

Domanda di pronuncia pregiudiziale - Causa C-235/21**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

12 aprile 2021

Giudice del rinvio:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovenia)

Data della decisione di rinvio:

17 marzo 2021

Ricorrente:

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.

Convenuta:

Republika Slovenija

Oggetto del procedimento principale

Ricorso per cassazione nell'ambito di un procedimento contenzioso amministrativo; imposta sul valore aggiunto (IVA); Direttiva 2006/112/CE del Consiglio; qualificazione di un contratto di leasing finanziario immobiliare come fattura ai fini della dichiarazione e della detrazione dell'IVA; indicazioni essenziali che il contratto deve contenere per poter essere considerato una fattura;

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione; articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

1. Se un contratto scritto possa essere considerato una fattura ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA solo qualora contenga tutte le indicazioni prescritte per una fattura dal capo 3 («Fatturazione») della direttiva IVA;

ovvero, in caso di risposta negativa,

2. Quali siano le indicazioni o le circostanze in base alle quali, in ogni caso, un contratto scritto può essere considerato (anche) una fattura istitutiva dell'obbligo di versare l'IVA ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA;

ovvero, più concretamente,

3. Se un contratto scritto, stipulato da due soggetti passivi dell'IVA e avente ad oggetto una cessione di beni o una prestazione di servizi, possa essere considerato una fattura ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA, qualora da esso emerga una volontà espressa e oggettivamente riconoscibile del venditore o del prestatore di servizi, in qualità di parte contraente, di emettere una fattura relativa a una specifica operazione, che possa far sorgere in capo all'acquirente la ragionevole presunzione di poter detrarre, in base alla stessa, l'IVA assolta a monte.

Disposizioni di diritto dell'Unione invocate

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, in particolare articolo 203, nonché articoli 63, 178, 218 e da 226 a 230

Disposizioni nazionali invocate

Zakon o davku na dodano vrednost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: lo «ZDDV-1»), articoli 67, 76 e da 82 a 84.a

Breve esposizione dei fatti e procedimento principale

- 1 La ricorrente per cassazione, la società Raiffeisen leasing, d.o.o. [in prosieguo: la «Raiffeisen leasing»], ha stipulato con la società RED, d.o.o. [in prosieguo: la «RED»], un contratto di leasing finanziario e un contratto di compravendita immobiliare (operazione di sale-and-lease back).
- 2 La RED era proprietaria di un terreno su cui sorgeva un vecchio edificio ad uso abitativo a Rožna dolina. Essa intendeva costruirvi un nuovo edificio. Al fine di acquisire le risorse finanziarie, le parti hanno convenuto, nell'ambito di un contratto di leasing finanziario immobiliare stipulato il 19 novembre 2007 (in prosieguo: il «contratto») che la Raiffeisen leasing avrebbe acquistato dalla RED l'immobile, questa le avrebbe poi versato i canoni di leasing fino al rimborso in misura pari al valore dei terreni esistenti e degli edifici di nuova costruzione (EUR 1 294 786,56). Tale contratto indicava altresì il valore dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), per un importo pari a EUR 110 056,86.
- 3 La Raiffeisen leasing non ha emesso nei confronti della sua controparte RED alcuna (specifica) fattura in base al contratto e non ha dichiarato né versato l'IVA. In base al contratto stesso la RED ha esercitato il suo diritto alla detrazione

- dell'IVA, come se il contratto rappresentasse una fattura, che essa ha incluso nella sua dichiarazione IVA.
- 4 In tale contesto, come convenuto, le due società hanno stipulato tre giorni dopo un contratto di compravendita datato 22 novembre 2007 (in prosieguo: il «contratto di compravendita») avente ad oggetto il terreno unitamente al vecchio edificio. Le due società hanno concordato un prezzo comprensivo di IVA e la RED ha altresì emesso nei confronti della Raiffeisen leasing una fattura comprensiva di IVA.
 - 5 Nel novembre 2007 la Raiffeisen leasing, ricorrente per cassazione, ha esercitato il suo diritto alla detrazione dell'IVA a titolo del contratto di compravendita.
 - 6 Atteso che la RED non ha adempiuto i propri obblighi entro il termine impartito, quasi quattro anni dopo, ossia il 21 febbraio 2011, il contratto è stato consensualmente risolto. La Raiffeisen leasing ha in seguito rivenduto l'immobile a un altro acquirente ad un prezzo comprensivo dell'IVA.
 - 7 In data 25 luglio 2014 alla RED è stata notificata una decisione definitiva con cui le veniva negato il diritto alla detrazione dell'IVA in base al contratto.
 - 8 Nell'ambito di una procedura di ispezione tributaria è stato accertato (avviso di accertamento tributario di primo e di secondo grado) che la Raiffeisen leasing (1) avrebbe dovuto contabilizzare l'IVA a titolo del contratto e (2) non avrebbe dovuto esercitare il suo diritto a detrazione a titolo del contratto di compravendita.
 - 9 In merito al punto (1): la Finančna uprava Republike Slovenije (amministrazione tributaria della Repubblica di Slovenia; in prosieguo: la «FURS») ha fondato l'esigibilità dell'IVA sull'articolo 76, paragrafo 1, punto 9, dello Zakon o davku na dodano vrednost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: lo «ZDDV-1»), ai sensi del quale «[l] IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura». A suo modo di vedere, il contratto, contenente l'indicazione del valore unitamente all'IVA, aveva sostanzialmente il contenuto di una fattura, in base alla quale la RED poteva esercitare il suo diritto alla detrazione dell'IVA. In quel momento, dunque, è sorto anche l'obbligo di versamento dell'IVA.
 - 10 La FURS ha in seguito adottato una decisione con cui ha negato alla RED il diritto alla detrazione dell'IVA in base al contratto. In tale data la Raiffeisen leasing ha acquisito pertanto il diritto alla riduzione (rettifica) della dichiarazione IVA, posto che con la citata decisione della FURS è venuto meno il rischio di perdita di gettito fiscale. Tuttavia, nel frattempo (dal 3 gennaio 2008 al 25 luglio 2014) è decorso un periodo di tempo nel quale la Raiffeisen leasing sarebbe stata tenuta, a parere della FURS, a dichiarare l'IVA, cosa che essa non ha fatto. Con riferimento al periodo indicato la FURS le ha applicato interessi relativi a un debito fiscale per un importo pari a EUR 50 571,88.
 - 11 In merito al punto (2): ad avviso della FURS, l'operazione risultante dal contratto di compravendita è esente ex lege da IVA, atteso che l'articolo 44, paragrafo 7,

dello ZDDV-1 dispone che «è esente da IVA la cessione di edifici o di porzioni di edifici, nonché dei terreni in cui essi sono ubicati, a meno che la cessione non intervenga prima che gli edifici o le porzioni di edifici siano occupati o utilizzati per la prima volta, o che la cessione sia effettuata prima della scadenza di un periodo di due anni decorrente dall'inizio del primo utilizzo ovvero della prima occupazione». La dichiarazione fiscale che consente di optare per l'assoggettamento ad IVA di un'operazione, ai sensi dell'articolo 45 dello ZDDV-1, non è stata presentata dalle parti contraenti all'autorità tributaria. Di conseguenza, non poteva essere fatto valere alcun diritto a detrazione, benché fosse stata emessa una fattura che riportava (indebitamente) l'IVA. La FURS ha pertanto proceduto a una liquidazione supplementare dell'IVA per un importo di EUR 44 200,00, maggiorato degli interessi pari a EUR 11 841,97. In proposito, ad avviso della FURS, è irrilevante il fatto che in seguito (dopo la risoluzione del contratto) l'immobile sia stato venduto ad un altro acquirente con una transazione assoggettata ad IVA. L'operazione risultante dal contratto di compravendita era esente da IVA e gli eventi successivi sono irrilevanti al riguardo.

- 12 Nell'ambito di un procedimento amministrativo il Ministero delle Finanze ha respinto il reclamo della ricorrente in quanto infondato e ha confermato la decisione della FURS quale autorità di prima istanza.
- 13 La Raiffeisen leasing ha proposto un ricorso, che è stato respinto dall'Upravno sodišče (Tribunale amministrativo), per motivi sostanzialmente identici a quelli esposti nella decisione della FURS e del Ministero delle Finanze, quale autorità di seconda istanza.
- 14 La Raiffeisen leasing ha quindi presentato una richiesta di autorizzazione a ricorrere per cassazione avverso la sentenza dell'Upravno sodišče (Tribunale amministrativo), che è stata parzialmente accolta dal Vrhovno sodišče (Corte suprema), il quale ha ammesso il ricorso per cassazione con ordinanza del 20 maggio 2020, segnatamente al fine di rispondere, inter alia, a una rilevante questione giuridica: «Quando un negozio bilaterale (contratto) possa essere considerato una fattura ai sensi dello [ZDDV-1] e della direttiva [IVA]». Su tale base detta società ha proposto un ricorso per cassazione, sul cui merito il Vrhovno sodišče (Corte suprema) è ora chiamato a pronunciarsi.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 15 La convenuta, ritenendo che il contratto in questione costituisse altresì una fattura recante indicazione dell'IVA, ha stabilito che la ricorrente per cassazione era tenuta al versamento di quest'ultima, ai sensi dell'articolo 76, paragrafo 1, punto 9, dello ZDDV-1, cosa che essa non ha fatto nel corso dell'esercizio fiscale pertinente.
- 16 A tale riguardo è importante rilevare che la ricorrente per cassazione non ha considerato il contratto in parola come una fattura ai sensi dello ZDDV-1 e della direttiva IVA e che invece, dal canto suo, l'altra parte contraente, la [società]

RED, ha utilizzato o, più precisamente, ha tentato di utilizzare il contratto come fattura per procedere alla detrazione dell'IVA.

- 17 La tesi della convenuta è stata giudicata sostanzialmente corretta anche dall'Upravno sodišče (Tribunale amministrativo) nell'ambito della sentenza impugnata. La ricorrente contesta anche in sede di ricorso per cassazione, in modo argomentato, la qualificazione di detto contratto come fattura, qualificazione da cui sorgerebbe il suo obbligo di versamento dell'IVA in forza della disposizione legislativa sopra citata. Essa ha negato che fosse possibile considerare il contratto stipulato come una fattura, affermando che il contratto stesso non presentava tutti gli elementi essenziali di una fattura (non essendo ivi menzionate né l'aliquota IVA, né la data in cui è intervenuta la cessione dei beni) e che, pertanto, non risultavano soddisfatti i requisiti formali che avrebbero consentito alla controparte contrattuale, la RED, di esercitare il diritto relativo all'IVA a monte, cosicché non sussisteva alcun rischio di perdita di gettito fiscale. Ad avviso della ricorrente, con il contratto essa si è semplicemente impegnata a consegnare alla controparte il bene immobile, di cui ancora non disponeva al momento della stipula del contratto (e che ha peraltro acquisito solo tre giorni più tardi), sicché il contratto, in quanto tale, non ha dato luogo alla cessione di un bene immobile. Da quanto precede risulta che non era intenzione della ricorrente far sì che il contratto fungesse da fattura, poiché, nell'ipotesi in cui avesse inteso emettere una fattura, l'avrebbe emessa con tutti gli elementi prescritti dallo ZDDV-1. Essa contesta quindi la tesi della convenuta e dell'Upravno sodišče (Tribunale amministrativo) secondo cui il contratto può essere considerato una fattura già per il fatto che esso menziona l'oggetto della cessione, la base imponibile e l'importo. A parere della ricorrente per cassazione, una tesi siffatta è arbitraria, in quanto ne potrebbe discendere la possibilità di considerare come fattura (quale fondamento di un onere relativo all'IVA) anche qualsiasi offerta (contratto) in cui compaiano unicamente tali elementi.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 18 Nella causa in esame, è in corso un contenzioso solo per la parte riguardante l'obbligo di versamento dell'IVA sulla base di una fattura emessa che dovrebbe essere rappresentata dal contratto scritto stipulato tra la ricorrente per cassazione, la Raiffeisen leasing, e la sua controparte contrattuale, la RED, in data 19 novembre 2007 e in cui è stato indicato altresì l'importo dell'IVA (pari a EUR 110 056,86). Si pone la questione dell'interpretazione del sorgere dell'obbligo di versamento dell'IVA, che si basa sul fatto che il soggetto che ha emesso la fattura vi ha indicato l'IVA, come previsto dall'articolo 203 della direttiva IVA nonché dall'articolo 76, paragrafo 1, punto 9 dello ZDDV-1, il quale lo ha recepito nell'ordinamento giuridico della Repubblica di Slovenia in termini identici. La corretta interpretazione della disposizione dello ZDDV-1 dipende quindi interamente dalla corretta interpretazione di tale disposizione della direttiva di cui trattasi.

- 19 Il citato obbligo sancito dall'articolo 203 della direttiva IVA è, ai sensi della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte»), indipendente dall'effettiva sussistenza di un'operazione imponibile, fintanto che un'eventuale carenza non sia rettificata alle condizioni previste dalla citata direttiva (v., ad esempio, sentenza del 31 gennaio 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55). Scopo di tale disposizione, nell'ambito della garanzia dell'efficacia e della neutralità del sistema dell'IVA, è evitare che si presenti un rischio di perdita di gettito fiscale laddove il destinatario di una fattura, la quale esponga un'IVA non dovuta, possa utilizzare la fattura stessa al fine di esercitare il suo diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenza del 18 giugno 2009, Stadeco (C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, punto 29).
- 20 Ai fini del sorgere del citato obbligo di versamento dell'IVA è necessario quindi muovere dalla constatazione che è stata emessa una fattura nel senso stabilito dalla direttiva IVA e dallo ZDDV-1. Laddove quest'ultima non sia stata emessa, l'obbligo di versamento dell'IVA non può, logicamente, sorgere. A tal riguardo è rilevante la disposizione dell'articolo 218 della direttiva IVA, che prevede che, ai fini della direttiva stessa, gli Stati membri accettano come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni stabilite in tale capo (capo 3, «Fatturazione»). La citata disposizione della direttiva IVA è stata trasposta dall'articolo 81, paragrafo 8, dello ZDDV-1.
- 21 A tal riguardo il Vrhovno sodišče (Corte suprema) si pone tuttavia la questione se anche un documento non avente tutte le indicazioni obbligatorie che una fattura deve presentare ai sensi degli articoli da 226 a 230 della direttiva IVA (articoli da 82 a 84 dello ZDDV-1) possa determinare il sorgere dell'obbligo di versamento dell'IVA a carico del soggetto che ha emesso tale documento, ovvero quali siano le indicazioni idonee, in ogni caso, a fondare l'esistenza di una fattura nonché l'obbligo di versamento dell'IVA ai sensi dell'articolo 203 della direttiva stessa.
- 22 Dalla giurisprudenza della Corte emerge che la direttiva IVA ammette che l'obbligo ai sensi dell'articolo 203 sorge anche nell'ipotesi in cui la fattura non contenga tutte le indicazioni richieste da tale direttiva ai suoi articoli 226 e seguenti. Ai sensi della giurisprudenza sinora elaborata, è ammissibile che sorga un obbligo di versamento dell'IVA in ragione dell'emissione di una fattura che espone l'IVA, anche qualora la fattura stessa non contenga talune delle informazioni prescritte dalla direttiva IVA, ad esempio quando non sia indicato il luogo di prestazione dei servizi oggetto della fattura, in quanto ciò è irrilevante ai fini dell'insorgenza del debito d'imposta di cui trattasi (sentenza della Corte del 18 giugno 2009, Stadeco, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, punto 26 e seguenti). Tale interpretazione è corroborata altresì dalla giurisprudenza esistente in altri Stati membri dell'Unione europea [v., ad esempio, sentenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) del 17 febbraio 2011, V R 39/09].
- 23 Anche da un'interpretazione testuale dell'articolo 203 della direttiva IVA si desume che il sorgere di detto obbligo è subordinato all'esistenza di una fattura in cui sia indicata l'IVA, senza che tale disposizione della direttiva IVA si riferisca

espressamente all'osservanza di tutti i requisiti formali della fattura, come previsto per l'esercizio del diritto a detrazione in caso di cessione di beni o di prestazione di servizi da parte di un altro soggetto passivo ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA. A tale risultato si giunge altresì ricorrendo a un'interpretazione teleologica, poiché il sorgere dell'obbligo (solo) sulla base dell'emissione di una fattura indicante l'IVA, conformemente all'articolo 203 della direttiva IVA, mira a prevenire il rischio di perdita di gettito fiscale che potrebbe derivare dall'utilizzo di un siffatto documento come fondamento dell'esercizio del diritto a detrazione da parte di un altro soggetto passivo. Risulterebbe contrario alla finalità di tale disposizione consentire all'emittente di una fattura siffatta di sottrarsi all'obbligo di cui trattasi semplicemente omettendo di riportare nella stessa uno degli elementi prescritti. Infatti, il pericolo di perdita di gettito fiscale deriva già dal fatto che il documento contiene gli elementi essenziali di una fattura ai fini dell'IVA, creando così l'apparente possibilità, per il beneficiario, di fondarsi sul documento stesso per detrarre l'IVA a monte ivi menzionata [così esplicitamente, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) nella sentenza del 17 febbraio 2011, V R 39/09, punto 24].

- 24 Affinché sorga l'obbligo di versamento dell'IVA in base al fatto che un determinato soggetto ha emesso una fattura, non sembra quindi necessario che la fattura sia esplicitamente identificata come tale e che contenga tutte le indicazioni prescritte dalla direttiva IVA (ad esempio, dall'articolo 226 della direttiva IVA).
- 25 Risulta quindi corretta l'interpretazione secondo cui, affinché sorga l'obbligo di cui all'articolo 203 della direttiva IVA, è sufficiente che dal documento emerga la volontà espressa e oggettivamente riconoscibile dell'emittente di emettere una fattura relativa a una specifica operazione, la quale possa far sorgere, in capo al suo destinatario, la ragionevole presunzione di poter detrarre, in base alla stessa, l'IVA assolta a monte. Gli elementi che di norma lo consentono sono l'indicazione dell'emittente e del destinatario della fattura, la descrizione dell'operazione nonché il valore della cessione di beni o della prestazione di servizi, da cui risulti l'importo dell'IVA dovuta dal destinatario [v. altresì, in tal senso, sentenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale tedesca) del 19 novembre 2014, V R 29/14]. A ciò si possono aggiungere anche ulteriori elementi e circostanze, il che dev'essere accertato caso per caso. In particolare, nell'ambito di tale valutazione, ciò può emergere anche da altri documenti, a cui un siffatto documento (fattura) si riferisca o che siano disponibili con riferimento allo stesso [v. altresì, in tal senso, la giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale tedesca) ad esempio nella sentenza del 26 giugno 2019, XI R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, punto 28].
- 26 Tuttavia, l'interpretazione di cui sopra necessita, nel caso di specie, di un ulteriore chiarimento quanto alla questione se e a quali condizioni un contratto scritto tra due parti contrattuali, avente ad oggetto un'operazione imponibile ai fini dell'IVA (ad esempio, una cessione di beni o una prestazione di servizi) possa essere considerato una fattura ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA.

- 27 A tal proposito è necessario partire dal presupposto che il contratto, quale negozio di carattere obbligatorio, può differire da una fattura in quanto può rappresentare meramente la base giuridica dell'operazione soggetta ad IVA e che, in forza di quest'ultimo, il venditore o il prestatore di servizi è tenuto, ai sensi della direttiva IVA (o dello ZDDV-1), a emettere una fattura nel momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta (v., ad esempio, articolo 63 della direttiva IVA). Del pari, gli elementi essenziali che consentono di qualificare il documento come fattura possono coincidere con gli elementi essenziali che devono comparire nel contratto di fornitura di beni o di prestazione di servizi (essenzialia negotii). Il semplice fatto che il contratto menzioni le parti contraenti, che sia definito l'oggetto del contratto stesso nonché il valore contrattuale della cessione di beni e della prestazione di servizi, con l'indicazione dell'importo dell'IVA, non può quindi implicare di per sé che tale contratto costituisca sempre una fattura ai sensi della direttiva IVA o dello ZDDV-1. L'indicazione dell'importo dell'IVA nel contratto stesso è infatti rilevante proprio per garantire la chiarezza del rapporto contrattuale nonché l'importo del corrispettivo dovuto, poiché, in mancanza di specificazione dell'obbligo di versare l'IVA per un importo determinato, si deve ritenere, secondo la giurisprudenza dei giudici della Repubblica di Slovenia, che l'imposta sia già inclusa nell'importo contrattuale indicato.
- 28 Alla luce delle considerazioni sopra esposte, il Vrhovno sodišče (Corte suprema) si chiede se un contratto possa rappresentare una fattura, ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA, solo qualora da esso emerga una volontà espressa e oggettivamente riconoscibile del venditore o del prestatore di servizi, in qualità di parte contraente, di emettere una fattura relativa a una specifica operazione, che possa far sorgere in capo all'acquirente la ragionevole presunzione di poter detrarre, in base alla stessa, l'IVA assolta a monte. Tale conclusione potrebbe essere tratta sulla base di una clausola contrattuale espressa che lo precisi chiaramente (ad esempio, che il contratto vale quale fattura) o forse anche nell'ipotesi in cui le circostanze del negozio giuridico e le caratteristiche del contratto stesso facciano emergere elementi chiaramente identificabili da cui risulti che, in base a tale contratto, non era prevista l'emissione di una fattura quale documento specifico. Di conseguenza, alla luce di quanto precede il Vrhovno sodišče (Corte suprema) si chiede se sia corretto interpretare l'articolo 203 della direttiva nel senso che solo nei casi indicati il contratto stipulato può essere considerato (anche) una fattura contenente l'indicazione dell'IVA, da cui sorge l'obbligo di versamento dell'IVA in forza dell'articolo 203 della direttiva IVA (articolo 76, paragrafo 1, punto 9, dello ZDDV-1).
- 29 Poiché la risposta alla questione se detto contratto possa essere considerato una fattura dipende dalla corretta interpretazione dell'articolo 203 della direttiva IVA, il Vrhovno sodišče (Corte suprema), in qualità di giudice supremo della Repubblica di Slovenia, è tenuto a sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea una questione attinente all'interpretazione della direttiva citata.