

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

29 luglio 2010\*

Nel procedimento C-188/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), con decisione 21 maggio 2009, pervenuta in cancelleria il 28 maggio 2009, nella causa

**Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku**

contro

**Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j**, già Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. J.-C. Bonichot (relatore), presidente di sezione, dalla sig.ra C. Toader, dai sigg. K. Schiemann, L. Bay Larsen e D. Šváby, giudici,

\* Lingua processuale: il polacco.

avvocato generale: sig. J. Mazák  
cancelliere: sig. K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 20 maggio 2010,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo polacco, dal sig. M. Dowgielewicz nonché dalle sig.re A. Rutkowska e A. Kramarczyk, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, dal sig. D. Triantafyllou e dalla sig.ra K. Herrmann, 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**

<sup>1</sup> La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione 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, 71, pag. 1301; in prosieguo: la «prima direttiva IVA»), e 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 20 gennaio 2004, 2004/7/CE (GU L 27, pag. 44; in prosieguo la «sesta direttiva IVA»).

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j, già Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j (in prosieguo: la «Profaktor»), ed il Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (Direttore dell'amministrazione finanziaria di Białystok) con riguardo alla limitazione cui è assoggettato il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») che ha gravato sulle operazioni effettuate a monte allorché il soggetto passivo non abbia osservato l'obbligo di utilizzare un registratore di cassa per registrare nella contabilità le vendite effettuate alle «persone fisiche non esercenti un'attività economica».

## **Contesto normativo**

### *Il diritto dell'Unione*

- 3 A norma dell'art. 2, primo e secondo comma, della prima direttiva IVA:

«Il principio del sistema comune di [IVA] 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'[IVA], calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa [detrazione] dell'ammontare dell'[IVA] che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4 L'art. 2 della sesta direttiva IVA prevede quanto segue:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. 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;

2. le importazioni di beni».

5 L'art. 10, n. 1, lett. a), della suddetta direttiva definisce il «fatto generatore» dell'imposta nei termini seguenti, cioè «il fatto generatore per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta». Tale 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. Le cessioni di beni diverse da quelle di cui all'articolo 5, paragrafo 4, lettera b), e le prestazioni di servizi che comportano successivi versamenti di acconti o pagamenti, si considerano effettuate all'atto della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti. (...)».

6 A norma dell'art. 17 della stessa direttiva:

«1. Il diritto a [detrazione] nasce quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile.

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

b) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci importate;

c) l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), e dell'articolo 6, paragrafo 3.

(...)

4. Il Consiglio cercherà di adottare entro il 31 dicembre 1977, su proposta della Commissione e deliberando all'unanimità, le modalità comunitarie d'applicazione secondo le quali i rimborsi devono essere effettuati ai sensi del paragrafo 3 a favore di soggetti

passivi non residenti all'interno del paese. Fino all'entrata in vigore di queste modalità di applicazione comunitarie, spetterà agli Stati membri stabilire le modalità secondo le quali questo rimborso sarà effettuato. Qualora il soggetto passivo non risieda nel territorio della Comunità, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o subordinarlo a condizioni complementari».

- 7 L'art. 22 della sesta direttiva IVA, che compare nel capo XIII di quest'ultima, intitolato «Obblighi dei debitori d'imposta», dispone quanto segue:

«(...)

2. Ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente particolareggiata da consentire l'applicazione dell'[IVA] ed i relativi controlli da parte dell'amministrazione fiscale.

(...)

8. Fatte salve le disposizioni da adottare ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 4, gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi.

(...)

8 Ai sensi dell'art. 27, n. 1, di tale direttiva:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale».

9 Conformemente all'art. 33, n. 1, della sesta direttiva IVA:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, in particolare quelle previste dalle vigenti disposizioni comunitarie relative al regime generale per la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accise, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari, sempreché tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

### *La normativa nazionale*

10 Ai sensi dell'art. 111, nn. 1 e 2, della legge 11 marzo 2004, relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U n. 54, posizione 535; in prosieguo: la «legge del 2004 sull'IVA»):

«1. I soggetti passivi che effettuano vendite a persone fisiche non esercenti un'attività economica (...) sono obbligati a introdurre la registrazione del fatturato e degli importi dell'imposta dovuta mediante registratori di cassa.

2. I soggetti passivi che violano l'obbligo stabilito al n. 1 del presente articolo perdono, sino al momento in cui iniziano la registrazione del fatturato e degli importi dell'imposta dovuta mediante registratori di cassa, il diritto alla detrazione dell'importo dell'imposta dovuta per una somma pari al 30% dell'importo dell'imposta pagata a monte per l'acquisto di beni e servizi».

<sup>11</sup> Conformemente all'art. 87, n. 1, della suddetta legge:

«Qualora l'importo dell'imposta pagata a monte di cui all'art. 86, n. 2, nel periodo d'imposta sia superiore all'importo dell'imposta dovuta, il soggetto passivo ha diritto ad imputare tale differenza sull'imposta dovuta per il periodo successivo o ad ottenere il rimborso di quest'ultima mediante versamento sul suo conto bancario».

### **Controversia nella causa principale e questioni pregiudiziali**

<sup>12</sup> Con decisione 17 ottobre 2006, il Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (Direttore dell'ispezione tributaria di Białystok) ha fissato l'IVA dovuta dalla Profaktor per taluni mesi degli anni 2004 e 2005 ad un importo diverso da quello che, secondo tale società, doveva risultare dalle dichiarazioni da essa presentate. Infatti, applicando il disposto dell'art. 111 della legge del 2004 sull'IVA, ha diminuito del 30% l'imposta pagata a monte per l'acquisto di beni e servizi imputata sull'importo dell'imposta

dovuta, giacché la Profaktor non aveva rispettato l'obbligo di registrare il suo fatturato e l'importo della stessa imposta tramite registratori di cassa.

- 13 Su ricorso della suddetta società, la decisione contestata è stata mantenuta il 7 febbraio 2007 dal Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku.
- 14 La Profaktor ha chiesto l'annullamento della decisione 7 febbraio 2007 al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunale amministrativo del voivodato di Białystok). Quest'ultimo ha parzialmente accolto la domanda così presentata dopo aver considerato che, per il periodo successivo all'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea, le disposizioni in parola dell'art. 111 della legge del 2004 sull'IVA erano incompatibili col diritto dell'Unione, in particolare con gli artt. 17 e 27 della sesta direttiva IVA. Esso ha infatti ritenuto che la limitazione del diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte, derivante da tali disposizioni, derogava a siffatto diritto previsto all'art. 17 della sesta direttiva IVA ed aveva quindi in realtà il carattere di una misura particolare che non era stata attuata dalla Repubblica di Polonia alle condizioni di cui all'art. 27 della direttiva stessa.
- 15 Il Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku ha interposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza sostenendo che le disposizioni controverse rivestivano soltanto la natura di una sanzione, la quale non costituiva pertanto una deroga alla sesta direttiva IVA e il cui obiettivo non era quello di limitare il diritto alla detrazione, ma di prevenire la frode fiscale.
- 16 Il Naczelny Sąd Administracyjny, adito con tale ricorso, ha ritenuto in particolare che tale sanzione comporti, per il soggetto passivo che non osserva l'obbligo di registrazione, una violazione del principio di neutralità dell'IVA ponendo a suo carico una parte dell'IVA pagata a monte. Esso ha considerato che sussistevano dubbi circa

la conformità delle disposizioni in parola al principio di proporzionalità, quanto alla questione se si tratti di una sanzione amministrativa o di una misura particolare ai sensi dell'art. 27 della sesta direttiva IVA e quanto alla questione se la misura possa essere definita essa stessa quale imposta o tassa di effetto equivalente ad un'imposta sul fatturato.

17 Alla luce di tali elementi, il Naczelny Sąd Administracyjny ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se l'art. 2, primo e secondo comma, della prima direttiva [IVA], in combinato disposto con gli artt. 2 e 10, nn. 1 e 2, nonché 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva [IVA] osti ad una disposizione quale il n. 2 dell'art. 111, letto in combinato disposto col n. 1 dello stesso articolo, della [legge del 2004 sull'IVA], che prevede la perdita temporanea del diritto alla riduzione dell'importo dell'imposta dovuta in misura pari al 30% dell'importo dell'imposta versata a monte per l'acquisto di beni e servizi con riferimento a soggetti passivi — che effettuano vendite a persone fisiche che non esercitano un'attività economica (...) — i quali violano l'obbligo di registrare il fatturato e gli importi dell'imposta dovuta mediante registratori di cassa.
- 2) Se le “misure particolari” ai sensi dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva [IVA] possano, in considerazione del loro carattere e delle loro finalità, consistere nella temporanea limitazione del diritto alla detrazione, come previsto all'art. 111, n. 2, in combinato disposto col n. 1 dello stesso articolo, della [legge del 2004 sull'IVA] nei confronti di soggetti passivi che violano l'obbligo di registrare il fatturato e gli importi dell'imposta mediante registratori di cassa e, eventualmente, se l'introduzione di siffatte misure esiga l'osservanza della procedura risultante dall'art. 27, nn. 2-4, della sesta direttiva [IVA].

- 3) Se la facoltà conferita agli Stati membri dall'art. 33, n. 1, della sesta direttiva [IVA] include il diritto di istituire una sanzione nei confronti di soggetti passivi che violano l'obbligo di registrare il fatturato e gli importi dell'imposta dovuta mediante registratori di cassa, sotto forma di perdita temporanea del diritto alla riduzione dell'importo dell'imposta dovuta per una somma pari al 30% dell'importo dell'imposta pagata a monte per l'acquisto di beni e servizi, come previsto all'art. 111, n. 2, in combinato disposto col n. 1, dello stesso articolo, della legge del 2004 sull'IVA».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### *Sulla prima questione*

- <sup>18</sup> Con la prima questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se il sistema comune dell'IVA, come definito all'art. 2, nn. 1 e 2, della prima direttiva IVA ed agli artt. 2 e 10, nn. 1 e 2, nonché all'art. 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva IVA, osti a che uno Stato membro limiti temporaneamente l'importo del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte per i soggetti passivi che non hanno rispettato una formalità di registrazione nella contabilità delle loro vendite.
- <sup>19</sup> Occorre ricordare che il diritto alla detrazione previsto dagli artt. 17-20 della sesta direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di

principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto si esercita immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenze 13 marzo 2008, causa C-437/06, *Securenta*, Racc. pag. I-1597, punto 24; 4 giugno 2009, causa C-102/08, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, Racc. pag. I-4629, punto 70, e 29 ottobre 2009, causa C-29/08, *SKF*, Racc. pag. I-10413, punto 55).

- 20 Infatti, il sistema delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle suddette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in particolare, sentenze 29 aprile 2004, causa C-137/02, *Faxworld*, Racc. pag. I-5547, punto 37, e *SKF*, cit., punto 56).
- 21 Il funzionamento normale del sistema comune dell'IVA che deve garantire così la neutralità quanto all'onere fiscale su tutte le attività economiche presuppone l'esatta riscossione dell'imposta. Dagli artt. 2 e 22 della sesta direttiva IVA nonché dall'art. 10 CE, emerge che ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio e, a tale riguardo, gli Stati membri sono obbligati ad accertare le dichiarazioni fiscali dei contribuenti, la relativa contabilità e gli altri documenti utili, nonché a calcolare e a riscuotere l'imposta dovuta (sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06, *Commissione/Italia*, Racc. pag. I-5457, punto 37).
- 22 Nell'ambito del sistema comune dell'IVA, gli Stati membri sono tenuti a garantire il rispetto degli obblighi a carico dei soggetti passivi e beneficiano, a tale riguardo, di una certa libertà in relazione, segnatamente, al modo di utilizzare i mezzi a loro disposizione (sentenza *Commissione/Italia*, cit., punto 38).

- 23 Fra tali obblighi, l'art. 22, n. 2, della sesta direttiva IVA prevede segnatamente che ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente particolareggiata da consentire l'applicazione dell'IVA ed i relativi controlli da parte dell'amministrazione fiscale.
- 24 Peraltro, a norma dell'art. 22, n. 8, della sesta direttiva IVA, fatte salve le disposizioni da adottare ai sensi dell'articolo 17, n. 4, della stessa direttiva, gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi.
- 25 Si deve ricordare in proposito che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva IVA (v. sentenze 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, Racc. pag. I-5337, punto 76; 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 71, e Commissione/Italia, cit., punto 46).
- 26 I provvedimenti che gli Stati membri possono adottare non devono tuttavia eccedere quanto è necessario per conseguire gli obiettivi diretti ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi. Simili misure non possono quindi essere utilizzate in modo tale da rimettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, segnatamente, sentenze 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, punto 47; 21 aprile 2005, causa C-25/03, HE, Racc. pag. I-3123, punto 80, nonché 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, Ecotrade, Racc. pag. I-3457, punto 66).
- 27 Circa la misura nazionale in parola nella causa principale, quale prevista all'art. 111, nn. 1 e 2, della legge del 2004 sull'IVA, è certo che essa, esigendo dai soggetti passivi

l'utilizzazione dei registratori di cassa per la registrazione nella loro contabilità del fatturato e dell'importo dell'imposta dovuta, è diretta ad assicurare l'esatta riscossione della tassa ed evitare le frodi. Non si può contestare che l'obbligo gravante in tal modo sui soggetti passivi rientra tra le misure che gli Stati membri hanno la facoltà di adottare sul fondamento dell'art. 22, n. 8, della sesta direttiva IVA.

<sup>28</sup> In tale contesto, prevedendo che, in caso di inosservanza di tale obbligo contabile, il soggetto passivo vede la parte dell'IVA detraibile ridotta del 30%, la suddetta misura va considerata come costituente una sanzione amministrativa il cui effetto dissuasivo è diretto a garantire l'effettività del suddetto obbligo.

<sup>29</sup> Si deve rammentare che, al riguardo, in assenza di armonizzazione della normativa comunitaria nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale legislazione, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi tuttavia sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto comunitario e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (sentenza 12 luglio 2001, causa C-262/99, *Louloudakis*, Racc. pag. I-5547, punto 67).

<sup>30</sup> Quanto all'applicazione concreta del principio di proporzionalità, spetta al giudice del rinvio valutare se i provvedimenti nazionali siano compatibili con il diritto dell'Unione, essendo la Corte competente solo a fornire tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che possano consentirgli di valutare siffatta compatibilità (v., segnatamente, sentenze 30 novembre 1995, causa C-55/94, *Gebhard*, Racc. pag. I-4165, nonché *Molenheide e a.*, cit., punto 49).

- 31 Si deve pertanto constatare, in primo luogo, che le disposizioni della legge del 2004 sull'IVA non rimettono in discussione il principio stesso del diritto alla detrazione di cui continua a fruire qualsiasi soggetto passivo. Tale diritto resta fruibile anche quando il soggetto passivo interessato non rispetti l'obbligo previsto da tali disposizioni.
- 32 In secondo luogo, la sanzione amministrativa di cui è munito tale obbligo ha il carattere di un onere finanziario che il legislatore nazionale intende far gravare sul soggetto passivo in situazione di infrazione, e soltanto per la durata di quest'ultima. Una scelta siffatta, che rientra nella competenza dello Stato membro interessato, non appare manifestamente inappropriata rispetto all'obiettivo perseguito.
- 33 In terzo luogo, la scelta di far gravare sul soggetto passivo tale onere finanziario attraverso la trattenuta di una parte dell'imposta detraibile dall'IVA dovuta e non, in particolare, attraverso il pagamento da parte del medesimo di una somma a vantaggio della tesoreria dello Stato, rientra anch'essa nella competenza dello Stato membro interessato.
- 34 Tuttavia tale dispositivo, avendo un'incidenza sull'importo del diritto alla detrazione, rischierebbe di ledere il principio di neutralità circa l'onere fiscale gravante su tutte le attività economiche se, segnatamente, le modalità di determinazione dell'importo della sanzione e le condizioni in base alle quali sono accertati, istruiti e, eventualmente, giudicati i fatti invocati dall'amministrazione tributaria per attuare la suddetta sanzione, conducessero al risultato di privare il diritto alla detrazione dell'IVA della sua stessa sostanza.
- 35 Se è ben vero che spetta al giudice del rinvio verificare che tali modalità e condizioni, quali risultano dalla legge del 2004 sull'IVA, non comportano una conseguenza siffatta, deve rilevarsi in proposito che l'aliquota della trattenuta di cui trattasi nella causa

principale, limitata al 30% e che preserva dunque l'essenziale dell'importo dell'imposta pagata a monte, non appare né eccessiva né insufficiente ad assicurare un carattere dissuasivo alla sanzione in parola e quindi all'effettività di quest'ultima.

<sup>36</sup> Peraltro una siffatta trattenuta, basata sull'importo degli oneri versati dal soggetto passivo, non è manifestamente priva di qualsiasi collegamento col livello dell'attività economica dell'interessato.

<sup>37</sup> Inoltre, dal momento che tale sanzione ha per oggetto non la correzione di errori contabili ma la prevenzione dei medesimi, non si può tener conto, nel valutarne la proporzionalità, del carattere forfettario della sanzione risultante dall'applicazione dell'aliquota fissa del 30% e, di conseguenza, dell'assenza di rapporto fra tale importo e quello risultante dagli errori eventualmente commessi dal soggetto passivo. Del resto l'assenza di registratori di cassa osta proprio alla determinazione esatta dell'importo delle vendite effettuate ed impedisce quindi qualsiasi valutazione dell'adeguatezza della sanzione all'importo risultante da eventuali errori contabili.

<sup>38</sup> Per di più, per l'ipotesi, menzionata dalla Commissione, in cui il mancato utilizzo dei registratori di cassa fosse originato da circostanze estranee al contribuente, spetterebbe al giudice nazionale, qualora la realtà di siffatte circostanze fosse debitamente provata secondo le regole nazionali processuali e probatorie, tenerne conto onde determinare, alla luce del complesso degli elementi del caso, se la sanzione fiscale debba nondimeno essere applicata e, in caso affermativo, verificare che quest'ultima non sia sproporzionata.

<sup>39</sup> Risulta da quanto precede che occorre risolvere la prima questione nel senso che il sistema comune dell'IVA, quale definito all'art. 2, primo e secondo comma, della prima direttiva IVA e agli artt. 2 e 10, nn. 1 e 2, nonché all'art. 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva IVA, non osta a che uno Stato membro limiti temporaneamente l'importo

del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte per i soggetti passivi che non hanno osservato una formalità di registrazione nella contabilità delle loro vendite, purché la sanzione così prevista rispetti il principio di proporzionalità.

*Sulla seconda questione*

<sup>40</sup> Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se le disposizioni dell'art. 111, nn. 1 e 2, della legge del 2004 sull'IVA possano essere considerate come «misure particolari di deroga» dirette ad evitare talune frodi o evasioni fiscali ai sensi dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva IVA.

<sup>41</sup> È sufficiente rilevare in proposito che la misura in questione nella causa principale, quale prevista dal disposto dell'art. 111, nn. 1 e 2, della legge del 2004 sull'IVA, costituisce una sanzione amministrativa inflitta quando si constata che il soggetto passivo non ha rispettato l'obbligo di utilizzare un registratore di cassa per registrare nella sua contabilità il fatturato e l'importo dell'imposta dovuta. Una misura siffatta, che è della stessa natura di quelle previste all'art. 22, n. 8, della sesta direttiva IVA, non può quindi costituire una misura particolare di deroga ai sensi dell'art. 27, n. 1, di tale direttiva (v, in tal senso, sentenze 14 luglio 1988, cause riunite 123/87 e 330/87, Jeunehomme e EGI, Racc. pag. 4517, punto 15, e 15 gennaio 2009, causa C-502/07, K-1, Racc. pag. I-161, punto 23).

<sup>42</sup> Pertanto, disposizioni come quelle dell'art. 111, nn. 1 e 2, della legge del 2004 sull'IVA non possono rientrare nell'ambito di applicazione del suddetto art. 27, n. 1.

- 43 Si deve conseguentemente risolvere la seconda questione nel senso che disposizioni come quelle di cui all'art. 111, nn. 1 e 2, della legge del 2004 sull'IVA non costituiscono «misure particolari di deroga» dirette ad evitare talune frodi o evasioni fiscali ai sensi dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva IVA.

*Sulla terza questione*

- 44 Con la terza questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 33 della sesta direttiva IVA osti al mantenimento di disposizioni come quelle di cui all'art. 111, nn. 1 e 2, della legge del 2004 sull'IVA.
- 45 L'art. 33 della sesta direttiva IVA consente il mantenimento o l'introduzione da parte di uno Stato membro di imposte, diritti e tasse gravanti sulle forniture di beni, sulle prestazioni di servizi o sulle importazioni solo se non hanno natura di imposte sulla cifra d'affari (v. sentenze 3 ottobre 2006, causa C-475/03, Banca popolare di Cremona, Racc. pag. I-9373, punto 24, e K-1, cit., punto 27).
- 46 Per valutare se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, occorre in particolare verificare se essi abbiano l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo le operazioni commerciali in modo analogo all'IVA (sentenza 11 ottobre 2007, cause riunite C-283/06 e C-312/06, KÖGÁZ e a., Racc. pag. I-8463, punto 34).

- 47 Secondo costante giurisprudenza le caratteristiche essenziali dell'IVA sono quattro, vale a dire l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi, è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti, viene riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza, e infine gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione sono detratti dall'IVA dovuta dal soggetto passivo, cosicché tale tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso della suddetta imposta va a carico del consumatore finale (citate sentenze Banca Popolare di Cremona, punto 28; KÖGÁZ e a., punto 37, e K-1, punto 17).
- 48 La misura prevista dalle disposizioni della legge del 2004 sull'IVA di cui trattasi nella causa principale non corrisponde a tali caratteristiche. Come risulta dalla valutazione fatta al punto 28 della presente sentenza, tali disposizioni si limitano a prevedere una sanzione amministrativa che può essere inflitta ai soggetti passivi dell'IVA allorché si constati che non hanno rispettato uno dei loro obblighi contabili. Tale sanzione, il cui fatto generatore risiede non in una qualsivoglia transazione, ma nell'inadempimento di un obbligo contabile, non ha quindi natura di imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva.
- 49 Alla luce di tali considerazioni, la terza questione deve risolversi nel senso che l'art. 33 della sesta direttiva IVA non osta al mantenimento di disposizioni come quelle di cui all'art. 111, nn. 1 e 2, della legge del 2004 sull'IVA.

## Sulle spese

- 50 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Quarta Sezione) dichiara:

- 1) **Il sistema comune di imposta sul valore aggiunto, com'è stato definito all'art. 2, primo e secondo comma, 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, ed agli artt. 2 e 10, nn. 1 e 2, nonché all'art. 17, nn. 1 e 2, 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 20 gennaio 2004, 2004/7/CE, non osta a che uno Stato membro limiti temporaneamente l'importo del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte per i soggetti passivi che non hanno osservato una formalità di registrazione nella contabilità delle loro vendite, purché la sanzione così prevista rispetti il principio di proporzionalità.**
  
- 2) **Disposizioni come quelle di cui all'art. 111, nn. 1 e 2, della legge 11 marzo 2004, relativa all'imposta sulle merci e sui servizi (ustawa o podatku od towarów i usług) non costituiscono 'misure particolari di deroga' dirette a evitare talune frodi o evasioni fiscali, ai sensi dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2004/7.**

- 3) L'art. 33 della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2004/7, non osta al mantenimento di disposizioni come quelle di cui all'art. 111, nn. 1 e 2, della legge 11 marzo 2004, relativa all'imposta sulle merci e sui servizi.**

Firme