallimentare. Per l'effetto, il giudice nazionale, attesa la portata immediatamente precettiva dell'art. 90, potrà decidere il caso facendone diretta applicazione.</p>									
La presente nota sarà inserita in una raccolta dotata di ISBN									
Causa selezionata per nota a sentenza su <i>Diritto e pratica tributaria internazionale</i>									