

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

26 maggio 2016 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Autoliquidazione – Articolo 198, paragrafo 2 – Materiale d'oro o prodotti semilavorati – Nozione – Articolo 199, paragrafo 1, lettera d), e allegato VI – Materiali di recupero, rottami e avanzi – Lingotti risultanti dalla fusione di oggetti e avanzi diversi, dai quali estrarre oro di purezza pari o superiore a 325 millesimi»

Nella causa C-550/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Østre Landsret (Corte d'appello della Regione Est, Danimarca), con decisione del 26 novembre 2014, pervenuta in cancelleria il 28 novembre 2014, nel procedimento

Envirotec Denmark ApS

contro

Skatteministeriet,

LA CORTE (Seconda Sezione),

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

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo danese, da C. Thorning, in qualità di agente, assistito da B. Sørensen, advokat;
- per il governo estone, da K. Kraavi-Käerdi, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da M. Owsiany-Hornung e M. Clausen, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 dicembre 2015,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 198, paragrafo 2, 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 sollevata nell'ambito di una controversia tra la Envirotec Denmark ApS (in prosieguo: la «Envirotec») e lo Skatteministeriet (Ministero delle Finanze) in merito alla decisione dell'Amministrazione finanziaria di denegare la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte dalla Envirotec nel corso del quarto trimestre dell'anno 2011.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'ottavo considerando della 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 1998, L 281, pag. 31), enuncia quanto segue:

«considerando che l'esperienza ha mostrato che, per quanto riguarda la maggior parte delle forniture di oro con grado di purezza superiore ad un certo limite, un meccanismo di [autoliquidazione] può essere utile per prevenire le frodi fiscali, provvedendo al contempo ad alleviare l'onere finanziario dell'operazione; che è quindi giustificato consentire agli Stati membri di ricorrere a tale meccanismo; (...)».

4 Rubricato «Regime particolare applicabile all'oro da investimento», l'articolo 26 ter 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), come modificata dalla direttiva 98/80, così prevede:

«(...)

F. Procedura di [autoliquidazione]

In deroga all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), quale modificato dall'articolo 28 octies, in caso di fornitura di materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, o di fornitura di oro da investimento per cui è stata esercitata un'opzione di cui alla sezione C del presente articolo, gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta secondo le modalità e le condizioni da essi stabilite. Quando si avvalgono di tale facoltà, gli Stati membri adottano i provvedimenti necessari affinché la persona designata quale debitore dell'imposta adempia gli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta a norma dell'articolo 22.

(...)».

5 I considerando 42 e 55 della direttiva IVA enunciano quanto segue:

«(42) In determinati casi gli Stati membri dovrebbero poter designare il beneficiario delle forniture di beni o delle prestazioni di servizi quale soggetto debitore dell'imposta. Tale misura dovrebbe aiutare gli Stati membri a semplificare le regole e a contrastare l'elusione e l'evasione fiscale in determinati settori e per taluni tipi di operazioni.

(...)

(55) 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».

6 Ai termini dell'articolo 193 di detta direttiva:

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

7 L'articolo 198, paragrafo 2, della medesima direttiva così dispone:

«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 (...) è effettuata da un soggetto passivo (...), gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta».

8 L'articolo 199, paragrafo 1, della medesima direttiva così dispone:

«Gli Stati membri possono stabilire 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 avanzzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI;

(...)».

9 L'allegato VI della direttiva IVA, intitolato «Elenco delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 199, paragrafo 1, lettera d)», è redatto nei seguenti termini:

«1) Cessioni di rottami ferrosi e non ferrosi, avanzzi e materiali di recupero, comprese le cessioni di semiprodotto 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, loro leghe, scorie, ceneri, scaglie e residui industriali contenenti metalli o loro leghe (...);

4) cessioni di rottami ferrosi e metalli di recupero nonché di ritagli, avanzzi, cascami (...);

5) cessioni dei materiali di cui al presente allegato dopo che sono stati sottoposti a talune trasformazioni come ad esempio la ripulitura, la lucidatura, la selezione, il taglio, la frammentazione, la compressione o la fusione in lingotti;

(...)».

Diritto danese

10 Il legislatore danese si è avvalso della facoltà offerta dall'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA di istituire un meccanismo di autoliquidazione per determinate cessioni d'oro. A tal fine, l'articolo 46, paragrafo 1, punto 4, della momsloven (legge relativa all'IVA) così dispone:

«L'imposta è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di

servizi imponibile in Danimarca. Tuttavia, essa è dovuta dal destinatario dei beni o dei servizi se:

(...)

4) il destinatario è una società registrata in Danimarca che riceve oro da investimento, su cui l'imposta è dovuta (...), o materiale d'oro o prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi».

11 Per contro, alla data dei fatti del procedimento principale, il legislatore danese non si era avvalso della facoltà offerta dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA di prevedere un meccanismo di autoliquidazione per determinate cessioni di materiali di recupero, di rottami e di avanzi nonché per prestazioni di servizi connesse.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

12 La Envirotec è una società attiva nel commercio dei metalli preziosi. Nel quarto trimestre dell'anno 2011, essa acquistava, mediante 24 distinte operazioni, 24 lingotti composti di diversi materiali fusi insieme con un tenore medio d'oro, secondo il lingotto, di 500 o 600 millesimi di peso.

13 La Envirotec acquistava detti lingotti da un'altra società danese, la Dansk Metalopkøb ApS, che li aveva fusi. I medesimi erano composti, inter alia, da oro vecchio, posate, orologi, residui industriali.

14 Prima di essere acquistati dalla Envirotec, tali lingotti erano stati spediti alla Remondis Argentia BV, partner della Envirotec con sede nei Paesi Bassi, che li avrebbe indi acquistati dalla Envirotec per recuperare l'oro che contenevano e che ne stimava il tenore d'oro uno per uno.

15 La Envirotec pagava, per la totalità di tali operazioni, 1 099 695 corone danesi (DKK) (circa EUR 147 000) a titolo di IVA alla Dansk Metalopkøb, indicava tale ammontare nella sua dichiarazione IVA per il quarto trimestre dell'anno 2011 e ne chiedeva la detrazione in quanto IVA assolta a monte. La Dansk Metalopkøb non versava l'IVA all'Amministrazione finanziaria e veniva successivamente posta in liquidazione per insolvenza.

16 Il 7 marzo 2012, l'Amministrazione finanziaria decideva che l'IVA versata dalla Envirotec alla Dansk Metalopkøb non poteva essere detratta giacché i lingotti in questione sarebbero rientrati nel regime di autoliquidazione istituito all'articolo 46, paragrafo 1, punto 4, della legge relativa all'IVA in quanto «materiale d'oro o prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi».

17 La Envirotec contestava tale decisione dinanzi al Landsskatteretten (Commissione tributaria nazionale, Danimarca), che la confermava con ordinanza del 24 maggio 2012. La Envirotec proponeva ricorso contro tale ordinanza dinanzi allo Helsingør Ret (Tribunale di Helsingør, Danimarca), che la confermava con sentenza del 25 febbraio 2014.

18 Il 10 marzo 2014, la Envirotec ha impugnato tale sentenza dinanzi all'Østre Landsret (Corte d'appello della Regione Est, Danimarca), al cui cospetto conclude per la condanna del ministero delle Finanze a rifonderle l'importo di DKK 1 099 695 (circa EUR 147 000), maggiorato degli interessi. A sostegno della sua domanda, essa asserisce che i lingotti oggetto del procedimento principale non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, non trattandosi né di prodotti finiti compresi nella categoria dell'oro da investimento, né di materiale d'oro o prodotti semilavorati. Viceversa, detti lingotti rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), di tale direttiva, che è applicabile agli avanzi, anche d'oro.

19 Il ministero delle Finanze conclude per il rigetto di tale ricorso, perché ai lingotti si applicherebbe l'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA. Al riguardo sarebbe determinante la duplice circostanza che non si tratta di prodotti finiti e che tale disposizione costituisce, secondo il ministero, una *lex specialis* applicabile al commercio dell'oro, mentre l'articolo 199 della medesima direttiva è una disposizione relativa agli avanzi di metallo. Tale interpretazione si fonderebbe sull'obiettivo di detta disposizione, che sarebbe quello di prevenire le evasioni fiscali. I lingotti in questione andrebbero dunque considerati come oro o prodotti d'oro, dal momento che è il rispettivo tenore d'oro a conferire ai medesimi valore commerciale e che essi sarebbero fabbricati per la rivendita dell'oro che contengono.

20 Il giudice remittente fa osservare che non è chiaro dal tenore dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, né dalla disposizione antecedente, dal preambolo della direttiva 98/80 o dalle differenti versioni linguistiche di tale prima disposizione se quest'ultima si applichi ai prodotti con un tenore d'oro elevato, come i lingotti oggetto del procedimento principale, che non sono elaborati direttamente per ottenerne prodotti finiti.

21 Il fatto che l'obiettivo di detto articolo sia la prevenzione delle evasioni fiscali deporrebbe in favore di un'interpretazione lata, secondo la quale, oltre che all'oro da investimento e a quello grezzo, l'articolo si applicherebbe anche all'oro in qualsiasi modo soggetto a trasformazione, e in qualsiasi stadio del processo di fabbricazione, sempreché il tenore d'oro del bene considerato sia pari o superiore a 325 millesimi e il valore dello stesso sia fissato unicamente sulla base del valore dell'oro ivi contenuto. Tuttavia, sarebbe possibile pure un'interpretazione restrittiva, secondo la quale detta disposizione sarebbe applicabile solo all'oro che si trovi in uno stadio intermedio tra lo stato grezzo e il prodotto finito. Una tale interpretazione potrebbe essere corroborata segnatamente dal fatto che i residui di metallo rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA.

22 L'Østre Landsret (Corte di appello della Regione Est, Danimarca) ha perciò deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte 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.

Può essere considerato accertato che i lingotti di cui trattasi sono costituiti da una fusione casuale e grezza di avanzi di vari oggetti metallici contenenti oro e che tali lingotti possono comprendere, oltre all'oro, materiali organici, come denti, gomma, PVC, metalli/materiali, come rame, stagno, nichel, amalgama, resti di batterie con mercurio e piombo, varie sostanze tossiche e altro ancora. Non si pone, dunque, la questione se si tratti di un prodotto contenente oro che viene trasformato direttamente in un prodotto finito. D'altro lato, il lingotto è un prodotto lavorato (una fusione), che – quale forma di fase intermedia – è creato con l'intenzione di estrarne il contenuto di oro. I lingotti hanno un elevato tenore d'oro, ben più di 325 millesimi, in media tra 500 e 600 millesimi. Dopo

l'estrazione, il contenuto di oro è destinato a essere utilizzato per la fabbricazione di prodotti (in oro/contenenti oro).

Nel rispondere alla questione la Corte può considerare altresì accertato che i lingotti non possono formare direttamente parte di altri prodotti, ma devono prima essere sottoposti a una lavorazione in cui i metalli sono separati, mentre gli elementi non metallici, le sostanze tossiche e quant'altro sono eliminati/estrapolati».

Sulla questione pregiudiziale

23 Con la sua questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso si applica a una cessione di lingotti, come quelli oggetto del procedimento principale, costituiti da una lega grezza e casuale ottenuta con la fusione di avanzi e vari oggetti metallici contenenti oro, nonché di altri metalli, materiali e sostanze, e dotati, secondo il lingotto, di un tenore d'oro all'incirca di 500 o 600 millesimi.

24 L'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA enuncia che, 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 è effettuata da un soggetto passivo, gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta, facoltà di cui il legislatore danese si è avvalso, come risulta dalla decisione di rinvio.

25 Ora, occorre rilevare subito che, a rigor di testo, detta disposizione non risulta applicabile ai prodotti finiti, se non all'«oro da investimento». Tuttavia, è pacifico che beni come i lingotti di cui al procedimento principale non possono rientrare in tale ultima nozione.

26 Inoltre, né l'articolo 198 della direttiva IVA, né altre disposizioni di quest'ultima, né la direttiva 98/80 che sta all'origine del contenuto di detto articolo 198, paragrafo 2, precisano cosa debba intendersi per «materiale d'oro o prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi».

27 Secondo una costante giurisprudenza della Corte, ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui è parte (sentenze del 26 gennaio 2012, *ADV Allround*, C-218/10, EU:C:2012:35, punto 26, e del 19 luglio 2012, *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, punto 27 nonché giurisprudenza citata). Del pari, la determinazione del significato e della portata dei termini per i quali il diritto dell'Unione non fornisce alcuna definizione dev'essere ricavata conformemente al loro senso abituale nel linguaggio comune, tenendo conto al contempo del contesto in cui essi sono utilizzati e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 13 dicembre 2012, *BLV Wohn- und Gewerbebau*, C-395/11, EU:C:2012:799, punto 25 nonché giurisprudenza citata).

28 Inoltre, in caso di divergenza tra le versioni linguistiche, la portata della disposizione in questione dev'essere valutata non sulla base di una mera interpretazione testuale, bensì in funzione del sistema e della finalità della normativa di cui è parte (v., in tal senso, sentenze del 3 marzo 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, EU:C:2005:126, punto 42 nonché giurisprudenza citata, e del 13 giugno 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, punto 22 nonché giurisprudenza citata).

29 Quanto, in primo luogo, alla formulazione testuale della nozione di «materiale d'oro o prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi», come ha, in sostanza, rilevato l'avvocato generale ai paragrafi da 20 a 23, da 26 a 30, 57 e 63 delle conclusioni, occorre constatare,

anzitutto, che, secondo le versioni linguistiche dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, la locuzione «materiale d'oro» può comprendere non solo l'oro allo stato grezzo, ma anche il metallo fino o qualsivoglia materiale composto in parte di oro.

30 Dopodiché, se è vero che la locuzione «prodotti semilavorati» designa, nel linguaggio comune, beni già lavorati o trasformati, ma da trasformare ulteriormente, il significato abituale dei suoi termini non consente di determinare allo stesso modo per tutte le versioni linguistiche di quale preciso stadio di trasformazione dei prodotti in questione si tratti, ma soltanto che non sono né prodotti mai stati oggetto di lavorazione o di trasformazione in precedenza né prodotti finiti.

31 Infine, il requisito della purezza minima di 325 millesimi di oro, previsto all'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, può, preso letteralmente, quantomeno in determinate versioni linguistiche, riferirsi vuoi al «materiale d'oro o [ai] prodotti semilavorati», vuoi ai soli «prodotti semilavorati», menzionati in tale disposizione.

32 Si ricava da quanto sopra che il mero testo dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA non consente di determinare se e, eventualmente, a quali condizioni beni come i lingotti di cui trattasi nel procedimento principale soddisfino le sue condizioni di applicazione.

33 Quanto, in secondo luogo, al contesto nel quale l'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA s'iscrive, occorre ricordare che detta disposizione consente agli Stati membri di prevedere, nelle situazioni cui si riferisce, un meccanismo di autoliquidazione in base al quale debitore dell'IVA è il soggetto passivo destinatario dell'operazione assoggettata a detta imposta. Tale disposizione integra, pertanto, un'eccezione al principio espresso all'articolo 193 di detta direttiva, secondo il quale l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile. Essa va perciò interpretata in senso stretto, senza tuttavia essere privata di effetto (v., per analogia, sentenza del 13 giugno 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, punti 23 e 31 nonché giurisprudenza citata).

34 Al pari dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA, l'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), di quest'ultima offre agli Stati membri la facoltà di instaurare un meccanismo di autoliquidazione altresì per le cessioni di materiali di recupero, di rottami e di avanzi enumerate nell'allegato VI della medesima direttiva. Fra tali cessioni figurano, in particolare, al punto 5 del citato allegato, quelle «dei materiali di cui al presente allegato dopo che sono stati sottoposti a talune trasformazioni come (...) la fusione in lingotti». Il medesimo allegato elenca, segnatamente, al punto 1, le «[c]essioni di rottami ferrosi e non ferrosi, avanzi e materiali di recupero», al punto 2, le «cessioni di prodotti semilavorati ferrosi e non ferrosi», al punto 3, le «cessioni di residui ed altri materiali riciclabili costituiti da metalli ferrosi e non ferrosi [o] loro leghe» e, al punto 4, le «cessioni di rottami ferrosi e metalli di recupero nonché di ritagli, avanzi [e] cascami». Orbene, come emerge dalla decisione di rinvio, il legislatore danese, al momento dei fatti della controversia oggetto del procedimento principale, non si era avvalso della facoltà, prevista in quest'ultima disposizione, di instaurare un meccanismo di autoliquidazione per le cessioni di materiali di recupero, di rottami e di avanzi enumerate nell'allegato VI della direttiva in esame.

35 Emerge dalla decisione di rinvio altresì che i lingotti di cui trattasi nel procedimento principale, benché abbiano un tenore d'oro, secondo il caso, all'incirca di 500 o 600 millesimi, sono fusi a partire da vari oggetti vecchi, nonché da avanzi e residui industriali, contengono metalli e materiali diversi e non possono essere utilizzati in quanto tali, bensì devono, prima di qualsivoglia impiego dei loro componenti, essere sottoposti a trattamento che consenta di separare i metalli dagli elementi non metallici e di estrarne determinate sostanze.

36 La Envirotec fa riferimento a tali elementi per concludere per l'inapplicabilità dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA a detti lingotti e, pertanto, per l'inapplicabilità del meccanismo

di autoliquidazione alla loro cessione, dato che si tratterebbe di scarti compresi nell'ambito di applicazione dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), di detta direttiva.

37 Occorre constatare che, a mero rigor di testo di dette disposizioni, non si può escludere che beni come i lingotti di cui trattasi nel procedimento principale possano rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), della direttiva TVA in quanto lingotti risultanti dalla fusione di diversi rottami, avanzi, metalli di recupero non ferrosi e materiali riciclabili costituiti da tali metalli.

38 Tuttavia, nulla nella direttiva IVA indica che il meccanismo di autoliquidazione previsto all'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), della stessa escluda necessariamente quello previsto all'articolo 198, paragrafo 2, atteso che al riguardo quest'ultima disposizione può essere concepita come una *lex specialis* attinente agli specifici prodotti compresi nei suoi termini.

39 È dunque giocoforza constatare che il contesto nel quale l'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA s'iscrive non consente di determinare con certezza l'ambito di applicazione di detta disposizione. Occorre, pertanto, in terzo luogo, concentrarsi sull'obiettivo che essa persegue.

40 Al riguardo, risulta dal considerando 42 della direttiva IVA che i regimi di autoliquidazione che gli Stati membri possono decidere di mettere in atto in determinati settori o per taluni tipi di operazioni sono volti a semplificare le regole nonché a contrastare l'elusione e l'evasione fiscale. Questo stesso obiettivo trova espressione nel considerando 55 della direttiva IVA, che riecheggia sotto tale profilo l'ottavo considerando della direttiva 98/80 e secondo il quale, «[a]l 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».

41 Orbene, come già rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale, ai paragrafi 49 e 50 delle conclusioni, ciò che aumenta il rischio di frodi fiscali e che, pertanto, giustifica l'applicazione di un meccanismo di autoliquidazione per la cessione di determinati beni, fra cui l'oro, è l'elevato valore di mercato degli stessi rispetto alle dimensioni, che li rendono facilmente trasportabili. Nel commercio dell'oro, quando non si tratta di un prodotto finito, come un gioiello, è il tenore d'oro del bene in questione a determinarne il valore. Di conseguenza, il rischio di frodi fiscali è tanto maggiore quanto più elevato è il tenore d'oro di tale bene.

42 Ne discende che, alla luce dell'obiettivo principale perseguito dal legislatore dell'Unione, il livello di purezza dell'oro del bene in questione è decisivo per determinare se una cessione di materiale d'oro o di prodotti semilavorati, che non costituiscono un prodotto finito, rientri o meno nell'ambito di applicazione dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA.

43 Peraltro, occorre constatare che accogliere un'interpretazione dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA secondo la quale detta disposizione, una volta attuata da uno Stato membro, non sarebbe comunque applicabile a lingotti con purezza d'oro superiore o pari a 325 millesimi potrebbe pregiudicare la piena realizzazione di detto obiettivo di lotta alle frodi fiscali specificamente perseguito dal legislatore dell'Unione viste le peculiarità di un tale metallo prezioso. Per contro, quanto precede non pregiudica la questione se lingotti composti da «materiali di scarto» o da «materiali di recupero», quando presentano una purezza d'oro inferiore a 325 millesimi, possano rientrare nel meccanismo di autoliquidazione previsto all'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), della medesima direttiva, sempre che tale meccanismo venga istituito dallo Stato membro.

44 Infine, non è necessario, onde rispondere alla questione deferita, stabilire se beni come i lingotti di cui trattasi nel procedimento principale rientrino nella nozione di «materiale d'oro» o in

quella di «prodotti semilavorati», ai sensi dell'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA.

45 Tutto ciò considerato, occorre rispondere alla questione deferita dichiarando che l'articolo 198, paragrafo 2, della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che esso si applica a una cessione di lingotti, come quelli oggetto del procedimento principale, costituiti da una lega casuale e grezza ottenuta con la fusione di avanzi e vari oggetti metallici contenenti oro, nonché di altri metalli, materiali e sostanze, e dotati, secondo il lingotto, di un tenore d'oro all'incirca di 500 o 600 millesimi.

Sulle spese

46 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 198, paragrafo 2, 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 esso si applica a una cessione di lingotti, come quelli oggetto del procedimento principale, costituiti da una lega casuale e grezza ottenuta con la fusione di avanzi e vari oggetti metallici contenenti oro, nonché di altri metalli, materiali e sostanze, e dotati, secondo il lingotto, di un tenore d'oro all'incirca di 500 o 600 millesimi.

Firme

* Lingua processuale: il danese.