



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

10 aprile 2019\*

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2006/112/CE – Imposta sul valore aggiunto (IVA) –  
Ufficiale giudiziario – Esecuzione forzata – Diritti di esecuzione determinati dalla legge –  
Prassi amministrativa delle autorità nazionali competenti secondo cui l'importo di tali diritti di  
esecuzione include l'IVA – Principi di neutralità e di proporzionalità»

Nella causa C-214/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunale circondariale di Sopot, sezione civile I, Polonia), con decisione dell'8 marzo 2018, pervenuta in cancelleria il 26 marzo 2018, nel procedimento promosso da

**H.W.**

con l'intervento di:

**PSM «K»**,

**Aleksandra Treder**, in qualità di ufficiale giudiziario presso il Sąd Rejonowy w Sopocie (Tribunale circondariale di Sopot),

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente di sezione, C.G. Fernlund (relatore) e L.S. Rossi, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per A. Treder, da M.S. Tokarz, radca prawny, e J. Martini, doradca podatkowy;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da R. Lyal, A. Armenia e B. Sasinowska, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

\* Lingua processuale: il polacco.

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 1, 2, paragrafo 1, lettere a) e c), 73 e 78, primo comma, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013 (GU 2013, L 201, pag. 4) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di un procedimento avviato da H.W. in merito alla decisione della sig.ra Aleksandra Treder, ufficiale giudiziario incaricato di procedere ad esecuzione forzata nei suoi confronti, di aggiungere l'imposta sul valore aggiunto (IVA) all'importo delle spese di esecuzione di cui trattasi.

### **Contesto normativo**

#### *Diritto dell'Unione*

- 3 Il considerando 5 della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:  
«Un sistema d'IVA raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile e se il suo ambito d'applicazione abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione, nonché il settore delle prestazioni di servizi. Di conseguenza, è nell'interesse del mercato interno e degli Stati membri adottare un sistema comune la cui applicazione comprenda altresì il commercio al minuto».
- 4 L'articolo 1 della direttiva in parola stabilisce quanto segue:  
«1. La presente direttiva istituisce il sistema comune d'[IVA].  
2. Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.  
A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.  
Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».
- 5 L'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), di detta direttiva prevede quanto segue:  
«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».
- 6 Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della medesima direttiva:
- «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».
- 7 L'articolo 13 della direttiva 2006/112 così dispone:
- «1. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.
- Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.
- (...)».
- 8 Ai sensi dell'articolo 73 della medesima direttiva:
- «Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».
- 9 L'articolo 78, primo comma, lettera a), della stessa direttiva è del seguente tenore:
- «Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:
- a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA».
- 10 Ai sensi dell'articolo 193 della medesima direttiva, «[l]'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile (...)».

### ***Diritto polacco***

#### *La Costituzione della Repubblica di Polonia*

- 11 La Costituzione della Repubblica di Polonia del 2 aprile 1997 (Dz. U. del 1997, n. 78, posizione 483), nella versione in vigore alla data dei fatti di cui trattasi nel procedimento principale, all'articolo 217 prevede quanto segue:
- «Spetta alla legge determinare l'assoggettamento ad imposta e ad altri contributi pubblici, la qualità di soggetto passivo, l'oggetto e le aliquote d'imposta, i principi per la concessione di riduzioni e di ammortamenti nonché le categorie di soggetti passivi esenti da imposta».

*La legge sull'IVA*

12 L'articolo 15, paragrafi 1, 2 e 6, dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge in materia di imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004, nella versione in vigore alla data dei fatti di cui al procedimento principale (Dz. U. del 2017, posizione 1221) (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), dispone quanto segue:

«1. Sono considerati soggetti passivi le persone giuridiche, gli enti privi di personalità giuridica nonché le persone fisiche che esercitano, in modo autonomo, una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività.

2. Si considera attività economica ogni attività di produzione, commercio o prestazione di servizi, comprese le attività di coloro che sfruttano risorse naturali, le attività agricole e le libere professioni. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

(...)

6. Le pubbliche autorità nonché gli organi alle dipendenze di queste ultime non sono considerati soggetti passivi relativamente alle funzioni conferite dalle norme di legge speciali, alla cui attuazione sono stati chiamati, ad eccezione delle operazioni effettuate sulla base di contratti di diritto privato».

13 L'articolo 19a, paragrafo 1, della legge sull'IVA prevede quanto segue:

«L'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione del bene o la prestazione del servizio, salvo quanto disposto dai paragrafi 5 nonché da 7 a 11, dall'articolo 14, paragrafo 6, dall'articolo 20 e dall'articolo 21, paragrafo 1».

14 L'articolo 29a, paragrafo 1, e paragrafo 6, punto 1, di tale legge dispone quanto segue:

«1. Fatti salvi i paragrafi da 2 a 5, gli articoli da 30a a 30c, 32, 119 e 120, paragrafi 4 e 5, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per la vendita da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, compresi i sussidi, le sovvenzioni e altri pagamenti supplementari di carattere simile ricevuti dal fornitore o dal prestatore, aventi un'incidenza diretta sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dal soggetto passivo.

(...)

6. La base imponibile comprende:

1) le imposte, i dazi, i prelievi e altre tasse di carattere simile, ad eccezione dell'IVA (...).

*La legge relativa agli ufficiali giudiziari e all'esecuzione*

15 Gli ufficiali giudiziari sono soggetti alle disposizioni dell'ustawa o komornikach sądowych i egzekucji (legge relativa agli ufficiali giudiziari e all'esecuzione), del 29 agosto 1997, nella versione in vigore alla data dei fatti di cui al procedimento principale (Dz. U. del 2017, posizione 1277) (in prosieguo: la «legge sugli ufficiali giudiziari»).

16 L'articolo 28 della legge sugli ufficiali giudiziari stabilisce quanto segue:

«L'ufficiale giudiziario è soggetto alle disposizioni relative all'imposta sul reddito, alla previdenza sociale e all'assicurazione sanitaria universale per le persone che esercitano un'attività economica non agricola».

17 L'articolo 34 di tale legge così recita:

«I costi dell'attività di esecuzione forzata svolta dall'ufficiale giudiziario comprendono:

- 1) i costi relativi al personale e ai materiali sostenuti nell'ambito del procedimento di esecuzione;
- 2) i costi per garantire la sicurezza dei beni pignorati e per la protezione personale necessaria nonché i costi assicurativi dell'ufficio e i costi dell'assicurazione di responsabilità civile dell'ufficiale giudiziario;
- 3) le spese di viaggio verso il luogo di stabilimento dell'ufficiale giudiziario, le spese di affrancatura, gli esborsi, i costi di trasporto di beni mobili di piccole dimensioni che non richiedono alcun trasporto specializzato;
- 4) i contributi obbligatori versati all'ordine degli ufficiali giudiziari conformemente alla legge;
- 5) le altre spese necessarie al compimento degli atti di esecuzione e degli atti previsti dalla legge, che non rientrano nell'articolo 39».

18 Ai sensi dell'articolo 35 di tale legge:

«L'ufficiale giudiziario copre i costi elencati nell'articolo 34 con i diritti di esecuzione riscossi».

19 In forza dell'articolo 43 della stessa legge:

«L'ufficiale giudiziario riscuote diritti di esecuzione per l'esecuzione forzata e gli altri atti previsti dalla legge».

20 L'articolo 49 della legge sugli ufficiali giudiziari stabilisce quanto segue:

«1. Per l'esecuzione dei crediti pecuniari, l'ufficiale giudiziario applica al debitore un diritto di esecuzione proporzionale del 15% del valore del credito recuperato, ma in nessun caso inferiore a un decimo della retribuzione mensile media né superiore a trenta volte quest'ultima (...)

1a. Nei casi di cui al paragrafo 1, l'ufficiale giudiziario applica il diritto a carico del debitore in misura proporzionale all'importo del credito recuperato.

(...)

7. Su domanda del debitore, i diritti di esecuzione di cui ai paragrafi 1 e 2 possono essere ridotti. (...)

10. Dopo aver esaminato la domanda di cui al paragrafo 7, il giudice, tenendo conto, in particolare, del carico di lavoro dell'ufficiale giudiziario o della situazione patrimoniale del richiedente, nonché del reddito di quest'ultimo, può ridurre l'importo dei diritti menzionati nei paragrafi 1 e 2».

21 L'articolo 51 di tale legge dispone quanto segue:

«1. I diritti definitivi fissi corrispondono al 20% della retribuzione mensile media per quanto riguarda:

- 1) la presa di possesso di un bene immobile e la rimozione dei beni mobili situati in quest'ultimo; in caso di attività commerciali e industriali, i diritti di esecuzione sono percepiti per ciascun locale facente parte dell'impresa;
- 2) la nomina di un amministratore di un bene immobile o di un'impresa nonché la nomina di un custode del bene immobile;
- 3) lo sgombero di beni e di persone dai locali; ciascuna stanza è oggetto di diritti di esecuzione distinti;
- 4) l'esecuzione del pignoramento dei beni.

2. Durante lo sgombero dei locali ad uso residenziale, i seguenti spazi non sono oggetto di diritti di esecuzione distinti: ingressi, alcove, corridoi, verande, servizi igienici, scantinati, logge e simili.

3. Durante l'evacuazione di spazi e di locali non residenziali, in particolare garage, scuderie, stalle o negozi, ciascuno spazio dà diritto alla riscossione di tasse distinte, al pari delle stanze».

22 L'articolo 54 della legge in parola prevede quanto segue:

«La presa di possesso da parte del creditore, nei casi diversi da quelli di cui all'articolo 51, è soggetta a diritti di esecuzione definitivi fissi corrispondenti al 15% della retribuzione mensile media, maggiorati del 100% per i procedimenti di esecuzione derivanti da una nuova violazione dei diritti di proprietà».

23 Ai sensi dell'articolo 63, paragrafo 4, della stessa legge:

«Sono compresi nel reddito dell'ufficiale giudiziario (...) i diritti di esecuzione applicati e riscossi mese per mese e i rimborsi al medesimo per le spese di viaggio (...) al netto dei costi dell'attività di esecuzione forzata e degli importi indicati nel presente articolo».

*La legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche*

24 L'ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (legge relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche), del 26 luglio 1991, nella versione in vigore alla data dei fatti di cui al procedimento principale (Dz. U. del 2018, posizione 200), all'articolo 14, paragrafo 1, seconda frase, prevede quanto segue:

«Per quanto concerne i soggetti passivi che vendono beni e servizi soggetti all'IVA, sono considerati redditi provenienti da tali vendite i profitti diminuiti dell'IVA dovuta».

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

25 La PSM «K», creditrice di H.W., incaricava la sig.ra Treder, ufficiale giudiziario presso il Sąd Rejonowy w Sopot (Tribunale circondariale di Sopot, Polonia), di avviare un procedimento di esecuzione forzata nei confronti del debitore. Con decisione del 4 ottobre 2016, la sig.ra Treder concludeva tale procedimento e fissava l'importo dei diritti di esecuzione relativi a quest'ultimo in applicazione dell'articolo 49, paragrafo 1, della legge sugli ufficiali giudiziari, maggiorandoli dell'IVA.

- 26 Il curatore designato per rappresentare il debitore, non costituitosi in giudizio, proponeva ricorso avverso tale decisione dinanzi al Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunale circondariale di Sopot, sezione civile I), facendo valere che l'ufficiale giudiziario di cui trattasi aveva commesso un errore nell'applicare a detti diritti di esecuzione l'importo dell'IVA, per il motivo che tali diritti, fissati ai sensi dell'articolo 49, paragrafo 1, della legge sugli ufficiali giudiziari, già includevano l'IVA.
- 27 Con decisione del 9 marzo 2017, detto giudice, su concorde domanda delle parti, decideva di sospendere il procedimento fino a che il Sąd Najwyższy (Corte suprema, Polonia) non si fosse pronunciato sulla questione se l'importo dei diritti di esecuzione stabilito da un ufficiale giudiziario ai sensi di detta disposizione dovesse essere maggiorato dell'importo dell'IVA o se questa imposta fosse già inclusa nell'importo di tali diritti.
- 28 Il 27 luglio 2017 il Sąd Najwyższy (Corte suprema) dichiarava che l'ufficiale giudiziario non poteva maggiorare dell'IVA i diritti di esecuzione percepiti a norma dell'articolo 49, paragrafo 1, della legge sugli ufficiali giudiziari. Secondo tale giudice, il fatto che nella legge sugli ufficiali giudiziari non si menzioni la possibilità di aggiungere l'importo dell'IVA a detti diritti impone di ritenere che questi ultimi, in forza del paragrafo 1 dell'articolo 29a della legge sull'IVA, in combinato disposto con il paragrafo 6, punto 1, di tale articolo, costituissero crediti lordi già comprensivi di IVA.
- 29 A seguito della ripresa del procedimento dinanzi al Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunale circondariale di Sopot, sezione civile I), l'ufficiale giudiziario di cui trattasi chiedeva a quest'ultimo di sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale al fine di determinare se la posizione secondo cui i diritti di esecuzione fissati dall'ufficiale giudiziario in applicazione dell'articolo 49, paragrafo 1, della legge sugli ufficiali giudiziari includessero l'importo dell'IVA dovuta fosse conforme alle disposizioni della direttiva 2006/112.
- 30 Il giudice del rinvio afferma che la retribuzione cui l'ufficiale giudiziario ha diritto quando effettua prestazioni nell'ambito di un procedimento di esecuzione forzata è determinata dalla legge. Prima del 9 giugno 2015, l'ufficiale giudiziario era considerato incluso nell'esenzione di cui all'articolo 15, paragrafo 6, della legge sull'IVA e, pertanto, non era soggetto all'IVA per tali prestazioni. In forza di una posizione del Ministro delle Finanze adottata in tale data, l'ufficiale giudiziario non era stato ritenuto incluso nell'ambito di detta disposizione ed era quindi soggetto all'IVA per le suddette prestazioni. Inoltre, si era affermato che l'IVA dovuta era inclusa nell'importo dei diritti di esecuzione percepiti. Per contro, tale modifica non aveva comportato alcuna rettifica della legge nazionale che disciplina i limiti dell'importo dei diritti di esecuzione da percepire. Di conseguenza, i diritti di esecuzione dell'ufficiale giudiziario erano stati effettivamente ridotti di un importo corrispondente all'IVA dovuta.
- 31 Il 6 marzo 2017 detta posizione del Ministro delle Finanze veniva confermata dal Sąd Najwyższy (Corte suprema). Tale giudice riteneva che l'ufficiale giudiziario fosse soggetto al paragrafo 1 dell'articolo 15 della legge sull'IVA, in combinato disposto con il paragrafo 2 del medesimo articolo, in quanto non esercitava la sua attività come organismo di diritto pubblico, bensì come lavoratore autonomo, nell'ambito di una libera professione, cosicché non poteva beneficiare dell'esenzione prevista all'articolo 15, paragrafo 6, di tale legge e all'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.
- 32 Il giudice del rinvio concorda con l'interpretazione secondo cui l'ufficiale giudiziario è soggetto all'IVA per gli atti di esecuzione forzata che realizza. Inoltre, esso ritiene fondata la posizione del Sąd Najwyższy (Corte suprema) secondo cui l'ufficiale giudiziario non può maggiorare dell'IVA i diritti di esecuzione percepiti.
- 33 Tuttavia, non essendo intervenuta alcuna modifica legislativa che preveda un aumento dei diritti che devono essere percepiti, al fine di coprire i costi relativi all'assoggettamento all'IVA degli ufficiali giudiziari, il giudice del rinvio nutre dubbi circa la conformità al diritto dell'Unione e, in particolare, ai

principi di neutralità dell’IVA e di proporzionalità, della posizione del Sąd Najwyższy (Corte suprema) esposta al punto 28 della presente sentenza, secondo cui si deve considerare che i diritti di esecuzione degli ufficiali giudiziari costituiscono crediti lordi già comprensivi di IVA.

- 34 In proposito, il giudice del rinvio si chiede, da un lato, se il fatto di ritenere che i diritti di esecuzione percepiti dagli ufficiali giudiziari includano già l’IVA comporti la violazione della regola secondo cui tale imposta dev’essere sopportata dal consumatore finale e, dall’altro, in sostanza, se il principio di proporzionalità, quale interpretato al punto 2 del dispositivo della sentenza del 26 marzo 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), osti a che l’importo dei diritti di esecuzione possa già includere l’IVA.
- 35 È in tale contesto che il Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunale circondariale di Sopot, sezione civile I) 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 [2006/112], in particolare degli articoli 1, 2, paragrafo 1, lettere a) e c), nonché 73, in combinato disposto con l’articolo 78, primo comma, lettera a), di quest’ultima, nonché del principio di neutralità dell’IVA, desumibile da detta direttiva e da annoverare fra i principi generali del diritto dell’Unione, e in considerazione del dettato dell’articolo 29a, paragrafi 1 e 6, punto 1, della [legge sull’IVA], in combinato disposto con gli articoli 49, paragrafo 1, 35 e 63, paragrafo 4, della [legge sugli ufficiali giudiziari], sia ammissibile la tesi secondo la quale i diritti di esecuzione applicati dall’ufficiale giudiziario comprendono l’importo dell’imposta sul valore aggiunto.

In caso di risposta affermativa alla prima questione:

2) Se, alla luce del principio di proporzionalità, da annoverare fra i principi generali del diritto dell’Unione, sia ammissibile la tesi secondo la quale l’ufficiale giudiziario, il quale è tenuto, con riferimento ai suoi provvedimenti di esecuzione, a versare l’IVA, dispone concretamente di qualsiasi strumento giuridico al fine di adempiere correttamente agli obblighi fiscali a lui incombenti, qualora si ammetta che i diritti di esecuzione applicati in base alla legge polacca sugli ufficiali giudiziari e sull’esecuzione forzata contengono l’importo dell’imposta sul valore aggiunto».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

- 36 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se le disposizioni della direttiva 2006/112 nonché i principi di neutralità dell’IVA e di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una prassi amministrativa delle autorità nazionali competenti, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, secondo cui l’IVA relativa alle prestazioni di servizi fornite da un ufficiale giudiziario nell’ambito di un procedimento di esecuzione forzata è considerata inclusa nei diritti di esecuzione percepiti da quest’ultimo.
- 37 In via preliminare, si deve affermare, in primo luogo, che la direttiva 2006/112, entrata in vigore il 1° gennaio 2007, ha abrogato la 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 1977, L 145, pag. 1), senza apportare alcun cambiamento sostanziale rispetto a quest’ultima. Poiché le disposizioni pertinenti della direttiva 2006/112 hanno una portata sostanzialmente identica a quelle della sesta direttiva 77/388, la giurisprudenza della Corte relativa a quest’ultima direttiva è altresì applicabile alla direttiva 2006/112.



- 38 In secondo luogo, le questioni poste, come risulta dal punto 32 della presente sentenza, sono fondate sulla premessa in base alla quale, da un lato, un ufficiale giudiziario, come l'ufficiale giudiziario di cui trattasi nel procedimento principale, esercita un'attività economica che non rientra nel regime di esenzione previsto all'articolo 13 della direttiva 2006/112 per gli organismi di diritto pubblico e, dall'altro, il diritto nazionale non consente di maggiorare dell'importo dell'IVA dovuta i diritti di esecuzione percepiti per una prestazione di esecuzione forzata effettuata dall'ufficiale giudiziario.
- 39 Va precisato che la risposta della Corte alle questioni poste si basa sull'ipotesi secondo cui tali premesse sono esatte.
- 40 Occorre ricordare, in primo luogo, che, a norma dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi, fino alla fase della vendita al minuto, un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.
- 41 In proposito, dall'articolo 2, paragrafo 1, e dall'articolo 9 della stessa direttiva risulta che detto sistema comune si basa sul principio generale secondo cui ogni attività di natura economica è, in linea di principio, soggetta all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 19 gennaio 2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, punto 36). È quindi soggetta all'IVA ogni prestazione di servizi fornita a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 21 marzo 2013, Commissione/Francia, C-197/12, non pubblicata, EU:C:2013:202, punto 30).
- 42 In secondo luogo, per quanto concerne la possibilità di derogare al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa su ciascuna prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso dal soggetto passivo, la Corte ha già specificato che tutte le esenzioni devono essere espresse e precise (v., in tal senso, sentenza del 26 marzo 1987, Commissione/Paesi Bassi, 235/85, EU:C:1987:161, punto 19). Inoltre, i termini utilizzati per designare un'esenzione devono essere, in ogni caso, interpretati restrittivamente (v., in tal senso, sentenze del 19 luglio 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punto 42 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 29 ottobre 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punto 49 e giurisprudenza ivi citata).
- 43 Ne consegue che, quando una prestazione di servizi non rientra nelle esenzioni di cui alla direttiva 2006/112, tale prestazione è soggetta all'IVA, in forza dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della medesima direttiva.
- 44 In terzo luogo, conformemente all'articolo 193 della direttiva 2006/112, il soggetto passivo che effettua la prestazione di servizi imponibile è tenuto a versare l'IVA.
- 45 Di conseguenza, un ufficiale giudiziario, quando effettua una prestazione di servizi come quella di cui trattasi nel procedimento principale, è tenuto a versare l'IVA su tale operazione, in quanto tale prestazione non rientra nelle esenzioni previste da detta direttiva.
- 46 Per quanto concerne la determinazione della base imponibile dell'IVA dovuta nel caso di specie, dall'articolo 73 e dall'articolo 78, lettera a), della direttiva 2006/112 risulta che la base imponibile di una prestazione di servizi comprende, ad eccezione dell'IVA stessa, tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al prestatore per la prestazione in questione da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.
- 47 Per contro, tale direttiva non contiene alcuna norma esplicita sulla questione se i diritti di esecuzione dell'ufficiale giudiziario debbano comprendere o meno l'IVA dovuta. Pertanto, spetta agli Stati membri dirimere tale questione.

- 48 Nel caso di specie, come risulta dal punto 38 della presente sentenza, secondo il diritto nazionale, nessun importo dell'IVA può essere aggiunto all'importo dei diritti di esecuzione percepiti dall'ufficiale giudiziario. Dato che la base imponibile, come affermato al punto 46 della presente sentenza, comprende, ad eccezione dell'IVA stessa, tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato, l'importo dei diritti di esecuzione in questione dev'essere considerato come già comprensivo di tale imposta.
- 49 Detta interpretazione rispetta anche il principio di neutralità dell'IVA. Infatti, essa consente ai soggetti passivi di contribuire al pagamento dell'IVA, nella stessa proporzione, sulla totalità dell'importo percepito per le operazioni imponibili.
- 50 Inoltre, detta interpretazione è conforme al principio secondo cui l'IVA è un'imposta che deve essere sopportata dal consumatore finale. Infatti, poiché, in forza del diritto nazionale, non è possibile aggiungere all'importo dei diritti di esecuzione da riscuotere un supplemento corrispondente all'IVA dovuta, il fatto di considerare tale importo come già comprensivo di tale imposta comporta che la base imponibile dell'IVA, che le autorità tributarie devono percepire, non sarà superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore (v., in tal senso, sentenze del 24 ottobre 1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19, nonché del 7 novembre 2013, *Tulică e Plavoşin*, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punti 34 e 35).
- 51 La stessa interpretazione rispetta anche il principio di proporzionalità, dato che essa non eccede quanto è necessario per raggiungere l'obiettivo relativo alla necessità di garantire la riscossione di detta imposta, e poiché tale modalità di determinazione della base imponibile è compatibile con il principio fondamentale del sistema comune di IVA, menzionato ai punti 40 e 41 della presente sentenza, vale a dire l'assoggettamento all'IVA di qualunque attività economica.
- 52 Tale conclusione non è inficiata dall'interpretazione del principio di proporzionalità di cui al punto 2 del dispositivo della sentenza del 26 marzo 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), che sottende la seconda questione sollevata dal giudice del rinvio. Al riguardo, occorre ricordare che, in detto punto 2, la Corte ha dichiarato che il principio di proporzionalità non osta a una disposizione del diritto nazionale in forza della quale un ufficiale giudiziario deve rispondere, con tutto il suo patrimonio, dell'ammontare dell'IVA dovuta sul ricavato della vendita di un bene immobile effettuata mediante esecuzione forzata nel caso in cui non adempia il proprio obbligo di riscossione e di versamento di detta imposta, a condizione che egli disponga, in realtà, di qualunque strumento giuridico per adempiere tale obbligo. Tale risposta dev'essere letta alla luce delle circostanze della causa che ha dato luogo alla sentenza del 26 marzo 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), che sono differenti da quelle del procedimento principale in esame. Infatti, la causa che ha dato luogo a questa sentenza, a differenza del procedimento principale in esame, riguardava la situazione di un ufficiale giudiziario, non in quanto soggetto passivo di IVA, ma in quanto debitore di tale imposta per conto di un altro soggetto passivo, e che non poteva disporre della somma ottenuta nell'ambito della vendita forzata di cui trattasi né versare l'IVA corrispondente entro i termini previsti dal diritto nazionale fino a quando il giudice nazionale competente non desse il suo consenso. Inoltre, nel procedimento principale in esame, dagli elementi trasmessi alla Corte non risulta che l'ufficiale giudiziario sia privato di strumenti giuridici che gli consentano, in quanto soggetto passivo di IVA, di adempiere il suo obbligo fiscale.
- 53 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve rispondere alle questioni poste dichiarando che le disposizioni della direttiva 2006/112 nonché i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una prassi amministrativa delle autorità nazionali competenti, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, secondo cui l'IVA relativa alle prestazioni di servizi fornite da un ufficiale giudiziario nell'ambito di un procedimento di esecuzione forzata è considerata inclusa nei diritti di esecuzione percepiti da quest'ultimo.

## Sulle spese

- 54 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 (Ottava Sezione) dichiara:

**Le disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, nonché i principi di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una prassi amministrativa delle autorità nazionali competenti, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, secondo cui l'IVA relativa alle prestazioni di servizi fornite da un ufficiale giudiziario nell'ambito di un procedimento di esecuzione forzata è considerata inclusa nei diritti di esecuzione percepiti da quest'ultimo.**

Firme