

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

M. POIARES MADURO

presentate il 16 febbraio 2005¹

1. In tre cause relative a soggetti coinvolti inconsapevolmente in un tipo di frode relativa all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») definita «frode a carosello» la High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division (magistrato di secondo grado d'Inghilterra e del Galles, per questioni tributarie) domanda a questa Corte se le operazioni negoziali che formano parte di un disegno fraudolento ideato da terzi siano qualificabili come attività economiche ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE².

2. Le domande di pronuncia pregiudiziale originano dai ricorsi in appello dinanzi alla High Court of Justice (Chancery Division) nelle cause promosse dalle società Optigen Ltd (in prosieguo: la «Optigen»), Fulcrum Electronics Ltd (in prosieguo: la «Fulcrum») e Bond House Systems Ltd (in prosieguo: la «Bond House»). Convenuti, in tutte le cause, sono the Commissioners of Customs and Excise (ufficio britannico responsabile per la gestione e la riscossione dell'IVA; in prosieguo: «l'ufficio IVA»). I ricorsi in appello della Optigen e della Fulcrum sono diretti ciascuno avverso una decisione del VAT and Duties Tribunal, London (commissione tri-

butaria competente in materia di IVA; in prosieguo: «il Tribunal») (di Londra). Il ricorso in appello della Bond House è diretto avverso una decisione del Tribunal, Manchester. In tutte queste decisioni era stato affermato, sostanzialmente, che le operazioni che fanno parte di una frode a carosello non ricadono nella sfera di applicazione dell'IVA.

I — Disposizioni rilevanti del diritto comunitario

3. L'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE³, stabilisce gli elementi essenziali del sistema comune dell'IVA:

«Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia

1 — Lingua originale: il portoghese.

2 — 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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

3 — Prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301; in prosieguo: la «prima direttiva»).

il numero di operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

A ciascuna operazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4. Secondo l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

5. L'art. 4, n. 1, della sesta direttiva stabilisce che si considera «soggetto passivo» «chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

6. L'art. 4, n. 2, definisce come «attività economiche» «tutte le attività del produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali

o assimilate». L'art. 4, n. 2, stabilendo che «si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

II — Fatti e domande di pronuncia pregiudiziale

A — *Premessa generale: «frode a carosello»*

7. Nella sua ordinanza nella causa Bond House, il Tribunal, Manchester fornisce una chiara spiegazione di quella che l'ufficio IVA definisce una frode a carosello⁴:

«Nella sua forma più semplice una frode a carosello opera nel seguente modo. Un commerciante ("A"), iscritto nel registro dell'IVA di uno Stato membro dell'Unione europea, vende beni imponibili ad un commerciante ("B"), registrato per l'IVA in un altro Stato membro. La vendita di A a B è ad

⁴ — Ordinanza del Tribunal, Manchester, 29 aprile 2003 (presidente: sig. Colin Bishopp), Bond House Systems Limited/C&E, punti 15-18 (note aggiunte dallo scrivente).

aliquota zero nello Stato membro di A^[5]. B deve dichiarare l'acquisto e pagare la tassa ad esso relativa nel suo Stato membro e, posto che abbia l'intenzione di utilizzare questi beni per una cessione a sua volta imponibile, fa valere quindi un credito per la stessa somma a titolo di imposta pagata a monte. Normalmente, se egli partecipa ad una frode a carosello, non fa né l'una cosa né l'altra. B vende quindi i beni ad un altro commerciante ("C") iscritto nel registro dell'IVA del proprio Stato membro, fatturando e riscuotendo l'IVA sulla controprestazione. Tuttavia omette di rendere conto alle autorità tributarie di tale IVA e scompare completamente; diventa quello che [l'Ufficio IVA] definisce un «commerciante irreperibile». Nondimeno, nel momento in cui realizza la sua vendita a C, mentre è ancora iscritto nel registro dell'IVA e prima che l'Ufficio IVA si renda conto che egli è, o potrebbe diventare, un commerciante irreperibile e sia in grado di intervenire (ad esempio, cancellando B dal registro), egli fornisce una fattura indicante l'IVA a C, che reclama l'IVA versata a B come imposta pagata a monte. C (che l'Ufficio IVA chiama "intermediario") vende quindi i beni ad un commerciante registrato in un altro Stato membro: l'elemento caratteristico della frode più semplice è che questo acquirente è A, ed è tale circolarità che fa nascere il termine di «frode a carosello». C ha diritto all'imposta assolta sui beni acquistati ma, poiché la vendita ad A è ad aliquota zero nello Stato membro di C, egli non deve dichiarare alcuna tassa riscossa sui beni in uscita^[6]. Se la frode ha successo, il risultato è che B ha incamerato, ma non dichiarato, l'IVA che le autorità tributarie

devono pagare a C. In questa situazione B agisce certamente con dolo e probabilmente anche A; C può ben essere del tutto all'oscuro di quanto sta accadendo e dell'uso che viene fatto della sua partecipazione. (...) In base alla ricostruzione dell'Ufficio IVA, l'obbiettivo di B non è di effettuare compravendite nell'esercizio di un'ordinaria attività, ma solo di mettersi nella condizione di riscuotere l'IVA. (...) I beni non sono nulla più che un elemento di copertura necessario a conferire verosimiglianza alle operazioni (...) A (almeno se prende parte alla frode), analogamente, non ha un genuino obiettivo commerciale nel riacquistare quanto ha appena venduto. Benché sia possibile che anche A sia un partecipante inconsapevole, se i beni gli vengono venduti da C ad un prezzo inferiore a quello a cui egli li ha venduti a B (o inferiore al prezzo a cui, in considerazione dell'andamento del mercato, egli potrebbe venderli in futuro), la teoria dell'Ufficio IVA è che A e B agiscano di concerto e che il riacquisto da parte di A sia preferito, in parte, per motivi di controllo e, in parte, perché è più semplice e più economico utilizzare un determinato quantitativo di beni più volte piuttosto che acquistare per ogni sequenza una nuova fornitura sul mercato aperto. (...) B può permettersi di vendere i beni a C a un prezzo inferiore a quanto pagato ad A, e lo farà se necessario ad assicurare la vendita, perché sa di guadagnare omettendo di dichiarare l'IVA riscossa sui beni venduti».

5 — Ai sensi dell'art. 28 quater, parte A, lett. a), della sesta direttiva, la cessione di beni ad un operatore in un altro Stato membro è esente da IVA. Nella formulazione dello UK Valued Tax Act 1994 la cessione è «ad aliquota zero».

6 — Come osservato prima, la cessione di beni ad un operatore in un altro Stato membro è esente da IVA. Il venditore è autorizzato a detrarre l'imposta di cui è debitore in forza dell'art. 17, n. 2, lett. d), della sesta direttiva come introdotto dall'art. 28 septies, n. 1, della medesima.

8. È possibile immaginare infinite variazioni della catena di operazioni negoziali, considerevolmente più complicate di quella prima descritta, e in realtà gli stessi beni possono venire «spediti in giro» attraverso più catene differenti. In ogni caso, il problema resta

fondamentalmente lo stesso: un commerciante riscuote una somma pagatagli a titolo di IVA, ma non la dichiara alle autorità tributarie. Il commerciante irreperibile può servirsi di una partita IVA «rapinata» o può registrarsi per l'IVA e semplicemente scomparire prima che le autorità tributarie entrino in azione.

9. Sembra che ci sia stato un incremento in questo tipo di frode nel commercio intracomunitario negli ultimissimi anni e attualmente essa costituisce una forte preoccupazione per gli Stati membri. Sebbene l'esatto ammontare del denaro coinvolto sia difficile da valutare, essa provoca una notevole perdita per l'erario pubblico⁷.

B — Fatti nelle cause in oggetto

10. I fatti nelle cause in oggetto, come risultano dalle ordinanze di rinvio della High Court of Justice, si presentano come segue.

⁷ — Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, 16 Aprile 2004, COM(2004) 260 def.

a) I fatti nelle cause Optigen e Fulcrum

11. La Optigen e la Fulcrum erano commercianti, principalmente di microcircuiti (chip) per computer, che esse acquistavano da società nel Regno Unito e vendevano a clienti situati in altri Stati membri. La Optigen e la Fulcrum hanno partecipato inconsapevolmente a numerose operazioni integranti una frode a carosello. Esse non avevano rapporti con il commerciante resosi «irreperibile», né erano a conoscenza, o avevano ragione di esserlo, del loro coinvolgimento in una rete di operazioni se non quali ordinari acquirenti da un fornitore e ordinari rivenditori ad una società in un altro Stato membro. L'Ufficio IVA ha respinto la domanda di rimborso dell'IVA presentata dalla Optigen e dalla Fulcrum, in quanto gli acquisti e le vendite dichiarati sarebbero stati privi di giustificazione economica e non avrebbero fatto parte di alcuna attività economica. Secondo l'Ufficio IVA, ai fini dell'IVA gli acquisti non sarebbero forniture utilizzate o da utilizzarsi a fini commerciali e le vendite non sarebbero cessioni effettuate nell'ambito di un'attività economica.

12. La Optigen e la Fulcrum hanno impugnato le decisioni dell'Ufficio IVA dinanzi al Tribunal, London, che ha riunito i due procedimenti. Con decisione 1° maggio 2003, il detto Tribunal ha respinto l'impugnazione della Fulcrum e della Optigen, concludendo che l'Ufficio IVA avesse correttamente

sostenuto che le operazioni in questione non ricadevano nella sfera di applicazione dell'IVA. Esso reputava che un commerciante non abbia diritto al rimborso dell'IVA assolta su beni acquistati che egli poi abbia venduto a società fuori del Regno Unito, quando nella catena di cessioni c'è un commerciante irreperibile o un commerciante che fa uso abusivo di una partita IVA, perfino se il commerciante che reclama il rimborso non fosse in alcun modo coinvolto, e non fosse a conoscenza, dell'inadempimento da parte dell'altro commerciante degli obblighi a lui incombenti o dell'uso abusivo della partita IVA, e le catene di cessioni che includevano gli acquisti e le vendite da parte del commerciante facessero parte di una frode a carosello messa in opera da terzi a sua insaputa. Sia la Optigen che la Fulcrum hanno presentato ricorso in appello dinanzi alla High Court of Justice avverso la decisione del detto Tribunal.

maggio 2002, commerciando come aveva sempre fatto, la Bond House ha realizzato numerosi acquisti e vendite di CPU. Parte di queste vendite — 51 operazioni, che costituivano approssimativamente il 99% del fatturato della Bond House per il maggio 2002 — è stata operata in favore di clienti in altri Stati membri. In tutti i casi la Bond House ha comprato le CPU da un fornitore britannico a quello che considerava un ragionevole valore di mercato, le ha ricevute in consegna e ha pagato al fornitore il prezzo convenuto, più una somma fatturatagli a titolo di IVA. Essa ha fornito le CPU ai suoi clienti stranieri per un prezzo un po' più alto di quello che essa stessa aveva pagato. Dal momento che tali forniture erano ad aliquota zero, la Bond House ha presentato una dichiarazione IVA per il maggio 2002 con cui reclamava il rimborso della somma che aveva pagato sui suoi acquisti a titolo di IVA. L'Ufficio IVA ha respinto, in relazione a 27 acquisti, la richiesta della Bond House di rimborso delle imposte pagate a monte.

b) I fatti nella causa Bond House

13. La Bond House era, all'epoca dei fatti, una società di diritto inglese e gallese ed operava come commerciante di componenti per computer. La parte più consistente, per valore, dei suoi affari era costituita da acquisti all'ingrosso di microprocessori («central process units», unità centrali di elaborazione; in prosieguo: la o le «CPU») da fornitori iscritti nel registro dell'IVA nel Regno Unito, che vendeva a commercianti registrati per l'IVA in altri Stati membri. Nel

14. La Bond House ha impugnato la decisione dell'Ufficio IVA dinanzi al Tribunal, Manchester. Con decisione 29 aprile 2003, emendata con addendum 8 maggio 2003, il detto Tribunal ha concluso che 26 dei 27 acquisti non potevano essere considerati attività economiche ai sensi della sesta direttiva ed erano al di fuori della sfera di applicazione dell'IVA. Esso considerava che quegli acquisti facessero parte di una serie di operazioni aventi un obbiettivo fraudolento. Sebbene la Bond House non sapesse nulla di quell'obbiettivo e non fosse coinvolta in

nessuna trasgressione, quelle operazioni erano prive di giustificazione economica. Esse dovevano essere valutate secondo criteri oggettivi. Pertanto era irrilevante che la Bond House non avesse agito illecitamente. Infine, la Bond House non poteva vantare, a titolo di aspettativa legittima, che la sua richiesta per un rimborso dell'IVA pagata a monte venisse accolta, e l'Ufficio IVA, privando la Bond House di tale rimborso, non contravveniva ai principi di proporzionalità o di certezza del diritto né violava, nei suoi confronti, i diritti dell'uomo. La Bond House ha presentato un ricorso in appello avverso questa decisione dinanzi alla High Court of Justice. La High Court sottolinea, nella sua ordinanza di rinvio, che la Bond House non era a conoscenza della frode denunciata dall'Ufficio IVA e che la società non ha agito con grave negligenza nel condurre le sue attività.

C — Questioni pregiudiziali

15. Considerando che la legge nazionale applicabile — il Value Added Tax Act 1994 (legge britannica 1994 sull'IVA) — deve essere interpretata alla luce del sistema comune dell'IVA, la High Court of Justice cerca un'indicazione circa il modo di stabilire se le operazioni in questione ricadano nella sfera di applicazione di tale sistema. Nella presente causa si controverte sul se la Bond House, la Fulcrum e la Optigen abbiano svolto un'attività economica, prendendo involontariamente parte ad un «carosello». La High Court of Justice chiede, essenzial-

mente, se operazioni quali quelle in questione vadano qualificate come attività economiche ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva e se, per compiere questa valutazione, si debba considerare la catena di operazioni nel complesso o ogni operazione singolarmente.

16. Hanno presentato osservazioni scritte l'Optigen, la Fulcrum e la Bond House; i governi del Regno Unito e di Danimarca; il Consiglio; e la Commissione. All'udienza tenuta l'8 dicembre 2004 la Corte ha ascoltato le osservazioni orali delle società Optigen, Fulcrum e Bond House, dei governi del Regno Unito, della Repubblica ceca e della Danimarca, nonché della Commissione. Il Consiglio decideva di non presentare osservazioni orali una volta chiarito che nessuna parte avrebbe messo in questione la validità delle disposizioni della sesta direttiva.

III — Valutazione

17. Ovviamente, il commercio di CPU viene considerato normalmente come un'attività economica. Perciò la seguente analisi si concentrerà principalmente sulle ragioni

per cui, secondo l'opinione del Regno Unito, questo non sarebbe il caso nelle presenti circostanze. In primo luogo, esaminerò l'affermazione secondo cui occorrerebbe valutare la natura delle operazioni con riferimento allo schema complessivo del carousel. In secondo luogo, considererò l'opinione che si debba prestare attenzione allo scopo fraudolento che è alla base delle operazioni. Considererò successivamente le implicazioni della giurisprudenza secondo la quale certe attività illecite ricadono fuori della sfera di applicazione dell'IVA. Come quarto punto, tratterò la questione della certezza del diritto, un elemento su cui la Optigen, la Fulcrum e la Bond House hanno posto molta enfasi nelle loro osservazioni orali e scritte. La parte finale offrirà alcune riflessioni in vista della necessità di far fronte alla frode a carousel.

A — L'opinione che il carousel debba essere considerato complessivamente

18. Le società Optigen, Fulcrum, Bond House e la Commissione ritengono che le operazioni abbiano la qualità di attività economiche ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva. Secondo loro l'acquisto e la vendita di CPU è, di per sé, un'attività economica. Il fatto che altre persone abbiano iniziato una catena di operazioni per frodare le autorità tributarie non ha alcuna attinenza

con la natura delle operazioni cui hanno partecipato le società Bond House, Optigen e Fulcrum.

19. I governi di Danimarca e della Repubblica ceca appoggiano la tesi del Regno Unito, secondo cui le operazioni non hanno la qualità di attività economiche ai sensi della direttiva. Il Regno Unito afferma che le operazioni che fanno parte di una frode a carousel non ricadono nella sfera di applicazione della sesta direttiva, dal momento che non sono genuine attività economiche; il loro fine ultimo è l'appropriazione indebita di denaro pagato a titolo di IVA, piuttosto che la messa in circolazione di prodotti nel mercato a fini di consumo. Dal momento che l'IVA su tali operazioni non è pagabile, non ci può essere un fondamento per il recupero dell'IVA. L'argomento vale per tutti gli anelli del carousel perché, senza il disegno fraudolento, nessuna delle operazioni avrebbe avuto luogo.

20. Cruciale nella linea di ragionamento del Regno Unito è l'opinione che lo schema del carousel debba essere considerato nel suo complesso per determinare se l'IVA si applichi ad ognuna delle operazioni al suo interno. Non condivido questo punto di vista.

21. La Corte ha ripetutamente affermato che la sfera d'applicazione determinata dalla

nozione di «attività economica» di cui all'art 4, n. 2, della sesta direttiva è vasta e che il termine ha un carattere oggettivo⁸. Le esenzioni dalla sfera di applicazione dell'IVA devono essere espresse e precise⁹. Come la Corte ha dichiarato nella causa Rompelman: «Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce (...) la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività (...)»¹⁰. Nella sua sentenza 26 marzo 1987, Commissione/Paesi Bassi, la Corte sosteneva che per determinare se un'attività è un'attività economica ai fini del sistema comune dell'IVA, «l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dalle sue finalità o dai suoi risultati»¹¹.

22. Il Regno Unito fa riferimento alle sentenze Faaborg-Gelting Linien¹² e Stockholm Lindöpark¹³ per argomentare che occorre considerare le operazioni alla luce di tutte le circostanze in cui esse si svolgono per accertare se siano soggette ad IVA. Ad ogni modo, tali sentenze non autorizzano la conclusione che una catena di cessioni debba essere considerata nel suo complesso per

determinare se le operazioni che ne fanno parte vadano qualificate come attività economica.

23. Nel caso Faaborg-Gelting Linien si domandava alla Corte se le operazioni di ristorazione vadano qualificate come cessioni di beni o come prestazioni di servizi ai sensi della sesta direttiva. La Corte rispondeva che le operazioni di ristorazione devono essere considerate come prestazioni di servizi, poiché sono contrassegnate da una serie di elementi e di atti, dei quali la fornitura del cibo è soltanto una parte e nel cui ambito predominano ampiamente i servizi¹⁴.

24. La causa Stockholm Lindöpark riguardava la questione se l'attività di gestione di un campo da golf debba essere classificata, per determinare se possa essere considerata esente da IVA, come locazione di beni immobili o come prestazione di servizi connessa alla pratica dello sport o dell'educazione fisica. La Corte sosteneva che «l'attività di gestione di un campo da golf implica, in linea generale, non soltanto la messa a disposizione passiva di un terreno, ma altresì un gran numero di attività commerciali, come la supervisione, la gestione e l'assistenza costante da parte del

8 — Ad es., sentenze 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. 1471, punto 8), 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 19), 4 dicembre 1990, causa C-186/89, Van Tiem (Racc. pag. I-4363, punto 17), nonché 26 giugno 2003, causa C-305/01, MGK-Kraftfahrzeuge-Factory (Racc. pag. I-6729, punto 42).

9 — Sentenza Commissione/Paesi Bassi, cit., punto 19.

10 — Sentenze Rompelman, cit., punto 19, e 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia (Racc. pag. 4797, punto 15).

11 — Sentenza Commissione/Paesi Bassi, cit., punto 8.

12 — Sentenza 2 maggio 1996, causa C-231/94 (Racc. pag. I-2395).

13 — Sentenza 18 gennaio 2001, causa C-150/99 (Racc. pag. I-493).

14 — Sentenza Faaborg-Gelting Linien, cit., punto 14. La Corte nota che la situazione è differente nel «caso di un'operazione avente ad oggetto alimenti "da asportare", non accompagnata da servizi volti a rendere più piacevole il consumo in loco in un ambiente adeguato».

prestatario, la messa a disposizione di altri impianti, e così via»¹⁵. Di conseguenza, in assenza di circostanze del tutto particolari la locazione di un campo da golf non costituisce la prestazione principale¹⁶.

25. Né nella causa Faaborg-Gelting Linien né in quella Stockholm Lindöpark veniva messo in dubbio che le attività in questione fossero di natura economica. Entrambe le cause coinvolgevano operazioni imponibili ai sensi della sesta direttiva. Tuttavia, invece di suddividere l'operazione imponibile nelle sue varie parti per tassarle separatamente, la Corte applicava il principio dell'«unità della prestazione», come osservava l'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer nelle conclusioni da lui presentate nella causa Hotel Scandic Gåsabäck¹⁷.

26. Inoltre, le circostanze prese in considerazione dalla Corte nel caso Faaborg-Gelting Linien riguardavano una serie di atti realizzati nella stessa occasione in connessione con una sola operazione da parte di un solo soggetto passivo. Nel caso Stockholm Lindö-

park la Corte esaminava una serie di atti che, nel loro insieme, costituivano una sola attività economica.

27. Al contrario, una frode a carosello riguarda una serie di attività consecutive, realizzate da numerosi commercianti in una catena di cessioni. È elemento essenziale del sistema comune dell'IVA il fatto che l'IVA diventi esigibile per ogni operazione nell'ambito di una catena di cessioni¹⁸. Occorre perciò valutare ogni operazione singolarmente. Conseguentemente, il carattere di una determinata operazione nella catena non può essere modificato da eventi precedenti o successivi¹⁹.

28. Il Regno Unito sostiene, correttamente, che l'IVA deve essere applicata conformemente alla situazione economica effettiva. Tuttavia, questo non implica che il carattere di un'operazione in una catena di cessioni debba essere determinato con riferimento all'intera catena. Proprio all'opposto, la giurisprudenza riafferma la regola che un'attività deve essere valutata oggettivamente e autonomamente quando afferma che occorre prendere in considerazione la situazione

15 — Sentenza Stockholm Lindöpark, cit., punto 26.

16 — *Ibidem*.

17 — Conclusioni presentate nella causa C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, decisa con sentenza 20 gennaio 2005 (Racc. pag. I-743, paragrafo 21). Cfr. sentenza 12 giugno 2003, causa C-275/01, Sinclair Collis (Racc. pag. I-5965, punti 25-30).

18 — V. l'art. 2 della prima direttiva.

19 — V., in questo senso, sentenza 29 giugno 1999, causa C-158/98, Coffeeshop «Siberië» (Racc. pag. I-3971, punto 22).

economica effettiva e che la forma giuridica non è decisiva²⁰.

29. La regola secondo cui ogni operazione deve essere considerata singolarmente e di per sé, indipendentemente dal suo scopo o dai suoi risultati, si fonda sui principi di neutralità del sistema comune dell'IVA e di certezza del diritto, il quale ultimo esige che l'applicazione del diritto comunitario sia prevedibile per i soggetti²¹. Questo assicura che al momento dell'operazione imponibile si possa, in linea di principio, determinare se la medesima rientri o meno nella sfera di applicazione della sesta direttiva.

B — *Lo scopo alla base delle operazioni*

30. Il Regno Unito osserva inoltre che è necessario considerare lo scopo alla base delle operazioni²², che in questo caso è quello di perpetrare una frode. Senza tale

scopo, il carosello e tutte le operazioni che lo costituiscono non sarebbero esistiti come normale fenomeno economico. La Optigen ritiene che questo punto di vista sia, di fatto, soggettivo, perché adotta la prospettiva del commerciante irreperibile, ignorando le intenzioni degli altri commercianti. Secondo il Regno Unito però il suo punto di vista non si fonda sulle intenzioni di un particolare commerciante, ma sulla deduzione oggettiva che i beni sono circolati come parte di uno schema di carosello che non serviva ad un fine economico.

31. Questa tesi deve essere respinta, già solo perché si basa su una valutazione dello scopo e dei risultati dell'intera catena invece che sulle caratteristiche di ogni singola operazione. L'affermazione che le operazioni, in definitiva, non avevano uno scopo economico si fonda su una serie di circostanze che va al di là dei fattori che determinano se un'operazione inserita nella catena rientri nella sfera di applicazione dell'IVA. Come ho concluso in precedenza, ogni operazione deve essere valutata singolarmente, senza considerare il suo scopo o risultato. Il carattere di un'operazione inserita in una catena non è influenzato dal fatto che i beni, in seguito, passino per le mani dello stesso commerciante. Lo scopo dell'appropriazione indebita di denaro può essere stato all'origine della catena di operazioni, ma tale appropriazione indebita è un'attività con una sua logica distinta; non è inerente al commercio di CPU e non modifica il

20 — V. in questo senso, sentenze 21 ottobre 2004, causa C-8/03, BBL (Racc. pag. I-10157, punto 36), 29 aprile 2004, causa C-77/01, EDM (Racc. pag. I-4295, punto 48), nonché Van Tiem, cit., punto 18, Rompelman, cit., punto 23.

21 — V., ad esempio, sentenze 22 febbraio 1984, causa 70/83, Kloppenburg (Racc. pag. 1075, punto 11), 15 dicembre 1987, causa 348/85, Danimarca/Commissione (Racc. pag. 5225, punto 19), 1 ottobre 1998, causa C-209/96, Regno Unito/Commissione (Racc. pag. I-5655, punto 35), 22 novembre 2001, causa C-301/97, Paesi Bassi/Consiglio (Racc. pag. I-8853, punto 43), nonché 29 aprile 2004, causa C-17/01, Sudholz (Racc. pag. I-4243, punto 34).

22 — A questo riguardo il Regno Unito fa riferimento alle sentenze 20 giugno 1996, causa C-155/94, Wellcome Trust (Racc. pag. I-3013, punti 31-36); 20 giugno 1991, causa C-60/90, Polysar Investments Netherlands (Racc. pag. I-3111, punto 12).

carattere delle singole operazioni in un qualsiasi altro punto della catena.

32. Il Regno Unito attribuisce chiaramente particolare importanza alla circostanza che lo scopo alla base del carosello è di commettere quella che esso considera una frode IVA.

33. Contrariamente a quanto suggerisce il Regno Unito, però, non risulta dalla posizione della Corte nelle cause *Breitsohl*²³ e *INZO*²⁴ che un'attività venga privata della sua natura economica quando viene svolta per scopi fraudolenti o quando, in considerazione del suo risultato, agevola in qualche modo una frode.

34. Una questione del tutto differente viene in considerazione quando una persona che presenta domanda di detrazione dell'IVA fornisce dichiarazioni false circa la sua qualità di soggetto passivo. Questa era la questione considerata nelle cause *Breitsohl* e *INZO*. La Corte ha affermato che «la qualità di soggetto passivo è definitivamente acquisita solo se la dichiarazione dell'intenzione di

avviare l'attività economica programmata sia stata effettuata in buona fede dall'interessato. Nelle situazioni fraudolente o abusive in cui ad esempio quest'ultimo ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha cercato in realtà di far entrare nel suo patrimonio privato beni che potevano costituire oggetto di una detrazione, l'amministrazione tributaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni»²⁵.

35. Questa giurisprudenza riconosce che le autorità tributarie possono esigere «che la dichiarata intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi e in assenza di tali elementi può rifiutare il diritto alla detrazione»²⁶. Tale questione non è rilevante nel presente caso. In primo luogo, non si afferma che le società *Fulcrum*, *Optigen* e *Bond House* abbiano presentato domanda per la detrazione dell'IVA sulla base di false dichiarazioni da loro rese o che esse non intendessero svolgere alcuna attività economica. In secondo luogo, una netta distinzione deve essere fatta tra l'intenzione di intraprendere attività econo-

23 — Sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98 (Racc. pag. I-4321).

24 — Sentenza 29 febbraio 1996, causa C-110/94 (Racc. pag. I-857).

25 — Sentenza *INZO*, cit., punto 24. V., anche, sentenze *Breitsohl*, cit., punto 39, nonché 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrija e a.* (Racc. pag. I-1577).

26 — Conclusioni dell'avvocato generale *Jacobs* presentate nella causa C-32/03, decisa con sentenza 3 marzo 2005, I/S *Fini H/ Skatteministeriet* (Racc. pag. I-1599, paragrafo 21).

miche e lo scopo perseguito con le attività economiche stesse²⁷.

36. Inoltre l'osservazione del Regno Unito, che particolare importanza dev'essere attribuita alla circostanza che lo scopo che sta alla base delle operazioni sia una frode, se accettata, sarebbe difficile da conciliare con il testo dell'art 4, n. 1, della sesta direttiva, che fa riferimento ad ogni attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Infatti un tale approccio ignorerebbe il carattere oggettivo del concetto di «attività economica» e provocherebbe l'incongruente risultato di escludere dalla sfera di applicazione della sesta direttiva un'intera catena di cessioni solo perché un operatore della catena omette di presentare la dichiarazione IVA alle autorità tributarie. Un simile risultato lascia particolarmente perplessi perché significherebbe che il commerciante, come risultato della sua omessa dichiarazione IVA, di fatto non sarebbe obbligato per primo a pagare l'IVA.

27 — Un confronto tra le due seguenti situazioni può rendere più chiaro questo punto. Situazione I: X dichiara di voler aprire un ristorante ed acquista la qualità (provvisoria) di soggetto passivo. Egli acquista sedie, tavoli ed altro equipaggiamento e presenta domanda di detrazione dell'IVA. Tuttavia, egli non apre il ristorante. Situazione II: Y apre un ristorante e ne fa uso per operare una truffa. Egli fornisce servizi di ristorazione e fattura l'IVA ai suoi clienti, ma poi occulta gli incassi registrati nel tentativo di ingannare le autorità tributarie e trattenere parte dell'IVA ricevuta. La situazione I getta un'ombra di dubbio sulla qualità di X come soggetto passivo. Le autorità tributarie possono richiedere prove obiettive a riprova dell'intenzione dichiarata di X e valutare se X effettivamente abbia avuto intenzione di esercitare attività di ristorazione (v., ad es., sentenze INZO, cit., 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal, Racc. pag. I-1, nonché 8 giugno 2000, causa C-396/98, Schloßstraße, Racc. pag. I-4279). Al contrario, la situazione II non incide sullo status di Y come soggetto passivo, perché Y svolge un'attività economica: egli fornisce servizi di ristorazione. Risulta dall'art. 4, n. 1, della sesta direttiva che il fine o il risultato di questa attività non incide sulla sua qualità di soggetto passivo.

C — *Attività illecite e sfera di applicazione dell'IVA*

37. Il Regno Unito suggerisce un parallelismo tra il caso presente e i casi in cui la Corte ha dichiarato che certe attività illecite non sono qualificabili come attività economiche e che, conseguentemente, non ricadono nella sfera di applicazione del sistema comune dell'IVA. Non trovo questa analogia convincente.

38. Secondo giurisprudenza costante il principio di neutralità fiscale impedisce una distinzione generale fra attività lecite ed illecite²⁸. In linea di principio perfino operazioni illecite ricadono nella sfera di applicazione della sesta direttiva e sono soggette ad IVA²⁹. L'unica eccezione ricorre quando un'attività ricade completamente fuori del settore economico legale per le sue speciali caratteristiche³⁰. Ad esempio, la cessione di stupefacenti non rientra nella sfera di applicazione della sesta direttiva³¹, mentre l'esercizio di una roulette illegale sì,

28 — Ad es., sentenze Rompelman, cit., punto 19, e 11 giugno 1998, causa C-283/95, Fischer (Racc. pag. I-3369, punto 28).

29 — Sentenze 28 febbraio 1984, causa 294/82, Einberger (Racc. pag. 1177), 2 agosto 1993, causa C-111/92, Lange (Racc. pag. I-4677, punto 16), 5 luglio 1988, causa 289/86, Happy Family (Racc. pag. 3655, punto 20), 5 luglio 1988, causa 269/86, Mol (Racc. pag. 3627, punto 18), 28 maggio 1998, causa C-3/97, Goodwin e Unstead (Racc. pag. I-3257, punto 9), nonché 29 giugno 2000, causa C-455/98, Salumets e a. (Racc. pag. I-4993, punto 19).

30 — Sentenze Happy Family, cit., punto 20, e Mol, cit., punto 18.

31 — Sentenze Einberger, cit., e Happy Family, cit., punto 23.

poiché quest'ultima pratica è in concorrenza con le attività di gioco d'azzardo lecite³².

39. In ogni caso, a differenza di stupefacenti o denaro falsificato, le CPU non sono soggette, usando le parole della Corte, per definizione, ad un divieto assoluto d'importazione e di commercio nella Comunità³³. L'esclusione dalla sfera di applicazione del sistema dell'IVA si riferisce unicamente a prodotti che per la loro intima natura e per le loro speciali caratteristiche non possono essere commercializzati o inseriti nei circuiti economici³⁴. Non è il caso delle CPU.

40. In secondo luogo, contrariamente a quanto afferma il Regno Unito, il commercio delle CPU non ricade interamente fuori del settore economico legale per il fatto che la catena di cessioni alla fine risulta circolare. Com'è chiaro dalla descrizione dello stesso

Ufficio IVA di cosa esso considera una frode a carosello, la sua caratteristica è che essa fa uso di canali economici leciti per poter agevolare l'incameramento di importi pagati come IVA.

D — Il principio di certezza del diritto

41. Se la Corte accettasse l'interpretazione difesa dal Regno Unito, ne risulterebbe una notevole incertezza in relazione all'applicazione della sesta direttiva. Una tale interpretazione significherebbe che se i commercianti volessero essere sicuri, al momento dell'operazione, di diventare titolari di diritti e obblighi ai sensi del sistema dell'IVA, essi dovrebbero prevedere l'eventuale ritorno dei beni specifici oggetto dell'operazione, in un certo momento futuro, nelle mani di un commerciante che ha già preso parte alla catena di cessioni. Se questo fosse il caso, essi avrebbero anche bisogno di essere al corrente di ogni successiva «sparizione» di quel commerciante³⁵. Contemporaneamente si

32 — Sentenza 17 maggio 2001, cause riunite C-322/99 e C-323/99 Fischer e Brandenstein, Racc. pag. I-4049, punti 19-23 e 28. Circa il fondamento giuridico dell'argomentazione della Corte l'avvocato generale Jacobs osserva, al paragrafo 20 delle conclusioni da lui presentate nella causa Witzemann, che «è difficile individuare su cosa si basi effettivamente detto principio» e che «inoltre, non (...) si [può] sostenere che vige un principio giuridico fondamentale che osta all'imposizione sulle operazioni illecite» (sentenza 6 dicembre 1990, causa C-343/89, Racc. pag. I-4477). La Corte considera, sostanzialmente, che l'IVA si applica ad attività rientranti nella sfera del normale settore economico o perché sono lecite o perché possono competere con attività economiche legali; fuori di quest'area il principio di neutralità fiscale non entra in gioco. V., anche, conclusioni dell'avvocato generale Fennelly presentate, nella causa Coffeshop Siberie, cit., paragrafo 16.

33 — Sentenza Einberger, cit., punto 15. V., anche, sentenza Witzemann, cit., e le conclusioni dell'avvocato generale Léger presentate nella causa Goodwin e Unstead, cit., paragrafo 20.

34 — Sentenze Salumets e a., cit., punti 19 e 21, Fischer e Brandenstein, cit., punto 20, e Lange, cit., punto 12.

35 — Solo se queste condizioni ricorressero cumulativamente la teoria del Regno Unito sarebbe applicabile. Né la circolarità della catena di cessioni né il fatto che ci sia o ci sarà un commerciante irreperibile basterebbero, considerati isolatamente, per concludere che un'operazione ricade al di fuori della sfera di applicazione dell'IVA. La «frode del commerciante irreperibile» può ricorrere in una catena di cessioni lineare, ed in questo caso le operazioni della catena ricadrebbero nondimeno nel sistema dell'IVA. Il commercio circolare può ricorrere come fenomeno economico normale nei mercati di certe materie prime. Il sistema dell'IVA è progettato per far fronte a questo fenomeno e le operazioni rimangono soggette ad IVA, a prescindere dal fatto che i beni commerciati finiscano realmente ad un consumatore o meno.

dovrebbe tener conto della possibilità che una stessa partita possa comprendere beni che sono utilizzati nella frode e beni che non lo sono — solo questi ultimi sarebbero soggetti ad IVA, se venisse accettata l'argomentazione del Regno Unito. Questa interpretazione del termine «attività economica» contrasta con il principio di certezza del diritto che è un principio generale del diritto comunitario, che deve essere osservato dagli Stati membri nel dare attuazione alla sesta direttiva³⁶. Come le società Optigen, Fulcrum e Bond House inoltre correttamente sostengono, l'approccio del Regno Unito potrebbe agire da deterrente al commercio legittimo.

E — Modi per far fronte alla frode a carosello

42. Sembra che il Regno Unito pensi di combattere la frode a carosello — o almeno

di eliminare i problemi essa che pone — limitando la sfera di applicazione del sistema dell'IVA. A mio avviso la Corte non dovrebbe approvare questa linea. Essa trasferirebbe drasticamente il peso del problema dalle autorità tributarie al settore privato, a danno del commercio legale e del corretto funzionamento del sistema dell'IVA. Inoltre essa dissuaderebbe gli Stati membri dall'adottare misure appropriate contro la frode a carosello. A tal proposito vale la pena di sottolineare che il fatto che un'attività ricada nella sfera di applicazione della sesta direttiva non significa che gli Stati membri perdano il potere di intervenire contro di essa³⁷. Infatti l'art. 21 della sesta direttiva attribuisce agli Stati membri la facoltà di introdurre una responsabilità tributaria solidale. Di conseguenza, un soggetto passivo può essere ritenuto responsabile del pagamento dovuto dalla sua controparte contrattuale se sapeva o avrebbe dovuto sapere delle attività fraudolente della medesima³⁸. Numerosi Stati membri hanno adottato misure di questo tipo contro la frode a carosello³⁹.

36 — Negli stessi termini: sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep (Racc. pag. I-5337, punti 57, 58, 65 e 69). Per analogia: sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group (Racc. pag. I-983, punto 24). V. anche: sentenze 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgocodex (Racc. pag. I-8153, punto 26), Schloßstraße, cit., punto 44, 11 luglio 2002, causa C-62/00, Marks & Spencer (Racc. pag. I-6325, punto 44), nonché 26 aprile 1988, causa 316/86, Krücken (Racc. pag. 2213, punto 22). La Corte ha affermato costantemente che il principio della certezza del diritto s'impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione dei loro diritti e obblighi. V. ad es., sentenze 15 dicembre 1987, causa 325/85, Irlanda/Commissione (Racc. pag. 5041, punto 18), 15 dicembre 1987, causa 326/85, Paesi Bassi/Commissione (Racc. pag. 5091, punto 24), nonché Sudholz, cit., punto 34; e, dello stesso tenore, sentenza 9 luglio 1981, causa 169/80, Gondrand Frères (Racc. pag. 1931, punto 17).

37 — Il gioco d'azzardo illegale, ad esempio, è un'attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva; certamente questo non impedisce agli Stati membri di intervenire contro il gioco d'azzardo illegale: v. sentenza Fischer, cit. V. anche, espressamente, sentenza Lange, cit., punto 24.

38 — È in questo contesto che si dovrebbe trattare la questione se il commerciante in realtà sapesse o avrebbe dovuto sapere dell'esistenza di un disegno fraudolento e non, come suggerito dal governo danese, nel contesto della definizione di «attività economica».

39 — Incluso, nel frattempo, il Regno Unito (v. art. 18 del Finance Act 2003 — legge britannica 2003 in materia di entrate dell'erario).

IV — Conclusione

43. Sulla base di queste considerazioni sono dell'opinione che la Corte deve dare la seguente risposta alla High Court of Justice:

Per determinare se un'operazione negoziale inserita in una catena di cessioni sia qualificabile come attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, 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, l'operazione dev'essere considerata singolarmente e autonomamente. Operazioni che facciano parte di un circuito di cessioni in cui un operatore si appropria indebitamente degli importi pagatigli a titolo di IVA, invece di dichiarare tali importi alle autorità tributarie, non cessano, per tale motivo, di costituire attività economiche ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva.