

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

NIILO JÄÄSKINEN

presentate l'8 dicembre 2011 (1)

Causa C-520/10

Lebara Ltd

contro

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[Domanda di pronuncia pregiudiziale del
First-Tier Tribunal, Tax Chamber (Regno Unito)]

«Fiscalità – Sesta direttiva IVA – Art. 2 – Art. 6, n. 4 – Prestazione di servizi – Destinatario del servizio – Servizi di telecomunicazioni – Carte telefoniche prepagate contenenti informazioni che consentono di effettuare chiamate telefoniche internazionali – Commercializzazione di carte telefoniche tramite distributori – Norme che disciplinano l'imposizione dell'IVA – Commissionario – Servizio di distribuzione – Prestazione unica»

I – Introduzione

1. La Corte è di frequente chiamata a definire il trattamento corretto dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) di transazioni complesse: un compito che può rivelarsi particolarmente difficile nell'ambito delle moderne tecnologie. La presente controversia dinanzi al First-Tier Tribunal, Tax Chamber, tra la Lebara Ltd (in prosieguo: la «Lebara») e gli United Kingdom's Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (in prosieguo: gli «HMRC») riguarda la complessa questione della determinazione del debitore dell'IVA nella catena di fornitura di servizi di telecomunicazioni.

2. Le divergenze nelle osservazioni presentate nel caso di specie illustrano la difficoltà che comporta fornire un'unica soluzione corretta alle questioni pregiudiziali del giudice nazionale. Esistono quattro possibili modi di risolvere il problema, che sono tutti, in un certa misura, giuridicamente fondati, ma nessuno dei quali è privo di difficoltà. Spetta, pertanto, alla Corte trovare una soluzione che sia compatibile con i principi fondamentali del diritto dell'UE in materia di IVA e che sia attuabile nella pratica tanto per i soggetti passivi, quanto per le pubbliche amministrazioni che si occupano dell'applicazione ordinaria delle relative disposizioni.

II – Contesto normativo

3. A norma dell'art. 2, primo e secondo comma, della prima direttiva IVA: (2)

«Il principio del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa [detrazione] dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

4. L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva IVA, assoggetta all'imposta sul valore aggiunto «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» (3).

5. Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva IVA (4), si considera «cessione di bene» il «trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

6. L'art. 6 della sesta direttiva IVA così dispone:

«1. Si considera "prestazioni di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5 (5).

(...)

4. Qualora un soggetto passivo che agisca a proprio nome ma per conto di altri partecipi a una prestazione di servizi, si riterrà che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio. (...)» (6)

7. L'art. 9 della sesta direttiva IVA, contenuto nel relativo Capo VI intitolato «Luogo delle operazioni imponibili», prevede che:

«1. Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale (7).

2. Tuttavia:

(...)

«e) Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese (...) 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 ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

(...)

— prestazioni di servizi di telecomunicazioni. Sono considerate prestazioni di servizi di telecomunicazioni le prestazioni di servizi che rendono possibile la trasmissione, l'emissione o la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi compresa la cessione e la concessione, ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione [di] infrastrutture per la trasmissione, l'emissione o la ricezione. Ai sensi della presente disposizione è considerata come facente parte di una

prestazione di servizi di telecomunicazioni anche la messa a disposizione dell'accesso a reti globali d'informazioni (8).

(...)».

8. L'art. 10, n. 1 e 2, della sesta direttiva IVA (9), contenuto nel relativo Capo VII, intitolato «Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta», così dispone:

«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 (...).

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

(...)».

9. L'art. 21, n. 1, della sesta direttiva IVA, intitolato «Debitori dell'imposta» così recita (10):

«1. L'imposta sul valore aggiunto è dovuta in regime interno:

a) dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, diversa da quelle di cui alle lettere b) e c).

Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibili è effettuata da un soggetto passivo non residente nel territorio del paese, gli Stati membri possono, alle condizioni da essi stabilite, prevedere che il debitore dell'imposta è il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi imponibile;

b) dai destinatari soggetti passivi di un servizio di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e) o dai destinatari, iscritti al registro dell'imposta sul valore aggiunto all'interno del paese, di un servizio di cui all'articolo 28 ter, C, D, E ed F, se i servizi sono effettuati da un soggetto passivo non residente all'interno del paese (11);

(...)».

III – Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10. La Lebara, società stabilita nel Regno Unito, gestisce in locazione una centrale telefonica nel territorio del Regno Unito allo scopo di fornire servizi di telecomunicazioni. La centrale è a sua volta collegata alla rete telefonica internazionale. L'attività della Lebara consiste nell'instradamento delle telefonate effettuate da utenti finali in tutta l'UE verso la propria centrale britannica e quindi attraverso la rete telefonica internazionale. Le telefonate vengono successivamente inoltrate verso le destinazioni, richieste dai consumatori, che si trovano tutte fuori dall'UE.

11. La Lebara è in grado di svolgere la propria attività grazie a tre tipi di accordi contrattuali. Il primo è un contratto che essa ha stipulato con uno o più fornitori di servizi telefonici internazionali;

il secondo è costituito da contratti con operatori locali in svariati Stati membri, in forza dei quali gli operatori locali sono tenuti a instradare le telefonate locali dagli utenti finali alle centrali telefoniche della Lebara nel Regno Unito.

12. Il terzo tipo è formato da una serie di contratti fra la Lebara e i distributori (12) che sono stabiliti in vari Stati membri diversi dal Regno Unito. Sono queste le transazioni che formano l'oggetto dell'ordinanza di rinvio.

13. In virtù dei contratti, la Lebara vende schede telefoniche ai distributori a un prezzo inferiore al relativo «valore nominale». L'elemento chiave dell'accordo fra la Lebara e i suoi distributori è che questi ultimi sono tenuti a promuovere e a vendere le schede telefoniche nello Stato membro di stabilimento rendendo, in questo modo, possibile il consumo, da parte di utenti finali, di telefonate internazionali a basso costo della Lebara.

14. I contratti contengono altresì disposizioni sulla durata delle telefonate, sui paesi di destinazione verso cui poter effettuare le telefonate, sulle tariffe da applicare, sulla marca presente sulle schede telefoniche (solitamente costituita dal nome del distributore, con l'assistenza fornita dalla Lebara per il design della carta e il materiale per la promozione commerciale) e sul servizio clienti. Con riferimento a quest'ultimo, le carte riportano un numero di telefono del servizio clienti che consente agli utenti finali di accedere al distributore, anche se in alcuni Stati membri gli utenti finali vengono messi direttamente in contatto con la Lebara. Il distributore svolge quindi il ruolo di punto di contatto per gli utenti finali in caso di difficoltà, benché solo la Lebara sia in grado di risolvere il problema.

15. Le carte telefoniche fornite dalla Lebara sono all'incirca della stessa forma di una carta di credito. Esse indicano altresì un valore nominale espresso nella valuta dello Stato membro del distributore, di norma l'euro, che è maggiore del prezzo pagato dal distributore alla Lebara per le carte, esse presentano altresì un numero di serie individuale e un codice PIN occultato.

16. Le carte restano inattive fino al momento in cui il distributore contatta la Lebara, chiede l'attivazione della carta e comunica alla Lebara il relativo numero di serie. La Lebara attiva quindi la carta corrispondente al numero di serie in questione, purché sia stato pagato il prezzo della carta, o il conto del distributore con la Lebara sia comunque in credito (13).

17. Le carte telefoniche possono essere utilizzate unicamente per effettuare telefonate internazionali. Esse consentono al possessore di effettuare telefonate per il valore nominale indicato sulla carta.

18. Gli utenti finali possono effettuare telefonate internazionali a basso costo una volta compiute tre azioni specifiche: innanzi tutto eliminare la pellicola dall'apposito riquadro sulla carta acquistata dal distributore per accedere al codice PIN; poi, comporre il numero locale indicato, che mette l'utente direttamente in contatto con la centrale telefonica della Lebara nel Regno Unito. Il numero di telefono è stampato sulla carta. Da ultimo, digitare il codice PIN. Per effettuare una telefonata è sufficiente disporre di queste informazioni, non occorre avere la carta a portata di mano, né è necessario esibirla per «riscattare» le telefonate. L'utente finale può quindi comporre il numero della destinazione desiderata fuori dall'UE. La chiamata viene indirizzata dalla centrale della Lebara verso un fornitore di telefonia internazionale con cui la Lebara ha stipulato un contratto.

19. La Lebara ha avviato un procedimento dinanzi al First-Tier Tribunal, Tax Chamber (Regno Unito), impugnando la decisione degli HMRC che le imponeva di contabilizzare come «riscatti» i servizi da essa forniti a titolo oneroso a utenti finali per il mese di marzo 2005. Gli HMRC, pur ritenendo che la Lebara avesse effettuato una prima fornitura imponibile nel momento in cui

quest'ultima aveva venduto le carte telefoniche ai distributori, hanno sostenuto che una seconda fornitura di servizi di telecomunicazioni era stata effettuata a titolo oneroso dalla Lebara nel momento in cui gli utenti finali avevano effettuato telefonate internazionali che erano istruite tramite le centraline Lebara.

20. Ad avviso degli HMRC, il luogo della prestazione di detta seconda fornitura di servizi era il Regno Unito, in quanto gli utenti finali utilizzavano le carte telefoniche in qualità di persone fisiche e non di imprese, per cui la Lebara era tenuta a riscuotere l'IVA sulla fornitura delle carte telefoniche ad utenti finali. Tuttavia, gli HMRC erano disposti ad ammettere che la vendita di carte telefoniche ai distributori, in quanto soggetti passivi IVA, comportasse una prestazione distinta che aveva luogo nello Stato membro di stabilimento dei distributori.

21. La Lebara ha sostenuto che, laddove fosse obbligata a riscuotere l'IVA sulla fornitura di carte telefoniche agli utenti finali, ne deriverebbe necessariamente una doppia imposizione, in violazione del diritto dell'UE. Ciò in quanto l'IVA era già stata versata sulla vendita delle carte telefoniche dai distributori e alle autorità fiscali nello Stato membro di stabilimento dei distributori in base al «meccanismo dell'inversione contabile» (14).

22. Gli HMRC hanno negato che il pagamento dell'IVA sulla fornitura di carte telefoniche da parte della Lebara a utenti finali violerebbe il diritto dell'UE. Essi hanno sostenuto che ciò derivava dalla mancanza di armonizzazione a livello dell'UE sul regime applicabile ai buoni (voucher), circostanza che lasciava gli HMRC liberi di tassare la fornitura delle carte telefoniche. Gli HMRC hanno altresì dedotto che, se la tesi della Lebara venisse accolta, ne deriverebbe il rischio di una mancata tassazione e non quello della doppia imposizione.

23. Il First-Tier Tribunal, Tax Chamber, del Regno Unito ha sottoposto alla Corte le due seguenti questioni pregiudiziali:

1) Ove un soggetto passivo (l'«operatore economico A») venda carte telefoniche che rappresentano il diritto di ricevere da detto soggetto servizi di telecomunicazioni, se l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l'operatore economico A effettua due forniture ai fini dell'IVA: una al momento della vendita iniziale della carta da parte dell'operatore economico A ad un altro soggetto passivo (l'«operatore economico B») e una al momento del suo «riscatto» (vale a dire l'utilizzo della carta da parte di una persona – l'«utente finale» – per effettuare telefonate).

2) In caso di risposta affermativa alla questione sub 1), come debba applicarsi l'IVA (nel rispetto del diritto dell'Unione in materia di IVA) all'interno della catena di fornitura in cui l'operatore economico A vende la carta telefonica all'operatore economico B, quest'ultimo rivende la carta telefonica in uno Stato membro B, e la carta viene infine acquistata nello Stato membro B dall'utente finale che la utilizza per effettuare telefonate.

24. La Lebara, i governi greco, olandese e del Regno Unito nonché la Commissione europea hanno depositato osservazioni scritte. Essi hanno tutti preso parte all'udienza tenutasi il 13 ottobre 2011.

IV – Analisi

A – Osservazioni preliminari

1. Carte telefoniche della Lebara nell'ambito della normativa dell'Unione europea in materia di IVA

25. Occorre innanzi tutto sottolineare che l'unico possibile impiego delle carte telefoniche è l'effettuazione di telefonate nell'ambito del sistema Lebara. Dette carte non possono essere utilizzate, per esempio, per pagare altri beni e servizi forniti dalla Lebara o da terzi. Sotto tale aspetto, le carte telefoniche sono diverse dalla situazione in cui il credito su una carta SIM prepagata è utilizzabile per pagamenti per varie finalità. Al contrario, le carte telefoniche della Lebara somigliano a ciò che spesso si definisce «voucher o buono monouso» (15).

26. Tuttavia, le carte telefoniche della Lebara differiscono da tutti i tipi di buoni in quanto non è necessario esibirle per accedere al servizio in parola, essendo a tal fine sufficiente ricordare il codice PIN e il numero di telefono locale che istrada le chiamate ai commutatori (switch) centrali della Lebara. In altre parole, le carte telefoniche non sono titoli al portatore che rappresentano un controvalore specifico utilizzabile per pagare un bene o un servizio e che devono essere esibite fisicamente prima di poterne fare uso.

27. È altresì dubbio se le carte telefoniche possano essere considerate come un mezzo di pagamento ovvero come denaro digitale. Il valore nominale della carta telefonica è espresso come somma di denaro ma non rappresenta un astratto potere di acquisto. Al contrario, esso si traduce in un numero preciso di minuti di telefonate internazionali verso una determinata destinazione in base alle tariffe predefinite della Lebara. La carta è valida soltanto per un periodo di tempo limitato e non può essere utilizzata una volta scaduto detto periodo.

28. Invero, potrebbe descrivere precisamente l'accordo affermare che l'attivazione della carta crea un conto cliente temporaneo nel sistema della Lebara con un credito fino a un determinato numero di unità di tempo per telefonate corrispondente al valore nominale della carta. Tale conto è utilizzabile da chiunque si identifichi con il codice PIN corrispondente al conto medesimo.

29. Pertanto, a mio parere, le carte telefoniche non sono strumenti di pagamento, bensì un dispositivo che facilita l'impiego del diritto di accesso ai servizi di telecomunicazioni che il cliente riceve a fronte del pagamento del prezzo al distributore o al suo rivenditore, a seconda del caso.

2. In cosa consiste il servizio prestato dalla Lebara

30. In via preliminare è sufficiente osservare che le carte telefoniche non funzionano come beni, ma sono correlate alla prestazione di servizi. Inoltre, l'identificazione del servizio fornito costituisce il punto di partenza per risolvere qualsiasi controversia in materia di IVA che riguardi la prestazione di un servizio in una catena di transazioni. Ciò in quanto, ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva IVA, sono le prestazioni di servizi ad «[essere] soggette all'imposta sul valore aggiunto». In altre parole, non può essere riscossa alcuna imposta fin quando non viene identificata una prestazione di un servizio.

31. Gli elementi di fatto disponibili confermano l'analisi suggerita dall'avvocato generale Trstenjak e confermata dalla Corte nella sentenza MacDonald Resorts (16). La giurisprudenza della Corte afferma che, allorché si determina la prestazione pertinente (di un servizio) in cui un soggetto passivo è impegnato in una combinazione di transazioni, occorre prendere in considerazione tutte le circostanze in cui ha luogo la transazione e tutte le transazioni (17). Secondo recente giurisprudenza della Corte, «la presa in considerazione della realtà economica costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA» (18). Pertanto, per identificare la prestazione pertinente, occorre tenere conto di fattori che vanno oltre la mera vendita di carte telefoniche.

32. Secondo giurisprudenza consolidata, sebbene ogni prestazione di servizi debba essere considerata di regola autonoma e indipendente, le prestazioni di servizi che costituiscono un

servizio unico sotto un profilo economico non devono essere artificialmente divise in più parti. Per evitare che ciò avvenga, occorre prendere in considerazione le caratteristiche essenziali della transazione. È decisivo l'«intento finale» degli utenti finali all'atto del pagamento della carta telefonica (19). Inoltre, la Corte ha di recente applicato i suddetti principi all'ambito della fornitura di servizi di telecomunicazioni. Nella sentenza *Everything Everywhere* (20) è stato dichiarato che, ai fini della riscossione dell'IVA, alcuni costi supplementari fatturati da un prestatore di servizi di telecomunicazioni ai suoi clienti non costituivano corrispettivo per la prestazione di servizi autonomi e indipendenti rispetto alla fornitura principale di servizi di telecomunicazioni.

33. Come sottolineato dal governo greco, si tratta di una prestazione unica, in cui uno o più elementi devono essere considerati costitutivi della prestazione principale, mentre, al contrario, uno o più elementi devono essere considerati come una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione dev'essere considerata accessoria rispetto a una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire, nelle migliori condizioni, del servizio principale offerto dal prestatore (21).

34. L'approccio qui descritto, in merito alla decisione sulla prestazione pertinente di cui all'art. 2 (22) in caso di transazioni multiple nella prestazione di un servizio, è stato definito tempo fa nella sentenza *Faaborg-Gelting Linien* (23), in cui è stato dichiarato che operazioni consistenti nel servire pasti da consumarsi a bordo di traghetti che svolgono servizio regolare di linea non costituiscono cessione di beni bensì devono essere considerate prestazioni di servizi ai sensi della sesta direttiva IVA, in quanto le operazioni di ristorazione sono caratterizzate da una serie di elementi e di atti, dei quali la cessione di cibi è soltanto una parte e nel cui ambito predominano ampiamente i servizi (24).

35. Tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le transazioni pertinenti, oltre che dell'«intento finale» dell'utente finale nel momento in cui acquista una carta telefonica, il servizio pertinente è il diritto di accesso alle telefonate internazionali a un costo inferiore rispetto a quelle effettuabili tramite la centrale telefonica locale nello Stato membro in cui viene acquistata la carta, o anche altrove. Come indicato dal governo olandese, l'acquisizione del possesso di una carta telefonica non è un obiettivo a sé stante del cliente (25). Ciò che rileva per il cliente sono le telefonate internazionali a basso costo che la carta consente di effettuare.

36. Tale possibilità di effettuare chiamate avviene con fornitura, nelle informazioni riportate sulla carta, del numero telefonico locale che dirotta automaticamente la chiamata locale dell'utente finale al commutatore centrale della Lebara nel Regno Unito, nonché con la comunicazione del codice PIN segreto. Oltre al fatto che fornisce limitati servizi di assistenza ai clienti, agli occhi di questi ultimi la carta non serve ad altro. Come ho già affermato, non è necessario per telefonare che gli utenti finali siano in possesso della carta se ricordano le informazioni in essa riportate.

37. Pertanto, secondo l'approccio stabilito riguardo all'interpretazione dell'art. 2 della sesta direttiva IVA, la Lebara fornisce a utenti finali un diritto di accesso a servizi di telecomunicazione. Esiste un nesso diretto tra gli utenti finali e la Lebara, che consiste nel pagamento di un corrispettivo da parte dei primi ai distributori ovvero ai loro dettaglianti e nella relativa successiva trasmissione alla Lebara. Un nesso diretto è altresì ravvisabile nella richiesta agli utenti finali di comporre il codice PIN che viene ricevuto dalle centrali della Lebara e che dimostra l'avvenuto acquisto della carta.

B – *Struttura dei rapporti giuridici alla luce del diritto dell'UE in materia di IVA*

1. Questioni pregiudiziali e relativa soluzione

38. Il giudice del rinvio ha posto due questioni pregiudiziali. La prima è piuttosto precisa, mentre la seconda è più generica. In ogni caso, a mio avviso, la prima questione si fonda su talune premesse implicite che riguardano questioni di fatto e di diritto; inoltre, non è possibile cercare di rispondere alla prima questione senza un'analisi esaustiva, sotto il profilo del diritto dell'UE in materia di IVA, dei rapporti in essere fra la Lebara, i suoi distributori (nonché i loro eventuali rivenditori) e gli utenti finali. Siffatta analisi deve necessariamente affrontare le questioni chiave della natura della prestazione, del fatto generatore dell'imposta, della base imponibile e del luogo della prestazione del servizio. Tali elementi saranno esaminati nei paragrafi successivi, nei quali saranno valutate le quattro soluzioni alternative proposte nelle osservazioni scritte delle parti e degli intervenienti.

2. Prima opzione: due successive prestazioni di servizi

a) Sintesi della posizione del governo del Regno Unito

39. Secondo il governo del Regno Unito, l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che con l'emissione di carte telefoniche da parte di un operatore questi effettua due prestazioni: una al momento della vendita iniziale della carta telefonica e l'altra al momento del «riscatto» delle telefonate. Il suddetto governo ritiene che, allo stato attuale dell'armonizzazione del diritto dell'UE, spetta agli Stati membri scegliere a quale delle prestazioni si applichi l'IVA. Laddove ciò possa comportare una mancata imposizione ovvero una doppia imposizione, ciò avverrebbe per l'assenza di armonizzazione in tale area, risolvibile unicamente con norme sul trattamento dei buoni di valore nominale in tutta l'Unione europea.

40. Il governo del Regno Unito deduce altresì che, sulla base di tale analisi, il luogo della prestazione del servizio sarebbe il Regno Unito e ciò in quanto si presume che gli utenti finali non siano soggetti passivi. Il luogo della prestazione del servizio è pertanto determinato dall'art. 9, n. 1, della sesta direttiva IVA e non dall'art. 9, n. 2, lett. e). Inoltre, il fatto generatore dell'imposta si verifica quindi al momento del «riscatto» delle telefonate da parte degli utenti finali.

41. Infine, secondo la proposta formulata dal governo del Regno Unito, il corrispettivo per accedere alle telefonate a basso costo consisterebbe nel prezzo pagato dai distributori alla Lebara per le carte telefoniche. Tuttavia, la base imponibile andrebbe rettificata qualora venisse «riscattato» un numero di telefonate inferiore rispetto a quanto previsto dalla carta. La parte inutilizzata del valore nominale della carta non sarebbe presa in considerazione nella determinazione della base imponibile. Così, per esempio, se una carta telefonica ha un valore nominale di EUR 15 e un distributore la acquista per EUR 10, la base imponibile sarà di EUR 5, e non di EUR 10, laddove venisse utilizzata soltanto metà della carta.

b) Valutazione

42. Innanzi tutto, la mia teoria secondo cui la prestazione pertinente è l'accesso al diritto di effettuare le telefonate a costo contenuto offerte dalla Lebara a utenti finali non significa che io abbia accettato il modello proposto dal governo del Regno Unito. Più in particolare, non vuol dire che condivido la tesi secondo cui la Lebara effettua due prestazioni per il medesimo corrispettivo: una nei confronti dei distributori delle carte telefoniche e l'altra nei confronti degli utenti finali.

43. In primo luogo, la nozione di «doppia prestazione» per il medesimo servizio è estranea al regime giuridico dell'IVA nell'UE. Qualora venisse applicata, essa si porrebbe infatti in contrasto con i principi fondamentali del diritto dell'UE in materia di IVA e creerebbe problemi in termini di certezza del diritto e di doppia imposizione ovvero di mancata imposizione (26).

44. Inoltre, quand'anche la prestazione pertinente non fosse costituita da una carta telefonica bensì dal diritto di accesso ai servizi di telecomunicazioni della Lebara, siffatta conclusione non autorizzerebbe il Regno Unito a fondarsi sull'art. 9, n. 1, della sesta direttiva IVA e a riscuotere tale imposta su tutte le transazioni fra la Lebara e i suoi distributori. Non si può partire dal presupposto che tutti gli utenti finali non siano soggetti passivi ai fini dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva IVA, essendo ragionevole presumere che soggetti passivi con nessi con determinati paesi terzi possano voler fruire dei servizi della Lebara. Ciò premesso, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), il luogo della prestazione diverrebbe lo Stato membro del cliente. Tuttavia, potranno «riscattare» telefonate anche singoli consumatori, cosicché il regime IVA della prestazione della Lebara nei confronti di siffatti utenti finali continuerà ad essere disciplinato dall'art. 9, n. 1.

45. La Lebara non può identificare tutti, o forse nessuno, dei suoi utenti finali, poiché questi ultimi sono clienti dei distributori o dei rivenditori dei distributori. A mio avviso, non dovrebbe essere consentito ad uno Stato membro di fondare la propria sovranità fiscale su presunzioni che non possono essere confutate o verificate. Oltretutto, accettare la tesi del governo del Regno Unito secondo cui tutti gli utenti finali dei servizi della Lebara non sono soggetti passivi escluderebbe tale presunzione dall'ambito del sindacato giurisdizionale (27).

3. Seconda opzione: due prestazioni di servizi parallele

a) Sintesi della posizione del governo olandese

46. Il governo olandese propone del pari un'analisi secondo cui il modello di attività in questione comporta due prestazioni di servizi di cui soltanto una è effettuata dalla Lebara. Secondo il suddetto governo, esiste una singola prestazione di servizi di telecomunicazioni da parte della Lebara a utenti finali, abbinata ad una prestazione accessoria di servizi di distribuzione da parte dei distributori alla Lebara.

47. Ad avviso del governo olandese, in circostanze come quelle della causa principale, l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva IVA dovrebbe essere interpretato nel senso che il fornitore di servizi di telecomunicazioni (operatore A) effettua una prestazione, segnatamente la fornitura di servizi di telecomunicazioni all'utente finale. La fornitura della carta telefonica da parte del fornitore (operatore A) al distributore (operatore B), indipendentemente e separatamente dai servizi di telecomunicazioni, non costituisce una prestazione ai sensi dell'art. 2, n. 1. Tuttavia, il distributore (operatore B) presta servizi di distribuzione a favore del fornitore (operatore A).

48. I Paesi Bassi concludono che il fornitore (operatore A) è tenuto a versare l'IVA nello Stato membro in cui è stabilito, relativamente alla fornitura di servizi di telecomunicazioni a utenti finali che si presume non siano soggetti passivi. L'IVA è esigibile nel momento in cui il distributore versa l'importo del valore nominale della carta al fornitore mediante un pagamento anticipato.

49. Pertanto, la tesi del governo olandese sulla base imponibile è diversa e quest'ultima è di maggiore entità rispetto a quella considerata dal Regno Unito. In base al modello proposto dal governo olandese, la base imponibile relativa al servizio prestato dalla Lebara sarebbe il valore nominale della carta, a prescindere dal fatto che il distributore o il rivenditore vendano le carte a un prezzo inferiore o superiore al valore nominale. Inoltre, ad avviso del governo olandese, il fatto generatore dell'imposta non è il «riscatto» delle telefonate (come proposto dal Regno Unito), ma la vendita di carte telefoniche da parte della Lebara ai suoi distributori, mentre la base imponibile sul servizio accessorio fornito dai distributori alla Lebara è la differenza tra il valore nominale delle carte e il prezzo che il distributore paga alla Lebara al momento dell'acquisto. In altre parole, si considera che il distributore abbia fatturato tale differenza quale corrispettivo del servizio prestato alla Lebara.

b) Valutazione

50. Questa soluzione comporta svariati problemi, oltre alla difficoltà che ho già segnalato in merito alla presunzione (infondata) secondo cui tutti gli utenti finali delle carte della Lebara non sono soggetti passivi. Sebbene condivida la tesi secondo cui la consegna delle carte telefoniche al distributore da parte della Lebara non comporta una prestazione autonoma di servizi e che la cessione delle carte è, in quanto tale, un'azione irrilevante ai fini dell'IVA, contrariamente alle tesi esposte in udienza dal governo olandese, non posso concordare sul fatto che la partecipazione del distributore o del suo rivenditore alla transazione finale con utenti finali non comporti una qualche prestazione di servizi da parte del primo nei confronti di detti utenti.

51. Cosa più importante, il modello proposto dal governo olandese non tiene conto del fatto che, nella normativa dell'UE in materia di IVA, si applicano disposizioni diverse a seconda della circostanza che un intermediario renda una prestazione a proprio nome ovvero a nome del committente (28). Tali norme non possono essere ignorate nella determinazione dell'assoggettamento all'IVA della Lebara nella presente controversia.

52. Così, per esempio, se A vende qualcosa a C e B agisce per proprio conto in qualità di intermediario che perfeziona la transazione con C, B non presta un servizio di distribuzione distinto ad A, ma è piuttosto un anello della catena di fornitura.

53. Tuttavia, laddove sussista una transazione tra A e C, e A si avvalga di B quale fornitore di servizi di distribuzione che agisce in suo nome e per suo conto nella transazione, B presta un servizio distinto ad A. La transazione fra A e B rileva ai fini della normativa IVA quale prestazione a monte nella prestazione del servizio da A a C.

54. Tuttavia, perché A possa detrarre l'IVA applicata al servizio di distribuzione di B, quest'ultimo dovrebbe presentare una fattura distinta ad A relativamente alla sua commissione. Una conseguenza logica dello schema suggerito dal governo olandese sarebbe l'eliminazione di qualsiasi fatturazione distinta delle commissioni dei distributori, che è necessaria per una corretta riscossione dell'IVA, in quanto nella commissione sarebbe compresa la differenza tra il corrispettivo che il distributore riceve e quello che paga per le carte telefoniche (29).

55. Un problema ancora più serio che si pone riguardo al regime proposto dal governo olandese è connesso al fatto che esso comporterebbe un'imposizione eccessiva qualora le carte telefoniche fossero vendute all'utente finale a un prezzo inferiore rispetto al valore nominale. Inoltre, parte del corrispettivo sfuggirebbe all'imposizione ove la carta fosse venduta a un prezzo superiore del valore nominale. Il medesimo problema si porrebbe necessariamente nei confronti dell'IVA riscossa sul servizio di distribuzione.

4. Terza opzione: un'unica catena di fornitura

a) Sintesi delle posizioni della Lebara e della Commissione

56. Il modello suggerito dalla Commissione – sostanzialmente condiviso dalla Lebara – è solido ma non privo di punti deboli. La loro posizione può essere riassunta nel modo seguente.

57. Laddove un soggetto passivo («operatore A») venda a un altro soggetto passivo («operatore B»), il cui centro di attività si trova in un altro Stato membro, carte telefoniche che rappresentano il diritto di ricevere servizi di telecomunicazioni e l'operatore B venda successivamente la carta per il consumo da parte dell'utente finale, l'operatore A fornisce un'unica prestazione di servizi imponibile al momento della vendita all'operatore B. Il successivo acquisto e utilizzo della carta da parte di un utente finale non rappresenta una prestazione imponibile effettuata dall'operatore A nei confronti dell'utente finale, bensì dall'operatore B nei confronti dell'utente finale medesimo.

58. In base a questo scenario, l'operatore B è debitore, per effetto del meccanismo dell'inversione contabile, per l'IVA relativa al corrispettivo che versa all'operatore A. L'operatore B è altresì tenuto al versamento dell'IVA sul corrispettivo che riceve dall'utente finale. L'IVA è riscossa su entrambe le prestazioni nello Stato membro in cui si trova l'attività dell'operatore B. Quest'ultimo può tuttavia detrarre l'IVA da esso stesso versata per le operazioni con l'operatore A allorché versa alle autorità tributarie del suo Stato membro l'IVA sulla vendita dei servizi di telecomunicazioni a utenti finali. In altre parole, l'operatore B detrae l'imposta a monte.

b) Valutazione

59. Questo modello riflette la nozione di catena di fornitura dal produttore attraverso vari segmenti del mercato fino al consumatore finale. Il valore aggiunto in ciascuna fase della catena di mercato viene tassato e il modello condurrebbe alla corretta riscossione dell'IVA con riguardo al luogo di imposizione e all'aliquota dell'imposta applicata al consumo.

60. Tuttavia, rimane il problema che la carta telefonica non ha di per sé una funzione autonoma quale bene o servizio. Inoltre, è impossibile considerare che gli utenti finali acquistino un diritto a servizi di telecomunicazioni presso i distributori, in quanto il servizio non è mai stato trasferito in toto dalla Lebara ai suoi distributori.

61. Gli accordi di commercializzazione conclusi tra la Lebara e i distributori indicano che la funzione del distributore è promuovere la vendita delle carte telefoniche agli utenti finali, sia direttamente, sia attraverso i rivenditori. Inoltre, un elemento fondamentale della normativa dell'UE in materia di IVA è che si tratta di un'imposta sul consumo (30). Come ho già spiegato, l'unico fine delle transazioni tra la Lebara e i suoi distributori era agevolare il consumo, non da parte dei distributori, bensì degli utenti finali. Non può affermarsi sotto nessun profilo che, nella normale prassi, le telefonate a basso costo sono effettuate dai distributori.

62. È vero che il distributore può assumere il ruolo di un utente finale e utilizzare la carta a patto che quest'ultima sia stata pagata e attivata, ma questo non è il vero fine economico dell'accordo tra i distributori e la Lebara. Qualora un distributore usasse una carta per effettuare telefonate internazionali, ciò costituirebbe un'autofornitura imponibile, a condizione che la carta sia impiegata per fini diversi da quelli aziendali. Ciò è regolato all'art. 6, n. 2, lett. b), della sesta direttiva IVA (31).

63. I fatti non suffragherebbero neppure la tesi secondo cui i distributori progettano e commercializzano i loro servizi di telecomunicazioni, svolgendoli poi tramite il subappalto alla

Lebara dei necessari servizi di accesso alla rete.

64. È chiaramente la Lebara a creare, attraverso la sua rete contrattuale, un ponte di telecomunicazioni fra l'utente finale e il commutatore centrale della Lebara e da quest'ultimo, mediante fornitori di telefonia internazionale, ai destinatari di telefonate fuori dall'UE. In proposito, il confronto tra i distributori della Lebara e i fornitori di reti di telecomunicazioni mobili virtuali, come suggerito dalla Commissione nell'udienza dinanzi alla Corte, non può essere accolto.

65. Infine, nelle sue osservazioni scritte, la Lebara ha sottolineato che gli utenti finali non sanno, né hanno modo di sapere, che l'accesso alle telefonate internazionali a basso costo che hanno acquistato dai distributori o dai rivenditori è fornito dalla Lebara. Quest'ultima ha altresì sottolineato l'assenza di un obbligo contrattuale diretto fra l'utente finale e la Lebara.

66. Riguardo al primo argomento anzidetto, il rebranding per celare l'identità del fornitore non modifica in alcun modo l'«intenzione finale» dell'utente finale al momento dell'acquisto della carta, che è quella di acquistare un servizio telefonico internazionale a basso costo. Quanto al secondo argomento, l'art. 2 della sesta direttiva IVA non postula l'esistenza di rapporti contrattuali fra l'utente finale e il fornitore ma, piuttosto, il passaggio di un corrispettivo fra di essi. Come dichiarato dalla Corte nella sentenza *Town & County Factors* (32), l'approccio consistente nel subordinare l'esistenza di un rapporto giuridico alla possibilità che alle obbligazioni spettanti al prestatore di servizi sia data esecuzione forzata comprometterebbe l'effetto utile della sesta direttiva (33). Il corrispettivo passa dall'utente finale alla Lebara tramite rivenditori e distributori. Esiste, inoltre, un nesso diretto fra l'utente finale e la Lebara, in quanto il codice PIN fornisce al primo l'accesso diretto ai commutatori centrali della Lebara.

67. In sintesi, qualora la Corte dovesse accogliere il modello suggerito dalla Commissione e dalla Lebara, ciò richiederebbe, per lo meno, un'interpretazione elastica del rapporto giuridico fra la Lebara e i suoi distributori, che oltretutto non è avallata dalla giurisprudenza della Corte. Nessuna analisi consente di concludere che il servizio che la Lebara fornisce ai suoi distributori è lo stesso che questi ultimi forniscono agli utenti finali.

5. Quarta opzione: prestazione di servizi ad opera di un soggetto passivo che agisce a nome proprio ma per conto di altri

a) Sintesi della posizione alternativa della Commissione

68. La Commissione sostiene inoltre, in alternativa, che ai sensi dell'art. 6, n. 4, della sesta direttiva IVA, qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto di altri partecipi ad una prestazione di servizi, si riterrà che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio. Pertanto, si deve ritenere che i distributori della Lebara (che manifestamente agiscono in nome proprio) abbiano ottenuto le prestazioni dalla Lebara in una prima transazione imponibile e le abbiano in seguito fornite agli utenti finali in una seconda transazione.

b) Valutazione

69. Secondo una recente giurisprudenza della Corte, l'art. 6, n. 4, della sesta direttiva IVA crea la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente. In forza di tale finzione, si ritiene che l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioè il commissionario, abbia, in un primo tempo, ricevuto i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioè il committente, prima di fornire, in un secondo tempo, tali servizi ad un cliente. Ne consegue che, per quanto riguarda il rapporto giuridico tra il committente e il commissionario, il loro ruolo rispettivo del prestatore di servizi e di colui che paga è artificialmente invertito ai fini dell'IVA. (34).

70. A mio avviso tale finzione è la chiave per risolvere questo caso. Ai fini dell'IVA, i distributori andrebbero considerati alla stregua di commissionari che agiscono in nome proprio ma per conto della Lebara, che è il committente. La Commissione osserva correttamente che l'art. 6, n. 4, della sesta direttiva IVA porta a riscuotere l'IVA con le stesse modalità dell'ipotesi delle due prestazioni di un'unica catena. Aggiungerei che l'art. 6, n. 4, della sesta direttiva IVA consegue tale obiettivo senza distorcere la realtà del servizio fornito dalla Lebara e dei destinatari del servizio medesimo.

71. In effetti, i distributori non sono destinatari di un diritto di accesso a servizi di telecomunicazioni, ma l'art. 6, n. 4, della sesta direttiva comporta un mandato da parte del legislatore dell'UE ad applicare una finzione di questo tipo allorché un distributore agisce in nome proprio ma per conto di altri. Ciò comporta altresì la riscossione dell'imposta nello Stato membro in cui va riscossa e secondo l'aliquota esatta – nel caso di specie nello Stato membro in cui si trova il distributore, con la base imponibile corrispondente alla somma versata dai distributori alla Lebara, mentre il fatto generatore dell'imposta si verifica all'attivazione delle carte telefoniche. Inoltre, l'art. 6, n. 4, consente la corretta emissione delle fatture nei confronti, e da parte, del soggetto passivo che partecipa alla prestazione (35).

72. Tuttavia, la Lebara ha sottolineato che i distributori non agiscono in qualità di suoi agenti e che il giudice nazionale aveva già accertato che i distributori agiscono in proprio nome. In altre parole, ciò suggerisce che l'accordo fra la Lebara e i suoi distributori non rispecchia un rapporto in cui i distributori agiscono come agenti «apparenti» o commissionari ai sensi dell'art. 6, n. 4, della sesta direttiva IVA.

73. Nella presente domanda di pronuncia pregiudiziale si chiede però l'interpretazione del significato dell'art. 6, n. 4, della sesta direttiva IVA con riferimento alla normativa dell'UE e non alle leggi nazionali sul rapporto di agenzia o a qualsiasi altro elemento del diritto civile nazionale né alla legislazione fiscale interna. Inoltre, all'art. 6, n. 4, quale disposizione di diritto tributario, è attribuibile un significato che può non essere necessariamente identico a nozioni analoghe derivanti da elementi della legislazione nazionale in materia civile. A mio avviso, l'art. 6, n. 4, della sesta direttiva IVA non riguarda soltanto le relazioni in cui sussiste un rapporto di agenzia, sia esso manifesto o meno, ai sensi del diritto dello Stato membro in questione, in questo caso il Regno Unito. I requisiti di cui al summenzionato articolo sono soddisfatti allorché sono rispettati i tre criteri in esso previsti, ossia partecipazione alla prestazione del servizio, in nome dell'operatore e per conto di altri.

74. L'assenza di una questione specifica nell'ordinanza di rinvio circa il significato dell'art. 6, n. 4, della sesta direttiva IVA non impedisce alla Corte di analizzare tale disposizione. Secondo una giurisprudenza consolidata, quand'anche formalmente il giudice del rinvio abbia limitato le proprie questioni all'interpretazione di una serie precisa di disposizioni, tale circostanza non osta a che la Corte gli fornisca tutti gli elementi interpretativi del diritto dell'Unione che possano essere utili per dirimere la controversia di cui è investito, a prescindere dal fatto che esso vi abbia fatto o meno riferimento nel formulare le suddette questioni (36). Infatti, questa opinione è rispecchiata nella portata della seconda questione pregiudiziale. Inoltre, la citata sentenza Henfling e a. (37) sull'approccio all'interpretazione dell'art. 6, n. 4, della sesta direttiva IVA è posteriore alle conclusioni che il First-Tier Tribunal, Tax Chamber, potrebbe aver tratto sul significato del suddetto articolo (38).

75. Riguardo all'interpretazione dell'art. 6, n. 4, della sesta direttiva IVA alla luce del diritto dell'Unione europea, sono dell'avviso che nel caso di specie si debba ritenere che i distributori agiscono per conto della Lebara per i motivi che seguono. Innanzi tutto, penso che la consegna delle carte telefoniche ai distributori non comporti il trasferimento di alcun rischio economico da parte della Lebara. Ciò in quanto non risulta che i distributori debbano pagare per le carte che non

sono state attivate. Sulla base delle osservazioni della Lebara concludo che i distributori non versano alcun corrispettivo a quest'ultima qualora, nel commercializzare le carte telefoniche agli utenti finali, non riescano a venderle. In tal caso, essi non ne chiedono l'attivazione. In altre parole, sotto il profilo economico essi agiscono per conto della Lebara.

76. Inoltre, i distributori partecipano alla fornitura di un diritto di accesso ai servizi di telecomunicazioni da parte della Lebara agli utenti finali. Essi si assumono la responsabilità, in nome proprio, ma per conto della Lebara, della distribuzione dell'accesso a telefonate a basso costo, nonché del trasferimento del corrispettivo dall'utente finale alla Lebara. Sono, inoltre, i distributori che adottano le misure necessarie (segnatamente il pagamento e la comunicazione alla Lebara del numero di serie) per attivare il conto temporaneo del cliente che rappresenta la carta.

77. Pertanto, a mio avviso, il modo più plausibile di classificare la situazione di fatto del caso di specie è ritenere che la Lebara fornisca agli utenti finali servizi che consistono nel diritto di accesso a servizi di telecomunicazioni a fronte di un pagamento anticipato che può essere considerato come un conto cliente temporaneo fino a un determinato numero di unità di tempo per telefonate. I distributori partecipano a tali prestazioni a proprio nome ma per conto della Lebara. Pertanto, ai sensi dell'art. 6, n. 4, della sesta direttiva IVA, si deve considerare che i distributori hanno ricevuto il servizio dalla Lebara e lo hanno prestato agli utenti finali. Ciò comporta il trattamento IVA chiarito ai punti 70 e 71.

78. Tuttavia, desidero rilevare che nella sentenza *Henfling e a.* la Corte ha lasciato determinare al giudice nazionale se ricorressero i requisiti di cui all'art. 6, n. 4, di cui al caso di specie. La Corte si è limitata a fornire orientamenti del tipo di quelli da me elaborati in questa sede riguardo agli elementi da prendere in considerazione nell'applicazione dell'art. 6, n. 4 (39). Alla luce di tutto ciò, la questione se i fatti del caso di specie soddisfino i requisiti contenuti nell'art. 6, n. 4, può essere lasciata alla decisione del giudice nazionale, che deve tenere però debitamente conto delle considerazioni della Corte sui vari punti sollevati nel presente procedimento, della necessità di preservare l'integrità dei principi consolidati del diritto dell'UE in materia di IVA nonché del significato autonomo proprio del diritto dell'UE da attribuire all'art. 6, n. 4, distinto dalle nozioni risultanti dal diritto interno.

V – Riepilogo

79. Delle quattro opzioni sopra illustrate suggerisco alla Corte di respingere il modello proposto dal governo del Regno Unito, in quanto potrebbe comportare una doppia imposizione o la mancata imposizione. Esso condurrebbe altresì a concludere che il luogo della prestazione, e conseguentemente il potere impositivo in materia di IVA, deve essere determinato sulla base della presunzione che tutti gli utenti finali non sono soggetti passivi, la cui veridicità non può essere controllata sotto il profilo giurisdizionale.

80. Quest'ultimo punto si applica anche alla tesi avanzata dal governo olandese, la quale, inoltre, può comportare, a seconda dei casi, la riscossione di un importo eccessivo o troppo esiguo d'IVA, in quanto la base imponibile per la fornitura del diritto di servizi di telecomunicazioni e per il servizio distinto di distribuzione è ricavata dal valore nominale delle carte telefoniche. Quest'ultimo può essere superiore o inferiore al prezzo versato per essi dall'utente finale.

81. La tesi della catena di forniture proposta dalla Lebara e dalla Commissione porta, invece, ad un risultato finale corretto ma a costo della distorsione del rapporto tra la Lebara e i suoi distributori, in quanto imporrebbe alla Corte di concludere che la Lebara vende ai suoi distributori il diritto di accesso ai propri servizi di telefonia a basso costo. Per contro, basarsi sulla finzione giuridica creata dall'art. 6, n. 4, della sesta direttiva IVA sarebbe maggiormente in linea con la

realtà del modello di attività presentato alla Corte nel caso di specie. Tuttavia, per il caso in cui la Corte non condivida la mia opinione riguardo all'art. 6, n. 4, suggerisco, in alternativa, di accogliere la proposta della Commissione e della Lebara, secondo cui la vendita di carte telefoniche da parte della Lebara ai suoi distributori costituisce una singola prestazione e la successiva vendita effettuata dai distributori costituisce una prestazione distinta.

VI – Conclusione

82. Sulla base di queste considerazioni, propongo di risolvere le questioni pregiudiziali sottoposte dal First-Tier Tribunal, Tax Chamber, nei termini che seguono:

«Laddove un soggetto passivo (l'operatore economico A) venda a un altro soggetto passivo (l'operatore economico B) carte telefoniche contenenti informazioni che consentono al loro acquirente (l'utente finale C) di accedere a, e ricevere, servizi di telecomunicazioni forniti da A per l'importo indicato sulla carta (purché A abbia ricevuto da B il corrispettivo tra essi concordato) l'operatore economico A fornisce all'utente finale C un servizio che consiste nel diritto di accesso a un servizio di telecomunicazione a fronte di un pagamento anticipato. Tuttavia, ai sensi dell'art. 6, n. 4, 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, qualora l'operatore economico B partecipi in nome proprio, ma per conto dell'operatore economico A, alla fornitura di tale servizio all'utente finale C, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare, ai fini IVA deve ritenersi che l'operatore B abbia ricevuto tale prestazione di servizio dall'operatore A e l'abbia fornita all'utente finale C».

83. Per il caso in cui la Corte decida di non accogliere questa proposta ovvero il giudice nazionale non possa accertare se i distributori agiscono per conto della Lebara, suggerisco, in alternativa, la seguente soluzione alle questioni preliminari sollevate dal First-Tier Tribunal, Tax Chamber:

«Laddove un soggetto passivo (l'operatore economico A) venda ad un altro soggetto passivo (l'operatore economico B) carte telefoniche che rappresentano il diritto a ricevere servizi di telecomunicazioni dall'operatore economico A e l'operatore economico B venda la carta telefonica all'utente finale C che effettua le telefonate internazionali cui dà diritto la carta, l'operatore economico A effettua una singola fornitura di servizi di telecomunicazioni imponibile al momento della vendita all'operatore economico B. Il successivo acquisto e utilizzo della carta da parte di un utente finale non costituisce un'ulteriore prestazione imponibile dell'operatore economico A».

1 – Lingua originale: l'inglese.

2 – Direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (in prosieguo: la «prima direttiva IVA») (GU 71, pag. 1301). L'art. 2 è ora contenuto nell'art. 1, n. 2, della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva del Consiglio 12 febbraio 2008, 2008/8/CE, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU L 44, pag. 11) (in prosieguo: «la direttiva IVA») (GU L 347 dell'11.12.2006, pag. 1). La 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 (in prosieguo: la «sesta direttiva IVA») (GU L 145, pag. 1) è applicabile *ratione temporis* nel caso di specie. Essa è stata sostituita dalla direttiva IVA. Per ragioni di chiarezza, nel corso delle presenti conclusioni mi riferirò sia alla sesta direttiva IVA sia alle disposizioni equivalenti nella direttiva IVA.

3 – V. ora art. 2, n. 1, della direttiva IVA.

4 – L'art. 5, n. 1, della sesta direttiva IVA è ora l'art. 14, n. 1, della direttiva IVA.

5 – Ora art. 24 della direttiva IVA.

6 – Ora art. 28 della direttiva IVA.

7 – Questa disposizione è ora sostanzialmente contenuta negli artt. 44 e 45 della direttiva IVA.

8 – La disposizione dell'art. 9, n. 2, lett. e), decimo trattino, della sesta direttiva IVA è stata inserita dalla direttiva del Consiglio 17 giugno 1999, 1999/59/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di telecomunicazioni (GU L 162, pag. 63). V. ora artt. 369 *bis*?369 *duodecies* della direttiva IVA.

9 – V. ora artt. 62, 63 e 65 della direttiva IVA.

10 – V. ora Titolo XI, Capo 1, Sezione 1, intitolata «Debitori dell'imposta verso l'erario», che comprende gli artt. 193?205.

11 – L'art. 21, n. 1 [art. 28 *octies*], della sesta direttiva IVA è stato modificato dall'art. 1, n. 4, della direttiva del Consiglio 17 ottobre 2000, 2000/65/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE quanto alla determinazione del debitore dell'imposta sul valore aggiunto (GU L 269 del 21.10.2000, pag. 44).

12 – Il legale della Lebara ha chiarito in udienza che, di norma, i distributori stessi non forniscono servizi di telecomunicazione. Essi sono rivenditori di servizi di telecomunicazioni che possono acquistare tali servizi per la distribuzione da altri fornitori di servizi oltre alla Lebara.

13 – Secondo le affermazioni rese in udienza dal legale della Lebara, i distributori pagano le carte telefoniche prima della relativa attivazione e le vendono dopo che sono state attivate. La sequenza sarebbe questa: pagamento per intero, seguito dall'attivazione e, quindi, dalla vendita. Tuttavia, nelle osservazioni scritte della Lebara si afferma che, per prevenire il rischio di furto, al momento in cui venivano inviate dalla Lebara ai distributori le carte telefoniche non potevano essere usate per telefonare. Dopo averle ricevute, il distributore chiedeva alla Lebara di attivarle. Il distributore era tenuto a pagare le carte telefoniche alla Lebara unicamente ad attivazione avvenuta. In caso di furto successivo delle carte telefoniche ovvero di mancato pagamento delle stesse da parte del distributore, la Lebara poteva disattivarle. Queste affermazioni non sono del tutto coerenti riguardo al momento in cui avviene il pagamento tra i distributori e la Lebara.

Tuttavia, la questione sembra risolta nell'ordinanza di rinvio, in cui è indicato che «la Lebara attivava le carte se il conto del distributore era in credito nei suoi confronti. In caso contrario, la Lebara chiedeva al distributore di provvedere al pagamento prima di procedere con l'attivazione».

14 – Secondo il «meccanismo dell'inversione contabile», di cui all'art. 21, n. 1, della sesta direttiva IVA, se il fornitore A e l'acquirente B non sono stabiliti nel territorio dello stesso Stato membro, il versamento dell'imposta è invertito, nel senso che spetta al destinatario della fornitura, e non al fornitore, pagare l'IVA. Ciò significa che B è tenuto a riscuotere l'IVA sulla transazione e a versarla alle autorità fiscali nello Stato membro di B. Come già osservato, l'art. 21, n. 1, è ora inserito nel Titolo XI, Capo 1, Sezione 1, della direttiva IVA, intitolato «Debitori dell'imposta verso l'erario», che comprende gli artt. 193-205.

15 – In tal senso, una lieve modifica dei fatti potrebbe rendere la soluzione giuridica per il presente procedimento inapplicabile a una situazione analoga. Pertanto, il caso di specie non rileva necessariamente ai fini di problematiche più complesse in materia di IVA riguardanti buoni con più finalità o situazioni in cui il corrispettivo per la fornitura di beni o la prestazione di servizi è versato tramite carte prepagate o credito telefonico per telefonia fissa o mobile.

16 – Sentenza 16 dicembre 2010, causa C-270/09 (Racc. pag. I-13179, punto 18).

17 – Sentenze 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin (Racc. pag. I-6229, punti 23 e 24); 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP (Racc. pag. I-973, punti 26-32); 3 settembre 2009, causa C-37/08, RCI Europe (Racc. pag. I-7533, punti 23-25); 27 ottobre 2005, causa C-41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank (Racc. pag. I-9433, punti 17-26) nonché sentenza MacDonald Resorts, cit. supra alla nota 16, punto 18.

18 – Sentenza 7 ottobre 2010, cause riunite C-53/09 e C-55/09, Loyalty Management UK e Baxi Group (Racc. pag. I-9187, punto 39).

19 – V., in tal senso, sentenza MacDonald Resorts, cit. supra alla nota 16, punto 22.

20 – Sentenza 2 dicembre 2010, causa C-276/09, Everything Everywhere (Racc. pag. I-12359).

21 – Sentenze Madgett and Baldwin, cit. supra alla nota 17, punto 24; CPP, cit. supra alla nota 17, punto 30.

22 – V., per esempio, sentenza MacDonald Resorts, cit. supra alla nota 16, punti 24 e 32, in cui si è sostenuto che le transazioni per l'acquisizione di punti-diritti in programmi di godimento ripartito in complessi turistici erano «operazioni preliminari» effettuate per poter esercitare il diritto al «servizio effettivo», che comportava il diritto al godimento temporaneo di un'unità abitativa o di un soggiorno in un albergo o di un altro servizio; nella sentenza Madgett e Baldwin, cit. alla nota 17, punti 24 e 25, si è statuito che le prestazioni acquistate presso terzi, e che non costituiscono un fine a sé stante, bensì un mezzo per fruire nelle condizioni migliori del servizio principale offerto da detto operatore, restano puramente accessorie; v. anche sentenza Levob Verzekeringen e OV Bank, cit. alla nota 17, punti 17-26, secondo cui sussisteva un'unica prestazione di servizio e non due, allorché il programma funzionale veniva specificatamente adattato alle esigenze del consumatore successivamente alla vendita iniziale.

23 – Sentenza 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (Racc. pag. I-2395).

24 – Sentenza Faaborg-Gelting Linien, cit. supra alla nota 23, punto 14.

25 – Sentenza MacDonald Resorts, cit. supra alla nota 16, punto 24.

26 – Qualora lo Stato membro del distributore ritenesse che costituisca il fatto generatore dell'imposta il «riscatto» delle telefonate, e ad avviso dello Stato membro del fornitore di servizi fatto generatore dell'imposta sia invece la fornitura di carte telefoniche ad utenti finali, nessuno di tali Stati riscuoterebbe l'IVA nella situazione della fattispecie. Ciò sarebbe altresì in contrasto con il principio fondamentale della normativa in materia di IVA di cui all'art. 2 della prima direttiva IVA, secondo cui quest'ultima è un'imposta sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi.

27 – Analogamente, nella sentenza MacDonald Resorts, cit. supra alla nota 16, la Corte ha respinto una soluzione che avrebbe consentito al soggetto passivo d'imposta in tale fattispecie di compiere la propria valutazione del complesso di alloggi disponibili ai fini del calcolo dell'IVA. Più in generale, la Corte ha ritenuto che i giudici degli Stati membri devono essere in grado di «fare effettiva applicazione (...) dei principi e delle norme pertinenti del diritto comunitario» nell'ambito del sindacato giurisdizionale. V. sentenza 21 gennaio 1999, causa C-120/97, Upjohn (Racc. pag. I-223, punto 36). V., più di recente, il parere della Corte 1/09 (Racc. pag. I-1137), in cui, al punto 85, la Corte ha osservato che «le funzioni attribuite, rispettivamente, ai giudici nazionali e alla Corte sono essenziali alla salvaguardia della natura stessa dell'ordinamento istituito dai Trattati».

28 – V. art. 6, n. 4, e art. 9, n. 2, lett. e), settimo trattino, della sesta direttiva IVA.

29 – V. art. 18, n. 1, della sesta direttiva IVA, secondo cui, per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve «per la [detrazione] di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3». V. ora art. 178, lett. a), della direttiva IVA.

30 – V., di recente, sentenza RCI Europe, cit. supra alla nota 17, punto 39.

31 – L'art. 6, n. 2, lett. b), della sesta direttiva IVA prevede che le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa siano assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso. V. ora art. 26, n. 1, lett. b), della direttiva IVA.

32 – Sentenza 17 settembre 2002, causa C-498/99 (Racc. pag. I-7173).

33 – Sentenza Town & County Factors, cit. supra alla nota 32, punto 21.

34 – Sentenza 14 luglio 2011, causa C-464/10, Henfling e a. (Racc. pag. I-6219, punto 35).

35 – V. Ben Terra e Julie Kajus, European VAT Directives (2011), parte 10.2.1.4.

36 – Sentenza 5 maggio 2011, causa C-434/09, McCarthy (Racc. pag. I-3375, punto 24).

37 – Cit. supra alla nota 34.

38 – L'ordinanza di rinvio alla Corte nel caso di specie è datata 22 ottobre 2010 e la citata sentenza Henfling e a. è stata pronunciata nell'anno successivo, il 14 luglio 2011.

39 – Cit. supra alla nota 34. V., in particolare, i punti 42 e 43.