

Causa C-419/02

BUPA Hospitals Ltd

e

Goldsborough Developments Ltd

contro

Commissioners of Customs & Excise

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

«Sesta direttiva IVA — Art. 10, n. 2 — Esigibilità dell'IVA — Versamento di acconti — Pagamenti anticipati per cessioni future di prodotti farmaceutici e di protesi»

Conclusioni dell'avvocato generale M. Poiares Maduro, presentate il 7 aprile 2005

Sentenza della Corte (Grande Sezione) 21 febbraio 2006

Massime della sentenza

Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto — Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta

(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 10, n. 2, secondo comma)

L'art. 10, n. 2, secondo comma, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla direttiva 95/7, in quanto deroga alla norma enunciata al primo comma del citato paragrafo, prevede che, nel caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile all'atto della riscossione, a concorrenza dell'importo riscosso. Non rientrano nell'ambito di applicazione della detta disposizione pagamenti anticipati di una somma forfettaria, versata per beni indicati in modo generico in un elenco che può essere modificato in qualsiasi momento di comune accordo dall'acquirente e dal venditore e dal quale l'acquirente potrà eventualmente scegliere articoli, sulla base di un accordo da cui può recedere unilateralmente in qualsiasi momento, recuperando la totalità del pagamento anticipato inutilizzato.

Infatti, affinché l'imposta possa diventare esigibile nel caso del versamento di un acconto senza che la cessione o la prestazione sia ancora stata effettuata, occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti e dunque, in particolare, che, nel momento del versamento dell'acconto, i beni o i servizi siano specificamente individuati.

(v. punti 45, 48, 51 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

21 febbraio 2006 (*)

«Sesta direttiva IVA – Art. 10, n. 2 – Esigibilità dell'IVA – Versamento di acconti – Pagamenti anticipati per cessioni future di prodotti farmaceutici e di protesi»

Nel procedimento C-419/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regno Unito), con ordinanza 8 novembre 2002, pervenuta in cancelleria il 20 novembre 2002, nella causa tra

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

e

Commissioners of Customs & Excise,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, presidenti di sezione, dai sigg. S. von Bahr (relatore), J.N. Cunha Rodrigues, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. K. Lenaerts, P. K?ris, E. Juhász e G. Arestis, giudici,

avvocato generale: sig. M. Poiares Maduro,

cancelliere: sig.ra K. Sztranc, amministratore,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 23 novembre 2004,

considerate le osservazioni presentate:

- per la BUPA Hospitals Ltd e la Goldsborough Developments Ltd, dal sig. R. Venable, QC, assistito dal sig. T. Lyons, barrister, su incarico del sig. D. Garcia, solicitor;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra R. Caudwell, in qualità di agente, assistita dal sig. C. Vajda, QC;
- per l'Irlanda, dal sig. D.J. O'Hagan, in qualità di agente, assistito dal sig. A.M. Collins, SC;
- per il governo olandese, dalla sig.ra H.G. Sevenster, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 aprile 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 2, punto 1, dell'art.

4, nn. 1 e 2, dell'art. 5, n. 1, dell'art. 10, n. 2, e dell'art. 17 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia fra la BUPA Hospitals Ltd (in prosieguo: la «BUPA Hospitals») e la Goldsbrough Developments Ltd (in prosieguo: la «Goldsbrough Developments»), due società del gruppo BUPA, da un lato, e i Commissioners of Customs & Excise (in prosieguo: l'«Ufficio IVA»), dall'altro, in merito al rifiuto da parte di quest'ultimo di autorizzare la detrazione da parte della BUPA Hospitals nonché della Goldsbrough Developments della somma di 17,5 milioni di sterline inglesi (GBP) (circa 26,2 milioni di euro) d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») pagata a monte su acconti versati per cessioni future da effettuarsi da parte di altre due società del gruppo BUPA.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva assoggetta all'IVA le cessioni di beni nonché le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

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

5 L'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva prevede che:

«Con riserva della consultazione di cui all'articolo 29, ogni Stato membro ha la facoltà di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi».

6 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della medesima direttiva, «[s]i considera “cessione di un bene” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

7 L'art. 10, nn. 1 e 2, della sesta direttiva è formulato nel modo seguente:

«1. Si considera

a) fatto generatore dell'imposta il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;

b) esigibilità dell'imposta il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito.

2. Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi. Le cessioni di beni diverse da quelle di cui all'articolo 5, paragrafo 4, lettera b), e le prestazioni di servizi che comportano successivi versamenti di acconti o pagamenti si considerano effettuate all'atto della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali

acconti o pagamenti.

Tuttavia, nel caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione [di beni] o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile all'atto dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato.

In deroga alle precedenti disposizioni, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile:

- non oltre la data di emissione della fattura o del documento che ne fa le veci,
- al più tardi al momento dell'incasso del prezzo, ovvero
- in caso di mancata o tardiva emissione della fattura o del documento che ne fa le veci, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta».

8 L'art. 13, parte A, n. 1, lett. b)-e), della detta direttiva prevede che gli Stati membri esentino alcune attività nel settore dei servizi medici.

9 L'art. 17, n. 1, della medesima direttiva prevede che «[i]l diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile».

10 A tenore dell'art. 17, n. 2, lett. a):

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

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

11 Ai sensi dell'art. 28, n. 2, lett. a), primo comma, della sesta direttiva, durante il periodo transitorio di cui all'art. 28 terdecies «[p]ossono essere mantenute le esenzioni con rimborso della tassa pagata nella fase precedente e le aliquote ridotte inferiori all'aliquota minima prescritta all'articolo 12, paragrafo 3 in materia di aliquote ridotte, applicabili al 1o gennaio 1991, conformi alla legislazione comunitaria e rispondenti ai requisiti figuranti all'articolo 17, ultimo trattino della seconda direttiva dell'11 aprile 1967».

La normativa nazionale

12 L'art. 6, n. 4, della legge 1994, in materia di IVA (Value Added Tax Act 1994) dispone quanto segue:

«Se, prima della data prevista in base ai precedenti nn. 2 e 3, la persona che effettua la cessione emette una fattura IVA relativa alla detta cessione o se, prima della data prevista in base ai precedenti nn. 2, lett. a) o b), o 3, essa riscuote il prezzo di tale cessione, questa – a concorrenza dell'importo della fattura o della riscossione – si deve ritenere effettuata alla data in cui la fattura è stata emessa o il pagamento è stato riscosso».

13 Ai sensi dell'art. 30, n. 1, della medesima legge, nella sua versione anteriore al 1° gennaio 1998:

«Quando un soggetto passivo fornisce beni o servizi e tale cessione è soggetta ad aliquota zero di IVA, anche qualora la medesima cessione sia soggetta ad IVA in forza di un'altra disposizione,

tale cessione non deve essere soggetta ad IVA; ma

deve essere considerata una cessione imponibile a qualunque altro fine;
di conseguenza, tale cessione dev'essere soggetta ad aliquota zero di IVA».

La controversia principale e le questioni pregiudiziali

14 Risulta dall'ordinanza di rinvio che la BUPA Hospitals e la BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (in prosieguo: la «BUPA Gatwick Park») fanno parte del gruppo BUPA nonché, ai sensi dell'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva, del gruppo IVA BUPA.

15 Per molti anni, e precisamente sino alla fine del 1997, la BUPA Hospitals ha gestito, in particolare, un gran numero di ospedali privati. In conformità ad una decisione della Court of Appeal (Corte di appello britannica), nell'ambito di una controversia tra la BUPA Hospitals e l'Ufficio IVA iniziata nel 1993, le cessioni da parte della BUPA Hospitals di medicinali e protesi ai pazienti di tali ospedali erano soggette ad IVA ad aliquota zero, il che permetteva alla BUPA Hospitals di recuperare l'IVA versata a monte sull'acquisto degli stessi prodotti ricevuti dai propri fornitori.

16 A seguito del diniego opposto dalla House of Lords (Camera dei Lord, in veste di organo giurisdizionale supremo del Regno Unito) in data 24 luglio 1997 alla richiesta di autorizzazione ad impugnare proposta dall'Ufficio IVA, il governo del Regno Unito ha annunciato, in data 13 agosto 1997, la propria intenzione di legiferare rapidamente per mitigare gli effetti della decisione della Court of Appeal.

17 Il giudice del rinvio rileva che, a seguito dell'annuncio di questa nuova normativa, il gruppo BUPA ha deciso di fare ricorso ad accordi di pagamento anticipato. L'idea era che un operatore, le cui cessioni sono soggette ad aliquota zero e che può dunque recuperare l'IVA versata a monte sulle cessioni di medicinali e protesi, se e in quanto esse sono o saranno oggetto di cessioni soggette ad imposizione, stipulasse contratti d'acquisto di beni e di servizi in previsione della modifica normativa. Tale operatore chiedeva in seguito di beneficiare di uno sgravio dell'IVA versata a monte in corrispondenza del periodo durante il quale il pagamento era stato effettuato o una fattura emessa, anche se la cessione si verificava in un esercizio contabile successivo.

18 Nell'ambito di questi accordi si è deciso di ricorrere ad una società del gruppo BUPA per il ruolo di fornitore al fine di mantenere il pagamento anticipato all'interno del gruppo. Si trattava della BUPA Medical Supplies Ltd (in quel momento ancora denominata Goldsborough Retirement Property Services Ltd, in prosieguo: la «BUPA Medical»), una società del gruppo Goldsborough acquisita all'inizio dell'agosto 1997 dal gruppo BUPA e divenuta in seguito una scatola vuota. Tale società, benché facesse parte del gruppo BUPA, non apparteneva al medesimo gruppo IVA della BUPA Hospitals.

19 L'ordinanza di rinvio precisa che, per evitare il rischio che l'Ufficio IVA trovasse un motivo per ritardare il rimborso dell'IVA, si è deciso che un'altra società del gruppo Goldsborough, vale a dire la Goldsborough Developments, una società che gestisce quattro ospedali privati e che fa anche parte di un gruppo IVA diverso rispetto alla BUPA Hospitals, stipulasse un accordo di pagamento anticipato di pari importo e nel corso dello stesso esercizio contabile di quest'ultima con un fornitore appartenente al gruppo IVA BUPA. La società BUPA Gatwick Park, che all'epoca era un'altra scatola vuota, è stata scelta in quanto secondo fornitore nell'ambito degli accordi di pagamento anticipato.

20 Il 5 settembre 1997 si sono tenute riunioni dei consigli d'amministrazione delle quattro società di cui trattasi. I consigli di amministrazione della BUPA Hospitals e della BUPA Medical

hanno deciso di stipulare due contratti relativi ad acquisti e cessioni, rispettivamente, di medicinali e di protesi.

21 Durante la riunione del consiglio di amministrazione della BUPA Hospitals è stato deciso di effettuare pagamenti anticipati di GBP 60 milioni più IVA per l'acquisto di medicinali e di GBP 40 milioni più IVA per l'acquisto di protesi presso la BUPA Medical.

22 Lo stesso giorno è stata adottata una delibera straordinaria, che stabiliva il cambiamento di nome della Goldsborough Retirement Property Services Ltd in quello di BUPA Medical e modificava l'oggetto sociale di quest'ultima per includervi il commercio di prodotti farmaceutici e protesi.

23 Sempre il 5 settembre 1997 la BUPA Medical ha inviato alla BUPA Hospitals fatture relative alla cessione di medicinali, per un importo di GBP 60 milioni più GBP 10,5 milioni d'IVA, e di protesi, per un importo di GBP 40 milioni più GBP 7 milioni d'IVA.

24 Sempre in tale data, i consigli d'amministrazione della Goldsborough Developments e della BUPA Gatwick Park hanno deciso di stipulare due contratti relativi ad acquisti e cessioni, rispettivamente, di medicinali e di protesi.

25 Il consiglio d'amministrazione della Goldsborough Developments ha deciso di pagare immediatamente alla BUPA Gatwick Park GBP 50 milioni più IVA per l'acquisto di medicinali e GBP 50 milioni più IVA per l'acquisto di protesi.

26 In quello stesso giorno la BUPA Gatwick Park ha inviato alla Goldsborough Developments due fatture relative alla cessione di medicinali, per un importo di GBP 50 milioni più GBP 8,75 milioni d'IVA, e di protesi, anch'esse per un importo di GBP 50 milioni più GBP 8,75 milioni d'IVA.

27 Risulta dalla decisione di rinvio che i contratti in base ai quali sono stati effettuati i pagamenti anticipati erano simili. Tali contratti precisavano che:

- l'acquirente doveva versare il prezzo fissato nel contratto al venditore alla data del contratto,
- i prodotti di cui trattasi erano quelli descritti nell'allegato, il quale poteva essere modificato di comune accordo dalle parti,
- il venditore cedeva i detti prodotti o una parte di questi secondo le istruzioni successive dell'acquirente fino a raggiungere un valore totale uguale al prezzo fissato nel contratto,
- ciascuna parte poteva recedere dal contratto mediante un preavviso di sette giorni, e
- in questo caso, l'acquirente recuperava il prezzo fissato nel contratto, diminuito del valore dei beni già ceduti alla data del recesso.

Secondo il giudice del rinvio, l'allegato era lo stesso per i diversi contratti e conteneva un elenco eterogeneo relativo ad alcune centinaia di medicinali, protesi e prodotti diversi. Il giudice del rinvio osserva che era evidente che nessun dirigente delle quattro società aveva prestato attenzione al tenore di tale documento.

28 Secondo questa stessa decisione, tali accordi, se venissero realmente attuati, permetterebbero al gruppo BUPA di evitare sia perdite di liquidità, sia il versamento, all'Ufficio IVA, dell'intera IVA concernente le dette operazioni. Infatti, il gruppo IVA BUPA, nella propria dichiarazione IVA relativa al periodo scaduto nel novembre 1997, poteva contabilizzare a monte un'IVA di importo pari a GBP 17,5 milioni, relativa agli acquisti effettuati dalla BUPA Hospitals

presso la BUPA Medical, pareggiata da un'IVA a valle pari a GBP 17,5 milioni, relativa alle vendite della BUPA Gatwick Park alla Goldsbrough Developments. Il gruppo Goldsbrough, separato dal gruppo IVA BUPA, avrebbe potuto procedere nello stesso modo: la sua dichiarazione IVA conteneva un'IVA a monte di importo pari a GBP 17,5 milioni, relativa agli acquisti effettuati dalla Goldsbrough Developments presso la BUPA Gatwick Park, ed un'IVA a valle pari a GBP 17,5 milioni, relativa alle vendite della BUPA Medical alla BUPA Hospitals.

29 L'8 settembre 1997 è stato chiesto alla Midland Bank di trasferire dal conto di un'altra società del gruppo BUPA, la BUPA Investments Ltd (in prosieguo: la «BIL»), una somma complessiva pari a GBP 235,5 milioni e di accreditare sui conti della BUPA Hospitals e della Goldsbrough Developments, rispettivamente, GBP 118 milioni e GBP 117,5 milioni. Per ogni mese è stato fatturato un interesse mensile al tasso medio su base giornaliera.

30 Quello stesso giorno è stato chiesto alla Midland Bank di trasferire GBP 117,5 milioni, da una parte, dalla BUPA Hospitals alla BUPA Medical e, dall'altra, dalla Goldsbrough Developments alla BUPA Gatwick Park, e successivamente di trasferire nuovamente queste stesse somme alla BIL. Alla BUPA Medical e alla BUPA Gatwick Park sono stati accreditati interessi sulle somme che esse avevano in deposito presso la BIL.

31 Il 18 novembre 1997, il decreto legislativo in materia di applicazione dell'IVA ai medicinali, prodotti farmaceutici e apparecchiature per i disabili (VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744)) è stato sottoposto all'approvazione del Parlamento. Esso è entrato in vigore il 1° gennaio 1998 e ha modificato l'allegato 8, gruppo 12, della legge 1994, in materia di IVA, escludendo dall'elenco dei prodotti soggetti ad imposta ad aliquota zero le cessioni di prodotti medici effettuate nel Regno Unito da fornitori privati. Tali cessioni sono ormai esenti. Ne discende che, in linea di principio, l'IVA versata a monte su tali prodotti non può più essere detratta.

32 Le intese che miravano ad attuare i termini degli accordi di pagamento anticipato intercorsi tra la BUPA Hospitals e la BUPA Medical sono state eseguite nel settembre 1998. L'ordinanza di rinvio riporta che l'autorizzazione per la vendita all'ingrosso dei prodotti medici è stata accordata alla BUPA Medical il 19 agosto 1998 e che tutti gli ospedali gestiti dalla BUPA Hospitals trasmettevano ordinazioni alla BUPA Medical verso l'inizio del dicembre 1998. Secondo la stessa ordinanza, la BUPA Hospitals ha utilizzato tali pagamenti anticipati ad un ritmo che le ha permesso di mantenere l'aliquota zero per sei-sette anni, a decorrere dal settembre 1998.

33 Quanto agli accordi di pagamento anticipato intercorsi tra la Goldsbrough Developments e la BUPA Gatwick Park, gli accordi relativi alle cessioni di protesi sono stati eseguiti a metà del 2001 e quelli attinenti ai medicinali lo sono stati nel novembre 2001. Risulta dall'ordinanza di rinvio che sarebbero sopravvenuti seri problemi dopo l'acquisizione del gruppo Goldsbrough e che tali problemi dovevano essere risolti prima dell'attuazione del sistema di smaltimento delle ordinazioni. Per tale ragione, la BUPA Gatwick Park avrebbe ottenuto un'autorizzazione per la vendita dei medicinali soltanto in data 8 giugno 2001.

34 L'ordinanza di rinvio precisa altresì che, per partecipare all'accordo d'acquisto anticipato, la Goldsbrough Developments ha dovuto chiedere in prestito GBP 117,5 milioni alla BIL, ossia 7 volte circa il proprio fatturato per il 1997, il che ha avuto l'effetto di aumentare di circa il 270% il suo indebitamento. Ad avviso dell'Ufficio IVA, sarebbero occorsi alla Goldsbrough Developments da 50 a 100 anni per trarre utili dal suo pagamento anticipato.

35 Con decisione 14 settembre 2000 l'Ufficio IVA ha negato alla BUPA Hospitals nonché alla Goldsbrough Developments l'autorizzazione a detrarre l'imposta versata a monte da ciascuna di esse a titolo di pagamenti anticipati realizzati nel settembre 1997 per le cessioni effettuate dalla

BUPA Medical e dalla BUPA Gatwick Park.

36 Il 25 febbraio 2002 il VAT and Duties Tribunal, London (Commissione tributaria competente per l'IVA, di Londra), ha respinto il ricorso diretto avverso la decisione dell'Ufficio IVA, in quanto la BUPA Medical e la BUPA Gatwick Park non esercitavano alcuna attività economica e non effettuavano cessioni ai sensi del sistema comune dell'IVA. Esso ha affermato che ogni misura adottata nell'ambito degli accordi d'acquisto preliminare del settembre 1997 era destinata esclusivamente ad evitare il pagamento dell'IVA. Il ruolo della BUPA Medical e della BUPA Gatwick Park in questi accordi sarebbe stato unicamente quello di permettere di realizzare questo obiettivo.

37 Tuttavia, il VAT and Duties Tribunal ha respinto la tesi dell'Ufficio IVA secondo cui una certa interpretazione dell'abuso di diritto priverebbe la BUPA Hospitals e la Goldsbrough Developments del diritto di detrarre l'IVA versata a monte.

38 La BUPA Hospitals e la Goldsbrough Developments hanno adito la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Magistrato di secondo grado d'Inghilterra e del Galles, competente in materia di diritto delle società), e l'Ufficio IVA ha presentato appello incidentale.

39 Considerando che tanto la decisione del VAT and Duties Tribunal quanto l'appello dinanzi alla High Court sollevano un certo numero di questioni di diritto comunitario, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ha deciso di sospendere il processo e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) In che senso debba essere interpretata l'espressione "attività economica" di cui all'art. 4, nn. 1 e 2, della [sesta direttiva] con riferimento alle circostanze rilevanti, alle operazioni rilevanti e alla posizione delle società venditrici.

2) In che senso debba essere interpretata l'espressione "cessione di beni" di cui all'art. 5, n. 1, della [sesta] direttiva con riferimento alle circostanze rilevanti, alle operazioni rilevanti e alla posizione delle società venditrici.

3) a) Se vi sia un principio dell'abuso di diritto e/o dell'abuso di legge che (indipendentemente dall'interpretazione data alla [sesta] direttiva) possa precludere il diritto di detrarre l'imposta pagata a monte;

b) In caso affermativo, in quali circostanze debba essere applicato;

c) Se debba essere applicato in circostanze analoghe a quelle accertate dal [VAT and Duties] Tribunal.

4) Se comporti qualche differenza per la soluzione alle questioni sub 1-3 il fatto che il pagamento relativo alle operazioni rilevanti avvenga in un momento in cui qualsiasi cessione a valle dei beni sarebbe stata esente con rimborso dell'IVA pagata allo stadio anteriore, come previsto dall'art. 28, n. 2, lett. a), della [sesta] direttiva.

5) In che senso debba essere interpretata la [sesta] direttiva con riferimento particolare alle seguenti questioni. Se, in circostanze quali quelle rilevanti e con riferimento ad operazioni quali quelle rilevanti:

a) le cessioni debbano essere considerate come effettuate da fornitori esterni alle società acquirenti, senza che siano state effettuate cessioni dalle o alle società venditrici;

o

b) le cessioni debbano essere considerate come effettuate da fornitori esterni alle società venditrici, senza che siano state effettuate cessioni dalle società venditrici alle società acquirenti.

6) In che senso debbano essere interpretati l'art. 17 della [sesta] direttiva e le norme relative alla detrazione, in circostanze in cui ogni società venditrice, nello svolgimento di un'attività economica, effettua cessioni ad una società acquirente e:

a) le società acquirenti hanno concluso accordi con le società venditrici per ottenere la cessione di beni;

b) i beni vengono fatturati e pagati prima della consegna;

c) l'IVA viene applicata al pagamento anticipato ai sensi dell'art. 10, n. 2, secondo comma della [sesta] direttiva;

d) i beni devono essere utilizzati dalle società acquirenti per effettuare cessioni che, se effettuate al momento del pagamento, sarebbero state esenti con diritto al rimborso delle imposte pagate allo stadio anteriore, ma

e) ciascuna società acquirente intende prendere in consegna i beni oggetto degli accordi solo se la legge cambia in modo tale che l'uso dei beni da parte della società acquirente venga considerato come finalizzato all'effettuazione di cessioni esenti, senza diritto al rimborso

(con riferimento alla lett. e), se la legge non viene modificata nel modo descritto, le società acquirenti sono autorizzate a recedere dai contratti con le società venditrici e a chiedere il rimborso del prezzo pagato. Nelle operazioni rilevanti i contratti tra le società acquirenti e le società venditrici contengono disposizioni che consentono tali recessi).

7) Il [Vat and Duties] Tribunal (al punto 89 della sua decisione) ha accertato che "nessuno dei titolari di poteri decisionali in seno alle società [BUPA Medical e BUPA Gatwick Park] (...) aveva un motivo o scopo sostanziale diverso da quello di realizzare un sistema di elusione dell'IVA". Gli appellanti, nell'atto d'impugnazione presentato dinanzi alla High Court, hanno contestato tale accertamento di fatto. Ci si chiede se, nel caso in cui tale accertamento di fatto dovesse essere annullato in appello, ciò possa comportare qualche differenza – e, in caso affermativo, quale – per le soluzioni alle questioni sub 1-6».

Osservazioni preliminari

40 Con le sue questioni pregiudiziali il giudice del rinvio chiede, in sostanza, da una parte, se operazioni come quelle di cui alla causa principale, che hanno per scopo di ottenere un vantaggio fiscale, costituiscano cessioni di beni e un'attività economica ai sensi degli artt. 2, punto 1, 4, nn. 1 e 2, e 5, n. 1, della sesta direttiva e, dall'altra, se tale direttiva debba essere interpretata nel senso che essa osti al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA versata a monte quando le operazioni che fondano tale diritto costituiscono un comportamento abusivo.

41 Tuttavia, risulta dall'ordinanza di rinvio e, in particolare, dalle circostanze in fatto descritte nella quarta e nella sesta questione pregiudiziale che la pietra angolare degli accordi posti in essere dal gruppo BUPA risiede nella fatturazione dell'IVA all'atto del pagamento anticipato in conformità all'art. 10, n. 2, secondo comma, della sesta direttiva.

42 Orbene, per fornire una soluzione utile al giudice che ha sottoposto una questione

pregiudiziale, la Corte può essere indotta a prendere in considerazione norme di diritto comunitario che non costituiscono il fondamento delle questioni pregiudiziali del giudice nazionale (vedi, in questo senso, in particolare, sentenze 12 ottobre 2004, causa C-60/03, Wolff & Müller, Racc. pag. I-9553, punto 24, e 7 luglio 2005, causa C-153/03, Weide, Racc. pag. I-6017, punto 25).

43 Pertanto, nell'ambito della quarta e della sesta questione, che si devono trattare insieme ed in primo luogo, è necessario esaminare se pagamenti anticipati come quelli di cui alla causa principale rientrano nel campo di applicazione dell'art. 10, n. 2, secondo comma, della sesta direttiva.

Sulla quarta e sulla sesta questione

44 Innanzitutto si deve ricordare che l'art. 10, n. 2, primo comma, della sesta direttiva prevede che il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'IVA diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione del bene o la prestazione di servizi.

45 L'art. 10, n. 2, secondo comma, della sesta direttiva, ai sensi del quale, nel caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'IVA diventa esigibile all'atto della riscossione, a concorrenza dell'importo riscosso, costituisce una deroga alla norma enunciata al primo comma della medesima disposizione e, in quanto tale, deve essere oggetto di una interpretazione restrittiva.

46 Poi, occorre ricordare che l'art. 10, n. 1, lett. a), della sesta direttiva definisce il «fatto generatore» dell'IVA come quello in presenza del quale si considerano realizzate le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta. Ne deriva che l'imposta può diventare esigibile nello stesso tempo o dopo l'avverarsi del fatto generatore ma, salvo disposizione contraria, non prima di questo.

47 Pertanto, l'art. 10, n. 2, terzo comma, della sesta direttiva autorizza gli Stati membri a prevedere che l'IVA diventi esigibile a una data successiva a quella del fatto generatore in tre ipotesi: non oltre la data d'emissione della fattura, o al più tardi al momento della riscossione del prezzo, ovvero, in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un periodo da determinare a decorrere dalla data del fatto generatore.

48 L'art. 10, n. 2, secondo comma, si discosta da tale ordine cronologico prevedendo che, nel caso di versamento di un acconto, l'IVA diventa esigibile senza che la cessione o la prestazione sia stata ancora effettuata. Affinché l'imposta possa diventare esigibile in una tale circostanza, occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti e dunque, in particolare, come l'avvocato generale ha osservato al paragrafo 100 delle sue conclusioni, che, nel momento del versamento dell'acconto, i beni o i servizi siano specificamente individuati.

49 Tale conclusione è peraltro rafforzata dalla motivazione della proposta della sesta direttiva (*Bollettino delle Comunità europee*, supplemento 11/73, pag. 13), in cui la Commissione rileva che, «quando vengono incassati acconti anteriormente al fatto generatore, il loro incasso rende esigibile l'imposta, poiché i contraenti dimostrano in tal modo di voler trarre anticipatamente tutte le conseguenze finanziarie legate alla realizzazione del fatto generatore».

50 A tale riguardo, va ricordato che sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi e non i pagamenti effettuati quale corrispettivo di queste ultime (vedi sentenza 9 ottobre 2001, causa C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Racc. pag. I-7257, punto 17). A fortiori, non si possono assoggettare all'IVA gli acconti versati per cessioni di beni o per prestazioni di

servizi non ancora chiaramente individuate.

51 Pertanto, si deve risolvere la quarta e la sesta questione dichiarando che non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 10, n. 2, secondo comma, della sesta direttiva pagamenti anticipati, quali quelli di cui alla causa principale, di una somma forfettaria versata per beni indicati in modo generico in un elenco che può essere modificato in qualsiasi momento di comune accordo dall'acquirente e dal venditore e dal quale l'acquirente potrà eventualmente scegliere articoli, sulla base di un accordo da cui può recedere unilateralmente in qualsiasi momento, recuperando la totalità del pagamento anticipato inutilizzato.

Sulla prima, seconda, terza, quinta e settima questione

52 Considerata la soluzione fornita alla quarta e alla sesta questione, non si deve risolvere la prima, la seconda, la terza, la quinta e la settima questione.

Sulle spese

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

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

Non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 10, n. 2, secondo comma, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, pagamenti anticipati, quali quelli di cui alla causa principale, di una somma forfettaria versata per beni indicati in modo generico in un elenco che può essere modificato in qualsiasi momento di comune accordo dall'acquirente e dal venditore e dal quale l'acquirente potrà eventualmente scegliere articoli, sulla base di un accordo da cui può recedere unilateralmente in qualsiasi momento, recuperando la totalità del pagamento anticipato inutilizzato.

Firme

* Lingua processuale: l'inglese.