

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

21 novembre 2013

«Direttiva 2006/112/CE – Imposta sul valore aggiunto – Cessione di beni – Nozione – Utilizzo fraudolento di una carta di credito»

Nella causa C-494/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regno Unito), con decisione del 26 ottobre 2012, pervenuta in cancelleria il 5 novembre 2012, nel procedimento

Dixons Retail plc

contro

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta (relatore), presidente di sezione, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Dixons Retail plc, da A. Brown, advocate;

– per il governo del Regno Unito, da A. Robinson, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da R. Lyal, A. Cordewener e C. Soulay, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 14, paragrafo 1, e 73 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra la Dixons Retail plc (in prosieguo: la «Dixons») e i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (in prosieguo: i «Commissioners»), in merito al rigetto opposto da questi ultimi alla domanda di rimborso presentata dalla Dixons, vertente sull'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dichiarata e assolta da tale società su operazioni effettuate nel periodo compreso tra il 13 novembre 2005 e il 30 novembre 2008.

Contesto normativo

La direttiva 77/388/CEE

3 L'articolo 2, punto 1, 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 L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), così dispone:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. 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».

4 L'articolo 5, paragrafo 1, di tale direttiva enuncia quanto segue:

«Si considera “cessione di bene” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

5 L'articolo 11, A, paragrafo 1, della predetta direttiva è del seguente tenore:

«All'interno del paese:

1. La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle letter[e] b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni;

(...)».

La direttiva 2006/112

6 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112 prevede che le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale sono soggette ad IVA.

7 L'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva così dispone:

«Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

8 Ai sensi dell'articolo 73 della predetta direttiva:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

9 La Dixons è il membro rappresentativo di un gruppo IVA che vende articoli elettrici.

10 La Dixons era legata alla American Express Europe (in prosieguo: la «AmEx») da una convenzione, in forza della quale, in caso di utilizzo, da parte di uno dei suoi clienti, di una carta emessa dalla AmEx come strumento di pagamento, la Dixons era tenuta ad accettare tale carta e la AmEx si impegnava, a condizione che fossero rispettate le procedure previste, a versare alla Dixons il prezzo dei beni acquistati dal cliente con la predetta carta, al netto di una commissione.

11 Per quanto concerne le operazioni effettuate con carte diverse da quelle emesse dalla AmEx, una convenzione analoga legava la Dixons alla National Westminster Bank plc, operante con il nome Streamline (in prosieguo: la «Streamline»).

12 Dopo aver dichiarato e assolto l'IVA afferente operazioni effettuate tra il 13 novembre 2005 e il 30 novembre 2008, la Dixons chiedeva il rimborso di tale imposta ai Commissioners, che respingevano la richiesta.

13 Avverso la decisione dei Commissioners la Dixons proponeva quindi ricorso dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chamber) al fine di ottenere il predetto rimborso.

14 Il ricorso proposto dinanzi al giudice del rinvio riguarda operazioni pagate mediante carta di credito per le quali, sebbene sia emerso in seguito che tali operazioni erano state effettuate mediante carte utilizzate fraudolentemente, la Dixons ha ricevuto, conformemente alle procedure previste dalle convenzioni stipulate con la AmEx e la Streamline, il pagamento del relativo prezzo da parte di queste ultime.

15 Al riguardo, dalla decisione di rinvio emerge che, nonostante l'utilizzo fraudolento delle carte, né la AmEx né la Streamline hanno, rispettivamente, esercitato un'azione di regresso nei confronti della Dixons o

proceduto al riaddebito, come le autorizzavano le predette convenzioni in caso di violazione delle procedure ivi previste. La Dixons ha, pertanto, trattenuto i pagamenti effettuati dalla AmEx e dalla Streamline, i quali includevano una parte di IVA.

16 È in tale contesto che il First-tier Tribunal (Tax Chamber) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso della sua applicazione quando il trasferimento fisico di beni sia ottenuto in modo fraudolento, ove il pagamento effettuato dal cessionario abbia avuto luogo mediante una carta di credito che quest'ultimo fosse consapevole di non essere autorizzato ad usare.

2) Se, in caso di cessione di beni ottenuta mediante uso fraudolento di una carta di credito, si configuri un "trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario", ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

3) Se l'articolo 73 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che esso trovi applicazione quando il pagamento sia stato ottenuto dal cedente di beni ai sensi di un accordo con un terzo che si sia impegnato a versare il corrispettivo delle operazioni realizzate tramite carta di credito, nonostante il cessionario dei beni sapesse di non essere autorizzato ad usare la carta medesima.

4) Allorché il pagamento sia stato effettuato da un terzo, per effetto di un accordo tra il cedente i beni e il terzo medesimo, a fronte della presentazione al cedente di una carta di credito che il cessionario dei beni non fosse autorizzato a usare, se il pagamento ricevuto da detto terzo debba essere considerato quale "corrispettivo per tali operazioni", ai sensi dell'articolo 73 della direttiva 2006/112».

Sulle questioni pregiudiziali

17 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il trasferimento fisico di un bene ad un acquirente che utilizzi fraudolentemente una carta di credito quale strumento di pagamento costituisca una «cessione di beni» ai sensi degli articoli 5, paragrafo 1, della sesta direttiva e 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e se, nell'ambito di siffatta cessione, il pagamento effettuato da un terzo, in applicazione di una convenzione stipulata tra quest'ultimo e il fornitore di tale bene, in forza della quale il terzo medesimo si sia impegnato a pagare a tale fornitore i beni venduti da questo ad acquirenti che utilizzino detta carta di credito come strumento di pagamento, costituisca un «corrispettivo», ai sensi degli articoli 11, A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva e 73 della direttiva 2006/112.

18 In limine, si deve rilevare che, poiché la direttiva 2006/112 è entrata in vigore il 1° gennaio 2007, le sue disposizioni si applicano solo alle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale effettuate successivamente a tale data. Per quanto concerne le operazioni effettuate anteriormente, devono essere applicate le disposizioni della sesta direttiva. Ai fini della risposta alle predette questioni, non occorre

operare distinzioni tra le disposizioni risultanti da tali direttive, dovendosi ritenere che queste abbiano portata sostanzialmente identica ai fini dell'interpretazione che la Corte è chiamata a fornire nella presente causa.

Sull'esistenza di un «transfert» ai sensi degli articoli 5, paragrafo 1, della sesta direttiva e 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112

19 Occorre anzitutto ricordare che la sesta direttiva e la direttiva 2006/112 stabiliscono un sistema comune dell'IVA basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili (v. sentenze del 12 gennaio 2006, Optigen e a., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Racc. pag. I-483, punto 36; del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, Racc. pag. I-1609, punto 48, nonché del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 39).

20 Al riguardo, secondo giurisprudenza costante della Corte, la nozione di «cessione di beni» di cui agli articoli 5, paragrafo 1, della sesta direttiva e 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì 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. sentenze del 14 luglio 2005, British American Tobacco e Newman Shipping, C-435/03, Racc. p. I-7077, punto 35; Optigen e a., cit., punto 39; Halifax e a., cit., punto 51; del 3 giugno 2010, De Fruytier, C-237/09, Racc. pag. I-4985, punto 24, e del 18 luglio 2013, Evita-K, C-78/12, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 33).

21 Del pari, la Corte ha già dichiarato che la predetta nozione ha un carattere obiettivo e si applica indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi, senza che l'amministrazione finanziaria sia obbligata a procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo in esame o di tener conto dell'intenzione di un operatore, diverso da tale soggetto passivo, che intervenga nella stessa catena di cessioni (v., in tal senso, sentenze Optigen e a., cit., punti da 44 a 46 nonché 51 e 55; Halifax e a., cit., punti 56 e 57; del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Racc. pag. I-6161, punti da 41 a 44, nonché Newey, cit., punto 41).

22 Ne consegue che operazioni come quelle di cui trattasi nel procedimento principale costituiscono cessioni di beni ai sensi degli articoli 5, paragrafo 1, della sesta direttiva e 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, in quanto soddisfano i criteri oggettivi sui quali è basata tale nozione e non sono viziate da frode all'IVA (v., in tal senso, sentenze cit. Optigen e a., punti 51 e 52, nonché Halifax e a., punti 58 e 59).

23 Nel caso di specie, è pacifico che la Dixons fosse proprietaria dei beni ceduti con le operazioni di cui trattasi nel procedimento principale e che, di conseguenza, tale società fosse in grado di cedere all'acquirente dei beni stessi il potere di disporre uti dominus.

24 Del pari, nessuno degli elementi risultanti dagli atti sottoposti alla Corte consente di mettere in dubbio che la Dixons abbia ceduto volontariamente detti beni all'acquirente al fine di autorizzare quest'ultimo a disporre di fatto come se ne fosse il proprietario.

25 Peraltro, non risulta che sia stata compiuta una frode fiscale nell'ambito delle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale, poiché, come si evince dalla decisione di rinvio, l'IVA riguardo a tali operazioni è stata regolarmente dichiarata e assolta dalla Dixons.

26 L'utilizzo fraudolento di una carta di credito come strumento di pagamento nelle predette operazioni non incide sul fatto che queste ultime possano essere qualificate come cessioni di beni ai sensi della sesta direttiva e della direttiva 206/112. Infatti, siffatto utilizzo non rientra nei criteri oggettivi sui quali è basata tale nozione, bensì si ricollega all'intenzione della persona che ha partecipato, come acquirente, alle operazioni in esame nonché alle operazioni volte a dare concreta attuazione a tale intenzione.

27 Pertanto, si deve rilevare l'esistenza di un «transfert», ai sensi degli articoli 5, paragrafo 1, della sesta direttiva e 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, tra la Dixons e i suoi clienti, benché questi ultimi abbiano, nelle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale, utilizzato fraudolentemente una carta di credito come strumento di pagamento al fine di pagare il prezzo dei beni ceduti dalla Dixons.

28 Al riguardo, si deve aggiungere che, contrariamente a quanto sostenuto dalla Dixons, una fattispecie come quella di cui trattasi nel procedimento principale deve essere distinta da quella di furto di merci, che non rientra nella nozione di «cessione di beni», come definita dalla sesta direttiva e dalla direttiva 2006/112 (v. sentenza *British American Tobacco e Newman Shipping*, cit., punto 33).

29 Infatti, il furto di merci non produce l'effetto di autorizzare il suo autore a disporre delle merci alle stesse condizioni del loro proprietario. Non si può dunque ritenere che il furto operi un trasferimento tra la parte che ne è stata vittima e l'autore del reato, ai sensi degli articoli 5, paragrafo 1, della sesta direttiva e 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 (v. sentenza *British American Tobacco e Newman Shipping*, cit., punto 36).

30 Inoltre, il furto di merci non dà luogo, per definitionem, ad un qualsivoglia corrispettivo economico a favore della persona che ne è vittima. Esso non può dunque, in quanto tale, essere considerato quale cessione di beni effettuata «a titolo oneroso» ai sensi degli articoli 2, punto 1, della sesta direttiva e 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112 (v. sentenza *British American Tobacco e Newman Shipping*, cit. punto 32).

Sull'esistenza di un «corrispettivo» ai sensi degli articoli 11, A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva e 73 della direttiva 2006/112

31 Per quanto riguarda la questione se, nell'ambito delle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale, i pagamenti effettuati dalla AmEx e dalla Streamline ai sensi delle convenzioni stipulate tra queste ultime e la Dixons costituiscano un «corrispettivo», ai sensi degli articoli 11, A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva e 73 della direttiva 2006/112, occorre ricordare che, nell'ambito del sistema dell'IVA, le operazioni imponibili presuppongono l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore. Conseguentemente, qualora l'attività di un prestatore consista nel cedere esclusivamente beni senza corrispettivo diretto, non vi è base imponibile e tali

prestazioni non sono, quindi, soggette all'IVA (v., segnatamente, in materia di prestazioni di servizi, sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma, C-16/93, Racc. pag. I-743, punto 12, e del 27 ottobre 2011, GFKL Financial Services, C-93/10, Racc. pag. I-10791, punto 17).

32 Ciò premesso, la Corte ha già avuto modo di dichiarare che una cessione di beni viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi degli articoli 2, punto 1, della sesta direttiva e 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112, e configura, pertanto, un'operazione imponibile soltanto quando tra il fornitore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal fornitore costituisca il controvalore effettivo del bene ceduto all'utente (v., segnatamente, in materia di prestazioni di servizi, citate sentenze Tolsma, punto 14, e GFKL Financial Services, punto 18).

33 Infatti, la base imponibile della cessione di un bene è costituita da tutto ciò che è ricevuto come corrispettivo del bene ceduto (v., segnatamente, in materia di prestazioni di servizi, sentenze Tolsma, cit., punto 13, e del 29 luglio 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Racc. pag. I-7505, punto 28), in modo tale che una cessione di beni è effettuata «a titolo oneroso», ai sensi degli articoli 2, punto 1, della sesta direttiva e 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112, se esiste un nesso diretto fra il bene ceduto e il corrispettivo ricevuto (v. sentenze del 7 ottobre 2010, Loyalty Management UK e Baxi Group, C-53/09 e C-55/09, Racc. pag. I-9187, punto 51, nonché dell'8 novembre 2012, Profitube, C-165/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 51).

34 Nel caso in cui un acquirente paghi il prezzo della merce mediante carta di credito, ci si trova direttamente di fronte a due operazioni, vale a dire, da un lato, la vendita di tale bene da parte di un fornitore, il quale include nel calcolo del prezzo totale da lui preteso anche l'IVA che dev'essere pagata dal predetto acquirente in quanto consumatore finale e percepita da tale fornitore per conto dell'Erario, e, dall'altro, la prestazione di servizi da parte dell'emittente della carta nei confronti del fornitore. Quest'ultima prestazione consiste nella garanzia di pagamento della merce acquistata con la carta, nella promozione degli affari del fornitore tramite la possibilità offertagli di conquistare una nuova clientela, nella pubblicità eventualmente fatta in suo favore, o altro (v. sentenza del 25 maggio 1993, Bally, C-18/92, Racc. pag. I-2871, punto 9).

35 A tal proposito, la circostanza che l'acquirente non abbia pagato direttamente, al fornitore, il prezzo convenuto, bensì tramite l'emittente della carta, nonché le modalità di pagamento applicate nei rapporti tra acquirente e fornitore non possono incidere sulla base imponibile. La sesta direttiva e la direttiva 2006/112 non esigono, perché una cessione di beni o una prestazione di servizi possa dirsi effettuata «a titolo oneroso», che il corrispettivo di tale cessione o di tale prestazione sia versato direttamente dal destinatario di queste ultime. Infatti, ai sensi degli articoli 11, A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva e 73 della direttiva 2006/112, il corrispettivo di una cessione di beni può essere versato non soltanto dall'acquirente, ma anche da un terzo, nel caso di specie l'emittente della carta (v. citate sentenze Bally, punti 16 e 17, nonché Loyalty Management UK e Baxi Group, punto 56).

36 Di conseguenza, la circostanza che il prezzo dei beni ceduti dalla Dixons nell'ambito delle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale sia stato versato da terzi, nel caso di specie la AmEx e la Streamline, non può condurre alla conclusione che tale pagamento non costituisca il corrispettivo ottenuto dalla Dixons per la cessione dei beni medesimi.

37 Del pari, poiché, come risulta dagli atti sottoposti alla Corte, la Dixons ha rispettato le procedure previste dalle convenzioni stipulate con la AmEx e la Streamline e, peraltro, le vendite di cui trattasi nel procedimento principale soddisfano i requisiti oggettivi sui quali si basa la nozione di «cessione di beni» ai sensi della sesta direttiva e della direttiva 2006/112, dalla circostanza che sia successivamente emerso che tali vendite erano state effettuate mediante carte utilizzate fraudolentemente non può discendere che il pagamento del prezzo delle predette vendite non costituisca il corrispettivo ottenuto dalla Dixons a titolo di esse.

38 Ciò premesso, si deve rispondere alle questioni poste dichiarando che gli articoli 2, punto 1, 5, paragrafo 1, e 11, A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, nonché 2, paragrafo 1, lettera a), 14, paragrafo 1, e 73 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, il trasferimento fisico di un bene ad un acquirente che utilizzi fraudolentemente una carta di credito come strumento di pagamento costituisce una «cessione di beni» ai sensi degli articoli 2, punto 1, 5, paragrafo 1, 2, paragrafo 1, lettera a), e 14, paragrafo 1, e che, nell'ambito di siffatta cessione, il pagamento effettuato da un terzo, in applicazione di una convenzione stipulata tra quest'ultimo e il fornitore del bene, in forza della quale il terzo si sia impegnato a pagare al fornitore i beni da questo venduti ad acquirenti che utilizzino detta carta come strumento di pagamento, costituisce un «corrispettivo», ai sensi dei predetti articoli 11, A, paragrafo 1, lettera a), e 73.

Sulle spese

39 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:

Gli articoli 2, punto 1, 5, paragrafo 1, e 11, A, paragrafo 1, lettera a), 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, nonché 2, paragrafo 1, lettera a), 14, paragrafo 1, e 73 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, il trasferimento fisico di un bene ad un acquirente che utilizzi fraudolentemente una carta di credito come strumento di pagamento costituisce una «cessione di beni» ai sensi degli articoli 2, punto 1, 5, paragrafo 1, 2, paragrafo 1, lettera a), e 14, paragrafo 1, e che, nell'ambito di tale trasferimento, il pagamento effettuato da un terzo, in applicazione di una convenzione stipulata tra quest'ultimo e il fornitore del

bene, in forza della quale il terzo si sia impegnato a pagare al fornitore i beni da questo venduti ad acquirenti che utilizzino detta carta come strumento di pagamento, costituisce un «corrispettivo», ai sensi dei predetti articoli 11, A, paragrafo 1, lettera a), e 73.