

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

13 giugno 2013 (*)

«Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 9, paragrafo 1 – Nozione di «soggetto passivo» – Persona fisica – Prestazione di servizi imponibile – Prestazione occasionale – Assenza di connessione con un'attività professionale registrata e soggetta ad IVA – Ufficiale giudiziario autonomo»

Nella causa C-62/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad – Varna (Bulgaria), con decisione del 1° febbraio 2012, pervenuta in cancelleria il 7 febbraio 2012, nel procedimento

Galin Kostov

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Tizzano, presidente di sezione, M. Berger, A. Borg Barthet (relatore), E. Levits e J.-J. Kasel, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

considerate le osservazioni presentate:

- per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da S. Zlateva;
- per il governo bulgaro, da E. Petranova e T. Ivanov, in qualità di agenti;
- per il governo rumeno, da R.-H. Radu, in qualità di agente, assistito da R.-I. Munteanu e I. Bara, consiglieri;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e V. Savov, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 febbraio 2013,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della nozione di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nel regime 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 proposta nell'ambito di una controversia tra il sig. Kostov e il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della direzione «Ricorsi e Gestione dell'esecuzione» del Comune di Varna, facente capo all'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle entrate; in prosieguo: il «Direktor»), a proposito di un avviso di accertamento concernente operazioni connesse ad un contratto di mandato.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 2 della direttiva IVA:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

4 L'articolo 9 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«1. 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.

2. Oltre alle persone di cui al paragrafo 1, si considera soggetto passivo ogni persona che effettui a titolo occasionale la cessione di un mezzo di trasporto nuovo spedito o trasportato a destinazione dell'acquirente dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro ma nel territorio della Comunità».

5 L'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, e in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente;

b) la cessione di un terreno edificabile».

6 L'articolo 14 della direttiva in parola così dispone:

«1. Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

2. Oltre all’operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti:

(...)

c) il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l’acquisto o per la vendita.

(...)».

Il diritto bulgaro

7 L’Administrativen sad – Varna (tribunale amministrativo di Varna, Bulgaria) si basa sulle seguenti disposizioni della legge in materia di imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; in prosieguo: lo «ZDDS»).

8 Secondo l’articolo 2 dello ZDDS:

«Sono soggette all’[IVA]:

le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso;

(...)».

9 Ai sensi dell’articolo 3 dello ZDDS:

«(1) Si considera soggetto passivo chiunque eserciti, in modo indipendente, un’attività economica, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di detta attività.

(2) Si considerano “attività economiche indipendenti” le attività di produzione, di commercializzazione e di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive e agricole, nonché l’esercizio di una libera professione, inclusa la professione di ufficiale giudiziario privato e di notaio. Costituisce un’attività economica indipendente anche qualsiasi attività svolta a titolo oneroso in maniera sistematica o professionale, compreso lo sfruttamento di beni materiali o immateriali per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità (...)».

10 L’articolo 6, paragrafo 2, punto 4, dello ZDDS definisce la cessione di beni come «la messa a disposizione effettiva di un bene ad una persona che agisce in proprio nome e per conto altrui».

11 Secondo l’articolo 8 dello ZDDS, un servizio ai sensi di detta legge è tutto ciò che ha valore, ma non è né un prodotto, né denaro circolante, né una valuta estera, utilizzati come mezzo di pagamento.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

12 Il sig. Kostov esercita in Bulgaria la professione di ufficiale giudiziario privato in forma autonoma. Egli è registrato ai fini dell’IVA ai sensi dell’articolo 96, paragrafo 1, dello ZDDS.

13 Il 13 novembre 2008, il sig. Kostov concludeva un contratto di mandato (in prosieguo: il «contratto») con la società Bon Marin AD (in prosieguo: la «Bon Marin»). In base a tale contratto il sig. Kostov si impegnavo in qualità di mandatario della Bon Marin a presentare offerte nell’ambito

di tre procedure di vendita all'asta di tre immobili parzialmente edificati appartenenti allo Stato in regime di proprietà privata, gestiti dal Ministero della Difesa e aventi una superficie di circa 40 000 m². Nel caso in cui avesse ottenuto l'aggiudicazione degli immobili, egli si impegnava anche a trasferire alla Bon Marin il diritto di proprietà su detti immobili.

14 Il mandante, la Bon Marin, si impegnava a fornire le risorse finanziarie necessarie per gli acquisti previsti dal contratto, ad acquisire i titoli di proprietà sui beni che il sig. Kostov avesse ottenuto in esecuzione del suo mandato e a versargli il compenso pattuito, pari a 50 000 lev bulgari (BGN) (circa EUR 25 500).

15 Detto compenso veniva corrisposto il giorno stesso della firma del contratto, il quale prevedeva peraltro che il compenso in questione sarebbe restato acquisito dal sig. Kostov nel caso in cui le offerte non fossero andate a buon fine.

16 Nel maggio 2009, il sig. Kostov acquisiva dallo Stato i titoli di proprietà sugli immobili indicati nel contratto.

17 Il 30 giugno 2009, con il consenso del mandatario, la Bon Marin cedeva alla Bleyk Siy Kepital EOOD tutti i suoi diritti e obblighi derivanti dal contratto.

18 La controversia in materia di IVA trae origine da un avviso di accertamento rettificativo emesso dall'ispettorato fiscale competente per la città di Varna. Secondo tale avviso, il sig. Kostov aveva percepito il suo compenso di BGN 50 000 in cambio di una prestazione di servizi imponibile ai sensi dell'articolo 12 dello ZDDS da lui effettuata in qualità di soggetto passivo IVA e doveva quindi versare tale imposta su detto importo.

19 A seguito di un ricorso amministrativo, l'avviso di accertamento rettificativo veniva confermato dal Direktor.

20 Il sig. Kostov ha proposto un ricorso contro detto avviso del Direktor, sostenendo che la sua prestazione di servizi era stata effettuata incidentalmente e in assenza di alcun nesso con la sua attività economica indipendente di ufficiale giudiziario privato, unica attività per la quale egli era registrato ai fini dell'IVA.

21 In tali circostanze, l'Administrativen sad – Varna ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se una persona fisica, registrata ai fini IVA per l'esercizio dell'attività di ufficiale giudiziario privato, vada considerata come soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva [IVA] per una prestazione svolta occasionalmente e non attinente alla funzione di ufficiale giudiziario privato, e sia debitrice dell'IVA ai sensi dell'articolo 193 della direttiva [IVA]».

Sulla questione pregiudiziale

22 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che una persona soggetta all'IVA per le sue attività di ufficiale giudiziario autonomo deve essere considerata «soggetto passivo» per qualsiasi altra attività economica esercitata in modo occasionale.

Osservazione preliminare

23 Al fine di rispondere a tale questione, occorre rilevare innanzi tutto che, mentre sia il giudice del rinvio, sia il Direktor nonché i governi bulgaro e rumeno ragionano sulla base di un contratto di mandato e di una prestazione di servizi da parte del mandatario, la Commissione europea

considera che, nella controversia oggetto del procedimento principale, si tratti di un contratto di commissione ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA e che, di conseguenza, la presente causa concerne quindi una cessione di beni.

24 Al riguardo, occorre rammentare che non spetta alla Corte pronunciarsi sull'interpretazione e sull'applicabilità di disposizioni nazionali o accertare i fatti rilevanti per la soluzione della controversia nel procedimento principale.

25 Infatti, nell'ambito della ripartizione delle competenze tra i giudici comunitari e quelli nazionali, la Corte deve prendere in considerazione il contesto fattuale e normativo in cui si inserisce la questione pregiudiziale così come esso è definito dalla decisione di rinvio (v. sentenze del 13 novembre 2003, Neri, C-153/02, Racc. pag. I-13555, punti 34 e 35, e del 29 aprile 2004, Orfanopoulos e Oliveri, C-482/01 e C-493/01, Racc. pag. I-5257, punto 42).

26 Ciò considerato, è giocoforza constatare che il giudice del rinvio, nella sua decisione di rinvio, ha qualificato il contratto stipulato dal sig. Kostov e dalla Bon Marin come «contratto di mandato». Di conseguenza, le considerazioni che seguono presuppongono l'esistenza di un contratto di mandato e, quindi, la prestazione di servizi.

Nel merito

27 Anzitutto, occorre rammentare che, in virtù dell'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, «[s]i considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività». Peraltro, a norma del secondo comma di tale disposizione, si considera attività economica, in sostanza, «ogni» attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi.

28 Poi, sebbene da una lettura a contrario dell'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva IVA si possa evincere che una persona che effettua solo occasionalmente un'operazione generalmente svolta da un produttore, da un commerciante o da un prestatore di servizi non deve, in linea di principio, essere considerata un «soggetto passivo», ai sensi di detta direttiva, tale disposizione non implica tuttavia che un soggetto passivo, operante in un certo ambito di attività, che effettui in modo occasionale un'operazione relativa ad un altro ambito di attività non sia debitore dell'IVA su tale operazione.

29 Al contrario, occorre rammentare, come risulta dal considerando 5 della direttiva IVA, che «[u]n sistema d'IVA raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile». Inoltre, il considerando 13 di tale direttiva sottolinea che «[l]a nozione di soggetto passivo dovrebbe essere definita in modo da consentire agli Stati membri, per garantire una migliore neutralità dell'imposta, di includervi le persone che effettuano operazioni occasionali».

30 Stanti tali considerazioni, occorre interpretare l'articolo 12, paragrafo 1, della direttiva IVA nel senso che esso riguarda soltanto le persone che non sono già soggette all'IVA per le loro attività economiche principali. Per contro, quanto ad un siffatto soggetto passivo IVA, quale il sig. Kostov, non sarebbe conforme, segnatamente, all'obiettivo di una riscossione semplice e più generale possibile dell'IVA, interpretare l'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA nel senso che la nozione di «attività economica» indicata in tale disposizione non inglobi un'attività che, pur essendo esercitata solo occasionalmente, rientri nella definizione generale di tale nozione contenuta nel primo periodo di detta disposizione e sia esercitata da un soggetto passivo che eserciti anche, in modo stabile, un'altra attività economica ai fini della direttiva IVA.

31 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che una persona fisica, già soggetta all'IVA per le sue attività di ufficiale giudiziario autonomo, deve essere considerata come «soggetto passivo» per qualsiasi altra attività economica esercitata in modo occasionale, a condizione che tale attività costituisca un'attività ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA.

Sulle spese

32 Nei confronti delle parti nel procedimento 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 (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che una persona fisica, già soggetta all'imposta sul valore aggiunto per le sue attività di ufficiale giudiziario autonomo, deve essere considerata come «soggetto passivo» per qualsiasi altra attività economica esercitata in modo occasionale, a condizione che tale attività costituisca un'attività ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112.

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.