

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

22 febbraio 2018

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 184 e 185 – Rettifica della detrazione dell’imposta assolta a monte – Modifica degli elementi presi in considerazione per la determinazione della detrazione – Nozione di “operazioni totalmente o parzialmente non pagate” – Incidenza di una decisione di omologazione di concordato avente autorità di cosa giudicata»

Nella causa C-396/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Corte suprema della Repubblica di Slovenia), con decisione del 5 luglio 2016, pervenuta in cancelleria il 15 luglio 2016, nel procedimento

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (attualmente in situazione di insolvenza)

contro

Republika Slovenija,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot (relatore), S. Rodin ed E. Regan, giudici,

avvocato generale: H. Saugmandsgaard Øe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (attualmente in situazione di insolvenza) da V. Bajuk, odvetnik, e J. Češnovar, odvetnica;
- per il governo sloveno, da B. Jovin Hrastnik, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da R. Lyal e M. Zebre, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 12 ottobre 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli da 184 a 186 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 La domanda in esame è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (in prosieguo: la «T-2»), società in stato d'insolvenza, e la Republika Slovenija (Repubblica di Slovenia), rappresentata dal Ministrstvo za finance (Ministero delle Finanze), in merito al pagamento di diritti di imposta sul valore aggiunto (IVA) per un importo di EUR 7 362 080,27 per il periodo dal 1° al 29 febbraio 2012.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 90 della direttiva IVA così dispone:
 - «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».
- 4 L'articolo 184 di tale direttiva così recita:

«La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».
- 5 L'articolo 185 di detta direttiva prevede quanto segue:
 - «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».
- 6 L'articolo 186 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185».

Diritto sloveno

- 7 L'articolo 39 dello Zakon o davku na dodano vrednost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto) (Uradni list RS n. 13/11; in prosieguo: lo «ZDDV-1») prevede, ai suoi paragrafi 3 e 4:

«3) Il soggetto passivo può altresì rettificare (diminuire) l'importo dell'IVA da versare qualora essa non sia stata pagata, o sia stata pagata solo parzialmente, sulla base di una decisione giudiziaria passata in giudicato che omologa una procedura di fallimento conclusa ovvero sulla base di una procedura di concordato fallimentare giunta a termine. Allo stesso modo può agire anche il soggetto passivo che riceve un provvedimento giudiziale definitivo sulla sospensione del procedimento di esecuzione forzata o un altro documento, dal quale deriva che alla conclusione del procedimento esecutivo non ha ricevuto il pagamento, o non interamente, nonché il soggetto passivo che non ha ricevuto il pagamento, o non integralmente, poiché il debitore è stato cancellato dal registro del tribunale o da altri registri o documenti pertinenti. Se il soggetto passivo riceve successivamente un pagamento totale o parziale in cambio della sua fornitura di beni o servizi, rispetto alla quale ha rettificato la base imponibile conformemente al presente paragrafo, egli versa l'IVA sull'importo ricevuto.

4) A prescindere dal paragrafo precedente, il soggetto passivo può rettificare (diminuire) l'importo dell'IVA da versare non corrisposta di tutti i crediti riconosciuti, da lui dichiarati nella procedura di concordato preventivo o di fallimento».

- 8 L'articolo 68 dello ZDDV-1, rubricato «Rettifica della detrazione dell'IVA», ha il seguente tenore:

«1) Il soggetto passivo deve rettificare la detrazione operata inizialmente quando essa è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto.

2) Il soggetto passivo deve effettuare la rettifica quando, successivamente alla detrazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, come in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.

3) In deroga al paragrafo 2 del presente articolo, il soggetto passivo non rettifica la detrazione operata inizialmente in caso di distruzione o perdita debitamente provate, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 7 della presente legge».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 9 Con decisione del 28 novembre 2011, l'Okrožno sodišče v Mariboru (Tribunale regionale di Maribor, Slovenia) ha omologato il concordato in base al quale la T-2, impresa slovena nel settore delle comunicazioni elettroniche, è tenuta al pagamento dei suoi debiti solo nella misura del 44% del loro importo ed entro un termine di nove anni. Detta decisione è passata in giudicato il 24 febbraio 2012.

- 10 Su tale base, il Davčni urad Lubiana (Direzione delle imposte di Lubiana, Slovenia) ha considerato che la T-2 doveva procedere ad una rettifica delle detrazioni dell'IVA operate a norma dell'articolo 68 dello ZDDV-1 e ha chiesto alla T-2, con decisione del 27 maggio 2013, il pagamento di un importo di EUR 7 362 080,27 di IVA per il periodo compreso tra il 1° e il 29 febbraio 2012.

- 11 Il ricorso proposto dalla T-2 contro tale decisione presso il Ministero delle Finanze è stato respinto. Anche il ricorso proposto dinanzi all'Upravno sodišče Republike Slovenije (Tribunale amministrativo della Repubblica di Slovenia) è stato respinto con sentenza del 18 novembre 2014. Quest'ultima è stata oggetto di un procedimento di revisione dinanzi al Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Corte suprema della Repubblica di Slovenia).
- 12 In tale contesto, la T-2 si oppone alla rettifica delle detrazioni dell'IVA pagata a monte. Essa fa valere che l'omologazione di un concordato, avente l'autorità di cosa giudicata, costituisce non un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni ai sensi dell'articolo 68 dello ZDDV-1, ma un caso particolare che non sarebbe previsto da tale legge.
- 13 Secondo il giudice del rinvio, l'omologazione del concordato di cui trattasi, avente autorità di cosa giudicata, potrebbe rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 68 dello ZDDV-1, che traspone gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA, ai sensi del quale il soggetto passivo deve rettificare le detrazioni effettuate quando siano mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo di tali detrazioni.
- 14 Tale giudice precisa, a tale riguardo, che l'articolo 63 dello ZDDV-1 dispone che il soggetto passivo ha il diritto di detrarre dall'importo dell'IVA che è tenuto a pagare all'amministrazione fiscale l'importo dell'IVA che deve versare o che ha versato al proprio fornitore per l'acquisto di beni o di servizi. In altri termini, poiché la decisione definitiva di omologazione del concordato nei confronti del soggetto passivo ha un'incidenza sull'obbligo di quest'ultimo di versare l'IVA al suo fornitore, tale decisione sarebbe altresì determinante per quanto riguarda gli obblighi del soggetto passivo nei confronti dell'amministrazione fiscale.
- 15 Il giudice del rinvio rileva inoltre che l'articolo 39 dello ZDDV-1, che traspone l'articolo 90 della direttiva IVA nel diritto sloveno, prevede espressamente che l'omologazione di un concordato di cui beneficia un debitore consente al venditore di rettificare l'IVA dichiarata.
- 16 Inoltre, dalla decisione di rinvio risulta che il carattere definitivo della decisione di omologazione del concordato impedisce ai creditori di chiedere il pagamento totale dei loro crediti. Per contro, gli obblighi del debitore sarebbero mantenuti. Pertanto, se quest'ultimo pagasse volontariamente i debiti per un importo superiore all'importo stabilito dal concordato, non avrebbe il diritto, in forza delle disposizioni nazionali relative all'arricchimento senza causa, di chiederne il rimborso.
- 17 Il giudice del rinvio aggiunge che, ai fini della tassazione, l'omologazione di un concordato deve essere valutata in funzione della sua natura economica. A tale proposito si può considerare che il concordato conduca ad una riduzione dei debiti e non solo al non pagamento degli stessi.
- 18 Ciò premesso, il giudice del rinvio ritiene che, al fine di applicare l'articolo 68 dello ZDDV-1, sia importante comprendere le disposizioni della direttiva IVA che tale articolo recepisce, vale a dire, in particolare, l'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva IVA, ai sensi del quale la rettifica non ha luogo in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, salvo che gli Stati richiedano, tuttavia, tale rettifica.
- 19 Tale giudice chiede, in particolare, se il fatto che un'operazione rimanga totalmente o parzialmente non pagata debba essere qualificato come un caso in cui sono «mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni», ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1,

della direttiva IVA e se l'omologazione di un concordato debba essere considerata come un non pagamento di operazioni, ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, di tale direttiva.

- 20) Esso s'interroga, inoltre, sul grado di precisione richiesto affinché le disposizioni del diritto nazionale che traspongono la direttiva IVA possano, a norma dell'articolo 185, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, validamente istituire una deroga alla norma secondo cui, in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, non è necessario procedere alla rettifica delle detrazioni. A tale riguardo, dalla decisione di rinvio risulta che l'articolo 68 dello ZDDV-1 non disciplina espressamente il caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate.
- 21) È in tale contesto che il Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Corte suprema della Repubblica di Slovenia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se la riduzione delle obbligazioni ai sensi di un concordato preventivo omologato con decreto passato in giudicato di cui al procedimento principale debba essere considerata come un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della detrazione dell'IVA a monte, ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA, oppure come una situazione diversa, in cui la detrazione è inferiore o superiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto, ai sensi dell'articolo 184 della direttiva IVA.
 - 2) Se la riduzione delle obbligazioni ai sensi di un concordato omologato con decreto passato in giudicato di cui al procedimento principale debba essere considerata come un mancato pagamento (parziale) ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA.
 - 3) Se lo Stato membro, tenendo conto dei requisiti di chiarezza e di certezza delle situazioni giuridiche imposti dal legislatore dell'Unione e dalla disposizione dell'articolo 186 della direttiva IVA, al fine di esigere una rettifica della detrazione nel caso di mancato pagamento totale o parziale, come consente l'articolo 185, paragrafo 2, secondo comma, di tale direttiva, debba disciplinare specificamente, nella normativa nazionale, le ipotesi di mancato pagamento, ovvero includervi il concordato omologato passato in giudicato (qualora esso rientri nel concetto di operazione non pagata)».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 22) Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la riduzione delle obbligazioni di un debitore risultante dall'omologazione definitiva di un concordato costituisce un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, ai sensi di tale disposizione.
- 23) Va ricordato che gli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA stabiliscono le condizioni alle quali l'amministrazione finanziaria può esigere una rettifica da parte di un soggetto passivo. Il meccanismo della rettifica previsto dai richiamati articoli costituisce parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito dalla direttiva IVA. Esso intende aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA (sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punti 48 e 50).

- 24 Il principio di neutralità dell'IVA è fatto salvo, dal momento che il regime di detrazioni instaurato dal titolo X della direttiva IVA consente agli anelli intermedi della catena di distribuzione di dedurre dalla loro base imponibile gli importi pagati da ciascuno al proprio fornitore a titolo dell'IVA sull'operazione corrispondente e di restituire così all'amministrazione fiscale la parte dell'IVA che corrisponde alla differenza tra il prezzo al quale ciascuno ha fornito la merce al suo acquirente e il prezzo da lui pagato al suo fornitore (v., per analogia, sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punto 33, del 15 ottobre 2002, Commissione/Germania, C-427/98, EU:C:2002:581, punto 42, e del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punto 36).
- 25 Per quanto riguarda l'obbligo di rettifica della detrazione dell'IVA effettuata a titolo di imposta pagata a monte, l'articolo 184 della direttiva IVA prevede che la detrazione operata inizialmente debba essere rettificata quando è inferiore o superiore a quella a cui il soggetto passivo ha diritto.
- 26 L'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA precisa che la rettifica deve essere operata in particolare quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della suddetta detrazione (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punto 51).
- 27 Dalla lettura congiunta degli articoli 184 e 185, paragrafo 1, della direttiva IVA risulta che quando, a causa del mutamento di uno degli elementi inizialmente assunti per il calcolo delle detrazioni, si rende necessaria una rettifica, il calcolo dell'importo di tale rettifica deve far sì che l'importo delle detrazioni infine eseguite corrisponda a quello che il soggetto passivo avrebbe avuto diritto di operare se tale mutamento fosse stato considerato inizialmente (sentenza del 16 giugno 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punto 47).
- 28 Nel caso di specie, è pacifico che l'omologazione definitiva di un concordato ha ridotto le obbligazioni di un acquirente, vale a dire la T-2, nei confronti dei suoi fornitori.
- 29 Di conseguenza, una tale homologazione ha ridotto le somme pagate dalla T-2 ai suoi fornitori a titolo dell'IVA e, in tal modo, conformemente ai principi richiamati al punto 24 della presente sentenza, ha modificato gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni.
- 30 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la riduzione delle obbligazioni di un debitore risultante dall'omologazione definitiva di un concordato costituisce un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, ai sensi di tale disposizione.

Sulla seconda questione

- 31 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede se l'articolo 185, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la riduzione degli obblighi di un debitore derivanti dall'omologazione definitiva di un concordato costituisca un caso di operazione totalmente o parzialmente non pagata che dà luogo a una rettifica della detrazione operata inizialmente, ai sensi di tale disposizione.
- 32 Per quanto riguarda l'interpretazione dell'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva IVA, risulta dalla giurisprudenza della Corte che, ai fini dell'interpretazione di una disposizione del diritto

dell'Unione, occorre tenere conto non soltanto del suo tenore letterale, ma anche del suo contesto e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (sentenza del 26 ottobre 2017, I, C-195/16, EU:C:2017:815, punto 32).

- 33 A tale riguardo occorre ricordare che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA, che riguarda i casi di annullamento, di recesso, di risoluzione, di non pagamento totale o parziale o di riduzione del prezzo successiva al momento in cui l'operazione viene effettuata, obbliga gli Stati membri a ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogni volta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non viene percepita dal soggetto passivo (sentenza del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 22).
- 34 Una situazione del genere rientra, altresì, come risulta dai punti da 23 a 29 della presente sentenza, nell'articolo 185 della direttiva IVA, che si applica, in particolare, in caso di riduzione degli obblighi di un acquirente nei confronti del suo fornitore.
- 35 Mentre l'articolo 90 di tale direttiva disciplina il diritto di un fornitore di ridurre la base imponibile ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, non riceve il corrispettivo previsto o riceve solo una parte dello stesso, l'articolo 185 di detta direttiva disciplina la rettifica delle deduzioni inizialmente operate dall'altra parte della stessa operazione. Pertanto, tali due articoli rappresentano le due facce di una stessa operazione economica e dovrebbero essere interpretate in modo coerente.
- 36 La Corte ha già dichiarato che la situazione di non pagamento del prezzo di acquisto, ai sensi dell'articolo 90 della direttiva IVA non rimette le parti nella loro situazione iniziale. Infatti, ove il non pagamento totale o parziale del prezzo di acquisto intervenga senza che vi sia stata risoluzione o annullamento del contratto, l'acquirente resta debitore del prezzo convenuto e il venditore, per quanto non più proprietario del bene, dispone sempre – in linea di principio – del suo credito, che può far valere in sede giurisdizionale. Poiché non può essere escluso, tuttavia, che un siffatto credito divenga di fatto definitivamente irrecuperabile, il legislatore dell'Unione ha inteso lasciare a ciascuno Stato membro la scelta di determinare se la situazione di non pagamento del prezzo di acquisto attribuisca diritto alla riduzione della base imponibile nell'importo dovuto alle condizioni che esso stabilisce, o se siffatta riduzione non sia ammessa in tale situazione (sentenza del 12 ottobre 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punto 29).
- 37 Tale facoltà di deroga, strettamente limitata all'ipotesi di non pagamento, totale o parziale, del prezzo della transazione, si fonda sull'assunto che, in presenza di talune circostanze ed in ragione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio (v. sentenza del 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punto 17).
- 38 L'esercizio di una tale facoltà di deroga dev'essere giustificato, affinché i provvedimenti adottati dagli Stati membri ai fini della sua attuazione non compromettano l'obiettivo dell'armonizzazione fiscale perseguito dalla direttiva IVA (sentenza del 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punto 18).
- 39 Deriva da quanto precede che il non pagamento è caratterizzato dall'incertezza inerente alla sua natura non definitiva (sentenza del 12 ottobre 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punto 30).

- 40 Se è rilevante che gli Stati membri possano contrastare tale incertezza, una tale facoltà di deroga non può estendersi oltre tale incertezza, e in particolare alla questione se una riduzione della base imponibile non può essere effettuata in caso di mancato pagamento (sentenza del 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punto 22).
- 41 Alla luce delle considerazioni di cui ai punti da 32 a 35 della presente sentenza, tale interpretazione della nozione di «non pagamento», ai sensi dell'articolo 90 della direttiva IVA, si applica anche alla nozione di «operazione totalmente o parzialmente non pagata», ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, di tale direttiva.
- 42 Di conseguenza, al fine di stabilire se la controversia di cui è adito riguarda un'operazione del genere totalmente o parzialmente non pagata, spetta al giudice del rinvio valutare, in applicazione dei criteri esposti ai punti da 36 a 40 della presente sentenza, segnatamente se, dopo l'omologazione definitiva di un concordato, secondo il diritto nazionale applicabile, l'acquirente resti debitore del prezzo convenuto e se il venditore o il fornitore sia sempre titolare del suo credito, che può far valere dinanzi al giudice. Ove, per contro, tale giudice dovesse constatare che le obbligazioni del debitore sono state ridotte in modo che la parte corrispondente dei crediti dei fornitori di quest'ultimo è divenuta definitivamente irrecuperabile, le deroghe di cui all'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva IVA, in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, non possono trovare applicazione.
- 43 Per quanto riguarda, inoltre, i criteri da applicare ai fini della valutazione del carattere definitivo o meno di un credito, occorre ricordare che la presa in considerazione della realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (sentenze del 7 ottobre 2010, Loyalty Management UK e Baxi Group, C-53/09 e C-55/09, EU:C:2010:590, punto 39, nonché del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punto 42).
- 44 A tale proposito, dalla decisione di rinvio risulta che la decisione di omologazione del concordato di cui al procedimento principale impedisce ai creditori di chiedere il pagamento totale dei loro crediti e che, da un punto di vista economico, tale decisione comporta una riduzione delle obbligazioni del debitore nei confronti dei suoi creditori, e non solo a un non pagamento. Di conseguenza, non risulta che la riduzione delle obbligazioni di un debitore derivante dall'omologazione definitiva di un concordato costituisca un caso di operazione totalmente o parzialmente non pagata, circostanza che spetta, tuttavia, al giudice del rinvio verificare.
- 45 Dalle considerazioni che precedono risulta che occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 185, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la riduzione delle obbligazioni di un debitore risultante dall'omologazione definitiva di un concordato non costituisce un caso di operazione totalmente o parzialmente non pagata che non dà luogo a una rettifica della detrazione operata inizialmente, allorché tale riduzione è definitiva, circostanza che spetta, tuttavia, al giudice del rinvio verificare.

Sulla terza questione

- 46 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 185, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che, al fine di attuare la facoltà prevista in tale disposizione, uno Stato membro deve, alla luce dell'esigenza di chiarezza e di precisione delle situazioni giuridiche, prevedere espressamente un obbligo di rettifica delle deduzioni in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate.

- 47 Per quanto riguarda l'obbligo di rettifica della detrazione dell'IVA effettuata a titolo di imposta pagata a monte, l'articolo 184 della direttiva IVA prevede che la detrazione operata inizialmente debba essere rettificata quando è inferiore o superiore a quella a cui il soggetto passivo ha diritto. Ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA, la rettifica viene effettuata, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni.
- 48 Tuttavia, in deroga alla norma di cui all'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA, il paragrafo 2 di tale articolo prevede, al suo primo comma, che 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. Ai sensi del secondo comma di detto paragrafo 2, gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto.
- 49 Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che l'articolo 68, paragrafo 3, dello ZDDV-1, che traspone l'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva IVA nel diritto sloveno, non prevede espressamente un obbligo di rettifica in caso di furto e di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, ma si limita a non includere tali fattispecie nell'elenco delle deroghe all'obbligo di rettifica.
- 50 A tale riguardo, la Corte ha precisato che gli Stati membri, laddove esercitino una facoltà prevista dalla direttiva IVA, possono scegliere la tecnica normativa che appaia loro più idonea (v., in tal senso, sentenze del 4 giugno 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, punto 56, e del 4 ottobre 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, punto 33). Essi possono infatti, per esempio, o limitarsi a riprendere nella normativa nazionale la formula utilizzata in tale direttiva o un'espressione ad essa equivalente, oppure elencare in modo esaustivo, in un elenco, le situazioni in cui, in deroga all'articolo 185, paragrafo 1, di tale direttiva, non occorre rettificare le detrazioni effettuate inizialmente.
- 51 Il fatto di non menzionare, in un tale elenco, operazioni totalmente o parzialmente non pagate, può essere considerato come il risultato dell'esercizio, da parte dello Stato membro, della facoltà di deroga che gli è stata concessa ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA (v., per analogia, sentenza del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 24).
- 52 Dal momento che il giudice del rinvio si interroga sul rispetto del requisito di chiarezza e precisione delle situazioni giuridiche, occorre ricordare che il principio della certezza del diritto, il cui corollario è il principio della tutela del legittimo affidamento, impone, da un lato, che le norme giuridiche siano chiare e precise e, dall'altro, che la loro applicazione sia prevedibile per coloro che vi sono sottoposti (sentenza del 9 ottobre 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punto 28).
- 53 A tale proposito, come emerge dai punti precedenti della presente sentenza, non risulta che la normativa nazionale di cui trattasi impedisca ai soggetti passivi di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro e non li metta in grado di conoscere senza ambiguità i propri diritti ed obblighi e di regolarsi di conseguenza.
- 54 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 185, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, al fine di attuare la facoltà prevista in tale disposizione, uno Stato membro non è tenuto

a prevedere espressamente un obbligo di rettifica delle detrazioni in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate.

Sulle spese

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

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 185, 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 la riduzione delle obbligazioni di un debitore risultante dall'omologazione definitiva di un concordato costituisce un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, ai sensi di tale disposizione.**
- 2) **L'articolo 185, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che la riduzione delle obbligazioni di un debitore risultante dall'omologazione definitiva di un concordato non costituisce un caso di operazione totalmente o parzialmente non pagata che non dà luogo a una rettifica della detrazione operata inizialmente, allorché tale riduzione è definitiva, circostanza che spetta, tuttavia, al giudice del rinvio verificare.**
- 3) **L'articolo 185, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, al fine di attuare la facoltà prevista in tale disposizione, uno Stato membro non è tenuto a prevedere espressamente un obbligo di rettifica delle detrazioni in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate.**