Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
GERARD HOGAN
presentate il 14 gennaio 2020 [1]

Causa C-19/19

État belge
contro
Pantochim SA, in liquidazione

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Cour de cassation (Corte di cassazione, Belgio)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Direttiva 76/308/CEE – Assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti – Direttiva 2008/55/CE – Articoli 6 e 10 – Direttiva 2010/24/UE – Articolo 13, paragrafo 1 – Compensazione tra il credito fiscale recuperato per conto dello Stato membro richiedente e il debito fiscale dello Stato membro adito – Qualità del credito recuperato – Interpretazione del termine "prelazione"»

I. Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 6, paragrafo 2, e dell'articolo 10 della direttiva 76/308/CEE del Consiglio, del 15 marzo 1976, relativa all'assistenza reciproca in materia di ricupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia (FEAOG), nonché dei prelievi agricoli e dei dazi doganali [2], congiuntamente con l'articolo 6, secondo comma, e l'articolo 10 della direttiva 2008/55/CE del Consiglio, del 26 maggio 2008, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure [3].

2. La domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede contrapposti lo Stato belga e la Pantochim SA, in liquidazione. In sostanza, le questioni sollevate riguardano la possibilità di compensare un credito fiscale detenuto dalla Pantochim nei confronti dello Stato belga con un credito d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dello Stato tedesco nei confronti della medesima società. Lo Stato tedesco aveva chiesto assistenza allo Stato belga sulla base della direttiva 76/308, come trasposta nel diritto belga, al fine di recuperare il debito in questione.

3. Propongo ora di esaminare i fatti della presente causa, ma è necessario prima di tutto esporre le disposizioni giuridiche pertinenti.

1 Lingua originale: l'inglese.

2 GU 1976, L 73, pag. 18.

3 GU 2008, L 150, pag. 28.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

1. Direttiva 76/308

4. L'articolo 6 della direttiva 76/308, nella sua versione iniziale, così dispone:

«1. Su domanda dell'autorità richiedente, l'autorità adita procede, secondo le disposizioni legislative, regolamentari o amministrative applicabili per il ricupero dei crediti analoghi sorti nello Stato membro in cui essa ha sede, al ricupero dei crediti facenti oggetto di un titolo che ne permetta l'esecuzione.

2. A tal fine, ogni credito che sia oggetto di una domanda di ricupero è considerato credito dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, (…)».

5. L'articolo 10 della direttiva 76/308, nella sua versione iniziale, così prevede:

«I crediti da ricuperare non godono di nessun privilegio nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita».

2. Direttiva 2008/55

6. Il considerando 1 della direttiva 2008/55 enuncia quanto segue:

«La direttiva 76/308/CEE del Consiglio, del 15 marzo 1976, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure, è stata modificata in modo sostanziale a più riprese. A fini di razionalità e chiarezza occorre provvedere alla codificazione di tale direttiva».

7. L'articolo 6 della direttiva 2008/55 così dispone:

«Su domanda dell'autorità richiedente, l'autorità adita procede, secondo le disposizioni legislative, regolamentari o amministrative applicabili per il recupero dei crediti analoghi sorti nello Stato membro in cui ha sede, al recupero dei crediti facenti oggetto di un titolo esecutivo.

A tal fine, ogni credito che sia oggetto di una domanda di recupero è considerato credito dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, (…)».

8. L'articolo 10 della direttiva 2008/55 dispone quanto segue:

«In deroga all'articolo 6, secondo comma, i crediti da recuperare non godono necessariamente del grado di prelazione dei crediti analoghi sorti nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita».

3. Direttiva 2010/24/UE

9. La direttiva 2008/55 è stata abrogata con effetto dal 1º gennaio 2012 dall'articolo 29 della direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure [4].

4 GU 2010, L 84, pag. 1.

10. L'articolo 10, paragrafo 1, della direttiva 2010/24 così dispone:

«Su domanda dell'autorità richiedente, l'autorità adita procede al recupero dei crediti oggetto di un titolo che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente».

11. L'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2010/24 così prevede:

«Ai fini del recupero nello Stato membro adito, ogni credito per cui è stata presentata una domanda di recupero è trattato come un credito dello Stato membro adito, salvo diversa disposizione della presente direttiva. L'autorità adita esercita le competenze conferitele e si avvale delle procedure previste dalle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative dello Stato membro adito applicabili ai crediti riguardanti i medesimi dazi o le medesime imposte o, in mancanza di questi, dazi e imposte analoghi, salvo diversa disposizione della presente direttiva.

(…)

Lo Stato membro adito non è tenuto a concedere ai crediti degli altri Stati membri le preferenze accordate per crediti analoghi sorti in tale Stato membro, salvo diverso accordo tra gli Stati membri interessati o diversa disposizione nella legislazione dello Stato membro adito. Lo Stato membro che conceda preferenze ai crediti di un altro Stato membro non può, alle stesse condizioni, rifiutare di accordare le stesse preferenze agli stessi o analoghi crediti di altri Stati membri.

(…)».

12. L'articolo 13, paragrafo 5, della direttiva 2010/24 recita:

«Fatto salvo l'articolo 20, paragrafo 1, l'autorità adita trasferisce all'autorità richiedente gli importi recuperati in relazione al credito e gli interessi di cui ai paragrafi 3 e 4 del presente articolo».

B. Diritto belga

13. L'articolo 12 della loi du 20 juillet 1979 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, droits, taxes et autres mesures (legge del 20 luglio 1979 sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti relativi a taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure) (*Moniteur belge* del 30 agosto 1979, pag. 9457; in prosieguo: la «legge del 20 luglio 1979») così dispone:

«L'autorità belga adita procede ai recuperi richiesti dall'autorità estera richiedente come se si trattasse di crediti sorti nel Regno [del Belgio]».

14. L'articolo 15 di tale legge così dispone:

«I crediti da recuperare non godono di alcun grado di prelazione».

15. L'articolo 334 della loi-programme du 27 décembre 2004 (*Moniteur belge* del 31 dicembre 2004, pag. 87006; in prosieguo: la «legge programmatica del 27 dicembre 2004») nella versione applicabile fino al 7 gennaio 2009 prevede quanto segue:

«Ogni somma da restituire o da versare a un debitore nell'ambito di applicazione delle disposizioni di legge in materia di imposte sul reddito e imposte assimilate, imposta sul valore aggiunto, (…) può essere destinata senza formalità da parte del funzionario competente al pagamento (…) delle imposte sul reddito, delle imposte ad esse assimilate, dell'imposta sul valore aggiunto, (…) quando queste ultime non sono o non sono più contestate».

Il trattino precedente continua ad applicarsi in caso di pignoramento, cessione, trasferimento, o in caso di concorso di crediti o procedure di insolvenza».

16. L'articolo 334, paragrafo 1, della legge programmatica del 27 dicembre 2004, come modificato dall'articolo 194 della loi-programme du 22 décembre 2008 (*Moniteur belge* del 29 dicembre 2008, pag. 68649; in prosieguo: la «legge programmatica del 22 dicembre 2008») e prima della sua modifica da parte della loi du 25 décembre 2016 (la legge del 25 dicembre 2016), applicabile ai fatti a decorrere dall'8 gennaio 2009, così dispone:

«Ogni somma da restituire o da versare ad un soggetto (…) nell'ambito dell'applicazione delle leggi fiscali che rientrino nella competenza del Service public fédéral Finances (Servizio pubblico federale delle finanze) o per la quale la riscossione e il recupero sono garantiti da tale Servizio pubblico federale (…), può essere destinata senza formalità e a discrezione del funzionario competente, al pagamento delle somme dovute da tale soggetto in applicazione delle leggi fiscali pertinenti o alla liquidazione di crediti fiscali o non fiscali la cui riscossione e il cui recupero sono effettuati dal Service public fédéral Finances (…). Tale destinazione è limitata alla parte non contestata del credito nei suoi confronti.

Il trattino precedente continua ad applicarsi in caso di pignoramento, cessione, trasferimento, o in caso di concorso di crediti o procedure di insolvenza».

III. Procedimento principale e questioni pregiudiziali

17. La Pantochim è una società per azioni posta in liquidazione il 26 giugno 2001 con sentenza del tribunal de commerce de Charleroi (tribunale del Commercio di Charleroi, Belgio). Nel corso di tale liquidazione, la Pantochim ha liquidato integralmente il credito IVA privilegiato detenuto dallo Stato belga.

18. Lo Stato belga ha inoltre dichiarato nel corso del procedimento di liquidazione un credito di EUR 634 275,50 per l'IVA più interessi detenuto dallo Stato tedesco. Questo particolare credito IVA (in prosieguo il «credito IVA tedesco») è stato ammesso come credito chirografario. Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che lo Stato tedesco, per recuperare il credito IVA in questione, ha chiesto assistenza allo Stato belga sulla base della direttiva 76/308, come trasposta nella normativa belga.

19. La questione che ora ci occupa si pone perché la Pantochim ha un importante credito d'imposta nei confronti dello Stato belga. Quando lo Stato belga ha comunicato l'intenzione di compensare il suo debito fiscale nei confronti della Pantochim con il credito IVA tedesco sulla base dell'articolo 334 della legge programmatica del 27 dicembre 2004, i liquidatori della Pantochim hanno risposto citando in giudizio lo Stato belga. Il tribunal de première instance du Hainaut, division Mons (Tribunale di primo grado di Hainaut, sezione di Mons, Belgio) ha stabilito che lo Stato belga non era autorizzato a compensare i debiti e i crediti in questione. In sede d'impugnazione, la Cour d'appel de Mons (Corte d'appello di Mons, Belgio) ha confermato tale decisione con sentenza del 27 giugno 2016, e ha condannato lo Stato belga a pagare alla Pantochim la somma di EUR 502 991,47 oltre agli interessi.

20. Lo Stato belga ha quindi proposto un ricorso per cassazione dinanzi alla Cour de cassation (Corte di cassazione, Belgio). Tale Stato ha dedotto tra l'altro che, nell'impedirgli di recuperare il credito dello Stato tedesco come se fosse proprio, la Cour d'appel de Mons (Corte d'appello, Mons) aveva violato, tra l'altro, l'articolo 6, paragrafo 2, della direttiva 76/308. Inoltre, lo Stato belga non ritiene che la compensazione dei debiti ai sensi dell'articolo 334 della legge programmatica del 27 dicembre 2004 costituisca un «privilegio» ai sensi dell'articolo 10 della direttiva 76/308.

21. Detto giudice ha evidenziato un certo numero di pronunce della Cour d'appel de Mons (Corte d'appello di Mons) che sono contestate dallo Stato belga.

22. In primo luogo, la Cour d'appel de Mons (Corte d'appello di Mons) ha dichiarato che «l'articolo 334 [della legge programmatica] non esclude espressamente le disposizioni del codice civile relative alla compensazione», le quali richiedono «l'esistenza di due debiti reciproci (…) che devono esistere tra i medesimi soggetti che agiscono nella medesima qualità». La Cour d'appel de Mons (Corte d'appello di Mons) ha rilevato che «anche se il credito dello Stato tedesco può essere recuperato come credito proprio dello Stato belga, esso rimane un credito di tale Stato», con la conseguenza che «non è possibile una compensazione legale, poiché non sussistono debiti reciproci tra i medesimi soggetti, dal momento che lo Stato belga intende compensare il suo debito verso [la Pantochim] con il debito [della Pantochim] nei confronti dello Stato tedesco». La Cour d'appel de Mons (Corte d'appello di Mons) osserva inoltre che «anche se la compensazione fiscale dovesse essere considerata una compensazione sui generis», l'articolo 334 della legge programmatica «non estende il beneficio della compensazione a crediti diversi da quelli dello Stato belga».

23. In secondo luogo, la Cour d'appel de Mons (Corte d'appello di Mons) ha ritenuto che le disposizioni delle direttive non modifichino quanto esposto, poiché, sebbene «prevedano certamente che i crediti per i quali è richiesta assistenza siano recuperati come crediti dello Stato adito e nello stesso modo», resta il fatto che «i crediti da recuperare godono dei privilegi dei crediti analoghi sorti nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita solo se la legge di tale Stato o una convenzione tra lo Stato richiedente e lo Stato adito lo preveda». La Cour d'appel de Mons (Corte d'appello di Mons) ha aggiunto che «in assenza di una definizione nella direttiva, il termine "prelazione" deve essere inteso nel suo significato comune di vantaggio o prerogativa».

24. In tale contesto, la Cour de cassation (Corte di cassazione) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la disposizione secondo la quale il credito oggetto di una domanda di recupero "è considerato credito dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita", come previsto dall'articolo 6, [secondo comma], della direttiva [2008/55], che sostituisce l'articolo 6, paragrafo 2, della direttiva [76/308], debba essere interpretata nel senso che il credito dello Stato richiedente è assimilato a quello dello Stato adito, cosicché il credito dello Stato richiedente acquisisce la qualità di credito dello Stato adito.

2) Se il termine "prelazione" di cui all'articolo 10 della direttiva [2008/55], e, prima della codificazione, all'articolo 10 della direttiva [76/308], debba essere inteso come il diritto di prelazione connesso al credito che conferisce a quest'ultimo il diritto a prevalere sugli altri crediti in caso di concorso, o come qualsiasi meccanismo che abbia l'effetto di portare, in caso di concorso, al pagamento in via preferenziale del credito.

3) Se la possibilità per l'amministrazione tributaria di operare, alle condizioni previste dall'articolo 334 della legge programmatica del 27 dicembre 2004, una compensazione in caso di concorso debba essere considerata una prelazione ai sensi dell'articolo 10 delle direttive precedentemente citate».

IV. Procedimento dinanzi alla Corte

25. Hanno presentato osservazioni scritte la Pantochim, i governi belga e spagnolo e la Commissione europea. La Corte ha deciso di statuire senza udienza di discussione.

V. Analisi

A. Osservazioni preliminari

26. Nelle questioni sottoposte alla Corte in via pregiudiziale, la Cour de cassation (Corte di cassazione) cita alcune disposizioni della direttiva 76/308 e della direttiva 2008/55. Non si fa riferimento alla direttiva 2010/24. Prima di esaminare le questioni sollevate, ritengo che sia anzitutto necessario determinare quale direttiva sia applicabile ratione temporis. Ciò è importante perché vi sono talune differenze nella formulazione dell'articolo 6, paragrafo 2, della direttiva 76/308, del secondo comma dell'articolo 6 della direttiva 2008/55 e dell'articolo 10, paragrafo 1, della direttiva 2010/24 nonché dell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24, anche se il loro ambito di applicazione è ovviamente equivalente. Ciò non si può dire, tuttavia, dell'articolo 10 della direttiva 76/308[5], dell'articolo 10 della direttiva 2008/55 e dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24[6].

27. Al punto 20 della sentenza del 1º luglio 2004, Tsapalos e Diamantakis (C-361/02 e C-362/02, EU:C:2004:401), la Corte ha statuito che, poiché la direttiva 76/308 regola unicamente il riconoscimento e l'esecuzione di alcune categorie di crediti sorti in un altro Stato membro, senza enunciare regole relative alla loro nascita o alla loro portata, le disposizioni di tale direttiva vanno considerate come semplici norme di procedura. A mio parere, questa affermazione della Corte si applica anche in relazione alle direttive 2008/55 e 2010/24.

28. Secondo una giurisprudenza costante, le norme di procedura sono generalmente applicabili a tutte le controversie pendenti al momento in cui esse entrano in vigore, a differenza delle norme di merito, che al contrario sono abitualmente interpretate come non applicabili a situazioni sorte antecedentemente alla loro entrata in vigore[7].

29. L'articolo 29 della direttiva 2010/24 dispone che la direttiva 2008/55 è abrogata a decorrere dal 1º gennaio 2012 e che i riferimenti alla direttiva 2008/55 abrogata si intendono fatti alla direttiva 2010/24[8]. La direttiva 2010/24 non prevede disposizioni transitorie.

30. Ritengo pertanto che al procedimento attualmente pendente dinanzi al giudice del rinvio debba applicarsi la direttiva 2010/24 piuttosto che la direttiva 76/308 o la direttiva 2008/55.

5 Nella sua versione originale.

6 La Corte aveva già dichiarato al punto 72 della sentenza del 29 aprile 2004, Commissione/Consiglio (C-338/01, EU:C:2004:253) che «[q]uanto all'art. 10 della direttiva 76/308, ai sensi del quale i crediti da recuperare non godevano di alcun privilegio nello Stato membro in cui aveva sede l'autorità adita, nella versione risultante dalla [direttiva 2001/44/CE del Consiglio, del 15 giugno 2001, che modifica la direttiva 76/308 (GU 2001, L 175, pag. 17)] esso prevede che tali crediti non godono necessariamente dei privilegi dei crediti analoghi sorti nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita. Tale *modifica costituisce un cambiamento sostanziale nel trattamento dei crediti considerati dalla direttiva 76/308*, equivalendo ad un capovolgimento del principio applicabile sino a quel momento, cioè quello secondo il quale tali crediti non beneficiavano di alcun privilegio nello Stato adito». Il corsivo è mio.

7 Sentenza del 1º luglio 2004, Tsapalos e Diamantakis (C-361/02 e C-362/02, EU:C:2004:401, punto 19). Al punto 42 delle sue osservazioni, la Commissione afferma che, poiché la domanda di pronuncia pregiudiziale non indica la data della domanda di recupero presentata dallo Stato tedesco, non è possibile stabilire quale delle tre direttive sia applicabile nel procedimento principale. La Pantochim e i governi belga e spagnolo fanno riferimento sia alla direttiva 76/308 sia alla direttiva 2008/55.

8 La direttiva 76/308 è stata abrogata dall'articolo 25 della direttiva 2008/55 con effetto dal 30 giugno 2008. V. articolo 26 della direttiva 2008/55.

B. Sulla prima questione

31. Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24 – il quale prevede che «ogni credito per cui è stata presentata una domanda di recupero è trattato come un credito dello Stato membro adito» – debba essere interpretato nel senso che il credito dello Stato membro richiedente (nel presente procedimento, la Germania) acquisisce la qualità di credito dello Stato membro adito (nel presente procedimento, il Belgio).

32. Secondo una giurisprudenza consolidata, la direttiva 76/308 ha fissato norme comunitarie circa la reciproca assistenza al fine di garantire il recupero di crediti risultanti da taluni contributi, dazi e imposte [9]. Tale affermazione si applica anche alla direttiva 2010/24 [10]. In effetti, la direttiva 2010/24 mira ad estendere l'ambito di applicazione della direttiva 76/308, come codificata dalla direttiva 2008/55, a crediti che in precedenza non erano assoggettati a queste ultime direttive, per tutelare meglio gli interessi finanziari degli Stati membri e la neutralità del mercato interno e rendere più efficace l'assistenza reciproca in materia di recupero. In sintesi, quindi, dato il numero crescente di richieste di assistenza, la direttiva 2010/24 cerca in generale di facilitare e promuovere tale assistenza reciproca [11].

33. L'articolo 1 della direttiva 2010/24 enuncia che essa stabilisce le norme ai sensi delle quali gli Stati membri devono *fornire*, in uno Stato membro, *l'assistenza* al recupero dei crediti di cui all'articolo 2 sorti in un altro Stato membro. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2010/24 prevede che la richiesta di assistenza può essere presentata in relazione, tra l'altro, al recupero della *totalità delle imposte e dei dazi di qualsiasi tipo* riscossi da o per conto di uno Stato membro o per conto dell'Unione [12]. A norma dell'articolo 10, paragrafo 1, della direttiva 2010/24, l'autorità adita di uno Stato membro, su domanda dell'autorità richiedente di un altro Stato membro, procede al recupero dei crediti oggetto di un titolo che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente.

34. Al punto 48 della sentenza del 26 aprile 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), la Corte ha dichiarato che, conformemente all'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2010/24, il credito per cui è stata presentata una domanda di recupero è trattato come un credito dello Stato membro adito, «il quale è quindi indotto a esercitare le competenze conferitegli e si avvale delle procedure previste dalle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative applicabili ai crediti riguardanti dazi e imposte identici o simili nel suo ordinamento giuridico» [13].

35. È tuttavia importante sottolineare i limiti delle suddette considerazioni svolte nella sentenza del 26 aprile 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282). Dai termini di detta sentenza risulta chiaramente che la Corte si riferiva in quella sede agli *obblighi procedurali* dello Stato adito. Pertanto, a mio parere, sebbene l'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24 imponga che i crediti dello

9 Sentenza del 18 ottobre 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

10 Ai sensi del primo considerando della direttiva 2010/24, «[l]'assistenza reciproca tra gli Stati membri ai fini del recupero dei rispettivi crediti e di quelli dell'Unione derivanti da determinate imposte e altre misure contribuisce al buon funzionamento del mercato interno. Oltre a garantire la neutralità fiscale, ha permesso agli Stati membri di eliminare misure di protezione discriminatorie adottate in relazione alle operazioni transfrontaliere per prevenire frodi e perdite di bilancio». V. anche sentenza del 26 aprile 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punto 42).

11 V., in tal senso, sentenza del 14 marzo 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, punto 29). V. anche il considerando 4 della direttiva 2010/24, secondo il quale «[p]er garantire meglio gli interessi finanziari degli Stati membri e la neutralità del mercato interno, è necessario estendere l'ambito di applicazione dell'assistenza reciproca in materia di recupero ai crediti derivanti da imposte e dazi che ancora non vi rientrano, mentre per far fronte alle crescenti domande di assistenza e produrre risultati migliori è necessario rendere l'assistenza più efficace ed efficiente e facilitarla nella pratica. Al fine di conseguire tali obiettivi sono necessari importanti adattamenti, per cui una mera modifica della vigente direttiva 2008/55/CE non sarebbe sufficiente. La direttiva 2008/55/CE dovrebbe pertanto essere abrogata e sostituita da un nuovo strumento giuridico che muova dai risultati di detta direttiva ma preveda, laddove necessario, norme più chiare e precise».

12 Occorre rilevare che la direttiva 79/1071/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, che modifica la direttiva 76/308 (GU 1979, L 331, pag. 10) ha ampliato la sfera di applicazione di quest'ultima estendendola ai crediti relativi all'IVA.

13 V. anche, per analogia, con riferimento alla direttiva 76/308, sentenza del 14 gennaio 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punto 43).

Stato membro richiedente siano considerati, dal *punto di vista procedurale*, equivalenti [14] a quelli dello Stato membro adito, sussistono tuttavia limiti alla portata di questa specifica finzione giuridica. In particolare, tale credito non acquisisce, dal *punto di vista sostanziale*, la qualità di un credito che possa essere rivendicato dallo Stato membro adito.

36. Ciò risulta chiaramente dalla formulazione e dal contesto dello stesso articolo 13, paragrafo 1. Quindi, ad esempio, l'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma della direttiva 2010/24 afferma che «[l]o Stato membro adito *non è tenuto* a concedere ai crediti degli altri Stati membri le preferenze accordate per crediti analoghi sorti in tale Stato membro, *salvo* diverso accordo tra gli Stati membri interessati o diversa disposizione nella legislazione dello Stato membro adito» [15]. Ciò è di per sé sufficiente a dimostrare che i crediti dello Stato membro adito sono trattati in modo del tutto distinto e separato da quelli dello Stato membro richiedente. A suo modo, ciò mostra anche i limiti della finzione giuridica di cui all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24, in quanto se il credito dello Stato richiedente dovesse effettivamente essere trattato, a tal fine, come sostanzialmente identico a quello di un credito dello Stato adito, il terzo comma di tale direttiva sarebbe stato del tutto inutile e superfluo.

37. A mio parere, pertanto, l'effetto della direttiva 2010/24 è che lo Stato membro adito agisce come una sorta di agente per conto dello Stato membro richiedente ai fini dell'esecuzione del credito di quest'ultimo [16]. Tuttavia, in assenza di una cessione concreta del credito allo Stato membro adito – e non vi sono indizi che ciò sia avvenuto nel caso di specie – il credito rimane quello dello Stato membro richiedente [17].

38. Va infatti ricordato che, ai sensi dell'articolo 1 della direttiva 2010/24, il ruolo dello Stato membro adito è *fornire assistenza* allo Stato membro richiedente nel recupero dei crediti di *quest'ultimo*. Concordo pertanto con la posizione del governo spagnolo [18], secondo cui il credito dello Stato membro richiedente non può essere assimilato a quello dello Stato membro adito e il credito dello Stato membro richiedente non acquisisce la qualità di credito dello Stato membro adito [19].

14 Le possibilità per lo Stato membro adito di rifiutare l'assistenza allo Stato membro richiedente sono molto limitate. V. sentenza del 26 aprile 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punti da 49 a 51).

15 Il corsivo è mio.

16 In linea di principio, lo Stato membro adito deve chiedere al debitore in questione piuttosto che allo Stato membro richiedente il pagamento delle spese da esso sostenute in relazione a una domanda di recupero. Ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 1, della direttiva 2010/24, «(...) l'autorità adita tenta di recuperare dalla persona interessata e trattiene le spese da essa sostenut[e] in connessione con il recupero, in conformità delle disposizioni legislative e regolamentari dello Stato membro adito».

17 Nella sentenza del 14 marzo 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, punti 33 e 34), la Corte ha osservato che l'articolo 14 della direttiva 2010/24 prevede una ripartizione delle competenze tra gli organi dello Stato membro richiedente e quelli dello Stato membro adito. Pertanto, le controversie concernenti il credito devono essere proposte dinanzi ai giudici dello Stato membro richiedente, mentre le misure esecutive adottate nello Stato membro adito devono essere proposte dinanzi ai giudici di quest'ultimo Stato membro. Secondo la Corte, tale ripartizione delle competenze è corollario del fatto che il credito e i titoli che consentono l'esecuzione del suo recupero sono stabiliti sulla base delle leggi in vigore nello Stato membro richiedente, mentre le misure di esecuzione sono adottate nello Stato membro adito, conformemente alle disposizioni di legge applicabili in quest'ultimo. Questa ripartizione delle competenze è, a mio avviso, indicativa del fatto che la direttiva 2010/24 contiene norme procedurali e non sostanziali, disciplinanti, tra l'altro, la qualità o la titolarità di un credito.

18 V. punto 27 delle sue osservazioni.

19 La Pantochim ritiene che lo Stato membro adito agisca per conto dello Stato membro richiedente. V. pag. 8 delle sue osservazioni. Il governo belga, ai punti 18 e 21 delle sue osservazioni, afferma che il credito dello Stato membro richiedente acquisisce la qualità di credito dello Stato membro adito e che il credito dello Stato membro richiedente è pienamente assimilato a quello dello Stato membro adito.

39. A tale riguardo, la Corte ha recentemente dichiarato, al punto 40 della sentenza del 14 marzo 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209), che «in mancanza di determinazione, da parte della direttiva 2010/24, delle modalità di conservazione degli importi recuperati dallo Stato membro adito prima del loro trasferimento allo Stato membro richiedente, quest'ultima rientra nella competenza degli Stati membri, *a condizione che l'obbligo di trasferire gli importi recuperati e gli interessi applicabili sia rispettato*» [20].

40. Alla luce di quanto precede, ritengo che l'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24, che stabilisce che «ogni credito per cui è stata presentata una domanda di recupero è trattato come un credito dello Stato membro adito» debba essere interpretato semplicemente nel senso che quest'ultimo Stato membro è tenuto a esercitare le competenze conferitegli e ad avvalersi delle procedure previste dalle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative applicabili ai crediti riguardanti imposte o dazi identici o simili nel suo ordinamento giuridico. Da una lettura dell'articolo 13, paragrafo 1, primo e terzo comma, della direttiva 2010/24 risulta chiaramente che il credito dello Stato membro richiedente non acquisisce tuttavia, a tal fine, la qualità di credito sostanziale dello Stato membro adito.

C. Sulla seconda questione

41. Con la seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, alla Corte di stabilire se il termine «privilegio» di cui all'articolo 10 della direttiva 76/308 e «prelazione» di cui all'articolo 10 della direttiva 2008/55 debba essere interpretato nel senso che esso si riferisce a un diritto preferenziale che assiste un credito a cui conferisce un diritto di prelazione in caso di concorso di crediti o a un qualsiasi meccanismo che si traduce, in caso di concorso di crediti, nel pagamento in via preferenziale del credito.

42. Come ho indicato al paragrafo 30 delle presenti conclusioni, ritengo che al procedimento attualmente pendente dinanzi al giudice del rinvio debba applicarsi la direttiva 2010/24 piuttosto che la direttiva 76/308 o la direttiva 2008/55. Il giudice del rinvio chiede quindi un'interpretazione dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24. A tale riguardo, esso chiede se il termine «privilegio» o «prelazione» debba essere inteso come un diritto preferenziale che assiste il credito, conferendogli un diritto di prelazione sugli altri crediti in caso di concorso, o come un meccanismo che comporti, in caso di concorso, il pagamento in via preferenziale del credito. Nonostante il linguaggio formale di tale questione, il giudice del rinvio non ha indicato, a mio avviso, in che modo si esplichi, nel suo ordinamento giuridico, una differenza concreta tra queste due alternative.

43. Esaminerò quindi la questione in termini alquanto astratti, concentrandomi sul linguaggio usato dalla direttiva stessa.

20 Il corsivo è mio. V. articolo 13, paragrafo 5, della direttiva 2010/24. Osservo che, nella sentenza del 14 marzo 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209), sebbene la Corte abbia ampiamente seguito le conclusioni presentate dall'avvocato generale Bobek nella medesima causa Metirato (EU:C:2018:944), essa non ha utilizzato l'espressione «piena assimilazione dei crediti» utilizzata nelle conclusioni dell'avvocato generale per fare riferimento al principio di cui all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24, secondo cui i crediti per i quali è stata presentata una domanda di recupero devono essere considerati come se fossero crediti dello Stato membro adito.

44. Va notato che la versione inglese dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24 non fa riferimento al termine «prelazione» [21]. Essa stabilisce piuttosto che lo Stato membro adito non è tenuto a concedere ai crediti degli altri Stati membri le *preferenze* [22] accordate per crediti analoghi sorti in tale Stato membro, salvo diverso accordo tra gli Stati membri interessati o diversa disposizione nella legislazione dello Stato membro adito [23].

45. Per giurisprudenza costante, dall'esigenza di un'applicazione uniforme del diritto dell'Unione e dal principio di uguaglianza discende che ai termini di una disposizione di diritto dell'Unione che non contiene alcun espresso rinvio al diritto degli Stati membri deve di regola essere data un'interpretazione autonoma e uniforme da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi [24]. Inoltre, non essendovi alcuna definizione del termine «preferenze» (e/o «privilèges» nella versione in lingua francese [25]) nella direttiva 2010/24, la determinazione del significato e della portata del suddetto termine va operata considerando il contesto generale [26] nel quale esso è utilizzato e conformemente al suo senso abituale nel linguaggio corrente [27].

46. Il termine «preferenze», che compare solo nel considerando 14 e nell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24, non è definito da detta direttiva, né in essa viene fatto alcun riferimento al diritto degli Stati membri ai fini della sua definizione. Il considerando 14 della direttiva 2010/24 stabilisce, in sostanza, che l'esercizio da parte dello Stato membro adito delle competenze conferitegli dalla sua legislazione nazionale in materia di crediti concernenti gli stessi o analoghi dazi o imposte «non dovrebbe, di norma, essere applicat[o] riguardo alle preferenze accordate ai crediti sorti nello Stato membro adito. Tuttavia, dovrebbe essere prevista la possibilità di estendere le preferenze a crediti di altri Stati membri in base a un accordo tra gli Stati membri interessati» [28].

47. L'articolo 13 della direttiva 2010/24 è rubricato «Esecuzione della domanda di recupero». L'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24 prevede, in sostanza, che l'autorità adita eserciti le *competenze* conferitele *e* si avvalga delle *procedure* previste dalle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative di detto Stato membro per recuperare i crediti oggetto di una domanda di recupero. Ciascun credito siffatto deve essere trattato a tal fine come un credito dello Stato membro adito, salvo diversa disposizione prevista in detta direttiva.

21 La versione francese dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24 fa riferimento sia al termine «préférences» che al termine «privilèges». Le versioni in lingua spagnola, ceca, danese, tedesca, estone, italiana, lettone, lituana, ungherese, maltese, neerlandese, polacca, portoghese, rumena, slovacca, slovena e svedese dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24 usano nell'intero testo il medesimo termine o un termine quasi equivalente. Tale termine corrisponde a «preferenze», «privilegi», «(diritto) di prelazione» o «prerogative».

22 Ritengo che il termine «preferences» (preferenze) di cui all'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24 sia di fatto sinonimo del termine «preferential treatmente» (privilegio) di cui all'articolo 10 della direttiva 76/308 e all'articolo 10 della direttiva 2008/55 (prelazione). Va tuttavia sottolineato che gli articoli stessi hanno un ambito di applicazione molto diverso e il loro contenuto si è evoluto nel tempo. V. articolo 1, paragrafo 9, della proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la direttiva 76/308/CEE relativa all'assistenza reciproca in materia di ricupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia (FEAOG), nonché dei prelievi agricoli, dei dazi doganali, dell'imposta sul valore aggiunto e di talune accise (98/C 269/06), COM(1998) 364 def., che usa il termine «preferences» (privilegio) piuttosto che il termine «privileges» (prelazione). Il testo da ultimo adottato, segnatamente la direttiva 2001/44, fa riferimento al grado di «prelazione».

23 La Pantochim (pag. 10 delle sue osservazioni), il governo spagnolo (punto 31 delle sue osservazioni) e la Cour d'appel de Mons (Corte d'appello di Mons) ritengono che il termine «prelazione» si riferisca a un vantaggio o a una prerogativa. Il governo belga sostiene che il termine «prelazione» debba essere inteso come il diritto preferenziale connesso al credito che conferisce a quest'ultimo un diritto di prelazione rispetto ad altri crediti in caso di concorso (punto 40 delle sue osservazioni). La Commissione ritiene che esso debba essere inteso come un diritto di pagamento prioritario che assiste un credito (punto 32 delle sue osservazioni).

24 Sentenza del 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punto 38 e giurisprudenza citata).

25 Vorrei sottolineare ancora una volta che questi termini sono a mio avviso sinonimi.

26 La proposta della Commissione che ha portato all'adozione della direttiva 2010/24 non faceva riferimento a «preferences» (preferenze) ma a «privileges» (privilegi). V. considerando 13 e articolo 22, paragrafo 2, della proposta di direttiva del Consiglio sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure (COM/2009/0028 def.) (in prosieguo: la «proposta di direttiva 2010/24»). Detta disposizione della proposta prevede infatti che, nel dare esecuzione a una domanda di assistenza riguardante un credito che rientra nell'ambito di applicazione della direttiva, l'autorità adita esercita non solo le competenze ma anche i privilegi accordati a crediti sorti nello Stato membro adito. Orbene, dalla genesi della direttiva 2010/24 non emergono le ragioni per cui il termine «privilege» (privilegio) è stato modificato in «preference» (preferenza) nelle diverse versioni linguistiche e quale fosse l'obiettivo, eventualmente, di detta modifica.

27 Sentenza del 4 maggio 2006, Massachusetts Institute of Technology (C-431/04, EU:C:2006:291, punto 17 e giurisprudenza citata).

28 V., a contrario, l'articolo 22, paragrafo 2, della proposta di direttiva 2010/24.

48. A mio parere il terzo comma dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2010/24 non è redatto in forma di eccezione o deroga al primo comma dello stesso: esso si riferisce piuttosto a qualcosa di distinto dalle competenze e procedure applicabili all'esecuzione di una domanda di recupero. Alla luce del contesto generale e della formulazione di tale disposizione, ritengo che, in determinate circostanze, essa estenda ai crediti dello Stato membro richiedente diritti o benefici *aggiuntivi* concessi in relazione all'esecuzione dei crediti dello Stato membro adito, oltre e in aggiunta alle competenze e procedure di cui all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24. Come ho già sottolineato, tutto ciò rafforza la conclusione relativa alla prima questione, secondo cui il credito dello Stato richiedente non deve essere trattato dal *punto di vista sostanziale* come se fosse un credito rivendicato dallo Stato adito perché, ripeto, tutto ciò non sarebbe necessario se il credito godesse di questa qualità sostanziale.

49. Considerato la maniera ampia e incondizionata in cui il termine «preferenze» compare nell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24, ritengo che detto termine si riferisca a qualsiasi meccanismo che, in caso di concorso di crediti, si traduce nel pagamento in via preferenziale del credito dello Stato membro adito. Ciò comprenderebbe – ma non solo – i diritti preferenziali o di prelazione che assistono i crediti dello Stato membro adito in relazione all'ordine o alla graduatoria di pagamento degli stessi, tenuto conto della disciplina dell'insolvenza di tale Stato membro [29]. Di conseguenza, lo Stato membro adito *può* – ma non è *tenuto* a – concedere tali diritti preferenziali o di prelazione in relazione ai crediti degli Stati membri richiedenti secondo le modalità previste dall'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24 [30].

D. Sulla terza questione

50. Con la terza questione il giudice del rinvio chiede di accertare se la possibilità di compensare crediti in caso di concorso, alle condizioni previste da una disposizione di diritto nazionale quale l'articolo 334 della legge programmatica del 27 dicembre 2004 o l'articolo 194 della legge programmatica del 22 dicembre 2008, debba considerarsi una preferenza ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24.

51. Come la Commissione ha rilevato nelle sue osservazioni scritte, la competenza generale per effettuare una compensazione tra crediti reciproci fa parte delle competenze e procedure previste dal diritto nazionale per il recupero dei crediti. Questo potere di compensazione si applica quindi non solo ai crediti dello Stato membro adito (in questo caso, lo Stato belga), ma anche ai crediti di altri creditori in caso di crediti reciproci [31]. Ritengo pertanto che la competenza per di compensare crediti

29 A tale riguardo, osservo che l'applicazione della direttiva 2010/24 non si limita ai casi di insolvenza del debitore dello Stato membro richiedente. L'ambito di applicazione della direttiva 2010/24 si estende a tutti i crediti di cui all'articolo 2 della stessa, fatto salvo, tra l'altro, un certo numero di limiti agli obblighi dell'autorità adita enumerati all'articolo 18 di detta direttiva.

30 L'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24 stabilisce inoltre che lo Stato membro che conceda preferenze ai crediti di un altro Stato membro non può, alle stesse condizioni, rifiutare di accordare le stesse preferenze agli stessi o analoghi crediti di altri Stati membri. Pertanto, quando dallo Stato membro adito sono concesse preferenze ai crediti di un altro Stato membro, esse devono essere concesse su base paritaria ai crediti di tutti gli altri Stati membri. Atteso che tali preferenze possono andare a svantaggio di altri creditori, ritengo che esse debbano essere conferite per legge in modo trasparente, al fine di informarne gli altri creditori.

31 Ovviamente spetta al giudice del rinvio accertare le norme sulla compensazione ai sensi del diritto belga.

reciproci rientri, in linea di principio, nell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24[32]. Così, ad esempio, qualora la Pantochim e lo Stato tedesco abbiano crediti reciproci, questi potrebbero, in linea di principio – purché sussistano questa e tutte le altre condizioni previste dal diritto belga – essere compensati tra loro.

52. La domanda di pronuncia pregiudiziale non chiarisce forse a sufficienza se l'articolo 334 della legge programmatica del 27 dicembre 2004 o l'articolo 194 della legge programmatica del 22 dicembre 2008 deroghino alle norme generali sulla compensazione previste dal codice civile belga. Fatta salva la verifica da parte del giudice nazionale, sembrerebbe che queste norme generali richiedano l'esistenza di crediti reciproci tra i medesimi soggetti che agiscono nella medesima qualità. Non è quindi chiaro se i crediti dello Stato membro adito (in questo caso lo Stato belga) che rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 2 della direttiva 2010/24 siano trattati diversamente dai crediti di altri creditori per quanto riguarda l'applicazione delle regole di compensazione.

53. Nella domanda di pronuncia pregiudiziale, infatti, il giudice del rinvio ha citato estratti della sentenza della Cour d'appel de Mons (Corte d'appello di Mons) del 27 giugno 2016, che ha statuito che né la legge programmatica del 27 dicembre 2004 né la legge programmatica del 22 dicembre 2008 derogano alle norme generali in materia di compensazione previste dal codice civile belga che, come ho già rilevato, richiedono l'esistenza di crediti reciproci tra i medesimi soggetti. Inoltre, secondo la Cour d'appel de Mons (Corte d'appello di Mons), anche qualora il credito dello Stato tedesco potesse essere recuperato come credito dello Stato belga, esso resta un credito dello Stato tedesco e, in assenza di debiti reciproci, la compensazione non può avere luogo.

54. Nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio ha anche citato taluni argomenti dello Stato belga nel procedimento d'impugnazione pendente dinanzi ad esso. A tale riguardo, il giudice del rinvio ha dichiarato che, secondo lo Stato belga, la legge programmatica del 27 dicembre 2004 e la legge programmatica del 22 dicembre 2008 stabiliscono un sistema di compensazione sui generis che non richiede la reciprocità tra debiti e crediti in materia fiscale. Lo Stato belga ha sostenuto che la compensazione è quindi autorizzata per i suddetti crediti, purché sia stata presentata una domanda di recupero ai sensi della direttiva 2010/24.

55. Nelle osservazioni scritte presentate dinanzi alla Corte, il governo belga sostiene che la terza questione sarebbe irricevibile in quanto il giudice del rinvio non ha spiegato le norme sulla compensazione previste dal codice civile belga né ha spiegato il meccanismo di compensazione previsto dalla legge programmatica del 27 dicembre 2004 e dalla legge programmatica del 22 dicembre 2008.

32 V., a tal fine, gli argomenti sviluppati dalla Commissione al punto 50 delle sue osservazioni. Inoltre, sebbene non applicabile ratione temporis alla liquidazione della Pantochim, l'articolo 6 del regolamento (CE) n. 1346/2000 del Consiglio, del 29 maggio 2000, relativo alle procedure di insolvenza (GU 2000, L 160, pag. 1), è rubricato «Compensazione», e il suo paragrafo 1 prevede che «[l]'apertura della procedura di insolvenza non pregiudica il diritto del creditore di invocare la compensazione del proprio credito con il credito del debitore, quando la compensazione è consentita dalla legge applicabile al credito del debitore insolvente». L'articolo 43 dello stesso regolamento, rubricato «Applicazione nel tempo», così recita: «Le disposizioni del presente regolamento si applicano soltanto alle procedure di insolvenza aperte dopo la sua entrata in vigore. Gli atti compiuti dal debitore prima dell'entrata in vigore del presente regolamento continuano ad essere disciplinati dalla legge ad essi applicabile al momento del loro compimento». Il regolamento n. 1346/2000 è entrato in vigore il 31 maggio 2002. V. articolo 47 del regolamento citato. Il regolamento n. 1346/2000 è stato abrogato dal regolamento (UE) 2015/848 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 maggio 2015, relativo alle procedure di insolvenza (GU 2015, L 141, pag. 19). V. anche articolo 9, paragrafo 1, del regolamento n. 2015/848 per quanto riguarda la compensazione, molto simile all'articolo 6, paragrafo 1, del regolamento n. 1346/2000. Ai sensi dell'articolo 84, paragrafo 1 del regolamento n. 2015/848, le disposizioni di tale «regolamento si applicano soltanto alle procedure di insolvenza aperte successivamente al 26 giugno 2017. Gli atti compiuti dal debitore prima di tale data continuano a essere disciplinati dalla legge a essi applicabile al momento del loro compimento».

56. Mi trovo costretto non senza qualche esitazione a concordare con questa posizione. In mancanza di una vera e propria spiegazione nella domanda di pronuncia pregiudiziale o nel fascicolo sottoposto alla Corte in ordine alle modalità di funzionamento di tale meccanismo asseritamente sui generis e alle differenze, qualora ve ne siano, rispetto alle norme generali sulla compensazione previste dal codice civile belga, non mi ritengo in grado di valutare utilmente se tale meccanismo rientri nella nozione di «competenze e procedure» di cui al primo comma dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2010/24 o se, al contrario, esso costituisca una preferenza ai sensi del terzo comma del medesimo.

57. Il governo belga sostiene, in subordine alle sue argomentazioni sull'irricevibilità, che il meccanismo sui generis si limita a semplificare la procedura di recupero e non dovrebbe quindi essere considerato un privilegio (preferenza).

58. Qualora la Corte dovesse considerare ricevibile la terza questione e qualora, come sostenuto dal governo belga, il meccanismo in questione si limiti a semplificare la procedura di recupero senza concedere diritti preferenziali o di prelazione in merito all'ordine o alla graduatoria del pagamento dei crediti e senza accordare in altro modo una preferenza allo Stato belga in quanto creditore, allora[33], a mio avviso, tale meccanismo rientra nelle competenze e procedure di cui all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24.

59. Tutto ciò significa che uno Stato membro avrebbe la facoltà di prevedere nelle proprie norme nazionali sul recupero dei crediti una competenza generale a compensare tutti i crediti e a derogare al requisito della reciprocità, indipendentemente dall'identità del creditore. *Qualora* fosse davvero questo l'effetto della legge programmatica del 27 dicembre 2004 e della legge programmatica del 22 dicembre 2008 – questione che spetta interamente ai giudici nazionali valutare e stabilire – tale competenza di compensazione rafforzata dovrebbe essere considerata parte delle «competenze e procedure» ordinarie previste dal diritto nazionale in materia di insolvenza, secondo quanto previsto dall'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24.

60. D'altro canto, occorre rilevare che, secondo la Commissione, il meccanismo in questione sembrerebbe concedere allo Stato belga un diritto di pagamento in via preferenziale in deroga alle norme ordinarie in materia di compensazione, e, in quanto tale, dovrebbe essere pertanto considerato un privilegio (preferenza) ai fini dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/34[34]. Sebbene sia deplorevole che la questione debba essere trattata sulla base di una mera ipotesi, se l'effetto della legge programmatica del 27 dicembre 2004 e della legge programmatica del 22 dicembre 2008 dovesse essere il conferimento di un diritto di compensazione privilegiato o rafforzato a favore dello Stato belga, di cui non hanno beneficiato altri creditori in deroga al requisito della reciprocità del debito, a mio avviso ciò costituirebbe una «preferenza» ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24.

61. Naturalmente, anche se così fosse, ciò *di per sé* non cambierebbe nulla, poiché va ricordato che l'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24 stabilisce *anche* che gli Stati membri aditi non sono tenuti a concedere tali diritti preferenziali per crediti analoghi dello Stato membro richiedente, a meno che non sia stato specificamente concordato diversamente dagli Stati membri in questione o che tali privilegi per i crediti dello Stato membro richiedente siano previsti dalla legislazione dello Stato membro adito.

33 Circostanza che deve essere verificata dal giudice del rinvio.

34 La Commissione ritiene che spetti al giudice del rinvio valutare se il meccanismo di compensazione in questione costituisca una preferenza. V. punto 47 delle osservazioni della Commissione.

62. Con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, dal fascicolo sottoposto alla Corte, e in particolare dall'articolo 15 della legge del 20 luglio 1979[35], sembrerebbe che, secondo l'ordinamento giuridico belga, i crediti di uno Stato membro richiedente *non* beneficiano in realtà di una siffatta preferenza o privilegio[36].

63. Inoltre, in mancanza di una formulazione in tal senso, analogamente al primo comma dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2010/24, il terzo comma non modifica la qualità del credito né comporta il trasferimento del credito dello Stato membro richiedente allo Stato membro adito. Ne consegue pertanto che tali preferenze non possono far sì che il credito dello Stato membro richiedente acquisisca la qualità di credito dello Stato membro adito. Ritengo inoltre, a fini di chiarezza, che, alla luce della finalità della direttiva 2010/24, consistente nel garantire, tra l'altro, che lo Stato membro adito assista lo Stato membro richiedente nel recupero dei crediti di quest'ultimo, la concessione di preferenze ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24 debba operare a vantaggio dello Stato membro richiedente e non a scapito di esso.

VI. Conclusione

64. Tenuto conto delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere alle questioni proposte dalla Cour de cassation (Corte di cassazione, Belgio) nei seguenti termini:

L'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure, che stabilisce che «ogni credito per cui è stata presentata una domanda di recupero è trattato come un credito dello Stato membro adito» deve essere interpretato nel senso che quest'ultimo Stato membro è tenuto a esercitare le competenze conferitegli e ad avvalersi delle procedure previste dalle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative applicabili ai crediti riguardanti imposte o dazi identici o simili nel suo ordinamento giuridico. L'articolo 13, paragrafo 1, primo e terzo comma, della direttiva 2010/24 deve essere interpretato nel senso che il credito dello Stato membro richiedente non acquisisce, ciò nonostante, a livello sostanziale, la qualità di credito dello Stato membro adito.

Il termine «preferenze» di cui all'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24, si riferisce a qualsiasi meccanismo che, in caso di concorso di crediti, si traduce nel pagamento in via preferenziale del credito dello Stato membro adito. Ciò comprende – ma non solo – i diritti preferenziali o di prelazione che assistono crediti dello Stato membro adito in relazione all'ordine o alla graduatoria di pagamento degli stessi, tenuto conto della disciplina dell'insolvenza di tale Stato membro. Lo Stato membro adito può – ma non è tenuto a farlo – concedere tali diritti preferenziali o di prelazione in relazione ai crediti dello Stato membro richiedente.

La competenza generale a compensare crediti reciproci ai sensi del diritto nazionale fa parte delle competenze e procedure previste dal diritto nazionale per il recupero non solo dei crediti dello Stato membro adito, ma anche dei crediti di altri creditori, qualora esistano crediti reciproci, e rientra, in linea di principio, nell'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24.

35 V. anche articolo 20, paragrafo 1, della Loi transposant la Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures du 9 janvier 2012 (legge che traspone la direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure, del 9 gennaio 2012) che prevede inoltre, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, che i crediti esteri per i quali è richiesta l'assistenza *non* beneficiano di alcun privilegio.

36 Il governo belga ha inoltre affermato al punto 51 delle sue osservazioni dinanzi alla Corte che i crediti dello Stato membro richiedente *non* beneficiano di alcun «privilegio».

Un meccanismo che si limiti a semplificare la procedura di recupero senza concedere diritti preferenziali o di prelazione in merito all'ordine o alla graduatoria del pagamento dei crediti dello Stato membro adito rientra nelle competenze e procedure di cui all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2010/24.

L'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma della direttiva 2010/24 non incide sulla qualità del credito né comporta il trasferimento del credito dello Stato membro richiedente allo Stato membro adito. Alla luce della finalità della direttiva 2010/24, consistente nel garantire, tra l'altro, che lo Stato membro adito assista lo Stato membro richiedente nel recupero dei crediti di quest'ultimo, la concessione di preferenze ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, terzo comma, della direttiva 2010/24 deve operare a vantaggio dello Stato membro richiedente e non a scapito di esso.