SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

12 gennaio 2006 *

Nei procedimenti riuniti C-354/03, C-355/03 e C-484/03,

aventi ad oggetto talune domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regno Unito), con decisioni 28 luglio 2003 (C-354/03 e C-355/03) e 27 ottobre 2003 (C-484/03), pervenute in cancelleria, rispettivamente, il 18 agosto e il 19 novembre 2003, nelle cause

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

contro

Commissioners of Customs & Excise,

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, e dai sigg. J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (relatore) e U. Lõhmus, giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro
cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale dell'8 dicembre 2004,

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Optigen Ldt, dai sigg. T. Beazley, QC, e J. Herberg, barrister;

— per la Fulcrum Electronics Ltd, dai sigg. R. Englehart, QC, e A. Lewis, barrister;

— per la Bond House Systems Ltd, dai sigg. K.P.E. Lasok, QC, e M. Patchett-Joyce, barrister;

— per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra C. Jackson (C-354/03, C-355/03 e C-484/03) e dal sig. K. Manji (C-484/03), in qualità di agenti, assistiti dai sigg. R. Anderson, QC, e I. Hutton, barrister;

— per il governo ceco, dal sig. T. Boček, in qualità di agente (C-354/03, C-355/03 e C-484/03);

— per il governo danese, dai sigg. J. Molde e A. Rahbøl Jacobsen, in qualità di agenti, assistiti dal sig. P. Biering, advokat (C-484/03);

— per il Consiglio dell'Unione europea, dalla sig.ra A.-M. Colaert e dal sig. J. Monteiro, in qualità di agenti (C-354/03 e C-355/03);

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal, in qualità di agente (C-354/03, C-355/03 e C-484/03),

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 febbraio 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale in esame riguardano l'interpretazione 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), come modificata dalla 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 «prima direttiva»), nonché l'interpretazione della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di tre controversie che vedono rispettivamente la Optigen Ltd (in prosieguo: la «Optigen»), la Fulcrum Electronics Ltd, in liquidazione (in prosieguo: la «Fulcrum»), e la Bond House Systems Ltd (in prosieguo: la «Bond House») contrapposte ai Commissioners of Customs & Excise (organismo responsabile nel Regno Unito per la riscossione e l'amministrazione dell'IVA; in prosieguo: l'«Ufficio IVA»), in merito al rigetto da parte di questi ultimi delle domande di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») pagata sull'acquisto, nel Regno Unito, di microprocessori, esportati poi in un altro Stato membro.

Contesto normativo

3 L'art. 2 della prima direttiva è formulato nel modo seguente:

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

A ciascuna transazione, 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.

Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

4 Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, sono soggette all'IVA 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.

5 Ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente una delle attività economiche di cui al n. 2 dello stesso articolo. La nozione di «attività economiche» è definita dal menzionato n. 2 come comprensiva di tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi e, in particolare, delle operazioni che comportino lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

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

7 L'art. 17, nn. 1-3, della sesta direttiva così dispone:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

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

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci importate;

(...)

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero, che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese;

(...)».

Le controversie principali

8 Risulta dalle ordinanze di rinvio che, alla data dei fatti di cui ai procedimenti principali, l'attività delle società Optigen, Fulcrum e Bond House consisteva principalmente nell'acquistare microprocessori presso società aventi sede nel Regno Unito e nel rivenderli ad acquirenti stabiliti in un altro Stato membro.

9 Per il mese di giugno 2002, la Optigen ha chiesto il rimborso di un saldo netto di IVA recuperabile superiore a GBP 7 milioni. Con decisioni del 16 e del 31 ottobre 2002, l'Ufficio IVA ha respinto la detta domanda con riferimento a un importo di poco superiore a GBP 7 milioni. Allo stesso modo, con una decisione del 30 ottobre 2002, l'Ufficio IVA ha rifiutato a questa società il rimborso di una somma di poco superiore a GBP 13 milioni a titolo del mese di luglio dello stesso anno.

10 Per il mese di giugno 2002, la Fulcrum ha chiesto il rimborso di un saldo netto IVA a monte di circa GBP 7,2 milioni. Con una decisione dell'11 novembre 2002, l'Ufficio IVA ha respinto tale domanda fino a concorrenza dell'importo di circa GBP 2 milioni. Allo stesso modo, a titolo del mese di luglio 2002, esso ha rifiutato il rimborso di una somma di circa GBP 1,1 milioni su una domanda per un importo totale di circa GBP 4 milioni. Inoltre, nel febbraio 2003, l'Ufficio IVA ha inviato alla Fulcrum un avviso d'imposta riguardante una somma di circa GBP 160 000 a titolo d'IVA a monte e corrispondente, a suo avviso, ad un importo erroneamente rimborsato a titolo del mese di maggio 2002.

11 La Bond House ha presentato, per il mese di maggio 2002, una domanda di rimborso per un importo di circa GBP 16,3 milioni a titolo di IVA pagata a monte, domanda che è stata respinta dall'Ufficio IVA. Nel settembre 2002 quest'ultimo ha fatto sapere a questa società che ammetteva che, sull'importo totale reclamato, una cifra lievemente superiore a GBP 2,7 milioni potesse dar luogo a rimborso.

12 Risulta dalle decisioni di rinvio che le operazioni in causa si inscrivevano in serie di cessioni nelle quali era intervenuto, all'insaputa delle società ricorrenti nel procedimento principale, un operatore inadempiente, cioè un operatore debitore dell'IVA che era tuttavia scomparso senza versarla alle autorità fiscali, o un operatore che aveva utilizzato un numero IVA abusivo, cioè un numero che non gli apparteneva. Tali pratiche avrebbero costituito, secondo l'Ufficio IVA, frodi di tipo «carosello».

13 Secondo le decisioni di rinvio, nei procedimenti C-354/03 e C-355/03 e, secondo l'Ufficio IVA, nella causa C-484/03, una frode di tipo «carosello» viene in linea di principio organizzata nel modo seguente:

— Una società (A) stabilita in uno Stato membro vende determinate merci ad una società (B) stabilita in un secondo Stato membro.

— La società B, che è l'operatore inadempiente o che utilizza un numero IVA abusivo, rivende questi beni sottocosto ad una società intermediaria (C), stabilita in questo secondo Stato membro. Le vendite ulteriori possono così essere fatte con profitto. La società B è debitrice dell'IVA sull'acquisto dei detti beni, ma, avendo utilizzato i medesimi beni per operazioni imponibili, beneficia anch'essa del diritto di dedurre la detta IVA in quanto tassa a monte. Per contro, essa è debitrice dell'imposta fatturata a valle alla società C, ma scompare prima di versarne l'importo all'Erario.

— La società C rivende a sua volta le merci di cui trattasi ad un'altra società intermediaria (D) nel secondo Stato membro, che versa l'IVA fatturata a valle all'Erario dopo aver dedotto da essa l'IVA pagata a monte, e così di seguito, fino a che una società, nel secondo Stato membro, esporta questi beni verso un altro

Stato membro. La detta esportazione è esente dall'IVA, ma la società esportatrice ha nondimeno il diritto di chiedere il rimborso dell'IVA pagata a monte sull'acquisto delle dette merci. Quando l'acquirente è la società A, si tratta di una vera frode di tipo «carosello».

— Il procedimento può essere ripetuto.

14 Nei procedimenti C-354/03 e C-355/03, il giudice del rinvio indica che l'Ufficio IVA ha basato le sue decisioni sull'affermazione secondo cui, in primo luogo, per quanto riguarda gli acquisti in causa nei procedimenti principali, la Optigen e la Fulcrum non sono state destinatarie di cessioni di beni utilizzati o da utilizzare per le esigenze di un'attività commerciale ai fini dell'IVA, di modo che gli importi IVA che si asseriva essere stati pagati in occasione degli acquisti non costituivano imposte a monte ai sensi della legge del 1994 sull'IVA (Value Added Tax Act 1994). Per quanto riguarda poi l'IVA, le vendite corrispondenti non avrebbero costituito cessioni effettuate nell'ambito di un'attività commerciale e non avrebbero pertanto fatto nascere alcun diritto a rimborso. Infine, ad una valutazione obiettiva, gli acquisti e le vendite in discussione nella causa principale sarebbero stati privi di sostanza economica e non si sarebbero inscritti nel contesto di un'attività economica. Pertanto, i detti acquisti non potrebbero essere qualificati come cessioni utilizzate o da utilizzare ai fini di simile attività, né le dette vendite come cessioni effettuate nell'ambito di un'attività economica ai fini dell'IVA.

15 La Optigen e la Fulcrum hanno impugnato le decisioni dell'Ufficio IVA dinanzi al VAT and Duties Tribunal, London (Commissione competente in materia di IVA, Londra), il quale ha riunito i procedimenti.

16 Con decisione 23 maggio 2003, il VAT and Duties Tribunal, London, ha respinto i ricorsi proposti dalle dette società, giudicando che l'Ufficio IVA avesse a buon diritto ritenuto che le operazioni in causa non rientrassero nell'ambito di applicazione

dell'IVA. Esso ha considerato che un operatore non ha diritto al rimborso dell'IVA pagata a monte su beni che esso ha in seguito rivenduto a società aventi sede fuori del Regno Unito quando un operatore inadempiente, o un operatore che utilizza un numero IVA abusivo, è intervenuto nella serie delle cessioni, anche se l'operatore che chiede il detto rimborso non era in alcun modo coinvolto nell'inadempimento o nell'abuso del numero IVA contestati all'altro operatore, e non aveva conoscenza di essi, e quando le serie di cessioni in cui si inscrivevano gli acquisti e le vendite dell'operatore di cui trattasi facevano parte a sua insaputa di una frode di tipo «carosello» commessa da terzi.

17 La Optigen e la Fulcrum hanno proposto ricorso in appello contro la decisione del VAT and Duties Tribunal, London, dinanzi alla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

18 Nel procedimento C-484/03, risulta dalla decisione di rinvio che l'Ufficio IVA ha affermato che, poiché l'obiettivo delle serie di cessioni in causa nel procedimento principale era la frode, tutte le operazioni che le componevano, ivi incluse quelle effettuate dalla Bond House, erano prive di sostanza economica. Ne sarebbe derivato che, poiché le transazioni illegali non rientravano nell'ambito di applicazione dell'IVA, gli importi pagati a monte dalla Bond House ai suoi fornitori a titolo d'IVA non avrebbero costituito versamenti d'IVA e la detta società non avrebbe pertanto avuto diritto al rimborso di essi.

19 Nell'agosto 2002 la Bond House ha proposto ricorso dinanzi al VAT and Duties Tribunal, Manchester, contro la decisione dell'Ufficio IVA.

20 Con decisione 29 aprile 2003, modificata da un addendum dell'8 maggio 2003, il VAT and Duties Tribunal, Manchester, ha giudicato che, dei 27 acquisti in discussione nella causa principale, 26 non potevano essere considerati costitutivi di attività economiche ai sensi della sesta direttiva ed erano pertanto esclusi dall'ambito

di applicazione dell'IVA. Esso ha constatato che i detti acquisti facevano parte di una serie di operazioni che perseguivano un obiettivo fraudolento. Anche se la Bond House ignorava tale obiettivo e non aveva violato la legge in alcun modo, tali operazioni sarebbero state prive di sostanza economica ed avrebbero dovuto essere valutate secondo criteri obiettivi. Sarebbe stato pertanto irrilevante che l'attrice della causa principale non avesse commesso alcuna violazione della legge. Infine, la Bond House non avrebbe potuto avvalersi del principio di tutela del legittimo affidamento affinché fosse accolta la sua domanda di rimborso dell'IVA pagata a monte e l'Ufficio IVA, negando alla detta attrice tale rimborso, non avrebbe violato né i principi di proporzionalità o di certezza del diritto, né i diritti umani.

21 La Bond House ha proposto ricorso in appello contro questa sentenza dinanzi alla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

Le questioni pregiudiziali e il procedimento dinanzi alla Corte

22 Nei procedimenti C-354/03 e C-355/03, il giudice del rinvio osserva che si presume che le circostanze in fatto di cui alla causa principale siano dimostrate. Esso menziona come pertinenti le seguenti circostanze in fatto:

— Vi è stata frode di tipo «carosello».

— La Optigen e la Fulcrum, parti innocenti, non erano implicate in questa frode, della quale non avevano conoscenza e non avevano ragione di avere conoscenza, se non in quanto clienti ordinari di un commerciante e fornitori ordinari di una società avente sede in un altro Stato membro.

— La Optigen e la Fulcrum non avevano contatti con l'operatore inadempiente o che aveva utilizzato un numero IVA abusivo.

— I 9 acquisti realizzati dalla Fulcrum e per i quali il rimborso dell'IVA le è stato rifiutato non sarebbero sembrati diversi dagli altri 467 acquisti che essa aveva effettuato nel corso del trimestre in questione.

— Alla data alla quale la Optigen e la Fulcrum hanno acquistato le merci e versato l'IVA a monte, il «carosello» non era concluso ed un operatore inadempiente non era ancora «scomparso», in modo tale che l'uno o l'altro di questi avvenimenti avrebbe potuto non verificarsi.

23 Nel procedimento C-484/03, il giudice del rinvio osserva che la Bond House contesta un numero limitato di constatazioni in fatto o di conclusioni del VAT and Duties Tribunal, Manchester. Le seguenti circostanze in fatto compaiono tra quelle che non vengono contestate:

— La Bond House era ben considerata dall'Ufficio IVA e non era sospettata di nessuna frode all'IVA.

— Tale società ignorava l'esistenza della frode fatta valere dall'Ufficio IVA e non ha agito incautamente.

— La Bond House non ha trattato con nessuno dei fornitori che, secondo l'Ufficio IVA, avrebbero agito in modo fraudolento.

— Tutte le operazioni effettuate dalla Bond House, nonché quelle che sono state realizzate prima e dopo che questa società acquistasse e vendesse le merci in causa, erano reali: in occasione di ogni operazione, le dette merci sono passate di mano ed hanno dato luogo ad un pagamento.

— Le operazioni che il VAT and Duties Tribunal, Manchester, ha giudicato prive di sostanza economica non erano differenti da altre operazioni realizzate dalla Bond House, la cui sostanza economica non era contestata, poiché nulla lasciava intendere che esse facessero parte di una frode di tipo «carosello».

24 La Bond House sostiene sostanzialmente che, dato che gli acquisti e le cessioni di cui alla causa principale sono stati realmente effettuati, non si potrebbe affermare che essi non costituissero «cessioni» o «attività economiche» ai fini dell'IVA soltanto per il fatto che, in un altro punto della serie delle cessioni, e senza che la Bond House ne abbia avuto conoscenza, un frodatore ha fatturato l'IVA a un cliente, ma non l'ha dichiarata all'Ufficio IVA. Inoltre, non vi sarebbe alcuna ragione di credere che le operazioni che sono state realizzate prima o dopo il compimento della frode, e che coinvolgevano persone che ignoravano l'esistenza di tale frode o del frodatore, facessero parte della detta frode o del piano del frodatore. La decisione del VAT and Duties Tribunal, Manchester, sarebbe contraria allo spirito del sistema comune dell'IVA. In quanto mezzo di lotta contro la frode, tale decisione sarebbe sproporzionata e potrebbe avere un effetto dissuasivo sul commercio legittimo, in violazione dell'art. 28 CE. La detta decisione sarebbe anche contraria al principio di certezza del diritto, in quanto i soggetti passivi non potrebbero più emettere fatture che menzionano l'IVA, o compilare la loro dichiarazione d'imposta, con un minimo di certezza.

25 L'Ufficio IVA afferma, sostanzialmente, che le operazioni realizzate nell'ambito di una frode di tipo «carosello» non costituiscono attività economiche ai sensi della sesta direttiva. Le 26 operazioni di cui alla causa principale sarebbero pertanto prive di sostanza economica e sarebbero escluse dall'ambito di applicazione della detta

direttiva. Tali operazioni non potrebbero essere definite «attività economica» e non costituirebbero «cessioni» a favore della Bond House o da essa eseguite. La decisione che rifiuta a quest'ultima il rimborso dell'IVA in discussione nella causa principale non comporterebbe alcuna violazione dei principi di proporzionalità o di certezza del diritto e non comprometterebbe il rispetto dei diritti umani.

26 È in questo contesto che la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

Nei procedimenti C-354/03 e C-355/03:

«1) Se, ai sensi del sistema comune IVA ed alla luce della [prima direttiva] e della [seconda direttiva], il diritto di un operatore economico all'accredito per un pagamento effettuato a titolo di IVA nell'ambito di una transazione debba essere giudicato con riferimento:

a) soltanto alla transazione specifica di cui era parte l'operatore stesso, incluso l'intento perseguito dal medesimo all'atto della sua conclusione, oppure

b) alla totalità di transazioni, incluse transazioni successive che formano una catena circolare di cessioni in cui rientra la transazione specifica, compreso l'intento perseguito da altri partecipanti alla catena di cui l'operatore non è a conoscenza e/o che non ha modo di conoscere e/o

c) agli atti ed agli intendimenti fraudolenti, che sorgano prima o dopo la transazione specifica, di altri partecipanti alla catena circolare il cui coinvolgimento era ignoto all'operatore e dei quali quest'ultimo non conosceva e/o non aveva modo di conoscere atti ed intendimenti, o

d) ad altri criteri e, all'occorrenza, a quali?

2) Se l'esclusione dalla disciplina IVA di transazioni concluse da una parte innocente, ma che costituiscono gli anelli di un concatenamento di frodi «a carosello» ad opera di altri, violi i principi generali di proporzionalità, parità di trattamento o certezza del diritto».

Nel procedimento C-484/03:

«1) Se, in considerazione dei principi generali del diritto comunitario, in particolare dei principi di proporzionalità e di certezza del diritto, e dell'art. 28 CE:

a) nelle circostanze rilevanti per la fattispecie, la ricorrente fosse un "soggetto passivo che agisce in quanto tale" ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva allorché, nel corso delle 26 operazioni, ha acquistato microprocessori da venditori britannici e ha venduto gli stessi ad acquirenti non britannici;

b) nelle circostanze rilevanti per la fattispecie, la ricorrente stesse svolgendo un'"attività economica" ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva allorché, nel corso delle 26 operazioni, ha acquistato i microprocessori da venditori britannici e ha venduto i medesimi ad acquirenti non britannici;

c) nelle circostanze rilevanti per la fattispecie, l'acquisto da parte della ricorrente, nel corso delle 26 operazioni, di microprocessori da venditori britannici fosse una "cessione di beni" alla ricorrente ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva;

d) nelle circostanze rilevanti per la fattispecie, la vendita da parte della ricorrente, nel corso delle 26 operazioni, di microprocessori ad acquirenti non britannici fosse una "cessione di beni" da parte della ricorrente ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva.

2) Se dalle risposte alle precedenti questioni sub 1, lett. a)-d), possa desumersi una violazione dei principi generali del diritto comunitario, in particolare dei principi di proporzionalità e di certezza del diritto».

27 Con ordinanza del presidente della Corte 19 settembre 2003, i procedimenti C-354/03 e C-355/03 sono stati riuniti ai fini delle fasi scritta e orale del procedimento, nonché della sentenza.

28 In seguito, con ordinanza del presidente della Corte 15 giugno 2004, i detti procedimenti sono stati riuniti al procedimento C-484/03 ai fini della trattazione orale e della sentenza.

Sulle prime questioni

29 Con la prima questione in ciascuna delle controversie, il giudice del rinvio chiede essenzialmente se, da un lato, operazioni come quelle in causa nei procedimenti principali, che non sono, di per sé, inficiate da frode all'IVA, ma si inscrivono in una

catena di cessioni in cui un'altra operazione, precedente o successiva ad esse, è inficiata da tale frode, senza che l'operatore economico che effettua le prime operazioni lo sappia o lo possa sapere, costituiscano cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale ed un'attività economica ai sensi degli artt. 2, punto 1, 4 e 5, n. 1, della sesta direttiva e se, dall'altro, in simili circostanze, il diritto del detto operatore economico di dedurre l'IVA pagata a monte possa essere soggetto a limitazioni.

Osservazioni presentate alla Corte

30 La Optigen e la Fulcrum ritengono che nel sistema comune IVA, e considerate la prima e la sesta direttiva, il diritto di un operatore al rimborso dell'imposta pagata per un'operazione debba essere valutato con riferimento all'operazione specifica cui l'operatore ha preso parte, ivi inclusi i motivi per i quali egli vi ha preso parte, e non con riferimento ad operazioni anteriori o successive dei quali il detto operatore non ha e non può avere conoscenza, né con riferimento ad atti od intenti fraudolenti di altri operatori, la cui implicazione sia ignota al detto operatore e di cui egli non ha e/o non può avere conoscenza.

31 Secondo la Bond House, occorre rispondere in senso affermativo alla prima questione presentata nella causa C-484/03.

32 Il governo del Regno Unito sostiene che, nel sistema comune dell'IVA ed alla luce della prima e della sesta direttiva, il diritto di un operatore al rimborso dell'imposta pagata a titolo di un'operazione deve essere valutato con riferimento all'insieme delle operazioni, ivi incluse le operazioni ulteriori, che compongono un circuito di cessioni a catena di cui l'operazione specifica fa parte, tenendo conto delle motivazioni di altre parti della catena che tale operatore non conosce e/o non può

conoscere, e degli atti e intenti fraudolenti, a monte o a valle dell'operazione specifica, di altre parti della catena circolare di cui il detto operatore ignora l'implicazione e di cui non ha e/o non può avere conoscenza. Tutte le operazioni di un circuito di cessioni a catena il cui unico obiettivo è quello di commettere una frode al regime dell'IVA sono, pertanto, totalmente estranee all'ambito di applicazione della sesta direttiva e il fatto che talune di queste operazioni abbiano coinvolto un operatore innocente non è tale da farle rientrare nell'ambito di applicazione della detta direttiva.

33 Il governo ceco sostiene che, poiché l'obiettivo perseguito da operazioni quali quelle in causa nei procedimenti principali è illecito, tali operazioni non possono essere considerate attività economiche ai sensi della sesta direttiva.

34 Secondo il governo danese, da un lato, spetta al soggetto passivo che desidera dedurre l'IVA legata alla «cessione di un bene» dimostrare che il diritto di disporre delle merci in qualità di proprietario è stato concretamente trasferito all'interessato e, dall'altro, le transazioni effettuate a circuito chiuso non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA, dato che la persona in causa, entrando in tale circuito, non agisce in qualità di soggetto passivo.

35 La Commissione delle Comunità europee fa valere che nel sistema comune dell'IVA, e considerata la prima e la sesta direttiva, il diritto di un operatore al rimborso dell'IVA pagata a titolo di un'operazione deve essere valutato con riferimento all'operazione specifica di cui quest'operatore è stato parte. Le operazioni di cui egli non ha conoscenza e gli atti o gli intenti fraudolenti di altri intervenienti nella catena delle cessioni, la cui implicazione gli sia ignota, non comprometterebbero questo diritto. Ne deriverebbe che l'esclusione dal regime dell'IVA di un'operazione che deve essere considerata operazione imponibile è contraria alla sesta direttiva.

Giudizio della Corte

36 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).

37 Al riguardo la sesta direttiva attribuisce 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.

38 Per quanto riguarda, in primo luogo, la nozione di «cessioni 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.

39 Risulta dalla giurisprudenza della Corte che tale nozione comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (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).

40 Inoltre, secondo l'art. 4, n. 1, della sesta direttiva, è considerato soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente un'attività economica, a prescindere dallo scopo o dai risultati di tale attività.

41 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 comprende 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).

42 Infine, quanto alla nozione di «soggetto passivo che agisce in quanto tale», risulta dalla giurisprudenza che il soggetto passivo agisce in questa qualità quando effettua operazioni nell'ambito della sua attività imponibile (v., in questo senso, sentenze 4 ottobre 1995, causa C-291/92, Armbrecht, Racc. pag. I-2775, punto 17, e 29 aprile 2004, causa C-77/01, EDM, Racc. pag. I-4295, punto 66).

43 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).

44 Infatti, la detta analisi nonché quella delle nozioni di cessioni di beni e di soggetto passivo che agisce in quanto tale dimostrano che tali nozioni, che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della sesta direttiva, hanno tutte un carattere obiettivo e che esse si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi.

45 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.

46 Sarebbe a maggior ragione in contrasto con i detti obiettivi l'obbligo dell'amministrazione fiscale, allorché deve accertare se una data operazione costituisca una cessione effettuata da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e un'attività economica, di tenere conto dell'intenzione di un operatore diverso dal soggetto passivo di cui trattasi, che intervenga nella stessa catena di cessioni e/o dell'eventuale natura fraudolenta, della quale il detto soggetto passivo non aveva e non poteva avere conoscenza, di un'altra operazione facente parte di tale catena, precedente o successiva all'operazione compiuta dal detto soggetto passivo.

47 Come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 27 delle sue conclusioni, ogni operazione deve essere valutata singolarmente e il carattere di una determinata operazione nella catena di cessioni non può essere modificato da eventi precedenti o successivi.

48 Con riferimento alla giurisprudenza invocata dal governo del Regno Unito secondo cui 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 (v., in particolare, sentenze 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl, Racc. pag. I-4321, punto 39, e 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 46), è sufficiente constatare che, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 35 delle sue conclusioni, tale giurisprudenza riguarda la questione dell'intenzione di intrapren-

dere, e quindi di svolgere, attività economiche, e non quella della finalità perseguita dalle dette attività.

49 Quanto all'argomento del governo del Regno Unito attinente alla giurisprudenza della Corte relativa al non assoggettamento al regime dell'IVA delle transazioni illecite, va ricordato che, da un lato, tale giurisprudenza riguarda merci che, per la loro stessa natura e per le loro caratteristiche specifiche, non possono essere introdotte nel commercio lecito né essere integrate nel circuito economico. D'altro lato, risulta da costante giurisprudenza che il principio di neutralità fiscale osta ad una distinzione generalizzata tra le transazioni lecite e le transazioni illecite. Ne deriva che la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all'assoggettamento all'IVA. Simile deroga entra in considerazione solo in situazioni specifiche nelle quali, a causa delle caratteristiche particolari di talune merci o di talune prestazioni, è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito (v., in particolare, sentenze 29 giugno 1999, causa C-158/98, Coffeeshop «Siberië», Racc. pag. I-3971, punti 14 e 21, e 29 giugno 2000, causa C-455/98, Salumets e a., Racc. pag. I-4993, punto 19).

50 Orbene, è pacifico che ciò non avviene nel caso dei microprocessori in causa nei procedimenti principali.

51 Ne deriva che operazioni come quelle in causa nei procedimenti principali, che non sono di per sé viziate da frodi all'IVA, costituiscono cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e un'attività economica ai sensi degli artt. 2, punto 1, 4 e 5, n. 1, della sesta direttiva, una volta che soddisfano i criteri obiettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, indipendentemente dall'intenzione di un operatore, diverso dal soggetto passivo di cui trattasi, che intervenga nella medesima catena di cessioni e/o dall'eventuale natura fraudolenta, di cui il detto soggetto passivo non aveva e non poteva avere conoscenza, di un'altra operazione che faceva parte della detta catena di cessioni, precedente o successiva all'operazione realizzata dal soggetto passivo interessato.

52 Il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'IVA pagata a monte non può neanche essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono le dette operazioni, senza che tale soggetto passivo lo sappia o possa saperlo, un'altra operazione, precedente o successiva a quella da esso realizzata, sia viziata da frode all'IVA.

53 Infatti, come la Corte ha più volte ricordato, il diritto alla deduzione 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 Gabalfrisa e a., cit., punto 43).

54 È irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di dedurre l'IVA pagata a monte, stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario (v., in questo senso, ordinanza 3 marzo 2004, causa C-395/02, Transport Service, Racc. pag. I-1991, punto 26). Emerge da una giurisprudenza costante della Corte che, in base al principio fondamentale inerente al sistema comune IVA e risultante dagli artt. 2 della prima e sesta direttiva, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (v., in particolare, sentenze 8 giugno 2000, causa C-98/98, Midland Bank, Racc. pag. I-4177, punto 29, e Zita Modes, cit., punto 37).

55 Occorre pertanto risolvere la prima questione pregiudiziale in ciascuna delle controversie nel senso che operazioni quali quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, che non sono di per sé viziate da frodi all'IVA, costituiscono cessioni di

beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale ed un'attività economica ai sensi degli artt. 2, punto 1, 4 e 5, n. 1, della sesta direttiva, una volta che soddisfano i criteri obiettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, indipendentemente dall'intenzione di un operatore, diverso dal soggetto passivo di cui trattasi, che intervenga nella stessa catena di cessioni e/o dall'eventuale natura fraudolenta, di cui il detto soggetto passivo non aveva e non poteva avere conoscenza, di un'altra operazione appartenente alla stessa catena, precedente o successiva all'operazione realizzata dal detto soggetto passivo. Il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'IVA pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia viziata da frode all'IVA.

Sulle seconde questioni

56 Considerata la soluzione fornita alla prima questione in ciascuno dei procedimenti, non occorre risolvere la seconda questione sollevata in ciascuno di tali procedimenti.

Sulle spese

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

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

Operazioni quali quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, che non sono di per sé viziate da frodi all'imposta sul valore aggiunto, costituiscono cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale ed un'attività economica ai sensi degli artt. 2, punto 1, 4 e 5, 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, una volta che soddisfano i criteri obiettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, indipendentemente dall'intenzione di un operatore, diverso dal soggetto passivo di cui trattasi, che intervenga nella stessa catena di cessioni e/o dall'eventuale natura fraudolenta, di cui il detto soggetto passivo non aveva e non poteva avere conoscenza, di un'altra operazione appartenente alla stessa catena, precedente o successiva all'operazione realizzata dal detto soggetto passivo. Il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'imposta sul valore aggiunto pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia viziata da frode all'imposta sul valore aggiunto.

Firme