

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

M. POIARES MADURO

presentate il 7 dicembre 2005<sup>1</sup>

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale presentata dalla Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales verte sull'interpretazione degli Artt. 21, n. 3 e 22, n. 8, della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CE<sup>2</sup>. Tale domanda è scaturita nell'ambito di un ricorso in appello previsto da 53 commercianti di telefoni cellulari e processori elettronici ed il loro organo di rappresentanza, vale a dire la Federation of Technological Industries (in prosiegua verranno indicati congiuntamente come «la Federation»), nei confronti dei Commissioners of Customs & Excise ed il procuratore generale H.M. (Amministrazione Finanziaria britannica; in prosiegua «i Commissioners»). La contestazione riguarda le Sections 17 e 18 del Finance Act 2003, emanate per disciplinare pratiche in cui si sfruttano le norme sull'IVA relative alle cessioni intracomunitarie di beni. Alla Corte di giustizia viene chiesto di pronunciarsi al fine di consentire al giudice nazionale di valutare la compati-

bilità con il diritto comunitario delle Sections 17 e 18.

**I — Contesto normativo**

*A — Normativa comunitaria*

2. L'art. 21 della sesta direttiva così dispone:

«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).

<sup>1</sup> — Lingua originale: il portoghese.

<sup>2</sup> — Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 17 ottobre 2000, 2000/65 che modifica la direttiva 77/388 quanto alla determinazione del debitore dell'imposta sul valore aggiunto (GU 2000, L 269, pag. 44) (in prosiegua: la «sesta direttiva»).

Se la cessione di beni o la prestazioni 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 è il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi imponibile;

— la fattura rilasciata dal soggetto passivo non residente all'interno del paese è conforme all'art. 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;

b) dai destinatari soggetti passivi di un servizio di cui all'art. 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'art. 28 ter, C, D, E ed F, se i servizi sono effettuati da un soggetto passivo non residente all'interno del paese;

d) da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci;

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

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

— l'operazione imponibile è una cessione di beni effettuata alle condizioni di cui all'art. 28, quater, E, punto 3,

2. In deroga alle disposizioni del paragrafo 1:

— il destinatario della cessione di beni è un altro soggetto passivo oppure una persona giuridica che non è soggetto iscritto al registro dell'imposta sul valore aggiunto all'interno del paese,

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) del Consiglio 27 gennaio 1992, n. 218/92 concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte dirette (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».

3. L'art. 22, n. 7 della sesta direttiva così recita:

«Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché le persone che, a norma dell'art. 21, punti 1 e 2, sono considerate debitori dell'imposta in luogo del soggetto passivo, non residente nel territorio del paese, assolvano gli obblighi di dichiarazione e di pagamento di cui al presente articolo; essi adottano inoltre le misure necessarie affinché le persone che, a norma dell'art. 21, punto 3, sono considerate responsabili in solido del pagamento dell'imposta, assolvano gli obblighi di pagamento di cui al presente articolo».

4. Ai termini dell'art. 22, n. 8 della sesta direttiva:

«Gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi, subordinatamente al requisito della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni tra Stati membri compiute dal soggetto d'imposta e sempreché tali obbligazioni non facciano sorgere, nel commercio tra gli Stati membri, formalità inerenti all'attraversamento delle frontiere».

L'opzione di cui al primo comma non può essere usata per imporre obblighi supplementari che si aggiungono o si sovrappongono a quelli contemplati dal paragrafo 3.

possono imporre a qualsiasi soggetto d'imposta, quale condizione per poter fornire o acquistare beni e servizi imponibili, di fornire una cauzione, ovvero una cauzione ulteriore, per il pagamento dell'IVA cui è o sarà tenuto -

B — *Normativa nazionale*

5. Il paragrafo 4 dell'art. 11 del Value Added Tax Act 1994 (in prosieguo «VAT Act 1994»), come modificato dalla Section 17 del Finance Act 2003, dispone quanto segue:

«1) I Commissioners possono richiedere, quale condizione per accordare o restituire a chiunque l'imposta gravante a monte, che venga fornita la prova dell'IVA nei modi da essi fissati.

1A) Laddove lo ritengano necessario al fine di garantire la riscossione delle imposte, i Commissioners possono imporre quale condizione per la concessione di qualunque credito IVA, che venga prestata siffatta cauzione per l'importo del versamento nel modo ritenuto appropriato.

2) Laddove lo ritengano necessario al fine di garantire la riscossione delle imposte,

a) il soggetto d'imposta, o

b) qualunque soggetto al quale o dal quale vengano ceduti beni o prestati servizi imponibili.

3) A norma del secondo comma, per «beni e servizi imponibili», s'intendono beni ceduti o servizi prestati da od a un soggetto d'imposta.

4) L'importo della cauzione di cui al secondo comma, nonché le modalità con cui questa deve essere prestata, vengono determinati dai Commissioners.

5) I poteri conferiti ai Commissioners dal secondo comma, lasciano impregiudicati quelli di cui dispongono in virtù della section 48, n. 7».

6. La Section 77A del VAT Act 1994, la quale è stata inserita dalla section 18 del Finance Act 2003, stabilisce quanto segue:

«La responsabilità solidale dei commercianti in una catena di cessioni nella quale non viene assolta l'IVA

1) La presente section si applica a beni corrispondenti ad una delle seguenti descrizioni -

a) telefoni e qualsiasi altra attrezzatura, ivi inclusi componenti ed accessori, prodotti o adattati per essere utilizzati in connessione con telefoni o a fini di comunicazione;

b) elaboratori elettronici e qualsiasi altra attrezzatura, ivi inclusi componenti, accessori e software, prodotti o adattati per essere utilizzati in connessione con elaboratori elettronici o sistemi informatici.

2) Laddove:

a) venga effettuata una cessione imponibile di beni soggetti alla presente section ad un soggetto d'imposta, e

b) al momento della cessione, il soggetto fosse a conoscenza del fatto o avesse ragionevoli motivi per sospettare che l'IVA dovuta per tale cessione, ovvero per qualsiasi altra cessione precedente o successiva dei medesimi beni, non sarebbe stata versata in tutto o in parte,

i Commissioners possono notificargli un avviso in cui viene fissato l'ammontare dell'IVA pertanto dovuta e non assolta e in cui viene specificato l'effetto di tale avviso.

3) Ai sensi di tale section, l'avviso produce il seguente effetto -

a) il soggetto cui viene notificato l'avviso, e

b) il soggetto che, al di fuori della presente section, è debitore dell'importo specificato nell'avviso,

sono responsabili in solido per detto importo nei confronti dei Commissioners.

- 4) A norma del precedente secondo comma, l'importo dell'IVA dovuta per una cessione, è inferiore a —
- a) l'importo addebitabile su tale cessione, e
- b) l'importo che risulta dovuto in base alla dichiarazione del fornitore per il periodo contabile prescritto di cui trattasi (qualora l'abbia fatto) assieme ad ogni altro importo valutato come da lui dovuto per tale periodo (assoggettato a qualsiasi suo ricorso).
- 5) Il rinvio operato dal precedente comma 4, lett. b), ai fini della determinazione dell'importo dovuto da parte di un soggetto, include il riferimento all'ipotesi in cui l'importo non gli venga notificato in quanto ciò risulti impraticabile.
- 6) Ai fini del secondo comma di cui sopra, si presume che un soggetto abbia ragionevoli motivi per sospettare la sussistenza di fattispecie previste dal paragrafo b), del medesimo comma, qualora il prezzo per i beni in questione —
- a) sia inferiore al prezzo più basso di cui si può ragionevolmente attendere che sia da pagare in un mercato aperto, ovvero
- b) sia inferiore al prezzo richiesto per precedenti cessioni dei medesimi beni.
- 7) La presunzione di cui al precedente sesto comma può essere superata fornendo la prova che il prezzo ridotto di tali beni fosse imputabile a circostanze non connesse al mancato versamento dell'IVA.
- 8) Il precedente sesto comma fa salva ogni altra modalità volta ad accertare ragionevoli motivi di sospetto.
- 9) L'Erario può modificare il primo comma mediante ordinanza; una tale ordinanza può disporre in via incidentale, accessoria, consequenziale o transitoria ciò che l'Erario ritiene adeguato.

10) A norma del presente articolo: —

- a) nel termine «beni» s'intendono inclusi i servizi;
- b) un'importo IVA vale come non pagato solo nella misura in cui sia superiore all'importo di qualsiasi rimborso dovuto».

## II — La causa principale e le questioni pregiudiziali deferite

7. Nella causa principale è in discussione la compatibilità con il diritto comunitario delle disposizioni di cui alle Sections 17 e 18 del Finance Act 2003. Tali Sections sono state emanate al fine di disciplinare la fattispecie nota nel Regno Unito quale «frode intracomunitaria del commerciante irreperibile». Come esplicitato nell'ordinanza di rinvio, si possono distinguere due categorie di tale frode.

8. La prima categoria viene definita dai Commissioners con il termine di «frode all'acquisto». Un commerciante titolare di partita IVA nel Regno Unito acquista beni in un altro Stato membro e li rivende nel Regno Unito. In base all'art. 28c, sub A, lett. a), della sesta direttiva, tale vendita avviene in esenzione da IVA nello Stato membro di spedizione e l'acquirente è tenuto a giustificare l'imposta nel Regno Unito a norma dell'art. 28a, n. 1, lett. a), della sesta direttiva. Il commerciante vende il bene ad un prezzo comprensivo dell'IVA, ma omette di versare ai Commissioners l'IVA ricevuta sulla successiva cessione, scomparendo successivamente.

9. La seconda categoria è nota con il termine di «frode a carosello» Essa implica uno schema più complesso che funziona sostanzialmente nel seguente modo: una società («B») stabilita nel Regno Unito acquista beni da una società («A») in un altro Stato membro. Per tale acquisto, nessuna imposta è dovuta da A a titolo di IVA, ma B è tenuto a giustificare l'IVA per le sue successive vendite nel Regno Unito. B vende i beni, generalmente a prezzo ridotto, ad una terza società («C») parimenti stabilita nel Regno Unito, ma omette di assolvere l'IVA. C viene definita quale società «tampone». Essa rivende i beni ad un'altra società nel Regno Unito con un profitto esiguo, assolvendo l'IVA su tale cessione, ma chiedendo la restituzione dell'IVA gravante a monte. Vi può essere una serie di ulteriori cessioni, ma i detti beni giungono in definitiva ad un'impresa che li rivende ad un commerciante munito di partita IVA in un altro Stato membro. Pur essendo tale cessione esente dall'IVA, l'acquirente ha il diritto di riscuotere l'IVA gravante a monte e, di conseguenza, chiede ai Commissioners il rimborso dell'IVA corrisposta sull'acquisto dei beni dall'ultima società tampone. Qualora tale

restituzione venga accordata, i Commissioners accreditano alla società l'IVA fatturata sulla vendita da parte dell'ultima società tampone, senza tuttavia aver mai riscosso l'importo fatturato a titolo di IVA da parte di B. La caratteristica di una vera frode a carosello consiste nel fatto che i beni vengono infine rivenduti al venditore originario, la società A. Il ciclo può essere riavviato. Ad ogni giro di carosello l'importo pagato a B a titolo di IVA risulta sottratto al gettito pubblico. In tal modo, il carosello può girare quotidianamente. B può servirsi di una partita IVA «usurpata» da un terzo ignaro ovvero può munirsi esso stesso di una partita IVA e semplicemente scomparire prima che l'amministrazione competente in materia di IVA intraprenda le azioni del caso. Le merci oggetto di tali operazioni sono costituite, di regola, da beni di dimensioni ridotte e di elevato valore. Nell'ordinanza di rinvio viene messo in evidenza che nel Regno Unito questo tipo di frode costa all'Erario perdite superiori a GBP 1.5 miliardi l'anno.

procedimento e di deferire alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se l'art. 21, n. 3, della [sesta direttiva 77/388], come modificata dalla direttiva [2000/65], consenta agli Stati membri di disporre che chiunque possa essere considerato responsabile per l'assolvimento dell'imposta in solido con i soggetti di cui all'art. 21, n. 1 o n. 2, subordinatamente solo ai principi generali del diritto comunitario, vale a dire che tale provvedimento risulti oggettivamente giustificabile, logico, proporzionato e rispondente al principio di certezza del diritto.

2. Se l'art. 22, n. 8, della [sesta] direttiva [77/388, come modificata,] consenta agli Stati membri di disporre che un soggetto possa essere reso in tal modo responsabile o che un soggetto possa essere obbligato a costituire una garanzia per l'imposta dovuta da un altro soggetto, subordinatamente al solo rispetto dei summenzionati principi generali.

3. In caso di soluzione negativa della prima questione, quali siano i limiti, oltre a quelli imposti dai summenzionati principi generali, inerenti all'esercizio del potere attribuito dall'art. 21, n. 3.

10. La domanda di sindacato giurisdizionale sulle Sections 17 e 18 del Finance Act 2003 è stata dapprima presentata alla Administrative Court, Queen's Bench Division, High Court of Justice of England and Wales ed in seguito, in sede di ricorso, alla Court of Appeal (Civil Division) of England e Wales. La Federation contesta le Sections 17 e 18 del Finance Act 2003 per difetto di potere. A suo parere, l'emanazione delle Sections non sarebbe consentita né in virtù dell'art. 21, n. 3, né dell'art. 22, n. 8, della sesta direttiva. La Court of appeal ha deciso di sospendere il

4. In caso di soluzione negativa della seconda questione, quali siano i limiti, oltre a quelli imposti dai summenzionati principi generali, inerenti all'esercizio del potere attribuito dall'art. 22, n. 8.

5. Se la [sesta] direttiva [77/388], come modificata, osti alla previsione, da parte degli Stati membri, di una responsabilità solidale dei soggetti passivi o di un obbligo in capo ad un determinato soggetto passivo di fornire una garanzia per l'imposta dovuta da un altro soggetto passivo al fine di prevenire le frodi nell'ambito del sistema dell'IVA e di garantire la tutela del legittimo gettito fiscale derivante da tale sistema, nel caso in cui tali provvedimenti rispondano ai summenzionati principi generali».

11. Osservazioni scritte sono state presentate dalla Federation, dal governo del Regno Unito, dal governo tedesco, dall'Irlanda, dal governo cipriota, dal governo dei Paesi Bassi, dal governo portoghese nonché dalla Commissione. All'udienza svoltasi il 5 ottobre 2005, sono state sentite le difese orali del Regno Unito, della Federation, dell'Irlanda e della Commissione.

### III — Analisi

12. Nell'ambito della presente analisi esaminerò, anzitutto, le questioni inerenti

all'art. 21, n. 3, della sesta direttiva. Passerò, quindi, all'esame delle questioni relative all'art.22, n. 8.

13. In primo luogo, giova ricordare che non spetta alla Corte pronunciarsi, nell'ambito di un procedimento promosso ai sensi dell'art. 234 CE, sulla compatibilità di norme di diritto interno con le disposizioni di diritto comunitario. Il ruolo della Corte è confinato nel fornire al giudice nazionale tutti gli elementi interpretativi rientranti nel diritto comunitario che gli consentano di valutare la compatibilità di tale norme con la normativa comunitaria<sup>3</sup>.

#### A — Sulla prima e terza questione

14. Con la sua prima e terza questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se ed in quale misura l'art. 21, n. 3, della sesta direttiva conferisca agli Stati membri il potere di considerare che un soggetto

3 — V., ad esempio, sentenze 30 aprile 1986, cause riunite 209/84-213/84, *Asjes e a.* (Racc. pag. 1425, punto 12); 15 dicembre 1993, causa C-292/92, *Hünermund e a.*, (Racc. pag. 1-6787, punto 8); 7 luglio 1994, causa C-130/93, *Lamaire* (Racc. pag. 1-3215, punto 10); 25 giugno 1997, cause riunite C-304/94, C-330/94, C-342/94 e C-224/95, *Tombesi e a.*, (Racc. pag. 1-3561, punto 36); 7 luglio 1998, causa C-410/96, *André Ambry*, (Racc. pag. 1-7875, punto 19); 3 maggio 2001, causa C-28/99, *Verdonck e a.*, (Racc. pag. 1-3399, punto 28); 12 luglio 2001, causa C-399/98, *Ordine degli Architetti e a.* (Racc. pag. 1-5409, punto 48); 27 novembre 2001, cause riunite C-285/99 e C-286/99, *Lombardini e Mantovani* (Racc. pag. 1-9233, punto 27) nonché 9 settembre 2003, causa C-151/02, *Jaeger* (Racc. pag. 1-8389, punto 43).

responsabile per il pagamento dell'IVA in solido con un altro soggetto.

nell'art. 21, nn. 1 e 2, e non solo a talune di esse. I governi portoghese e cipriota, l'Irlanda nonché la Commissione concordano sostanzialmente con il Regno Unito.

15. La Federation afferma che l'art. 21, n. 3, autorizzerebbe gli Stati membri a prevedere una responsabilità solidale, ma che tale potere debba essere interpretato in senso restrittivo. A parere della Federation, a norma dell'art. 21, n. 3, il potere di imporre tale responsabilità solidale sarebbe riconosciuta agli Stati membri unicamente nelle situazioni in cui l'art. 21, nn. 1 e 2, individui coppie di soggetti che possono essere considerate responsabili in solido. A tal riguardo, la Federation fa riferimento alle quattro situazioni di cui all'art. 21, n. 1, lett. a) e 21, n. 2, lett. b). La Federation ritiene, inoltre, che gli Stati membri debbano rispettare i principi generali di diritto comunitario laddove optino per l'imposizione della responsabilità solidale ex art. 21, n. 3.

16. Il governo del Regno Unito sostiene che l'art. 21, n. 3 consenta agli Stati membri di stabilire che chiunque possa essere considerato responsabile del pagamento dell'IVA in solido con ogni debitore dell'imposta di cui all'art. 21, n. 1 o n. 2, subordinatamente ai soli principi generali del diritto comunitario. Secondo il governo del Regno Unito, la formulazione all'inizio dell'art. 21, n. 3, si riferisce a tutte le situazioni contemplate

17. Il governo dei Paesi Bassi osserva che un provvedimento quale la Section 18 del Finance Act esula dalla sfera di applicazione della sesta direttiva, in quanto tale provvedimento non concerne l'imposizione dell'IVA, bensì la sua riscossione. A tal riguardo, i Paesi Bassi si richiamano, inter alia, all'ordinanza della Corte nella causa C-395/02, Transport Service, in cui è stato affermato che, in via di principio, spetta agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA può essere riscossa a posteriori dall'Amministrazione Finanziaria, senza tuttavia esulare dai limiti fissati dal diritto comunitario<sup>4</sup>. Richiamandosi, in particolare, alla sentenza Molenheide e a.<sup>5</sup>, il governo dei Paesi Bassi afferma che, in materia di riscossione di debiti IVA, gli Stati membri sono autorizzati ad emanare disposizioni a norma delle quali un soggetto possa essere considerato responsabile in solido per il pagamento di un debito IVA non assolto da parte di un altro soggetto, nel rispetto dei limiti stabiliti dal diritto comunitario, ivi compresi il principio di proporzionalità e il principio di certezza del diritto.

4 — Sentenza 3 marzo 2004, (Racc. pag. I-1991, punto 29).

5 — Sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a. (Racc. pag. I-7281, punto 43).

18. Occorre esaminare, in limine, l'argomento secondo il quale una misura come quella in esame non necessiterebbe di fondamento normativo nella sesta direttiva.

19. Occorre operare una distinzione tra previsione della responsabilità per il pagamento dell'IVA e provvedimenti riguardanti unicamente la riscossione dell'IVA. Dalla sentenza nella causa *Molenheide e a.*, emerge, inter alia, che gli Stati membri sono competenti ad adottare misure per tutelarsi contro il rischio di effettuare restituzioni nel caso vi siano crediti IVA creati ad arte<sup>6</sup>, quali norme disciplinanti la prova del diritto alla detrazione dell'IVA<sup>7</sup> ovvero norme che specifichino le indicazioni che devono essere contenute nelle fatture che fondino il diritto alla detrazione<sup>8</sup>. Nella causa *Transport Service*, riguardante una fornitura che era stata fatturata indebitamente ma asseritamente in buona fede, in esenzione da IVA, la Corte ha statuito che spetta agli Stati membri stabilire a quali condizioni l'IVA possa essere riscossa a posteriori dall'Amministrazione Finanziaria, atteso che nessuna disposizione della sesta direttiva disciplina tale questione<sup>9</sup>. Tuttavia, tale giurisprudenza riguarda solo la riscossione a posteriori e la riscossione dell'IVA. Alla previsione della responsabilità per l'assolvimento dell'IVA — questione che logicamente precede la que-

stione della riscossione a posteriori o della percezione — risulta specificatamente dedicato l'art. 21 della sesta direttiva. Rispetto alla determinazione della responsabilità, gli Stati membri devono quindi rigorosamente conformarsi alle norme armonizzate contemplate dalla direttiva. Pertanto, ritengo opportuno passare agli argomenti vertenti sull'interpretazione dell'art. 21, n. 3.

20. L'art. 21, n. 3, dispone che «[n]elle 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».

21. A mio avviso, non è corretta l'affermazione della *Federation* secondo cui l'art. 21, n. 3 si riferirebbe solamente ad alcune delle situazioni contemplate dall'art. 21, nn. 1 e 2. La formulazione dell'art. 21, n. 3, non suggerisce nulla in tal senso. Una siffatta lettura dell'art. 21, n. 3 da parte della *Federation*, non può essere ricavata neppure dal sistema generale della direttiva IVA. Certamente, l'art. 21, n. 3 prevede una deroga al principio generale secondo cui deve esservi un'unico soggetto passivo per ogni tipo di operazione, ma tale deroga sussiste al fine di garantire la riscossione dell'imposta e la prevenzione di frodi, finalità

6 — *Molenheide e a.*, supra cit., punto 41, nonché le conclusioni dell'avvocato generale Fennelly in tale causa, paragrafo 39.

7 — Come in *Molenheide*. V. altresì sentenza 5 dicembre 1996, causa C-85/95, *Reisdorf* (Racc. pag. I-6257, punto 29).

8 — Sentenza 14 luglio 1988, cause riunite 123/87 e 330/87, *Jeunehomme e a.* (Racc. pag. 4517, punto 16).

9 — Citata supra. La Corte ritenne che il principio della neutralità dell'imposta non osta a che uno Stato membro proceda alla riscossione a posteriori dell'IVA presso un soggetto passivo che ha indebitamente fatturato una cessione di beni in esenzione da IVA.

riconosciuta e promossa dalla sesta direttiva<sup>10</sup>.

22. La Federation fa valere che l'interpretazione restrittiva dell'art. 21, n. 3, è confortata dalla storia legislativa dell'art. 21. In effetti, prima dell'adozione della direttiva 2000/65, la quale ha introdotto l'attuale art. 21, n. 3, la possibilità di considerare un altro soggetto responsabile per il versamento dell'IVA, appariva più limitata<sup>11</sup>. Tuttavia, a mio avviso, ciò non costituisce un motivo sufficiente per interpretare l'art. 21, n. 3 in senso contrario al suo significato apparente, vale a dire che l'inciso «nelle situazioni di cui ai paragrafi 1 e 2», faccia riferimento a tutte le situazioni menzionate all'art. 21, nn. 1 e 2.

10 — V., per quanto attiene alla finalità di prevenzione delle frodi, le mie conclusioni nelle cause C-255/02, Halifax (sentenza 21 febbraio 2006, Racc. pag. I-1609), C-419/02, BUPA (sentenza 21 febbraio 2006, Racc. pag. I-1685) e C-223/03, University of Huddersfield (sentenza 21 febbraio 2006, Racc. pag. I-1751), in particolare il paragrafo 73 nonché la giurisprudenza ivi citata.

11 — Ad esempio, l'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva, prima dell'ultima modifica, disponeva che il fornitore potesse essere considerato responsabile in solido nel caso di prestazioni di servizi intangibili, mentre l'art. 21, n. 1, lett. c) non menzionava la possibilità di una responsabilità solidale in riferimento a chiunque dichiarasse l'imposta sul valore aggiunto su una fattura. Tuttavia, tale possibilità di imporre una responsabilità solidale era espressamente prevista dall'art. 21, n. 1, lett. a) rispetto a soggetti obbligati al pagamento laddove la cessione imponibile di beni e servizi venisse effettuata da un soggetto passivo residente all'estero. V. Terra, B. e Kajus, J., «Directive 2000/65 on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT: Representation Rules Simplified», *International VAT Monitor*, Vol. 11, N. 6 (2000), pag. 272-273. Gli autori menzionati fanno riferimento al nono 'considerando' del preambolo della direttiva 2000/65, il quale proclama che gli Stati membri possono *continuare* a prevedere la responsabilità solidale. Da ciò, essi traggono la conclusione che l'art. 21, n. 3, non era inteso ad *estendere* la possibilità di considerare un altro soggetto responsabile. A mio parere, tuttavia, tale 'considerando' deve essere inteso, in termini più generali, come volto ad indicare che l'art. 21 continua a consentire la previsione della responsabilità solidale, e che, ad ogni modo, tale modifica non era tesa a restringere tale possibilità.

23. È evidente che ciò non significa che, in base al diritto comunitario, l'Amministrazione Finanziaria abbia carta bianca nell'imporre una responsabilità solidale per l'assolvimento dell'IVA. Nell'attuare le disposizioni della sesta direttiva, le autorità nazionali sono vincolate all'osservanza dei principi generali del diritto comunitario<sup>12</sup>. Come giustamente osservato dal giudice del rinvio, tra di essi figurano il principio di certezza del diritto e di proporzionalità.

24. A tal riguardo, è opportuno rammentare che, in base al principio della certezza del diritto, i provvedimenti adottati ai sensi dell'art. 21, n. 3, della sesta direttiva, devono essere inequivoci e la loro applicazione prevedibile per coloro che vi siano sottoposti<sup>13</sup>, mentre il principio di proporzionalità impone che le misure siano appropriate rispetto all'obiettivo che si prefiggono di raggiungere<sup>14</sup>.

25. Nel presente contesto, il giudice nazionale dovrà ponderare l'esigenza di garantire la riscossione dell'IVA con l'interesse ad assicurare che normali operazioni commerciali non vengano rese irragionevolmente difficili dalla minaccia della responsabilità per il mancato versamento dell'IVA dovuta da un altro soggetto.

12 — V., tra l'altro, sentenza 26 aprile 1988, causa 316/86, Krücken (Racc. pag. 2213, punto 22).

13 — V., per analogia, sentenze 22 febbraio 1984, causa 70/83, Kloppenburg (Racc. pag. 1075, punto 11) e 29 aprile 2004, causa C-177/01, Sudholz (Racc. pag. I-4243).

14 — A titolo di esempio, Molenheide e a., sopra cit., punto 47.

26. La Federation fa valere che le presunzioni contenute nella Section 77A, sesto comma del VAT Act 1994, collidono con i principi generali del diritto comunitario, in quanto sarebbe estremamente difficile rilevare un prezzo di mercato aperto nel comparto dei telefoni cellulari e CPU e quindi riconoscere che un'offerta sia al di sotto del prezzo di mercato aperto. Secondo la Federation, la responsabilità solidale gravante su tutte le società nella stessa catena di cessioni, in particolare se basate su presunzioni relative al prezzo di precedenti cessioni, introdurrebbe rischi finanziari inaccettabili per gli investitori. In pratica, per i commercianti sarebbe impossibile svolgere un'indagine per individuare una catena di cessioni dietro i loro clienti e fornitori immediati. Di conseguenza, i commercianti non potrebbero tutelarsi adeguatamente, indipendentemente da quanta ordinaria diligenza dimostrino e nonostante il fatto che essi possano essere (innocenti) estranei rispetto a qualsiasi illecito.

27. A mio avviso, a norma della sesta direttiva, gli Stati membri possono ritenere un soggetto responsabile per l'assolvimento dell'IVA qualora, al momento in cui abbia effettuato l'operazione, sapesse o avesse ragionevolmente dovuto sapere che, nella catena di cessioni, l'IVA non sarebbe stata assolta<sup>15</sup>. A tal riguardo, l'Amministrazione

Finanziaria nazionale può basarsi su presunzioni di conoscenza. Cionondimeno, tali presunzioni non devono comportare, *de facto*, un sistema di responsabilità oggettiva.

28. Ne consegue che le presunzioni di frode dell'IVA devono scaturire da circostanze che facciano presumere una frode dell'IVA, rispetto alle quali si possa ragionevolmente ritenere che i commercianti ne fossero a conoscenza. Gli Stati membri possono imporre ai commercianti un obbligo di vigilanza e di informazione in ordine al contesto di fatto in cui si collocano i beni oggetto del loro commercio. Tuttavia, tale dovere non deve implicare un onere eccessivamente gravoso per i commercianti che adottino le necessarie precauzioni al fine di svolgere il proprio commercio secondo buona fede.

29. Inoltre, le presunzioni devono essere confutabili, senza richiedere la prova di fatti eccessivamente difficili da accertare per i commercianti<sup>16</sup>.

30. Qualora tali requisiti non venissero soddisfatti, l'applicazione delle presunzioni potrebbe effettivamente inficiare l'imperativo secondo il quale un soggetto può essere ritenuto responsabile per il versamento

15 — V., per analogia, le mie conclusioni in cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a., decisa con sentenza 12 gennaio 2006 (Racc. pag. I-483, paragrafo 41).

16 — Molenheide e a., citata supra, punto 52 e, per analogia, sentenza 14 luglio 2005, causa C-435/03, British American Tobacco (Racc. pag. I-7077, punto 28), nonché le mie conclusioni in tale causa, paragrafo 17.

dell'IVA solo qualora sapesse o potesse ragionevolmente sapere che l'IVA non sarebbe stata versata. Ciò equivarrebbe ad introdurre una responsabilità oggettiva surrettizia.

31. La valutazione, alla luce di questi criteri, del sistema di presunzioni contenuto nella Section 77A, sesto comma, del VAT Act 1994, deve essere rimessa al giudice, il cui compito è quello di riesaminare se le norme e le prassi nazionali in esame siano compatibili con il diritto comunitario<sup>17</sup>.

*B — Sulla seconda e quarta questione pregiudiziale*

32. Con la seconda e quarta questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede se e in qual misura l'art. 22, n. 8, della sesta direttiva consenta agli Stati membri di stabilire una responsabilità solidale e se l'art. 22, n. 8, consenta agli Stati membri di disporre che un soggetto, distinto dal soggetto passivo, sia tenuto a fornire una cauzione per il pagamento dell'imposta.

33. Il governo del Regno Unito afferma che, benché l'autorizzazione alle disposizioni che introducono la responsabilità solidale non possa essere desunta dall'art. 21, l'art. 22, n. 8

conceda siffatta autorizzazione. Secondo il governo del Regno Unito, tale disposizione consente agli Stati membri di stabilire che qualunque soggetto sia responsabile per il pagamento dell'IVA in solido con qualsiasi soggetto passivo in forza dell'art. 21, n. 1 o n. 2, della sesta direttiva, ovvero di disporre che un soggetto sia tenuto a prestare una cauzione per l'IVA dovuta da un altro soggetto, sempreché le disposizioni in questione siano considerate necessarie per la corretta riscossione dell'IVA e per la prevenzione di frodi e siano assoggettate ai principi generali di diritto comunitario.

34. La Federation sostiene, al contrario, che l'art. 22, n. 8, non consenta agli Stati membri di introdurre provvedimenti che impongano obblighi gravanti su soggetti diversi dal soggetto passivo, quale individuato dall'art. 21 della direttiva medesima.

35. L'Irlanda sostiene, analogamente, che l'art. 22, n. 8, non possa, di per sé, costituire valido fondamento per la responsabilità solidale. Gli Stati membri avrebbero la facoltà, nel rispetto dei principi generali di diritto comunitario, di disporre che ogni soggetto passivo dell'IVA, in virtù dell'art. 21, n. 3, possa essere tenuto, a norma dell'art. 22, n. 8, a prestare una cauzione per l'imposta dovuta da parte di un altro soggetto. I governi portoghese e cipriota condividono essenzialmente tale posizione.

<sup>17</sup> — V, per analogia, Molenheide e a., punto 49, e la giurisprudenza citata alla nota 3.

36. In termini simili, la Commissione rileva che l'art. 22, n. 8, della sesta direttiva non consente agli Stati membri di estendere la responsabilità per l'assolvimento dell'IVA a soggetti che non vi siano obbligati in forza dell'art. 21 della medesima direttiva. L'art. 22, n. 8, di per sé, non consente agli Stati membri neppure di disporre che un soggetto sia tenuto a prestare una cauzione per l'IVA dovuta da un altro soggetto. Tuttavia, una volta introdotta la responsabilità solidale in forza di un provvedimento adottato sulla base dell'art. 21, n. 3, della sesta direttiva, l'art. 22, n. 8, nel combinato disposto con l'art. 22, n. 7, della medesima, consente di imporre a qualsiasi debitore in solido dell'IVA l'obbligo di fornire una cauzione per le somme dovute, nei limiti dei principi generali di diritto comunitario.

contemplati nei precedenti paragrafi dell'art. 22<sup>18</sup>. Di conseguenza, la previsione di una responsabilità solidale può basarsi unicamente sull'art. 21, n. 3, mentre gli obblighi amministrativi discendenti da tale responsabilità derivano dall'art. 22. A tal proposito, la Commissione ha giustamente messo in evidenza che l'art. 22, n. 7, impone agli Stati membri di adottare le misure necessarie affinché le persone — che, a norma dell'art. 21, n. 3, sono considerate responsabili in solido del pagamento dell'IVA — assolvano gli obblighi dettati dall'art. 22. L'art. 22, nn. 7 e 8, consente, pertanto, agli Stati membri di stabilire che ogni soggetto responsabile del pagamento dell'IVA ai sensi dell'art. 21, n. 3, sia tenuto a prestare una cauzione per tale versamento. Tuttavia, l'art. 22, n. 8, non costituisce il fondamento per estendere la responsabilità per l'assolvimento dell'IVA e tale disposizione non consente neppure agli Stati membri di disporre che un soggetto distinto dal debitore dell'IVA, ai sensi dell'art. 21, sia tenuto a fornire una cauzione per l'assolvimento dell'IVA dovuta da un altro soggetto.

37. Condivido tale analisi. L'art. 22, n. 8, consente agli Stati membri di «stabilire altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare frodi». Tale disposizione non istituisce, tuttavia, una responsabilità per l'assolvimento dell'imposta non altrimenti prevista nella sesta direttiva. La determinazione della responsabilità per il pagamento dell'IVA è disciplinata dall'art. 21 della direttiva medesima. L'art. 22 di quest'ultima contempla uno specifico obbligo amministrativo per i soggetti individuati come responsabili e l'art. 22, n. 8, consente agli Stati membri di fare gravare su *tali soggetti* obblighi diversi da quelli espressamente

#### C — Sulla quinta questione

38. Alla luce delle soluzioni relative alle precedenti questioni, non è necessario, a mio avviso, risolvere separatamente la quinta questione pregiudiziale.

18 — V. altresì Reisdorf, cit. supra, punto 27.

#### IV — Conclusione

39. Pertanto, suggerisco alla Corte di risolvere nei seguenti termini le questioni pregiudiziali sottoposte:

- 1) 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 d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, consente agli Stati membri di disporre che chiunque possa essere considerato responsabile per l'assolvimento dell'IVA in solido con ogni debitore dell'imposta di cui all'art. 21, n. 1, o n. 2, subordinatamente solo ai principi generali di diritto comunitario, quali il principio di proporzionalità e il principio di certezza del diritto.

Alla luce dei suddetti principi, un soggetto può essere considerato responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA, quando, all'atto dell'operazione effettuata, fosse a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che, nella catena di cessioni, l'IVA non sarebbe stata assolta. A tal riguardo, l'Amministrazione Finanziaria nazionale può basarsi su presunzioni, a condizione che tali presunzioni siano suscettibili di prova contraria e che si fondino su fatti che inducano a ritenere la sussistenza di frodi nell'IVA, fatti che possano ritenersi presumibilmente noti agli operatori interessati ovvero in merito ai quali questi fossero tenuti ad acquisire informazioni.

- 2) L'art. 22, n. 8, della medesima direttiva non consente agli Stati membri di stabilire che chiunque sia responsabile per il pagamento dell'IVA in solido con ogni debitore dell'imposta di cui all'art. 21, n. 1 o n. 2, della direttiva, e lo stesso art. 22, n. 8 non consente neppure agli Stati membri di disporre che un soggetto che non sia responsabile per il pagamento dell'IVA a norma dell'art. 21 della direttiva, debba fornire una cauzione per il versamento dell'IVA dovuto da altro soggetto.