

61992J0010

SENTENZA DELLA CORTE DEL 20 OTTOBRE 1993. - MAURIZIO BALOCCHI CONTRO MINISTERO DELLE FINANZE DELLO STATO. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: TRIBUNALE DI GENOVA - ITALIA. - SESTA DIRETTIVA IVA - LIQUIDAZIONE DELL'IMPORTO NETTO DELL'IVA - ACCONTO DA PAGARE SU TALE IMPORTO. - CAUSA C-10/92.

raccolta della giurisprudenza 1993 pagina I-05105

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

1. Questioni pregiudiziali ° Rinvio alla Corte ° Necessità di un previo contraddittorio ° Valutazione del giudice nazionale

(Trattato CEE, art. 177)

2. Questioni pregiudiziali ° Rinvio alla Corte ° Conformità della decisione di rinvio alle norme nazionali in materia di organizzazione giudiziaria e di procedura ° Controllo sottratto alla Corte

(Trattato CEE, art. 177)

3. Disposizioni fiscali ° Armonizzazione delle legislazioni ° Imposte sulla cifra d'affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto ° Pagamento dell'imposta successivamente alla sua esigibilità ° Sistema nazionale che impone ai soggetti passivi di versare acconti che hanno il carattere di anticipi ° Incompatibilità con la sesta direttiva ° Possibilità per i singoli di avvalersi delle norme attinenti

(Direttiva del Consiglio 77/388, artt. 10 e 22, nn. 4 e 5)

Massima

1. Benché, nell'ambito del procedimento di cui all'art. 177 del Trattato, possa risultare nell'interesse di una buona amministrazione della giustizia, che una questione pregiudiziale venga sollevata solo a seguito di un contraddittorio tra le parti, tale esigenza non figura tra i presupposti

prescritti per l'instaurazione del procedimento. Pertanto spetta solo al giudice nazionale valutare la necessità di sentire il convenuto prima di emettere un'ordinanza di rinvio.

2. Nell'ambito del procedimento di cui all'art. 177 del Trattato, non spetta alla Corte accertare se il provvedimento con cui è stata adita sia stato adottato in modo conforme alle norme nazionali in materia di organizzazione giudiziaria e di procedura. La Corte deve quindi attenersi al provvedimento di rinvio emesso dal giudice di uno Stato membro fintantoché esso non sia stato revocato a seguito dell'esperimento di rimedi giurisdizionali eventualmente previsti dal diritto nazionale.

3. Gli artt. 10 e 22, nn. 4 e 5, della sesta direttiva 77/388, che dispongono, da una parte, che l'imposta sul valore aggiunto diventa esigibile all'atto della cessione dei beni o della prestazione di servizi, e d'altra parte, che gli Stati membri possono derogare alla norma che prescrive il pagamento al momento della presentazione della dichiarazione periodica e riscuotere degli acconti provvisori, ostano a che norme del diritto nazionale impongano ai soggetti passivi di versare un importo pari al 65% dell'importo totale esigibile per un periodo che non è ancora trascorso, di modo che i soggetti passivi sono in determinate ipotesi costretti a versare l'imposta su operazioni non ancora effettuate. Una simile disciplina perviene infatti a trasformare i detti acconti in anticipi in contrasto con la norma della direttiva che vuole che gli Stati membri pretendano il versamento dell'imposta sul valore aggiunto solo per le operazioni realizzate.

I soggetti passivi a cui tale obbligo è imposto possono invocare dinanzi al giudice nazionale le citate disposizioni della sesta direttiva.

Parti

Nel procedimento C-10/92,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, dal presidente del Tribunale di Genova nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Maurizio Balocchi

e

Ministero delle Finanze

domanda vertente sull'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE,

composta dai signori O. Due, presidente, G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward, presidenti di sezione, R. Joliet, F.A. Schockweiler, F. Grévisse, M. Zuleeg, J.L. Murray, giudici,

avvocato generale: F.G. Jacobs

cancelliere: H. von Holstein, vicecancelliere

viste le osservazioni scritte presentate:

° per il signor Maurizio Balocchi dagli avv.ti Filippo Capozio, Giuseppe Conte e Giuseppe Giacomini, del foro di Genova;

° per il governo italiano dal professor Luigi Ferrari Bravo, capo del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dal signor Franco Favara, avvocato dello Stato;

° per la Commissione delle Comunità europee dal signor Enrico Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità di agente, assistito dall' avv. Alberto Dal Ferro, del foro di Vicenza, e dall' avv. Monica Medici, del foro di Modena;

vista la relazione d' udienza,

sentite le osservazioni orali del signor Maurizio Balocchi, del governo italiano, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla signorina Susan Cochrane, del Treasury Solicitor' s Department, in qualità di agente, e dall' avv. Stephen Richards, barrister, e della Commissione all' udienza del 10 febbraio 1993,

sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 24 marzo 1993,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 18 dicembre 1991, pervenuta in cancelleria il 9 gennaio 1992, il presidente del Tribunale di Genova, ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell' art. 177 del Trattato, diverse questioni pregiudiziali relative all' interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la "sesta direttiva").

2 Tali questioni sono state sollevate nell' ambito di una lite tra il signor Balocchi, cittadino italiano, ed il ministero italiano delle Finanze a proposito del pagamento di un acconto provvisorio sull' imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l' "IVA").

3 La normativa italiana in materia di IVA fissa in un anno (1 gennaio - 31 dicembre) la durata del periodo d' imposta. I soggetti passivi devono presentare una dichiarazione annuale per ogni periodo d' imposta entro il 5 marzo dell' anno successivo. Tale dichiarazione annuale ha natura riepilogativa. Infatti, nel corso di tale periodo i soggetti passivi sono tenuti ad effettuare versamenti mensili o trimestrali, in base all' entità del loro volume d' affari. Quando presentano all' amministrazione tributaria la loro dichiarazione annuale i soggetti passivi, a seconda dei casi, versano il saldo dell' IVA dovuto per l' attività dell' intero periodo oppure recuperano l' ammontare pagato in eccesso.

4 Prima del 1991 l' importo dell' IVA dovuto per l' ultimo trimestre dell' anno era versato di regola all' atto della dichiarazione annuale del mese di marzo dell' anno successivo. Tale norma è stata modificata nel 1991 dall' art. 6, secondo comma, della legge 29 dicembre 1990, n. 405 (in prosieguo: la "legge n. 405/90", pubblicata nel Supplemento ordinario della Gazzetta ufficiale n. 303, del 31 dicembre 1990), che è entrata in vigore il 1 gennaio 1991.

5 In forza del nuovo regime i soggetti passivi tenuti ad effettuare versamenti mensili devono corrispondere entro il 20 dicembre di ogni anno, a titolo di acconto sull' IVA dovuta per lo stesso mese, un importo pari al 65% del versamento che hanno effettuato (o che avrebbero dovuto effettuare) per il dicembre dell' anno precedente. Se prevedono che l' importo dovuto per il mese di dicembre dell' anno in corso sarà inferiore a quello versato per lo stesso mese l' anno precedente, i soggetti passivi hanno la facoltà di versare, entro lo stesso termine, un importo pari al 65% dell' importo dell' IVA che essi stimano di dover assolvere per il mese di dicembre in corso.

6 Dal canto loro, i contribuenti soggetti all' obbligo di effettuare versamenti trimestrali devono versare, sempre entro il 20 dicembre, a titolo di acconto sul versamento da effettuare all' atto della dichiarazione annuale, un importo pari al 65% dell' importo versato (o che avrebbe dovuto essere versato) per il quarto trimestre dell' anno precedente o, se è inferiore, di quello dovuto per il quarto trimestre dell' anno in corso.

7 Per calcolare l' acconto da versare entro il 20 dicembre dell' anno in corso il contribuente, tanto se soggetto all' obbligo di effettuare versamenti mensili, quanto se tenuto a versamenti trimestrali, può quindi scegliere fra due possibilità. Egli può basare il suo calcolo sulla somma pagata l' anno precedente con l' ultimo versamento (mensile o trimestrale) oppure basarsi sull' importo dell' IVA che prevede di dover pagare alla fine dell' anno in corso con l' ultimo versamento (mensile o trimestrale). In questo secondo caso l' art. 6, quinto comma, della legge n. 405/90 dispone tuttavia che il contribuente che non versi del tutto o in parte l' importo dovuto è soggetto ad una soprattassa del 20% sulle somme non corrisposte.

8 Il signor Balocchi esercita la professione di amministratore di beni immobili in Italia ed è quindi soggetto passivo IVA. Rientrando nella categoria dei contribuenti il cui volume di affari annuo è inferiore a 360 milioni di LIT, egli fruisce del regime dei versamenti trimestrali, il cosiddetto "regime semplificato". Pertanto, in forza dell' art. 33 del decreto del presidente della Repubblica n. 633/72 (Supplemento ordinario della Gazzetta ufficiale n. 292, del 1 novembre 1972), egli deve effettuare versamenti periodici entro il quinto giorno del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri dell' anno. Dal 1991 egli è tenuto, per il quarto trimestre, a versare entro il 20 dicembre l' acconto di cui all' art. 6, secondo comma, della legge n. 405/90.

9 Il signor Balocchi contesta quest' ultima disposizione per il motivo che impone il pagamento, entro la fine dell' ultimo trimestre dell' anno, di un acconto sull' IVA relativa all' intero trimestre. In tal modo, una parte dell' acconto IVA da versare all' Erario si riferirebbe a prestazioni non ancora effettuate ed a corrispettivi non ancora riscossi.

10 Il citato art. 6, secondo comma, sarebbe in contrasto con gli artt. 10 e 11 della sesta direttiva che, secondo il signor Balocchi, consentirebbero di esigere l' IVA solo dal momento in cui è stata realizzata l' operazione imponibile. Per far valere il suo assunto il signor Balocchi ha proposto dinanzi al Tribunale di Genova un ricorso diretto a far dichiarare l' incompatibilità della detta disposizione italiana con il diritto comunitario ed ha chiesto al presidente del Tribunale ° che ha accolto la sua domanda ° la sospensione, nei suoi confronti ed in via provvisoria, dell' obbligo di pagare l' acconto previsto dalla stessa disposizione. Il presidente del Tribunale, ritenendo peraltro che la pronuncia nel merito della lite dipenda dall' interpretazione del diritto comunitario, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

"1) Se le norme di cui agli artt. 10 e 11 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE (GU L 145, del 13 giugno 1977) abbiano armonizzato le nozioni di 'fatto generatore di imposta' e di 'momento di esigibilità' della stessa e, in caso positivo, se dette norme attribuiscano ai singoli diritti che possono essere fatti valere di fronte ai giudici nazionali.

2) In caso di risposta positiva al primo quesito, cosa debba considerarsi per 'fatto generatore di imposta' e per 'momento di esigibilità' dell' imposta e se gli artt. 10 e 11 della direttiva precitata,

così come interpretati dalla Corte di giustizia, ostino ad una normativa nazionale (art. 6, legge n. 405/90) che imponga ai prestatori di servizi l'obbligo del versamento dell'imposta IVA in relazione a prestazioni non ancora effettuate e a corrispettivi non riscossi".

11 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della causa principale del procedimento e delle osservazioni scritte presentate alla Corte si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

Sulla ricevibilità

12 Il governo italiano sostiene anzitutto che la questione pregiudiziale è stata proposta nell'ambito di un procedimento in cui non vi è stato contraddittorio, poiché il ministero delle Finanze non ha avuto l'occasione di intervenire e di presentare le sue osservazioni in ordine agli argomenti addotti dal signor Balocchi. Essa dovrebbe essere quindi considerata irricevibile.

13 Dalla giurisprudenza della Corte si ricava che, indubbiamente, può risultare necessario, nell'interesse di una buona amministrazione della giustizia, che una questione pregiudiziale venga sollevata solo a seguito di un contraddittorio tra le parti.

14 Si deve tuttavia rilevare che l'esistenza di un previo contraddittorio non figura tra i presupposti prescritti per l'instaurazione del procedimento previsto dall'art. 177 del Trattato e che spetta al solo giudice nazionale valutare la necessità di sentire il convenuto prima di emettere un'ordinanza di rinvio (v. sentenza 28 giugno 1978, causa 70/77, Simmenthal, Racc. pag. 1453).

15 Il governo italiano contesta inoltre la ricevibilità della domanda pregiudiziale per il motivo che il giudice di rinvio non è competente in materia tributaria.

16 Questo argomento attiene al diritto nazionale e pertanto non può essere accolto. La Corte, nella sentenza 14 gennaio 1982, causa 65/81, Reina (Racc. pag. 33, punto 7 della motivazione), ha infatti stabilito il principio che non le spetta accertare se il provvedimento con cui è stata adita sia stato adottato in modo conforme alle norme nazionali in materia di organizzazione giudiziaria e di procedura.

17 La Corte deve quindi attenersi al provvedimento di rinvio emesso dal giudice di uno Stato membro fintantoché esso non sia stato revocato a seguito dell'esperimento di rimedi giurisdizionali eventualmente previsti dal diritto nazionale.

Nel merito

Sui presupposti di legittimità di un sistema di acconti

18 L'ordinanza di rinvio mira in sostanza a far accertare, in primo luogo, se le pertinenti disposizioni della sesta direttiva ostino a che una normativa nazionale imponga ai soggetti passivi l'obbligo di versare un importo di IVA pari al 65% dell'importo totale esigibile per un periodo di imposta che non è ancora trascorso.

19 La norma italiana controversa, che figura nell'art. 6 della legge n. 405/90, obbliga i soggetti passivi a versare, in un momento in cui l'ultimo mese o trimestre dell'anno non è ancora trascorso, un acconto del 65% sull'IVA dovuta per l'intero periodo. Il ricorrente nella causa principale e la Commissione sostengono che tale acconto ha l'effetto di obbligare i contribuenti ad assolvere l'IVA su operazioni non ancora realizzate e che la disposizione che prevede detto acconto è quindi contraria all'art. 10, n. 2, della sesta direttiva.

20 L'IVA è un'imposta sulla cifra d'affari realizzata mediante la cessione di un bene (fornitura di una merce) o la prestazione di un servizio. Come giustamente sottolinea l'avvocato generale, dal

sistema della sesta direttiva emerge che in via di principio la detta imposta dev' essere pagata solo a posteriori.

21 Va infatti ricordato che le disposizioni dell' art. 10 della sesta direttiva hanno armonizzato le nozioni di fatto generatore e di esigibilità dell' imposta.

22 Ai sensi dell' art. 10, n. 1, della sesta direttiva è considerato fatto generatore dell' imposta "il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l' esigibilità dell' imposta". L' esigibilità, a sua volta, designa "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".

23 L' art. 10, n. 2, dispone che "il fatto generatore dell' imposta si verifica e l' imposta diventa esigibile all' atto della cessione di beni o della prestazione di servizi".

24 Occorre tuttavia sottolineare che si deve fare una distinzione tra, da un lato, le nozioni di fatto generatore e di esigibilità dell' imposta, di cui all' art. 10, e, dall' altro, la nozione di pagamento dell' imposta. L' ordinanza di rinvio non fa riferimento alle disposizioni della sesta direttiva concernenti il versamento dell' IVA. Esse sono però pertinenti nel caso di specie. La norma generale, che figura nell' art. 22, n. 5, della stessa direttiva è che "ogni soggetto passivo deve pagare l' importo netto dell' imposta sul valore aggiunto al momento della presentazione della dichiarazione periodica". Ai sensi del n. 4 dello stesso articolo la dichiarazione va presentata dopo la fine del periodo fiscale, entro un termine stabilito dagli Stati membri, che non può superare due mesi.

25 Tuttavia, tenuto conto del fatto che, nel campo dell' IVA, i soggetti passivi agiscono come collettori d' imposta per conto dello Stato, e per evitare che si accumulino nelle loro mani, nel corso di un periodo d' imposta, somme rilevanti di denaro pubblico, l' art. 22, n. 5, della sesta direttiva autorizza gli Stati a derogare alla norma che prescrive il pagamento al momento della presentazione della dichiarazione periodica ed a riscuotere acconti provvisori.

26 Poiché, in genere, al momento del pagamento di tali acconti i conti del periodo in esame non sono stati ancora liquidati, gli Stati membri possono prevedere come punto di riferimento il volume d' affari realizzato nel corso del periodo corrispondente dell' anno precedente. E' senz' altro possibile che tale volume superi quello effettivamente realizzato nel periodo cui si riferisce l' acconto, quando si sia verificato un calo, anche leggero, rispetto all' anno precedente. Per evitare tale rischio, è sufficiente che gli Stati membri attribuiscano al soggetto passivo la facoltà di determinare l' acconto da versare in base al volume d' affari che, secondo la sua stima, egli dovrebbe effettivamente realizzare al termine del periodo considerato, e non gli impongano il pagamento di soprattasse nel caso in cui sottovaluti in buona fede la somma effettivamente dovuta.

27 La particolarità della normativa italiana consiste nel fatto di imporre ai soggetti passivi che non intendano assumere come riferimento l' IVA pagata nel periodo corrispondente dell' anno precedente di versare un acconto calcolato in base al volume d' affari che sarà realizzato nel corso di un periodo che non è ancora trascorso. Un simile sistema può far sì che i soggetti passivi che realizzano una parte rilevante del loro volume d' affari nel corso degli ultimi undici giorni dell' anno, come nel caso dell' industria alberghiera, debbano corrispondere l' IVA su operazioni non ancora effettuate. Nel caso di tali soggetti passivi la criticata disposizione della legge italiana porta a trasformare gli acconti in anticipi contrastanti con la regola, sancita dalla direttiva, secondo cui gli Stati membri possono esigere il pagamento dell' IVA solo per operazioni realizzate.

28 Che gli acconti divengano in tal modo degli anticipi risulta con particolare evidenza nel caso dei soggetti passivi tenuti a versamenti mensili. Per costoro l' importo dell' acconto corrisponde, in proporzione pressoché identica, al numero dei giorni del mese trascorsi tra il 1 ed il 20 dicembre, vale a dire 64,5%. Pertanto, la minima diminuzione del volume d' affari rispetto all' anno precedente, come il minimo errore nella stima del volume d' affari che verrà realizzato alla fine dell'

anno in corso, determina, come conseguenza, l'obbligo di versare un acconto manifestamente superiore alla somma effettivamente esigibile il 20 dicembre dell'anno in corso. Invece, per i soggetti passivi tenuti a versamenti trimestrali il rischio è minore in quanto è già trascorso l'88% del trimestre quando, il 20 dicembre, deve essere versato l'acconto del 65% dovuto per l'ultimo trimestre dell'anno in corso.

29 Il governo italiano fa notare, a tale proposito, che il soggetto passivo ha la facoltà di assumere come riferimento il suo volume d'affari effettivo per il mese o il trimestre in corso anziché riferirsi a quello realizzato l'anno precedente nel mese o nel trimestre corrispondente.

30 Tale facoltà non è rilevante, poiché il problema inerente alla normativa italiana sussiste comunque, tanto se il punto di riferimento sia l'anno in corso, quanto se sia l'anno precedente.

31 Alla luce delle osservazioni che precedono, la prima questione pregiudiziale dev'essere risolta nel senso che gli artt. 10 e 22, nn. 4 e 5, della sesta direttiva ostano a che una normativa nazionale imponga ai soggetti passivi l'obbligo di versare un importo di IVA pari al 65% dell'importo totale esigibile per un periodo che non è ancora trascorso.

Sull'efficacia diretta delle disposizioni pertinenti della direttiva

32 Risulta poi dall'ordinanza di rinvio che il giudice nazionale mira, in secondo luogo, a far accertare se le disposizioni della sesta direttiva pertinenti al caso di specie ostino all'applicazione dell'art. 6 della legge n. 405/90, il quale impone ai prestatori di servizi l'obbligo di versare l'IVA su prestazioni non ancora effettuate, e conferiscano ai singoli diritti che possono essere fatti valere dinanzi al giudice nazionale.

33 Per risolvere tale questione basta rinviare alla costante giurisprudenza della Corte relativa all'efficacia diretta delle direttive (v. sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker, Racc. pag. 53).

34 Da tale giurisprudenza risulta che, nonostante il margine di discrezionalità relativamente ampio di cui gli Stati membri dispongono per l'attuazione di talune disposizioni della sesta direttiva, i singoli possono far valere dinanzi al giudice nazionale le disposizioni della direttiva che siano sufficientemente chiare, precise e incondizionate.

35 Gli artt. 10 e 22, nn. 4 e 5, possiedono tali caratteristiche e pertanto conferiscono ai singoli dei diritti che essi possono far valere dinanzi al giudice nazionale per opporsi ad una normativa nazionale incompatibile con le dette disposizioni.

36 Le questioni sollevate dal presidente del Tribunale di Genova vanno quindi risolte come segue:

1) Gli artt. 10 e 22, nn. 4 e 5, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, ostano a che norme del diritto nazionale impongano ai soggetti passivi di versare un importo di IVA pari al 65% dell'importo totale esigibile per un periodo che non è ancora trascorso.

2) I soggetti passivi a cui tale obbligo è imposto possono invocare dinanzi al giudice nazionale le disposizioni direttamente efficaci della direttiva, vale a dire gli artt. 10 e 22, nn. 4 e 5.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

37 Le spese sostenute dal governo del Regno Unito e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal presidente del Tribunale di Genova, con ordinanza 30 dicembre 1991, dichiara:

1) Gli artt. 10 e 22, nn. 4 e 5, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, ostano a che norme del diritto nazionale impongano ai soggetti passivi di versare un importo di IVA pari al 65% dell'importo totale esigibile per un periodo che non è ancora trascorso.

2) I soggetti passivi a cui tale obbligo è imposto possono invocare dinanzi al giudice nazionale le disposizioni direttamente efficaci della direttiva, vale a dire gli artt. 10 e 22, nn. 4 e 5.