

Causa C?489/09

Vandoorne NV

contro

Belgische Staat

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hof van beroep te Gent)

«Sesta direttiva IVA — Artt. 11, parte C, n. 1, e 27, nn. 1 e 5 — Base imponibile — Misure di semplificazione — Tabacchi lavorati — Fascette fiscali — Prelievo unico dell'IVA alla fonte — Fornitore intermedio — Mancato pagamento totale o parziale del prezzo — Diniego di rimborso dell'IVA»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Base imponibile — Provvedimenti nazionali in deroga

(Direttiva del Consiglio 77/388, artt. 11, parte C, n. 1, e 27, nn. 1 e 5)

Gli artt. 11, parte C, n. 1, e 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla direttiva 2004/7, devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale, la quale, prevedendo, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di lottare contro la frode o l'evasione fiscale connesse ai tabacchi lavorati, la riscossione di tale imposta mediante fascette fiscali in un'unica soluzione e alla fonte presso il fabbricante o l'importatore di tali prodotti, esclude il diritto, per i fornitori intermedi che intervengono successivamente nella catena delle ulteriori cessioni, di ottenere il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto in caso di mancato pagamento del prezzo dei suddetti prodotti da parte dell'acquirente.

Infatti, l'art. 27, n. 1, della sesta direttiva osta soltanto alle misure idonee ad avere effetti non trascurabili sull'importo dell'imposta dovuta allo stadio del consumo finale. Orbene, sebbene in alcune circostanze, quali la perdita dei prodotti, la loro svendita o la loro vendita irregolare ad un prezzo diverso da quello al dettaglio indicato sulle fascette fiscali, il produttore o l'importatore, nell'ambito del regime derogatorio menzionato, potrebbe essere tenuto a versare un importo a titolo di detta imposta superiore a quello che sarebbe risultato dall'applicazione del sistema armonizzato di diritto comune di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, la mera eventualità che siffatte circostanze si producano non è tuttavia sufficiente per considerare che tale regime potrebbe avere effetti non trascurabili sull'importo dell'imposta dovuta allo stadio del consumo finale. Infatti, una misura di semplificazione implica, per sua natura, un approccio più generale rispetto a quello della regola che essa sostituisce, e non corrisponde quindi necessariamente all'esatta situazione di ogni soggetto passivo.

Inoltre, poiché i fornitori intermedi non sono tenuti al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto sulle cessioni di tabacchi lavorati, essi non possono chiederne il rimborso, in forza dell'art. 11, parte C, n. 1, della sesta direttiva, in caso di mancato pagamento del prezzo di tali cessioni da parte dell'acquirente. A tal proposito, il fatto che l'importo dell'imposta sul valore aggiunto versato

alla fonte dal fabbricante o dall'importatore mediante fascette fiscali sia compreso, da un punto di vista economico, nel prezzo delle cessioni effettuate a tali fornitori, è irrilevante. Infatti, una simile circostanza non rimette in discussione sotto alcun profilo il fatto che i suddetti fornitori non abbiano alcun debito fiscale sulla base delle norme relative all'imposta sul valore aggiunto.

Peraltro, dal momento che, nell'ambito di un siffatto regime di riscossione semplificata dell'imposta sul valore aggiunto, l'importo dell'imposta assolta dal fabbricante o dall'importatore mediante fascette fiscali non è legato al corrispettivo realmente ricevuto da ogni fornitore, bensì al prezzo dei prodotti allo stadio del consumo finale, il fatto che un fornitore intermedio perda il proprio credito nei confronti della sua controparte contrattuale non determina alcuna riduzione della base imponibile.

Infine, nell'ambito di un siffatto regime di semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto, consentire ad un fornitore intermedio di ottenere il rimborso parziale, o addirittura totale, di tale imposta, quando l'acquirente non paga il prezzo delle cessioni, rischierebbe non solo di complicare significativamente la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, ma anche di favorire gli abusi e le frodi, mentre la semplificazione della riscossione di tale imposta e la prevenzione di siffatti abusi e frodi costituiscono proprio gli obiettivi perseguiti da tale regime, conformemente all'art. 27, n. 1, della sesta direttiva. Ne consegue che l'esclusione del diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto per un fornitore intermedio in caso di mancato pagamento del prezzo da parte dell'acquirente di tabacchi lavorati ceduti a quest'ultimo costituisce una conseguenza inerente a un siffatto regime, che ha come scopo ed effetto, conformemente ai criteri di cui all'art. 27, n. 1, della sesta direttiva, di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di lottare contro la frode o l'evasione fiscale connesse a tali prodotti.

(v. punti 30, 31, 38-40, 43, 45, 46 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

27 gennaio 2011 (*)

«Sesta direttiva IVA – Artt. 11, parte C, n. 1, e 27, nn. 1 e 5 – Base imponibile – Misure di semplificazione – Tabacchi lavorati – Fascette fiscali – Prelievo unico dell'IVA alla fonte – Fornitore intermedio – Mancato pagamento totale o parziale del prezzo – Diniego di rimborso dell'IVA»

Nel procedimento C-489/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hof van beroep te Gent (Belgio) con decisione 17 novembre 2009, pervenuta in cancelleria il 30 novembre 2009, nella causa

Vandoorne NV

contro

Belgische Staat,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J. N. Cunha Rodrigues, presidente di sezione, dai sigg. A. Arabadjiev, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (relatore) e dalla sig.ra P. Lindh, giudici

avvocato generale: sig. J. Mazák

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

considerate le osservazioni presentate:

- per la Vandoorne NV, dall'avv. D. Blommaert, advocaat;
- per il governo belga, dalla sig.ra M. Jacobs e dal sig. J. C. Halleux, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, dal sig. M. Smolek, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, dal sig. W. Roels e dalla sig.ra M. Afonso, 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 degli artt. 11, parte C, n. 1, e 27, nn. 1 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 di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 20 gennaio 2004, 2004/7/CE (GU L 27, pag. 44; in prosieguo la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra la società Vandoorne NV (in prosieguo: la «Vandoorne») e il Belgische Staat (Stato belga) in ordine al rifiuto di quest'ultimo di rimborsare a tale società l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa a cessioni di tabacchi lavorati che la controparte contrattuale della Vandoorne non ha pagato.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3 L'art. 2 della sesta direttiva dispone 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».

4 L'art. 5, n. 1, di tale direttiva prevede quanto segue:

«Si considera "cessione di bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

5 Al capo VII, intitolato «Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta», l'art. 10 della citata direttiva è formulato come segue:

«1. Si considera:

a) fatto generatore dell'imposta il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;

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

2. Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi. (...)».

6 L'art. 11, parte C, n. 1, della sesta direttiva, contenuto nel capo VIII della stessa, intitolato «Base imponibile», così dispone:

«In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o di riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, la base imponibile viene debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

Tuttavia, in caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare a questa norma».

7 L'art. 27 di tale direttiva, contenuto nel capo XV della stessa, intitolato «Misure di semplificazione», è formulato come segue:

«1. 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.

(...)

5. Gli Stati membri che il 1° gennaio 1977 applicano misure particolari del tipo di quelle di cui al paragrafo 1 possono mantenerle purché le notifichino alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché tali misure siano conformi, se si tratta di misure destinate a semplificare la riscossione dell'imposta, al criterio definito al paragrafo 1».

8 La direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1), che si applica ai tabacchi lavorati, all'art. 6, n. 1, prevede che l'accisa diventi esigibile all'atto dell'immissione in consumo, vale a dire, in particolare, all'atto della fabbricazione di tali prodotti o della loro importazione al di fuori di un regime sospensivo.

9 L'art. 10 della direttiva del Consiglio 27 novembre 1995, 95/59/CE, relativa alle imposte diverse dall'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati (GU L 291, pag. 40), è formulato come segue:

«1. Le modalità di riscossione dell'accisa sono armonizzate al più tardi nello stadio finale. Nel corso delle tappe precedenti, l'accisa è in linea di massima riscossa a mezzo di marche fiscali. Gli Stati membri che riscuotono l'imposta tramite marche fiscali sono tenuti a mettere tali marche a disposizione dei produttori e commercianti degli altri Stati membri. Se invece riscuotono l'imposta con altri mezzi, gli Stati membri provvedono a che nessun ostacolo amministrativo o tecnico pregiudichi gli scambi tra gli Stati membri.

2. Gli importatori ed i produttori dei tabacchi lavorati sono soggetti al regime di cui [al] paragrafo 1 per quanto riguarda le modalità di riscossione e di pagamento dell'accisa».

La normativa nazionale

10 L'art. 77, paragrafo 1, n. 7, del code de la taxe sur la valeur ajoutée (codice belga dell'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: il «codice IVA») è formulato come segue:

«Fatta salva l'applicazione dell'art. 334 della legge programmatica 27 dicembre 2004, l'imposta prelevata per una cessione di beni, una prestazione di servizi o un acquisto intracomunitario di un bene viene rimborsata fino all'ammontare del relativo importo:

(...)

7. allorché il credito del prezzo è andato interamente o parzialmente perduto».

11 L'art. 58, paragrafo 1, del codice IVA dispone quanto segue:

«Per quanto riguarda i tabacchi lavorati che sono importati, acquisiti ai sensi dell'art. 25 ter o prodotti in Belgio, l'imposta viene prelevata ogniqualvolta sia dovuto il diritto di accisa belga, in forza delle disposizioni legislative o regolamentari relative al regime fiscale dei tabacchi. L'imposta viene calcolata sulla base del prezzo indicato sulla fascetta fiscale, o, se non è stato stabilito un prezzo, sulla base imponibile del diritto di accisa.

(...)

L'imposta così riscossa ha valore d'imposta alla quale sono soggetti l'importazione, gli acquisti intracomunitari e le cessioni di tabacchi lavorati.

Il Re determina le modalità di riscossione dell'imposta applicabile ai tabacchi lavorati e i soggetti tenuti al suo pagamento».

12 L'art. 58, paragrafo 1, del codice IVA era in vigore all'epoca dell'adozione della sesta direttiva. In applicazione dell'art. 27, n. 5, della medesima direttiva, il 19 dicembre 1977 il Regno del Belgio ha notificato tale disposizione alla Commissione. Il testo di questa notificazione era del seguente tenore:

«B. Pagamento dell'imposta in una fase preliminare

1. Tabacchi lavorati

Al fine di facilitare il controllo della riscossione dell'IVA in questo settore, l'imposta che è dovuta in occasione dell'importazione e della cessione di tabacchi lavorati è riscossa contemporaneamente

ai diritti di accisa. Al momento dell'acquisto delle fascette fiscali da parte del fabbricante o dell'importatore, l'IVA è, infatti, assolta sul prezzo che sarà pagato dal consumatore. Non è riscossa alcuna IVA negli stadi successivi, ma ovviamente non può essere operata alcuna detrazione. La fatturazione di tutte le vendite di tabacchi lavorati deve essere comprensiva di imposta».

13 Il regio decreto 29 dicembre 1992, n. 13, relativo alla disciplina dei tabacchi lavorati in materia di imposta sul valore aggiunto (*Belgisch Staatsblad* del 31 dicembre 1992, pag. 28086), dispone quanto segue:

«Articolo 1

«L'[IVA] applicata ai tabacchi lavorati, compresi i surrogati del tabacco, importati, acquisiti ai sensi dell'art. 25 ter del [codice IVA] o prodotti in Belgio, è esigibile contemporaneamente al diritto di accisa.

L'importo dell'imposta calcolata ai sensi dell'art. 58, paragrafo 1, del [codice IVA] viene corrisposto dal debitore dell'accisa all'incaricato della riscossione di tale diritto.

(...)

Articolo 2

In deroga all'art. 5, nn. 8 e 9, del regio decreto n. 1 relativo alle misure dirette a garantire il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, le cessioni di tabacchi lavorati sono fatturate ad un prezzo comprensivo di imposta. Inoltre, la fattura contiene la dicitura: "Tabacchi lavorati: IVA assolta alla fonte e non detraibile"».

14 L'art. 6 della legge 10 giugno 1997, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (*Belgisch Staatsblad* del 1° agosto 1997, pag. 19836), prevede che l'accisa divenga esigibile all'atto dell'immissione in consumo, vale a dire, in particolare, all'atto della fabbricazione di tali prodotti o della loro importazione al di fuori di un regime sospensivo.

15 L'art. 10 bis della legge 3 aprile 1997, vertente sul regime fiscale dei tabacchi lavorati (*Belgisch Staatsblad* del 16 maggio 1997, pag. 12105), prevede che l'accisa, l'accisa speciale e l'IVA debbano essere assolte all'atto del rilascio dei contrassegni fiscali.

Causa principale e questione pregiudiziale

16 La Vandoorne è registrata come soggetto passivo dell'IVA per l'attività economica consistente nel commercio all'ingrosso di tabacchi lavorati. A tale titolo essa interviene come intermediaria nella catena di commercializzazione di tali prodotti tra i fabbricanti e/o gli importatori, da un lato, e i rivenditori e/o i dettaglianti, dall'altro.

17 A tale proposito, dagli atti risulta che i tabacchi lavorati ceduti alla Vandoorne ai fini dell'esercizio delle sue attività sono già muniti di fascette fiscali, apposte dai fornitori della stessa in veste di fabbricanti o importatori di tali prodotti, in forza dell'art. 58, n. 1, del codice IVA e delle disposizioni del regio decreto n. 13.

18 È pacifico che, conformemente all'art. 2 di tale regio decreto, le fatture relative a tali cessioni effettuate alla Vandoorne contengono la dicitura «Tabacchi lavorati: IVA assolta alla fonte e non detraibile» e, pertanto, non indicano alcun importo distinto a titolo di IVA. Le cessioni di tali stessi prodotti effettuate dalla Vandoorne alle proprie controparti contengono la medesima dicitura e,

pertanto, neppure esse indicano alcun importo distinto a titolo di IVA.

19 Nella sua dichiarazione IVA relativa al primo trimestre 2006 la Vandoorne ha chiesto all'amministrazione tributaria il rimborso dell'IVA relativa a talune cessioni di tabacchi lavorati alla Capitol BVBA (in prosieguo: la «Capitol»), in seguito alla perdita definitiva del credito derivante da tali cessioni a causa della dichiarazione di fallimento della suddetta società il 14 marzo 2005.

20 Tale domanda è stata respinta dall'amministrazione tributaria a motivo del fatto che a fronte di tali cessioni non era stata contabilizzata alcuna IVA, in quanto l'IVA relativa ai prodotti in questione era stata assolta dal produttore insieme alle accise, a titolo di prelievo erariale unico, in forza dell'art. 58, paragrafo 1, del codice IVA.

21 Con sentenza 8 ottobre 2008 il Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Tribunale di primo grado di Bruges) ha respinto anch'esso la domanda della Vandoorne in quanto infondata.

22 Adito in appello, lo Hof van beroep te Gent (Corte d'appello di Gand) constata, come già rilevato dal Belgische Staat, che, nel caso di specie, in applicazione dell'art. 58, paragrafo 1, del codice IVA e delle disposizioni del regio decreto n. 13, non era stato prelevato alcun importo a titolo di IVA nel corso della fase commerciale controversa intercorsa tra la Vandoorne e la Capitol, dal momento che l'IVA era stata prelevata integralmente alla fonte presso il fabbricante o l'importatore contestualmente al prelievo delle accise, e che le cessioni effettuate alla prima di tali società erano accompagnate da una fattura nella quale l'IVA non era indicata quale componente distinta del prezzo, di modo che essa non aveva detratto l'IVA. Del pari, la fattura che la Vandoorne ha rilasciato alla Capitol non esporrebbe l'IVA in modo distinto, indicherebbe che quest'ultima è stata assolta alla fonte e non è detraibile. Orbene, l'art. 77, paragrafo 1, del codice IVA prevedrebbe soltanto una possibilità di «rimborso» dell'IVA «prelevata per una cessione di beni».

23 Il suddetto giudice si chiede tuttavia se l'applicazione della misura di semplificazione di cui all'art. 27 della sesta direttiva possa avere la conseguenza di privare un tale fornitore intermedio del diritto al rimborso dell'IVA, essendo quest'ultima compresa nel prezzo da esso corrisposto. Infatti, benché il sistema comporti che, allorché il produttore o l'importatore appone le fascette fiscali, l'IVA perde la sua identità, è innegabile che, in occasione di ciascuna fase commerciale successiva, l'importo di tale imposta è integralmente pagato senza che il soggetto passivo possa procedere alla sua detrazione. Orbene, quando un fornitore intermedio perde il credito che vanta nei confronti della sua controparte contrattuale, egli non potrebbe percepire l'importo IVA corrispondente, pur avendo pagato tale medesimo importo IVA al proprio fornitore.

24 In tale contesto, lo Hof van beroep te Gent ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la normativa belga, in particolare l'art. 58, paragrafo 1, in combinato disposto con l'art. 77, paragrafo 1, n. 7, del codice IVA, sia o meno conforme all'art. 27 della sesta direttiva (...), che consente agli Stati membri di adottare misure di semplificazione, e/o all'art. 11, parte C, n. 1, di tale medesima direttiva, che accorda un diritto al rimborso dell'IVA in caso di mancato pagamento totale o parziale, per il fatto che essa (...) introduce una semplificazione dell'imposizione dell'IVA sulla cessione di tabacchi mediante un unico prelievo alla fonte, e (...) non riconosce il diritto al rimborso dell'IVA per la perdita totale o parziale del prezzo ai soggetti passivi che hanno sopportato l'IVA su tali tabacchi nelle fasi intermedie».

Sulla questione pregiudiziale

25 In via preliminare, occorre rammentare che non spetta alla Corte, nell'ambito del

procedimento previsto dall'art. 267 TFUE, pronunciarsi sulla compatibilità di norme nazionali con il diritto dell'Unione. La Corte è tuttavia competente a fornire al giudice nazionale tutti gli elementi interpretativi attinenti a tale diritto che gli consentano di pronunciarsi su tale compatibilità per la definizione della causa della quale è adito (v., in particolare, sentenze 5 luglio 2007, cause riunite C?145/06 e C?146/06, Fendt Italiana, Racc. pag. I?5869, punto 30, nonché 9 marzo 2010, cause riunite C?379/08 e C?380/08, ERG e a., Racc. pag. I?2007, punto 25).

26 In tale contesto, la questione sollevata deve essere intesa nel senso che il giudice del rinvio chiede in sostanza alla Corte se gli artt. 11, parte C, n. 1, e 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nella causa principale, la quale, prevedendo la riscossione dell'IVA, mediante fascette fiscali, in un'unica soluzione e alla fonte presso il fabbricante o l'importatore di tabacchi lavorati, esclude il diritto, per i fornitori intermedi che intervengono successivamente nella catena delle ulteriori cessioni, di ottenere il rimborso dell'IVA in caso di mancato pagamento del prezzo di tali prodotti da parte dell'acquirente.

27 A tal riguardo occorre ricordare che le misure nazionali di deroga di cui all'art. 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva, consentite «allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali», devono essere interpretate in modo restrittivo e possono derogare al rispetto della base imponibile dell'IVA di cui all'art. 11 della citata direttiva soltanto nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale obiettivo (v. sentenze 10 aprile 1984, causa 324/82, Commissione/Belgio, Racc. pag. 1861, punto 29, e 29 maggio 1997, causa C?63/96, Skripalle, Racc. pag. I?2847, punto 24). Esse devono inoltre essere necessarie e adeguate alla realizzazione dello specifico obiettivo che perseguono ed incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della sesta direttiva (sentenze 19 settembre 2000, cause riunite C?177/99 e C?181/99, Ampafrance e Sanofi, Racc. pag. I?7013, punto 60, nonché 29 aprile 2004, causa C?17/01, Sudholz, Racc. pag. I?4243, punto 46).

28 Nel caso di specie risulta che, al pari del regime olandese oggetto della causa C?494/04, che ha dato luogo alla sentenza 15 giugno 2006, Heintz van Landewijck (Racc. pag. I?5381, punti 24, 44, 54 e 62), il regime derogatorio istituito dalla normativa nazionale oggetto della causa principale, che consente di riscuotere l'IVA mediante fascette fiscali, ha come scopo ed effetto sia la prevenzione di frodi e abusi sia la semplificazione della riscossione dell'imposta, che viene effettuata, grazie a tale regime derogatorio, in un'unica fase della catena di commercializzazione dei prodotti, prevedendo che l'IVA sia riscossa contemporaneamente ai diritti di accisa, prima che intervenga il fatto generatore dell'imposta ai sensi dell'art. 10 della sesta direttiva. Tale regime si impernia quindi sul momento dell'esigibilità di quest'ultima, in modo che esso coincida con quello della riscossione dei diritti di accisa (v. sentenza 14 luglio 2005, causa C?435/03, British American Tobacco e Newman Shipping, Racc. pag. I?7077, punti 45 e 46).

29 Peraltro, è pacifico che, sempre al pari del regime olandese oggetto della causa che ha dato luogo alla citata sentenza Heintz van Landewijck (punto 55), il regime in esame, come risulta sia dall'art. 58, paragrafo 1, del codice IVA, sia dal contenuto della notificazione effettuata dal Regno del Belgio ai sensi dell'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, riportata al punto 12 della presente sentenza, collega l'importo dell'IVA dovuta al prezzo dei prodotti allo stadio del loro consumo finale, giacché detto importo è determinato in relazione al prezzo al dettaglio che il consumatore deve pagare.

30 A tale proposito va ricordato che l'art. 27, n. 1, della sesta direttiva osta soltanto alle misure idonee ad avere effetti non trascurabili sull'importo dell'imposta dovuta allo stadio del consumo finale (v. sentenze 12 luglio 1988, cause riunite 138/86 e 139/86, *Direct Cosmetics e Laughtons Photographs*, Racc. pag. 3937, punto 52, nonché *Heintz van Landewijck*, cit., punto 57).

31 Orbene, sebbene, in alcune circostanze, quali la perdita dei prodotti, la loro svendita o la loro vendita irregolare ad un prezzo diverso da quello al dettaglio indicato sulle fascette fiscali, il produttore o l'importatore, nell'ambito di un regime come quello oggetto causa principale, potrebbe essere tenuto a versare un importo IVA superiore a quello che sarebbe risultato dall'applicazione del sistema armonizzato di diritto comune di riscossione dell'IVA, la mera eventualità che siffatte circostanze si producano non è tuttavia sufficiente per considerare che tale regime potrebbe avere effetti non trascurabili sull'importo dell'imposta dovuta allo stadio del consumo finale (v., in tal senso, sentenza *Heintz van Landewijck*, cit., punti 56-58). Infatti, una misura di semplificazione implica, per sua natura, un approccio più generale rispetto a quello della regola che essa sostituisce, e non corrisponde quindi necessariamente all'esatta situazione di ogni soggetto passivo (sentenza *Sudholz*, cit., punto 62).

32 Ne deriva che un regime come quello oggetto della causa principale non viola i criteri di cui all'art. 27, n. 1, della sesta direttiva e, per le stesse ragioni, non va al di là di quanto necessario al fine di semplificare la riscossione dell'IVA e di lottare contro la frode o l'evasione fiscale (v., in tal senso, sentenza *Heintz van Landewijck*, cit., punti 58 e 59).

33 Nelle sue osservazioni scritte presentate nella presente causa, la *Vandoorne* afferma tuttavia che tale regime è in contrasto con gli artt. 11, parte C, n. 1, e 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva, nella parte in cui esclude il diritto al rimborso dell'IVA in caso di mancato pagamento del prezzo. Infatti, consentendo agli Stati membri di istituire un regime di prelievo unico dell'IVA alla fonte, in deroga alla regola generale che prevede il prelievo dell'IVA ad ogni stadio della catena economica, l'art. 27 della sesta direttiva autorizzerebbe unicamente misure nazionali di semplificazione della riscossione dell'IVA destinate ad evitare la frode o l'evasione fiscale. Dal momento che qualsiasi eccezione dev'essere interpretata in modo restrittivo, una siffatta deroga non potrebbe invece avere alcun effetto su altre norme relative all'IVA, quali quelle che disciplinano il rimborso di tale imposta. Peraltro, la perdita del credito che essa avrebbe sofferto nel caso di specie le causerebbe esattamente lo stesso danno subito da un soggetto passivo normale nei cui confronti trovi applicazione il regime dell'IVA frazionata, poiché, nell'ambito del regime derogatorio in questione, ogni anello intermedio sopporta l'IVA compresa nel prezzo pagato al suo fornitore di tabacchi lavorati.

34 Tale argomento non può essere accolto.

35 Infatti, come emerge dal punto 28 della presente sentenza, è pacifico che, nell'ambito di un regime come quello di cui trattasi nella causa principale, l'IVA relativa ai tabacchi lavorati è prelevata, mediante fascette fiscali, in un'unica soluzione e, anticipatamente, alla fonte soltanto presso il fabbricante o l'importatore di tali prodotti, contemporaneamente al prelievo dei diritti di accisa, prima che intervenga il fatto generatore dell'imposta ai sensi dell'art. 10 della sesta direttiva.

36 Ne deriva che i fornitori intermedi i quali, come la *Vandoorne* nella causa principale, intervengono successivamente al produttore o all'importatore nella catena delle ulteriori cessioni di tali prodotti, da un lato, all'atto delle cessioni effettuate in loro favore dal loro fornitore, non devono versare alcun importo IVA a monte che possa far sorgere il diritto alla detrazione immediata e integrale di tale imposta ai sensi dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva e, dall'altro, non sono a loro volta debitori di alcun importo IVA a valle, ai sensi dell'art. 10, n. 2, della citata direttiva, all'atto

delle cessioni effettuate all'acquirente di tali prodotti.

37 In una situazione come quella oggetto della causa principale è quindi pacifico che, come è stato precedentemente osservato al punto 18, le fatture relative a tali diverse cessioni, conformemente all'art. 2 del regio decreto n. 13, riportato al punto 13 della citata sentenza, non indicano alcun importo IVA distinto, ma indicano un prezzo che comprende l'importo IVA versato dal fabbricante o dall'importatore e recano la dicitura «Tabacchi lavorati: IVA assolta alla fonte e non detraibile».

38 Ciò considerato, poiché i fornitori intermedi non sono tenuti al pagamento dell'IVA sulle cessioni di tabacchi lavorati, essi non possono chiederne il rimborso, in forza dell'art. 11, parte C, n. 1, della sesta direttiva, in caso di mancato pagamento del prezzo di tali cessioni da parte dell'acquirente.

39 A tal proposito, il fatto che l'importo IVA versato alla fonte dal fabbricante o dall'importatore mediante fascette fiscali sia compreso, da un punto di vista economico, nel prezzo delle cessioni effettuate a tali fornitori, è irrilevante. Infatti, una simile circostanza non rimette in discussione sotto alcun profilo il fatto che i suddetti fornitori non abbiano alcun debito fiscale sulla base delle norme relative all'IVA.

40 Peraltro, poiché, nell'ambito di un regime di riscossione semplificata dell'IVA come quello di cui trattasi nella causa principale, l'importo dell'IVA assolta dal fabbricante o dall'importatore mediante fascette fiscali non è legato al corrispettivo realmente ricevuto da ogni fornitore, bensì, come è stato già constatato al punto 29 della presente sentenza, al prezzo dei prodotti allo stadio del consumo finale, il fatto che un fornitore intermedio, come quello di cui alla causa principale, perda il proprio credito nei confronti della sua controparte contrattuale non determina alcuna riduzione della base imponibile.

41 Tutto ciò premesso, è giocoforza constatare che il rimborso a un tale fornitore intermedio dell'importo IVA in caso di mancato pagamento del prezzo da parte dell'acquirente delle cessioni di tabacchi lavorati influirebbe in misura non trascurabile, contrariamente a quanto richiesto dall'art. 27, n. 1, della sesta direttiva, sull'importo dell'imposta dovuta allo stadio del consumo finale e, pertanto, sulle entrate fiscali dello Stato membro rimosse a tale stadio. Ciò varrebbe a maggior ragione se la domanda di rimborso dell'IVA dovesse riguardare l'intero l'importo versato dal fabbricante o dall'importatore dei tabacchi lavorati, in quanto l'imposta pagata in anticipo dagli stessi grava interamente sul prezzo fatturato da ogni fornitore intermedio alla sua controparte contrattuale.

42 Orbene, è probabile che, come indicato dalla Commissione nelle sue osservazioni, tali prodotti, tenuto conto della loro natura, possano ancora essere venduti ai consumatori finali, segnatamente, in una controversia come quella di cui alla causa principale, dal rappresentante dell'acquirente dichiarato fallito. Così, non si può escludere che, contrariamente al principio accolto dal sistema comune dell'IVA, i suddetti prodotti siano consumati senza che si sia provveduto a versare all'Erario una parte, o addirittura l'intero importo, dell'imposta dovuta.

43 Inoltre, occorre sottolineare che, nell'ambito di un siffatto regime, il fatto di consentire a un fornitore intermedio di ottenere il rimborso parziale, o addirittura totale, di tale imposta, quando l'acquirente, adducendo segnatamente il proprio stato di insolvenza, non paga il prezzo delle cessioni, rischierebbe non solo di complicare significativamente la riscossione dell'IVA, ma anche, come affermato nelle osservazioni dei governi belga e ceco, di favorire gli abusi e le frodi, mentre la semplificazione della riscossione dell'IVA e la prevenzione di siffatti abusi e frodi costituiscono proprio gli obiettivi perseguiti da tale regime, conformemente all'art. 27, n. 1, della sesta direttiva (v., per analogia, sentenze Heintz van Landewijck, cit., punti 43, 62 e 65, nonché 13 dicembre

2007, causa C-374/06, BATIG, Racc. pag. I-11271, punto 39).

44 Orbene, il mercato delle sigarette, come già osservato dalla Corte, si presta particolarmente allo sviluppo di un commercio illegale [v. sentenze 10 dicembre 2002, causa C-491/01, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco, Racc. pag. I-11453, punto 87; 29 aprile 2004, causa C-222/01, British American Tobacco, Racc. pag. I-4683, punto 72, nonché BATIG, cit., punto 34].

45 Ne consegue che l'esclusione del diritto al rimborso dell'IVA per un fornitore intermedio, come la Vandoorne, in caso di mancato pagamento del prezzo da parte dell'acquirente di tabacchi lavorati ceduti a quest'ultimo, costituisce una conseguenza inerente a un regime come quello oggetto della causa principale, che ha come scopo ed effetto, conformemente ai criteri di cui all'art. 27, n. 1, della sesta direttiva, di semplificare la riscossione dell'IVA e di lottare contro la frode o l'evasione fiscale connesse a tali prodotti.

46 Occorre pertanto risolvere la questione sollevata dichiarando che gli artt. 11, parte C, n. 1, e 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale, come quella oggetto della causa principale, la quale, prevedendo, al fine di semplificare la riscossione dell'IVA e di lottare contro la frode o l'evasione fiscale connesse ai tabacchi lavorati, la riscossione di tale imposta mediante fascette fiscali in un'unica soluzione e alla fonte presso il fabbricante o l'importatore di tali prodotti, esclude il diritto, per i fornitori intermedi che intervengono successivamente nella catena delle ulteriori cessioni, di ottenere il rimborso dell'IVA in caso di mancato pagamento del prezzo dei suddetti prodotti da parte dell'acquirente.

Sulle spese

47 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 (Seconda Sezione) dichiara:

Gli artt. 11, parte C, n. 1, e 27, nn. 1 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 di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 20 gennaio 2004, 2004/7/CE, devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale, come quella oggetto della causa principale, la quale, prevedendo, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di lottare contro la frode o l'evasione fiscale connesse ai tabacchi lavorati, la riscossione di tale imposta mediante fascette fiscali in un'unica soluzione e alla fonte presso il fabbricante o l'importatore di tali prodotti, esclude il diritto, per i fornitori intermedi che intervengono successivamente nella catena delle ulteriori cessioni, di ottenere il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto in caso di mancato pagamento del prezzo dei suddetti prodotti da parte dell'acquirente.

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.