

Causa C-418/22**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

21 giugno 2022

Giudice del rinvio:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgio)

Data della decisione di rinvio:

8 giugno 2022

Ricorrente:

SA CEZAM

Resistente:

État belge

Oggetto del procedimento principale

La ricorrente nel procedimento principale chiede, in particolare, il ricalcolo delle ammende fiscali proporzionali addebitate dall'amministrazione fiscale belga in seguito all'omessa presentazione delle dichiarazioni periodiche IVA. La ricorrente sostiene che tali ammende devono essere calcolate non sull'importo lordo dell'imposta ma sull'importo netto della stessa, ossia sulla base dell'IVA dovuta dopo l'imputazione dell'IVA versata a monte.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Il tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunale di primo grado della Provincia del Lussemburgo, Belgio) ritiene che, per potersi pronunciare nella causa oggetto del procedimento principale, sia necessario sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, alcune questioni vertenti sulla compatibilità delle disposizioni di diritto interno relative alle ammende fiscali da pagare in caso di omesso versamento dell'IVA con le

disposizioni della direttiva 2006/112/CE, nonché con i principi di neutralità e proporzionalità.

Questioni pregiudiziali

1) Se gli articoli 62, [punto 2], 63, 167, 206, 250 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e il principio di proporzionalità, come interpretato, in particolare, nella sentenza della Corte dell'8 maggio 2019, EN.SA (C-712/17), in combinato disposto con il principio di neutralità, ostino a una normativa nazionale, quale l'articolo 70, [paragrafo 1], del Code de la TVA (codice IVA, Belgio), l'articolo 1 e la rubrica V della tabella G allegata al regio decreto n. 41, che fissa l'importo delle ammende fiscali proporzionali in materia di imposta sul valore aggiunto, in base alla quale, in caso di inesattezze constatate in sede di controllo della contabilità per quanto riguarda il suo contenuto, al fine di sanzionare le operazioni imponibili che non sono state registrate, in tutto o in parte e per un importo superiore a EUR 1 250, l'infrazione è sanzionata con un'ammenda forfettaria ridotta del 20% dell'imposta dovuta, senza che da quest'ultima possa essere detratta, ai fini del calcolo dell'ammenda, l'imposta versata a monte, che non è stata detratta a causa dell'omessa dichiarazione, e nonostante, ai sensi [dell'articolo 1, secondo comma,] del regio decreto n. 41, la scala di riduzioni prevista alle tabelle da A a J dell'allegato a tale decreto sia applicabile solo se le infrazioni sanzionate sono state commesse senza l'intento di eludere o consentire di eludere l'imposta.

2) Se influisce sulla soluzione della questione il fatto che il soggetto passivo abbia volontariamente o involontariamente versato l'importo dell'imposta esigibile a seguito del controllo, al fine di regolarizzare il pagamento insufficiente dell'imposta e, quindi, di conseguire l'obiettivo di garantire l'esatta riscossione della medesima.

Disposizioni del diritto dell'Unione invocate

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

Articolo 62, punto 2:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

(...)

2) “esigibilità dell'imposta” il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito».

Articolo 63:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

Articolo 167:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

Articolo 206:

«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».

Articolo 250:

«1. Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti.

(...)».

Articolo 273:

«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».

Disposizioni nazionali invocate

Codice dell'imposta sul valore aggiunto

Articolo 70:

«1. Per ogni infrazione concernente l'obbligo di versamento dell'imposta, sarà applicata un'ammenda pari al doppio dell'imposta elusa o pagata in ritardo.

(...))».

Articolo 84:

«(...)

Nei limiti previsti dalla legge, l'importo delle ammende fiscali proporzionali previste dal presente codice (...) è fissato secondo una scala le cui graduazioni sono determinate mediante regio decreto».

Regio Decreto n. 41 del 30 gennaio 1987 che fissa l'importo delle ammende fiscali proporzionali in materia di imposta sul valore aggiunto

Articolo 1:

«La scala di riduzione delle ammende fiscali proporzionali in materia di imposta sul valore aggiunto è stabilita:

1) per le infrazioni commesse anteriormente al 1° novembre 1993, di cui alla tabella A, e di infrazioni commesse dopo il 31 ottobre 1993, di cui alla tabella G dell'allegato al presente decreto, nel caso di infrazioni di cui all'articolo 70, paragrafo 1, del codice dell'imposta sul valore aggiunto;

(...))».

Allegato

«Tabella G – AMMENDE APPLICABILI PER LE INFRAZIONI DI CUI ALL'ARTICOLO 70, PARAGRAFO 1, DEL CODICE

Sezione 1 – Operazioni imponibili interne ed intracomunitarie

(...)

V. Inesattezze constatate in sede di controllo della contabilità per quanto riguarda il suo contenuto;

le operazioni imponibili non sono state registrate, in tutto o in parte, o sono state registrate tardivamente nell'apposita dichiarazione;

un soggetto che non è tenuto alla presentazione di una dichiarazione omette di versare l'imposta dovuta entro il termine stabilito e nella maniera prevista.

L'importo delle imposte dovute per l'anno preso in considerazione è:

– inferiore o uguale a EUR 1 250: 10% dell'imposta dovuta

– superiore a EUR 1 250: 20% dell'imposta dovuta

(...))»

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La ricorrente nel procedimento principale ha ommesso di presentare dichiarazioni periodiche IVA dal giugno 2013.
- 2 Il 10 novembre 2015 è stato redatto un accertamento per l'anno 2013. Poiché tale accertamento non ha ricevuto risposta, è stato inviato un sollecito senza maggior successo. È stato quindi redatto e notificato alla società un avviso di liquidazione d'imposta per l'anno 2013.
- 3 Dato che le dichiarazioni periodiche IVA non sono state presentate neppure per gli anni 2014 e 2015, nonostante le osservazioni ed i solleciti, si è proceduto ad una tassazione d'ufficio per questi due anni.
- 4 Successivamente, nel 2017, è stato aperto un conto speciale in quanto la ricorrente aveva nuovamente ommesso di presentare tutte le dichiarazioni e non aveva versato l'IVA dovuta figurante nelle dichiarazioni presentate.
- 5 Tenuto conto degli obblighi fiscali, gli importi dovuti ammontano a:
 - per il 2013:
 - IVA dovuta dopo la compensazione: EUR 278 880,50;
 - ammende: EUR 265 940;
 - interessi calcolati fino al 20 marzo 2016: EUR 58 007,04.
 - per il 2014 e il 2015:
 - IVA dovuta dopo la compensazione: EUR 1 430 991,16;
 - ammende: EUR 923 650,00;
 - interessi calcolati fino al 20 gennaio 2017: EUR 137 375,04.
 - per il conto speciale relativo al periodo compreso tra il 31 gennaio 2017 e il 30 giugno 2017:
 - IVA dovuta: EUR 88 610,36;
 - ammende: EUR 14 290;

– interessi calcolati fino al 20 dicembre 2017: EUR 4 962,16.

- 6 Le ammende addebitate corrispondono al 20% dell'IVA lorda, vale a dire senza tenere conto dell'IVA detraibile.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 7 La ricorrente sostiene che l'ammenda dovrebbe essere calcolata sull'imposta dovuta dopo l'imputazione dell'IVA detraibile, vale a dire sull'importo netto dell'imposta (dopo la detrazione dell'imposta versata a monte) e non sull'importo lordo della stessa.
- 8 In primo luogo, il diritto nazionale prevederebbe che la sanzione corrisponde al 20% «dell'imposta dovuta» (rubrica V della tabella G dell'allegato al regio decreto n. 41), ossia dopo l'imputazione dell'IVA detraibile. Altrimenti, l'ammenda verrebbe calcolata sulla base dell'imposta sul valore aggiunto che, in ultima analisi, non sarebbe dovuta dal soggetto passivo.
- 9 In secondo luogo, tale conclusione deriverebbe dal principio di neutralità fiscale.
- 10 La ricorrente richiama a tal riguardo la sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), in cui la Corte avrebbe affermato, in sostanza, che se gli Stati membri sono competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate in caso di inosservanza delle condizioni previste dalla legislazione dell'Unione per l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA, essi sono tuttavia tenuti a esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi, segnatamente i principi di proporzionalità e neutralità dell'IVA.
- 11 Pertanto, prosegue la Corte, «le sanzioni non devono eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi indicati dall'articolo 273 della direttiva IVA né mettere in discussione la neutralità di tale imposta» e «una sanzione pari al 100% dell'importo dell'imposta indebitamente detratta a monte, irrogata senza tener conto del fatto che un medesimo importo dell'IVA era stato regolarmente assolto a valle e che l'Erario non aveva subito, in conseguenza, nessuna perdita di gettito fiscale, costituisce una sanzione sproporzionata rispetto all'obiettivo da essa perseguito» (sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punti 39 e 42).
- 12 La ricorrente conclude che:
- 1) «Il debito di imposta del soggetto passivo si compone sempre dell'imposta dovuta sulle prestazioni a valle detratta l'imposta detraibile sulle prestazioni a monte dello stesso periodo d'imposta.» (conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:35, paragrafo 62, v., anche, sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punto 41);

- 2) Per un medesimo esercizio, le prestazioni a valle e a monte sarebbero indissociabili;
- 3) Il principio di proporzionalità imporrebbe agli Stati membri di non applicare un'ammenda di importo pari all'IVA detraibile, altrimenti tale detrazione sarebbe priva di senso e di sostanza;
- 4) Occorrerebbe verificare se il rischio di perdite di introito fiscale sia eliminato.
- 13 L'amministrazione fiscale belga, prescindendo dal diritto a detrazione, non calcolerebbe l'ammenda sulla base dell'effettivo debito di imposta del soggetto passivo, poiché l'ammenda proporzionale del 20% sarebbe calcolata, in parte, su un'IVA detraibile (il cui importo, nel caso di specie, non è contestato dall'amministrazione fiscale), il che ridurrebbe la portata/interesse del diritto a detrazione e minerebbe la neutralità dell'imposta, privando il soggetto passivo delle conseguenze (positive) del suo diritto a detrazione.
- 14 In effetti, «[i]due metodi di calcolo possono (...) dare origine a differenze significative. All'estremo, quando gli importi dell'imposta dovuta e dell'imposta detraibile sono identici, (...) l'ammenda proporzionale potrà [se l'ammenda è calcolata sull'importo netto] essere pari a zero, poiché la compensazione tra i due importi produrrà anch'essa un saldo pari a zero» (Houet, C., *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive ?* https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr). [Traduzione libera dall'originale francese; NdT]
- 15 Ad esempio, applicando l'ammenda del 20% in questione nella presente controversia al caso ipotetico di un'infrazione relativa a un'imposta dovuta pari a EUR 10 000, per la quale sia possibile far valere un diritto a detrazione pari a EUR 5 000, il calcolo sull'importo lordo risulterebbe in un'ammenda proporzionale di EUR 2 000 (20% di EUR 10 000), mentre il calcolo sulla base dell'importo netto risulterebbe pari a un'ammenda di EUR 1 000 (20% del saldo finale, vale a dire 10 000 - 5 000) (v., per analogia, Houet, C., op. cit.).
- 16 Quanto al rischio di perdita fiscale, la ricorrente fa valere che esso sarebbe inesistente nel caso di specie, in quanto la parte detraibile su cui l'amministrazione intende riscuotere l'ammenda proporzionale non rientrerebbe nel gettito fiscale dello Stato belga.
- 17 La ricorrente aggiunge che, in un caso precedente, l'amministrazione fiscale avrebbe accettato che l'ammenda proporzionale fosse calcolata sulla base «dell'imposta dovuta per le prestazioni a valle detratta l'imposta detraibile sulle prestazioni a monte dello stesso periodo d'imposta» (sentenza del 17 febbraio 2021, emessa dal giudice del rinvio).

(...)

- 18 Secondo lo Stato belga, l'articolo 70, paragrafo 1, del codice IVA stabilisce che «per ogni infrazione concernente l'obbligo di versamento dell'imposta, sarà applicata un'ammenda pari al doppio dell'imposta elusa o pagata in ritardo», per cui la base di calcolo dell'ammenda sarebbe effettivamente l'importo dell'IVA non dichiarata, in quanto nessuna disposizione prevederebbe che essa venga calcolata sull'importo dell'imposta dovuta una volta detratta l'IVA. L'unica imposta per la quale esiste un obbligo di versamento sarebbe l'imposta esigibile, ossia, ai sensi dell'articolo 62, punto 2, della direttiva 2006/112/CE, «il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito».
- 19 Per quanto riguarda la sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), essa non sarebbe applicabile al caso in esame, in quanto si riferirebbe alle procedure specifiche di cui all'articolo 168 della direttiva 2006/112/CE (diritto a detrazione) e all'articolo 203 di tale direttiva, che prevede che «l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura».
- 20 Nella controversia in questione, che riguarda operazioni fittizie (alcune società dello stesso gruppo vendevano e poi riacquistavano identici quantitativi di energia elettrica allo stesso prezzo), l'emittente della fattura aveva pagato l'importo dell'IVA indicato sulla fattura relativa a un'operazione considerata fittizia prima di detrarla al momento del riacquisto. Le prescrizioni di cui agli articoli 168 e 203 della direttiva 2006/112/CE avrebbero quindi vincolato congiuntamente lo stesso operatore, laddove l'operazione non avrebbe arrecato alcun vantaggio fiscale ai suoi autori né, di conseguenza, determinato alcun danno all'Erario.
- 21 È in questo specifico contesto che la Corte avrebbe giudicato che una normativa nazionale che sanziona la detrazione illegale dell'IVA con un'ammenda pari all'importo della detrazione effettuata, senza tener conto dell'importo del debito di imposta, era contraria ai principi di proporzionalità e neutralità. Gli insegnamenti di tale sentenza non potrebbero quindi essere estesi ad altri casi, in cui, come in quello di specie, verrebbe sanzionata un'irregolarità nel pagamento dell'IVA (e non nella sua detrazione).
- 22 Nel caso in esame, infatti, le ammende sarebbero state irrogate non per una detrazione illegale senza pregiudizio per l'Erario (debito d'imposta pari a zero), ma per l'omesso versamento dell'IVA sulle operazioni a valle, con conseguente vantaggio per il contribuente (sotto forma di una linea di credito a danno dell'Erario) e perdita di gettito fiscale in caso di mancato recupero dell'imposta dovuta. Oltretutto, la sanzione non sarebbe pari al 100% delle detrazioni illegali, ma al 20% dell'IVA dovuta, sanzione ritenuta proporzionata dalle Cours d'appel et de cassation belges (Corti d'appello e di cassazione belghe).
- 23 Utilizzare l'importo netto dell'IVA come base di calcolo condurrebbe inoltre al risultato assurdo che l'ammenda proporzionale potrebbe essere pari a zero (v.

punto 14 della presente sintesi), per cui al soggetto passivo non sarebbe irrogata nessuna ammenda, sebbene egli abbia commesso un'infrazione concernente il suo obbligo di versamento dell'imposta.

- 24 Il resistente afferma che, come misura di moderazione, avrebbe ammesso, nel caso in esame, l'imputazione diretta delle imposte detraibili. Tuttavia, questa imputazione apparirebbe come una modalità di pagamento e non modificherebbe in alcun modo la base di calcolo delle ammende.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 25 Ai sensi dell'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE, gli Stati membri possono adottare provvedimenti al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare le evasioni.
- 26 «In mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi sono tuttavia tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità» (sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 59). Tuttavia, detti provvedimenti non devono eccedere quanto necessario per raggiungere gli obiettivi così perseguiti e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dal diritto dell'Unione in materia (sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punti 28 e 29).
- 27 Al fine di valutare se una simile sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa (sentenze del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 60, dell'8 maggio 2019, EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, punto 40, e del 15 aprile 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, punto 27).
- 28 Il tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunale di primo grado della Provincia del Lussemburgo) si chiede se, sebbene il principio di neutralità non si applichi direttamente alle sanzioni previste in caso di inosservanza degli obblighi da parte del soggetto passivo, tale principio vada o meno preso in considerazione, in modo immediato o indiretto, nell'ambito dell'esame del rispetto del suddetto principio di proporzionalità da parte di un sistema di ammende proporzionali come quello previsto dal diritto belga, in particolare dall'articolo 70, paragrafo 1, del codice dell'imposta sul valore aggiunto e dal regio decreto n. 41, che fissa l'importo delle ammende fiscali proporzionali in materia di imposta sul valore aggiunto.

- 29 Sussiste pertanto una difficoltà di interpretazione del diritto dell'Unione in merito alla quale il giudice del rinvio ritiene necessario sottoporre alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, le suddette questioni pregiudiziali.

DOCUMENTO DI LAVORO