SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

21 febbraio 2006 *

Nel procedimento C-255/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal VAT and Duties Tribunal, London (Regno Unito), con decisione 27 giugno 2002, pervenuta in cancelleria l'11 luglio 2002, nella causa

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

contro

Commissioners of Customs & Excise,

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, presidenti di sezione, dai sigg. S. von Bahr (relatore), J.N. Cunha Rodrigues, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász e G. Arestis, giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro,
cancelliere: sig.ra K. Sztranc, amministratore,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 23 novembre 2004,

considerate le osservazioni presentate:

— per Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd, dai sigg. K.P.E. Lasok, QC, e M. Patchett-Joyce, barrister, su mandato della sig.ra S. Garrett, solicitor;

— per il governo del Regno Unito, dal sig. J. Collins e dalla sig.ra R. Caudwell, in qualità di agenti, assistiti dai sigg. J. Peacock e C. Vajda, QC, e dal sig. M. Angiolini, barrister;

— per il governo francese, dal sig. G. de Bergues e dalla sig.ra C. Jurgensen-Mercier, in qualità di agenti;

— per l'Irlanda, dal sig. D.J. O'Hagan, in qualità di agente, assistito dal sig. A. M. Collins, SC;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 aprile 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione 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 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Essa è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra Halifax plc (in prosieguo: «Halifax»), Leeds Permanent Development Services Ltd (in prosieguo: «Leeds Development») e County Wide Property Investments Ltd (in prosieguo: «County»), da un lato, e i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), dall'altro, per aver questi ultimi respinto le domande di recupero ovvero di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») presentate da Leeds Development e da County nell'ambito di un piano di riduzione del carico fiscale di Halifax plc Group.

Contesto normativo

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta all'IVA le cessioni di beni nonché le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

4 Ai termini dell'art. 4, n. 1, di tale direttiva, è soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente una delle attività economiche di cui al n. 2 dello stesso articolo. Nella nozione di «attività economiche» il menzionato n. 2 comprende tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi e, in particolare, le operazioni che comportano lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

5 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, «si considera "cessione di bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

6 Ai sensi dell'art. 6, n. 1, della stessa direttiva, «si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5».

7 L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva prevede che, salvo alcune eccezioni ivi enumerate, gli Stati membri esonerino dall'IVA l'affitto e la locazione di beni immobili. Dall'art. 13, parte C, primo comma, lett. a), risulta, però, che gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di queste operazioni.

8 In conformità dell'art. 13, parte B, lett. d), della detta direttiva, gli Stati membri possono esonerare dall'IVA talune attività nel settore dei servizi finanziari.

9 L'art. 17, n. 2, lett. a), sempre della detta direttiva dispone:

«Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo».

10 Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, l'art. 17, n. 5, primo comma, della sesta direttiva precisa che «la [detrazione] è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni».

11 Ai termini del secondo comma di questa stessa disposizione, «[d]etto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo».

Il procedimento principale e le questioni pregiudiziali

12 Halifax è una banca. La gran maggioranza delle sue prestazioni è esente da IVA. All'epoca dei fatti del procedimento principale essa poteva recuperare meno del 5 % dell'IVA assolta a monte.

13 Secondo quanto osserva Halifax, Leeds Development è una società di promozione immobiliare e County una società di sviluppo e finanziamento immobiliare.

14 Dalla decisione di rinvio risulta che Leeds Development e County nonché un'altra società di Halifax plc Group implicata nelle operazioni in causa, Halifax Property Investments Ltd (in prosieguo: «Property»), sono tutte interamente controllate da Halifax. Leeds Development e County sono registrate ciascuna separatamente ai fini dell'IVA, mentre Property non è registrata.

15 Ai fini della sua attività commerciale Halifax doveva costruire dei centri di chiamata («call centres») su quattro diversi siti, precisamente a Cromac Wood e a Dundonald nell'Irlanda del Nord, a Livingston in Scozia e a West Bank, Leeds, nel nord-est dell'Inghilterra, per i quali era titolare o di un affitto di circa 125 anni o della piena proprietà o ancora del pieno godimento.

16 Per prima cosa essa stipulava, il 17 dicembre 1999, un contratto per la valorizzazione del sito di Cromac Wood con Cusp Ltd, una società indipendente di sviluppo e costruzione immobiliare. Con novazione 28 febbraio 2000, Halifax si liberava dal contratto, sostituendosi ad essa County.

17 Tra il 29 febbraio e il 6 aprile 2000 Halifax, Leeds Development, County e Property concludevano una serie di accordi per i vari siti. Dalla decisione di rinvio risulta che le operazioni si sono svolte in maniera simile per tutti e quattro essi.

18 Per quanto riguarda i siti di Cromac Wood, Dundonald e Livingston, il 29 febbraio 2000 Halifax stipulava dei contratti di mutuo con Leeds Development accettando di prestarle somme sufficientemente importanti, affinché Leeds Development potesse acquistare diritti su tali siti e valorizzarli, per un totale di sterline inglesi (GBP) 59 milioni.

19 Halifax e Leeds Development si accordavano altresì per l'esecuzione sui detti siti di alcuni lavori edili. Per tali lavori Leeds Development riceveva in pagamento da Halifax poco più di GBP 120 000, di cui quasi 20 000 a titolo di IVA, e le rimetteva tre fatture di IVA assolta per il detto importo. Halifax stipulava con Leeds Development anche un contratto di locazione, dietro versamento di un canone, dei tre siti, ciascuno per un periodo di 20 anni con opzione, per il conduttore, di estendere tale durata fino a 99 anni.

20 Il 29 febbraio 2000 Leeds Development concludeva anche un accordo di valorizzazione e di finanziamento con County ai sensi del quale quest'ultima società doveva eseguire o far eseguire lavori edili sui terreni di Cromac Wood, Dundonald e Livingston, inclusi quelli che Leeds Development si era impegnata ad eseguire o a far eseguire per conto di Halifax.

21 Sempre il 29 febbraio 2000 Halifax versava a Leeds Development un primo acconto sui prestiti ed il corrispettivo per i detti lavori, per un totale di GBP 44 815 000. La somma veniva versata su un conto bancario gestito secondo le istruzioni di Leeds Development. Quest'ultima richiedeva che una somma identica, comprensiva di più di GBP 6 600 000 di IVA, fosse pagata a County come anticipo per i lavori eseguiti o fatti eseguire. L'operazione veniva confermata quel giorno stesso dalla banca incaricata ed i fondi, poi, depositati nottetempo. Ancora quel giorno County rilasciava a Leeds Development una fattura per l'IVA assolta.

22 Il 29 febbraio 2000 era altresì l'ultimo giorno del periodo di dichiarazione 2/2000 di Leeds Development, che in quella sede chiedeva un rimborso IVA per circa GBP 6 700 000.

23 Il 1° marzo 2000 la somma di GBP 44 815 000, più gli interessi maturati, veniva versata su ordine di Leeds Development su un conto intestato a County presso un'altra banca.

24 Il 6 aprile 2000, conformemente al contratto 29 febbraio 2000, Halifax dava in locazione a Leeds Development i terreni dei siti di Cromac Wood, Dundonald e Livingston dietro pagamento di un canone complessivo di circa GBP 7 400 000; ciascuna locazione era considerata una prestazione esente da IVA. I canoni venivano pagati con un prelievo supplementare dalla somma messa a disposizione con i mutui contratti inizialmente.

25 Lo stesso giorno Leeds Development s'impegnava a cedere, dietro pagamento di un canone, ognuna di queste locazioni a Property, con effetto dal primo giorno lavorativo successivo alla realizzazione sul sito dei lavori; cessioni — queste — considerate operazioni esenti da IVA. Il canone doveva essere calcolato secondo una formula che avrebbe dovuto procurare a Leeds Development un utile complessivo di GPB 180 000. Property, a sua volta, s'impegnava a sublocare i locali di Cromac Wood, Dundonald e Livingston, sempre dietro pagamento di un canone, da calcolare in funzione del prezzo da essa stessa pagato a Leeds Development per la cessione dei rispettivi contratti di locazione, più un margine di utili, a Halifax. Dalle sublocazioni Property avrebbe dovuto trarre un utile totale di GBP 85 000.

26 Quanto al sito di West Bank, a Leeds, il 13 marzo 2000 Halifax e Leeds Development stipulavano un mutuo e una locazione e si accordavano per eseguirvi lavori. Halifax pagava GBP 41 900, dei quali poco più di 6 000 a titolo di IVA, per i primi lavori eseguiti e Leeds Development emetteva fattura per IVA assolta per l'intero importo. In esecuzione del mutuo Halifax versava a Leeds Development un primo acconto di circa GBP 3 000 000.

27 Quello stesso giorno Leeds Development e County concludevano un accordo di valorizzazione e finanziamento. Leeds effettuava un pagamento anticipato a favore di County, la quale emetteva fatture per IVA assolta corrispondente ai lavori eseguiti per più di GBP 3 000 000 di cui circa 455 000 a titolo di IVA. Nella sua dichiarazione 3/2000 Leeds Development chiedeva il rimborso IVA assolta per quasi GBP 455 000.

28 Il 6 aprile 2000 Halifax dava in locazione a Leeds Development il terreno situato sul sito di West Bank e Leeds Development si accordava per la cessione della locazione a Property dietro pagamento di un canone. Con successivo accordo Property consentiva a Halifax una sublocazione.

29 Per i lavori oggetto degli accordi conclusi con Leeds Development, County dava incarico a imprese indipendenti e liberi professionisti (in prosieguo: i «costruttori indipendenti»). Il giudice del rinvio sottolinea che con i costruttori indipendenti hanno potuto essere conclusi accordi per tappe e che quelli portati alla sua conoscenza erano corredati da accordi separati ai quali aveva partecipato Halifax. Tali accordi separati avrebbero garantito a Halifax, in particolare, l'esecuzione dei compiti e degli obblighi da parte del costruttore indipendente interessato.

30 Il giudice del rinvio indica che le conseguenze fiscali perseguite dagli accordi summenzionati erano le seguenti:

— Halifax avrebbe potuto detrarre l'IVA detraibile sui lavori convenuti con Leeds Development.

— Leeds Development avrebbe potuto detrarre, per il periodo di dichiarazione 2/2000, l'IVA risultante dalla fattura emessa da County il 29 febbraio 2000, ossia più di GBP 6 600 000, e, per il periodo 3/2000, l'IVA risultante dalla fattura emessa il 13 marzo 2000, ossia circa GBP 455 000.

— County avrebbe contabilizzato come IVA a valle l'intero ammontare dell'IVA indicata sulle dette fatture e detratto l'imposta pagata a monte per i lavori eseguiti dai costruttori indipendenti.

— La cessione a Property dei contratti di locazione dei quattro siti convenuta da Leeds Development il 6 aprile 2000 sarebbe risultata operazione esente. Poiché

era stata eseguita in un diverso esercizio, essa non avrebbe comportato alcuna modifica dei diritti di Leeds Development al recupero dell'imposta a monte per i periodi contabili 2/2000 e 3/2000, che cadevano nell'anno conclusosi il 31 marzo 2000.

31 Secondo il giudice del rinvio, perché il piano funzionasse occorreva:

— che Halifax, Leeds Development e County avessero ciascuna una distinta partita IVA;

— che nel primo esercizio la produzione di Leeds Development soggetta a tasso ordinario d'imposta rappresentasse una quota dell'intera sua produzione quanto più possibile significativa; a questo scopo, le prestazioni di Leeds Development esenti da imposta, ossia la cessione a Property dei diritti sui siti, dovevano essere posticipate a un altro esercizio; e

— che i diritti acquisiti da Leeds Development sui siti non apparissero un bene d'investimento; in caso contrario, la loro cessione a Property avrebbe pregiudicato i suoi diritti a detrazione.

32 Con decisioni 4 e 7 luglio 2000, i Commissioners respingevano le domande di detrazione presentate sia da Leeds Development sia da County relativamente all'IVA fatturata a quest'ultima dai costruttori indipendenti.

33 Secondo il giudice del rinvio, i Commissioners avevano considerato quanto segue:

— Leeds Development non aveva effettuato alcuna prestazione edilizia in favore di Halifax, né aveva ottenuto alcuna prestazione edilizia da County, sicché queste operazioni non dovevano essere prese in considerazione ai fini dell'IVA;

— l'analisi delle operazioni nel loro complesso mostrava che Halifax aveva ottenuto prestazioni edilizie dai costruttori indipendenti e non da Leeds Development; essa poteva quindi recuperare l'IVA su questi lavori applicando la sua normale percentuale di recupero.

34 Halifax, Leeds Development e County impugnavano le decisioni dei Commissioners dinanzi al VAT and Duties Tribunal, London. Halifax faceva valere che tali decisioni finivano col trattarla come prestataria di servizi di costruzione imponibili da ritenere forniti, in realtà, a County. Leeds Development e County lamentavano che quelle decisioni equivalessero a un rigetto delle loro domande di recupero o di detrazione dell'IVA assolta a monte.

35 La tesi delle ricorrenti era che le operazioni effettuate nell'ambito degli accordi oggetto dei presenti ricorsi erano autentiche. Le cessioni o prestazioni dei costruttori indipendenti, ma anche le prestazioni relative ai lavori edili di County, nonché le prestazioni relative ai lavori edili e ai terreni di Leeds Development sarebbero state finalizzate a scopi commerciali. Ciascuna delle due società citate, nonché la Property, avrebbe tratto benefici dalla sua partecipazione agli accordi. Anche se gli accordi erano stati strutturati in modo da ottenere un vantaggio fiscale, il sistema IVA avrebbe prescritto di fatturare l'imposta per ogni singola operazione.

36 Il primo argomento dei Commissioners era che un'operazione condotta ai soli fini dell'evasione dell'IVA non è in sé stessa né una «cessione» o «prestazione», né un atto compiuto nell'ambito di un'«attività economica» ai sensi della sesta direttiva. Applicando questo criterio interpretativo agli accordi in causa, si sarebbe giunti al risultato che gli obblighi assunti da Leeds Development nei confronti di Halifax non riguardavano in fin dei conti «cessioni» o «prestazioni», come non le avrebbero riguardate gli obblighi assunti da County nei confronti di Leeds Development.

37 Il secondo argomento dei Commissioners era che, in conformità al generale principio dell'ordinamento comunitario che impone di prevenire abusi del diritto, operazioni condotte ai soli fini dell'evasione dell'IVA non devono essere prese in considerazione, mentre la sesta direttiva troverà applicazione alla loro vera natura. Quale che sia l'approccio di verifica degli accordi adottato, le uniche vere prestazioni di servizi di costruzione sarebbero state quelle effettuate dai costruttori indipendenti e sarebbero state effettuate direttamente in favore di Halifax.

38 Con decisione 5 luglio 2001 il VAT and Duties Tribunal respingeva i ricorsi.

39 Halifax, Leeds Development e County si appellavano alla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, che annullava la detta decisione e rinviava al VAT and Duties Tribunal.

40 Quest'ultimo rileva che, nella sua prima decisione, del 5 luglio 2001, si era basato su un'interpretazione dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva secondo cui occorreva attenersi alle caratteristiche oggettive delle operazioni per concludere che quelle in causa non erano cessioni o prestazioni rilevanti ai fini IVA. Ebbene, è su quest'interpretazione che dovrebbe ora pronunciarsi la Corte.

41 La prima decisione del giudice del rinvio aveva poi definito il procedimento principale senza verificare se i partecipanti alle operazioni controverse avessero commesso qualche «abuso di diritto». Visto che tale decisione è stata cassata, occorrerà altresì precisare cosa intendere sotto tale nozione.

42 Al riguardo il giudice del rinvio osserva che dalle testimonianze depositate dai dirigenti di Halifax, Leeds Development e County risulta che, tramite le operazioni controverse, queste ultime due società perseguivano l'unico scopo di eludere l'IVA. Altrimenti detto, Halifax, Leeds Development e County avrebbero inteso procurarsi un vantaggio fiscale orchestrando un piano di evasione fiscale. Il giudice del rinvio fa riferimento alla sentenza 14 dicembre 2000, causa C-110/99, Emsland-Stärke (Racc. pag. I-11569, punto 53).

43 Il VAT & Duties Tribunal, London ha perciò deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) a) Se, nelle circostanze rilevanti, le operazioni

i) che sono state realizzate da ciascuna delle partecipanti al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale e

ii) che sono prive di un autonomo obiettivo economico

siano qualificabili, ai fini dell'IVA, come cessioni o prestazioni effettuate dalle partecipanti o in favore delle stesse nell'ambito delle rispettive attività economiche.

b) Nelle circostanze rilevanti, quali elementi debbano essere considerati al fine di determinare l'identità dei beneficiari delle prestazioni svolte dai costruttori indipendenti.

2) Se, ai sensi della dottrina relativa all'abuso del diritto, come sviluppata dalla Corte, debbano essere respinte le domande formulate dalle appellanti per il recupero o la detrazione dell'imposta assolta a monte, derivanti dall'esecuzione delle operazioni rilevanti».

Quanto alla prima questione, lett. a)

44 Con la prima questione, lett. a), il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscano cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi dell'art. 2, punto 1, dell'art. 4, nn. 1 e 2, dell'art. 5, n. 1, e dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva, ove siano realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza un autonomo obiettivo economico.

Osservazioni presentate alla Corte

45 Halifax, Leeds Development e County fanno valere che, nel sistema della sesta direttiva, operazioni che sono state realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale e senza un autonomo obiettivo economico sono, ai fini dell'IVA, cessioni o prestazioni effettuate dai partecipanti, o a loro favore, nell'ambito delle rispettive attività economiche.

46 Il governo del Regno Unito e l'Irlanda sostengono che operazioni che, da un lato, sono effettuate al solo scopo per tutti i partecipanti di ottenere un vantaggio fiscale e, dall'altro, mancano di un obiettivo economico autonomo non sono cessioni o prestazioni effettuate dai partecipanti nell'ambito delle rispettive attività economiche.

47 La Commissione ritiene irrilevante ai fini dell'art. 2 della sesta direttiva lo scopo per cui è eseguita un'operazione.

Giudizio della Corte

48 Occorre anzitutto ricordare che la sesta direttiva stabilisce un sistema comune dell'IVA basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili (v., in particolare, sentenza 26 giugno 2003, causa C-305/01, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, Racc. pag. I-6729, punto 38).

49 La sesta direttiva attribuisce, al riguardo, un'amplissima sfera di applicazione all'IVA elencando, all'art. 2, relativo alle operazioni imponibili, oltre alle importazioni di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

50 Per quanto riguarda, in primo luogo, la nozione di «cessione di beni», l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva precisa che si considera come tale il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

51 Risulta dalla giurisprudenza della Corte che la detta nozione comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse la proprietaria (v., in particolare, sentenze 8 febbraio 1990, causa C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Racc. pag. I-285, punto 7, e 21 aprile 2005, causa C-25/03, HE, Racc. pag. I-3123, punto 64).

52 Per quanto riguarda la nozione di «prestazione di servizi», l'art. 6, n. 1, della sesta direttiva vi fa rientrare ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi del precedente art. 5.

53 Inoltre, secondo l'art. 4, n. 1, della stessa direttiva, è soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente un'attività economica, quali che siano lo scopo o i risultati di detta attività.

54 La nozione di «attività economiche» è definita all'art. 4, n. 2, della sesta direttiva come comprensiva di «tutte» le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi e, secondo la giurisprudenza, essa include tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione dei servizi (v., in particolare, sentenze 4 dicembre 1990, causa C-186/89, Van Tiem, Racc. pag. I-4363, punto 17, e MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, cit., punto 42).

55 Come la Corte ha dichiarato al punto 26 della sentenza 12 settembre 2000, causa C-260/98, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-6537), l'analisi delle definizioni delle nozioni di soggetto passivo e di attività economiche mette in rilievo l'ampiezza della sfera d'applicazione della nozione di attività economiche e il suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati (v., anche, sentenza 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. 1471, punto 8, nonché, in questo senso, in particolare, sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 19, e 27 novembre 2003, causa C-497/01, Zita Modes, Racc. pag. I-14393, punto 38).

56 La detta analisi nonché quella delle nozioni di cessione di beni e di prestazione di servizi dimostrano, infatti, che tali nozioni, che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della sesta direttiva, hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a., Racc. pag. I-483, punto 44).

57 Come la Corte ha dichiarato al punto 24 della sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group (Racc. pag. I-983), l'obbligo per l'amministrazione fiscale di procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe contrario agli scopi del sistema comune IVA di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta dando rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi.

58 Ne deriva che operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi degli artt. 2, punto 1, 4, nn. 1 e 2, 5, n. 1, e 6, n. 1, della sesta direttiva, poiché soddisfano i criteri obiettivi sui quali sono fondate le dette nozioni.

59 Certo, questi criteri non sono soddisfatti in caso di frode fiscale, perpetrata per esempio rendendo dichiarazioni false o emettendo fatture irregolari. Nondimeno, accertare se l'operazione di cui trattasi è effettuata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale è irrilevante per stabilire se essa costituisca una cessione di beni ovvero una prestazione di servizi e un'attività economica.

60 Ne consegue che la prima questione, lett. a), va risolta nel senso che operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi degli artt. 2, punto 1, 4, nn. 1

e 2, 5, n. 1, e 6, n. 1, della sesta direttiva, poiché soddisfano i criteri oggettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, per quanto siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico.

Quanto alla seconda questione

61 Con la seconda questione, che occorre esaminare anteriormente alla prima questione, lett. b), il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che essa osta al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che hanno fatto sorgere tale diritto integrano un comportamento abusivo.

Osservazioni presentate alla Corte

62 Secondo Halifax, Leeds Development e County, non esiste, nell'ambito del sistema IVA, una teoria giuscomunitaria dell'abuso di diritto che le autorità fiscali di uno Stato membro possano invocare contro i cittadini per respingere le loro domande di recupero o di detrazione dell'imposta assolta a monte.

63 Il governo del Regno Unito ritiene che quello dell'abuso di diritto sia un principio generale dell'ordinamento comunitario e che vieti ad un soggetto passivo di detrarre l'IVA, conformemente all'art. 17 della sesta direttiva e a tutte le normative nazionali che lo traspongono, allorché dalla domanda di detrazione risulta che gli obiettivi IVA posti dalla direttiva non sono raggiunti e che il soggetto passivo si è precostituito una giustificazione per la domanda di detrazione.

64 Il governo francese fa valere che il diritto comunitario, se permette ad uno Stato membro di prendere misure destinate ad impedire che, grazie alle facilitazioni offerte dal Trattato CE, alcuni cittadini possano avvalersi abusivamente o fraudolentemente di norme comunitarie, non osta a che uno Stato membro privi del diritto di detrazione un soggetto passivo o un gruppo di soggetti passivi che hanno legami tra loro il quale ha realizzato operazioni puramente fittizie al solo scopo di ottenere un indebito rimborso dell'IVA.

65 L'Irlanda sostiene che la teoria dell'abuso di diritto, quale elaborata dalla Corte, permette alle autorità fiscali di respingere le domande di recupero o di detrazione dell'IVA assolta a monte fondate su operazioni come quelle oggetto del procedimento principale.

66 La Commissione è del parere che, qualora un soggetto passivo o un gruppo di soggetti passivi che hanno legami tra loro s'impegni in una o più operazioni che, complessivamente prese, generano una situazione fittizia il cui unico scopo è di creare le condizioni necessarie per recuperare l'IVA assolta a monte, tali operazioni non debbano essere prese in considerazione.

Giudizio della Corte

67 In via preliminare occorre constatare che, de facto, i problemi oggetto delle questioni sollevate dal VAT and Duties Tribunal sembrano, almeno in parte, dovuti ad una normativa nazionale che permette ad un soggetto passivo che effettua sia operazioni esenti, sia operazioni non esenti, o unicamente operazioni non esenti, di trasferire la locazione di una proprietà immobiliare ad un'entità sua controllata che ha il diritto di optare per l'imposizione della locazione di tale proprietà e può così detrarre l'intera IVA assolta a monte per spese di costruzione o di rinnovazione.

68 Occorre nondimeno ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 12 maggio 1998, causa C-367/96, Kefalas e a., Racc. pag. I-2843, punto 20; 23 marzo 2000, causa C-373/97, Diamantis, Racc. pag. I-1705, punto 33, e 3 marzo 2005, causa C-32/03, Fini H, Racc. pag. I-1599, punto 32).

69 L'applicazione della normativa comunitaria non può, infatti, estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario (v., in tal senso, in particolare, sentenze 11 ottobre 1977, causa 125/76, Cremer, Racc. pag. 1593, punto 21; 3 marzo 1993, causa C-8/92, General Milk Products, Racc. pag. I-779, punto 21, e Emsland-Stärke, cit., punto 51).

70 Questo principio di divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore IVA.

71 La lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva (v. sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, Racc. pag. I-5337, punto 76).

72 Come la Corte ha più volte dichiarato, tuttavia, la normativa comunitaria dev'essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti (v., in particolare, sentenza 22 novembre 2001, causa C-301/97, Paesi Bassi/Consiglio, Racc. pag. I-8853, punto 43). Tale necessità di certezza del diritto s'impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro (v., in particolare, sentenze 15 dicembre 1987, causa 326/85, Paesi Bassi/Commissione, Racc. pag. 5091, punto 24, e 29 aprile 2004, causa C-17/01, Sudholz, Racc. pag. I-4243, punto 34).

73 Risulta, poi, dalla giurisprudenza che un imprenditore che ha la scelta tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta può basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'IVA (v., in particolare, sentenze BLP Group, cit., punto 22, e 9 ottobre 2001, causa C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Racc. pag. I-7257, punto 33). A un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento IVA. Al contrario, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 85 delle conclusioni, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale.

74 Tutto ciò considerato, risulta che, nel settore IVA, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.

75 Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. Come ha precisato l'avvocato generale al paragrafo 89 delle conclusioni, il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali.

76 Spetta al giudice del rinvio verificare, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, ma senza che venga compromessa l'efficacia del diritto comunitario, se gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo sussistano nel procedimento principale (v. sentenza 21 luglio 2005, causa C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, Racc. pag. I-7355, punto 40).

77 La Corte, nel pronunciarsi su un rinvio pregiudiziale, può, però, ove necessario, fornire precisazioni dirette a guidare il giudice nazionale nella sua interpretazione (v., in particolare, sentenza 17 ottobre 2002, causa C-79/01, Payroll e a., Racc. pag. I-8923, punto 29).

78 A tale riguardo, con riferimento al suo scopo, occorre ricordare che il sistema delle detrazioni della sesta direttiva intende sollevare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in particolare, sentenze 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National, Racc. pag. I-361, punto 24, e Zita Modes, cit., punto 38).

79 Secondo una giurisprudenza costante, gli artt. 2 della 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»), e 17, nn. 2, 3 e 5, della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che, in linea di principio, un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione, è necessario affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto (sentenze 8 giugno 2000, causa C-98/98, Midland Bank, Racc. pag. I-4177, punto 24; Abbey National, cit., punto 26, e 27 settembre 2001, causa C-16/00, Cibo Participations, Racc. pag. I-6663, punto 29).

80 Ora, permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell'IVA assolta a monte laddove, nell'ambito delle sue normali operazioni commerciali, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della sesta direttiva o della legislazione nazionale che le traspone glielo avrebbe consentito, o

glielo avrebbe consentito solo in parte, sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale e, pertanto, contrario allo scopo del detto sistema.

81 Quanto al secondo elemento, in base al quale le operazioni controverse devono avere come scopo essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale, si deve ricordare che spetta al giudice nazionale stabilire contenuto e significato reali delle operazioni. Egli può così prendere in considerazione il carattere puramente fittizio di queste ultime nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale (v., in tal senso, sentenza Emsland-Stärke, cit., punto 58).

82 In ogni caso, dalla decisione di rinvio risulta che per il VAT and Duties Tribunal le operazioni oggetto del procedimento principale avevano l'unico scopo di procurare un vantaggio fiscale.

83 Deve ricordarsi, infine, che il diritto alla detrazione previsto agli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Il detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883, punto 18, e 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 43).

84 Come la Corte ha già rilevato, però, è solo in assenza di circostanze fraudolente o abusive, e con riserva di eventuali rettifiche in conformità alle condizioni previste all'art. 20 della sesta direttiva, che il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane acquisito (v., in particolare, sentenze 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl, Racc. pag. I-4321, punto 41, e causa C-396/98, Schloßstraße, Racc. pag. I-4279, punto 42).

85 Occorre perciò risolvere la seconda questione nel senso che la sesta direttiva dev'essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo.

86 Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

Quanto alla prima questione, lett. b)

87 Tenuto conto delle risposte date alla prima questione, lett. a), e alla seconda, la prima questione, lett. b), dev'essere intesa nel senso che il giudice del rinvio chiede, in sostanza, in quali termini l'IVA sia recuperabile ove sia accertato un comportamento abusivo.

Osservazioni presentate alla Corte

88 Per il governo del Regno Unito si devono esaminare gli elementi che dimostrano l'autentico fondamento economico e determinano se gli obiettivi della sesta direttiva siano o meno realizzati.

89 Nel procedimento principale questi elementi sarebbero quelli stabiliti dal VAT and Duties Tribunale nella sua prima decisione, vale a dire:

a) Halifax era la mente delle operazioni;

b) Halifax si è preoccupata di finanziare le operazioni senza interessi;

c) Halifax è sempre rimasta in possesso dei siti di modo che ha tratto dai lavori edili beneficio diretto;

d) Halifax aveva rapporti contrattuali diretti con i costruttori indipendenti in forma di garanzie; e

e) né County, né Leeds Development avevano acquisito diritti significativi.

Questi elementi condurrebbero alla conclusione che Halifax è la destinataria delle prestazioni fornite dai costruttori indipendenti, dunque condurrebbero ad un risultato conforme alle finalità della sesta direttiva.

Giudizio della Corte

90 In via preliminare si deve constatare che nessuna disposizione della sesta direttiva verte sul problema del recupero dell'IVA. La detta direttiva definisce solo, all'art. 20, le condizioni che devono essere soddisfatte affinché la detrazione delle imposte a monte possa essere regolarizzata presso il beneficiario della cessione di beni o della prestazione di servizi (v. ordinanza 3 marzo 2004, causa C-395/02, Transport Service, Racc. pag. I-1991, punto 27).

91 Spetta pertanto, in via di principio, agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA può essere riscossa a posteriori dall'Erario, pur restando nei limiti derivanti dal diritto comunitario (v. ordinanza Transport Service, cit., punto 28).

92 È importante ricordare, tuttavia, che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della sesta direttiva per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (v. sentenza Gabalfrisa e a., cit., punto 52, e ordinanza Transport Service, cit., punto 29). Essi non possono quindi essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia (v. sentenza 19 settembre 2000, causa C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, Racc. pag. I-6973, punto 59).

93 Occorre altresì ricordare che la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte (v., in tal senso, sentenza Emsland-Stärke, cit., punto 56).

94 Ne discende che operazioni implicate in un comportamento abusivo devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato.

95 A tale riguardo l'amministrazione fiscale che constati che il diritto a detrazione è stato esercitato in maniera abusiva ha il diritto di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte per ciascuna operazione rilevante (sentenza Fini H, cit., punto 33).

96 Essa deve, però, altresì detrarre ogni imposta applicata a valle su un'operazione, della quale imposta il soggetto passivo interessato era fittiziamente debitore nell'ambito di un piano di riduzione del carico fiscale, e rimborsare eventuali eccedenze.

97 Allo stesso modo deve permettere al soggetto passivo che, in assenza di operazioni costitutive di un comportamento abusivo, sarebbe stato il beneficiario della prima operazione non costitutiva di tale comportamento, di detrarre, conformemente alle disposizioni del sistema di detrazioni della sesta direttiva, l'IVA gravante a monte su quell'operazione.

98 Ne consegue che la prima questione, lett. b), dev'essere risolta nel senso che, ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato.

Sulle spese

99 Nei confronti della parti nella causa principale questo procedimento ha carattere di 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 (Grande Sezione) dichiara:

1) **Operazioni come quelle oggetto del procedimento principale costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi dell'art. 2, punto 1, dell'art. 4, nn. 1 e 2, dell'art. 5, n. 1, e dell'art. 6, n. 1, 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 10 aprile 1995, 95/7/CE, poiché soddisfano i criteri oggettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, per quanto siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico.**

2) **La sesta direttiva dev'essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo.**

Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

3) **Ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato.**

Firme