

Causa C-146/19

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

21 febbraio 2019

Giudice del rinvio:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovenia)

Data della decisione di rinvio:

30 gennaio 2019

Ricorrente:

SCT, d.d., in amministrazione fallimentare

Resistente:

Repubblica di Slovenia

DOCUMENTO DI LAVORO

**VRHOVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE**

Alla Cancelleria della

Corte di giustizia dell'Unione europea

**[OMISSIS] DOMANDA DI
PRONUNCIA PREGIUDIZIALE**

Dinanzi al Vrhovno Sodišče Republike Slovenije [Corte suprema della Repubblica di Slovenia] è in corso un procedimento giurisdizionale in causa amministrativa instaurato a seguito del ricorso per cassazione proposto dalla società **SCT, d.d. [SpA], Ljubljana, Slovenia – in amministrazione fallimentare**, [OMISSIS], parte ricorrente, rappresentata da [OMISSIS], contro la **Repubblica di Slovenia**, parte resistente, rappresentata dal **Ministrstvo za finance** [Ministero delle Finanze], **Ljubljana**, in materia di imposta sul valore aggiunto.

Il Vrhovno sodišče Republike Slovenije, riunito nel collegio composto da [OMISSIS], ha, con ordinanza [OMISSIS] in data 30 gennaio 2019, sospeso il procedimento vertente sul ricorso per cassazione proposto, avendo deciso, a motivo delle questioni che esso si pone in riferimento al diritto dell'Unione europea, di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea una domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE. **[Or. 1]**

Oggetto del procedimento e fatti di causa nel procedimento a quo

- 1 Nella presente causa, l'autorità tributaria di prima istanza ha liquidato l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dovuta dalla odierna ricorrente per il periodo d'imposta aprile 2014 nella misura di EUR 272 431,70, corrispondente all'applicazione di un'aliquota del 20% su una base imponibile di EUR 1 362 158,48, nonché nella misura di EUR 39,36, in virtù dell'applicazione dell'aliquota dell'8,5% su una base imponibile di EUR 463,30 (punto I. della decisione). A titolo dell'imposta ulteriormente liquidata nella misura di EUR 272 471,06 dopo il calcolo dell'IVA per il periodo aprile 2014, è stata applicata nei confronti della ricorrente una riduzione dell'eccedenza IVA trattenuta dopo il calcolo dell'IVA per il periodo aprile 2014 nella misura di EUR 272 471,00. La differenza di eccedenza dopo il calcolo dell'IVA per il periodo aprile 2014 nella misura di EUR 46 083,00 è stata restituita alla ricorrente sul suo conto in data 26 giugno 2014 (punto II della decisione).
- 2 Dalla motivazione della decisione dell'autorità tributaria risulta che quest'ultima ha effettuato nei confronti della ricorrente una verifica del calcolo dell'IVA per il periodo d'imposta aprile 2014, nell'ambito della quale essa ha accertato, sulla base della documentazione esibita, che la ricorrente aveva effettuato nel registro

dell'IVA calcolata una rettifica dell'IVA conteggiata nella misura di EUR 272 471,00. La ricorrente ha chiarito all'autorità tributaria che la rettifica dell'IVA si riferiva a crediti da essa vantati nei confronti delle società A., società a responsabilità limitata, in amministrazione fallimentare, e B., società per azioni, in amministrazione fallimentare, i quali fino al termine della procedura di fallimento in data 12 giugno 2013 non sono stati pagati. La ricorrente ha chiarito inoltre che essa non ha insinuato i crediti vantati verso le suddette società nelle rispettive procedure fallimentari. L'autorità tributaria ha accertato che effettivamente la ricorrente non ha insinuato i propri crediti insoddisfatti nella procedura fallimentare avviata contro le due società sopra nominate, e che, ai sensi dell'articolo 296 dello Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju [legge sulle attività economico-finanziarie, sulle procedure di insolvenza e sullo scioglimento coattivo delle imprese] (in prosieguo: lo «ZFPPIPP»), tali crediti nei confronti del debitore fallito sono estinti. Sulla base dei suddetti accertamenti, l'autorità tributaria ha concluso che le condizioni per la riduzione dell'IVA calcolata in dichiarazione, stabilite dall'articolo 39 dello Zakon o davku na dodano vrednost [legge sull'imposta sul valore aggiunto] (in prosieguo: lo «ZDDV-1»), non erano soddisfatte. Nel procedimento di verifica del conteggio dell'IVA istruito relativamente al periodo d'imposta aprile 2014 è stato accertato che la ricorrente, a seguito della rettifica del conteggio eseguita, vantava un'eccedenza a titolo dell'IVA nella misura di EUR 46 083,00, la quale le è stata restituita in data 26 giugno 2014.

- 3 La ricorrente ha proposto un ricorso amministrativo dinanzi al Ministrstvo za finance, che è stato respinto. L'autorità tributaria di seconda istanza ha confermato la decisione dell'autorità amministrativa di primo grado, ribadendo che dalla disposizione di cui all'articolo 39, paragrafo 3, dello ZDDV-1 risulta che il soggetto passivo dell'imposta ha, sulla base di un'ordinanza definitiva che dispone la chiusura della procedura fallimentare, la facoltà di effettuare una rettifica dell'IVA conteggiata soltanto qualora egli abbia fatto valere i propri crediti nei confronti del debitore fallito. Mediante l'insinuazione del proprio credito nel fallimento, il soggetto passivo dell'imposta dimostra altresì che il proprio credito è ancora esistente. Ciò è tanto più importante ogniqualvolta si tratti di crediti nei confronti di soggetti giuridici collegati, come nel presente caso. Un'interpretazione di segno diverso creerebbe i presupposti per un abuso fiscale ovvero per una riduzione dell'IVA dovuta relativamente a crediti già saldati ovvero mai esistiti. **[Or. 2]**
- 4 Avverso la decisione dell'autorità tributaria la ricorrente ha proposto un ricorso dinanzi all'Upravno sodišče [Tribunale amministrativo], nel quale ha chiarito che la situazione di fatto nella presente controversia è pacifica. La ricorrente ha fatto valere la rettifica dell'IVA dovuta relativa a crediti da essa vantati nei confronti delle due società a carico delle quali è stata dichiarata conclusa con provvedimento definitivo la procedura fallimentare, sebbene essa non abbia insinuato i propri crediti nei confronti delle due società sue debentrici nell'ambito dei rispettivi procedimenti fallimentari. La ricorrente contesta la posizione assunta dalle autorità tributarie facendo valere le seguenti ragioni: (1) la legge non

disciplina l'obbligo di insinuazione del credito a carico del soggetto passivo che desideri effettuare una rettifica; (2) la tesi dell'amministrazione sarebbe in contrasto con la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva sull'IVA») e con la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea; (3) la tesi suddetta incide in maniera irragionevole sul diritto costituzionalmente garantito alla proprietà privata.

- 5 Nella motivazione della sua sentenza, l'Upravno sodišče ha confermato la correttezza dell'interpretazione delle autorità tributarie. Esso ha fatto riferimento all'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva sull'IVA, nonché alla giurisprudenza della Corte di giustizia UE¹, che consentono agli Stati membri di derogare al paragrafo 1 del medesimo articolo 90 in caso di mancato pagamento. Tale paragrafo 1 dell'articolo 90 stabilisce che, [«]in caso di (...) non pagamento dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri[»]. Secondo la valutazione dell'Upravno sodišče, la Repubblica di Slovenia ha trasposto le disposizioni della citata direttiva nel proprio ordinamento nazionale, vale a dire nello ZDDV-1. Tuttavia, la Repubblica di Slovenia non ha previsto nello ZDDV-1 che il soggetto passivo abbia il diritto di effettuare una rettifica (già) nel momento in cui non viene effettuato il pagamento per le prestazioni ricevute, così come asserisce la società ricorrente. Oltre a ciò, secondo la valutazione di detto giudice, dalla ratio e dalla finalità dell'articolo 39, paragrafo 3, dello ZDDV-1 si desume che il soggetto passivo deve insinuare i propri crediti nella procedura fallimentare. Ciò consegue, peraltro, anche dal paragrafo 4 del medesimo articolo 39 dello ZDDV-1.
- 6 Nel suo ricorso proposto contro la sentenza dell'Upravno sodišče e attualmente all'esame del Vrhovno sodišče, la parte ricorrente sostiene che l'articolo 39, paragrafo 3, dello ZDDV-1 non costituisce una deviazione dall'obbligo previsto all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva sull'IVA, bensì definisce unicamente i presupposti che debbono essere soddisfatti per una riduzione della base imponibile ovvero dell'IVA calcolata. A suo avviso, si tratta dell'attuazione dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva sull'IVA e non dell'applicazione del paragrafo 2 di tale articolo. In tal senso deporrebbe il punto 24 della sentenza *Almos Agrárkülkereskedelmi*, causa C-337/13. La ricorrente chiarisce che nella Repubblica di Slovenia è possibile rettificare la base imponibile ovvero l'IVA calcolata, ma solo a determinate condizioni, la cui caratteristica comune è che il creditore (probabilmente) non vedrà (interamente) soddisfatto il proprio credito (ad esempio perché la procedura di fallimento nei confronti del debitore è terminata, perché il creditore non ha avuto successo con l'esecuzione forzata, perché il debitore è stato cancellato dal registro giudiziale, perché è stato omologato il concordato preventivo). La ricorrente fa altresì riferimento al punto

¹ Sentenze del 2 luglio 2015, *NLB Leasing*, causa C-209/14, e del 15 maggio 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, causa C-337/13.

39 della sentenza Almos Agrárkülkereskedelmi, causa C-337/13 e richiama l'articolo 273 della direttiva sull'IVA, il quale conferisce agli Stati membri la facoltà di adottare misure volte ad impedire l'evasione dei tributi, anche se ciò deve essere accertato nel caso concreto. La ricorrente asserisce che dalla norma di legge, come pure dalla ratio o dalla finalità della stessa, non risulta che sia necessario insinuare il credito nel fallimento. Un'interpretazione siffatta sarebbe illegittima ed anche [Or. 3] incostituzionale in quanto inciderebbe in maniera sproporzionata sul diritto fondamentale alla proprietà privata. L'esigenza di impedire l'evasione dei tributi ovvero di assicurare che alla rettifica non siano legittimati quei soggetti che avrebbero potuto realizzare il proprio credito può essere soddisfatta mediante misure più blande, e più in particolare facendo in modo che nell'ambito del procedimento venga verificato se si sia trattato di un'evasione fiscale e se il creditore sicuramente non verrà pagato. In questa sede la ricorrente fa riferimento altresì all'articolo 52 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Normativa applicabile

- 7 L'articolo 39, paragrafo 2, dello ZDDV-1 stabilisce che, «in caso di revoca dell'ordinativo, di restituzione del bene ovvero di riduzione del prezzo successivamente all'esecuzione della fornitura, la base imponibile è debitamente ridotta. Il soggetto passivo può rettificare (ridurre) l'importo dell'IVA calcolata, qualora informi per iscritto l'acquirente in merito all'importo dell'IVA per il quale quest'ultimo non ha diritto a detrazione».
- 8 Ai sensi dell'articolo 39, paragrafo 3, dello ZDDV-1, «il soggetto passivo può rettificare (ridurre) l'importo dell'IVA calcolata anche nel caso in cui, sulla base di un'ordinanza definitiva di un giudice che dispone la chiusura della procedura fallimentare o che termina positivamente la procedura di concordato preventivo, detto soggetto passivo non sia stato pagato o non sia stato interamente pagato. Allo stesso modo possono agire anche il soggetto passivo il quale riceva una decisione definitiva di un giudice in merito alla cessazione del procedimento esecutivo ovvero un altro documento dal quale risulti in modo manifesto che egli, nell'ambito del procedimento esecutivo concluso, non è stato pagato ovvero non è stato interamente pagato, nonché il soggetto passivo che non sia stato pagato ovvero non sia stato interamente pagato per il fatto che il debitore è stato cancellato dal registro giudiziale ovvero da altri registri corrispondenti o da altri atti facenti pubblica fede prescritti. Qualora il soggetto passivo riceva successivamente il pagamento ovvero un pagamento parziale per la fornitura del bene o del servizio effettuata, in relazione alla quale egli ha fatto valere la rettifica della base imponibile ai sensi del presente paragrafo, detto soggetto passivo deve conteggiare l'IVA sull'importo ricevuto».
- 9 Il paragrafo 4 [del citato articolo 39] dello ZDDV-1 stabilisce che, «a prescindere da quanto disposto al paragrafo precedente, il soggetto passivo può rettificare (ridurre) l'importo dell'IVA conteggiata e non pagata relativa a tutti i crediti

riconosciuti che egli abbia insinuato nella procedura di concordato preventivo ovvero nella procedura fallimentare».

- 10 Mediante le sopra citate disposizioni è stato trasposto nell'ordinamento giuridico sloveno l'articolo 90 della direttiva sull'IVA, il quale stabilisce, al paragrafo 1, che, «[i]n 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» e, al paragrafo 2, che «[i]n caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1».
- 11 La direttiva sull'IVA stabilisce inoltre, all'articolo 273, che «[g]li 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 [Or. 4] 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».
- 12 L'articolo 296 dello ZFPPIPP indica i crediti che occorre insinuare nella procedura fallimentare nonché le conseguenze della mancata insinuazione del credito. Detto articolo stabilisce, al paragrafo 1, che «i creditori devono insinuare nella procedura fallimentare tutti i crediti da essi vantati nei confronti del debitore fallito, i quali siano sorti fino all'inizio della procedura fallimentare, ad eccezione di quelli che in base alla legge non devono essere insinuati». Al paragrafo 5 del medesimo articolo 296 si stabilisce che, «qualora il creditore non rispetti il termine per l'insinuazione nel credito fissato dal paragrafo 1 (...) del presente articolo, il suo credito nei confronti del debitore fallito si estingue e il giudice respinge la domanda tardiva di insinuazione del credito nel fallimento».

Questioni attinenti al diritto dell'Unione europea

- 13 L'articolo 39, paragrafo 2, dello ZDDV-1, nell'elencare i casi nei quali la base imponibile dell'IVA si riduce in debita misura nei confronti del soggetto passivo, non include anche le fattispecie di non pagamento totale o parziale. Da ciò risulta che nella Repubblica di Slovenia il legislatore si è avvalso della deroga prevista dall'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva sull'IVA ed ha dunque previsto un'eccezione al diritto di ridurre la base imponibile in caso di non pagamento (totale o parziale). Si tratta dell'applicazione della deroga mediante la quale uno Stato membro può stabilire che il venditore ovvero il fornitore del bene o del servizio (l'emittente della fattura) non è legittimato a ridurre il proprio debito fiscale a titolo dell'IVA sulla scorta di tale fornitura, neanche nel caso in cui esso non abbia ricevuto dal proprio acquirente il pagamento a fronte del bene o del servizio fornito. Tale norma viene intesa in questo senso anche dalla consolidata

prassi amministrativa delle autorità tributarie nonché dalla giurisprudenza dei tribunali amministrativi della Repubblica di Slovenia ².

- 14 Tuttavia, in base all'articolo 39, paragrafo 3, dello ZDDV-1 è possibile constatare che il legislatore della Repubblica Slovenia ha comunque disciplinato quattro fattispecie tassativamente elencate, nelle quali al soggetto passivo (venditore) è consentita una riduzione della base imponibile anche nel caso del succitato mancato pagamento ^[OMISSIS]. Si tratta dunque di un'eccezione alla deroga: sebbene l'applicazione della facoltà di riduzione della base imponibile per mancato pagamento sia di norma esclusa, essa può però aver luogo ugualmente in determinati casi eccezionali stabiliti per legge. Questi casi eccezionali invero derivano dall'impossibilità del soggetto passivo di ottenere il pagamento del proprio credito (ad esempio per fallimento del compratore/debitore, o irrealizzabilità del credito), tuttavia per il riconoscimento del diritto alla riduzione della base imponibile dell'IVA è necessario anche un determinato comportamento del venditore, soggetto passivo dell'imposta, che è obbligato ad adoperarsi attivamente **[Or. 5]** in modo da ottenere il pagamento del proprio credito (insinuazione del proprio credito nella procedura fallimentare, tentativo di ottenere l'esecuzione del credito ecc.). Di conseguenza, il soggetto passivo deve dimostrare la suddetta impossibilità di ottenere il pagamento mediante documenti ufficiali, emessi nell'ambito di un corrispondente procedimento legale (ordinanza del giudice od un altro documento, ad esempio in merito alla chiusura della procedura fallimentare, in merito alla cessazione del procedimento esecutivo, in merito alla cancellazione del debitore dal registro).

II.

- 15 Tenuto conto della consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «CGUE»), occorre in linea di principio, nell'ambito del sistema dell'IVA, seguire la regola secondo cui il venditore in quanto soggetto passivo dell'imposta non è obbligato a pagare l'IVA qualora non abbia ricevuto il pagamento per la merce o il servizio fornito. All'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva sull'IVA il legislatore dell'Unione europea ha riconosciuto agli Stati membri la facoltà di stabilire eventuali deroghe al diritto di riduzione della base imponibile dell'IVA in caso di non pagamento totale o parziale unicamente per quei casi in cui la possibilità per il soggetto passivo di ottenere il pagamento sia ancora incerta ovvero per quei casi nei quali non sia definitivamente stabilito che il venditore, in quanto soggetto passivo dell'imposta, non otterrà il soddisfacimento del proprio credito (in questi termini sentenze del 23 novembre

² Anche la Corte di giustizia UE ha già sottolineato che la disposizione nazionale che, nell'elencare le situazioni in cui la base imponibile viene ridotta, non contempli quella del mancato pagamento del prezzo dell'operazione, deve essere considerata come risultato dell'esercizio, da parte dello Stato membro, della facoltà di deroga ad esso concessa in forza dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva IVA; sentenza *Almos Agrárkülkereskedelmi*, punto 24.

2017, Di Maura, C-246/16, punto 22, e del 12 ottobre 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, punto 30)³.

- 16 Conformemente a quanto sopra esposto, è possibile considerare la limitazione della facoltà di riduzione della base imponibile ai sensi dell'articolo 39, paragrafo 3, dello ZDDV-1 come contrastante con l'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva sull'IVA, per il fatto che essa non consente di ridurre la base imponibile in tutti i casi nei quali il mancato pagamento del credito è diventato definitivo, bensì subordina tale possibilità a requisiti supplementari che devono essere soddisfatti dal soggetto passivo dell'imposta. In tale norma legislativa, i menzionati casi nei quali è possibile ottenere la riduzione della base imponibile dell'IVA non includono dunque tutte le situazioni nelle quali il soggetto passivo (il venditore) potrebbe definitivamente rimanere non soddisfatto nel proprio credito e nei quali egli potrebbe altresì fornire una prova adeguata di tale circostanza. Pertanto, a venire in questione è la sostanziale esclusione della possibilità di riduzione della base imponibile dell'IVA anche nel caso di (definitivo) mancato pagamento del credito, e non soltanto i requisiti relativi alla prova del soddisfacimento dei presupposti formali per la riduzione della base imponibile (nel senso di cui all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva sull'IVA).

III.

- 17 Il caso in discussione si riferisce ad un determinato profilo applicativo dell'articolo 39 dello ZDDV-1, e più precisamente alla questione se, in conformità della direttiva sull'IVA, sia possibile stabilire una limitazione del diritto alla riduzione della base imponibile dell'IVA in modo tale per cui tale base imponibile può essere ridotta (e l'IVA dovuta può essere debitamente rettificata) unicamente nel caso in cui il soggetto passivo abbia fatto valere il proprio credito senza successo nell'ambito di una procedura fallimentare giunta a conclusione e ciò risulti da una [Or. 6] ordinanza definitiva di un giudice che decide in merito alla chiusura della procedura fallimentare. Più precisamente, la questione centrale è se, in conformità dell'articolo 90 della direttiva sull'IVA, costituisca un presupposto sufficiente per negare il diritto alla riduzione della base imponibile dell'IVA per mancato pagamento di un credito già il fatto che il soggetto passivo non abbia affatto richiesto il pagamento del credito da esso vantato nell'ambito di una procedura fallimentare giunta a conclusione, così come risulta dalla disciplina legislativa adottata dalla Repubblica di Slovenia.
- 18 Dalla citata giurisprudenza della CGUE potrebbe desumersi che la questione di cui sopra ha già ricevuto una risposta (*acte éclairé*) in senso favorevole al diritto del soggetto passivo di ridurre la base imponibile e che dunque non è possibile

³ La disciplina dettata dall'articolo 39, paragrafo 4, dello ZDDV-1, la quale si riferisce a crediti dei quali non è ancora sicuro il mancato pagamento, stabilisce che già nel corso del procedimento fallimentare il soggetto passivo dell'imposta può ridurre l'importo dell'IVA conteggiata e non pagata (soltanto) relativamente a quei crediti che egli abbia insinuato nella suddetta procedura fallimentare, purché questi siano stati altresì riconosciuti esistenti a suo favore.

limitare tale diritto in caso di definitivo mancato pagamento (v., ad esempio, la citata sentenza nella causa Di Maura, punto 22). Allo stesso modo, sarebbe possibile ritenere anche che tale questione sia stata risolta dal punto di vista del quesito se una limitazione siffatta sia possibile ove abbia la finalità di impedire gli abusi nel sistema dell'IVA, in quanto anche a tale questione la CGUE ha fornito una risposta, e precisamente nel senso che, in linea di principio, le misure intese ad impedire l'evasione o l'elusione delle imposte possono stabilire una deroga riguardo alle norme sulla base imponibile soltanto entro i limiti strettamente necessari per il raggiungimento di questo particolare obiettivo. Infatti, dette misure devono influire sugli scopi e sui principi della direttiva sull'IVA soltanto nella minore misura possibile e dunque non possono trovare applicazione in un modo che metta in pericolo la neutralità dell'IVA (sentenze del 26 gennaio 2012, KraftFoods Polska, C-588/10, punto 28, e dell'8 maggio 2013, Petroma Transports in drugi, C-271/12, punto 28).

- 19 Tuttavia, sulla base delle opinioni espresse dalla CGUE, il Vrhovno sodišče si pone ugualmente, in riferimento alle circostanze della fattispecie qui in discussione, un'ulteriore questione attinente all'interpretazione della direttiva sull'IVA, e precisamente se, tenuto conto dei principi comuni del sistema dell'IVA, sia consentito, nell'applicare la deroga prevista dall'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva sull'IVA, negare la possibilità di far valere un diritto alla riduzione della base imponibile dell'IVA per mancato pagamento del credito anche nei casi in cui il soggetto passivo non abbia dimostrato la necessaria diligenza nell'attivarsi per ottenere il soddisfacimento del proprio credito e dunque il soddisfacimento del credito dello Stato attraverso il pagamento dell'IVA, ancorché non venga in questione una cooperazione volta all'evasione o all'elusione del pagamento dell'IVA⁴.
- 20 Infatti, il soggetto passivo debitore dell'IVA è comunque anche una delle pietre angolari del sistema di riscossione di tale imposta e in questo senso rappresenta altresì un mandatario dello Stato, incaricato di raccogliere e versare l'IVA ricevuta. Se al soggetto passivo venisse riconosciuto il diritto di ridurre la base imponibile dell'IVA in qualsiasi caso in cui il credito non sia stato pagato (aderendo ad un'interpretazione restrittiva dell'ammissibilità della deroga di cui all'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva sull'IVA), e dunque anche qualora egli autonomamente ometta di esercitare i propri obblighi nell'ambito del sistema dell'IVA, ad esempio non facendo affatto valere determinati crediti insoluti nell'ambito di una specifica procedura fallimentare, anche il bilancio dello Stato verrebbe in tal modo privato delle possibili entrate derivanti dalla percezione della

⁴ Ad avviso del Vrhovno sodišče, non è invero possibile escludere totalmente che l'omessa richiesta, da parte del venditore (soggetto passivo dell'imposta), del pagamento di un determinato credito possa significare anche un abuso ai danni del sistema dell'IVA. [OMISSIS] Tuttavia, ciò potrebbe comportare unicamente un'ulteriore deroga consentita al diritto di rettifica, la quale non è fondata sull'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva sull'IVA, bensì sull'articolo 273 di tale direttiva, aspetto questo che però non costituisce, né sotto il profilo di fatto né sotto il profilo di diritto, l'oggetto del presente giudizio amministrativo ovvero un elemento fondante per l'adozione di una decisione.

parte di IVA dovuta in pagamento⁵. La giurisprudenza della CGUE ha invero sottolineato che [Or. 7] l'impresa quale soggetto che riscuote l'imposta per conto dello Stato deve essere interamente sgravata dell'imposta che essa è tenuta a pagare od ha pagato nell'ambito delle sue attività economiche per le quali si paga l'IVA (v., in tal senso, sentenze del 13 marzo 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 25, e del 13 marzo 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41). Tuttavia, proprio in tale contesto risulta evidente che un'impresa siffatta è tenuta, nel sistema dell'IVA, anche a garantire un comportamento adeguato da parte degli altri soggetti che assicurano la riscossione di tale imposta (rendimento del conto, ricezione dei pagamenti, ecc.).

- 21 A questo proposito, tuttavia, la situazione del mancato pagamento del credito (prezzo di acquisto) a seguito della fornitura di un bene o di un servizio non ha di norma carattere ripetibile e si distingue pertanto dagli altri casi previsti dall'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva sull'IVA (ovvero dall'articolo 39, paragrafo 2, dello ZDDV-1): la revoca dell'ordinativo ovvero la restituzione del bene significa che questo bene può essere nuovamente oggetto di una transazione sulla quale sarà dovuta l'IVA, mentre la riduzione del prezzo significa che è stato consensualmente ridotto il valore della transazione e, con esso, la base di commisurazione dell'IVA, motivo per cui in questi casi non è dato riscontrare un inammissibile e definitivo pregiudizio per le finanze pubbliche. Invece, in caso di mancato pagamento, l'unico modo in cui anche lo Stato riceve la sua parte di credito nei confronti del compratore (nella misura corrispondente al calcolo dell'IVA esposta) è un'appropriata attività del venditore (soggetto passivo dell'imposta) volta ad ottenere la realizzazione dell'intero credito.
- 22 Pertanto, il soggetto passivo (che è anche il venditore) ha nel sistema dell'IVA un suo ruolo particolare, che egli deve altresì svolgere in maniera appropriata. Ciò può valere anche per quanto riguarda le attività di realizzazione dei crediti nell'ambito delle procedure fallimentari contro i rispettivi debitori (compratori). Lo Stato peraltro non è creditore ai fini della realizzazione di crediti siffatti dell'ambito della procedura fallimentare e, nel presente caso, neppure può far valere autonomamente tali crediti al posto del venditore quale soggetto passivo, pagatore dell'IVA⁶.
- 23 Invero, un argomento in senso contrario alla possibilità di non riconoscere il diritto alla riduzione della base imponibile dell'IVA per mancato pagamento

⁵ In tale contesto, i motivi dell'omessa insinuazione del credito nella procedura fallimentare possono essere il risultato di una decisione commerciale nell'ambito della varietà dei casi che si presentano nel mondo degli affari, senza che vi sia una finalità di abuso del sistema dell'IVA.

⁶ Dal punto di vista delle norme costituzionali della Repubblica di Slovenia, non sarebbe ammissibile che lo Stato, attraverso un procedimento tributario, aggredisce le risorse finanziarie del soggetto debitore del soggetto passivo d'imposta, senza che esso abbia il diritto ad un previo procedimento giurisdizionale, con il quale sia possibile accertare, da parte del tribunale competente a conoscere di tale azione giudiziaria, l'esistenza del credito del suddetto soggetto passivo sulla base dell'azione giudiziale proposta da quest'ultimo (suo creditore). [OMISSIS]

anche nel caso in cui il soggetto passivo non sia intervenuto nella procedura fallimentare potrebbe essere costituito dal fatto che lo Stato ha, d'altra parte, la possibilità di reintegrare le finanze pubbliche in tal modo pregiudicate negando il diritto a detrazione (ovvero rettificando il conteggio fiscale dell'IVA) nei confronti del debitore del soggetto passivo, e dunque del debitore fallimentare, tenuto al pagamento dell'IVA. Tale reintegrazione è possibile sulla base di un aumento dell'obbligazione tributaria di quest'ultimo per quella parte (proporzionale) di rettifica del conteggio a motivo della diminuzione della detrazione IVA sull'imposta calcolata che non è stata pagata da detto debitore a causa del procedimento di insolvenza (v., ad esempio, sentenza del 22 febbraio 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109). Il succitato argomento è rilevante soltanto se lo Stato ha la facoltà di far valere nel procedimento fallimentare il credito tributario così sorto, risultante dal corrispondente disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA. **[Or. 8]**

- 24 Tuttavia, in tale contesto, nei procedimenti fallimentari avviati contro i soggetti destinatari di beni e servizi, obbligati al pagamento dell'IVA, è difficile attendersi – alla luce delle circostanze di fatto e di diritto – che l'attività dello Stato possa essere in questi procedimenti tale per cui le conseguenze fiscali per le finanze pubbliche, le quali risulterebbero dalla diminuzione della base imponibile dei soggetti passivi dell'IVA (venditori) a causa di mancato pagamento, vengano corrispondentemente attenuate o eliminate⁷. Infatti, in un simile caso, al posto degli stessi soggetti passivi obbligati al pagamento dell'IVA quali elementi fondanti del sistema di tale imposta sarebbe lo Stato a dover intervenire, per le esigenze della riscossione dell'imposta, in tutti i procedimenti fallimentari avviati contro i debitori dei suddetti soggetti passivi (obbligati al pagamento dell'IVA) e a dover creare in ciascun caso un particolare fondamento giuridico per la richiesta di pagamento dell'IVA (attraverso la riduzione del diritto a detrazione)⁸. La possibilità per lo Stato di ottenere autonomamente tale pagamento potrebbe tuttavia incontrare un limite in molte altre circostanze di rilievo, ad esempio la raccolta di informazioni volta a stabilire chi sia il debitore del soggetto passivo obbligato al pagamento dell'IVA, nonché in merito all'avvio nei confronti di detto debitore della procedura fallimentare, il decorso dei termini per l'insinuazione dei crediti, come pure altre circostanze.

IV.

⁷ Tale aspetto risulta ancor più evidenziato proprio nel caso in cui venga in questione la vendita di un bene o di un servizio ad un consumatore finale ovvero ad altri soggetti che non hanno diritto alla detrazione dell'IVA, e dunque il mancato pagamento del credito del venditore comporti, nel caso di una diminuzione della base imponibile di quest'ultimo, anche una perdita definitiva per le finanze pubbliche corrispondente all'IVA dovuta.

⁸ Lo Stato non è legittimato a far valere dei crediti che risultino da un negozio giuridico tra imprenditori, tenuti al pagamento dell'IVA, bensì soltanto a pretendere il pagamento dell'IVA nel caso in cui tale obbligo scaturisca da un negozio siffatto.

- 25 Sebbene sia possibile interpretare il potere conferito dal legislatore UE all'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva sull'IVA nel senso che esso consente al legislatore nazionale di limitare la possibilità di riduzione della base imponibile per mancato pagamento anche nel caso in cui consti in maniera definitiva che il credito risultante dall'operazione non verrà soddisfatto, qualora il soggetto passivo non sia intervenuto nella procedura fallimentare per far valere il credito suddetto⁹, e dunque sebbene una limitazione siffatta, quale stabilita dall'articolo 39, paragrafo 3, dello ZDDV-1, sia ammissibile e conforme alla direttiva sull'IVA, si pone però anche la questione delle eventuali eccezioni alla limitazione suddetta che risulterebbero parimenti da una corretta interpretazione dell'articolo 90, paragrafo 2, della citata direttiva, e dunque la questione dei casi in cui, malgrado che il soggetto passivo non abbia fatto valere il proprio credito nel fallimento a carico del suo debitore, occorre riconoscere al predetto il diritto alla riduzione della base imponibile dell'IVA.
- 26 Pertanto, il Vrhovno sodišče si pone la questione se, in conformità della direttiva sull'IVA, si debba dare al soggetto passivo la possibilità di dimostrare che, malgrado che egli non abbia insinuato i propri crediti in una procedura fallimentare, la riduzione della base imponibile è ammissibile, qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni:
- a) che i crediti in questione vantati dal soggetto passivo non sarebbero stati soddisfatti neppure nel caso in cui fossero stati insinuati nella procedura fallimentare; **[Or. 9]**
 - b) che, a favore dell'omessa insinuazione dei crediti nella procedura fallimentare, sussistano altri motivi ragionevoli che legittimano una condotta siffatta (ad esempio, l'importo modesto del credito in rapporto alle spese del soggetto passivo quale creditore nella procedura fallimentare).
- 27 Riguardo alle citate eccezioni che operano in maniera logica dal punto di vista sostanziale, il Vrhovno sodišče è però consapevole del fatto che esse potrebbero costituire un onere sproporzionato per lo stesso procedimento tributario, in quanto la prova delle relative circostanze potrebbe raggiungere un eccezionale livello di difficoltà. Pertanto, sorge anche la questione se non sarebbe opportuno limitare tali eccezioni unicamente ai fatti che possano essere dimostrati in maniera evidente (ad esempio il fatto che chiaramente i crediti non sarebbero stati pagati neppure in caso di loro insinuazione nella procedura fallimentare). Infatti, il sistema attuale, che risulta dal disconoscimento del diritto alla riduzione della base imponibile a motivo dell'omessa insinuazione del credito nella procedura fallimentare ai sensi dell'articolo 39, paragrafo 3, dello ZDDV-1, assicura la semplicità, poiché nel diverso caso in cui il credito sia stato insinuato nella procedura fallimentare, risultano così già dimostrati nel successivo procedimento tributario, dopo la fine della procedura fallimentare, già sulla base della decisione

⁹ Nella procedura fallimentare ai sensi dello ZFPPIPP, i crediti che non sono stati insinuati si estinguono.

del giudice, sia l'esistenza del credito sia il fatto che questo non è stato pagato. Un'uguale semplicità sussisterebbe anche in una situazione che fosse fondata su un'interpretazione restrittiva dell'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva sull'IVA (come risulta dall'attuale giurisprudenza della CGUE), secondo cui sarebbe dunque sufficiente la prova del mancato pagamento del credito senza ulteriori circostanze. La situazione giuridica rappresentata con le due citate eccezioni, che potrebbe sembrare possibile ad un'interpretazione dell'articolo 90 della direttiva sull'IVA, potrebbe però imporre dinanzi agli organi tributari e ai tribunali elevati standard di accertamento riguardo al carattere dimostrato dei fatti rilevanti per la tassazione.

V.

- 28 La CGUE ha già sottolineato che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva sull'IVA ha effetto diretto (sentenza *Almos Agrárkülkereskedelmi*, punto 34 e punto 2 del dispositivo). Tuttavia, il Vrhovno sodišče si pone altresì la questione se sia possibile in tale ambito ritenere che 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 citato articolo 90 della direttiva. Detto più in sintesi: la questione è se sia possibile ritenere che il diritto alla riduzione della base imponibile di cui alla direttiva sull'IVA abbia un effetto diretto che può essere fatto valere dal soggetto passivo, qualora sia accertato che lo Stato membro ha erroneamente trasposto nell'ordinamento giuridico nazionale la limitazione del diritto suddetto (in caso di non pagamento totale o parziale del credito) ed ha in tal modo impedito l'azionamento del diritto riconosciuto al soggetto passivo dal diritto dell'Unione. Infatti, in questo caso, il legislatore dello Stato membro, in virtù dell'errata trasposizione della direttiva sull'IVA, crea esso stesso una disparità tra soggetti passivi nei diversi Stati membri, pregiudicando al contempo anche il diritto alla libera iniziativa economica, entrambi tutelati dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Tuttavia, in tale contesto, non viene in discussione la discrezionalità del legislatore che è riconosciuta nell'ambito della possibilità di far valere il diritto stesso, bensì la limitata discrezionalità relativa alla determinazione della limitazione consentita. **[Or. 10]**

Questioni pregiudiziali

- 29 Alla luce di quanto sopra esposto, il Vrhovno sodišče sottopone alla CGUE le seguenti questioni pregiudiziali:
1. **Se sia possibile interpretare l'articolo 90, paragrafo 2, della direttiva sull'IVA nel senso che esso consente 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.

2. Se, anche nel caso in cui sia ammissibile una siffatta deroga al diritto di riduzione della base imponibile dell'IVA, sussista ugualmente un diritto alla riduzione di tale base imponibile a motivo di mancato 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.
3. 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. [Or. 11]

[OMISSIS]