

Ordonnance de la Cour
Causa C-395/02

Transport Service NV

contro

Stato belga

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Rechtbank van eerst aanleg te Antwerpen)

«Art. 104, n. 3, del regolamento di procedura — Prima e sesta direttiva IVA — Principio di neutralità fiscale — Applicazione dell'IVA a ciascuna operazione di produzione o di distribuzione — Recupero»

Massime dell'ordinanza

Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Cessione di beni indebitamente fatturata in esenzione dall'imposta — Riscossione a posteriori presso il soggetto passivo che ha effettuato la cessione — Insussistenza di violazione del principio di neutralità fiscale — Imposta sulla vendita successiva dei beni al consumatore finale che sia stata versata all'erario — Irrilevanza

(Direttive del Consiglio 67/227/CEE e 77/388/CEE)

Il principio della neutralità del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto non osta a che uno Stato membro proceda alla riscossione a posteriori dell'imposta sul valore aggiunto presso un soggetto passivo che ha indebitamente fatturato una cessione di beni in esenzione da tale imposta. È irrilevante, al riguardo, stabilire se l'imposta sul valore aggiunto sulla vendita successiva dei beni interessati al consumatore finale sia stata versata o meno all'Erario.

(v. punto 31 e dispositivo)

ORDINANZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
3 marzo 2004(1)

«Art. 104, n. 3, del regolamento di procedura – Prima e sesta direttiva IVA – Principio di neutralità fiscale – Applicazione dell'IVA a ciascuna operazione di produzione o di distribuzione – Recupero»

Nel procedimento C-395/02,
avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgio) nella causa dinanzi ad essa pendente tra

NV Transport Service

e

Stato belga,

BVBA Bea Cars,

domanda vertente sull'interpretazione del principio della neutralità del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto,
con l'intervento di:

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. C. Gulmann, presidente di Sezione, S. von Bahr (relatore) e dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, giudici,
avvocato generale: sig. L.A. Geelhoed
cancelliere: sig. R. Grass
sentito l'avvocato generale,
ha emesso la seguente

Ordinanza

1 Con sentenza 4 novembre 2002, pervenuta nella cancelleria della Corte l'11 novembre successivo, il Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen ha proposto, ai sensi dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale sull'interpretazione del principio della neutralità del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo : l'«IVA»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la NV Transport Service (in prosieguo: la «Transport Service») e lo Stato belga in ordine al recupero da parte di quest'ultimo dell'IVA a seguito della cessione in esenzione fiscale, da parte della Transport Service, di due autoveicoli ad un acquirente residente in un altro Stato membro, cessione il cui carattere effettivo, secondo lo Stato belga, non è stato dimostrato.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 L'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301), come modificata da ultimo dalla 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 «prima direttiva IVA»), è così formulato:

«Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

4 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388, nella sua versione risultante dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388/CEE in materia di imposta sul valore aggiunto e che prevede misure di semplificazione (GU L 384, pag. 47; in prosieguo: la «sesta direttiva IVA»), assoggetta all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

**5 L'art. 21, punto 1, lett. a), della sesta direttiva IVA dispone quanto segue:
«L'imposta sul valore aggiunto è dovuta:**

1.in regime interno:

a)dai soggetti passivi che eseguono una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, diversa dalle prestazioni di servizi di cui alla lettera b).

(...)

Gli Stati membri possono inoltre prevedere che una persona diversa dal soggetto passivo sia solidalmente tenuta ad assolvere l'imposta».

6 L'art. 28 quater, sub A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva IVA prevede:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie e alle condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste qui di seguito e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, gli Stati membri esentano:

a)le cessioni di beni ai sensi dell'articolo 5 e dell'articolo 28 bis, paragrafo 5, lettera a), spediti o trasportati, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di cui all'articolo 3 ma all'interno della Comunità, effettuate per un altro soggetto passivo o per un ente che non è soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto dei beni».

Controversia nella causa principale e questione pregiudiziale

7 Il giudice a quo rileva che, a quanto risulta dalla fattura del 18 gennaio 1994, la Transport Service ha venduto due autoveicoli di marca Mercedes al prezzo di BEF 2 061 646 al sig. Schellinck, residente in Lussemburgo.

8 Dalla sentenza di rinvio risulta che, a seguito di un controllo del 30 settembre 1998, nel corso del quale la cessione effettiva degli autoveicoli controversi al cliente lussemburghese era stata messa in discussione, il Ministero delle Finanze ha redatto, il 22 febbraio 1999, un verbale definitivo con cui si accertava che la Transport Service doveva allo Stato belga una somma di BEF 422 637 a titolo di IVA ed una somma di BEF 845 274 a titolo di ammenda legale nonché di interessi di mora. A tale società veniva notificata un'ingiunzione il 26 maggio 1999.

9 Il 24 giugno 1999 la Transport Service faceva opposizione alla detta ingiunzione. Nell'ambito del suo ricorso contro lo Stato belga dinanzi al Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, essa ha chiamato in causa e in garanzia la BVBA Bea Cars (in prosieguo: la «Bea Cars»), società di diritto belga.

10 Il giudice a quo precisa che, secondo lo Stato belga, la cessione non è avvenuta tra la Transport Service e il sig. Schellinck, ma tra la Transport Service e la Bea Cars. Di conseguenza, nessuna forma di esenzione dall'IVA potrebbe essere fatta valere per la cessione degli autoveicoli di cui trattasi e, pertanto, la Transport Service sarebbe debitrice dell'IVA sulla cessione dei due autoveicoli.

11 La Transport Service, dal canto suo, fa valere di aver venduto i due autoveicoli al sig. Schellinck su ordine espresso della Bea Cars. In tale contesto essa avrebbe agito in buona fede e non avrebbe eluso l'IVA. Di conseguenza, se il giudice a quo dovesse ritenere che essa resti debitrice dell'IVA, la Bea Cars, che l'avrebbe ingannata, dovrebbe garantirla e risarcirla per il danno da essa subito.

12 La Bea Cars sostiene di non essere in alcun modo interessata dall'opposizione proposta dalla Transport Service, o quanto meno di non poter essere debitrice di alcuna somma a titolo di IVA, di ammende o di interessi. Infatti, essa avrebbe versato allo Stato belga l'IVA dovuta in occasione della rivendita dei due autoveicoli di cui trattasi.

13 Inoltre, la Transport Service e la Bea Cars fanno entrambe valere una violazione da parte dello Stato belga del principio della neutralità del sistema comune dell'IVA, in quanto esso reclama nei loro confronti il pagamento dell'IVA nonché di un'ammenda, mentre non sarebbe assolutamente contestato che l'IVA sia stata versata dal consumatore finale.

14 Di conseguenza, il Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il principio della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto osti a che uno Stato membro reclami l'IVA nei confronti di un soggetto passivo che ha emesso una fattura, a giusto titolo o a torto in esenzione dall'IVA per cessione intracomunitaria (art. 39 bis del codice belga dell'IVA), qualora risulti che l'IVA è stata versata dal consumatore finale e trasferita allo Stato membro da chi ha emesso la fattura a carico del detto consumatore finale».

Sulla questione pregiudiziale

15 Atteso che, alla luce della sua giurisprudenza, la soluzione di tale questione non dà adito ad alcun ragionevole dubbio, la Corte, conformemente all'art. 104, n. 3, del suo regolamento di procedura, ha informato il giudice a quo del fatto che essa intendeva statuire con ordinanza motivata e ha invitato gli interessati di cui all'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia a presentare le loro eventuali osservazioni al riguardo.

16 La Commissione e lo Stato belga hanno precisato di non avere obiezioni. Le altre parti non hanno presentato osservazioni entro i termini.

17 In via preliminare, occorre ricordare che l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva IVA assoggetta all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

18 Tuttavia, in forza dell'art. 28 quater, sub A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva IVA, gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro ma all'interno della Comunità, effettuate per un altro soggetto passivo o per un ente che non è soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

19 Spetta al giudice a quo determinare se la cessione di cui trattasi nella causa principale risponda a tali condizioni. Se ciò si verifica, nessuna IVA è dovuta sulla detta cessione.

20 Nel caso in cui la cessione controversa non rispondesse alle dette condizioni, né alle condizioni di un'altra esenzione prevista dalla sesta direttiva IVA o di una deroga autorizzata conformemente a quest'ultima, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza costante della Corte (v., in particolare, sentenze 19 febbraio 1998, causa C-318/96, SPAR, Racc. pag. I-785, punto 23, e 8 giugno 1999, cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97, Pelzl e a., Racc. pag. I-3319, punto 16), il principio del sistema comune dell'IVA consiste, ai sensi dell'art. 2 della prima direttiva IVA, nell'applicare ai beni e ai servizi, fino alla fase della vendita al minuto, un'imposta generale di consumo esattamente proporzionale ai prezzi dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero di passaggi effettuati nelle fasi di produzione e di distribuzione precedenti la fase gravata da imposta.

21 Secondo il principio fondamentale inerente a tale sistema e risultante dagli artt. 2 della prima e della sesta direttiva IVA, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (v., in particolare, sentenze 8 giugno 2000, causa C-98/98, Midland Bank, Racc. pag. I-4177, punto 29, e 27 novembre 2003, causa C-497/01, Zita Modes, Racc. pag. I-0000, punto 37).

22 Ne consegue che, qualora una cessione di beni come quella controversa nella causa principale non risponda alle condizioni dell'art. 28 quater, sub A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva IVA, né a quelle di un'altra esenzione prevista dalla detta direttiva o di una deroga autorizzata conformemente a quest'ultima, tale cessione è soggetta all'IVA, in forza dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva IVA.

23 In forza dell'art. 21, punto 1, lett. a), della sesta direttiva IVA, è debitore dell'IVA in regime interno il soggetto passivo che esegue una cessione di beni imponibile.

24 Di conseguenza, un soggetto passivo che effettua una cessione di beni come quella controversa nella causa principale, qualora essa non risponda alle condizioni dell'art. 28 quater, sub A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva IVA, né a quelle di un'altra esenzione prevista dalla detta direttiva o di una deroga autorizzata in conformità di quest'ultima, è debitore dell'IVA su tale operazione.

25 Non osta a questa constatazione il principio secondo il quale il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche assoggettate all'IVA, indipendentemente dai loro scopi o risultati (v., da ultimo, sentenza *Zita Modes*, cit., punto 38), dato che, conformemente all'art. 17 della sesta direttiva IVA, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre l'IVA che, a monte, ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo dei beni interessati e dato che l'acquirente, in quanto è assoggettato, può a sua volta, in linea di principio, dedurre l'IVA da lui versata su tali beni.

26 E' irrilevante al riguardo stabilire se l'IVA sulla vendita successiva dei beni interessati al consumatore finale sia stata versata o meno all'Erario. Infatti, come si è già ricordato ai punti 20 e 21 della presente ordinanza, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo, sino allo stadio del commercio al dettaglio.

27 Quanto al recupero dell'IVA, è giocoforza constatare che nessuna disposizione della sesta direttiva IVA verte su tale questione. La sesta direttiva IVA definisce solo, all'art. 20, le condizioni che devono essere soddisfatte affinché la deduzione delle imposte a monte possa essere regolarizzata presso il beneficiario della cessione di beni o della prestazione di servizi.

28 Spetta pertanto, in via di principio, agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA può essere riscossa a posteriori dall'Erario, pur restando tuttavia nei limiti derivanti dal diritto comunitario.

29 A questo proposito si deve ricordare che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della sesta direttiva IVA per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (v., in particolare, sentenza 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, Racc. pag. I-6973, punto 59; v., altresì, per quanto riguarda i provvedimenti adottati dagli Stati membri al fine di preservare i diritti dell'Erario, sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, *Molenheide e a.*, Racc. pag. I-7281, punti 46-48).

30 D'altro canto, come la Commissione ha giustamente ricordato, risulta dalla giurisprudenza della Corte che il diritto comunitario non impedisce agli Stati membri di ritenere la redazione di fatture irregolari come un tentativo di frode fiscale e di applicare, in tal caso, le ammende o sanzioni pecuniarie previste dal loro diritto nazionale (v. sentenza *Schmeink & Cofreth e Strobel*, cit., punto 62).

31 Pertanto, si deve risolvere la questione pregiudiziale nel senso che il principio della neutralità del sistema comune dell'IVA non osta a che uno Stato membro proceda alla riscossione a posteriori dell'IVA presso un soggetto passivo che ha indebitamente fatturato una cessione di beni in esenzione da tale imposta. E' irrilevante al riguardo stabilire se l'IVA sulla vendita successiva dei beni interessati al consumatore finale sia stata versata o meno all'Erario.

Sulle spese

32 Le spese sostenute dalla Commissione, che ha presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Poiché nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, spetta a quest'ultimo statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

statuendo sulla questione sottoposta dal Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen con sentenza 4 novembre 2002, dichiara:

Il principio della neutralità del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto non osta a che uno Stato membro proceda alla riscossione a posteriori dell'imposta sul valore aggiunto presso un soggetto passivo che ha indebitamente fatturato una cessione di beni in esenzione da tale imposta. E' irrilevante, al riguardo, stabilire se l'imposta sul valore aggiunto sulla vendita successiva dei beni interessati al consumatore finale sia stata versata o meno all'Erario.

Lussemburgo, 3 marzo 2004.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

C. Gulmann

1 – Lingua processuale: l'olandese.