Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 17 dicembre 2015 [1]

Causa C-550/14

Envirotec Denmark ApS
contro
Skatteministeriet

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Østre Landsret (Danimarca)]

«Normativa tributaria — Imposta sul valore aggiunto — Articolo 198, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE — Debito fiscale dell'acquirente in caso di cessione di materiale d'oro o di prodotti semilavorati — Lingotti costituiti da una fusione di diversi oggetti metallici contenenti oro»

I – **Introduzione**

1. «Nach Golde drängt, am Golde hängt doch alles [Peraltro, tutti anelano all'oro e dall'oro tutto dipende]», riflette Margherita nel «Faust» di Johann Wolfgang von Goethe sul rapporto tra gioielli e bellezza naturale [2]. Come si sentirebbe e da quali pensieri sarebbe pervasa se l'oro delle catenine e degli orecchini in cui si compiace della propria bellezza provenisse, tra l'altro, dai denti di altri esseri umani? Questa potrebbe infatti essere la situazione nel caso in esame, vertente sul trattamento ai fini dell'IVA della cessione di lingotti d'oro, realizzati con oggetti d'oro di varia tipologia riutilizzati, destinati alla produzione di gioielli e altri beni.

2. L'oro è oggetto di particolare attenzione anche nella normativa dell'Unione in materia di IVA. Una delle discipline speciali previste per l'oro è oggetto della presente domanda di pronuncia pregiudiziale danese. La Corte è qui chiamata a chiarire chi sia il debitore dell'imposta sul valore aggiunto in caso di trasferimento del diritto di proprietà su lingotti non «nuovi», ma riciclati. La questione in esame interesserebbe peraltro ben poco Margherita.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, *Faust. Eine Tragödie*, scena «Sera», ultimi tre versi (da 2802 a 2804).

II – **Contesto normativo**

A – *Diritto dell'Unione*

3. La riscossione dell'imposta sul valore aggiunto negli Stati membri dell'Unione è disciplinata dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [3] (in prosieguo: la «direttiva IVA»). Vero è che, nel caso di specie, la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari: base imponibile uniforme [4] (in prosieguo: la «sesta direttiva») non trova applicazione. Tuttavia, poiché essa contiene già le disposizioni decisive ai fini della presente controversia, occorre parimenti tener conto della genesi delle stesse.

4. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, sono soggette a imposta «le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

5. L'articolo 193 della direttiva IVA, nella versione applicabile [5] alla controversia principale, dispone, in merito al debitore dell'imposta, quanto segue:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni (…), eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202».

6. L'articolo 198 della direttiva IVA prevede, al riguardo la seguente deroga:

«1. (…)

2. Quando una cessione di materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi o una cessione di oro da investimento quale definito all'articolo 344, paragrafo 1, è effettuata da un soggetto passivo che ha esercitato una delle opzioni di cui agli articoli 348, 349 e 350, gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta.

3. Gli Stati membri stabiliscono le modalità e le condizioni di applicazione dei paragrafi 1 e 2».

7. Nel considerando 55 della direttiva IVA si legge, in proposito, quanto segue:

«Al fine di prevenire le evasioni fiscali, provvedendo nel contempo ad alleviare l'onere finanziario relativo alla cessione di oro di purezza superiore a un determinato grado, è giustificato consentire agli Stati membri di designare l'acquirente quale debitore dell'imposta».

8. A norma dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, è inoltre consentito agli Stati membri prevedere che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

«d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI».

3 — GU L 347, pag. 1.

4 — GU L 145, pag. 1.

5 — Trattasi della versione della direttiva IVA modificata da ultimo dalla direttiva 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, in relazione alla durata dell'obbligo di applicazione di un'aliquota normale minima (GU L 326, pag. 1).

9. Il menzionato allegato VI contiene, in particolare, le seguenti posizioni:

«1. Cessioni di rottami ferrosi e non ferrosi, avanzi e materiali di recupero, comprese le cessioni di semiprodotti ottenuti dalla trasformazione, dalla lavorazione o dalla fusione di metalli ferrosi o non ferrosi e di loro leghe;

2. cessioni di prodotti semilavorati ferrosi e non ferrosi e prestazione di taluni servizi di lavorazione correlati;

3. cessioni di residui ed altri materiali riciclabili costituiti da metalli ferrosi e non ferrosi, (…);

4. cessioni di rottami ferrosi e metalli di recupero (…);

5. (…);

6. cessioni di cascami e avanzi provenienti dalla lavorazione di materiali di base».

10. Da ultimo, l'articolo 168 della direttiva IVA stabilisce, per quanto attiene al diritto a detrazione che può essere azionato per le merci acquistate, quanto segue:

«Nella misura in cui i beni (…) sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(…)».

B – *Diritto nazionale*

11. In Danimarca l'imposta sul valore aggiunto viene riscossa in base alla legge danese sull'IVA. L'articolo 46, paragrafo 1, di detta legge stabilisce, ai fini dell'individuazione del debitore dell'imposta, quanto segue:

«L'imposta è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni (…) in Danimarca. Tuttavia, essa è dovuta dal destinatario dei beni (…) se

(…)

4) il destinatario è un'impresa registrata in Danimarca, che riceve oro da investimento, su cui l'imposta è dovuta ai sensi dell'articolo 51 bis, o materiale d'oro o prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi».

III – **Controversia principale**

12. La controversia principale verte sul debito IVA danese della Envirotec Denmark ApS (in prosieguo: la «Envirotec») con riguardo all'ultimo trimestre del 2011.

13. Nel corso di detto trimestre la Envirotec acquistava da un'altra società danese 24 lingotti di tenore in oro compreso tra 500 e 600 millesimi. Oltre all'oro, i lingotti contenevano altri materiali, quali denti, gomma, PVC, rame, amalgama, mercurio e piombo. La venditrice aveva infatti fuso i lingotti a partire da residui industriali, vecchi gioielli, posate, orologi, ecc. Per utilizzare l'oro contenuto nei lingotti ai fini della produzione di altri prodotti in oro si dovevano, pertanto, anzitutto separare le altre componenti.

14. Per l'acquisto dei 24 lingotti veniva fatturato alla Envirotec l'importo complessivo di DKK 1 099 695 (circa EUR 150 000) a titolo di IVA, che essa corrispondeva alla venditrice. Quest'ultima non ha però mai provveduto a versare il suddetto importo all'amministrazione finanziaria danese. In seguito, la venditrice veniva messa in liquidazione per insolvenza.

15. La Envirotec pretende ora dall'amministrazione finanziaria danese il rimborso dell'IVA versata alla venditrice, azionando un diritto a detrazione. L'amministrazione finanziaria danese ritiene, tuttavia, che tenuta a versare l'IVA sia non la venditrice, bensì la Envirotec stessa, ai sensi dell'articolo 46, paragrafo 1, punto 4, della legge danese sull'IVA. Di conseguenza, la Envirotec non potrebbe neppure far valere l'importo versato alla venditrice a titolo di IVA come imposta a monte detraibile. La Envirotec ritiene, invece, che la disposizione danese relativa al trasferimento del debito d'imposta sull'acquirente, emanata sulla base dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, non sia applicabile nel suo specifico caso.

IV – **Procedimento dinanzi alla Corte**

16. L'Østre Landsret, chiamato nel frattempo a pronunciarsi sulla lite, ritiene che nella controversia principale assuma rilevanza decisiva l'interpretazione del diritto dell'Unione e ha sottoposto alla Corte, in data 28 novembre 2014, la seguente questione pregiudiziale:

Se lingotti costituiti da una fusione casuale e grezza di avanzi di vari oggetti metallici contenenti oro possano essere considerati «materiale d'oro o prodotti semilavorati» ai sensi dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA.

17. Nel marzo 2015, nell'ambito del procedimento dinanzi alla Corte, hanno presentato osservazioni scritte il Regno di Danimarca, la Repubblica di Estonia e la Commissione europea.

V – **Analisi**

18. Con la questione pregiudiziale, il giudice del rinvio intende essenzialmente sapere se i lingotti che costituiscono oggetto della controversia principale ricadano nella sfera di applicazione dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA. In base alla disposizione in esame, gli Stati membri possono prevedere, in particolare, nel caso di cessione di «materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi», che l'IVA sia dovuta dall'acquirente dei beni e non, come altrimenti usuale, dal fornitore.

19. Sono del parere che occorra rispondere in senso affermativo alla questione pregiudiziale. I lingotti realizzati mediante fusione di diversi oggetti metallici contenenti oro come quelli oggetto della controversia principale soddisfano, quale «materiale d'oro», le condizioni di applicazione dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA. Ciò si evince dall'interpretazione del tenore letterale, del contesto e della ratio della disposizione, come esporrò nel prosieguo.

A – *Tenore letterale*

20. Anzitutto, il tenore letterale non offre, sulla base delle diverse versioni linguistiche dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, un quadro univoco del significato della nozione di «materiale d'oro».

21. La versione danese ricorre alla nozione di «råmetal», traducibile in tedesco con «Rohmetall» (metallo grezzo) [6]. Con tale espressione si intende, nel linguaggio corrente, il metallo puro e non lavorato. Nella stessa direzione va l'espressione «d'or sous forme de matière première» di cui al testo francese.

22. In base ad una siffatta lettura restrittiva, nella nozione di materiale d'oro ai sensi dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA potrebbero ricadere soltanto i lingotti realizzato con oro fino, ossia contenenti quasi il 100% d'oro. Un lingotto costituito da una fusione di diversi oggetti metallici contenenti oro e avente un tenore in oro compreso soltanto tra 500 e 600 millesimi, come quello oggetto del procedimento in esame, non ricadrebbe, con queste premesse, nella nozione di materiale d'oro.

23. D'altro canto, la versione tedesca dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, con «Goldmaterial», e la versione inglese, con «gold material», contengono a priori nozioni formulate in modo più ampio rispetto al significato che assume l'espressione metallo grezzo e che, in base al loro significato, non sono limitate all'oro fino. Con «Goldmaterial» può intendersi, infatti, ogni materiale che sia costituito in parte da oro e, quindi, anche la fusione di diversi oggetti metallici qui considerata.

24. Secondo consolidata giurisprudenza, se le diverse versioni linguistiche di una normativa di diritto dell'Unione presentano delle differenze, il significato di detta normativa non può essere stabilito solo sulla base del suo tenore letterale, ma con l'ausilio anche del contesto in cui essa si inserisce e della sua finalità [7].

B – *Contesto*

25. Nel rispondere alla questione se un lingotto costituito dalla fusione di diversi oggetti metallici contenenti oro ricada nella nozione in esame potrebbe, quindi, venire in aiuto anzitutto il contesto in cui si colloca la nozione di «materiale d'oro» di cui all'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA.

1. Sul requisito di purezza minima previsto all'articolo 198, paragrafo 2

26. La disposizione si applica alla cessione di «materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi». Qualora la parte del periodo «di purezza pari o superiore a 325 millesimi» si riferisca non soltanto ai «prodotti semilavorati», ma anche al «materiale d'oro», tale nozione dovrebbe ricomprendere necessariamente non solo l'oro fino, ma anche il materiale con un tenore in oro inferiore, come quello qui considerato.

6 — V., al riguardo, la versioni danese e tedesca dell'articolo 199 bis, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA, introdotto dall'articolo 1, punto 2, lettera b), della direttiva 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto con riguardo all'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi (GU L 201, pag. 4).

7 — V., tra le tante, sentenze Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, punto 14); Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, punto 28), e Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punto 47).

27. Tuttavia, ove si presuma che tale parte del periodo si riferisca soltanto ai prodotti semilavorati, allora il requisito di purezza minima non varrebbe per il materiale d'oro. Se ne potrebbe dedurre, da un lato, che qualsiasi tenore sia sufficiente per ritenere che si tratti di materiale d'oro. Tuttavia, poiché si tratterebbe, in tal caso, di una lettura estremamente ampia, l'assenza di un esplicito requisito attinente al tenore potrebbe anche indicare, nel caso del materiale d'oro, che solo l'oro fino debba essere ricondotto alla nozione di materiale d'oro.

28. Dalla formulazione della disposizione in parola non è tuttavia possibile evincere, in modo univoco, a quali nozioni si riferisca la suddetta parte di periodo relativa al tenore minimo. Quantomeno le versioni tedesca, inglese e francese consentono, infatti, entrambe le interpretazioni.

29. Neanche il considerando 55 della direttiva IVA riesce a sopperire al riguardo. È pur vero che, nell'ambito della descrizione degli obiettivi dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, esso si riferisce ai beni oggetto della disciplina, cumulativamente, come ad «oro di purezza superiore a un determinato grado». Da tale formulazione non si può tuttavia desumere necessariamente che il tenore minimo di 325 millesimi debba valere sia per il materiale d'oro sia per i prodotti semilavorati. Il suddetto requisito, posto dal considerando 55 della direttiva IVA, risulterebbe infatti soddisfatto anche qualora per «materiale d'oro» si dovesse intendere soltanto l'oro fino, ossia un materiale con, ad esempio, un tenore di 995 millesimi [8].

30. Ne consegue che dal requisito di purezza minima di cui all'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA non è possibile evincere se la nozione di materiale d'oro comprenda i lingotti controversi nella specie.

2. Sull'applicazione dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), agli avanzi d'oro

31. Sempre con riferimento all'interpretazione del contesto dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, la Envirotec aveva sostenuto, nell'ambito della controversia principale, che nessuna delle nozioni della disposizione in parola potrebbe ricomprendere cascami o avanzi d'oro, mentre proprio di questi si tratterebbe nella specie. L'inversione contabile a carico dell'acquirente sarebbe infatti disciplinata, per quanto attiene agli *avanzi* d'oro, nella disposizione speciale dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, introdotta solo successivamente.

32. A questo riguardo, il giudice del rinvio sembra evidentemente muovere dal presupposto che la disposizione di cui all'articolo 46, paragrafo 1, punto 4, della legge danese sull'IVA, che assume rilievo decisivo nella controversia principale, non si basi sulla disposizione da ultimo citata della direttiva IVA, bensì soltanto sul suo articolo 198, paragrafo 2, oggetto della questione pregiudiziale. Di conseguenza, ai fini della controversia principale, assume rilievo stabilire se l'inversione contabile a carico dell'acquirente per i lingotti in esame sia coperta da una o dall'altra autorizzazione della direttiva IVA.

33. A questo proposito, la disposizione richiamata dalla Envirotec abbraccia, in effetti, una serie di fattispecie che, in base al loro tenore, riguardano parimenti beni riciclati contenenti oro, rientrando quest'ultimo tra i «metalli non ferrosi» ivi ripetutamente menzionati. L'ambito di applicazione dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA non è tuttavia limitato soltanto all'oro, bensì comprende, in particolare, tutti gli altri metalli non ferrosi. La disposizione dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, oggetto di interpretazione in questa sede, potrebbe così essere considerata quale lex specialis per l'oro, applicabile quindi anche agli avanzi d'oro.

34. Tuttavia, dalla genesi dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), vertente, in particolare, sugli avanzi di metalli non ferrosi, si ricavano elementi nel senso che l'interpretanda disposizione di cui all'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA non debba, invece, ricomprendere gli avanzi d'oro.

8 — V. la definizione di oro da investimento di cui all'articolo 344, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA.

35. Gli antecedenti normativi [9] dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), sono stati introdotti nella sesta direttiva, con la direttiva 2006/69/CE, solo successivamente alla disposizione che ha preceduto [10] l'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA. La direttiva di modifica 2006/69/CE di cui trattasi è però strutturata come se il legislatore avesse ritenuto che non vi fosse, all'epoca, alcuna disciplina sull'inversione contabile a carico dell'acquirente per quanto riguarda gli avanzi d'oro, benché all'epoca la disposizione che ha preceduto l'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, qui oggetto di interpretazione, fosse già in vigore.

36. Con la direttiva di modifica 2006/69/CE è stata infatti revocata una serie di autorizzazioni concesse agli Stati membri [11] a derogare alla disciplina dell'Unione in materia di IVA [12]. Come si evince dal considerando 8 e dalla genesi [13] della direttiva 2006/69/CE, la revoca doveva riguardare tutte quelle autorizzazioni che sarebbero rientrate nella sfera di applicazione delle disposizioni della nuova direttiva e che sarebbero quindi divenute, in futuro, superflue. L'allegato II della direttiva 2006/69/CE menziona al riguardo, in primis, una decisione del Consiglio che autorizzava il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord a istituire un sistema particolare di riscossione dell'imposta allo scopo di evitare talune frodi o evasioni fiscali concernenti «cessioni di oro, monete d'oro e cascami d'oro» [14].

37. Ora, il fatto che tale autorizzazione sia stata revocata solo con la direttiva 2006/69/CE depone nel senso che il legislatore dell'Unione sembrava ritenere che detta direttiva di modifica avrebbe comportato un cambiamento giuridico anche rispetto alle cessioni di oro. Posto che la normativa allora introdotta ex novo dell'attuale articolo 199, paragrafo 1, lettera d), si riferiva anzitutto a cascami e avanzi, se ne potrebbe dedurre che gli *avanzi* d'oro – in linea con quanto sostenuto dalla Envirotec – erano oggetto soltanto di detta disposizione ma non dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA.

38. Isolatamente considerato, l'argomento in esame, fondato sulla genesi di una disposizione diversa da quella qui oggetto d'esame, non risulta tuttavia molto convincente. Posto che la revoca della suddetta autorizzazione al Regno Unito non era indicata neppure nell'originario progetto di direttiva [15], è inoltre possibile che essa sia stata inserita nel corso dell'iter normativo solo in quanto è emerso che era già obsoleta in base al diritto all'epoca vigente.

39. Dall'esistenza, nell'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, di una disciplina speciale per gli avanzi di metalli non ferrosi non si può, in definitiva, ricavare con certezza la sfera di applicazione dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA in esame in questa sede.

9 — L'antecedente normativo dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA è l'articolo 21, paragrafo 2, lettera c), punto iv), nella versione di cui all'articolo 28 octies della sesta direttiva ed è stato introdotto dalla direttiva 2006/69/CE [del Consiglio,] del 24 luglio 2006, che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie (GU L 221, pag. 9).

10 — L'antecedente normativo dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA è l'articolo 26 ter, parte F, primo periodo, della sesta direttiva e si fonda sulla direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998, che completa il sistema di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE – Regime particolare applicabile all'oro (GU L 281, pag. 31).

11 — Le autorizzazioni de quibus erano state emesse sulla base dell'articolo 27 della sesta direttiva.

12 — V. articolo 2 in combinato disposto con l'allegato II della direttiva 2006/69/CE.

13 — V. proposta della Commissione del 16 marzo 2005 di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare l'evasione e l'elusione e recante abrogazione di talune decisioni che autorizzano misure derogatorie (COM[2005] 89 definitivo pag. 4).

14 — Decisione del Consiglio ritenuta vigente a decorrere dal 15 aprile 1984, che autorizza il Regno Unito a introdurre una misura di deroga alla sesta direttiva, allo scopo di evitare, istituendo un sistema particolare di riscossione dell'imposta, talune frodi o evasioni fiscali concernenti cessioni di oro, monete d'oro e cascami d'oro tra soggetti passivi (GU L 264, pag. 27).

15 — Proposta della Commissione (cit. alla nota 11), pagg. 11 e seg.

3. Sulla classificazione tariffaria

40. Infine, laddove, nell'ambito della controversia principale, è stata invocata, ad integrationem, la classificazione doganale, tale confronto non risulta convincente. La nomenclatura combinata [16], la quale contiene suddivisioni merceologiche volte, in primo luogo, alla definizione della rispettiva aliquota del dazio [17], persegue un obiettivo diverso dalla disposizione dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA oggetto di interpretazione nella specie.

41. Laddove, ai fini dell'interpretazione della direttiva IVA, la Corte ha già fatto riferimento, ad integrationem, all'utilizzo di nozioni nella nomenclatura combinata, essa si riferiva unicamente all'aliquota da applicare [18]. Ai fini della determinazione dell'aliquota, si ricava però un certo collegamento con la nomenclatura combinata dall'articolo 98, paragrafo 3 e, quindi, dalla direttiva IVA stessa [19].

42. Un collegamento di tal genere con le definizioni della nomenclatura non sussiste, tuttavia, rispetto alla disposizione dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA oggetto di interpretazione. Ivi non si discute della determinazione dell'aliquota e la disposizione non contiene neppure – diversamente così, ad esempio, dall'articolo 148, lettera b), della direttiva IVA – un esplicito riferimento alla nomenclatura combinata.

4. Conclusione sull'interpretazione del contesto

43. Alla luce delle suesposte considerazioni, dal contesto dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA non è possibile desumere con certezza se un lingotto costituito dalla fusione di diversi oggetti metallici contenenti oro ricada nell'ambito della nozione di materiale d'oro. La risposta alla questione in esame deve quindi essere ricercata nell'obiettivo della disposizione di cui trattasi.

C – *Sull'obiettivo*

44. In base al considerando 8 della direttiva 98/80/CE, con cui è stato introdotto l'antecedente normativo dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA [20], la disciplina mira sia a «prevenire le frodi fiscali» che ad alleviare «l'onere finanziario». In senso analogo si esprime ora il considerando 55 della direttiva IVA. Dalla genesi della direttiva 98/80/CE non risulta, inoltre, che la disciplina in esame persegua ulteriori obiettivi [21].

1. Sulla prevenzione delle frodi

45. La disciplina de qua, laddove l'inversione contabile dal fornitore all'acquirente dei beni impedisce che il Fisco possa cadere vittima di frodi per effetto della mancata coincidenza tra debitore dell'imposta e soggetto legittimato a detrarre l'imposta a monte, è volta alla prevenzione delle frodi.

16 — Allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU L 256, pag. 1).

17 — Articolo 1, paragrafo 3, del regolamento (CEE) n. 2658/87 (cit. alla nota 16).

18 — Sentenza Commissione/Spagna (C-360/11, EU:C:2013:17, punto 44).

19 — In base alla disposizione in parola, gli Stati membri, quando applicano le aliquote ridotte a determinate categorie di beni, possono far ricorso alla nomenclatura combinata per delimitare con precisione le categorie in questione.

20 — V., supra, nota 10.

21 — V. la proposta della Commissione, del 27 ottobre 1992, di direttiva del Consiglio che completa il sistema di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE – Regime particolare applicabile all'oro (COM[92] 441 def.), il parere del Comitato economico e sociale del 28 aprile 1993 sulla proposta (GU C 161, pag. 25) e il verbale della seduta del Parlamento europeo del 7 marzo 1994 (GU C 91, pag. 1), pagg. 15 e 16, nonché del 10 marzo 1994 (GU C 91, pag. 198), pag. 209 e pagg. da 239 a 243.

46. Come ciò sia possibile [22] può essere compreso alla luce del caso di specie. La Envirotec fa valere una detrazione rispetto a un'imposta sul valore aggiunto dalla stessa versata alla fornitrice, la quale però non l'ha mai versata all'amministrazione finanziaria. La Envirotec e la sua fornitrice, ove – in tale operazione – avessero collaborato con intento fraudolento, avrebbero potuto consapevolmente sottrarre al Fisco l'importo dell'imposta detratta a monte. La Envirotec avrebbe, infatti, ottenuto dal Fisco il versamento di una somma pari all'importo dell'IVA, mentre quest'ultimo non avrebbe potuto riscuotere dalla fornitrice l'imposta corrispondente. Una frode di tal genere non è invece ipotizzabile se l'imposta sul valore aggiunto su un'operazione è dovuta dall'acquirente del bene in luogo del suo fornitore. Il debito d'imposta e il diritto alla detrazione dell'imposta a monte ricadono, infatti, in tal caso, in capo alla stessa persona, cosicché il Fisco non è tenuto a versare alcun importo.

47. Analogamente, anche il Consiglio ha dichiarato, da ultimo nel considerando 4 della direttiva 2013/42/UE [23], che «la designazione del destinatario quale soggetto debitore dell'IVA (inversione contabile) è, in certi casi, una misura efficace per fermare le frodi in materia di IVA in settori specifici».

48. Il legislatore ha stabilito i settori interessati negli articoli da 198 a 199 bis della direttiva IVA. Divisi per settori, si tratta ivi del commercio d'oro, delle attività di costruzione, della gestione dei rifiuti e dello scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra. L'elenco di cui all'articolo 199 bis è stato nel frattempo ampliato con altri settori sulla base della direttiva 2013/43/UE [24], ad esempio, il commercio di telefoni cellulari, microprocessori, minicomputer, metalli preziosi e anche cereali. Il legislatore dell'Unione sembra in questo caso, come risulta dal considerando 4 della direttiva citata, sempre reagire quando in determinati settori si registrano, nella prassi, casi di frode.

49. In riferimento agli scambi di merci, la maggior parte dei beni per i quali può essere prevista un'inversione contabile a carico dell'acquirente presentano, in astratto, talune similitudini. Si tratta invero di beni che presentano, rispetto alle dimensioni, un elevato valore di mercato. Il rischio di frode IVA mediante scambio di beni è, infatti, tendenzialmente tanto maggiore quanto più elevato è il valore e quanto più agevole è il trasporto dei beni commercializzati, come ha osservato in particolare la Repubblica di Estonia.

50. Alla luce di tale obiettivo, la disciplina dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, oggetto di esame, deve essere interpretata in modo da tener conto dei particolari rischi collegati, secondo il legislatore dell'Unione, al commercio di oro sotto il profilo di possibili frodi IVA. Tale rischio dipende – come sottolineato anche nel considerando 55 – in modo decisivo dal tenore di oro di un bene. Se tale tenore è elevato, il rapporto tra dimensione del bene e il suo valore di mercato è tale da esporlo a frodi.

51. Non sussiste quindi, in primo luogo, alcun motivo per ricomprendere nella nozione di materiale d'oro solamente l'oro fino, quando la disposizione de qua si applica, nel contempo, quantomeno ai prodotti semilavorati a partire da un tenore di 325 millesimi. Tale requisito del tenore minimo deve riferirsi, in secondo luogo, non soltanto ai prodotti semilavorati, ma anche al materiale d'oro, al fine di ricomprendere soltanto materiale di elevato valore. In terzo luogo, non è infine compatibile con la ratio della disposizione in esame la distinzione tra leghe «nuove» e «avanzi» d'oro, in quanto l'esposizione al rischio di frodi negli scambi di beni in oro non può dipendere da una distinzione di tal genere, posto che è il tenore ad essere decisivo ai fini del valore.

22 — V., al riguardo, le spiegazioni contenute nella proposta della Commissione del 29 settembre 2009 di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi (COM[2009] 511 definitivo), pag. 3.

23 — Direttiva 2013/42/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, per quanto riguarda un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA (GU L 201, pag. 1).

24 — Cit. alla nota 6.

2. Sulla riduzione dell'onere finanziario

52. Tale interpretazione trova conferma nel secondo obiettivo della disposizione, quello della riduzione dell'onere finanziario.

53. Come osservato dalla Commissione nella propria proposta relativa all'antecedente normativo dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA [25], l'inversione contabile dal fornitore all'acquirente è finalizzata anche a compensare gli svantaggi competitivi del commercio interno rispetto agli scambi intracomunitari. Infatti, in base al regime di tassazione degli scambi intracomunitari, nel caso di operazioni transfrontaliere tra soggetti passivi debitore dell'imposta è sempre il soggetto passivo [26]. Ciò gli consente di evitare di anticipare l'imposta sul valore aggiunto che graverebbe su di esso nel caso di un'operazione puramente nazionale, in quanto, in quest'ultima ipotesi, egli sarebbe anzitutto tenuto a versare al proprio fornitore d'oro il prezzo maggiorato di IVA per poi farsi rimborsare dal Fisco l'imposta stessa solo in un momento successivo, in sede di presentazione della dichiarazione fiscale. Prevedendo, anche per le operazioni nazionali, che il debito fiscale gravi sull'acquirente, è stato possibile creare pari condizioni di concorrenza.

54. La Commissione ha sottolineato nella propria proposta che tale problematica non riguarda soltanto l'oro ma che, in considerazione dell'«elevatissimo valore del metallo», risulta in tali casi meno accettabile [27]. Decisivo ai fini dell'obiettivo perseguito dall'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA è così, ancora una volta, il valore dei beni negoziati, e quindi il loro tenore in oro.

3. Sulla limitazione agli acquirenti che sono soggetti passivi

55. Dagli obiettivi dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, quali descritti, si ricava, inoltre, implicitamente, che la disposizione riguarda soltanto cessioni ad acquirenti *che sono soggetti passivi*. Solo questi ultimi hanno, infatti, a norma dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, diritto alla detrazione. Soltanto le cessioni a favore di acquirenti aventi diritto alla detrazione celano il rischio di frodi IVA e possono implicare, a carico dell'acquirente, il succitato onere di finanziamento anticipato.

56. Tale limitazione della sfera di applicazione dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA non risulta tuttavia espressamente dal suo tenore letterale [28]. Il suo effetto deve quindi essere assicurato nell'ambito della definizione dei beni che sono oggetto della disciplina in parola e incide in tal modo anche sull'interpretazione delle nozioni di «materiale d'oro» e «prodotti semilavorati».

57. I «prodotti semilavorati» sono, già in base alla loro formulazione, solo quei beni acquistati, di norma, da soggetti passivi nell'ambito della loro attività economica. I prodotti semilavorati devono, infatti, essere distinti dai prodotti finali. Mentre i prodotti finali possono essere venduti direttamente a un consumatore finale, i prodotti semilavorati devono ancora essere preventivamente sottoposti ad un'ulteriore trasformazione [29].

58. Lo stesso ragionamento deve valere peraltro, alla luce dei menzionati obiettivi della disciplina in esame, anche per la nozione di «materiale d'oro». Essa non può ricomprendere qualunque materiale che presenti un tenore in oro di 325 millesimi ma solo quello che non costituisce prodotto finale e non è quindi adatto ad essere venduto a consumatori finali che non siano soggetti passivi.

25 — V. pag. 13 della proposta della Commissione (cit. supra, nota 21).

26 — Articoli 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), 138 e 200 della direttiva IVA.

27 — Ibidem (nota 23).

28 — Solo nel caso dell'oro da investimento ciò risulta chiaramente dal rimando alle possibilità previste negli articoli da 348 a 350 della direttiva IVA, le quali presuppongono, a loro volta, che il destinatario della prestazione sia esso stesso un soggetto passivo.

29 — V., in questo senso, sentenza Artrada e a. (C-124/03, EU:C:2004:674, punto 34) sull'articolo 2, punto 4, della direttiva 92/46/CEE del Consiglio, del 16 giugno 1992, che stabilisce le norme sanitarie per la produzione e la commercializzazione di latte crudo, di latte trattato termicamente e di prodotti a base di latte (GU L 268, pag. 1).

4. Conclusione risultante dall'interpretazione teleologica

59. La nozione di materiale d'oro comprende quindi, in base alla ratio e all'obiettivo dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, qualunque materiale destinato ad un'ulteriore trasformazione e non al consumo finale, che non costituisce però un prodotto semilavorato, a condizione che presenti un tenore in oro di almeno 325 millesimi.

60. Posto che, in base alle indicazioni del giudice del rinvio, i lingotti in esame sono trasformati per la fabbricazione di prodotti e presentano un tenore in oro di almeno 500 millesimi, essi ricadono, se non si tratta di prodotti semilavorati, nella nozione di materiale d'oro ai sensi della disposizione in parola.

D – *Sulla distinzione tra materiale d'oro e prodotto semilavorato*

61. Resta così da ultimo da chiarire, ai fini della fattispecie in esame, in qual modo la nozione di materiale d'oro si distingua da quella di prodotti semilavorati indicata anch'essa nella presente disposizione.

62. È vero che tale questione non riveste, nell'ambito dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, un'importanza decisiva in quanto, come abbiamo visto, l'obiettivo di tale disposizione richiede, in entrambi i casi, che il bene abbia un tenore in oro di almeno 325 millesimi e che non si tratti di un prodotto finale. Tuttavia, le due nozioni devono essere tra loro distinte specialmente nel caso in cui la Corte, contrariamente a quanto da me ritenuto, dovesse ritenere che la nozione di «materiale d'oro» comprenda soltanto l'oro puro.

63. In base al loro significato corrente, intrinseco alle nozioni di materiale d'oro e prodotti semilavorati, essi devono essere distinti in ragione del grado di lavorazione rispetto al prodotto finale. Con «materiale d'oro» si indicano così beni nei quali rileva, ai fini del successivo processo di lavorazione, soltanto l'oro contenuto, a prescindere dalla forma in cui esso si presenta nel singolo caso. Per «prodotti semilavorati» s'intendono, invece, beni che hanno già subito una lavorazione verso il prodotto finale, quale, ad esempio, il materiale già modellato ai fini della realizzazione del prodotto finale; nel caso dell'oro possono essere dei rotoli per anelli.

64. Posto che dai lingotti in esame deve unicamente essere ricavato l'oro ivi contenuto ai fini della sua trasformazione, i lingotti non sono stati ancora sottoposti a nessuna lavorazione preliminare in funzione del prodotto finale e si tratta, quindi, di materiale d'oro e non di prodotti semilavorati ai sensi dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA.

65. Per contro, l'amministrazione finanziaria danese non è convincente laddove, nel procedimento principale, vuole dedurre dall'articolo 2, lettera c), della decisione 2004/228/CE[30], che lingotti come quelli in esame ricadrebbero nella nozione di «prodotti semilavorati». Secondo tale decisione, il Regno di Spagna è autorizzato nel caso di «cessioni di prodotti semilavorati [lingotti (…)] ottenuti dalla trasformazione, dalla lavorazione o dalla fusione dei metalli non ferrosi (…)», a designare il beneficiario della cessione quale debitore. Non se ne può peraltro dedurre che i lingotti costituiti da fusione di oro debbano essere considerati quali «prodotti semilavorati» anche nell'ambito dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA in discussione in questa sede. A prescindere dal fatto che quantomeno alcune versioni linguistiche di entrambe le disposizioni – tra cui quella tedesca – utilizzano al riguardo due nozioni diverse, l'articolo 2, lettera c), della decisione 2004/228/CE non

30 — Decisione 2004/228/CE del Consiglio, del 26 febbraio 2004, che autorizza il Regno di Spagna ad applicare una misura di deroga all'articolo 21 della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (GU L 70, pag. 37).

richiede, diversamente dalla disposizione in questione dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, una distinzione tra «materiale» e «prodotto semilavorato». È quindi di certo possibile attribuire alla nozione di «Halbzeug» ai sensi della suddetta decisione un significato diverso da quello della nozione di «Halbfertigerzeugnis» nella disposizione in esame.

E – *Conclusione*

66. Alla luce dell'interpretazione del tenore letterale, del contesto e della ratio dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA occorre pertanto concludere che lingotti come quelli oggetto della causa principale soddisfano le condizioni per l'applicazione di tale disposizione.

VI – **Conclusione**

67. Suggerisco pertanto alla Corte di rispondere come segue alla questione pregiudiziale dell'Østre Landsret:

L'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA si applica a lingotti d'oro come quelli oggetto della controversia principale, costituiti da una fusione casuale e grezza di vari oggetti metallici di scarto contenenti oro e che presentano un tenore in oro superiore a 500 millesimi.