Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

12 dicembre 2024 (*)

« Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 205 – Responsabilità solidale per i debiti fiscali di un terzo – Presupposti e portata della responsabilità – Lotta alla frode all'IVA – Responsabilità solidale per il pagamento dell'IVA non idonea a consentire una valutazione in funzione della partecipazione di ogni soggetto passivo alla frode fiscale – Principio di proporzionalità – Articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – Principio del ne bis in idem – Criteri d'applicazione – Fatti relativi a diversi esercizi fiscali perseguiti amministrativamente o penalmente – Reato continuato con un unico disegno criminoso – Insussistenza dell'identità dei fatti »

Nella causa C-331/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunale di primo grado delle Fiandre Orientali, sede di Gent, Belgio), con decisione del 22 maggio 2023, pervenuta in cancelleria il 25 maggio 2023, nel procedimento

Dranken Van Eetvelde NV

contro

Belgische Staat,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da C. Lycourgos (relatore), presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente della Nona Sezione, S. Rodin e O. Spineanu-Matei, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Dranken Van Eetvelde NV, da H. Vandebergh, advocaat;

– per il governo belga, da P. Cottin, A. De Brouwer e C. Pochet, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da N. Cambien e M. Herold, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza del 5 settembre 2024,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore

aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), dei principi di proporzionalità e di neutralità fiscale, nonché dell'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Dranken Van Eetvelde NV e il Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën (Servizio pubblico federale delle Finanze, Belgio) (in prosieguo: il «SPF Finanze»), riguardante il sorgere della responsabilità in solido della Dranken Van Eetvelde ai fini del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 193 della direttiva IVA è così formulato:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 *ter* e 202».

4 Gli articoli da 194 a 200 e da 202 a 204 di tale direttiva prevedono, in sostanza, che persone diverse dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile possano, o debbano, essere considerate debitrici dell'IVA.

5 A termini dell'articolo 205 di tale direttiva «nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA».

Diritto belga

6 L'articolo 51 *bis*, paragrafo 4, della wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (legge che istituisce il codice dell'imposta sul valore aggiunto), del 3 luglio 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 17 luglio 1969, pag. 7046), nella sua versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: il «codice IVA»), così dispone:

«§ 4. I soggetti passivi sono responsabili in solido con la persona debitrice dell'imposta ai sensi dell'articolo 51, paragrafi 1 e 2, per il pagamento dell'imposta, qualora essi, nel momento in cui hanno effettuato un'operazione, sapevano o avrebbero dovuto sapere che il mancato pagamento dell'imposta nella catena di operazioni era o sarebbe avvenuto con l'intenzione di evadere l'imposta».

7 L'articolo 70, paragrafi 1 e 2, del codice IVA così dispone:

«§ 1. Per ciascuna violazione dell'obbligo di pagare l'imposta viene inflitta una sanzione pecuniaria corrispondente al doppio dell'imposta evasa o versata tardivamente.

Tale sanzione pecuniaria viene dovuta individualmente da ogni persona che, in forza degli articoli 51, paragrafi 1, 2 e 4, 51 *bis*, 52, 53, 53 *ter*, 53 *nonies*, 54, 55 e 58 o dei decreti adottati in esecuzione di tali articoli, sia obbligata al pagamento dell'imposta.

(...)

§ 2. Qualora la fattura e rispettivamente il documento equivalente, la cui emissione è prescritta dagli articoli 53, 53 *decies* e 54 o dai decreti adottati in esecuzione di tali articoli, non sia stata emessa oppure contenga dati inesatti con riferimento a numero di identificazione, nome o indirizzo delle parti dell'operazione, in relazione al tipo o alla quantità dei beni ceduti o dei servizi prestati o in relazione a prezzo o costi accessori, viene inflitta un'ammenda corrispondente al doppio dell'imposta dovuta su tale operazione nel caso di un importo minimo di EUR 50.

Tale sanzione pecuniaria è dovuta individualmente dal fornitore o dal prestatore e dalla sua controparte contrattuale. Tuttavia, essa non verrà applicata qualora le irregolarità debbano essere considerate

meramente accidentali, in particolare a causa del numero e del valore delle operazioni per le quali non è stato emesso un regolare documento, rispetto al numero e al valore delle operazioni che erano oggetto di regolare documento, oppure qualora il fornitore o il prestatore non avesse seri motivi per dubitare della qualità di soggetto passivo della controparte contrattuale.

Laddove, a causa della stessa infrazione, ad una persona venga inflitta sia la sanzione pecuniaria prevista al paragrafo 1 sia la sanzione pecuniaria prevista al paragrafo 2, è applicabile solo quest'ultima».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

8 L'amministrazione tributaria belga ha svolto un'indagine fiscale presso la Dranken Van Eetvelde, società di diritto belga attiva nel commercio all'ingrosso e al dettaglio di bevande, riguardo all'applicazione dell'IVA per il periodo che va dal 1º gennaio al 31 dicembre 2011. Essa ha constatato un certo numero di infrazioni alla normativa e alla disciplina in materia di IVA, che sono state notificate a tale società il 3 dicembre 2018.

9 La Dranken Van Eetvelde è stata poi oggetto di un'ingiunzione, emessa il 10 dicembre 2018 e dichiarata esecutiva l'11 dicembre 2018, con cui le è stato imposto il pagamento di un accertamento dell'IVA di EUR 173 512,56 (ossia di EUR 141 665,30 a titolo della responsabilità in solido e di EUR 31 847,26, a titolo di rimborso dell'IVA sulla base delle note di credito emesse erroneamente), di una sanzione pecuniaria di EUR 347 000 (ossia di EUR 173 512,56 x 200%), dovuta alle menzioni errate sulle fatture emesse, e di una sanzione pecuniaria di EUR 283 320 (ossia di EUR 141 665,30 x 200%), dovuta al mancato pagamento dell'IVA.

10 Nel verbale redatto dall'agente verbalizzatore nell'ambito di tale indagine si è indicato che la Dranken Van Eetvelde era già stata sottoposta a controlli, imposizioni di sanzioni pecuniarie e condanne giudiziarie anteriori per le stesse infrazioni relative ai periodi che vanno dal 1º gennaio 2000 al 31 dicembre 2002 e dal 1º gennaio 2003 al 31 dicembre 2004. A tale riguardo, con sentenze del 10 aprile e del 17 novembre 2008, è stato riconosciuto che detta società aveva organizzato un sistema di emissione di fatture false nell'ambito del quale le merci menzionate sulle fatture venivano consegnate non ai clienti menzionati nelle fatture stesse, bensì a clienti soggetti d'imposta, gestori di caffè, di hotel o di ristoranti. Tali procedure hanno condotto all'imposizione di sanzioni pecuniarie alla società suddetta, che sono divenute definitive.

11 Il 21 dicembre 2018, la Dranken Van Eetvelde ha proposto, dinanzi al rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunale di primo grado delle Fiandre Orientali, sede di Gent, Belgio), giudice del rinvio, un'opposizione all'ingiunzione del 10 dicembre 2018.

12 Parallelamente, tale società è stata oggetto di un procedimento penale per reati commessi nel corso degli anni dal 2012 al 2014. Con sentenza del 18 giugno 2019, il rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (Tribunale di primo grado delle Fiandre Orientali, divisione di Termonde, Belgio), in composizione penale, ha condannato detta società a pagare una sanzione pecuniaria di EUR 20 000 per frode fiscale e utilizzo di documenti falsi commessi nel corso degli anni dal 2012 al 2014 in materia di IVA e d'imposta sul reddito, nonché per mancata dichiarazione dei redditi ai fini dell'imposta sulle società e di mancata dichiarazione di vendite e dell'IVA dovuta su tali vendite, il tutto con disegno fraudolento o con intenzione di nuocere. Detto elemento intenzionale è stato fatto valere per il motivo che la Dranken Van Eetvelde aveva apportato un contributo sostanziale e essenziale ad un sistema fraudolento, che aveva consentito ai suoi clienti professionali di vendere bevande «in nero».

13 Nell'ambito del procedimento pendente dinanzi al giudice del rinvio, in primo luogo, la Dranken van Eetvelde fa valere che, secondo la giurisprudenza della Corte, nessuno può essere considerato responsabile in modo incondizionato per una frode altrui. Una siffatta responsabilità oggettiva eccederebbe i limiti di quanto è necessario per salvaguardare i diritti dell'Erario e lottare contro la frode fiscale. Ne discenderebbe una violazione del principio di proporzionalità.

14 Orbene, il giudice del rinvio indica che l'articolo 51 *bis*, paragrafo 4, del codice IVA prevede una siffatta responsabilità oggettiva, di natura incondizionata, e potrebbe dunque essere contrario al principio di proporzionalità e/o di neutralità in materia di IVA. Quindi, la risposta alla questione se tale disposizione contrasti con l'articolo 205 della direttiva IVA, letto alla luce di tali principi, sarebbe importante per poter valutare se la Dranken Van Eetvelde sia o meno tenuta a pagare l'IVA evasa.

15 In secondo luogo, tale giudice sottolinea che l'applicazione del principio del *ne bis in idem* sarebbe diversa a seconda che tale principio riguardi il settore delle imposte sui redditi oppure quello dell'IVA. La questione del cumulo delle sanzioni amministrative e penali in connessione con l'unità d'intenzione richiederebbe un esame alla luce di tale principio, sancito dall'articolo 50 della Carta.

16 Ciò premesso, il rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen afdeling Gent (Tribunale di primo grado delle Fiandre Orientali, sede di Gent) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 51 bis, § 4, del [codice IVA], violi l'articolo 205 della [direttiva IVA] in combinato disposto con il principio di proporzionalità, atteso che tale disposizione prevede una responsabilità generale incondizionata che il giudice non può valutare in funzione del contributo di ciascuno alla frode fiscale.

2) Se l'articolo 51 bis, § 4, [del codice IVA] violi l'articolo 205 della [direttiva IVA], in combinato disposto con il principio di neutralità dell'IVA, ove detta disposizione debba essere interpretata nel senso che un soggetto è responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA al posto del debitore legale, senza che si debba tenere conto del diritto alla detrazione dell'IVA che può essere esercitato dal debitore legale.

3) Se l'articolo 50 della [Carta] debba essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale che consente un cumulo di sanzioni (amministrative e penali) di carattere penale derivanti da procedimenti diversi, per fatti identici sotto il profilo fattuale, commessi tuttavia in anni successivi (ma che, considerati sotto il profilo penale, verrebbero ritenuti come un reato continuato con un unico disegno criminoso), e rispetto a cui i fatti per un anno sono perseguiti in via amministrativa e quelli per un altro anno sono perseguiti penalmente. Se i fatti in parola non siano considerati come inscindibilmente connessi tra loro, perché perpetrati in anni successivi.

4) Se l'articolo 50 della [Carta] debba essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale in base alla quale nei confronti di un soggetto può essere avviato un procedimento di imposizione di una sanzione pecuniaria amministrativa di natura penale a causa di fatti per i quali questi è già stato condannato penalmente in via definitiva, laddove entrambi i procedimenti sono condotti in modo totalmente indipendente tra loro, e l'unica garanzia che il grado di severità dell'insieme delle sanzioni inflitte corrisponda alla gravità dell'infrazione di cui trattasi consiste nel fatto che il giudice tributario può effettuare un controllo di proporzionalità nel merito, mentre la normativa nazionale non prevede norme al riguardo e neppure regole che consentono all'autorità amministrativa di tenere conto della sanzione penale già inflitta».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

17 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 205 della direttiva IVA, letto alla luce del principio di proporzionalità, debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una disposizione nazionale che, per garantire la riscossione dell'IVA, prevede la responsabilità in solido oggettiva di un soggetto passivo diverso da quello che sarebbe di norma debitore di tale imposta, senza tuttavia che il giudice competente possa esercitare un potere di valutazione in funzione della partecipazione delle diverse persone coinvolte in una frode fiscale.

18 Ai sensi dell'articolo 205 della direttiva IVA, nelle situazioni contemplate dagli articoli da 193 a 200 e da 202 a 204 di tale direttiva, gli Stati membri possono prevedere che una persona diversa dal debitore sia tenuta in solido al pagamento dell'IVA.

19 Gli articoli da 193 a 200 e da 202 a 204 della direttiva IVA appartengono al titolo XI, capo 1, sezione 1 di tale direttiva, intitolato «Debitori dell'imposta verso l'Erario». Tali articoli determinano i soggetti debitori dell'IVA. Se l'articolo 193 di tale direttiva prevede, come regola di base, che l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, esso chiarisce tuttavia che altre persone possono o devono essere debitrici di tale imposta nelle situazioni di cui agli articoli da 194 a 199 *ter* e 202 della stessa direttiva.

20 Le disposizioni della sezione 1 del capo 1 del titolo XI della direttiva IVA, tra cui si inscrive l'articolo 205 di tale direttiva, sono dirette a identificare il debitore dell'IVA in funzione di diverse situazioni. Tali disposizioni mirano così a garantire che l'Erario riscuota efficacemente l'IVA dalla persona più adatta alla luce della situazione in questione (v., in tal senso, sentenza del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 28).

21 L'articolo 205 della direttiva IVA consente, in linea di principio, agli Stati membri di adottare misure per l'effettiva riscossione dell'IVA in forza delle quali una persona diversa da quella di norma tenuta al pagamento di tale imposta ai sensi degli articoli da 193 a 200 e da 202 a 204 di tale direttiva diviene responsabile in solido del pagamento dell'imposta stessa (sentenza del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 29).

22 Poiché tale articolo 205 non specifica tuttavia né le persone che gli Stati membri possono designare come debitori in solido né le situazioni in cui tale designazione può essere effettuata, spetta agli Stati membri determinare le condizioni e le modalità di attuazione della responsabilità in solido prevista da tale articolo nel rispetto, in particolare, dei principi della certezza del diritto e di proporzionalità (sentenza del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punti 31 e 32 e giurisprudenza citata).

23 Riguardo a quest'ultimo principio, alla luce del quale il giudice del rinvio interroga la Corte in merito all'interpretazione dell'articolo 205 della direttiva IVA, anche se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (v., in tal senso, sentenza del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

24 In tali circostanze, l'esercizio della facoltà, da parte degli Stati membri, di designare un debitore in solido diverso dal debitore dell'imposta al fine di garantire l'effettiva riscossione dell'imposta deve essere giustificato dai rapporti di fatto e/o di diritto tra le due persone interessate, alla luce dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità. In particolare, spetta agli Stati membri specificare le circostanze particolari in cui una persona, come il destinatario di un'operazione imponibile, deve essere considerata responsabile in solido del pagamento dell'imposta dovuta dalla sua controparte contrattuale (sentenza del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 34).

25 In questo contesto, bisogna ricordare che la lotta ad ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla normativa dell'Unione in materia di sistema comune dell'IVA e che il principio del divieto dell'abuso di diritto comporta il divieto dei costrutti meramente artificiosi, privi di effettività economica, realizzati al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale (sentenza del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

26 La Corte ha così stabilito che l'articolo 205 della direttiva IVA permette ad uno Stato membro di considerare un soggetto responsabile in solido per il versamento dell'IVA qualora, al momento dell'esecuzione dell'operazione a suo favore, esso era a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che l'imposta dovuta su tale operazione, o su un'operazione precedente o successiva, non sarebbe stata assolta, e di fondarsi al riguardo su presunzioni, purché queste ultime non siano formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo rovesciarle fornendo la prova contraria, pena il sorgere di un sistema di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario. Infatti, gli operatori che adottano qualsiasi misura che possa essere ragionevolmente pretesa nei loro confronti al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una catena abusiva o fraudolenta devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di essere obbligati in solido a versare tale imposta dovuta da un altro soggetto passivo (sentenza del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

27 Nel caso di specie, in primo luogo, il giudice del rinvio parte dalla premessa che l'articolo 51 *bis*, paragrafo 4, del codice IVA, di cui trattasi nel procedimento principale, prevede una responsabilità «oggettiva», che potrebbe, per questo motivo, essere in contrasto con il principio di proporzionalità. Orbene, l'accertamento e la valutazione dei fatti costituenti l'oggetto di tale controversia, nonché l'interpretazione e l'applicazione del diritto nazionale, rientrano nella competenza esclusiva del giudice nazionale (sentenza del 29 luglio 2024, protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

28 Tuttavia, la Corte, chiamata a fornire al giudice in parola risposte utili nel contesto della procedura di cooperazione istituita dall'articolo 267 TFUE, è competente a fornirgli indicazioni tratte dagli atti del procedimento principale come pure dalle osservazioni scritte sottopostele, tali da mettere detto giudice in grado di decidere (v., in tal senso, sentenza del 5 dicembre 2023, Nordic Info, C-128/22, EU:C:2023:951, punto 81 e giurisprudenza ivi citata).

29 Orbene, risulta dal fascicolo di cui la Corte dispone che, ai sensi dell'articolo 51 *bis*, paragrafo 4, del codice IVA, tutti i soggetti passivi sono responsabili del pagamento dell'imposta in solido con la persona che ne è debitrice, qualora essi, nel momento in cui hanno effettuato un'operazione, «sapevano o avrebbero dovuto sapere che il mancato pagamento dell'imposta nella catena di operazioni era o sarebbe avvenuto con l'intenzione di evadere l'imposta».

30 A tale riguardo e fatte salve le verifiche che spettano al giudice del rinvio, si deve osservare che, come indicato dal governo belga e dalla Commissione europea nelle loro osservazioni scritte, tale disposizione non impone una responsabilità in solido «oggettiva», che sarebbe in contrasto con il principio di proporzionalità, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 26 della presente sentenza, in quanto il soggetto passivo interessato diviene responsabile in solido del pagamento dell'IVA dovuta con la persona che ne è debitrice solo se sapeva o avrebbe dovuto sapere che avrebbe partecipato alla frode all'IVA.

31 Ciò posto, occorre osservare che l'articolo 205 della direttiva IVA, letto alla luce del principio di proporzionalità, richiede che la presunzione su cui si basa l'articolo 51 *bis*, paragrafo 4, del codice IVA per considerare un soggetto passivo responsabile in solido del pagamento dell'IVA dovuta con la persona che ne è debitrice, possa essere confutabile, nel senso che non sia praticamente impossibile o eccessivamente difficile per tale soggetto passivo rovesciare detta presunzione fornendo la prova contraria.

32 Per rovesciare la presunzione suddetta, il soggetto passivo interessato deve avere la possibilità di dimostrare di aver adottato ogni misura che può essergli ragionevolmente richiesta per garantire che le operazioni che egli realizza non facciano parte del sistema fraudolento di fatture false.

33 In secondo luogo, riguardo al fatto che l'articolo 51 *bis*, paragrafo 4, del codice IVA esige dal soggetto passivo responsabile in solido il pagamento della totalità dell'importo dell'IVA dovuta, senza consentire al giudice di esercitare il suo potere di valutazione in funzione della partecipazione delle diverse persone coinvolte nella frode fiscale, occorre osservare, da una parte, che dalla natura stessa della «responsabilità solidale», come quella prevista all'articolo 205 della direttiva IVA, risulta che chiunque sia responsabile in solido è tenuto al pagamento dell'importo totale dell'IVA dovuta (v., per analogia, sentenza del 18 maggio 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, punto 85).

34 D'altra parte, tale interpretazione della nozione di «responsabilità solidale» è conforme all'obiettivo perseguito dall'articolo 205 della direttiva IVA, il quale, come si è ricordato ai punti 20 e 21 della presente sentenza, mira a garantire che l'Erario riscuota efficacemente l'IVA dalla persona più adatta alla luce della situazione in questione.

35 Infatti, richiedere una modulazione dell'obbligo incombente al responsabile in solido di pagare l'IVA dovuta, che sia funzione della sua parte di responsabilità, comporterebbe, in particolare in caso di frode, che l'Erario e, eventualmente, il giudice competente a controllare il suo operato determinino previamente la partecipazione rispettiva di tutte le persone coinvolte nella frode. Orbene, oltre al fatto che questo approccio contrasterebbe con il principio stesso della responsabilità in solido prevista all'articolo 205 della direttiva IVA, tale determinazione potrebbe risultare particolarmente difficile in caso di artifici fiscali fraudolenti complessi, caratterizzati da una grande opacità.

36 Ne consegue che l'articolo 205 della direttiva IVA richiede che il soggetto passivo responsabile in solido del pagamento dell'IVA possa essere tenuto a pagare da solo la totalità dell'importo di quest'ultima qualunque sia il grado di partecipazione di tale soggetto passivo alla frode fiscale.

37 Come indicato, in sostanza, dal governo belga, tale interpretazione è valida fatta salva l'applicazione eventuale delle norme nazionali di diritto civile che disciplinano la relazione del soggetto passivo, tenuto in solido al pagamento dell'IVA, ai sensi dell'articolo 51 *bis*, paragrafo 4, del codice IVA, e del soggetto passivo di norma debitore di tale imposta, le quali, eventualmente, permetterebbero a questo primo soggetto di rivalersi sul secondo soggetto per ripartire l'onere economico totale secondo la partecipazione di ciascuno al debito fiscale.

38 In base alle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 205 della direttiva IVA, letto alla luce del principio di proporzionalità, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una disposizione nazionale che, per garantire la riscossione dell'IVA, prevede la responsabilità in solido oggettiva di un soggetto passivo diverso da quello che sarebbe di norma debitore di tale imposta, senza tuttavia che il giudice competente possa esercitare un potere di valutazione in funzione della partecipazione delle diverse persone coinvolte in una frode fiscale, purché tale soggetto abbia la possibilità di dimostrare di aver adottato ogni misura che può essergli ragionevolmente richiesta per garantire che le operazioni da esso realizzate non facessero parte di tale frode.

Sulla seconda questione

39 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 205 della direttiva IVA, letto alla luce del principio di neutralità fiscale, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una disposizione nazionale che impone un obbligo in solido di assolvere l'IVA a un soggetto passivo diverso da quello che sarebbe di norma debitore di tale imposta, senza che si tenga conto del diritto di quest'ultimo alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte.

40 Il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta a monte per i beni acquistati e per i servizi ricevuti, utilizzati ai fini di un'attività imponibile, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA. Il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA costituisce, quindi, parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni nel caso in cui i requisiti o le condizioni tanto sostanziali quanto formali a cui tale diritto è subordinato siano rispettati dai soggetti passivi che intendano esercitarlo [sentenza del 24 novembre 2022, Finanzamt M (Portata del diritto alla detrazione dell'IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, punto 21].

41 In particolare, il regime 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, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta soggette all'IVA [sentenza del 24 novembre 2022, Finanzamt M (Portata del diritto alla detrazione dell'IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, punto 22 e giurisprudenza citata].

42 Ciò posto, la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA, sicché i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione. Spetta dunque alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo [sentenza del 24 novembre 2022, Finanzamt M (Portata del diritto alla detrazione dell'IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, punto 24 e giurisprudenza citata].

43 Così, il beneficio del diritto alla detrazione deve essere negato non solamente quando un'evasione sia commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche qualora si dimostri che il soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni o prestati i servizi posti a fondamento del diritto alla detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto di tali beni e servizi, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione all'IVA, o perlomeno la agevolava. Infatti, un soggetto passivo siffatto deve essere considerato, ai fini della direttiva IVA, partecipante all'evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito

delle operazioni soggette a imposta da esso effettuate a valle, dal momento che in una tale situazione detto soggetto passivo collabora con gli autori dell'evasione e ne diviene complice [v., in tal senso, sentenza del 24 novembre 2022, Finanzamt M (Portata del diritto alla detrazione dell'IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, punto 35 e giurisprudenza citata].

44 Nel caso di specie, va sottolineato che la seconda questione pregiudiziale ha ad oggetto l'interrogativo se il soggetto passivo, che è tenuto in solido all'assolvimento dell'IVA in luogo del debitore di tale imposta, in forza di una disposizione nazionale che attua l'articolo 205 della direttiva IVA, abbia diritto a tener conto, ai fini dell'IVA che egli deve assolvere, del diritto alla detrazione dell'IVA al quale il debitore dell'IVA potrebbe procedere. Inoltre, tale questione riguarda solamente i casi in cui la responsabilità in solido del pagamento dell'IVA deriva dall'articolo 51 *bis*, paragrafo 4, del codice IVA, che riguardano, per ipotesi, casi di frode all'IVA.

45 Orbene, in siffatti casi di frode, conformemente alla giurisprudenza menzionata ai punti 42 e 43 della presente sentenza, il diritto alla detrazione dell'IVA deve essere negato al soggetto passivo, debitore dell'IVA. Di conseguenza, nella misura in cui tale soggetto non possa far valere alcun diritto alla detrazione di tale imposta, un diritto siffatto alla detrazione non può, *a fortiori*, essere trasferito al soggetto passivo solidalmente tenuto al pagamento di detta imposta, in forza della disposizione nazionale che recepisce l'articolo 205 della direttiva IVA.

46 Ciò è vero tanto più che, secondo la formulazione dell'articolo 51 *bis*, paragrafo 4, del codice IVA, la responsabilità in solido del soggetto passivo diverso dal debitore dell'IVA è prevista soltanto qualora il soggetto passivo solidalmente responsabile avesse anche conoscenza o dovesse aver conoscenza del fatto che il mancato pagamento dell'imposta, nella catena delle operazioni, era o sarebbe avvenuto con l'intenzione di evadere l'imposta.

47 In base alle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 205 della direttiva IVA, letto alla luce del principio di neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una disposizione nazionale che impone l'obbligazione solidale di assolvere l'IVA a un soggetto passivo diverso da quello che sarebbe di norma debitore di tale imposta, senza che si tenga conto del diritto di quest'ultimo alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte.

Sulla terza questione

48 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 50 della Carta debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che consente un cumulo di sanzioni penali e di sanzioni amministrative di natura penale, derivanti da diversi procedimenti, per fatti della stessa natura, che hanno tuttavia avuto luogo nel corso di esercizi fiscali successivi, oggetto di procedimenti amministrativi di natura penale per un esercizio fiscale e di procedimenti penali per un altro esercizio fiscale.

49 L'articolo 50 della Carta stabilisce che «[n]essuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione [europea] a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge». Il principio del *ne bis in idem* vieta quindi un cumulo tanto di procedimenti quanto di sanzioni con natura penale ai sensi del menzionato articolo per gli stessi fatti e nei confronti di una stessa persona (sentenza del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punto 25, e del 22 marzo 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punto 24).

50 L'applicazione del principio del *ne bis in idem* è soggetta a una duplice condizione, vale a dire, da un lato, che vi sia una decisione definitiva anteriore (condizione «bis») e, dall'altro, che gli stessi fatti siano oggetto tanto della decisione anteriore quanto del procedimento o della decisione successivi (condizione «idem») (sentenza del 22 marzo 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punto 28).

51 Per quanto riguarda la condizione «idem», secondo una giurisprudenza consolidata della Corte, il criterio rilevante ai fini della valutazione della sussistenza di uno stesso reato è quello dell'identità dei fatti materiali, intesi come esistenza di un insieme di circostanze concrete inscindibilmente collegate tra loro che hanno condotto all'assoluzione o alla condanna definitiva dell'interessato. L'articolo 50 della Carta vieta quindi di infliggere, per fatti identici, più sanzioni di natura penale a seguito di procedimenti

differenti svolti a tal fine (sentenze del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punto 35, e del 22 marzo 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punto 33).

52 Inoltre, la qualificazione giuridica, in diritto nazionale, dei fatti e l'interesse giuridico tutelato non sono rilevanti ai fini della constatazione della sussistenza di uno stesso reato, considerato che la portata della tutela conferita all'articolo 50 della Carta non può variare da uno Stato membro all'altro (sentenze del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punto 36, nonché del 22 marzo 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punto 34).

53 La Corte ha ricordato che la condizione «*idem*» richiede che i fatti materiali siano identici. Invece, il principio del *ne bis in idem* non trova applicazione quando i fatti di cui trattasi non sono identici, bensì soltanto analoghi. Infatti, l'identità dei fatti materiali deve essere intesa come un insieme di circostanze concrete derivanti da eventi che sono, in sostanza, gli stessi, in quanto coinvolgono lo stesso autore e sono indissociabilmente legati tra loro nel tempo e nello spazio (sentenza del 22 marzo 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punti 36 e 37).

54 Nel caso di specie, risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che la sanzione penale inflitta alla Dranken Van Eetvelde, che ha fatto seguito alla condanna di quest'ultima nell'ambito del procedimento penale conclusosi con la sentenza del rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (Tribunale di primo grado delle Fiandre Orientali, divisione di Termonde, Belgio), del 18 giugno 2019, riguardava una frode all'IVA commessa nel corso degli esercizi fiscali dal 2012 al 2014. Orbene, il giudice del rinvio indica che il procedimento amministrativo principale, anche se dovesse essere considerato di natura penale, riguarda la frode all'IVA commessa nel corso dell'esercizio fiscale 2011. Quindi, anche qualora si dovesse ritenere che, nel corso di tutti gli esercizi fiscali suddetti, tale società abbia partecipato all'attuazione di uno stesso sistema di frode all'IVA, ciò non toglierebbe che il procedimento penale e il procedimento amministrativo riguardino periodi fiscali diversi.

55 Peraltro, l'indicazione del giudice del rinvio secondo cui, in forza del diritto penale nazionale, i fatti materiali constatati nel corso degli anni che vanno dal 2011 al 2014 possono essere considerati costitutivi di un reato continuato con unico disegno criminoso non ha alcun rilievo ai fini dell'esame del rispetto della condizione «*idem*» nel diritto dell'Unione.

56 Ne consegue che i fatti relativi al procedimento amministrativo di cui trattasi in via principale e quelli che hanno costituito l'oggetto del procedimento penale non sono identici, cosicché non ricorre la condizione «*idem*». Di conseguenza, il principio del *ne bis in idem* non trova ad applicarsi nella presente causa.

57 In base alle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 50 della Carta deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che consente il cumulo delle sanzioni penali e delle sanzioni amministrative di natura penale, derivanti da diversi procedimenti, per fatti della stessa natura, che tuttavia hanno avuto luogo nel corso di esercizi fiscali successivi e che costituiscono oggetto di procedimenti amministrativi di natura penale per un esercizio fiscale e di procedimenti penali per un altro esercizio fiscale.

Sulla quarta questione

58 Considerata la soluzione apportata alla terza questione, non occorre risolvere la quarta questione.

Sulle spese

59 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 (Nona Sezione) dichiara:

1) **L’articolo 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, letto alla luce del principio di proporzionalità,**

dev’essere interpretato nel senso che:

esso non osta a una disposizione nazionale che, per garantire la riscossione dell’imposta sul valore aggiunto, prevede la responsabilità in solido oggettiva di un soggetto passivo diverso da quello che sarebbe di norma debitore di tale imposta, senza tuttavia che il giudice competente possa esercitare un potere di valutazione in funzione della partecipazione delle diverse persone coinvolte in una frode fiscale, purché tale soggetto abbia la possibilità di dimostrare di aver adottato ogni misura che può essergli ragionevolmente richiesta per garantire che le operazioni da esso realizzate non facessero parte di tale frode.

2) **L’articolo 205 della direttiva 2006/112, letto alla luce del principio di neutralità fiscale,**

dev’essere interpretato nel senso che:

esso non osta a una disposizione nazionale che impone l’obbligazione solidale di assolvere l’imposta sul valore aggiunto (IVA) a un soggetto passivo diverso da quello che sarebbe di norma debitore di tale imposta, senza che si tenga conto del diritto di quest’ultimo alla detrazione dell’IVA dovuta o assolta a monte.

3) **L’articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che consente il cumulo delle sanzioni penali e delle sanzioni amministrative di natura penale, derivanti da diversi procedimenti, per fatti della stessa natura, che tuttavia hanno avuto luogo nel corso di esercizi fiscali successivi e che costituiscono oggetto di procedimenti amministrativi di natura penale per un esercizio fiscale e di procedimenti penali per un altro esercizio fiscale.**

Firme

---

* Lingua processuale: il neerlandese.