

**SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)**

26 marzo 2015 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Principi di proporzionalità e di neutralità fiscale – Assoggettamento ad imposta della cessione di un bene immobile nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto – Normativa nazionale che obbliga l'ufficiale giudiziario che esegue tale vendita a calcolare e a versare l'IVA su un'operazione del genere – Pagamento del prezzo di acquisto al Tribunale competente e necessità che l'IVA da versare sia trasferita da quest'ultimo all'ufficiale giudiziario – Responsabilità pecuniaria e penale dell'ufficiale giudiziario in caso di mancato versamento dell'IVA – Differenza tra il termine di diritto comune per il versamento dell'IVA da parte di un soggetto passivo e il termine imposto a tale ufficiale giudiziario – Impossibilità di detrarre l'IVA pagata a monte»

Nella causa C-499/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), con decisione del 21 febbraio 2013, pervenuta in cancelleria il 16 settembre 2013, nel procedimento

**Marian Macikowski**

contro

**Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,**

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Tizzano, presidente di sezione, S. Rodin, A. Borg Barthet (relatore), E. Levits e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 4 settembre 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per M. Macikowski, da M. Kalinowski, radca prawny;
- per il Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, da T. Tratkiewicz e J. Kaute, in qualità di agenti;
- per il governo polacco, da B. Majczyna e A. Gawłowska, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Owsiany-Hornung e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 novembre 2014,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dei principi di proporzionalità e di neutralità fiscale nonché degli articoli 9, 193, 199, 206, 250 e 252 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Macikowski, ufficiale giudiziario, e il Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (direttore dell'Ufficio imposte di Danzica), in merito al mancato versamento entro i termini dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dovuta per la vendita di un bene immobile effettuata mediante esecuzione forzata.

### **Contesto normativo**

#### *Il diritto dell'Unione*

3 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

4 L'articolo 193 della stessa direttiva così recita:

«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 e 202».

5 L'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della medesima direttiva stabilisce quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

(...)

g) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario».

6 L'articolo 204 della direttiva IVA così dispone:

«1. Se, in applicazione degli articoli da 193 a 197 e degli articoli 199 e 200, il debitore dell'imposta è un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, gli Stati membri possono consentirgli di designare un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta.

Inoltre, se l'operazione imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA e non esiste, con il paese della sede o in cui tale soggetto passivo è stabilito, alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza analogamente a quanto previsto dalla direttiva 76/308/CEE (...) e dal regolamento (CE) n. 1798/2003 (...), gli Stati membri possono adottare disposizioni che stabiliscano che il debitore dell'imposta sia un rappresentante

fiscale designato dal soggetto passivo non stabilito.

Tuttavia, gli Stati membri non possono applicare l'opzione di cui al secondo comma al soggetto passivo non stabilito nella Comunità quale definito all'articolo 358, punto 1), che ha optato per il regime speciale dei servizi forniti per via elettronica.

2. L'opzione prevista al paragrafo 1, primo comma, è soggetta alle condizioni e modalità stabilite da ogni Stato membro».

7 L'articolo 205 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«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».

8 L'articolo 206 della medesima direttiva stabilisce quanto segue:

«Ogni soggetto passivo che è debitore dell'imposta deve versare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione IVA prevista all'articolo 250. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori».

9 L'articolo 250, paragrafo 1, della stessa direttiva così recita:

«Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti».

10 L'articolo 252, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«La dichiarazione IVA deve essere presentata entro un termine che è stabilito dagli Stati membri. Tale termine non può superare di oltre due mesi la scadenza di ogni periodo d'imposta».

11 L'articolo 273 della stessa direttiva così dispone:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

### *Il diritto polacco*

#### *La legge sull'IVA*

12 L'articolo 15, paragrafo 6, della legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa o podatku od towarów i usług), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. n. 54, posizione 535; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), stabilisce quanto segue:

«Non sono considerati soggetti passivi le autorità pubbliche e i loro organi, per quanto riguarda la

realizzazione dei compiti loro affidati conformemente ad altre disposizioni giuridiche e per l'esecuzione dei quali essi sono stati istituiti, ad eccezione degli atti eseguiti in forza di contratti di diritto civile».

13 Ai sensi dell'articolo 18 di tale legge:

«Le autorità di esecuzione definite nella legge del 17 giugno 1966, relativa ai procedimenti esecutivi amministrativi (...) nonché gli ufficiali giudiziari che compiono atti esecutivi ai sensi delle disposizioni del codice di procedura civile [(ustawa Kodeks postępowania cywilnego), del 17 novembre 1964 (Dz. U. n. 43, posizione 296), nella sua versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: il "codice di procedura civile"),] sono tenuti a provvedere al versamento delle imposte sulle cessioni, effettuate in un procedimento esecutivo, di beni di proprietà del debitore o da quest'ultimo detenuti in violazione delle disposizioni vigenti».

Il codice tributario

14 L'articolo 8 del codice tributario (ustawa – Ordynacja podatkowa), del 29 agosto 1997, nella sua versione applicabile ai fatti del procedimento principale (Dz. U. del 2005, n. 8, posizione 60; in prosieguo: il «codice tributario»), dispone quanto segue:

«Il sostituto d'imposta è una persona fisica, una persona giuridica o un'unità organizzativa priva di personalità giuridica propria, tenuta, in base alle disposizioni del diritto tributario, a quantificare l'imposta dovuta dal soggetto passivo, a incassarla e a versarla entro un determinato termine alle autorità fiscali».

15 L'articolo 30 del codice tributario dispone quanto segue:

«1. Il sostituto d'imposta che non ha adempiuto gli obblighi previsti a suo carico nell'articolo 8 risponde dell'imposta non riscossa o riscossa e non assolta.

(...)

3. Il sostituto d'imposta o l'esattore rispondono degli obblighi di cui ai paragrafi 1 e 2 con tutto il loro patrimonio.

(...)

4. Se, nel corso di un procedimento tributario, l'amministrazione fiscale ravvisa le circostanze indicate ai paragrafi 1 o 2, essa emette un avviso di accertamento sulla responsabilità fiscale del sostituto d'imposta o dell'esattore, in cui quantifica l'importo del credito per l'imposta non riscossa o riscossa e non assolta.

(...)».

Il codice di procedura civile

16 L'articolo 808, paragrafo 1, del codice di procedura civile (ustawa Kodeks postępowania cywilnego) stabilisce quanto segue:

«Qualora la somma di denaro depositata in un procedimento esecutivo non sia attribuita immediatamente, deve essere depositata su un conto di deposito del tribunale. (...)».

17 L'articolo 998, paragrafo 1, del codice di procedura civile così dispone:

«Dopo che l'aggiudicazione è divenuta definitiva e che siano state soddisfatte, da parte

dell'acquirente, le condizioni d'asta o in seguito al provvedimento sulla determinazione del prezzo d'acquisto ed il pagamento dell'intero prezzo da parte dell'Erario, il tribunale emette il decreto di trasferimento della proprietà».

18 L'articolo 999, paragrafo 1, di detto codice prevede quanto segue:

«Il decreto definitivo di trasferimento della proprietà trasferisce la proprietà all'acquirente e costituisce il titolo per la trascrizione a favore dell'acquirente del diritto di proprietà nel catasto dei fabbricati nonché per l'iscrizione nel registro fondiario o per il deposito dei documenti nella raccolta dei documenti. L'ordinanza definitiva di attribuzione della proprietà costituisce altresì il titolo esecutivo per immettere l'acquirente nel possesso dell'immobile».

19 L'articolo 1023, paragrafo 1, del medesimo codice così recita:

«L'organo dell'esecuzione predispone il piano di riparto tra i creditori dell'importo ottenuto dall'esecuzione immobiliare».

20 L'articolo 1024, paragrafo 1, del codice di procedura civile dispone quanto segue:

«Il piano di riparto deve comprendere:

- 1) l'importo da distribuire;
- 2) i crediti e i diritti delle persone che partecipano al riparto;
- 3) la somma spettante a ciascun partecipante al riparto;
- 4) le somme da versare nonché le somme lasciate sul conto di deposito del Tribunale, con indicazione dei motivi che giustificano la sospensione del loro versamento.

(...)».

21 L'articolo 1035 dello stesso codice stabilisce quanto segue:

«Immediatamente dopo il deposito sul conto di deposito del tribunale della somma da distribuire, l'ufficiale giudiziario predispone un progetto di piano di riparto della somma ottenuta dall'esecuzione e lo sottopone al tribunale. Se necessario, il tribunale modifica ed integra il piano, altrimenti lo approva».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

22 Il sig. Macikowski è ufficiale giudiziario presso il Sąd Rejonowy w Chojnicach (tribunale distrettuale di Chojnice).

23 Su istanza di un creditore, egli ha avviato un procedimento esecutivo contro la Royal sp. z o.o. (in prosieguo: la «Royal»), che era un soggetto passivo ai fini dell'IVA.

24 Nell'ambito di questo procedimento, il sig. Macikowski ha proceduto al pignoramento di un bene immobile appartenente alla Royal.

25 La vendita all'asta del bene immobile di cui trattasi è avvenuta il 16 febbraio 2007. Con decisione del 22 marzo 2007, divenuta definitiva il 22 agosto 2007, il S<sup>d</sup> Rejonowy w Chojnicach ha attribuito la proprietà di tale bene immobile ai coniugi Babinski per un prezzo di aggiudicazione pari a 1 424 201 zloty polacchi (PLN). L'intera somma è stata versata dagli acquirenti sul conto di detto Tribunale.

26 Con decisione del 27 ottobre 2008, il sig. Macikowski ha predisposto un progetto di piano di riparto di tale somma, nel quale ha sottolineato, in particolare, che un importo di IVA di PLN 256 823,13 doveva essere versato sul conto dell'ufficio tributario di Chojnice.

27 Il 26 gennaio 2009 il sig. Macikowski ha adito il S<sup>d</sup> Rejonowy w Chojnicach per ottenere il versamento sul proprio conto della somma di PLN 256 823,13, per poter, in qualità di sostituto d'imposta, versare l'IVA dovuta a titolo di trasferimento della proprietà del bene immobile della Royal mediante vendita all'asta.

28 Il S<sup>d</sup> Rejonowy w Chojnicach ha versato tale somma sul conto del sig. Macikowski dopo che il piano di riparto era divenuto definitivo. Di conseguenza, quest'ultimo, il 31 agosto 2009, ha emesso una fattura comprensiva di IVA per la vendita di detto bene immobile e il 2 settembre 2009 ha informato l'autorità fiscale del pagamento dell'imposta.

29 Il direttore dell'ufficio tributario di Chojnice, sul fondamento, in particolare, dell'articolo 18 della legge sull'IVA, in combinato disposto con gli articoli 8 e 30, paragrafi 1, 3 e 4, del codice tributario, ha dichiarato la responsabilità del sig. Macikowski, in qualità di sostituto d'imposta, per un ammontare pari a PLN 256 823,13, dal momento che tale imposta dovuta sulla vendita del bene immobile della Royal era stata incassata ma non versata entro i termini. L'ufficio tributario di Chojnice ha considerato che il sig. Macikowski, in sede di attuazione del procedimento esecutivo, era tenuto a emettere nel novembre del 2007, a nome del debitore, vale a dire la Royal, e a titolo della vendita del bene immobile di tale società, una fattura comprensiva di IVA per un importo lordo di PLN 1 424 201, inclusa un'imposta pari a PLN 256 823,13, nonché a versare tale imposta prima del 25 dicembre 2007 sul conto dell'autorità fiscale competente.

30 Con sentenza del 10 ottobre 2011, il Wojewódzki S<sup>d</sup> Administracyjny w Gdańsku (tribunale amministrativo regionale di Danzica) ha respinto il ricorso del sig. Macikowski contro la decisione del 23 novembre 2009, con la quale il Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku aveva dichiarato la responsabilità fiscale del sostituto d'imposta per il mancato versamento, entro i termini, dell'IVA riscossa sulla vendita del bene immobile della Royal effettuata mediante esecuzione forzata. Nella propria motivazione, detto giudice ha sottolineato di essere vincolato, nel procedimento dinanzi ad esso pendente, all'interpretazione del Naczelny S<sup>d</sup> Administracyjny (Corte amministrativa suprema) e che quest'ultimo non aveva rimesso in discussione la fondatezza di detta decisione e aveva ritenuto che sussistessero le condizioni giuridiche per l'assolvimento da parte del sig. Macikowski degli obblighi ad esso incombenti ai sensi dell'articolo 18 della legge sull'IVA.

31 Il sig. Macikowski ha proposto un'impugnazione dinanzi al Naczelny S<sup>d</sup> Administracyjny avverso detta sentenza. Come motivo di ricorso per cassazione, egli fa valere che tale sentenza ha interpretato erroneamente l'articolo 18 della legge sull'IVA, non avendo preso in considerazione le disposizioni del diritto dell'Unione applicabili in materia di IVA, in particolare le disposizioni della direttiva IVA.

32 Ciò considerato, il Naczelny S<sup>d</sup> Administracyjny, ritenendo che l'esame di detta impugnazione richiedesse un'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, alla luce del sistema dell'IVA di cui alla direttiva IVA, in particolare degli articoli 9 e 193, in combinato disposto con l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), sia ammissibile una disposizione di diritto nazionale come quella dell'articolo 18 della legge relativa all'IVA, che introduce deroghe ai principi generali di tale imposta, riguardanti soprattutto i soggetti tenuti al calcolo ed alla riscossione dell'imposta, mediante la creazione dell'istituto di sostituto d'imposta, ovvero di un soggetto che è tenuto, in luogo del soggetto passivo, a calcolare l'importo dell'imposta, a riscuoterla dal soggetto passivo ed a pagarla, entro un determinato termine, all'autorità fiscale.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione:

a) Se, alla luce del principio di proporzionalità, principio generale del diritto dell'Unione, sia ammissibile una disposizione di diritto nazionale, come quella dell'articolo 18 della legge sull'IVA, dalla quale risulta, tra l'altro, che l'imposta sulla cessione di beni immobili, effettuata nell'ambito di un procedimento esecutivo su beni di proprietà del debitore o da quest'ultimo detenuti in violazione delle disposizioni vigenti, viene calcolata, riscossa e pagata dall'ufficiale giudiziario che compie gli atti esecutivi il quale, in qualità di sostituto d'imposta, risponde per l'omesso adempimento di tale obbligo.

b) Se, alla luce degli articoli 206, 250 e 252 della direttiva IVA nonché del conseguente principio di neutralità, sia ammissibile una disposizione di diritto nazionale, come quella dell'articolo 18 della legge sull'IVA, la quale prevede che il sostituto d'imposta indicato in tale disposizione è tenuto a calcolare, riscuotere e pagare l'importo dell'IVA su una cessione dei beni di proprietà del soggetto passivo o da quest'ultimo detenuti in violazione delle disposizioni vigenti, effettuata in un procedimento esecutivo, nel corso del periodo d'imposta del soggetto passivo, per un importo pari al prodotto tra le entrate derivanti dalla vendita dei beni, al netto dell'IVA, e la relativa aliquota d'imposta, senza detrarre da tale importo l'imposta pagata a monte dall'inizio del periodo d'imposta fino alla data di riscossione dell'imposta dal soggetto passivo».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### *Sulla prima questione*

33 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se gli articoli 9, 193 e 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che, nell'ambito della vendita di un bene immobile mediante esecuzione forzata, pone a carico di un operatore, vale a dire l'ufficiale giudiziario che ha proceduto a detta vendita, gli obblighi di calcolo, riscossione e versamento dell'IVA dovuta sul ricavato di tale operazione entro i termini richiesti.

34 Per rispondere a detta questione, va rilevato, da un lato, che l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA autorizza gli Stati membri, in caso di cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto, a designare l'acquirente dell'immobile come debitore dell'imposta, a condizione che si tratti di un soggetto passivo, al fine di garantire l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare le evasioni.

35 Dall'altro, ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possono stabilire altri obblighi che ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni.

36 In proposito, la Corte ha già avuto l'occasione di dichiarare che, dato che le disposizioni degli articoli 90, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA, al di fuori dei limiti da esse fissati, non

precisano né le condizioni né gli obblighi che gli Stati membri possono prevedere, le stesse disposizioni conferiscono agli Stati membri un margine discrezionale (v. sentenza Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punto 23).

37 Tuttavia, i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto necessario a tal fine e non devono compromettere la neutralità dell'IVA (v. sentenze Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punto 49, e Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punto 50).

38 Nel caso di specie, in primo luogo, dalle osservazioni presentate dal governo polacco risulta che il sistema di intermediazione istituito dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi della quale l'ufficiale giudiziario è incaricato di calcolare, riscuotere e versare l'IVA dovuta sul ricavato di una vendita mediante esecuzione forzata, è volto ad evitare che il soggetto passivo, in considerazione della sua situazione finanziaria, violi il proprio obbligo fiscale di pagamento dell'IVA.

39 Pertanto, una normativa simile può rientrare nell'ambito dell'articolo 273 della direttiva IVA, dato che la Repubblica di Polonia ritiene siffatta misura necessaria per garantire l'esatta riscossione dell'IVA.

40 In secondo luogo, né l'articolo 193 né l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA ostano a detta normativa.

41 Infatti, se è pur vero che queste disposizioni prevedono sostanzialmente che l'imposta possa essere dovuta solamente dal soggetto passivo che effettui una cessione di beni imponibile o, in determinate circostanze, dall'acquirente del bene immobile, la funzione dell'ufficiale giudiziario in qualità di intermediario incaricato della riscossione di tale imposta non rientra in dette disposizioni.

42 Ai sensi dell'articolo 18 della legge sull'IVA, infatti, la funzione dell'ufficiale giudiziario che effettua una vendita mediante esecuzione forzata corrisponde a quella di un intermediario che si limita a garantire la riscossione dell'ammontare dell'imposta e il suo pagamento all'autorità fiscale a nome del soggetto passivo dal quale esso è dovuto, entro il termine fissato. In tale situazione, l'obbligo dell'ufficiale giudiziario non ha carattere di obbligo fiscale, dato che quest'ultimo incombe sempre al soggetto passivo.

43 In tal modo, da un lato, l'ufficiale giudiziario non sconfina in alcuna competenza né in alcun obbligo del soggetto passivo e si limita a garantire che l'importo dell'IVA corrispondente a una particolare operazione sia versato all'autorità fiscale.

44 Dall'altro, la normativa di cui trattasi nel procedimento principale non prevede che l'ufficiale giudiziario sia obbligato in solido con detto soggetto passivo al pagamento dell'IVA. Inoltre, egli non è un rappresentante fiscale del soggetto passivo ai sensi dell'articolo 204 della direttiva IVA.

45 Dalle suesposte considerazioni risulta che gli articoli 9, 193 e 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che, nell'ambito della vendita di un bene immobile mediante esecuzione forzata, pone a carico di un operatore, vale a dire l'ufficiale giudiziario che ha proceduto a detta vendita, obblighi di calcolo, riscossione e versamento dell'IVA dovuta sul ricavato di tale operazione entro i termini richiesti.

*Sulla seconda questione, lettera a)*

46 Con la seconda questione, lettera a), il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se il principio di proporzionalità debba essere interpretato nel senso che esso osta a una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in forza della quale un ufficiale giudiziario deve rispondere con tutto il suo patrimonio dell'importo dell'IVA dovuta sul ricavato della vendita di un bene immobile effettuata mediante esecuzione forzata nel caso in cui egli non adempia il proprio obbligo di riscossione e di versamento di detta imposta.

47 In proposito va ricordato che, per giurisprudenza costante, nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive dell'Unione, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, tra cui, segnatamente, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità (v., in tal senso, sentenze *Schloßstrasse*, C-396/98, EU:C:2000:303, punto 44, e «*Goed Wonen*», C-376/02, EU:C:2005:251, punto 32).

48 Per quanto concerne, in particolare, il principio di proporzionalità, occorre ricordare che, sebbene sia legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri sulla base delle disposizioni della direttiva IVA 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, sentenze *Molenheide e a.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, punto 47, nonché *Federation of Technological Industries e a.*, C-384/04, EU:C:2006:309, punto 30).

49 In particolare, non può essere considerata proporzionata una normativa che attribuisca all'ufficiale giudiziario la responsabilità di un comportamento che non gli è personalmente imputabile.

50 In proposito, detto ufficiale giudiziario dovrebbe disporre degli strumenti giuridici per adempiere il proprio incarico senza che la sua responsabilità possa dipendere da elementi sui quali non abbia alcuna influenza, comprese le azioni o le omissioni imputabili a terzi.

51 In tale contesto va ricordato che non spetta alla Corte, nell'ambito del sistema di cooperazione giudiziaria istituito all'articolo 267 TFUE, pronunciarsi sull'interpretazione delle disposizioni nazionali né giudicare o verificare se l'interpretazione che di queste norme dà il giudice del rinvio sia corretta. Infatti, la Corte deve prendere in considerazione, nell'ambito della ripartizione delle competenze tra quest'ultima e i giudici nazionali, il contesto di fatto e di diritto nel quale si inseriscono le questioni pregiudiziali, come definito dal provvedimento di rinvio (sentenze *Fundación Gala-Salvador Dalí e VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, punto 21 e giurisprudenza ivi citata, nonché *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, punto 30).

52 Pertanto, spetta al giudice del rinvio verificare che gli ufficiali giudiziari dispongano di qualunque strumento giuridico per adempiere entro i termini l'obbligo di riscuotere e versare l'IVA dovuta a titolo della vendita di un bene effettuata mediante esecuzione forzata, a condizione che essi soddisfino i propri obblighi in modo corretto e conforme al diritto.

53 Di conseguenza, si deve rispondere alla seconda questione, lettera a), dichiarando che il principio di proporzionalità deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in forza della quale un ufficiale giudiziario deve rispondere con tutto il suo patrimonio dell'importo dell'IVA dovuta sul ricavato della vendita di un bene immobile effettuata mediante esecuzione forzata nel caso in cui egli non adempia il proprio obbligo di riscossione e di versamento di detta imposta, a condizione che l'ufficiale giudiziario di cui trattasi disponga, in realtà, di qualunque strumento giuridico per adempiere tale obbligo, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare.

*Sulla seconda questione, lettera b)*

54 Con la seconda questione, lettera b), il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se gli articoli 206, 250 e 252 della direttiva IVA nonché il principio di neutralità fiscale debbano essere interpretati nel senso che essi ostanto a una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi della quale il soggetto pagatore indicato in tale disposizione è tenuto a calcolare, riscuotere e versare l'importo dell'IVA dovuto a titolo della vendita di beni effettuata mediante esecuzione forzata, senza poter detrarre l'importo dell'IVA pagata a monte dal fornitore dall'inizio del periodo d'imposta fino alla data di riscossione dell'imposta presso il soggetto passivo.

55 Occorre ricordare che, per giurisprudenza costante, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Esso va esercitato immediatamente per tutte le imposte applicate sulle operazioni effettuate a monte (v., segnatamente, sentenze *Gabfrisa e a.*, da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, punto 43; *Kittel e Recolta Recycling*, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 47; *Mahagében e Dávid*, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 38, nonché *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, punto 21).

56 Inoltre, dagli articoli 206 e 250 della direttiva IVA risulta che l'importo dell'IVA versato all'Erario deve essere un importo netto, vale a dire un importo che tenga conto delle detrazioni da operare, e che tutte le detrazioni devono essere effettuate in relazione al periodo d'imposta durante il quale esse sono sorte.

57 Nel procedimento principale è il soggetto passivo proprietario dei beni venduti all'asta dall'ufficiale giudiziario, e non il soggetto pagatore, ad avere l'obbligo di depositare una dichiarazione IVA che tenga conto dell'operazione di vendita dei suoi beni. È sempre il soggetto passivo, e non il soggetto pagatore, che dispone del diritto di detrarre dall'IVA dovuta su tale operazione l'IVA pagata a monte. Questa detrazione riguarda il periodo d'imposta nel corso del quale detta operazione ha avuto luogo.

58 Se il soggetto pagatore procede al versamento dell'IVA dovuta sulla medesima operazione successivamente al deposito della dichiarazione da parte del soggetto passivo, una situazione del genere può giustificarsi in forza dell'articolo 206, seconda frase, della direttiva IVA, che autorizza gli Stati membri a riscuotere acconti provvisori.

59 Nel caso del meccanismo istituito dall'articolo 18 della legge sull'IVA, il fornitore non dispone dell'importo dell'IVA dovuto per un'operazione effettuata mediante esecuzione forzata. Per questo motivo, esso non può utilizzare tale importo per detrarre l'IVA pagata a monte, ma conserva il diritto a questa detrazione. Così, se l'IVA pagata a monte dal soggetto passivo proprietario dei beni venduti all'asta per operazioni effettuate durante il periodo d'imposta interessato, alla detrazione della quale esso ha diritto, è superiore all'IVA dovuta per la vendita di tali beni, il soggetto passivo può eventualmente ottenere il rimborso da parte dell'autorità fiscale dell'importo

versato in eccedenza.

60 Pertanto, occorre rilevare che un meccanismo del genere è conforme alle disposizioni della direttiva IVA e che, in particolare, esso non viola le disposizioni degli articoli 250 e 252 della medesima direttiva.

61 Di conseguenza, si deve rispondere alla seconda questione, lettera b), dichiarando che gli articoli 206, 250 e 252 della direttiva IVA nonché il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi della quale il soggetto pagatore indicato in tale disposizione è tenuto a calcolare, riscuotere e versare l'importo dell'IVA dovuto a titolo della vendita di beni effettuata mediante esecuzione forzata, senza poter detrarre l'importo dell'IVA pagata a monte dall'inizio del periodo d'imposta fino alla data di riscossione dell'imposta presso il soggetto passivo.

### **Sulle spese**

62 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Prima Sezione) dichiara:

- 1) **Gli articoli 9, 193 e 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che, nell'ambito della vendita di un bene immobile mediante esecuzione forzata, pone a carico di un operatore, vale a dire l'ufficiale giudiziario che ha proceduto a detta vendita, gli obblighi di calcolo, riscossione e versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta sul ricavato di tale operazione entro i termini richiesti.**
- 2) **Il principio di proporzionalità deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in forza della quale un ufficiale giudiziario deve rispondere con tutto il suo patrimonio dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto dovuta sul ricavato della vendita di un bene immobile effettuata mediante esecuzione forzata nel caso in cui egli non adempia il proprio obbligo di riscossione e di versamento di detta imposta, a condizione che l'ufficiale giudiziario di cui trattasi disponga, in realtà, di qualunque strumento giuridico per adempiere tale obbligo, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare.**
- 3) **Gli articoli 206, 250 e 252 della direttiva 2006/112 nonché il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ai sensi della quale il soggetto pagatore indicato in tale disposizione è tenuto a calcolare, riscuotere e versare l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto dovuto a titolo della vendita di beni effettuata mediante esecuzione forzata, senza poter detrarre l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte dall'inizio del periodo d'imposta fino alla data di riscossione dell'imposta presso il soggetto passivo.**

Firme

\* Lingua processuale: il polacco.