

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

21 dicembre 2011 (*)

«Sesta direttiva IVA – Debitori dell'imposta – Terzo responsabile in solido – Regime del deposito diverso dal deposito doganale – Responsabilità solidale del depositario di beni e del soggetto passivo proprietario di tali beni – Buona fede o assenza di colpa o negligenza del depositario»

Nel procedimento C-499/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgio), con decisione 13 ottobre 2010, pervenuta in cancelleria il 19 ottobre 2010, nella causa

Vlaamse Oliemaatschappij NV

contro

FOD Financiën,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta dal sig. J. Malenovský, presidente di sezione, dai sigg. G. Arestis (relatore) e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: sig.ra V. Trstenjak

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 29 settembre 2011,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Vlaamse Oliemaatschappij NV, dall'avv. T. Leeuwerck, advocaat,
- per il governo belga, dalla sig.ra M. Jacobs e dal sig. J.-C. Halleux, in qualità di agenti,
- per la Commissione europea, dalla sig.ra L. Lozano Palacios e dal sig. B. Burggraaf, in qualità di agenti,

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'art. 21, n. 3, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 20 dicembre 2001, 2001/115/CE (GU 2002, L 15, pag. 24; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Vlaamse Oliemaatschappij NV (in prosieguo: la «VOM») e il FOD Financiën (Servizio pubblico federale delle Finanze), in ordine al pagamento da parte di tale società dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa

a forniture di carburante, provenienti dal suo deposito, effettuate da uno dei suoi clienti.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'art. 16, n. 1, primo comma, punto B, primo comma, lett. e), primo comma, della sesta direttiva, nella versione risultante dall'art. 28 quater, punto E, n. 1, primo trattino, della stessa, è possibile che gli Stati membri non assoggettino all'IVA, a determinate condizioni, le cessioni di beni destinati a essere immessi in un regime di deposito diverso da quello doganale.

4 Ai termini dell'art. 16, n. 1, secondo comma, di tale direttiva, nella sua versione risultante dall'art. 28 quater, punto E, n. 1, primo trattino, della stessa, il soggetto passivo dell'imposta dovuta in conformità del primo comma di tale n. 1 è la persona che svincola i beni dai regimi o dalle situazioni elencati nel citato paragrafo, in deroga all'art. 21, n. 1, lett. a), primo comma, della citata direttiva.

5 Sotto il titolo «Debitori dell'imposta verso l'[E]rario», l'art. 21 della sesta direttiva, nella sua versione risultante dall'art. 28 octies della medesima, dispone quanto segue:

«1. L'imposta sul valore aggiunto è dovuta in regime interno:

a) dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, diversa da quelle di cui alle lettere b) e c).

Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non residente nel territorio del paese, gli Stati membri possono, alle condizioni da essi stabilite, prevedere che il debitore dell'imposta [sia] il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi imponibile;

b) dai destinatari soggetti passivi di un servizio di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) o dai destinatari, iscritti al registro dell'imposta sul valore aggiunto all'interno del paese, di un servizio di cui all'articolo 28 ter, C, D, E ed F, se i servizi sono effettuati da un soggetto passivo non residente all'interno del paese;

c) dal destinatario della cessione di beni, quando si verificano le seguenti condizioni:

- l'operazione imponibile è una cessione di beni effettuata alle condizioni di cui all'articolo 28 quater, E, punto 3,
- il destinatario della cessione di beni è un altro soggetto passivo oppure una persona giuridica che non è soggetto passivo iscritto al registro dell'imposta sul valore aggiunto all'interno del paese,
- la fattura rilasciata dal soggetto passivo non residente all'interno del paese è conforme all'articolo 22, paragrafo 3.

Tuttavia gli Stati membri possono prevedere una deroga a quest'obbligo nel caso in cui il soggetto passivo non residente all'interno del paese abbia nominato un rappresentante fiscale in detto paese;

d) da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura;

e) dalla persona che effettua un acquisto intracomunitario di beni imponibile.

2. In deroga alle disposizioni del paragrafo 1:

a) Se il debitore dell'imposta, a norma delle disposizioni del paragrafo 1, è un soggetto passivo non residente nel territorio del paese, gli Stati membri possono consentirgli di designare un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta in sua vece. Questa possibilità è soggetta alle

condizioni stabilite da ciascuno Stato membro.

b) Qualora l'operazione imponibile sia effettuata da un soggetto passivo non residente all'interno del paese e qualora non esista, con il paese in cui tale soggetto passivo risiede, alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza, analogamente a quanto previsto dalle direttive 76/308/CEE e 77/799/CEE e dal regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio, del 27 gennaio 1992, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA), gli Stati membri possono adottare disposizioni che stabiliscano che il debitore dell'imposta è un rappresentante fiscale designato dal soggetto passivo non residente.

3. Nelle situazioni di cui ai paragrafi 1 e 2, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per il versamento dell'imposta.

4. All'importazione: dalle persone designate o riconosciute come debitori dell'imposta dallo Stato membro d'importazione».

6 L'art. 4, lett. b), della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1), definisce la nozione di «deposito fiscale» come «il luogo in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite dal depositario autorizzato, nell'esercizio della sua professione, in regime di sospensione dei diritti di accisa, le merci soggette ad accisa, a determinate condizioni fissate dalle autorità competenti dello Stato membro in cui è situato il deposito fiscale in questione».

La normativa nazionale

7 L'art. 51 bis, n. 3, del codice belga sull'IVA prevede quanto segue:

«Nel regime del deposito diverso da quello doganale, il depositario dei beni, la persona incaricata del trasporto dei beni fuori del deposito nonché il suo eventuale mandante sono responsabili in solido per il pagamento dell'imposta nei confronti dello Stato unitamente al debitore di tale imposta (...)».

Causa principale e questione pregiudiziale

8 La VOM è un prestatore di servizi che assicura ai suoi clienti le operazioni di scarico, stoccaggio in depositi e trasbordo su autocarri di prodotti petroliferi giunti via mare. I clienti stoccano i prodotti in tali depositi fino al momento della vendita ai clienti finali, principalmente impianti di distribuzione di carburanti al dettaglio. Per tali servizi la VOM fattura «spese di servizio» in relazione al numero di litri trattati.

9 La VOM gestisce infatti un «deposito fiscale» ai sensi dell'art. 4, lett. b), della direttiva 92/12. In tale qualità di depositario, dal 7 settembre 1999 è titolare di un'autorizzazione che le consente di gestire un deposito per lo stoccaggio di oli minerali diverso da quello doganale.

10 In forza di tale autorizzazione, i prodotti consegnati in tale deposito sono sottoposti a regime sospensivo dell'IVA, conformemente al regime del deposito diverso da quello doganale. L'IVA su tali prodotti diventa esigibile quando essi sono ritirati da tale deposito e non sono più assoggettati al regime del deposito diverso da quello doganale, oppure quando costituiscono oggetto di una cessione a titolo oneroso.

11 La Ghebra NV (in prosieguo: la «Ghebra») svolgeva un'attività di commercio all'ingrosso di carburanti e affidava in deposito alla VOM i suoi prodotti petroliferi. La Ghebra è stata dichiarata fallita il 20 giugno 2003.

12 In data 7 febbraio 2006, in seguito a un controllo effettuato dall'amministrazione finanziaria, è stato redatto un verbale dal quale emergeva che nei mesi di marzo e aprile del 2003 la Ghebra aveva effettuato forniture di carburante a titolo oneroso provenienti dal deposito della VOM. Tali forniture, dal momento che avevano posto fine al regime del deposito diverso da quello doganale, erano assoggettate all'IVA per un importo dovuto a tale titolo pari a EUR 2 133 005.

- 13 L'11 aprile 2006, dopo essere stata informata dal curatore fallimentare della Ghebra del fatto che lo Stato belga non avrebbe ottenuto il pagamento dell'IVA dovuta per insufficiente realizzo dell'attivo, l'11 aprile 2006 l'amministrazione finanziaria ha emesso un'intimazione di pagamento nei confronti della VOM, conformemente all'art. 51 bis, n. 3, del codice belga sull'IVA.
- 14 Il 31 maggio 2006 la VOM ha presentato opposizione a tale intimazione di pagamento dinanzi al Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.
- 15 A sostegno del suo ricorso, la VOM sostiene, in particolare, che la responsabilità solidale del depositario per il pagamento dell'IVA dovuta dall'utente del deposito, in applicazione dell'art. 51 bis, n. 3, del codice belga sull'IVA, è incompatibile con i principi generali della certezza del diritto e di proporzionalità che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, poiché essa si applica a prescindere dalla buona fede o meno del depositario. La VOM precisa, a tal proposito, che il depositario svolge un ruolo passivo nell'ambito del regime dell'IVA applicabile ai depositi, giacché esso si limita a mettere il suo deposito a disposizione dei suoi clienti al fine di consentire lo stoccaggio di merci e non dispone di alcuno strumento giuridico o fiscale per controllare o imporre l'effettivo pagamento dell'IVA da parte degli stessi clienti. Richiamando la giurisprudenza della Corte, la VOM ritiene che, non prendendo in considerazione la conoscenza dell'esigibilità dell'imposta che una persona diversa dal debitore iniziale poteva avere al fine di considerarla responsabile in solido per il pagamento di tale imposta, ed escludendo dunque dalle condizioni alle quali un soggetto può essere responsabile in solido per il pagamento di tale imposta l'applicazione di qualsiasi criterio relativo alla buona fede, la normativa nazionale abbia ecceduto i limiti di quanto è necessario e adeguato per conseguire l'obiettivo che essa persegue.
- 16 Il FOD Financiën considera che l'art. 51 bis, n. 3, del codice belga sull'IVA è conforme al principio di proporzionalità, che spetta al giudice nazionale controllare il rispetto di tale principio e che la responsabilità solidale costituisce una misura adeguata e proporzionata nel settore dei prodotti petroliferi.
- 17 Il Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, ritenendo che fosse necessario ottenere una risposta alla questione se l'art. 51 bis, n. 3, del codice belga sull'IVA sia compatibile con il diritto dell'Unione e, in particolare, con i principi della certezza del diritto e di proporzionalità, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:
- «Se l'[art. 21, n. 3, della sesta direttiva], in combinato disposto con [l'art. 16, n. 1, primo comma, punto B, primo comma, lett. e), primo comma, nonché con l'art. 16, n. 1, secondo comma, della medesima direttiva] consenta agli Stati membri di prevedere che il gestore di un deposito diverso da un deposito doganale sia incondizionatamente responsabile in solido per il pagamento dell'imposta dovuta per una fornitura effettuata a titolo oneroso dal proprietario delle merci assoggettato all'imposta, anche qualora il gestore del deposito sia in buona fede o non sia possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza (...)».

Sulla questione pregiudiziale

- 18 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 21, n. 3, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che consente agli Stati membri di prevedere che il gestore di un deposito diverso da un deposito doganale sia responsabile in solido per il pagamento dell'IVA dovuta per una fornitura di merci, provenienti da tale deposito, effettuata a titolo oneroso dal proprietario delle stesse merci assoggettato a tale imposta, anche qualora il gestore di tale deposito sia in buona fede o non sia possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza.
- 19 Occorre ricordare che l'art. 21, n. 3, della sesta direttiva consente, in linea di principio, agli Stati membri di adottare misure in forza delle quali un soggetto è obbligato in solido a versare una somma a titolo dell'IVA dovuta da un altro soggetto indicato come debitore da una delle disposizioni di cui ai nn. 1 e 2 del citato articolo (v. sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e a., Racc. pag. I-4191, punto 28).
- 20 Tuttavia, nell'esercizio dei poteri che le direttive dell'Unione conferiscono agli Stati membri, questi

devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, i principi della certezza del diritto e di proporzionalità (v., in particolare, sentenze *Federation of Technological Industries* e a., cit., punto 29, nonché 21 febbraio 2008, causa C-271/06, *Netto Supermarkt*, Racc. pag. I-771, punto 18).

- 21 Per quanto riguarda, più in particolare, il principio di proporzionalità, la Corte ha già dichiarato che, conformemente a tale principio, gli Stati membri devono far ricorso a strumenti che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto nazionale, arrechino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa di riferimento dell'Unione (v., in particolare, sentenze 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleos* e a., Racc. pag. I-7797, punto 52, nonché *Netto Supermarkt*, cit., punto 19).
- 22 Pertanto, anche se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (v., in particolare, citate sentenze *Federation of Technological Industries* e a., punto 30, nonché *Netto Supermarkt*, punto 20).
- 23 A tal riguardo, la disposizione nazionale di cui trattasi nella causa principale prevede che, nel regime di deposito diverso da quello doganale, il depositario dei beni, la persona incaricata del trasporto dei beni fuori del deposito nonché il suo eventuale mandante siano responsabili in solido per il pagamento dell'imposta dovuta allo Stato unitamente al soggetto che è debitore di tale imposta. Così, in applicazione di tale disposizione, il gestore di un deposito diverso dal deposito doganale è responsabile per il versamento dell'IVA in solido con il debitore iniziale della stessa, ovverosia il cliente di tale gestore. Tale obbligo solidale è formulato in modo incondizionato, di modo che esso si applica al depositario anche quando quest'ultimo è in buona fede o non è possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza.
- 24 Orbene, la Corte ha già dichiarato che provvedimenti nazionali che danno luogo, de facto, ad un sistema di responsabilità solidale oggettiva eccedono quanto è necessario per preservare i diritti dell'Erario (v. sentenza *Federation of Technological Industries* e a., cit., punto 32). Far ricadere la responsabilità del pagamento dell'IVA su un soggetto diverso dal debitore di tale imposta, per quanto tale soggetto sia un depositario fiscale autorizzato tenuto ad adempiere obblighi specifici indicati nella direttiva 92/12, senza che possa sottrarsi fornendo la prova di essere completamente estraneo alla condotta di tale debitore dell'imposta deve, pertanto, essere ritenuto incompatibile con il principio di proporzionalità. Risulterebbe infatti chiaramente sproporzionato imputare, in modo incondizionato, al citato soggetto i mancati introiti causati dalla condotta di un terzo soggetto passivo sulla quale egli non ha alcuna influenza (v., in tal senso, sentenza *Netto Supermarkt*, cit., punto 23).
- 25 Per contro, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che il soggetto diverso dal debitore dell'imposta adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a essere partecipe di un'evasione fiscale (v., in tal senso, sentenze citate *Federation of Technological Industries* e a., punto 33; *Teleos* e a., punto 65, nonché *Netto Supermarkt*, punto 24).
- 26 Pertanto, la circostanza che il soggetto diverso dal debitore dell'imposta abbia agito in buona fede utilizzando tutta la diligenza di un operatore avveduto, che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa la sua partecipazione a un'evasione costituiscono elementi da prendere in considerazione per determinare la possibilità di obbligare in solido tale soggetto a versare l'IVA dovuta (v. citate sentenze *Teleos* e a., punto 66, nonché *Netto Supermarkt*, punto 25).
- 27 Spetta al giudice del rinvio valutare se tali circostanze ricorrono nella causa principale.
- 28 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'art. 21, n. 3, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che non consente agli Stati membri di prevedere che il gestore di un deposito diverso dal deposito doganale sia responsabile in solido per il pagamento dell'IVA dovuta per una fornitura di merci provenienti da tale deposito, effettuata a titolo oneroso dal proprietario delle stesse merci assoggettato a tale imposta, anche qualora il gestore del deposito sia in buona fede o non sia possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza.

Sulle spese

- 29 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

L'art. 21, n. 3, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 20 dicembre 2001, 2001/115/CE, deve essere interpretato nel senso che non consente agli Stati membri di prevedere che il gestore di un deposito diverso dal deposito doganale sia responsabile in solido per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per una fornitura di merci, provenienti da tale deposito, effettuata a titolo oneroso dal proprietario delle stesse merci assoggettato a tale imposta, anche qualora il gestore del deposito sia in buona fede o non sia possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza.

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.