

Causa C-164/24

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

1° marzo 2024

Giudice del rinvio:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria)

Data della decisione di rinvio:

20 febbraio 2024

Ricorrente nel procedimento amministrativo:

«Cityland» EOOD

Resistente:

Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Veliko Tarnovo

ORDINANZA

(omissis)

Città di Veliko Tarnovo

Administrativen sad – Veliko Tarnovo (Tribunale amministrativo di Veliko Tarnovo, Bulgaria), (omissis)

Previo esame del procedimento amministrativo n. 815/2023 (omissis)

Tale procedimento amministrativo è stato avviato mediante il ricorso proposto dalla EOOD «Cityland» (omissis) contro l’Akt za deregistratsia po ZDDS [decisione in merito alla cancellazione dal registro dell’imposta sul valore aggiunto (IVA)] n. 040992203779246/27.09.2022, emanata dall’ufficio competente per la riscossione della Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (Direzione territoriale dell’Agenzia nazionale delle entrate di Veliko Tarnovo) e confermata dalla decisione n. 120/19.12.2022 del Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo (direttore della Direzione «Impugnazioni e prassi

tributaria e previdenziale» di Veliko Tarnovo). Con tale decisione la registrazione ai fini IVA di detta società veniva cancellata. Per quanto riguarda la decisione sul merito nella causa pendente, questo giudice ritiene che la corretta soluzione della controversia richieda un'interpretazione vincolante delle disposizioni del diritto dell'Unione, ai fini della quale ritiene necessario sottoporre d'ufficio alla Corte di giustizia dell'Unione europea una domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

I. Parti nel procedimento

1. Ricorrente – EOOD «Cityland» (omissis)
2. Resistente – Direttore della Direzione «Impugnazioni e prassi tributaria e previdenziale» di Veliko Tarnovo, Bulgaria

II. Oggetto del procedimento

Decisione n. 040992203779246/27.09.2022 dell'ufficio competente per la riscossione della Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (Direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate di Veliko Tarnovo), relativa alla cancellazione dal registro dell'IVA, con la quale cessava la registrazione ai fini IVA di detta società.

III. Fatti

III.1 La EOOD «Cityland» è una società commerciale che ha operato fino al 2019 nel settore edile.

III.2 Nel 2022 la società veniva sottoposta a un'ispezione in cui, dopo aver esaminato i documenti trasmessi e il conto tributario e previdenziale del soggetto passivo, l'ufficio competente per la riscossione dell'agenzia delle entrate constatava una violazione sistematica degli obblighi derivanti dalla legge sull'IVA (ZDDS), consistente nel fatto che non era stata versata l'IVA dichiarata per complessivamente cinque periodi d'imposta, dal 1° settembre 2013 al 30 giugno 2018.

III.3 Detta violazione veniva indicata come motivazione per la cessazione della registrazione ai fini IVA ai sensi dell'articolo 176, punto 3, dello ZDDS, con conseguente adozione della decisione impugnata avente ad oggetto la cancellazione dal registro dell'IVA.

III.4 Nella decisione del direttore della Direzione «Impugnazioni e prassi tributaria e previdenziale» di Veliko Tarnovo sono riportati debiti per IVA non versata pari a BGN 4 144,59 per il periodo d'imposta settembre 2013, BGN 0,46 per il periodo d'imposta maggio 2017, BGN 365,50 per il periodo d'imposta

marzo 2018, BGN 49,66 per il periodo d'imposta aprile 2018 e BGN 27 506,73 per il periodo d'imposta giugno 2018. La società fa valere che l'imposta dichiarata e non versata deriverebbe da fatture emesse della EOOD «Terem – Ivaylo», che non sarebbero state pagate e in merito alle quali sarebbe pendente un procedimento giudiziario. A seguito dell'opposizione della società, l'autorità competente raccoglieva ulteriori prove e constatava che i debiti di IVA sarebbero stati saldati il 27 ottobre 2022 e che sarebbero dovuti interessi pari a BGN 6 264,01.

IV. Norme giuridiche pertinenti

Diritto nazionale

La legislazione applicabile è lo Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (legge sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: lo «ZDDS»).

L'articolo 89 dello ZDDS prevede quanto segue: «[(1)] (modificato – DV n. 105 del 2014, in vigore dal 1° gennaio 2015) Ove, per il periodo considerato, sia realizzato un risultato sotto forma di imposta dovuta, la persona registrata è tenuta a versare l'imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA per il periodo di cui trattasi sul conto della competente Direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle entrate a favore del bilancio statale.

(3) (omissis) (DV n. 98 del 2018, in vigore dal 1° gennaio 2019) L'imposta si considera riscossa il giorno in cui l'importo arriva sul conto menzionato al paragrafo 1».

L'articolo 106 dello ZDDS prevede quanto segue: «(1) La cessazione della registrazione (cancellazione dal registro) ai sensi della presente legge è un procedimento che comporta che un soggetto non sia più autorizzato, dal momento della cancellazione dal registro, a liquidare l'IVA e a detrarre l'imposta versata a monte, salvo quanto diversamente previsto dalla presente legge.

(2) La registrazione viene cancellata:

1. su istanza del soggetto registrato, se ricorrono motivi di cancellazione – obbligatoria o volontaria – dal registro;
2. su istanza dell'autorità tributaria;
 - a) qualora la stessa abbia riscontrato un motivo di cancellazione obbligatoria dal registro;
 - b) nel caso previsto dall'articolo 176».

L'articolo 125 dello ZDDS prevede quanto segue: «(1) (modificato – DV n. 105 del 2014, in vigore dal 1° gennaio 2015, [modificato – DV], n. 14 del 2022, in

vigore dal 18 febbraio 2022) Per ciascun periodo d'imposta, la persona registrata ai sensi degli articoli 96, 97, 97a, 99 e 100, paragrafi 1 e 2, presenta una dichiarazione fiscale sulla base dei documenti contabili menzionati all'articolo 124.

(4) La dichiarazione fiscale di cui al paragrafo 1 va presentata anche in assenza di imposte dovute o da rimborsare, nonché nei casi in cui la persona registrata non abbia ricevuto forniture o fatto acquisti né importazioni imputabili al periodo d'imposta in questione.

(5) Le dichiarazioni di cui ai paragrafi 1 e 2 nonché i documenti contabili menzionati al paragrafo 3 devono essere presentati entro il giorno 14 del mese successivo al periodo d'imposta al quale si riferiscono».

L'articolo 176 dello ZDDS prevede quanto segue: «Un ufficio competente per la riscossione può rifiutare o porre termine alla registrazione di una persona

(omissis)

3. che sistematicamente non adempie ai propri obblighi derivanti dalla presente legge;

(omissis)».

L'articolo 1, paragrafo 1, dello Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (legge in materia di interessi su imposte, tasse e altri crediti di diritto pubblico di natura simile) dispone quanto segue: «Le imposte, le tasse, le trattenute sugli utili, i contributi al bilancio statale e altri crediti di diritto pubblico di natura simile non versati, non trattenuti o trattenuti ma non versati tempestivamente nei termini previsti per il pagamento spontaneo vengono riscossi maggiorati degli interessi legali».

L'articolo 209 del Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale) prevede quanto segue: «(1) L'esecuzione forzata di crediti di diritto pubblico è consentita sulla base dell'atto giuridico di accertamento di tale credito previsto nella legge corrispondente.

(2) L'esecuzione forzata avviene sulla base:

1. dell'avviso emesso a seguito della verifica, anche quando sia stato impugnato;

2. di una dichiarazione da presentarsi a cura del soggetto passivo, nella quale figurino i debiti fiscali o gli importi dei contributi obbligatori dovuti alla previdenza sociale dallo stesso calcolati;

(omissis)».

Diritto dell'Unione

Disposizioni della direttiva 2006/112/[CE] del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto

Ai sensi dell'articolo 203 della direttiva 2006/112 (omissis), l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura.

A norma dell'articolo 206 della direttiva 2006/112 (omissis), ogni soggetto passivo che è debitore dell'imposta deve pagare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione IVA prevista all'articolo 250. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori.

Conformemente all'articolo 213, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 (omissis), il soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo.

A norma dell'articolo 273 della medesima direttiva (omissis), gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3.

Giurisprudenza

Per quanto attiene alla possibilità prevista dallo ZDDS di porre termine d'ufficio alla registrazione dei soggetti passivi che sistematicamente non adempiono agli obblighi derivanti loro da detta legge, la giurisprudenza non mette in discussione l'applicabilità di tale disposizione ed esamina in ogni singolo caso se le relative condizioni sono soddisfatte. La natura della violazione e il momento in cui essa è stata commessa non costituiscono motivo per l'annullamento delle decisioni dell'amministrazione.

Al giudice del rinvio non consta alcuna giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea che interpreti gli articoli 213, paragrafo 1, e 273 della direttiva 2006/112 (omissis) con riferimento alla cancellazione d'ufficio dei soggetti passivi dal registro.

VI. Principali argomenti delle parti

Entrambe le parti presentano argomenti in riferimento alla sussistenza di violazioni sistematiche – oltre tre – dell'articolo 89, paragrafo 1, dello ZDDS per mancato versamento dell'IVA dichiarata.

VII. Motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale

Poiché la direttiva 2006/112 (omissis) non prevede alcuna possibilità di escludere i soggetti passivi dal sistema di imposta sul valore aggiunto, neppure come misura per combattere la frode, sorge la prima questione, alla quale il giudice del rinvio non è in grado di rispondere, in merito a una possibile violazione del diritto dell'Unione derivante da tale possibilità.

La circostanza che gli uffici competenti per la riscossione abbiano effettuato la cancellazione della società dal registro oltre quattro anni dopo l'ultima violazione solleva la questione di sapere quali siano gli effetti prodotti da tale misura e se vi siano dei limiti temporali e altre limitazioni riguardo al tipo di violazioni compiute dai soggetti passivi. Il diritto vigente non richiede una verifica completa del comportamento del soggetto passivo per giungere alla conclusione che esso pregiudica le entrate fiscali e che sussistono dubbi di un suo coinvolgimento in una frode fiscale. Tre violazioni formali delle disposizioni in materia di IVA, tra cui la presentazione tardiva di una dichiarazione fiscale, il ritardato pagamento delle imposte dovute, l'emissione tardiva di una fattura, ecc., sono sufficienti per escludere la persona interessata dal sistema di imposta sul valore aggiunto. Dagli atti emerge che il carattere sistematico delle violazioni viene verificato su un periodo prolungato di quasi dieci anni (la prima violazione risale al 2013) e che nella valutazione del carattere sistematico delle violazioni sono stati presi in considerazione anche importi irrilevanti (per esempio, l'IVA non versata per il 2017 ammontava a BGN 0,46). Secondo il giudice del rinvio è pertanto necessario che la Corte, competente per l'interpretazione, precisi se la mancanza di individualizzazione degli atti che hanno portato alla cancellazione dal registro sia conforme all'obiettivo di lotta alla frode perseguito e rispetti i principi di certezza del diritto e di proporzionalità.

Il giudice del rinvio chiede inoltre di rispondere alla questione se la cancellazione dal registro in caso di mancato versamento dell'IVA dichiarata entro il termine fissato per legge sia proporzionata alla violazione compiuta, allorché il soggetto passivo, in base alla legge, è debitore di interessi di mora.

Sulla base delle considerazioni che precedono, l'Administrativen sad – Veliko Tarnovo (Tribunale amministrativo di Veliko Tarnovo, Bulgaria), (omissis)

COSÌ DISPONE:

SI SOTTOPONGONO alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali a norma dell'articolo 267, primo comma, lettera b), TFUE.

1. Se gli articoli 106, paragrafo 2, punto 2, lettera b), e 176, punto 3, dello ZDDS (legge sull'IVA) siano in contrasto con l'articolo 213, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto.
2. In caso di risposta affermativa alla prima questione: se l'articolo 213, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, abbia efficacia diretta.
3. In caso di risposta negativa alla prima questione: se gli articoli 213, paragrafo 1, e 273 della direttiva 2006/112 del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e i principi di certezza del diritto e di proporzionalità consentano l'esclusione dal sistema dell'imposta sul valore aggiunto in caso di violazioni formali della legge, senza tener conto del momento in cui la violazione è stata commessa, del tipo di violazione, del successivo comportamento della persona e della presenza di altre circostanze soggettive, quali una controversia commerciale per il mancato pagamento entro i termini dell'imposta dovuta.
4. In caso di risposta negativa alla prima questione: se gli articoli 213, paragrafo 1, e 273 della direttiva 2006/112 del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e il principio di proporzionalità consentano l'esclusione dal sistema dell'imposta sul valore aggiunto e nel contempo la riscossione di interessi di mora in caso di mancato pagamento entro i termini dell'imposta dichiarata, senza che l'ufficio competente per la riscossione sia tenuto a esaminare il tipo e la natura dell'attività della società e il suo comportamento in qualità di soggetto passivo, nonché la gravità di ciascuna misura proposta.

(omissis)