

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 6 novembre 2014 (1)

Causa C-499/13

Marian Macikowski – nella sua funzione di ufficiale giudiziario presso il Sąd Rejonowy w Chojnicach

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

[domanda di pronuncia pregiudiziale
proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Repubblica di Polonia)]

«Normativa tributaria – Imposta sul valore aggiunto – Articoli 193, 199, paragrafo 1, lettera g), e da 204 a 206 della direttiva 2006/112/CE – Cessione di un immobile nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto – Obbligo dell'ufficiale giudiziario incaricato di quantificare, incassare e versare l'IVA – Responsabilità per l'IVA non versata – Principio di proporzionalità – Principio della neutralità fiscale»

I – Introduzione

1. Qualsiasi legge in materia fiscale rimane priva di effetti se non ne è garantita un'efficace applicazione. Non sorprende pertanto che gli Stati membri dell'Unione siano particolarmente attenti a tale ultimo aspetto. Non mancano quindi di idee quando si tratta di prevedere svariati obblighi diretti a garantire effettivamente la riscossione delle imposte da parte dell'Erario.

2. Alla base della presente domanda di pronuncia pregiudiziale si pone una cessione imponibile ai fini IVA compiuta nell'ambito di una vendita giudiziale di un immobile al pubblico incanto. In relazione all'IVA dovuta il diritto polacco prevede degli obblighi specifici in capo all'ufficiale giudiziario coinvolto nella vendita giudiziale poiché si ritiene di non poter far affidamento, nell'ambito di una tale procedura, sul versamento dell'IVA da parte del debitore stesso. L'ufficiale giudiziario è ritenuto responsabile in caso di violazione degli obblighi previsti a suo carico.

3. Nell'ambito del presente procedimento si chiede alla Corte di chiarire se tali obblighi in capo all'ufficiale giudiziario siano compatibili con il diritto dell'Unione in materia di IVA.

II – Contesto normativo

A – *Diritto dell'Unione*

4. Nell'Unione l'IVA era riscossa, nel periodo rilevante ai fini della controversia principale, sulla base della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

5. A norma dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA 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».

6. Il titolo XI della direttiva IVA disciplina gli «[o]bbighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi». Nel primo capo («Obbligo di pagamento») del titolo in parola si rinviengono, negli articoli da 192 bis a 205, disposizioni sui «Debitori dell'imposta verso l'Erario».

7. L'articolo 193 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«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».

8. A norma dell'articolo 199, paragrafo 1, della direttiva IVA, gli Stati membri possono prevedere 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».

9. L'articolo 204, paragrafo 1, della direttiva IVA dispone quanto segue:

«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».

10. L'articolo 205 della direttiva IVA così prevede:

«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».

11. Gli articoli successivi disciplinano le «Modalità di pagamento». Ivi l'articolo 206 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Ogni soggetto passivo che è debitore dell'imposta deve pagare 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».

12. Nell'ambito del capo 5 («Dichiarazioni») del titolo XI, l'articolo 250 della direttiva IVA prevede, per estratto, quanto segue:

«1. 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.

(...)».

13. L'articolo 252 della direttiva IVA così recita:

«1. 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.

2. Gli Stati membri fissano la durata del periodo d'imposta ad un mese, due mesi ovvero tre mesi.

Tuttavia, gli Stati membri possono stabilire una durata diversa, comunque non superiore ad un anno».

14. Nell'ambito del capo 7 («Disposizioni varie») del titolo XI, l'articolo 273 della direttiva IVA dispone infine:

«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».

B – *Diritto nazionale*

15. L'articolo 18 della Ustawa o podatku od towarów i usług dell'11 marzo 2004 (in prosieguo: la «legge polacca sull'IVA») dispone quanto segue:

«(...) Gli ufficiali giudiziari che compiono atti esecutivi ai sensi delle disposizioni del codice di procedura civile, sono tenuti a provvedere al versamento dell'imposta sulle cessioni, effettuate in un procedimento esecutivo, di beni di proprietà del debitore o da quest'ultimo detenuti in violazione delle disposizioni vigenti».

16. L'articolo 8 della Ustawa Ordynacja podatkowa del 29 agosto 1997 (in prosieguo: il «codice tributario polacco») definisce «sostituto d'imposta» in particolare «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 riscuoterla

e a versarla entro un determinato termine alle autorità fiscali».

17. L'articolo 30 del codice tributario polacco dispone, per estratto, 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 (...) risponde degli obblighi di cui al [§ 1] con tutto il suo patrimonio.

§ 4 Se, nel corso di un procedimento tributario, l'amministrazione fiscale ravvisa le circostanze indicate nel [§ 1], essa emette un avviso di accertamento sulla responsabilità fiscale del sostituto d'imposta (...), in cui quantifica l'importo del credito per l'imposta non riscossa o riscossa e non assolta».

III – Controversia principale e procedimento dinanzi alla Corte

18. La controversia principale riguarda la responsabilità del sig. Macikowski per l'IVA dovuta in ragione di una vendita giudiziale al pubblico incanto.

19. Nel febbraio 2007, nell'ambito di una procedura esecutiva a carico di un'impresa con sede in Polonia, il sig. Macikowski, nella sua funzione di ufficiale giudiziario, si era occupato della vendita giudiziale al pubblico incanto di un immobile di proprietà della suddetta impresa. Il prezzo di aggiudicazione era stato integralmente versato dagli acquirenti sul conto di deposito presso il tribunale e il trasferimento della proprietà era divenuto efficace nell'agosto 2007.

20. Nel giugno 2009 l'amministrazione fiscale ha emesso, sulla base dell'articolo 18 della legge polacca sull'IVA in combinato disposto con gli articoli 8 e 30, paragrafi 1, 3 e 4, del codice tributario polacco, un avviso di accertamento sulla responsabilità del sig. Macikowski quale sostituto d'imposta in ragione del fatto che quest'ultimo non aveva assolto l'IVA dovuta sulla vendita dell'immobile. Secondo l'amministrazione fiscale, già nel novembre 2007 egli avrebbe dovuto predisporre una fattura IVA documentante l'operazione e versare l'IVA in nome del soggetto passivo d'imposta, ovvero il cedente l'immobile. Nel settembre 2009, il sig. Macikowski informava infine le autorità fiscali di aver assolto l'imposta.

21. Il sig. Macikowski ha impugnato la decisione sulla sua responsabilità come sostituto d'imposta dinanzi al direttore dell'ufficio imposte di Danzica dopo che tale decisione era stata confermata, malgrado il reclamo da egli proposto presso l'amministrazione fiscale. Egli sosteneva in particolare di non aver potuto disporre del ricavato dalla vendita giudiziale al pubblico incanto dell'immobile poiché esso sarebbe stato depositato sul conto di deposito del tribunale. Prima dell'approvazione definitiva da parte del tribunale del piano di riparto da lui depositato alla fine di ottobre 2008, egli non sarebbe stato in grado di versare l'imposta.

22. Il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa), chiamato nel frattempo a pronunciarsi sulla vertenza, dubita della compatibilità delle succitate disposizioni polacche con il diritto dell'Unione e, in data 16 settembre 2013, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

«1) Se, alla luce del sistema d'imposta sul valore aggiunto 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 polacca sull'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 del 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:

2.1 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 polacca 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.

2.2 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».

23. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte il sig. Macikowski, la Repubblica di Polonia e la Commissione europea. All'udienza del 4 settembre 2014 erano presenti il direttore dell'ufficio imposte di Danzica, la Repubblica di Polonia e la Commissione.

IV – **Analisi**

24. Al fine di comprendere il procedimento in esame, occorre distinguere i due diversi ambiti di responsabilità previsti in capo all'ufficiale giudiziario dalla normativa polacca.

25. Da un lato, a norma dell'articolo 18 della legge polacca sull'IVA e dell'articolo 8 del codice tributario polacco, l'ufficiale giudiziario è tenuto nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto, a quantificare l'imposta per il soggetto passivo, a riscuoterla da esso e a versarla tempestivamente all'amministrazione fiscale. L'ufficiale giudiziario deve quindi occuparsi dell'adempimento dell'obbligazione fiscale del soggetto passivo utilizzando il suo denaro (in prosieguo: l'«obbligo di riscossione»).

26. Esiste inoltre, dall'altro, a determinate condizioni, una responsabilità personale dell'ufficiale giudiziario per l'imposta. L'ufficiale giudiziario infatti, se non adempie il proprio obbligo di riscossione, deve, a norma dell'articolo 30, paragrafi 1 e 3, del codice tributario polacco assolvere l'IVA con il proprio patrimonio (in prosieguo: la «responsabilità»).

A – *Sull'obbligo di riscossione*

27. Con la sua prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio vuole ora chiarire anzitutto se le disposizioni della direttiva IVA ostino alla previsione di un obbligo di riscossione a carico dell'ufficiale giudiziario.

1. Sugli articoli 193 e 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA

28. Il giudice del rinvio dubita, in primis, che le disposizioni polacche controverse siano compatibili con gli articoli 193 e 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

29. In base alla regola fondamentale di cui all'articolo 193 della direttiva IVA, l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni imponibile. La disposizione prevede però che l'imposta possa essere dovuta anche «da una persona diversa» a norma degli articoli da 194 a 199 e 202 della direttiva IVA. Una di queste eccezioni è l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA. Esso permette agli Stati membri, in caso di cessione di beni immobili nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto, di individuare nell'acquirente dell'immobile il debitore dell'imposta a condizione che si tratti di un soggetto passivo.

30. Il sig. Macikowski ritiene che l'individuazione dei soggetti chiamati a versare l'imposta sia disciplinata in modo esaustivo negli articoli da 193 a 205 della direttiva IVA. Gli Stati membri potrebbero esigere il pagamento dell'imposta soltanto dai soggetti ivi indicati. L'ufficiale giudiziario di una vendita giudiziale al pubblico incanto non rientrerebbe però in nessuna di tali disposizioni.

31. Tale approccio dimentica però che occorre distinguere tra un debitore dell'imposta e una persona, quale il «sostituto d'imposta» in base al diritto polacco, che è tenuta soltanto a riscuotere l'IVA dovuta dal debitore dell'imposta. Gli articoli da 193 a 205 della direttiva IVA indicano soltanto chi sia il debitore dell'imposta.

32. Le disposizioni polacche sull'obbligo di riscossione non fanno però dell'ufficiale giudiziario stesso un debitore dell'imposta. Egli è tenuto soltanto a saldare il debito fiscale del debitore i cui beni sono oggetto di azione esecutiva in relazione a una singola operazione e utilizzando i beni di quest'ultimo. Debitore dell'imposta in caso di cessione di un immobile mediante vendita giudiziale al pubblico incanto resta – e nulla di diverso risulta dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio – il debitore esecutato, quale fornitore. Le disposizioni polacche in materia di obbligo di riscossione dell'ufficiale giudiziario non si discostano, pertanto, neppure dagli articoli 193 e 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

33. L'articolo 193, in combinato disposto con l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, non osta pertanto a una disposizione nazionale in base alla quale, in caso di cessione di un immobile nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto, viene previsto a carico dell'ufficiale giudiziario l'obbligo di quantificare, riscuotere e versare l'IVA dovuta per conto del debitore dell'imposta.

2. Sull'articolo 204 della direttiva IVA

34. Tuttavia, il sig. Macikowski sostiene anche che l'articolo 204 della direttiva IVA osterebbe alla disciplina polacca controversa in quanto quest'ultima qualificerebbe l'ufficiale giudiziario quale rappresentante fiscale ex lege senza che tale ipotesi sia prevista nel suddetto articolo della direttiva in parola.

35. Ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA gli Stati membri possono designare un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta se il debitore dell'imposta è un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA. In base al secondo comma della disposizione, il soggetto passivo può essere *obbligato* a nominare un rappresentante fiscale solo ove non esista un accordo di reciproca assistenza con lo Stato di residenza, il che non accade all'interno dell'Unione. Come risulta dal considerando 7 della direttiva 2000/65/CE (3), sulla quale si fonda l'articolo 204, il rappresentante fiscale o diviene debitore fiscale al posto del

soggetto passivo non residente o agisce soltanto quale mandatario e funge così per il fisco da referente nazionale quando il soggetto passivo risiede all'estero (4).

36. La disciplina dell'articolo 204 della direttiva IVA è stata prevista con l'obiettivo di semplificare il regime IVA stabilendo che gli Stati membri, diversamente da quanto accadeva in base alla normativa previgente, non possano più prevedere che un soggetto passivo residente nel mercato interno debba obbligatoriamente designare un rappresentante fiscale (5). Non da ultimo, in tal modo è stato eliminato un ostacolo all'ingresso al mercato. L'articolo 204 impedisce quindi che gli operatori economici aventi la propria sede all'interno dell'Unione siano obbligati ad assolvere necessariamente i propri obblighi IVA nei confronti delle amministrazioni fiscali straniere mediante un rappresentante senza potervi provvedere direttamente (6).

37. Nel caso di specie, tuttavia, l'obbligo di riscossione non fa sì che l'ufficiale giudiziario assuma il ruolo di rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 204 della direttiva IVA. In tal modo, egli – come abbiamo visto (7) – non diventa debitore in proprio dell'imposta e non agisce neppure come mandatario generale del soggetto passivo. L'obbligo di riscossione previsto in capo all'ufficiale giudiziario si riferisce soltanto a una singola operazione imponibile. Egli non rappresenta invece il soggetto passivo in tutte le sue operazioni fiscali nei confronti delle amministrazioni fiscali nazionali. Non si comprende del resto come l'obbligo di riscossione in capo all'ufficiale giudiziario possa ostare all'obiettivo dell'articolo 204, dal momento che esso non prevede alcun obbligo specifico per i soggetti passivi stranieri.

38. In definitiva, quindi, neppure l'articolo 204 della direttiva IVA osta all'obbligo di riscossione incombente sull'ufficiale giudiziario.

3. Sulla necessità di un'autorizzazione in base al diritto dell'Unione

39. In tal modo la questione della compatibilità della disciplina controversa con la direttiva IVA non è tuttavia ancora chiarita. Come correttamente osservato dalla Commissione, infatti, il diritto polacco prevede in capo all'ufficiale giudiziario taluni obblighi in materia di IVA che non sono previsti in tale direttiva.

40. Ora, esistono in effetti casi in cui – pur in mancanza di un fondamento giuridico specifico in materia in base alla direttiva IVA o senza che una tale disciplina sia a tal fine necessaria – il debito fiscale non è, in senso stretto, adempiuto dal debitore dell'imposta stesso. Così, ad esempio, il legale rappresentante di una persona giuridica o l'amministratore nominato nell'ambito di una procedura concorsuale sono tenuti, già per il fatto stesso della rappresentanza o dell'amministrazione di un soggetto giuridico imponibile ai fini IVA, a occuparsi dell'assolvimento del suo debito fiscale. In relazione a tali obblighi non occorre di certo un'autorizzazione da parte della direttiva IVA, dal momento che essi riguardano il diritto civile, non armonizzato.

41. Nel caso di specie l'obbligo di riscossione dell'ufficiale giudiziario si fonda però su un'obbligazione speciale prevista dal diritto tributario in base alla quale deve essere adempiuto uno specifico debito fiscale in relazione a un determinato negozio, e non invece su un potere di rappresentanza di portata generale. A tal proposito però l'articolo 206, primo periodo, della direttiva IVA già stabilisce che l'IVA deve essere versata dal debitore dell'imposta. Qualora uno Stato membro intenda, nell'ambito di un obbligo di riscossione come quello in esame, prendere in considerazione, ai fini dell'assolvimento dell'IVA, oltre al debitore dell'imposta, un'altra persona, occorrerà pertanto di una corrispondente autorizzazione nella direttiva IVA.

a) Articolo 273 della direttiva IVA

42. L'articolo 273 della direttiva IVA potrebbe costituire una siffatta base giuridica per l'obbligo

di riscossione in esame. In base alla disposizione in parola, gli Stati membri possono prevedere, al di là delle disposizioni della direttiva IVA, ulteriori obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni. Secondo il tenore letterale della disposizione, la previsione di tali obblighi è ammessa però a condizione che essi non ledano gli scambi tra Stati membri e non diano luogo a una disparità di trattamento tra le operazioni interne e le operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi. In base all'articolo 273, secondo comma, non possono inoltre essere imposti obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli già previsti nella direttiva IVA.

43. L'obbligo di riscossione a carico dell'ufficiale giudiziario è un obbligo ai sensi dell'articolo 273, primo comma, della direttiva IVA. Con esso si intende garantire il versamento dell'imposta su una cessione compiuta mediante vendita giudiziale al pubblico incanto. Esso è diretto a conseguire l'obiettivo, indicato nella disposizione in parola, di un'esatta riscossione dell'IVA e della lotta all'evasione, dal momento che è dubbio, in un tal caso, che il debitore dell'imposta stesso, vale a dire il cedente l'immobile, provvederebbe all'assolvimento dell'imposta.

44. Non sembra inoltre che l'attività dell'ufficiale giudiziario possa incidere sugli scambi tra gli Stati membri o dar luogo a una disparità di trattamento tra operazioni interne ed esterne. Quand'anche l'ufficiale giudiziario fosse chiamato pure a emettere una fattura a fini IVA per la cessione, non vi si potrebbe ravvisare un obbligo supplementare inammissibile ai sensi dell'articolo 273, secondo comma, della direttiva IVA, dal momento che il previsto obbligo di fatturazione è semplicemente trasferito all'ufficiale giudiziario senza essere integrato da obblighi ulteriori.

45. Vero è che, nella sentenza *Federation of Technological Industries e a.*, vertente sulla disposizione che ha preceduto l'articolo 273 della direttiva IVA, la Corte ha stabilito che, sulla base di tale disposizione, non è autorizzata la previsione di ulteriori obblighi a carico di persone diverse dai «debitori dell'IVA e [d]ai soggetti solidalmente tenuti a versarla» previsti dalla direttiva (8). Pertanto, sulla base dell'articolo 273 della direttiva IVA non potrebbero essere previsti obblighi a carico di una persona, come l'ufficiale giudiziario, che non è debitore dell'imposta. In sentenze successive la Corte ha tuttavia interpretato in modo più ampio l'ambito di applicazione della disposizione in parola. Essa esamina così nel frattempo in tale contesto anche gli obblighi previsti a carico di soggetti passivi che possono vantare soltanto un diritto a detrazione ma non sono debitori dell'imposta rispetto alle operazioni controverse (9). Anche misure che il soggetto passivo è chiamato ad adottare ancor prima dell'avvio di un'effettiva attività economica possono rientrare, in base alla giurisprudenza più recente, nell'articolo 273 (10).

46. Anche ove si ritenesse che obblighi possono essere previsti, in base all'articolo 273 della direttiva IVA, soltanto a carico dei soggetti passivi, tale condizione sarebbe comunque soddisfatta nel caso di specie dal momento che l'ufficiale giudiziario non è soggetto soltanto a un obbligo di riscossione rispetto al debito fiscale del cedente l'immobile, ma, in base alle informazioni del giudice del rinvio, è invece egli stesso soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, nella misura in cui compie prestazioni imponibili sotto forma di conduzione della vendita giudiziale al pubblico incanto.

47. L'articolo 273 della direttiva IVA è quindi un fondamento giuridico valido per l'obbligo di riscossione dell'ufficiale giudiziario.

b) Proporzionalità

48. Occorre tuttavia esaminare se la disciplina in esame rispetti anche il principio di proporzionalità.

49. Nell'esercizio di un potere riconosciuto dal diritto dell'Unione, gli Stati membri, in conformità del principio di proporzionalità, devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo da un lato di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino dall'altro il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla pertinente normativa dell'Unione (11). In tal senso, le misure adottate sulla base dell'articolo 273 della direttiva IVA non devono andare al di là di quanto necessario ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare l'evasione (12).

50. Per quanto attiene alla necessità dell'obbligo di riscossione, in caso di cessione di immobili mediante vendita giudiziale al pubblico incanto gli Stati membri possono certamente, in linea di principio, a norma dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, procedere a un'inversione del debito fiscale ed evitare così che il cedente si sottragga al pagamento dell'imposta. Tale misura non costituisce tuttavia, a priori, un mezzo adatto a raggiungere l'obiettivo perseguito con l'obbligo di riscossione, in quanto l'applicabilità della disposizione è limitata a cessioni effettuate nei confronti di destinatari che sono soggetti passivi.

51. Tuttavia, le osservazioni del giudice del rinvio inducono a dubitare della proporzionalità. Infatti, l'ufficiale giudiziario è in grado di adempiere correttamente i suoi obblighi soltanto di concerto con il tribunale competente per la vendita giudiziale al pubblico incanto. Quest'ultimo deve preventivamente svincolare i ricavi della vendita, il che tuttavia – in base alle informazioni del giudice del rinvio – non accade sempre nel rispetto del termine che la normativa fiscale fissa all'ufficiale giudiziario per il versamento dell'imposta. Il tribunale a sua volta agisce soltanto in base alle disposizioni di procedura civile e non è tenuto a prendere in conto gli obblighi dell'ufficiale giudiziario connessi all'assolvimento dell'IVA.

52. La Repubblica di Polonia contesta fermamente la ricostruzione del giudice del rinvio secondo cui l'ufficiale giudiziario non sarebbe sempre nella condizione di adempiere tempestivamente i suoi obblighi. Non spetta tuttavia alla Corte chiarire questa contraddizione attinente al diritto nazionale. Nell'ambito della ripartizione delle competenze tra i giudici dell'Unione europea e i giudici nazionali, occorre piuttosto prendere in considerazione il contesto di fatto e normativo nel quale si inseriscono le questioni pregiudiziali, così come risulta dalle constatazioni del giudice del rinvio (13). Alla luce delle considerazioni di quest'ultimo, l'imposizione dell'obbligo di riscossione può essere in ogni caso considerata come proporzionata solo se un ufficiale giudiziario che opera con la dovuta diligenza è oggettivamente nelle condizioni di adempiere l'obbligo. Ciò non avviene se la condotta di un terzo, ad esempio del tribunale, su cui egli non può esercitare alcuna influenza, gli impedisce di farlo. Un obbligo impossibile da adempiere non può, già solo per questo, essere considerato una misura adatta a raggiungere in modo efficace gli obiettivi da essa perseguiti.

53. In base all'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possono quindi prevedere un obbligo di riscossione, come quello in esame, nei limiti in cui un ufficiale giudiziario che agisce con la dovuta diligenza sia in grado, anche in concreto, di adempierlo efficacemente.

4. Risposta alla prima questione pregiudiziale

54. Occorre pertanto rispondere alla prima questione nel senso che la direttiva IVA non osta a una disposizione nazionale che, in caso di cessione di un immobile nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto, prevede per l'ufficiale giudiziario incaricato di tale procedura l'obbligo di quantificare, riscuotere e versare l'IVA dovuta, a condizione che il corretto adempimento da parte dell'ufficiale giudiziario non sia impedito dalla condotta di un terzo sulla quale egli non esercita alcuna influenza.

B – Sulla responsabilità

55. La seconda questione pregiudiziale (questione 2.1) si riferisce alla responsabilità dell'ufficiale giudiziario. Quest'ultimo, se non adempie il suo obbligo di riscossione, risponde dell'imposta con il suo intero patrimonio. Il giudice del rinvio chiede essenzialmente se la disciplina in parola soddisfi le condizioni poste dal principio di proporzionalità.

1. Fondamento giuridico

56. Ai fini di rispondere alla presente questione occorre anzitutto chiarire se nella direttiva IVA sia rinvenibile un fondamento giuridico per la responsabilità prevista a carico dell'ufficiale giudiziario.

57. La Repubblica di Polonia e la Commissione ravvisano ancora una volta nell'articolo 273 della direttiva IVA il fondamento giuridico per tale responsabilità.

58. La responsabilità di un terzo per un'imposta altrui è disciplinata tuttavia nell'articolo 205 della direttiva IVA. In base ad esso gli Stati membri possono, in particolare nel caso dell'articolo 193 qui in esame, «stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA». Proprio questo accade quando l'ufficiale giudiziario, in caso di mancato adempimento dell'obbligo di riscossione, risponde del debito fiscale del debitore esecutato con il proprio patrimonio.

59. In udienza la Repubblica di Polonia e la Commissione hanno negato, di contro, l'applicabilità dell'articolo 205 della direttiva IVA, in quanto non si tratterebbe di un caso in cui il fisco può rivolgersi *in alternativa* all'ufficiale giudiziario o al debitore dell'imposta, vale a dire al fornitore soggetto passivo. Se l'imposta non è stata tempestivamente riscossa o versata, l'amministrazione tributaria potrebbe rivolgersi soltanto all'ufficiale giudiziario.

60. Tale affermazione indica che la responsabilità per il debito fiscale è rimessa esclusivamente all'ufficiale giudiziario. Se così fosse, il diritto polacco violerebbe però gli articoli da 193 a 205 della direttiva IVA. Le suddette disposizioni indicano in modo tassativo chi sia il debitore dell'imposta nei confronti del fisco e non prevedono nessun caso in cui un fornitore è liberato ex post di un suo debito fiscale esistente in base all'articolo 193 della direttiva IVA per il fatto che un terzo, a determinate condizioni, se ne assume la responsabilità. Quindi, nel caso di specie, il fornitore non *può* affatto essere liberato dalla sua responsabilità per il debito fiscale.

61. Tuttavia, dalle indicazioni del giudice del rinvio non si evince affatto che, in base al diritto polacco, il debito fiscale del fornitore si estingua in caso di responsabilità dell'ufficiale giudiziario. Ove si verifichi il fatto generatore della responsabilità, l'ufficiale giudiziario deve essere piuttosto considerato, di conseguenza, come un ulteriore debitore.

62. La disciplina polacca in materia di responsabilità dell'ufficiale giudiziario è quindi ammessa, in linea di principio, dall'articolo 205 della direttiva IVA.

2. Proporzionalità

63. Nell'esercizio della facoltà loro accordata in base all'articolo 205 della direttiva IVA gli Stati membri devono però rispettare, in particolare, il principio di proporzionalità. Nell'adottare misure fondate sulla disposizione in parola e dirette a garantire la più efficace tutela dei diritti dell'Erario non si deve quindi eccedere quanto a tal fine necessario (14). Al di fuori di tale contesto si ricade nella previsione di una responsabilità oggettiva (15) poiché, in base alla giurisprudenza della Corte, risulta chiaramente sproporzionato imputare in modo incondizionato a una persona il

mancato gettito fiscale causato dalla condotta di un terzo anche se tale persona non ha su di essa alcuna influenza (16).

64. In base alle indicazioni della Repubblica di Polonia, l'ufficiale giudiziario è un funzionario e, in quanto tale, una persona che gode di fede pubblica. Da esso ci si può pertanto attendere, a ragione, una particolare diligenza quando, nell'ambito dello svolgimento delle proprie attività, incassa imposte dovute all'Erario. Ciò giustifica anche la previsione di un elevato grado di responsabilità in capo all'ufficiale giudiziario e il fatto che egli, in caso di condotta lesiva dei suoi obblighi, risponda con il proprio patrimonio.

65. Tuttavia, come già osservato supra (17), in base alle informazioni fornite dal giudice del rinvio non è possibile escludere che l'ufficiale giudiziario sia impossibilitato a procedere al tempestivo versamento dell'imposta per ragioni a lui non imputabili. Anche in tali casi può sorgere una responsabilità. L'ufficiale giudiziario si troverebbe così a rispondere per il debito di un estraneo senza avere alcuna colpa. La disciplina polacca controversa può però essere considerata proporzionata solo se la responsabilità dell'ufficiale giudiziario è collegata a una condotta a lui personalmente imputabile.

3. Risposta alla seconda questione

66. Occorre quindi rispondere alla seconda questione nel senso che il principio di proporzionalità non osta a una norma di diritto nazionale secondo cui un ufficiale giudiziario, tenuto a quantificare, riscuotere e versare l'imposta su una cessione di un immobile effettuata in un procedimento esecutivo, risponde in caso di mancato adempimento di tale obbligo con tutto il proprio patrimonio, salvo che il mancato adempimento sia stato causato dalla condotta di un terzo su cui egli non poteva esercitare alcuna influenza.

C – *Sulla detrazione dell'imposta a monte*

67. Con la sua terza questione pregiudiziale (questione 2.2) il giudice del rinvio desidera da ultimo chiarire se la direttiva IVA osti all'obbligo di riscossione a carico dell'ufficiale giudiziario quando quest'ultimo è tenuto a versare l'importo dell'IVA dovuta sulla cessione dell'immobile senza poter detrarre l'imposta assolta a monte dal soggetto passivo dall'inizio del periodo d'imposta fino alla data di riscossione dell'imposta.

68. Come osservato dal giudice del rinvio, la mancata presa in considerazione dell'imposta a monte potrebbe essere incompatibile con gli articoli 206, 250 e 252 della direttiva IVA e con il principio della neutralità fiscale.

69. Dall'articolo 206 della direttiva IVA si evince che un debitore dell'imposta deve versare, all'atto della presentazione della dichiarazione fiscale – come meglio descritta negli articoli 250 e 252 – soltanto l'importo dell'IVA ridotto dell'imposta assolta a monte. Allorché l'ufficiale giudiziario adempie un obbligo fiscale altrui, dovrebbe essergli parimenti concesso, in linea di principio, di detrarre dall'importo dell'imposta da lui dovuto l'imposta assolta a monte. Egli potrebbe dover versare in realtà un importo inferiore o potrebbe addirittura non essere tenuto a effettuare alcun pagamento e potrebbe così ridurre, in pari misura, la sua responsabilità.

70. Ai sensi dell'articolo 206, secondo periodo, della direttiva IVA gli Stati membri possono tuttavia riscuotere acconti provvisori sull'IVA. A tal proposito condivido la posizione della Repubblica di Polonia secondo cui l'imposta assolta dall'ufficiale giudiziario per una singola operazione può essere considerata come un siffatto acconto, che può essere poi preso in considerazione nell'ambito della dichiarazione fiscale del fornitore per il periodo di imposta interessato.

71. Non è condivisibile la posizione del sig. Macikowski quando questi afferma, di contro, che gli Stati membri non sarebbero liberi di stabilire le modalità di versamento degli acconti provvisori e si richiama sul punto alla sentenza Balocchi (18). L'applicazione delle disposizioni nazionali controverse nel caso succitato avrebbe potuto comportare conseguenze contrarie al diritto dell'Unione nel senso che i soggetti passivi si sarebbero trovati a versare l'IVA per negozi futuri (19). Nel caso di specie l'IVA è assolta invece in relazione a un'operazione già compiuta, vale a dire la cessione di un immobile.

72. Neppure il principio di neutralità fiscale osta inoltre alla mancata detrazione dell'imposta assolta a monte. Secondo tale principio, il sistema delle detrazioni è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche (20). Come chiarito dalla Corte, si tratta qui però di un criterio interpretativo cui non è riconosciuto un valore superiore alla legge (21). La facoltà degli Stati membri di riscuotere acconti provvisori è però sancita espressamente nell'articolo 206, secondo periodo, della direttiva IVA.

73. Occorre quindi rispondere alla terza questione nel senso che gli articoli 206, 250 e 252 della direttiva IVA e il principio della neutralità fiscale non ostano a una disciplina nazionale in base alla quale un ufficiale giudiziario, tenuto alla quantificazione, alla riscossione e al versamento dell'imposta su una cessione di un immobile compiuta nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto, deve versare tale imposta senza detrazione dell'imposta assolta a monte dal debitore dall'inizio del periodo di imposta.

V – Conclusione

74. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere come segue alle questioni sollevate dal Naczelny Sąd Administracyjny:

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto non osta a una normativa nazionale in base alla quale, in caso di cessione di un immobile nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto, l'ufficiale giudiziario incaricato della suddetta procedura è tenuto a quantificare, riscuotere e versare l'IVA dovuta senza detrazione dell'imposta assolta a monte dal debitore dell'imposta dall'inizio del periodo d'imposta e, in caso di mancato adempimento di tale obbligo, è chiamato a rispondere con tutto il proprio patrimonio, a condizione che il corretto adempimento da parte del suddetto ufficiale giudiziario non sia impedito dalla condotta di un terzo sulla quale egli non esercita alcuna influenza.

1 – Lingua originale: il tedesco.

2 – GU L 347, pag. 1.

3 – Direttiva 2000/65/CE del Consiglio, del 17 ottobre 2000, che modifica la direttiva 77/388/CEE quanto alla determinazione del debitore dell'imposta sul valore aggiunto (GU L 269, pag. 44).

- 4 – V. sentenza *Athesia Druck* (C?1/08, EU:C:2009:108, punto 34) sull'articolo 2, paragrafo 3, della tredicesima direttiva 86/560/CEE del Consiglio, del 17 novembre 1986, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (GU L 326, pag. 40).
- 5 – V. i considerando 4 e 7 della direttiva 2000/65 (cit. alla nota 3).
- 6 – V., in questo senso, sentenze *Commissione/Finlandia* (C?249/05, EU:C:2006:411, punto 46), e *Commissione/Francia* (C?624/10, EU:C:2011:849, punto 36).
- 7 – V. paragrafo 32 supra.
- 8 – V. sentenza *Federation of Technological Industries e a.* (C?384/04, EU:C:2006:309, punto 44) sull'articolo 22, paragrafo 8, della sesta 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).
- 9 – V. sentenze *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, punti da 49 a 51); *Klub* (C?153/11, EU:C:2012:163, punti 34, 50 e 51), e *Mahagében e Dávid* (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, punti da 57 a 59). V. anche, in precedenza, sentenza *Gabalfrisa e a.* (da C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, punti da 52 a 54).
- 10 – V. sentenza *Ablessio* (C?527/11, EU:C:2013:168, punti 29 e 30).
- 11 – V. sentenze *Molenheide e a.* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 e C?47/96, EU:C:1997:623, punto 46); *Teleos e a.* (C?409/04, EU:C:2007:548, punto 52); *X* (C?84/09, EU:C:2010:693, punto 36), e *BDV Hungary Trading* (C?563/12, EU:C:2013:854, punto 30).
- 12 – Sentenze *Gabalfrisa e a.* (EU:C:2000:145, punto 52); *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski* (C?188/09, EU:C:2010:454, punto 26); *Ablessio* (EU:C:2013:168, punto 30), e *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, punto 43).
- 13 – V., tra le altre, sentenza *Oberbank e a.* (C?217/13 e C?218/13, EU:C:2014:2012, punto 52 e giurisprudenza ivi citata).
- 14 – V. sentenze *Federation of Technological Industries e a.* (EU:C:2006:309, punti 29 e 30), e *Vlaamse Oliemaatschappij* (C?499/10, EU:C:2011:871, punti da 20 a 22).
- 15 – V. sentenze *Federation of Technological Industries e a.* (EU:C:2006:309, punto 32), e *Mahagében e Dávid* (EU:C:2012:373, punto 48).
- 16 – V. sentenza *Vlaamse Oliemaatschappij* (EU:C:2011:871, punto 24).
- 17 – V. paragrafo 51 supra.
- 18 – C?10/92, EU:C:1993:846.
- 19 – Sentenza *Balocchi* (EU:C:1993:846, punto 27).
- 20 – V., tra le tante, sentenze *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, punto 47), e *NCC Construction Danmark* (C?174/08, EU:C:2009:669, punto 27 e la giurisprudenza ivi citata).

21 – Sentenza Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punto 45).