

## Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

13 giugno 2013 (\*)

«IVA – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 199, paragrafo 1, lettera g) – Procedura concorsuale a carattere volontario – Debitore dell'imposta – Soggetto passivo destinatario di talune operazioni – Nozione di "vendita giudiziale al pubblico incanto"»

Nella causa C-125/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Juzgado de lo Mercantil n. 1 de Granada (Spagna), con decisione del 24 febbraio 2012, pervenuta in cancelleria l'8 marzo 2012, nel procedimento

### **Promociones y Construcciones BJ 200 SL,**

LA CORTE (Sesta Sezione),

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

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Promociones y Construcciones BJ 200 SL, da B.S. Sánchez Pozo, procuradora, assistita da E. Osuna Martínez, abogado;
- per I. Alba Muñoz, abogado, in qualità di amministratore giudiziario della Promociones y Construcciones BJ 200 SL, da lui stesso;
- per il governo spagnolo, da N. Díaz Abad, in qualità di agente;
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e K. Szíjjártó, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios, in qualità di agente,

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 dell'articolo 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 (GU L 347, pag. 1).

2 Tael domanda è stata presentata nell'ambito di un procedimento d'insolvenza volontaria

della Promociones y Construcciones BJ 200 SL (in prosieguo: la «Promociones y Construcciones»), nel corso della quale la vendita di due immobili appartenenti a tale società ha costituito il fatto generatore dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l' «IVA»).

## **Contesto normativo**

### *Diritto dell'Unione*

3 Il considerando 42 della direttiva 2006/112 così recita:

«In determinati casi gli Stati membri dovrebbero poter designare il beneficiario delle forniture di beni o delle prestazioni di servizi quale soggetto debitore dell'imposta. Tale misura dovrebbe aiutare gli Stati membri a semplificare le regole e a contrastare l'elusione e l'evasione fiscale in determinati settori e per taluni tipi di operazioni».

4 L'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 dispone che gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate operazioni di cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.

### *La normativa spagnola*

5 L'articolo 84, paragrafo 1, della legge 37/1992 relativa all'imposta sul valore aggiunto (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), del 28 dicembre 1992 (BOE n. 312, del 29 dicembre 1992, pag. 44247), quale modificato dalla legge 38/2011, di riforma della legge 22/2003, del 9 luglio 2003, sulle procedure concorsuali (Ley 38/2011 de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio 2003, Concursal), del 10 ottobre 2011 (BOE n. 245, dell'11 ottobre 2011, pag. 106745), è formulato come segue:

«Sono assoggettati all'imposta:

1. le persone fisiche e giuridiche che rientrino nella definizione di imprenditori o professionisti e realizzino le cessioni di beni o prestino i servizi soggetti all'imposta, fatta salva l'applicazione delle disposizioni dei paragrafi seguenti;

2. le imprese o i professionisti per i quali si realizzino le operazioni assoggettate a imposta nei casi di seguito elencati:

(...)

e) quando si tratti di cessioni di beni immobili effettuate in conseguenza di una procedura concorsuale.

(...)».

## **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

6 Con ordinanza del 22 febbraio 2010, la Promociones y Construcciones è stata dichiarata insolvente ed è stato avviato il conseguente procedimento concorsuale a carattere volontario («proceso concursal voluntario»).

7 Nel corso della fase comune di detta procedura, l'amministratore giudiziario informava il giudice del rinvio e i creditori in merito all'attivo e al passivo della Promociones y Construcciones.

8 Si è presentata nel mentre l'opportunità di vendere due immobili appartenenti a tale società.

Il 31 gennaio 2012 quest'ultima ha chiesto, con parere favorevole dell'amministratore giudiziario e con l'accordo del compratore, la Banesto SA, l'autorizzazione a procedere a tale vendita ai sensi della legge 22/2003 sulle procedure concorsuali (Ley 22/2003, Concursal), del 9 luglio 2003 (BOE n. 164, del 10 luglio 2003, pag. 26905).

9 Con ordinanza del 1° febbraio 2012, definitiva e non impugnata, il Juzgado de lo Mercantil n. 1 de Granada ha dichiarato che tale vendita era opportuna e favorevole agli interessi della massa creditoria, e l'ha pertanto autorizzata.

10 L'autorizzazione di tale vendita, inerente all'attività commerciale della Promociones y Construcciones, ha dato luogo al fatto generatore dell'IVA e, pertanto, all'obbligo di versare l'importo corrispondente presso l'Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria).

11 Il giudice del rinvio nutre dubbi quanto all'identità del destinatario di quest'obbligo fiscale, ossia se quest'ultimo sia la società Promociones y Construcciones o l'acquirente degli immobili. Egli considera tale questione rilevante ai fini dell'esatta determinazione delle condizioni in cui dev'essere effettuata la vendita autorizzata.

12 Il Juzgado de lo Social n. 1 de Madrid ha pertanto deciso di sospendere la pronuncia e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva [2006/112], stabilendo che “[g]li 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”, qualora la procedura giudiziaria sia una procedura concorsuale avviata dalla dichiarazione di insolvenza di detto debitore, debba essere interpretato nel senso che si riferisce soltanto ai trasferimenti che conseguano, in senso stretto, alla natura liquidatoria della procedura o alla fase di liquidazione della procedura, di modo che l'alienazione degli immobili in parola debba avere luogo come conseguenza della liquidazione complessiva del patrimonio del debitore, oppure, dal momento che una procedura concorsuale può concludersi, tra le diverse possibilità, con la liquidazione dell'impresa soggetta a procedura concorsuale, se la disposizione si riferisca altresì a qualsiasi trasferimento di beni immobili effettuato dal debitore dichiarato insolvente nel corso di una procedura concorsuale.

2) Se l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva [2006/112] debba essere interpretato nel senso che la “vendita giudiziale al pubblico incanto” cui si riferisce comprende un procedimento giudiziario collettivo di insolvenza nell'ambito del quale sia stata realizzata, al di fuori di qualsiasi fase di liquidazione obbligatoria del patrimonio del debitore e per meri motivi di opportunità, una vendita volontaria di uno o più dei suoi beni, o se, al contrario, si riferisca esclusivamente alle procedure di esecuzione forzata volte a liquidare i beni del debitore giudiziario.

3) In quest'ultimo caso, qualora l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva [2006/112] si riferisca in senso stretto alle esecuzioni forzate volte a liquidare i beni del debitore giudiziario, se la disposizione indicata possa interpretarsi nel senso che esclude l'inversione del soggetto passivo dell'IVA in qualsiasi caso di trasferimento di un immobile, da parte di un debitore dichiarato insolvente, per ragioni di opportunità e di convenienza per gli interessi della massa creditoria e al di fuori di ogni procedura di liquidazione globale dei suoi beni, dovendosi in tal caso prescindere dalla legge nazionale che abbia esteso l'ambito di applicazione materiale dell'articolo 199, paragrafo uno, lettera g), della direttiva 2006/12 a casi che tale disposizione non contempla».

## **Sulla ricevibilità delle questioni pregiudiziali**

13 Il governo spagnolo contesta la ricevibilità delle questioni pregiudiziali sotto diversi profili. In primo luogo, il giudice del rinvio non sarebbe competente a sottoporre alla Corte questioni relative a una norma la cui interpretazione spetterebbe esclusivamente al giudice amministrativo. In secondo luogo, tali questioni sarebbero ipotetiche e senza alcun nesso con l'oggetto del procedimento principale, in quanto riguarderebbero un rapporto di diritto tributario tra l'acquirente dell'immobile e l'amministrazione finanziaria e sarebbero quindi estranee alla procedura d'insolvenza. In terzo luogo, la decisione di rinvio sarebbe viziata da un difetto di motivazione riguardo alle ragioni per le quali una risposta a tali questioni sarebbe necessaria affinché il giudice del rinvio possa pronunciarsi.

14 Con riferimento al primo argomento, relativo alla mancanza di competenza del giudice del rinvio, si deve ricordare che spetta alla Corte verificare se la decisione di rinvio sia stata adottata in modo conforme alle norme nazionali di organizzazione giudiziaria e di procedura (v. sentenze dell'11 luglio 1996, SFEI e a., C-39/94, Racc. pag. I-3547, punto 24, e del 1° dicembre 2005, Burtscher, C-213/04, Racc. pag. I-10309, punto 30).

15 Inoltre, secondo una giurisprudenza costante, spetta esclusivamente al giudice nazionale cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, allorché le questioni sollevate riguardano l'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (v., in particolare, sentenza del 19 luglio 2012, Garkalns, C-470/11, punto 17 e giurisprudenza ivi citata). Le questioni vertenti sul diritto dell'Unione beneficiano quindi di una presunzione di rilevanza (sentenza Garkalns, cit., punto 18).

16 Con riferimento al secondo argomento, relativo al carattere ipotetico delle questioni pregiudiziali, si deve constatare che esso non è pertinente. Infatti, da un lato, esso si basa sulla premessa che spetta all'acquirente dei beni immobili pagare l'IVA. Orbene, tali questioni mirano proprio a identificare il soggetto debitore dell'IVA nell'ambito di una procedura d'insolvenza: se si tratti della società insolvente, venditrice dei beni immobili, o dell'acquirente. Dall'altro, come rileva del resto il giudice del rinvio nella sua decisione, le questioni pregiudiziali sono rilevanti ai fini della determinazione esatta delle condizioni in cui la vendita autorizzata dev'essere eseguita.

17 Con riferimento al terzo argomento, basato su un difetto di motivazione della decisione di rinvio, occorre constatare che anch'esso dev'essere respinto. Infatti, risulta da tale decisione che l'autorizzazione della vendita dei beni immobili da parte del giudice del rinvio ha dato luogo al fatto generatore dell'IVA e, di conseguenza, all'obbligo di versare la somma corrispondente alle autorità tributarie. Nutrendo dubbi quanto all'identità del soggetto debitore di tale imposta, il giudice del rinvio ha conseguentemente deciso di sospendere l'esecuzione dell'autorizzazione rilasciata e di rivolgere alla Corte le questioni pregiudiziali di cui trattasi.

18 Dalle considerazioni precedenti risulta che le questioni pregiudiziali sono ricevibili.

## **Sulle questioni pregiudiziali**

19 Con le sue due prime questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che rientra nella nozione di «vendita giudiziale al pubblico incanto» ogni vendita di beni immobili effettuata dal debitore nel corso di una procedura d'insolvenza, inclusa la

fase che non ha natura di liquidazione, e in cui la vendita è effettuata in base a un accordo tra le parti.

20 Ai sensi dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112, gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate operazioni di cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.

21 Occorre anzitutto rilevare che, pur se la versione in lingua spagnola di tale direttiva utilizza il termine «liquidazione» («liquidación»), l'esame delle diverse versioni linguistiche indica che l'espressione più utilizzata è «vendita giudiziale al pubblico incanto» (vale a dire, nelle versioni in lingua francese «procédure de vente forcée», in lingua ceca «?ízení o nuceném prodeji», in lingua tedesca «Zwangsversteigerungsverfahren», in lingua inglese «compulsory sale procedure», in lingua lituana «priverstinio pardavimo», in lingua maltese «pro?edura ta' bejg? obligatorju», in lingua portoghese «um processo de venda coerciva» e, in lingua slovacca, «konanie o nútenom predaji»). Una siffatta nozione ha un ambito di applicazione più ampio di quello corrispondente alla nozione di liquidazione propriamente detta.

22 Secondo una giurisprudenza consolidata, la formulazione utilizzata in una delle versioni linguistiche di una disposizione del diritto dell'Unione non può essere l'unico elemento a sostegno dell'interpretazione di questa disposizione né si può attribuire ad essa, a tal riguardo, un carattere prioritario rispetto alle altre versioni linguistiche. Infatti, tale modo di procedere sarebbe in contrasto con la necessità di applicare in modo uniforme il diritto dell'Unione. In caso di divergenza tra le diverse versioni linguistiche, la disposizione in questione deve essere quindi intesa in funzione del sistema e della finalità della normativa di cui essa fa parte (v. sentenze del 12 novembre 1998, *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Racc. pag. I-7053, punto 16, e del 25 marzo 2010, *Helmut Müller*, C-451/08, Racc. pag. I-2673, punto 38).

23 Riguardo, in primo luogo, al sistema dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112, si deve rilevare che esso costituisce un'eccezione al principio ricordato all'articolo 193 di tale direttiva, secondo cui l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile. Detto articolo 199 permette, infatti, agli Stati membri di ricorrere, nelle situazioni indicate nel suo paragrafo 1, lettere da a) a g), al meccanismo dell'autoliquidazione, secondo il quale il debitore dell'IVA è il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate operazioni assoggettate all'IVA.

24 Come la Commissione europea e il governo ungherese hanno indicato nelle loro osservazioni presentate alla Corte, la disposizione che figura all'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 è stata introdotta per la prima volta dalla direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie (GU L 221, pag. 9), nel testo della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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).

25 Come risulta dal considerando 1 della direttiva 2006/69, l'obiettivo di quest'ultima era di consentire a tutti gli Stati membri di applicare le misure derogatorie concesse a taluni Stati membri al fine di contrastare la frode e l'evasione fiscale.

26 Le deroghe che hanno ispirato la redazione dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 erano giustificate dal fatto che il soggetto debitore, nelle ipotesi in esse

considerate, era molto spesso incapace di far fronte al pagamento dell'IVA fatturata a causa delle difficoltà finanziarie in cui versava.

27 Si deve inoltre rilevare che, anche se l'articolo 21, paragrafo 2, nella versione che figura all'articolo 28 octies, lettera c), sub vii), della direttiva 77/388, quale modificata dalla direttiva 2006/69, si riferisce a «una vendita giudiziale al pubblico incanto», la proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare l'evasione e l'elusione e recante abrogazione di talune decisioni che autorizzano misure derogatorie [COM(2005) 89 def.] menzionava una nozione più restrittiva, ossia quella di «liquidazione giudiziaria». L'intento del legislatore non era, di conseguenza, quello di limitare l'applicazione del meccanismo di autoliquidazione alle procedure di liquidazione degli attivi del debitore stricto sensu, bensì quello di ampliarne l'ambito di applicazione.

28 Riguardo, in secondo luogo, all'obiettivo perseguito dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112, si deve rilevare che, secondo il considerando 42 di tale direttiva, gli Stati membri dovrebbero poter ricorrere al meccanismo dell'autoliquidazione in taluni settori o in per alcuni tipi di operazioni, al fine di semplificare le regole e contrastare l'elusione e l'evasione fiscale. Tale disposizione permette in tal modo alle autorità tributarie di riscuotere l'IVA applicata alle operazioni di cui trattasi quando la capacità del debitore di pagarla è compromessa.

29 Dal momento che la capacità di un debitore di pagare alle autorità tributarie l'IVA fatturata sulla vendita di un bene immobile è compromessa dall'apertura di una procedura concorsuale, poiché quest'ultima è stata avviata dalla dichiarazione d'insolvenza pronunciata nei confronti di tale debitore, la messa in opera del regime di autoliquidazione non può essere limitata alle cessioni di beni immobili effettuate nell'ambito di un procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore insolvente. La circostanza che quest'ultimo sia costretto a vendere detti beni nell'ambito di una procedura d'insolvenza che non produce effetti di liquidazione, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, al fine di soddisfare i creditori o di recuperare l'attività economica o professionale del debitore è sufficiente per poter ricorrere al regime di autoliquidazione.

30 Ne consegue che il meccanismo di autoliquidazione può essere applicato alla vendita di beni immobili realizzata da un debitore giudiziario nell'ambito di qualsiasi procedura d'insolvenza, sia o meno quest'ultima di natura liquidatoria, nei limiti in cui tale vendita sia necessaria a soddisfare i creditori o a recuperare l'attività economica o professionale del debitore.

31 Certamente, l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 costituisce un'eccezione al regime normale di tale direttiva e dev'essere quindi interpretato restrittivamente, conformemente a una giurisprudenza costante. Tuttavia, si deve rilevare che tale interpretazione restrittiva non può comportare che detta disposizione sia privata dei suoi effetti (v. sentenza del 13 dicembre 2012, BLV Wohn-und Gewerbebau, C-395/11, punto 33 e giurisprudenza citata). Orbene, limitare l'applicazione del meccanismo di autoliquidazione alla vendita di beni immobili effettuata nell'ambito di una procedura di liquidazione degli attivi del debitore non contribuirebbe alla piena realizzazione dell'obiettivo perseguito, poiché il rischio di evasione e di frode fiscale esiste dal momento che il debitore sia stato dichiarato insolvente.

32 Di conseguenza, si deve rispondere alle questioni prima e seconda che l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che rientra nella nozione di vendita giudiziale al pubblico incanto qualsiasi vendita di beni immobili effettuata da un debitore giudiziario non solo nell'ambito di una procedura di liquidazione del patrimonio di quest'ultimo, ma anche nell'ambito di una procedura d'insolvenza che intervenga prima di una siffatta procedura di liquidazione, qualora tale vendita sia necessaria a soddisfare i creditori o a

recuperare l'attività economica o professionale di detto debitore.

33 Alla luce della risposta fornita alle questioni prima e seconda, non occorre rispondere alla terza questione.

### **Sulle spese**

34 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 (Sesta Sezione) dichiara:

**L'articolo 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, dev'essere interpretato nel senso che rientra nella nozione di vendita giudiziale al pubblico incanto qualsiasi vendita di beni immobili effettuata da un debitore giudiziario non solo nell'ambito di una procedura di liquidazione del patrimonio di quest'ultimo, ma anche nell'ambito di una procedura d'insolvenza che intervenga prima di una siffatta procedura di liquidazione, qualora tale vendita sia necessaria a soddisfare i creditori o a recuperare l'attività economica o professionale di detto debitore.**

Firme

\* Lingua processuale: lo spagnolo.