Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

8 dicembre 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — IVA — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 56 — Luogo della prestazione di servizi — Nozione di "altri diritti analoghi" — Trasferimento di quote di emissioni di gas a effetto serra»

Nella causa C-453/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesgerichtshof (Corte federale di giustizia, Germania), con decisione del 22 luglio 2015, pervenuta in cancelleria il 24 agosto 2015, nel procedimento penale contro

A,

B,

con l'intervento di:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader e E. Jarašiūnas (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 13 luglio 2016,

considerate le osservazioni presentate:

— per A, da M. Wulf e M. Langrock, Rechtsanwälte;

— per B, da A. Norouzi e O. Sahan, Rechtsanwälte;

— per il Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, da P. Frank, in proprio, e da S. Heine, in qualità di agente;

— per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;

— per il governo ellenico, da E. Tsaousi e A. Dimitrakopoulou, in qualità di agenti;

* * Lingua processuale: il tedesco.

— per la Commissione europea, da M. Wasmeier e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 settembre 2016,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di un procedimento penale avviato in Germania a carico di A e B per concorso in frode fiscale.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 43 della direttiva IVA, contenuto nella sezione 1, intitolata «Regola generale», del capo 3 recante le norme riguardanti il luogo delle prestazioni di servizi, così dispone:

«Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

4 A termini del successivo articolo 56, paragrafo 1, collocato nella sottosezione 5, intitolata «Altre prestazioni di servizi», della sezione 2, contenente disposizioni speciali, del medesimo capo 3:

«Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

a) cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi;

(...)».

5 L'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità e che modifica la direttiva 96/61/CE del Consiglio (GU 2003, L 275, pag. 32), reca, in particolare, la seguente definizione:

«Ai fini della presente direttiva valgono le seguenti definizioni:

a) "quota di emissioni", il diritto di emettere una tonnellata di biossido di carbonio equivalente per un periodo determinato, valido unicamente per rispettare le disposizioni della presente direttiva e cedibile conformemente alla medesima;

(...)».

6 Il successivo articolo 19 così recita:

«1. Gli Stati membri provvedono ad istituire e conservare un registro per assicurare l'accurata contabilizzazione precisa delle quote di emissioni rilasciate, possedute, cedute e cancellate. Gli Stati membri possono conservare i loro registri per mezzo di un sistema consolidato, unitamente ad uno o più Stati membri.

2. Qualsiasi persona può possedere quote di emissioni. Il registro è accessibile al pubblico e contiene una contabilità separata per registrare le quote di emissioni possedute da ciascuna persona alla quale siano state rilasciate o dalla quale siano state trasferite quote di emissione.

(...)».

Diritto tedesco

7 Ai sensi dell'articolo 3a dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'IVA; in prosieguo: l'«UStG»), intitolato «Luogo delle altre prestazioni», nel testo applicabile alla controversia oggetto del procedimento principale:

«1. Fatti salvi gli articoli 3b e 3f, le altre prestazioni sono effettuate nel luogo in cui l'imprenditore esercita la sua attività. Qualora la prestazione venga effettuata da uno stabilimento dell'impresa, quest'ultimo è considerato quale luogo della prestazione.

(...)

3. Se il destinatario di una delle altre prestazioni menzionate al paragrafo 4 è un imprenditore, la prestazione, in deroga al paragrafo 1, si considera fornita nel luogo in cui il destinatario esercita la sua attività. Qualora la prestazione sia fornita allo stabilimento di un'impresa, è invece determinante il luogo di ubicazione dello stabilimento. Qualora il destinatario di una delle prestazioni menzionate al paragrafo 4 non sia un imprenditore e abbia la propria residenza o la propria sede nel territorio di uno Stato terzo, la prestazione si considera eseguita presso la sua residenza o sede.

4. Sono "altre prestazioni" ai sensi del paragrafo 3:

1) la concessione, il trasferimento e l'utilizzo di brevetti, diritti d'autore, diritti sul marchio e altri diritti analoghi;

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

8 A e B, dipendenti di una società di consulenza fiscale, venivano condannati dal Landgericht Hamburg (tribunale regionale di Amburgo, Germania) al pagamento di un'ammenda per concorso in frode fiscale nell'ambito di una causa vertente su un meccanismo di frode sull'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») attuato da un altro imputato, G, nel periodo compreso tra l'aprile 2009 e il marzo 2010 e volto all'evasione dell'imposta rispetto allo scambio di quote di emissioni di gas a effetto serra.

9 Più società erano coinvolte in tale meccanismo di frode. Una società E, stabilita in Germania e controllata, di fatto, da G, acquistava all'estero quote di emissioni di gas a effetto serra esenti da IVA e le rivendeva a una società I, stabilita in Lussemburgo, gestita anch'essa da G. Quest'ultima emetteva nei confronti della società E ricevute sotto forma di note di accredito con esposizione dell'IVA applicabile in Germania rivendendo le quote ad una società C, stabilita in Germania, ove le note di accredito relative a detta transazione esponevano parimenti l'IVA tedesca.

10 Nelle proprie dichiarazioni provvisorie relative al secondo, terzo e quarto trimestre dell'anno 2009, la società E dichiarava i proventi derivanti dalla cessione delle quote alla società I portando in detrazione l'IVA assolta a monte sulla base di fatture fittizie di asseriti fornitori nazionali. Per i mesi di gennaio e marzo 2010, la medesima società non presentava dichiarazioni provvisorie. Essa eludeva in tal modo il versamento di un importo complessivo pari a EUR 11 484 179,12. La società I, dal canto suo, dichiarava, per i periodi intercorrenti da aprile a luglio 2009, da settembre 2009 a gennaio 2010 e marzo 2010, le prestazioni erogate alla società C come operazioni soggette ad IVA detraendo indebitamente l'IVA esposta sulle note di accredito emesse nei confronti della società E come imposta assolta a monte, eludendo in tal modo il pagamento della somma di EUR 10 667 491,10.

11 A e B svolgevano, a decorrere da fine maggio 2009, attività di consulenza fiscale a favore della società I e venivano incaricati da G di redigere un breve parere sulla situazione di detta società in materia di IVA. In detto parere, essi dichiaravano che la società I poteva esporre l'IVA applicabile in Germania e farla valere come imposta versata a monte solo se disponeva di una stabile organizzazione in Germania ivi effettuando le relative operazioni e che le fatture emesse prima della costituzione di una stabile organizzazione in Germania dovevano essere rettificate.

12 A fronte di un contratto retrodatato relativo alla locazione di locali ad uso ufficio in Germania con decorrenza dal 1º aprile 2009, A e B – che non erano a conoscenza del ruolo svolto dalla società I nell'ambito del meccanismo di frode fiscale – redigevano, per conto della medesima, dichiarazioni IVA provvisorie per i mesi di aprile e maggio 2009 inoltrandole, in data 12 agosto 2009, all'amministrazione finanziaria tedesca. In tali dichiarazioni, indicavano l'IVA esposta nelle note di accredito emesse a favore della società E come imposta versata a monte, per un importo pari ad EUR 147 519,80 per il mese di aprile 2009 e ad EUR 1 146 788,70 per il mese di maggio 2009, pur ritenendo «molto probabile» che la società I non disponesse di uno stabilimento in Germania.

13 Adito con ricorsi per «Revision» presentati contro la sentenza del Landgericht Hamburg (tribunale regionale di Amburgo) da A e B nonché dal pubblico ministero, il giudice del rinvio, il Bundesgerichtshof (Corte federale di giustizia, Germania) afferma che, ai fini di accertare se A e B sono colpevoli di concorso in frode fiscale in base al diritto penale tedesco, occorre accertare se essi abbiano intenzionalmente presentato all'amministrazione finanziaria dichiarazioni IVA provvisorie inesatte nelle quali sono state indebitamente portate in detrazione le imposte assolte a monte a titolo delle note di accredito sulle prestazioni della società E. Considerato che A e B non erano a conoscenza del coinvolgimento delle società E ed I nel meccanismo di frode IVA attuato da G, tale ipotesi ricorre – prosegue il giudice del rinvio – solo se la detrazione dell'imposta assolta a monte in forza delle note di accredito della società E fosse esclusa in ragione del fatto che dette note non potevano esporre l'IVA. Il giudice medesimo precisa peraltro che ciò varrebbe per le fatture emesse nei confronti della società I, avente sede in Lussemburgo, solo qualora il luogo della prestazione consistente nel trasferimento di quote non fosse in Germania. Un'esposizione dell'IVA da parte della società E nei confronti della società I sarebbe stata tuttavia illegittima solo se, in applicazione dell'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, il luogo della prestazione non si trovasse presso il prestatore del servizio, la società E, bensì presso il destinatario, la società I, con conseguente esclusione dell'imponibilità della prestazione in Germania.

14 Il giudice del rinvio osserva che quest'ultima condizione presuppone che, nel 2009, il luogo della prestazione per il trasferimento delle quote di emissioni di gas a effetto serra fosse – ai sensi dell'articolo 3a, paragrafo 4, dell'UStG, nel testo applicabile alla controversia principale, il quale ha

recepito nel diritto tedesco l'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA – il luogo in cui il destinatario aveva stabilito la sede della propria attività economica o disponeva di una stabile organizzazione, il che impone di accertare se lo scambio delle suddette quote costituisca un «altro diritto analogo» ai sensi delle menzionate disposizioni.

15 Il giudice del rinvio ritiene che l'interpretazione della nozione di «altri diritti analoghi», ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA non sia sufficientemente chiara da non lasciare adito ad alcun ragionevole dubbio. È tuttavia incline a ritenere che tali quote siano «analoghe» ai sensi di tale disposizione, posto che il termine «analogo» significa «avente determinate caratteristiche corrispondenti» o «che è comparabile», tenuto conto che i diritti citati nella suddetta disposizione sono caratterizzati dal fatto che il legislatore concede al titolare un diritto assoluto, che gli conferisce un potere esclusivo di utilizzare e sfruttare tale diritto, escludendone i terzi. In tal senso, le quote di emissioni sarebbero paragonabili ai diritti di proprietà intellettuale.

16 È in tale contesto che il Bundesgerichtshof (Corte federale di giustizia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la "quota" di cui all'articolo 3, lettera a), della direttiva 2003/87/CE, che accorda il diritto di emettere una tonnellata di biossido di carbonio equivalente per un periodo determinato, costituisca un "altro diritto analogo" ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA».

Sulla questione pregiudiziale

17 Con la questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che gli «altri diritti analoghi» indicati in tale disposizione includano le quote di emissione di gas a effetto serra definite all'articolo 3, lettera a), della direttiva 2003/87.

18 A tale riguardo, si deve ricordare, in limine, che l'articolo 43 della direttiva IVA detta una regola generale per determinare il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi, mentre i successivi articoli 44 e seguenti prevedono una serie di collegamenti specifici. Come risulta da costante giurisprudenza della Corte relativa a disposizioni sostanzialmente identiche dell'articolo 9 della 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 – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), non esiste alcuna preminenza dell'articolo 43 della direttiva IVA sui successivi articoli 44 e seguenti. Occorre chiedersi, caso per caso, se la relativa fattispecie corrisponda ad una di quelle disciplinate dagli articoli 44 e seguenti della direttiva medesima. In caso contrario, la fattispecie ricadrà nella sfera di applicazione del precedente articolo 43 (v., in tal senso, in particolare, sentenze del 26 settembre 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punti 20 e 21, e del 6 novembre 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punti 24 e 25).

19 Ne consegue che l'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA non deve essere considerato quale deroga ad una regola generale, da interpretare in senso restrittivo (v., in tal senso, sentenze del 27 ottobre 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punto 34, e del 7 settembre 2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, punto 17).

20 Alla luce di tali considerazioni, occorre verificare se il trasferimento di quote di emissioni di gas a effetto serra corrisponda ad una delle fattispecie disciplinate dall'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, segnatamente le «cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi».

21 Si deve rilevare che tale corrispondenza non risulta manifestamente dal tenore dell'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, dato che i diritti ivi espressamente menzionati rientrano nel settore della proprietà intellettuale, mentre le quote definite all'articolo 3, lettera a), della direttiva 2003/87, consistenti in un'autorizzazione dello Stato o delle autorità pubbliche ad emettere gas a effetto serra per un periodo determinato, non rientrano in tale settore.

22 Ciò nondimeno, occorre rilevare, in primo luogo, che, come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 62 delle sue conclusioni, le quote di emissione di gas a effetto serra presentano, rispetto a tutti i diritti medesimi, o ad alcuni di essi, talune analogie. In tal senso, segnatamente, le quote e i diritti e di cui trattasi sono immateriali, conferiscono al loro titolare un diritto di carattere esclusivo e possono essere trasferiti a terzi, a seconda dei casi, per effetto di cessione o concessione, volta a consentire ai terzi stessi di utilizzarli ai fini di un'attività economica. Inoltre, analogamente a taluni di tali diritti che sono soggetti a registrazione, la detenzione e il trasferimento di dette quote sono oggetto, ai sensi dell'articolo 19 della direttiva 2003/87, di un'iscrizione in un registro.

23 In secondo luogo, la corrispondenza tra le fattispecie disciplinate dall'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA e le quote di emissione di gas a effetto serra deve essere valutata anche alla luce della finalità di detto articolo.

24 A tal riguardo, occorre ricordare che la finalità delle disposizioni della direttiva IVA che determinano il luogo d'imposizione delle prestazioni di servizi consiste nell'evitare, da un lato, conflitti di competenza da cui possano derivare doppie imposizioni e, dall'altro, la mancata imposizione di introiti (v., in tal senso, sentenze del 6 novembre 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punto 24, e del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 41).

25 La Corte ha già avuto modo di rilevare, riguardo all'articolo 9 della sesta direttiva 77/388, che la ratio delle disposizioni riguardanti il luogo delle prestazioni di servizi impone che i beni e i servizi siano tassati, per quanto possibile, nel luogo della loro fruizione (sentenza del 3 settembre 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punto 39).

26 L'inclusione delle quote di emissione di gas a effetto sera negli «altri diritti analoghi» di cui all'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA risponde a tale ratio e a tale finalità.

27 Infatti, da un lato, dato che il trasferimento di quote è obbligatoriamente iscritto nel registro previsto all'articolo 19 della direttiva 2003/87, l'identità dell'acquirente, il luogo in cui quest'ultimo ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione ai fini della quale il trasferimento è stato effettuato, o, ancora, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale e, di conseguenza, anche il paese di destinazione del trasferimento possono essere determinati agevolmente e con elevato grado di certezza.

28 Dall'altro, poiché le quote trasferite devono essere, in via di principio, utilizzate nel luogo in cui l'acquirente esercita la propria attività economica, il collegamento fiscale a detto luogo della prestazione di servizi, consistente in un trasferimento di quote, consente di assoggettare la prestazione medesima al regime di IVA dello Stato membro sul cui territorio tali quote sono utilizzate.

29 Inoltre, occorre osservare che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 84 delle sue conclusioni, è questa la soluzione che è stata accolta dalla grande maggioranza degli Stati membri prima, da un lato, della trasposizione della direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU 2008, L 44, pag. 11), che, a decorrere dal 1º gennaio 2010, per quanto riguarda i servizi prestati a soggetti passivi, ha sancito la regola generale secondo cui il luogo della prestazione è quello in cui il destinatario è stabilito, e, dall'altro, della trasposizione della direttiva 2010/23/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, recante modifica della direttiva IVA per quanto concerne l'applicazione facoltativa e

temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi (GU 2010, L 72, pag. 1), che ha introdotto nella direttiva IVA l'articolo 199 bis, a termini del quale gli Stati membri possono stabilire che il soggetto tenuto al pagamento dell'IVA sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuati i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra ex articolo 3 della direttiva 2003/87.

30 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che gli «altri diritti analoghi» di cui a tale disposizione includono le quote di emissione di gas a effetto serra definite all'articolo 3, lettera a), della direttiva 2003/87.

Sulle spese

31 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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 (Seconda Sezione) dichiara:

L'articolo 56, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che gli «altri diritti analoghi» di cui a tale disposizione includono le quote di emissione di gas a effetto serra definite all'articolo 3, lettera a), della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità e che modifica la direttiva 96/61/CE del Consiglio.

Firme