Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

20 giugno 2013 (*)

«Fiscalità – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità – Contabilizzazione e dichiarazione tardive dell’annullamento di una fattura – Regolarizzazione dell’inadempimento – Pagamento dell’imposta – Bilancio dello Stato – Assenza di pregiudizio – Sanzione amministrativa»

Nella causa C-259/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dall’Administrativen sad Plovdiv (Bulgaria), con decisione del 15 maggio 2012, pervenuta in cancelleria il 24 maggio 2012, nel procedimento

Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite - Plovdiv

contro

Rodopi-M 91 OOD,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da E. Jarašinas, presidente di sezione, A. Ó Caoimh e C.G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite - Plovdiv, da S. Marinov, direktor,
- per la Rodopi-M 91 OOD, da M. Ekimdzhiev, K. Boncheva, G. Chernicherska, e S. Hadzhieva, advokati,
- per la Commissione europea, da C. Soulay e D. Roussanov, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva sull’IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv (direzione locale dell'Agenzia nazionale delle entrate - Plovdiv; in prosieguo: la «Teritorialna direktsia») e la Rodopi-M 91 OOD (in prosieguo: la «Rodopi»), riguardo ad un'ammenda inflitta a quest'ultima per contabilizzazione e dichiarazione tardive dell'annullamento di una fattura.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 184 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

4 L'articolo 186 della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185».

5 L'articolo 242 della direttiva IVA è del seguente tenore:

«Ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale».

6 L'articolo 273 della direttiva IVA prevede che:

«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».

Il diritto bulgaro

7 L'articolo 72, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost; in prosieguo: lo «ZDDS») dispone che:

«Una persona registrata ai sensi di questa legge può esercitare il suo diritto a detrazione nel periodo d'imposta in cui tale diritto è sorto, o in uno dei dodici periodi d'imposta successivi».

8 L'articolo 78 dello ZDDS recita come segue:

«1) In caso di modifica della base imponibile, di annullamento dell'operazione e di modifica della natura di detta operazione, la persona registrata è tenuta a rettificare l'importo dell'imposta versata a monte di cui si richiede la detrazione.

2) La rettifica viene effettuata nel periodo d'imposta in cui si sono verificati i cambiamenti di cui al paragrafo 1, riportando nel registro degli acquisti e nella dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta corrispondente il documento di cui all'articolo 115, o il nuovo documento rettificativo ai sensi dell'articolo 116».

9 L'articolo 112, paragrafo 1, dello ZDDS dispone quanto segue:

«Ai sensi della presente legge si intende per documento fiscale:

1. una fattura;
2. una dichiarazione concernente la fattura;
3. il verbale».

10 L'articolo 115 dello ZDDS recita come segue:

«1) In caso di modifica della base imponibile o di annullamento di una vendita per la quale è stata emessa una fattura, il fornitore o il prestatore del servizio è tenuto a effettuare una dichiarazione relativa a tale fattura.

2) La nota deve essere emessa entro 5 giorni dal momento in cui sono apparse le circostanze previste al paragrafo 1.

3) In caso di incremento della base imponibile, deve essere emessa una dichiarazione di addebito; in caso di diminuzione della base imponibile o di annullamento della consegna, occorre accordare una nota di accredito.

(...)».

11 L'articolo 116, paragrafo 1, dello ZDDS dispone che:

«È vietato apportare rettifiche e integrazioni alle fatture e alle relative note. I documenti erronei o rettificati sono annullati e nuovi documenti sono emessi».

12 A norma dell'articolo 124, paragrafo 4, dello ZDDS:

«La persona registrata è tenuta a riportare i documenti fiscali da essa ricevuti nel libro giornale degli acquisti il più tardi nel dodicesimo periodo fiscale successivo a quello nel corso del quale sono stati emessi, ma non oltre l'ultimo periodo fiscale di cui all'articolo 72, paragrafo 1».

13 L'articolo 182 dello ZDDS recita come segue:

«1) Quando un soggetto passivo di imposta non emette un documento fiscale o non riporta nei registri contabili, per i periodi corrispondenti, il documento fiscale emesso o ricevuto, determinando la fissazione di un importo ridotto di imposta, gli viene inflitta un'ammenda (se si tratta di persone fisiche non aventi la qualità di commerciante), o una sanzione pecuniaria (se si tratta di persone giuridiche o imprese individuali) il cui importo è pari all'importo dell'imposta non assolta e comunque superiore o pari a BGN [leva bulgare] 1 000.

2) In caso di infrazione di cui al paragrafo 1, quando il soggetto passivo ha emesso o dichiarato il documento fiscale nel periodo consecutivo al periodo fiscale durante il quale tale documento avrebbe dovuto essere emesso o dichiarato, l'ammenda o la sanzione pecuniaria ammonta al 25% dell'importo dell'imposta non assolta, senza essere inferiore a BGN 250».

Controversia principale e questioni pregiudiziali

14 La Rodopi è una società bulgara soggetta all'IVA.

15 Nel corso del periodo d'imposta corrispondente al mese di dicembre 2009, tale società ha riportato nel registro degli acquisti e nella dichiarazione dei redditi da essa presentata una fattura emessa dalla Moda Shport EOOD in data 30 dicembre 2009. L'importo dell'IVA indicato sulla suddetta fattura ammonta a BGN 161 571,12 (circa EUR 82 800).

16 La suddetta fattura non avrebbe dovuto essere emessa. Conformemente alla legislazione nazionale, un verbale datato 15 ottobre 2010 ha annullato la fattura in questione.

17 La Rodopi non ha tenuto conto del suddetto verbale né nella contabilità, né nella dichiarazione dei redditi per il mese di ottobre 2010. Essa lo ha fatto per il mese di dicembre 2010, regolarizzando la detrazione operata in base alla suddetta fattura col pagamento dell'importo integrale dell'IVA inizialmente detratta in base alla fattura annullata nonché dei relativi interessi.

18 Il 22 febbraio 2011 è stato emesso un avviso di accertamento di infrazione amministrativa in cui si è indicato in sostanza che l'infrazione è stata accertata dalla Teritorialna direktsia nel corso del novembre 2010. Il 17 giugno 2011 quest'ultima ha irrogato alla Rodopi un'ammenda di un importo equivalente a quello dell'IVA indicato sulla fattura in questione.

19 La sanzione è stata impugnata con un ricorso in primo grado dinanzi al Rayonen sad (Tribunale distrettuale).

20 Dinanzi a questo giudice la Rodopi ha fatto valere che l'allegato n. 12 del regolamento di applicazione dello ZDDS che impone nel caso di specie l'iscrizione dell'annullamento della fattura in questione per il mese di ottobre 2010, contraddice l'articolo 124, paragrafo 4, dello ZDDS a norma del quale il soggetto passivo di imposta deve riportare i documenti fiscali ricevuti nel suo registro degli acquisti il più tardi nel dodicesimo periodo fiscale successivo a quello nel corso del quale tali documenti sono stati emessi, ma comunque prima della fine del periodo d'imposta in occasione del quale può esercitare il suo diritto a detrazione, cioè dodici mesi dopo il periodo in cui il diritto stesso è sorto.

21 Il Rayonen sad ha dichiarato che l'annullamento della fattura in parola avrebbe dovuto essere riportato dalla Rodopi per il mese di ottobre 2010, mentre essa lo ha fatto solo per il mese di dicembre 2010. Esso ha però ritenuto che la decisione sanzionatoria adottata dalla Teritorialna direktsia era inficiata da un'infrazione alle regole sostanziali di procedura, poiché non era stato osservato il termine previsto dallo Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (legge sulle infrazioni e sanzioni amministrative) per emettere l'avviso di accertamento in parola.

22 La Teritorialna direktsia ha proposto un ricorso per cassazione dinanzi all'Administrativen sad Plovdiv.

23 Dinanzi a tale giudice la Rodopi fa valere che l'ammenda irrogata viola il diritto dell'Unione e più precisamente i principi di neutralità fiscale e proporzionalità.

24 Secondo il giudice del rinvio occorre chiarire nel caso di specie se la sanzione inflitta alla

Rodopi, per il motivo che quest'ultima ha dichiarato tardivamente l'annullamento della fattura in parola, sia conforme ai principi di neutralità e proporzionalità, tenuto conto del fatto che la Rodopi ha versato l'imposta con i relativi interessi.

25 Ciò premesso, l'Administrativen sad Plovdiv ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il principio di neutralità fiscale autorizzi uno Stato membro ad irrogare una sanzione per omessa registrazione tempestiva dell'annullamento di una fattura, benché tale annullamento sia stato successivamente registrato nella contabilità e il soggetto interessato abbia pagato le imposte derivanti dall'annullamento oltre ai relativi interessi.

Se, con riferimento alla prima questione, rilevino le seguenti circostanze:

- si considera che il termine entro il quale l'annullamento avrebbe dovuto essere dichiarato sia di quattordici giorni a decorrere dalla fine del mese in cui ha avuto luogo l'annullamento;
- l'annullamento della fattura è stato effettivamente dichiarato un mese dopo la scadenza del termine in cui si presume avrebbe dovuto verificarsi l'annullamento;
- l'IVA dovuta, ivi compresi i relativi interessi, è stata versata all'erario dello Stato.

2) Se gli articoli 242 e 273 della direttiva [IVA] autorizzino gli Stati membri ad irrogare nei confronti di un soggetto passivo che, presumibilmente, abbia omesso di adempiere in modo tempestivo il proprio obbligo di registrare nella contabilità elementi rilevanti ai fini del calcolo dell'IVA, un'ammenda pari all'importo dell'IVA non assolta in tempo utile, qualora, successivamente, l'inadempimento sia stato regolarizzato e l'integralità dell'imposta dovuta sia stata versata con i relativi interessi.

3) Se rilevi il fatto che non sia stato arrecato pregiudizio alcuno all'erario poiché, in seguito, il soggetto interessato ha dichiarato l'annullamento della fattura, oltre ad assolvere l'integralità dell'imposta con i relativi interessi.

4) Se l'irrogazione di un'ammenda pari all'integralità dell'imposta già versata con gli interessi violi il principio di proporzionalità».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

26 La Teritorialna direktsia sostiene che la domanda di pronuncia pregiudiziale è irricevibile, per il motivo che è irrilevante per l'esito della controversia nel procedimento principale dato che solo le risposte alle questioni relative ai fatti presentano un interesse per la soluzione della suddetta controversia.

27 Secondo la giurisprudenza consolidata il rifiuto della Corte di statuire su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale è tuttavia possibile solo qualora risulti manifestamente che la richiesta interpretazione del diritto dell'Unione non ha alcuna relazione con la realtà o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenza dell'11 settembre 2008, Eckelkamp e a., C-11/07, Racc. pag. I-6845, punto 28 nonché giurisprudenza citata).

28 Occorre nondimeno rilevare che così non è nel caso di specie. Infatti la richiesta

interpretazione dei principi di neutralità fiscale e proporzionalità nonché degli articoli 242 e 273 della direttiva IVA è in diretto collegamento con l'oggetto della controversia nel procedimento principale il cui carattere reale non sembra poter essere contestato. Inoltre, la decisione di rinvio contiene elementi di fatto e di diritto sufficienti affinché la Corte sia in grado di fornire una risposta utile alle questioni sottoposte. Pertanto la domanda di pronuncia pregiudiziale deve essere dichiarata ricevibile.

Nel merito

29 Con le sue questioni, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del ricorso chiede in sostanza se i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità nonché gli articoli 242 e 273 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione fiscale di uno Stato membro irroghi ad un soggetto passivo di imposta il quale non ha adempiuto nel termine previsto dalla legislazione nazionale il suo obbligo di contabilizzare e di dichiarare elementi rilevanti ai fini del calcolo dell'IVA da lui dovuta, un'ammenda pari all'importo di tale imposta non assolta nel termine suddetto qualora, successivamente, lo stesso soggetto passivo abbia regolarizzato l'inadempimento ed assolto l'integralità dell'imposta dovuta, insieme agli interessi.

30 Conformemente all'articolo 242 della direttiva IVA, ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata allo scopo di consentire l'applicazione dell'IVA ed il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale. Inoltre, conformemente all'articolo 273, primo comma, della direttiva IVA, gli Stati membri possono stabilire altri obblighi, rispetto a quelli previsti da tale direttiva, che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni.

31 La direttiva IVA non prevede espressamente un sistema di sanzioni in caso di inosservanza degli obblighi presi in considerazione in tale direttiva ed ai quali soggiacciono i soggetti passivi di imposta. Tuttavia, secondo una giurisprudenza consolidata, 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 possono 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 (v., in tal senso, sentenza del 19 luglio 2012, R?dlihs, C-263/11, punto 44 e giurisprudenza citata).

32 Così le sanzioni che gli Stati membri possono adottare al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare la frode, ed in particolare il rispetto da parte dei soggetti passivi di imposta dei loro obblighi in materia di regolarizzazione della loro contabilità in seguito all'annullamento di una fattura sulla cui base hanno operato una detrazione, non possono, in primo luogo, rimettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune di IVA ed osta a che gli operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA (v., in tal senso, sentenze del 29 luglio 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C-188/09, Racc. pag. I-7639, punto 26 e giurisprudenza citata, nonché del 29 marzo 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, punto 22).

33 Si deve ricordare in proposito che il sistema di rettifica delle detrazioni costituisce un elemento essenziale del sistema introdotto dalla direttiva IVA in quanto ha la vocazione di garantire l'esattezza delle detrazioni e quindi la neutralità dell'imposizione fiscale (sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Racc. pag. I-3039, punto 26).

34 Così, nel caso di specie, risulta dal fascicolo sottoposto alla Corte che la sanzione in parola nel procedimento principale, incitando i soggetti passivi di imposta a regolarizzare nei termini più

brevi l'importo dell'imposta dovuta quando un'operazione che ha servito di base ad una detrazione è stata annullata, mira a garantire l'esatta riscossione dell'imposta, ed in particolare l'esattezza delle detrazioni e ad evitare la frode, senza ledere affatto il principio del diritto a detrazione.

35 Inoltre, come ha fatto osservare la Commissione, da una parte, il soggetto passivo che commette un'irregolarità come quella di cui alla controversa principale, si trova, in rapporto all'obiettivo di garantire l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare la frode, in una situazione diversa da quella del soggetto passivo che ha osservato i suoi obblighi contabili.

36 D'altra parte, l'ammenda di cui trattasi nel procedimento principale non è inflitta in ragione di una qualsiasi transazione, ma a causa di una rettifica tardiva da parte del soggetto passivo di una detrazione che aveva operato e che ha perso il suo fondamento. Non si può dunque considerare che si tratta di un'imposta la quale comporta una doppia imposizione contraria al principio di neutralità fiscale (v., in tal senso e per analogia, sentenze dell'11 settembre 2003, *Cookies World*, C-155/01, Racc. pag. I-8785, punto 60, e del 15 gennaio 2009, *K-1*, C-502/07, Racc. pag. I-161, punti da 17 a 19).

37 Deriva da quanto precede che il principio di neutralità fiscale non osta a che un'ammenda come quella di cui al procedimento principale sia inflitta in circostanze come quelle richiamate al punto 29 della presente sentenza.

38 In secondo luogo, occorre ricordare che le sanzioni di cui al punto 32 della presente sentenza non devono eccedere quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare l'evasione. Al fine di valutare se una 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 (v. citata sentenza *R?dlihs*, punti 46 et 47 nonché giurisprudenza citata).

39 Spetta tuttavia al giudice nazionale verificare se l'importo della sanzione non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi indicati al punto precedente.

40 Circa le modalità di determinazione della sanzione in parola, occorre constatare che l'importo della sanzione quale prevista all'articolo 182, punti 1) e 2), dello ZDDS è progressivo. Se la regolarizzazione avviene solamente con un mese di ritardo, l'ammenda è del 25% dell'importo dell'IVA dovuta. Solo se il ritardo eccede il termine di un mese, essa è aumentata sino alla concorrenza del 100% dell'IVA dovuta. Una sanzione del genere appare quindi idonea ad incitare i soggetti passivi di imposta a regolarizzare il più rapidamente possibile le detrazioni operate, ma non aventi più alcuna base e, pertanto, a raggiungere l'obiettivo di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta.

41 Peraltro, spetta al giudice nazionale verificare se la dichiarazione tardiva dell'annullamento della fattura in questione non sia inficiata da frode all'IVA. Infatti, secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente delle norme dell'Unione. Allo stesso modo, l'applicazione della normativa dell'Unione non può estendersi fino a comprendere le operazioni realizzate allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto dell'Unione (v. sentenza del 27 settembre 2007 *Collée*, C-146/05, Racc. pag. I-7861, punto 38 e giurisprudenza citata).

42 Si deve tuttavia sottolineare che un versamento tardivo dell'IVA non può essere assimilato, di per sé, ad una frode (v. sentenza del 12 luglio 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, punto 74 e giurisprudenza citata).

43 Dato l'insieme delle precedenti considerazioni, occorre rispondere alle questioni sollevate

che il principio di neutralità fiscale non osta a che l'amministrazione fiscale di uno Stato membro infligga ad un soggetto passivo di imposta, il quale non ha adempiuto nel termine previsto dalla legislazione nazionale il suo obbligo di contabilizzare e dichiarare elementi rilevanti ai fini del calcolo dell'IVA da lui dovuta, un'ammenda pari all'importo di tale imposta non assolta entro il termine suddetto quando, successivamente, il soggetto passivo in parola ha regolarizzato l'inadempimento ed ha assolto l'integralità dell'imposta dovuta insieme agli interessi. Spetta al giudice nazionale valutare, tenuto conto degli articoli 242 e 273 della direttiva IVA, se, date le circostanze della controversia nel procedimento principale, segnatamente il termine entro cui l'irregolarità è stata rettificata, la gravità dell'irregolarità stessa e l'eventuale esistenza di una frode o di un'elusione della legislazione applicabile imputabili al soggetto passivo, l'importo della sanzione inflitta ecceda quanto necessario al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare la frode.

Sulle spese

44 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

Il principio di neutralità fiscale non osta a che l'amministrazione fiscale di uno Stato membro infligga ad un soggetto passivo di imposta, il quale non ha adempiuto nel termine previsto dalla legislazione nazionale il suo obbligo di contabilizzare e dichiarare elementi rilevanti ai fini del calcolo dell'imposta sul valore aggiunto da lui dovuta, un'ammenda pari all'importo di tale imposta non assolta entro il termine suddetto quando, successivamente, il soggetto passivo in parola ha regolarizzato l'inadempimento ed ha assolto l'integralità dell'imposta dovuta insieme agli interessi. Spetta al giudice nazionale valutare, tenuto conto degli articoli 242 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, se, date le circostanze della controversia nel procedimento principale, segnatamente il termine entro cui l'irregolarità è stata rettificata, la gravità dell'irregolarità stessa e l'eventuale esistenza di una frode o di un'elusione della legislazione applicabile imputabili al soggetto passivo, l'importo della sanzione inflitta ecceda quanto necessario al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare la frode.

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.