

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MELCHIOR WATHELET

presentate il 16 settembre 2015 (1)

**Causa C-419/14**

**WebMindLicenses Kft.**

**contro**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria)]

«Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Prestazione di servizi – Effettività economica di un contratto di licenza relativo allo sfruttamento di know-how – Compatibilità delle indagini fiscali segrete con i diritti fondamentali – Obbligo di cooperazione tra le autorità tributarie degli Stati membri»

## I – Introduzione

1. Sebbene la presente domanda di pronuncia pregiudiziale si inserisca nell'elenco delle controversie che invitano a rispondere a questioni di interpretazione della nozione di abuso del diritto in materia fiscale [in questa sede l'imposta sul valore aggiunto (IVA)], essa solleva altresì interessanti quesiti sui punti di contatto fra il potere tributario degli Stati membri e la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta») e, segnatamente, il diritto al rispetto della vita privata e della vita familiare sancito dall'articolo 7 della Carta e il diritto alla protezione dei dati di carattere personale sancito dall'articolo 8 della stessa.

## II – Contesto normativo

### A – Il diritto dell'Unione

2. L'articolo 24 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2) (in prosieguo: la «direttiva IVA») così dispone:

«1. Si considera “prestazione di servizi” ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.

2. Sono considerati “servizi di telecomunicazione” i servizi aventi per oggetto la trasmissione, l'emissione e 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 comprese la cessione e la concessione ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione di mezzi per tale trasmissione,

emissione o ricezione, compresa la messa a disposizione dell'accesso a reti d'informazione globali».

3. L'articolo 43 della suddetta direttiva, nella sua versione in vigore dal 24 luglio 2009 al 31 dicembre 2009, prevedeva che «[i]l luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

4. L'articolo 45 di detta direttiva, nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2012, disponeva che «[i]l luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati da una stabile organizzazione del prestatore situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del prestatore».

5. L'articolo 56 di tale direttiva, nella sua versione in vigore dal 24 luglio 2009 al 31 dicembre 2009, così prevedeva:

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

(...)

k) i servizi prestati per via elettronica, segnatamente quelli di cui all'allegato II;

(...)».

6. L'articolo 59 di detta direttiva, nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2012, recita come segue:

«Il luogo delle prestazioni dei seguenti servizi a una persona che non è soggetto passivo stabilita, domiciliata o abitualmente residente al di fuori [dell'Unione] è il luogo in cui detta persona è stabilita, domiciliata o abitualmente residente:

(...)

k) i servizi prestati per via elettronica, in particolare quelli di cui all'allegato II.

(...)».

7. Nelle due versioni della direttiva IVA, tale allegato II comprendeva i seguenti servizi:

«1) Fornitura di siti web e web – hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;

2) fornitura di software e relativo aggiornamento;

3) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;

4) fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o

manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;

5) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza».

8. L'articolo 273 di detta direttiva così dispone:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

9. L'articolo 7 del regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (rifusione) (3), (in prosieguo: il «regolamento n. 904/2010») così dispone:

«1. Su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata comunica le informazioni di cui all'articolo 1, anche in relazione a uno o più casi specifici.

2. Ai fini della comunicazione di informazioni di cui al paragrafo 1, l'autorità interpellata fa eseguire le indagini amministrative necessarie per ottenere le informazioni in oggetto.

(...)».

B – *Il diritto ungherese*

10. L'articolo 37 della legge n. CXXVII del 2007 relativa all'imposta sul valore aggiunto (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) prevede quanto segue:

«(1) In caso di prestazioni di servizi resi a una persona che è un soggetto passivo, il luogo della prestazione di servizi è il luogo in cui il destinatario ha fissato la sede per l'esercizio di un'attività economica o, in mancanza di una sede siffatta a scopo economico, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

(2) In caso di prestazioni di servizi resi a una persona che non è soggetto passivo, il luogo della prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore del servizio ha fissato la sede per l'esercizio di un'attività economica o, in mancanza di una sede siffatta a scopo economico, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

11. L'articolo 46 di tale legge così dispone:

«(1) Per i servizi di cui al presente articolo, il luogo della prestazione di servizi è il luogo in cui, in tale contesto, il destinatario che non è soggetto passivo ha fissato la sede o, in mancanza di sede, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale, a condizione che quest'ultimo si trovi al di fuori del territorio della Comunità.

(2) I servizi cui si applica il presente articolo sono i seguenti:

(...)

i) servizi di telecomunicazione;

j) servizi di radiodiffusione e audiovisivi;

k) servizi resi per via elettronica.

(5) Ai fini dell'applicazione del presente articolo, si intendono in particolare per "servizi resi per via elettronica" la:

a) messa a disposizione di spazio di archiviazione elettronica, web – hosting e sfruttamento di siti Internet, nonché la gestione a distanza di attrezzature e programmi informatici,

b) messa a disposizione e aggiornamento di software,

c) messa a disposizione di immagini, testi e altre informazioni, nonché la concessione dell'accesso a basi di dati,

d) messa a disposizione di musica, film, giochi – ivi compresi i giochi d'azzardo – nonché la trasmissione o la diffusione di servizi di media con fini politici, culturali, artistici, scientifici, sportivi o di intrattenimento, e di eventi con siffatta finalità,

e) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza,

a condizione che la fornitura e l'utilizzo del servizio avvengano tramite una rete di informazione globale. Tuttavia, il fatto, per il prestatore e per il destinatario del servizio, di entrare e di rimanere in contatto tramite la rete – ivi compresa la presentazione e l'accettazione dell'offerta – non costituisce ancora, di per sé, un servizio reso per via elettronica».

12. Ai sensi dell'articolo 51 della legge n. CXXII del 2010 sull'Amministrazione finanziaria e doganale (a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény):

«(1) La direzione principale per le questioni penali dell'[Amministrazione finanziaria e doganale] e i servizi di livello intermedio della direzione principale per le questioni penali (in prosieguo: i "servizi autorizzati") possono raccogliere segretamente – nei limiti di cui alla presente legge – informazioni al fine di prevenire, di impedire, di rilevare, di interrompere la commissione di un reato che rientra nell'[ambito] della competenza di indagine dell'[Amministrazione finanziaria e doganale] ai sensi della legge in materia di procedimento penale, di accertare l'identità dell'autore, di arrestarlo, di localizzare il suo luogo di soggiorno e di ottenere prove, nonché di proteggere le persone che partecipano al procedimento penale e le persone appartenenti all'amministrazione incaricata del procedimento, nonché le persone che cooperano con la giustizia.

(2) Le misure adottate sulla base del precedente paragrafo 1, nonché i dati relativi a persone fisiche, persone giuridiche e organismi privi di personalità giuridica che sono interessati da tali misure, non possono essere divulgati.

(3) Durante la fase di raccolta di dette informazioni, i servizi autorizzati nonché, per quanto riguarda i dati ottenuti e la misura di raccolta delle informazioni in sé, il procuratore e il giudice possono prendere conoscenza del contenuto dei dati riservati senza specifica autorizzazione».

13. L'articolo 97, paragrafi 4 e 6, della legge n. XCII del 2003 recante il codice di procedura tributaria (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) precisa quanto segue:

«(4) Durante il controllo, l'autorità tributaria ha l'obbligo di accertare e dimostrare i fatti, tranne il caso in cui, in forza di una legge, l'onere della prova incomba al contribuente.

(...)

(6) Quando accerta i fatti, l'autorità tributaria ha l'obbligo di ricercare anche i fatti a favore del contribuente. Un fatto o una circostanza non provati non possono essere valutati a sfavore del contribuente, salvo nella procedura di valutazione».

### III – Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14. Il sig. Gattyán è il creatore di un know-how (4) che ha trasferito, il 28 gennaio 2008, alla fondazione del Liechtenstein, Prime Web Tech Stiftung, costituita per ragioni successorie. Egli è inoltre l'azionista-amministratore della ricorrente nel procedimento principale, la WebMindLicenses Kft. (in prosieguo: la «WebMindLicenses»), società commerciale registrata in Ungheria il 23 luglio 2009 e che fa parte del gruppo Docler.

15. Il 28 febbraio 2008 il diritto di sfruttamento del know-how in questione nel procedimento principale è stato trasferito mediante licenza di sfruttamento alla società portoghese Lalib-Gaesto e Investiments Lda (in prosieguo: la «Lalib»), di proprietà di un cittadino francese che vanta una notevole esperienza nel settore della realizzazione e dello sfruttamento su scala internazionale di servizi online.

16. Il 1° ottobre 2008 la società portoghese Hypodest Patent Development Company, anch'essa di proprietà del sig. Gattyán, ha acquisito il suddetto know-how.

17. Il 1° settembre 2009 la Hypodest Patent Development Company ha ceduto gratuitamente tale know-how alla WebMindLicenses, che era stata appena costituita.

18. In pari data, la WebMindLicenses ha stipulato un contratto di licenza di sfruttamento del medesimo know-how con la Lalib, la quale ha potuto continuare a sfruttare quest'ultimo sulla base di detto contratto.

19. Secondo le disposizioni del contratto di licenza, la WebMindLicenses era incaricata dell'aggiornamento continuo e dello sviluppo di tale know-how, in virtù di un contratto di sviluppo sottoscritto con una delle società appartenenti al gruppo Docler.

20. La Lalib sfrutta il know-how in questione su diversi siti Internet (il più importante dei quali è livejasmin.com), che offrono servizi di intrattenimento per adulti tramite «attori» situati in tutto il mondo. Ai fini dell'applicazione dell'IVA, la prestazione consiste per gli «attori» nel chattare con i clienti o con gli «utenti iscritti» e nel presentare loro spettacoli filmati dal vivo. Per accedere al servizio, gli «utenti iscritti» acquistano dalla Lalib, con carta di credito o altri mezzi di pagamento elettronico, tramite il sito Internet livejasmin.com, pacchetti di credito che essi possono spendere per chattare con gli «attori» o per vedere gli spettacoli che essi offrono.

21. Gli «attori» sono vincolati mediante contratto con la società Leandra Entreprises Ltd, delle Seychelles, che fa parte del gruppo Lalib e che è stata creata per esigenze di certificazione legate al settore di attività. Essi sono remunerati in funzione del valore dei crediti consumati per le loro prestazioni.

22. Nel 2012 la Lalib ha venduto a prezzo di mercato, a una società lussemburghese appartenente al gruppo Docler, i suoi contratti relativi allo sfruttamento del know-how, alle sue basi di dati, ai suoi elenchi di clienti e al suo know-how in materia di gestione.

23. Secondo la WebMindLicenses, la Lalib nel 2008 è stata coinvolta nello sfruttamento del know-how in forza della circostanza secondo cui detto sfruttamento all'interno del gruppo Docler e

l'espansione commerciale del servizio online erano ostacolati dal fatto che le principali banche ungheresi che accettavano di gestire pagamenti con carta bancaria, all'epoca, non offrivano ai prestatori di servizi per adulti alcun servizio di affiliazione al sistema di pagamento con carta bancaria. Per quanto riguarda le altre banche, che erano disposte a stipulare contratti con prestatori di detta tipologia di servizi, esse non disponevano della capacità tecnica necessaria per gestire i pagamenti con carte bancarie tramite siti Internet. Inoltre, all'interno del gruppo Docter, non esistevano né la rete di relazioni, né le qualifiche necessarie per lo sfruttamento di siti Internet su scala internazionale.

24. In seguito ad un'indagine fiscale riguardante una parte dell'anno 2009 e gli anni 2010 e 2011, l'autorità tributaria di primo grado (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Igazgatósága), con decisione dell'8 ottobre 2013, ha eseguito diversi accertamenti fiscali e ha imposto alla WebMindLicenses il pagamento di una imposta differenziale pari a HUF 10 587 371 000 (5), di cui HUF 10 293 457 000 (6) a titolo di IVA, in ragione del fatto che, alla luce degli elementi di prova da essa raccolti, il contratto di licenza fra la WebMindLicenses e la Lalib non aveva effettivamente ceduto il diritto di sfruttamento del know-how alla Lalib, posto che tale know-how era sfruttato, in realtà, dalla WebMindLicenses, dal momento che il sig. Gattyán prendeva tutte le decisioni necessarie per aumentare il volume di affari generato dal sito Internet livejasmin.com, cosicché si doveva ritenere che lo sfruttamento avesse luogo in realtà in Ungheria. L'autorità tributaria ha anche condannato la WebMindLicenses al pagamento di una multa di importo pari a HUF 7 940 528 000 (7) e di una penalità di mora di importo pari a HUF 2 985 262 000 (8).

25. Detta decisione è stata parzialmente modificata dalla Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám F?igazgatóság (amministrazione nazionale dei tributi e delle dogane – direzione principale dei tributi e delle dogane per i grandi contribuenti), la quale ha tuttavia ritenuto altresì che il know-how non fosse stato effettivamente sfruttato da e a favore della Lalib e che, pertanto, stipulando il contratto di licenza, la WebMindLicenses avesse commesso un abuso di diritto inteso ad eludere la normativa tributaria ungherese al fine di beneficiare di un'imposizione meno elevata in Portogallo (9). A sostegno di tale conclusione, è stato segnatamente rilevato che la WebMindLicenses non aveva mai avuto intenzione di incaricare la Lalib per la valorizzazione dei benefici provenienti dallo sfruttamento del know-how, che sussistevano stretti legami personali fra il titolare di detto know-how e i subcontraenti che sfruttavano effettivamente il sito Internet, che la Lalib aveva una gestione irrazionale e un'attività deliberatamente deficitaria e non disponeva di una capacità di sfruttamento autonoma.

26. Per giungere a tali decisioni, le autorità tributarie ungheresi si sono basate su mezzi di prova ottenuti, segretamente, da parte di altre autorità ungheresi.

27. In particolare, parallelamente al procedimento tributario, era stato avviato un procedimento penale da parte del servizio di indagine penale dell'amministrazione nazionale dei tributi e delle dogane. Nell'ambito di detto procedimento, l'autorità inquirente, con l'autorizzazione di un giudice istruttore, aveva sottoposto a intercettazione alcune conversazioni telefoniche di diverse persone, fra cui quelle del sig. Gattyán, del consulente legale della WebMindLicenses, del suo commercialista e del proprietario della Lalib, e aveva anche acquisito e salvato messaggi di posta elettronica della WebMindLicenses, e ciò senza autorizzazione giudiziaria, come dichiarato in udienza dall'autorità tributaria di primo grado e dal governo ungherese.

28. In udienza, la WebMindLicenses ha dichiarato che, nell'agosto del 2013, ossia prima dell'adozione della decisione dell'8 ottobre 2013, l'autorità tributaria di primo grado le aveva notificato un verbale, allegando, quali documenti facenti parte del fascicolo del procedimento amministrativo, gli elementi di prova ottenuti nell'ambito del procedimento penale, e che essa

aveva avuto la possibilità di essere sentita su tali elementi da detta autorità amministrativa.

29. I suddetti allegati comprendevano tutti i messaggi di posta elettronica acquisiti (in totale 71) e le trascrizioni di 27 conversazioni telefoniche, delle 89 che erano state inizialmente selezionate.

30. Dal momento che il procedimento penale non è ancora giunto alla fase di iscrizione nel registro degli indagati, la WebMindLicenses non può ancora prendere conoscenza dell'intero fascicolo penale.

31. La WebMindLicenses ha proposto ricorso avverso la decisione dell'amministrazione nazionale dei tributi e delle dogane – direzione principale dei tributi e delle dogane per i grandi contribuenti, per contestare sia l'esistenza di un abuso sia l'utilizzo di prove ottenute segretamente nell'ambito del procedimento penale cui essa non ha avuto accesso.

32. Il tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest si interroga sulle circostanze che occorre valutare, ai sensi della direttiva IVA, per identificare il prestatore di servizi e stabilire il luogo della prestazione in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, in cui un tipo particolare di servizio è reso in tempo reale su Internet, è offerto ed è accessibile da qualsiasi parte del mondo e la cui fornitura è soggetta, durante il periodo esaminato, a particolari restrizioni tecniche e giuridiche.

33. Alla luce delle sentenze Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544) e Newey (C?653/11, EU:C:2013:409), il giudice del rinvio si interroga altresì sull'analisi che occorre fare, in relazione all'abuso di diritto, di una costruzione contrattuale come quella di cui trattasi nel procedimento principale dal punto di vista sia della direttiva IVA sia della libertà di stabilimento e della libera prestazione di servizi.

34. Detto giudice si domanda, inoltre, se dagli obiettivi della direttiva IVA e dal principio di effettività derivi che l'autorità tributaria debba poter disporre di mezzi processuali necessari per garantire l'effettività della riscossione dell'imposta, compresi i metodi di acquisizione di dati conosciuti dalle sole autorità che vi fanno ricorso, e possa prendere conoscenza di prove ottenute nell'ambito di un procedimento penale e utilizzarle come fondamento di una decisione amministrativa. In tale contesto, richiamando la sentenza Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105), egli si chiede, in particolare, quali siano i limiti stabiliti dalle disposizioni della Carta riguardo all'autonomia istituzionale e processuale degli Stati membri.

35. Infine, secondo il giudice del rinvio, il procedimento principale solleva altresì la questione delle modalità con cui l'autorità tributaria di uno Stato membro debba procedere, nell'ambito della cooperazione amministrativa transfrontaliera, nel caso in cui l'IVA sia già stata assolta in un altro Stato membro.

36. Di conseguenza, il tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, in applicazione degli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), 24, paragrafo 1, e 43 della direttiva IVA, nell'ambito dell'identificazione del prestatore del servizio ai fini dell'IVA, in occasione dell'esame della questione se un'operazione che sia stata diretta esclusivamente al fine di conseguire un vantaggio fiscale abbia carattere meramente fittizio e sia priva di effettivo contenuto economico e commerciale, rilevi ai fini interpretativi il fatto che, nelle circostanze di cui al procedimento principale, l'amministratore e proprietario al 100% della società commerciale che concede la licenza sia la persona fisica che ha creato il know-how trasferito mediante il contratto di licenza di cui trattasi.

- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se, nell'applicazione degli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), 24, paragrafo 1, e 43 della direttiva IVA e nell'accertamento di una pratica abusiva, sia rilevante il fatto che tale persona fisica eserciti o possa esercitare un'influenza informale sulla modalità di sfruttamento della licenza da parte della società che ha acquisito quest'ultima e sulle decisioni commerciali di tale società. Se, in tale contesto, possa rilevare la circostanza che il creatore del know-how partecipi o possa partecipare direttamente o indirettamente, fornendo peraltro consulenza professionale e offrendo pareri circa lo sviluppo e lo sfruttamento del know-how, all'adozione di decisioni commerciali connesse con la prestazione del servizio che si basa su tale know-how.
- 3) Se, nelle circostanze di cui al procedimento principale, e prendendo in considerazione quanto esposto nella seconda questione, per identificare il prestatore del servizio ai fini IVA, oltre all'analisi dell'operazione contrattuale sottostante, rilevi il fatto che il creatore del know-how, in quanto persona fisica, eserciti un'influenza, se non addirittura un'influenza determinante, o fornisca orientamenti circa il modo in cui è prestato il servizio basato su tale know-how.
- 4) In caso di risposta affermativa alla terza questione, nel determinare la portata dell'influenza e del controllo, quali elementi o criteri possano essere presi in considerazione per determinare che il creatore del know-how eserciti un'influenza determinante sulla prestazione del servizio e che il contenuto economico effettivo dell'operazione sottostante sia stato eseguito a favore della società che concede la licenza.
- 5) Se, nelle circostanze di cui al procedimento principale, nell'esaminare il conseguimento del vantaggio fiscale sia rilevante, ai fini della valutazione dei rapporti tra gli operatori economici e i soggetti che intervengono nell'operazione, il fatto che i soggetti passivi che hanno partecipato all'operazione contrattuale asseritamente diretta all'evasione fiscale, sono persone giuridiche, qualora l'autorità tributaria nazionale attribuisca a una persona fisica l'adozione delle decisioni strategiche e operative relative allo sfruttamento del know-how e, in caso affermativo, se si debba tenere conto dello Stato membro nel quale la persona fisica ha adottato tali decisioni. Se, in circostanze come quelle oggetto del presente procedimento, nel caso in cui si possa constatare che la posizione contrattuale delle parti non risulta determinante, rilevi ai fini interpretativi il fatto che la gestione delle operazioni finanziarie, delle risorse umane e degli strumenti tecnici necessari per la prestazione del servizio controverso nella specie, basato su internet, sia assicurata da subcontraenti.
- 6) Nel caso in cui si possa constatare che le clausole del contratto di licenza non riflettono un contenuto economico effettivo, se la loro riqualificazione e il ripristino della situazione che sarebbe esistita qualora non avesse avuto luogo l'operazione in cui si concretizza la pratica abusiva comportino che l'autorità tributaria dello Stato membro possa determinare in modo diverso lo Stato membro della prestazione di servizi e, pertanto, il luogo di esigibilità dell'imposta, anche laddove la società che ha acquisito la licenza abbia versato l'imposta nello Stato membro di stabilimento, in conformità ai requisiti previsti dalla normativa di tale Stato membro.

7) Se gli articoli 49 TFUE e 56 TFUE debbano essere interpretati nel senso che è contraria agli stessi e può rappresentare un uso abusivo della libertà di stabilimento e della libertà di prestazione di servizi una situazione contrattuale come quella oggetto del procedimento principale, conformemente alla quale un'impresa, soggetto passivo in uno Stato membro, trasferisce mediante contratto di licenza a un'altra impresa, soggetto passivo in un altro Stato membro, il know-how per la prestazione di servizi di contenuti per adulti attraverso una tecnologia di comunicazione interattiva basata su internet e il diritto a utilizzarlo, in circostanze caratterizzate dal fatto che l'onere dell'IVA dello Stato membro del domicilio dell'impresa che ha acquisito la licenza sia più vantaggioso riguardo alla prestazione trasferita.

8) Che importanza debba riconoscersi, in circostanze come quelle di cui al caso di specie, alle considerazioni commerciali che, unitamente alla prospettiva di conseguire un vantaggio fiscale, hanno motivato l'impresa che concede la licenza. In tale contesto, in particolare, se rilevi ai fini interpretativi il fatto che il proprietario al 100% e amministratore della società commerciale che concede la licenza è la persona fisica che ha creato originariamente il know-how.

9) Se, nell'analizzare la condotta abusiva, possano essere prese in considerazione e, in caso affermativo, che importanza abbiano, circostanze simili a quelle del procedimento principale, come i dati tecnici e infrastrutturali relativi all'introduzione e all'esecuzione del servizio oggetto dell'operazione controversa nonché la competenza e le risorse umane di cui dispone l'impresa che concede la licenza per la prestazione del servizio in questione.

10) Se, nella situazione analizzata nel caso di specie, gli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), 24, paragrafo 1, 43 e 273 della direttiva IVA, in combinato disposto con gli articoli 4, paragrafo 3, TUE e 325 TFUE, debbano essere interpretati nel senso che, per garantire il rispetto effettivo dell'obbligo degli Stati membri dell'Unione di riscuotere effettivamente e puntualmente l'importo totale dell'IVA e di evitare la perdita di bilancio connessa con la frode e l'evasione fiscale transfrontaliere, nel caso di un'operazione di prestazione di servizi, e allo scopo di identificare il prestatore del servizio, l'autorità tributaria dello Stato membro, nella fase istruttoria del procedimento (amministrativo) di natura tributaria e al fine di accertare i fatti, ha la facoltà di ammettere dati, informazioni e mezzi di prova quali ad esempio registrazioni di intercettazioni, ottenuti all'insaputa del soggetto passivo dal servizio d'indagine dell'autorità tributaria nell'ambito di un procedimento penale, e di utilizzarli e fondare sugli stessi la sua valutazione sulle conseguenze giuridiche, e, dal canto suo, il giudice amministrativo investito del ricorso proposto contro la decisione amministrativa dell'autorità tributaria dello Stato membro ha la facoltà di effettuare una valutazione di detti elementi nell'ambito delle prove, nel contesto dell'esame della loro legittimità.

11) Se, nella situazione analizzata nel caso di specie, gli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), 24, paragrafo 1, 43 e 273 della direttiva IVA, in combinato disposto con gli articoli 4 TUE, paragrafo 3, e 325 TFUE, debbano essere interpretati nel senso che, per garantire il rispetto effettivo dell'obbligo dello Stato membro di riscuotere effettivamente e puntualmente l'importo totale dell'IVA, vale a dire, di garantire l'attuazione dell'obbligo dello Stato membro di assicurare l'osservanza degli obblighi imposti al soggetto passivo, il margine riconosciuto agli Stati membri per l'utilizzo degli strumenti di cui dispone l'autorità tributaria nazionale comprende la facoltà di detta autorità di utilizzare i mezzi di prova ottenuti inizialmente ai fini penali per reprimere condotte di evasione fiscale, anche qualora il diritto nazionale, di per sé, non consenta l'ottenimento di informazioni all'insaputa dell'interessato nell'ambito di un procedimento amministrativo per reprimere condotte di evasione fiscale, o lo subordini, nell'ambito del processo penale, a garanzie che non sono previste nel procedimento amministrativo di natura tributaria, riconoscendo, al contempo, all'autorità amministrativa la facoltà di agire conformemente al principio di libertà della

prova.

12) Se l'articolo 8, paragrafo 2, della [Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950 (in prosieguo: la «CEDU»), in combinato disposto con l'articolo 52, paragrafo 2, della Carta, osti a che sia riconosciuta all'autorità tributaria di uno Stato membro la competenza a cui si riferiscono le questioni decima e undicesima, o se, nelle circostanze del caso di specie, possa considerarsi giustificato, ai fini della lotta all'evasione fiscale, utilizzare nell'ambito di un procedimento amministrativo di natura tributaria le conclusioni che si desumono dalle informazioni ottenute con mezzi segreti in vista della riscossione effettiva dell'imposta in ragione del "benessere economico del paese".

13) Nei limiti in cui dalla risposta alle questioni dalla decima alla dodicesima si desuma che l'autorità tributaria dello Stato membro può utilizzare siffatti mezzi di prova nel procedimento amministrativo, se incomba sull'autorità tributaria nazionale, allo scopo di garantire l'effettività del diritto a una buona amministrazione e del diritto di difesa conformemente quanto stabilito dagli articoli 7, 8, 41 e 48 della Carta, in combinato disposto con l'articolo 51, paragrafo 1, della Carta, l'obbligo assoluto di sentire il soggetto passivo nel corso del procedimento amministrativo, di garantirgli l'accesso alle conclusioni che si desumono dalle informazioni ottenute tramite metodi segreti e di rispettare la finalità per la quale i dati che figurano in tali mezzi di prova erano stati ottenuti, oppure se, a tale titolo, correttamente, la circostanza che le informazioni raccolte tramite metodi segreti siano destinate unicamente a un'indagine di carattere penale impedisca radicalmente l'utilizzo di tali mezzi di prova.

14) Nel caso in cui si ottengano e si utilizzino mezzi di prova in violazione di quanto disposto dagli articoli 7, 8, 41 e 48 della Carta, in combinato disposto con l'articolo 47 della Carta, se il diritto ad un ricorso effettivo sia soddisfatto da una normativa nazionale in base alla quale l'impugnazione in sede giurisdizionale della legittimità procedimentale di decisioni emesse in procedimenti tributari è ammissibile e può condurre all'annullamento della decisione solo qualora esista la possibilità concreta, in funzione delle circostanze del caso, che la decisione impugnata sarebbe stata diversa se non si fosse prodotto il vizio procedimentale e se, inoltre, tale vizio abbia compromesso la situazione giuridica sostanziale del ricorrente, ovvero debba tenersi conto dei vizi procedurali in tal modo verificatisi in un contesto più ampio, indipendentemente dall'influenza che il vizio procedimentale, che viola quanto disposto dalla Carta, abbia sull'esito del processo.

15) Se l'effettività dell'articolo 47 della Carta richieda che, in una situazione processuale come quella in oggetto, il giudice amministrativo investito del ricorso contro la decisione amministrativa dell'autorità tributaria dello Stato membro possa controllare la legittimità dell'ottenimento dei mezzi di prova raccolti segretamente ai fini penali nell'ambito di un procedimento di natura penale, in particolare qualora il soggetto passivo contro cui è stato avviato in parallelo il processo penale non fosse a conoscenza di tale documentazione né potesse impugnare dinanzi a un organo giurisdizionale la legittimità della stessa.

16) Prendendo anche in considerazione la sesta questione, se il regolamento n. 904/2010, alla luce, in particolare, del suo considerando 7, ai sensi del quale, ai fini della riscossione dell'imposta, gli Stati membri dovrebbero cooperare per assicurare l'accertamento corretto dell'IVA e, pertanto, dovrebbero non solo controllare l'applicazione corretta dell'imposta dovuta nel loro territorio, ma anche fornire assistenza ad altri Stati membri per assicurare la corretta applicazione dell'imposta connessa a un'attività che si svolge sul loro territorio ma è dovuta in un altro Stato membro, debba essere interpretato nel senso che, in una situazione di fatto come quella che caratterizza il caso di specie, l'autorità tributaria dello Stato membro che constata il debito tributario deve indirizzare la sua richiesta all'autorità tributaria dello Stato membro nel quale il

soggetto passivo che è stato oggetto di indagine fiscale ha già adempiuto il suo obbligo di pagamento dell'imposta.

17) In caso di risposta affermativa alla sedicesima questione, qualora si proponga impugnazione dinanzi a un organo giurisdizionale avverso le decisioni adottate dall'autorità tributaria dello Stato membro e se ne constati l'illegittimità processuale in ragione del mancato ottenimento di informazioni e della mancata richiesta alle autorità competenti di un altro Stato membro, quale conseguenza debba applicare il giudice investito del ricorso contro le decisioni amministrative adottate dall'autorità tributaria dello Stato membro, tenuto conto, altresì, di quanto esposto alla quattordicesima questione».

#### **IV – Procedimento dinanzi alla Corte**

37. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale è stata depositata presso la cancelleria della Corte l'8 settembre 2014. La WebMindLicenses, il governo ungherese, il governo portoghese e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte.

38. Nell'udienza tenutasi il 13 luglio 2015, la WebMindLicenses, l'amministrazione nazionale dei tributi e delle dogane – direzione principale dei tributi e delle dogane per i grandi contribuenti, il governo ungherese e il governo portoghese nonché la Commissione hanno presentato le proprie osservazioni orali.

39. Con lettera del 17 agosto 2015, pervenuta alla Corte in pari data, la WebMindLicenses ha chiesto alla Corte di disporre la riapertura della fase orale.

40. A sostegno di tale domanda, la WebMindLicenses richiama due circostanze invocate in udienza dall'amministrazione nazionale dei tributi e delle dogane – direzione principale grandi contribuenti dei tributi e delle dogane, al fine di sostenere l'esistenza di un abuso di diritto a suo carico. In primo luogo, la società portoghese Hypodest Patent Development Company avrebbe trasferito il know-how in questione nel procedimento principale alla WebMindLicenses al valore contabile di EUR 104 000 000 mentre essa stessa lo avrebbe acquistato al valore di mercato di EUR 12 000 000. In secondo luogo, la Lalib, nell'ambito della sua cooperazione con la WebMindLicenses, avrebbe subito una perdita.

41. Quanto alla prima circostanza, la WebMindLicenses sostiene che essa non è mai stata affrontata né nel procedimento principale né nel presente procedimento dinanzi alla Corte. Quanto alla seconda circostanza, la WebMindLicenses deduce che la stessa «non è mai stata presentata come una circostanza tale da provare nel merito il carattere fittizio della transazione» conclusa tra la WebMindLicenses e la Lalib, mentre, al contrario, l'attività di quest'ultima, secondo la WebMindLicenses, avrebbe permesso di ottenere risultati positivi.

42. L'articolo 82, paragrafo 2, del regolamento di procedura dispone che «[d]opo la presentazione delle conclusioni dell'avvocato generale, il presidente dichiara chiusa la fase orale del procedimento».

43. Da tale disposizione emerge che una domanda di riapertura della fase orale ai sensi dell'articolo 83 del regolamento di procedura può essere formulata solo dopo la sua chiusura, che non era ancora intervenuta alla data di deposito di tale domanda.

44. Detta domanda è quindi irricevibile.

45. Ad ogni modo, mi sembra che nessuna delle due circostanze sia tale da esercitare una qualsiasi influenza sulla decisione della Corte, né costituisca un argomento non discusso tra le

parti in base al quale la causa debba essere decisa.

## V – **Analisi**

46. Il giudice del rinvio sottopone alla Corte diciassette questioni che possono tuttavia essere raggruppate in quattro differenti problematiche: l'abuso di diritto ai sensi della direttiva IVA e degli articoli 49 TFUE e 56 TFUE (questioni dalla prima alla quinta e dalla settima alla nona), il rischio di doppia imposizione (sesta questione), la cooperazione fra le autorità tributarie degli Stati membri (sedicesima e diciassettesima questione) e l'utilizzo di prove ottenute segretamente nell'ambito di un procedimento penale parallelo ai sensi dei principi generali di diritto dell'Unione e della Carta (questioni dalla decima alla quindicesima).

### *A – Sulle questioni dalla prima alla quinta e dalla settima alla nona: l'abuso di diritto ai sensi della direttiva IVA e degli articoli 49 TFUE e 56 TFUE*

47. Con le sue prime cinque questioni e con le sue questioni dalla settima alla nona, il giudice del rinvio interroga la Corte sugli elementi pertinenti da prendere in considerazione al fine di determinare l'esistenza o meno di un abuso ai fini IVA (10).

#### 1. I principi applicabili

48. È opportuno ricordare, innanzitutto, la giurisprudenza pertinente della Corte a tale riguardo.

49. Nei punti da 74 a 77 della sentenza Halifax e a. (C?255/02, EU:C:2006:121), la Corte ha statuito come segue:

«74. (...) risulta che, nel settore IVA, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della [direttiva IVA] e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.

75. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. (...) il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali.

76. Spetta al giudice del rinvio verificare, conformemente alle norme nazionali in materia di onere della prova, ma senza che venga compromessa l'efficacia del diritto comunitario, se gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo sussistano nel procedimento principale. (...)

77. La Corte, nel pronunciarsi su un rinvio pregiudiziale, può, però, ove necessario, fornire precisazioni dirette a guidare il giudice nazionale nella sua interpretazione (...)» (11).

50. Per quanto riguarda il primo di questi criteri, ossia il fatto che le operazioni controverse debbano procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalle disposizioni della direttiva IVA, la Corte ha statuito che «permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell'IVA assolta a monte laddove, nell'ambito delle sue normali operazioni commerciali, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della (...) direttiva [IVA] o della legislazione nazionale che le traspone glielo avrebbe consentito, o glielo avrebbe consentito solo in parte, sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale e, pertanto, contrario allo scopo del detto sistema» (12).

51. Quanto al secondo criterio, ossia che lo scopo essenziale dell'operazione sia l'ottenimento

di un vantaggio fiscale, la Corte ha stabilito che «il giudice nazionale, nell'ambito della valutazione che gli compete, può prendere in considerazione il carattere puramente fittizio delle operazioni nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti (...), essendo tali elementi idonei a provare che l'ottenimento del vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale perseguito nonostante l'esistenza eventuale, per altro verso, di obiettivi economici ispirati da considerazioni, ad esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia» (13).

52. Inoltre, nell'ambito delle strutture transfrontaliere, che non esistevano nelle controversie che hanno dato luogo alle sentenze Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121) e Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), la Corte ha statuito che «il principio del divieto dell'abuso di diritto comporta il divieto delle costruzioni meramente artificiali, prive di effettività economica, realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale» (14).

53. Infatti, come stabilito dalla Corte al punto 65 della sentenza Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), «la tassazione (...) prevista [dalla legislazione sulle società estere controllate] non deve trovare applicazione se, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la costituzione di una [società estera controllata] corrisponde a una realtà economica».

54. Secondo la Corte, la costituzione di una società corrisponde a una realtà economica, ciò che esclude l'esistenza di un abuso, quando ciò implichi «un insediamento reale che abbia per oggetto l'espletamento di attività economiche effettive nello Stato membro di stabilimento» (15).

## 2. Applicazione nella presente controversia

a) La classificazione della prestazione in questione nel procedimento principale ai sensi della direttiva IVA

55. È opportuno innanzitutto precisare che, come ho già anticipato nel paragrafo 20 delle presenti conclusioni, la prestazione assoggettabile ad IVA di cui trattasi consiste in servizi di intrattenimento per via elettronica, ossia nella possibilità offerta agli «utenti iscritti» di chattare con «attori» sul sito Internet livejasmin.com e di chiedere loro di presentare spettacoli filmati dal vivo dietro compenso.

56. Si tratta dunque della prestazione di un servizio ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA.

57. Per stabilire il luogo di prestazione del servizio, occorre innanzitutto segnalare che si tratta di un servizio fornito per via elettronica (16) ai sensi del punto 3 dell'allegato II della direttiva IVA («fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati»).

58. Dal momento che, nel caso di specie, si tratta di un servizio fornito a destinatari stabiliti all'interno dell'Unione europea, ma che non sono soggetti passivi, o a destinatari stabiliti fuori dall'Unione e che, durante il periodo interessato dall'indagine fiscale, il prestatore, ossia la Lalib, era una società stabilita in Portogallo, dagli articoli 43 e 56, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA nella sua versione in vigore dal 24 luglio 2009 al 31 dicembre 2009, e degli articoli 45 e 49, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA, nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2012, emerge che, come osserva la Commissione, l'IVA su tali prestazioni rese a destinatari che non sono soggetti passivi e che sono stabiliti nell'Unione doveva essere assolta in Portogallo mentre le prestazioni rese a destinatari che non sono soggetti passivi e che sono stabiliti fuori dall'Unione ne erano esenti.

59. Come confermato dal governo portoghese nelle proprie osservazioni scritte, la Lalib ha

assolto, in Portogallo, i propri obblighi in materia di IVA.

b) L'abuso del diritto

60. Come statuito dalla Corte nei punti 76 e 77 della sentenza Halifax e a. (C?255/02, EU:C:2006:121), spetta al giudice del rinvio verificare l'esistenza di un abuso, potendo la Corte fornirgli alcune precisazioni dirette a guidare la sua interpretazione. A tal fine, esso deve analizzare i due criteri stabiliti in tale sentenza.

i) Sul criterio dell'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dal diritto dell'Unione

61. Il giudice del rinvio deve innanzitutto accertare se «le operazioni controverse, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della (...) direttiva [IVA] e della legislazione nazionale che la traspone, [procurino] un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni» (17) nonché tener conto delle considerazioni qui di seguito esposte.

62. Le disposizioni della direttiva IVA pertinenti nel caso di specie [ossia gli articoli 43 e 56, paragrafo 1, lettera k) della direttiva IVA nella sua versione in vigore dal 24 luglio 2009 al 31 dicembre 2009, e gli articoli 45 e 49, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA, nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2012] hanno lo scopo di assoggettare ad IVA le prestazioni di servizi resi per via elettronica nel luogo dove il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica (18), in caso di destinatari che non sono soggetti passivi, stabiliti nell'Unione e di esentare le medesime prestazioni di servizi fornite a destinatari che non sono soggetti passivi, stabiliti fuori dall'Unione.

63. È chiaro che, scegliendo il luogo di stabilimento del prestatore come luogo in cui l'IVA è dovuta, il legislatore dell'Unione ha accettato il rischio che i prestatori di servizi elettronici si stabiliscano negli Stati membri dove l'aliquota IVA è meno elevata.

64. Ciò tanto più che il legislatore dell'Unione ha recentemente emendato la direttiva IVA al fine di escludere la possibilità di tale scelta per i prestatori di servizi elettronici. Dal 1° gennaio 2015, l'articolo 58 prevede che «[i]l luogo delle prestazioni dei servizi [prestati per via elettronica] a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui la persona è stabilita oppure ha il domicilio o la residenza abituale».

65. A mio avviso, per concludere che la stipula del contratto di licenza con la Lalib, che implicava che l'IVA fosse assolta in Portogallo, sia contraria agli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA, il giudice del rinvio dovrebbe accertare che il contratto di licenza sia un contratto fittizio concluso al solo scopo di far risultare che le prestazioni in questione fossero fornite dalla Lalib mentre in realtà erano fornite dalla WebMindLicenses o che lo stabilimento in Portogallo non avesse nessuna effettività ai sensi dei punti da 52 a 54 e 68 della sentenza Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544).

66. Infatti, come statuito dalla Corte al punto 52 della sua sentenza RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810), «il fatto che siano stati forniti servizi ad una società stabilita in uno Stato membro da parte di una società stabilita in un altro Stato membro e che i termini delle operazioni compiute siano stati determinati in funzione di considerazioni proprie degli operatori economici interessati non può essere considerato costitutivo di un abuso di diritto. Infatti (...) i servizi di cui trattasi [sono stati forniti] nell'ambito di un'attività economica reale».

67. A mio avviso, il fatto che una società come la WebMindLicenses decida di avvalersi dei

servizi di una società indipendente come la Lalib, che è stabilita in uno Stato membro dove l'aliquota IVA è meno elevata, non può costituire *in sé* un utilizzo abusivo della libertà di prestazione dei servizi sancita dall'articolo 56 TFUE (19).

68. In questo contesto, gli operatori economici possono esercitare le loro libertà fondamentali nel modo che gli consente di minimizzare il proprio onere fiscale, purché vi sia un esercizio effettivo della libertà di cui trattasi, vale a dire una cessione di beni, una prestazione di servizi, un trasferimento di capitali o un'organizzazione stabile al fine di esercitare realmente un'attività economica o commerciale.

69. È per questo motivo che la Corte ha dichiarato, in più occasioni, che «i soggetti passivi sono generalmente liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengano più idonee per le loro attività economiche nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali» (20).

70. Detto principio è espresso in maniera molto chiara nella sentenza *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804), che riguardava altresì l'applicazione del divieto di abusi in ambito IVA. In tale causa, le autorità tributarie britanniche sostenevano che un'operazione di leasing dovesse considerarsi come un'operazione di acquisto ai fini dell'IVA. Nel punto 34 della sentenza, la Corte ha dichiarato che «non si può contestare ad un soggetto passivo di aver scelto un'operazione di leasing che gli procura un vantaggio consistente (...) nella ripartizione del pagamento del suo onere fiscale, invece di un'operazione di acquisto, che non gli procura un siffatto vantaggio, nei limiti in cui l'IVA relativa a tale operazione di leasing viene debitamente e integralmente corrisposta».

ii) Sul criterio dell'esistenza di un vantaggio fiscale il cui ottenimento è lo scopo essenziale dell'operazione di cui trattasi nel procedimento principale

71. Il giudice del rinvio deve parimenti verificare, sulla base del criterio enunciato nel punto 75 della sentenza *Halifax e a.* (C-255/02, EU:C:2006:121), se «lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale». Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte, il principio del divieto di abuso del diritto vieta soltanto «le costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, effettuate *unicamente* al fine di ottenere un vantaggio fiscale» (21).

72. A tale riguardo potrebbero essere utili le considerazioni seguenti.

73. Richiamando la sentenza *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), secondo il giudice del rinvio «la giurisprudenza della Corte non è chiara (...) sul modo in cui, in una situazione in cui un individuo abbia avuto l'idea di un servizio, ma la sua attuazione dipenda da altri elementi (...) e possa eseguirsi in un altro Stato membro, [essa], debba interpretare, con riguardo alla sussistenza di una pratica abusiva, i rapporti fra l'individuo che ha avuto l'idea, che figura come creatore del know-how, e l'impresa, persona giuridica, che presta effettivamente il servizio».

74. Come osserva il governo portoghese, il vantaggio fiscale nella causa di cui al procedimento principale consiste nella differenza fra le aliquote IVA rispettivamente applicabili in Ungheria e a Madera (Portogallo) dove la Lalib è stabilita.

75. In udienza, le parti del procedimento principale hanno confermato che, quando è stato firmato il primo contratto di licenza con la Lalib, ossia nel febbraio del 2008 (22), tale differenza di aliquota era del 4%, posto che l'aliquota IVA era del 20% in Ungheria e del 16% a Madera. Tale differenza mi sembra molto esigua per costituire lo scopo determinante dell'operazione in questione, soprattutto alla luce del fatto che, nella controversia che ha dato luogo alla sentenza *Halifax e a.* (C-255/02, EU:C:2006:121), la costruzione utilizzata dai debitori di IVA conduceva a

una detrazione integrale dell'IVA mentre, senza tale costruzione, non era possibile alcuna detrazione.

76. Inoltre, la Lalib era una società indipendente dal gruppo Docler che non era stata creata per lo sfruttamento del know-how della WebMindLicenses. Aggiungo che la metà del suo fatturato era generato da prestazioni di servizi rese a favore di destinatari stabiliti fuori dall'Unione che, di conseguenza, erano esenti da IVA, indipendentemente dal fatto che il prestatore fosse stabilito in Ungheria o in Portogallo.

77. Ad ogni modo, la WebMindLicenses afferma di aver concluso il contratto di licenza per motivi ben diversi dall'ottenimento di un vantaggio fiscale.

78. Come ho esposto al paragrafo 23 delle presenti conclusioni e come indicato dal giudice del rinvio, la WebMindLicenses sostiene che la Lalib sia stata coinvolta nello sfruttamento del know-how in questione nel 2008 poiché detto sfruttamento in seno al gruppo Docler e l'espansione commerciale del servizio online erano ostacolati dal fatto che le principali banche ungheresi che accettavano la gestione di pagamenti con carte bancarie non offrivano, all'epoca, servizi di adesione al sistema della carta bancaria a prestatori di servizi per adulti. Quanto alle altre banche, che erano disposte a concludere contratti con prestatori di detta categoria, esse non disponevano della capacità tecnica necessaria per gestire il trattamento dei pagamenti di tali siti tramite carte bancarie. Inoltre, il gruppo Docler non disponeva né della rete di relazioni né delle competenze necessarie per lo sfruttamento dei siti su scala internazionale.

79. Fatta salva la verifica di dette circostanze da parte del giudice del rinvio, esse dovrebbero bastare ad escludere che l'ottenimento di un vantaggio fiscale sia stato lo scopo essenziale della sottoscrizione del contratto di licenza in questione.

80. Infatti, la circostanza che un'operazione realizzata per motivi commerciali comporti altresì vantaggi fiscali, anche notevoli, non è sufficiente per dimostrare che un'impresa «[beneficia] *abusivamente* dei vantaggi previsti dal diritto [dell'Unione]» (23).

81. A tal riguardo mi riferisco alla causa che ha dato luogo alla sentenza RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810) relativa a canoni legati a operazioni di leasing strutturate in modo tale da evitare l'IVA sia nel Regno Unito sia in Germania. Dal momento che, ai sensi della normativa inglese, le operazioni effettuate nell'ambito di tali accordi di leasing erano considerate prestazioni di servizi, le autorità tributarie britanniche le consideravano effettuate in Germania, vale a dire nel luogo di stabilimento del prestatore. In Germania, dato che, ai sensi della normativa tedesca, dette operazioni erano considerate cessioni di beni, esse furono considerate come effettuate nel Regno Unito, vale a dire nel luogo di cessione. Conseguentemente, sui canoni di leasing oggetto della causa principale, non veniva applicata alcuna IVA, né nel Regno Unito né in Germania. Per contro, l'IVA veniva assolta nel Regno Unito sul ricavo della vendita degli autoveicoli.

82. Tuttavia, la Corte ha escluso l'esistenza di un abuso dichiarando, nel punto 55 di tale sentenza, che «il principio del divieto di pratiche abusive non osta, in circostanze come quelle oggetto della causa principale, in cui un'impresa stabilita in uno Stato membro decide di effettuare, tramite la propria controllata stabilita in un altro Stato membro, operazioni di leasing su beni ad una società terza stabilita nel primo Stato membro, al fine di evitare l'applicazione dell'IVA sui canoni relativi a tali operazioni, ove queste sono qualificate, nel primo Stato membro, come prestazioni di servizi di locazione effettuate nel secondo Stato membro e invece, in questo secondo Stato membro, come cessioni di beni effettuate nel primo Stato membro, al diritto alla detrazione dell'IVA sancito dall'art. 17, n. 3, lett. a), della direttiva [IVA]» (24).

83. Infine, per quanto riguarda l'esistenza di una costruzione di puro artificio ai sensi della sentenza Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544) (25), caso nel quale «le clausole contrattuali in questione dovrebbero essere ridefinite in modo da ristabilire la situazione quale si sarebbe configurata senza le operazioni che hanno costituito detta pratica abusiva» (26), occorre osservare che la verifica dell'esercizio effettivo di un'attività economica «deve poggiare su elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, relativi, in particolare, al livello di presenza fisica della [società in questione] in termini di locali, di personale e di attrezzature» (27).

84. L'esistenza di rapporti di controllo fra la Lalib e la WebMindLicenses, ivi compresa la possibilità che la consulenza fornita dal sig. Gattyán alla Lalib fosse seguita senza eccezione, non dovrebbe impedire alla Lalib di avere una presenza reale in Portogallo e di esercitarvi un'attività economica reale.

85. In ogni caso, al fine di verificare che la Lalib non fosse una società «schermo» o una società «fantasma» (28), le autorità tributarie ungheresi avrebbero potuto applicare l'articolo 7 del regolamento n. 904/2010 al fine di ottenere dalle autorità tributarie portoghesi le informazioni necessarie a decidere su questo punto, ciò che esse non hanno eseguito.

86. A tale riguardo, il governo portoghese rileva nelle proprie osservazioni scritte che la Lalib possiede una struttura permanente, appropriata e autonoma, sia in termini di risorse umane sia di mezzi tecnici, e che assolve regolarmente i propri obblighi tributari in Portogallo, mentre, secondo l'amministrazione nazionale dei tributi e delle dogane – direzione principale grandi contribuenti dei tributi e delle dogane, la WebMindLicenses impiegava soltanto un amministratore, cioè il sig. Gattyán, e un consulente legale part-time.

87. Propongo quindi di rispondere alle questioni dalla prima alla quinta e dalla settima alla nona affermando che la stipula di un contratto di licenza come quello in questione nella controversia principale può considerarsi abusiva ai sensi della direttiva IVA unicamente ove il suo scopo essenziale sia l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria agli obiettivi perseguiti dalle disposizioni della direttiva stessa, il che deve essere verificato dal giudice del rinvio.

B – *Sulla sesta questione: il rischio di doppia imposizione*

88. Con la sesta questione, il giudice del rinvio intende chiarire se, nel caso in cui egli constatasse un abuso di diritto, il fatto che la Lalib abbia assolto i propri obblighi relativi all'IVA in Portogallo gli impedirebbe di condannare la WebMindLicenses al pagamento dell'IVA in Ungheria.

89. Qualora il giudice del rinvio dovesse confermare l'esistenza di un abuso, ritengo che il rischio di doppia imposizione non dovrebbe impedire alle autorità tributarie ungheresi di riquilibrare il luogo di prestazione dei servizi in questione e di considerare che detto luogo si situasse in realtà in Ungheria.

90. Certamente, nel punto 42 della sentenza Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298), la Corte ha statuito che «l'obiettivo delle disposizioni che stabiliscono il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi consiste nell'evitare, da un lato, conflitti di competenza da cui possano derivare doppie imposizioni e, dall'altro, la mancata imposizione di introiti» (29).

91. Tuttavia, come osserva la Commissione, sarebbe possibile evitare la doppia imposizione soltanto se il diritto dell'Unione imponesse alle autorità tributarie degli Stati membri un obbligo di riconoscimento reciproco delle loro rispettive decisioni. Orbene, né la direttiva IVA né il

regolamento n. 904/2010 stabiliscono un simile obbligo.

92. Al contrario, come emerge chiaramente dalla sentenza Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121), «ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato» (30).

93. Ciò implica che, come indicato dal governo ungherese e dalla Commissione, qualora sia accertata l'esistenza di un abuso, l'IVA debba essere applicata come se l'abuso non fosse sussistito. Il fatto che vi sia stata applicazione di IVA altrove non cambia alcunché (31).

94. Propongo quindi di rispondere alla sesta questione affermando che il rischio di doppia imposizione non impedisce alle autorità tributarie di uno Stato membro di riquilibrare il luogo di prestazione di un servizio e di ritenere che la stessa sia stata effettuata nel proprio territorio.

C – *Sulla sedicesima e sulla diciassettesima questione: la cooperazione fra le autorità tributarie degli Stati membri*

95. La sedicesima e la diciassettesima questione del giudice del rinvio sono sostanzialmente intese a stabilire se l'autorità tributaria di uno Stato membro che scopra l'esistenza di un debito IVA abbia l'obbligo, in forza del regolamento n. 904/2010, di inviare una richiesta all'autorità tributaria dello Stato membro in cui il soggetto passivo che è stato oggetto dell'indagine fiscale ha già assolto il proprio obbligo di versare l'IVA e quali siano le conseguenze da trarre qualora una siffatta richiesta non sia stata presentata.

96. A mio avviso, la risposta a tali questioni è molto semplice: un siffatto obbligo non sussiste.

97. Certamente, come suggerisce il giudice del rinvio, il regolamento n. 904/2010 è inteso a disciplinare le modalità di cooperazione e di assistenza fra le autorità tributarie degli Stati membri e a facilitare lo scambio di informazioni fra le stesse sulla base di richieste che esse possono rivolgersi reciprocamente ai sensi degli articoli da 7 a 12 di detto regolamento.

98. Tuttavia, come osserva la Commissione, nell'ambito dello scambio di informazioni sulla base di una richiesta, l'autorità richiedente non è affatto obbligata a rivolgere una simile richiesta a un altro Stato membro. Infatti, si tratta di un diritto che le è attribuito da detto regolamento e non di un obbligo che le viene imposto.

99. Inoltre, il regolamento non pregiudica in alcun modo il principio fondamentale per il quale le autorità tributarie degli Stati membri sono tenute a lottare contro l'evasione e la frode fiscale. Come rilevato dalla Commissione, nell'ambito di tale lotta, spetta alle autorità tributarie ungheresi procurarsi, come del resto imposto dall'articolo 97, paragrafi 4 e 6, della legge n. XCII del 2003 recante il codice di procedura tributaria, le prove necessarie a giustificare e ad adottare una decisione che accerti l'esistenza di un abuso nonché valutare se esse siano tenute a rivolgere una richiesta alle autorità tributarie di un altro Stato membro.

100. Di conseguenza, spetta al giudice del rinvio stabilire se le prove sulle quali si è basata la decisione delle autorità tributarie ungheresi che accerta l'esistenza di un abuso siano sufficienti per fondare detto accertamento.

101. Dovrebbe pertanto risponderci alla sedicesima e alla diciassettesima questione affermando che il regolamento n. 904/2010 va interpretato nel senso che esso non impone all'autorità tributaria di uno Stato membro, che accerti l'esistenza di un debito IVA, l'obbligo di inviare una richiesta all'autorità tributaria dello Stato membro nel quale il soggetto passivo che è sottoposto

all'indagine fiscale ha già adempiuto il proprio obbligo di assolvere l'IVA. Spetta al giudice del rinvio stabilire se le prove sulle quali si è basata la decisione delle autorità tributarie ungheresi che hanno accertato l'esistenza di un abuso siano sufficienti per sostenere l'esistenza del debito tributario.

D – *Sulle questioni dalla decima alla quindicesima: l'utilizzo delle prove ottenute segretamente nell'ambito di un procedimento penale parallelo ai sensi dei principi generali del diritto dell'Unione e della Carta*

102. Con le sue questioni dalla decima alla quindicesima, il giudice del rinvio chiede alla Corte se l'utilizzo, da parte dell'autorità tributaria, di prove raccolte segretamente nel corso di un procedimento penale parallelo e non concluso, cui la società sottoposta a indagine fiscale non ha avuto accesso e nell'ambito del quale non è stata sentita, e l'utilizzo di dette prove da parte del giudice investito di un ricorso contro l'avviso di accertamento siano conformi ai diritti fondamentali, segnatamente all'articolo 8, paragrafo 2, della CEDU, agli articoli 7, 8, 41, 47, 48, 51, paragrafo 1, e 52, paragrafo 2, della Carta, nonché al diritto della difesa e a una buona amministrazione.

103. Chiaramente, dette questioni si pongono unicamente nell'ipotesi in cui il giudice del rinvio decida che vi sia un abuso di diritto giacché lo scopo essenziale della stipula del contratto di licenza fra la WebMindLicenses e la Lalib era l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalla direttiva IVA.

104. È opportuno innanzitutto ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, «i diritti fondamentali garantiti nell'ordinamento giuridico dell'Unione si applicano in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma non al di fuori di esse. A tal proposito la Corte ha già ricordato che essa, per quanto riguarda la Carta, non può valutare una normativa nazionale che non si collochi nell'ambito del diritto dell'Unione. Per contro, una volta che una siffatta normativa rientra nell'ambito di applicazione di tale diritto, la Corte, adita in via pregiudiziale, deve fornire tutti gli elementi di interpretazione necessari per la valutazione, da parte del giudice nazionale, della conformità di tale normativa con i diritti fondamentali di cui essa garantisce il rispetto» (32).

105. Per quanto riguarda la direttiva IVA, la Corte ha già statuito che «l'articolo 325 TFUE obbliga gli Stati membri a lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure dissuasive ed effettive e, in particolare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, li obbliga ad adottare le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi» (33).

106. Orbene, secondo detta giurisprudenza, «poiché le risorse proprie dell'Unione comprendono in particolare (...) le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione, sussiste quindi un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'IVA nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse IVA, poiché qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde» (34).

107. Poiché la Corte ha dichiarato, nei punti 27 e 28 della sentenza Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), che sovrattasse e procedimenti penali per frode dell'IVA costituiscono un'attuazione della direttiva IVA, e segnatamente del suo articolo 273, e pertanto del diritto dell'Unione, ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta, si deve concludere che, come suggerisce la Commissione, la Carta è applicabile al caso di specie.

108. Dal momento che il presente procedimento riguarda l'intercettazione di conversazioni telefoniche della WebMindLicenses, l'acquisizione e il salvataggio dei suoi messaggi di posta elettronica e il loro utilizzo come elementi di prova contro la medesima, è innanzitutto opportuno

esaminarlo sotto il profilo degli articoli 7 (35) e 8 (36) della Carta, che garantiscono il rispetto della vita privata e della vita familiare e la protezione dei dati di carattere personale. Infatti, come stabilito dalla Corte al punto 47 della sentenza *Volker und Markus Schecke e Eifert* (C-92/09 e C-93/09, EU:C:2010:662), «[l'articolo 8 della Carta] è strettamente connesso al diritto al rispetto della vita privata sancito dall'art. 7 della medesima Carta».

109. A tale riguardo, ricordo che «il rispetto del diritto alla vita privata con riguardo al trattamento dei dati personali, riconosciuto dagli artt. 7 e 8 della Carta, è riferito ad ogni informazione relativa ad una persona fisica identificata o identificabile (v., in particolare, CEDU, sentenze *Amann c. Svizzera* del 16 febbraio 2000, *Raccolta delle sentenze e delle decisioni* 2000-II, paragrafo 65, nonché *Rotaru c. Romania* del 4 maggio 2000, *Raccolta delle sentenze e delle decisioni* 2000-V, paragrafo 43) e (...) che le limitazioni che possono essere legittimamente apportate al diritto alla protezione dei dati personali corrispondano a quelle tollerate nell'ambito dell'art. 8 della [CEDU]» (37).

110. Poiché gli articoli 7 e 8 della Carta corrispondono all'articolo 8 di detta convenzione, la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in questa materia potrebbe essere utile nella presente causa, tenendo presente che, «[l]addove la (...) Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla [CEDU], il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta Convenzione» e che ciò non «preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa» (38).

111. Per quanto riguarda, innanzitutto, l'ambito di applicazione *ratione personæ* degli articoli 7 e 8 della Carta, va osservato in primo luogo che, secondo la giurisprudenza sia della Corte (39) sia della Corte europea dei diritti dell'uomo (40), la nozione di vita privata deve essere interpretata come comprensiva delle attività aziendali o commerciali delle persone giuridiche.

112. Di conseguenza, gli articoli 7 e 8 della Carta nonché l'articolo 8 della CEDU riguardano sia le persone fisiche sia le persone giuridiche.

113. Quanto al livello di tutela accordato dagli articoli 7 e 8 della Carta e dall'articolo 8 della CEDU, occorre fare riferimento alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo.

114. Secondo detta giurisprudenza, «l'estrazione e la raccolta di dati elettronici configurano un'ingerenza nel diritto al rispetto della "vita privata" e della "corrispondenza" ai sensi dell'[articolo 8 della CEDU]» (41). Inoltre, «[l]a Corte ha in più occasioni constatato che l'intercettazione segreta delle conversazioni telefoniche rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 8 per quanto riguarda il diritto al rispetto sia della vita privata sia della corrispondenza» (42).

115. Una simile ingerenza viola l'articolo 8 «a meno che sia "prevista dalla legge", persegua uno o più scopi legittimi rispetto al paragrafo 2 [di tale articolo] e, inoltre, sia "necessaria in una società democratica" per conseguirli» (43). Dette condizioni sono parimenti previste dall'articolo 52, paragrafo 1, della Carta (44).

116. Per quanto riguarda la prima condizione, spetta al giudice del rinvio verificare se l'ingerenza in questione sia prevista dalla legge come, secondo lo stesso giudice del rinvio, sembra essere il caso.

117. Quanto alla seconda condizione, mi sembra che l'ingerenza in questione, che si è prodotta nell'ambito della lotta contro l'abuso, la frode e l'evasione fiscale, persegua uno scopo legittimo.

118. Per quanto riguarda il terzo criterio, che consiste in realtà nell'applicazione del principio di proporzionalità, che è di competenza del giudice del rinvio, la giurisprudenza della Corte europea

dei diritti dell'uomo fornisce alcune indicazioni utili per la presente causa.

119. Infatti, le cause *Société Colas Est e altri c. Francia* e *Vinci Construction e GTM Génie Civil e Services c. Francia* riguardano, al pari della presente causa, l'attuazione del diritto dell'Unione, ossia del diritto della concorrenza, da parte di uno Stato membro.

120. Nella causa *Société Colas Est e altri c. Francia*, siccome il *syndicat national des entreprises de second œuvre (SNSO)* (Sindacato Nazionale delle imprese di completamento delle costruzioni) aveva denunciato l'esistenza di talune pratiche illecite commesse da parte di grosse imprese edili, l'amministrazione centrale interessata chiese alla *direction nationale des enquêtes* (direzione nazionale delle inchieste) di effettuare un'inchiesta amministrativa a largo raggio sul comportamento delle imprese di lavori pubblici. Nell'ambito di detta inchiesta, venne effettuato un intervento simultaneo presso 56 società e, nell'occasione, gli inquirenti sequestrarono diverse migliaia di documenti conformemente all'ordinanza n. 45-1484 del 30 giugno 1945, che non prevedeva alcuna autorizzazione giudiziaria.

121. La Corte europea dei diritti dell'uomo ha ritenuto che «se l'ampiezza delle operazioni condotte al fine di evitare (...) la scomparsa o la dissimulazione di elementi di prova di pratiche anticoncorrenziali ha giustificato le ingerenze contestate al domicilio delle ricorrenti, occorrerebbe che la legislazione e la pratica in materia offrissero garanzie adeguate e sufficienti contro gli abusi» (45).

122. Orbene, in tale occasione, detta Corte «[ha constatato] che non è andata così in questa circostanza. In effetti, all'epoca dei fatti (...), l'amministrazione competente disponeva di poteri molto ampi che, in applicazione dell'ordinanza del 1945, le consentivano di valutare solo opportunità, numero, durata ed ampiezza delle operazioni contestate. Per di più, le operazioni contestate sono state effettuate senza mandato preventivo dell'autorità giudiziaria e senza la presenza di un ufficiale di polizia giudiziaria (...). In tali circostanze, considerato che il diritto d'ingerenza può essere più ampio per i locali adibiti ad uso commerciale di una persona giuridica (...) la [stessa] Corte ritiene, tenuto conto delle modalità sopra descritte, che le operazioni contestate condotte nel settore della concorrenza non potrebbero essere considerate strettamente proporzionate agli scopi legittimi perseguiti» (46).

123. Essa ha quindi statuito che «vi [fosse] stata violazione dell'articolo 8 della [CEDU]» (47).

124. Al pari della causa *Société Colas Est e altri c. Francia*, la causa *Vinci Construction e GTM Génie Civil et Services c. Francia* riguardava un'indagine condotta dalla *Direction générale de la concurrence, de la consommation e de la répression des fraudes (DGCCRF)* (Direzione generale della concorrenza, del consumo e della repressione delle frodi) che sospettava l'esistenza di un'intesa illecita vietata dall'articolo 101 TFUE commessa in occasione di gare di appalto per il rinnovo di ospedali pubblici.

125. Durante l'inchiesta, questa volta disposta dal *juge des libertés et de la détention* (giudice competente per l'adozione di misure restrittive della libertà personale), i funzionari della DGCCRF hanno sequestrato numerosi documenti e file informatici nonché tutte le caselle di posta elettronica di taluni dipendenti delle società sottoposte a inchiesta. I sequestri eseguiti erano stati massicci e indifferenziati e riguardavano diverse migliaia di documenti informatici. Inoltre, numerosi documenti sequestrati non avevano alcun legame con l'inchiesta oppure erano coperti dal segreto professionale che attiene ai rapporti fra avvocato e cliente.

126. Quanto all'estensione del sequestro, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha statuito che il fatto che un inventario sufficientemente preciso, che contiene i nomi dei file, la loro estensione, la loro provenienza e la loro impronta numerica, sia stato redatto e sia stato consegnato unitamente

a una copia dei documenti sequestrati alle società sotto inchiesta escludeva che i sequestri potessero qualificarsi come massicci e indifferenziati. L'estensione del sequestro non era quindi contraria all'articolo 8 della CEDU (48).

127. Per quanto riguardava, invece, il sequestro di documenti coperti da segreto professionale fra un avvocato e il suo cliente, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha innanzitutto rilevato che «durante lo svolgimento delle operazioni in questione, le ricorrenti non hanno potuto né prendere conoscenza del contenuto dei documenti sequestrati, né discutere dell'appropriatezza del loro sequestro. Orbene, secondo la suddetta Corte, non potendo impedire il sequestro di documenti estranei all'oggetto dell'inchiesta e soprattutto di quelli coperti da segreto professionale che attiene alle relazioni fra un avvocato e il suo cliente, le ricorrenti dovevano poter far valutare a posteriori e in modo concreto ed effettivo la loro regolarità. Un ricorso, come quello di cui all'articolo L. 450-4 del code de commerce (codice di commercio) doveva permettere loro di ottenere, se del caso, la restituzione dei documenti interessati o la garanzia della loro perfetta cancellazione, dal momento che si trattava di copie di file informatici» (49).

128. A tal fine, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha ritenuto che «spetta[sse] al giudice, adito in base ad allegazioni motivate secondo le quali taluni documenti identificati in maniera precisa sono stati acquisiti pur non presentando [alcun] legame con l'inchiesta o pur essendo coperti dal segreto professionale attinente alle relazioni fra un avvocato e il suo cliente, di stabilire sulla loro sorte all'esito di un esame concreto della proporzionalità e di ordinare, se del caso, la loro restituzione. Ora, la [suddetta] Corte osserva che nel caso di specie, mentre le ricorrenti hanno promosso il ricorso che la legge concede loro dinanzi al [juge des libertés et de la détention], quest'ultimo, pur accertando la presenza di corrispondenza proveniente da un avvocato fra i documenti acquisiti dagli inquirenti, si è limitato a valutare la regolarità formale dei sequestri controversi, senza procedere all'esame concreto che era dovuto» (50).

129. Sulla tale base, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha statuito che «vi [era] stata violazione dell'articolo 8 della [CEDU]» (51).

130. Per quanto riguarda l'applicazione di detti principi alla presente causa, va ricordato che, in udienza, l'amministrazione nazionale dei tributi e delle dogane – direzione principale dei tributi e delle dogane per i grandi contribuenti e il governo ungherese hanno segnalato che l'ascolto delle conversazioni telefoniche era stato autorizzato da un giudice istruttore (senza, pare, che la WebMindLicenses abbia potuto verificare l'esistenza di detta autorizzazione né contestarla) mentre l'acquisizione ed il salvataggio dei messaggi di posta elettronica erano stati possibili grazie al sequestro, senza autorizzazione giudiziaria, dei computer all'interno dei locali della WebMindLicenses.

131. Dalle discussioni avvenute in udienza dinanzi alla Corte emerge che le autorità ungheresi hanno concesso alla WebMindLicenses l'accesso alle trascrizioni delle conversazioni telefoniche e ai messaggi di posta elettronica utilizzati come elementi di prova per fondare il loro avviso di accertamento, che la WebMindLicenses ha avuto l'opportunità di essere sentita dalle autorità tributarie ungheresi circa i suddetti elementi di prova in questione prima dell'adozione della decisione dell'8 ottobre 2013 e che la WebMindLicenses ha avuto la possibilità di proporre ricorso avverso detta decisione.

132. Fatto salvo un controllo da parte del giudice del rinvio, mi sembra che un'acquisizione di messaggi di posta elettronica senza autorizzazione giudiziaria e la mancata possibilità per la WebMindLicenses di verificare l'esistenza di una simile autorizzazione per l'intercettazione di comunicazioni telefoniche e di contestarla non rispettino il principio di proporzionalità di cui all'articolo 52, paragrafo 1, della Carta.

133. Inoltre, c'è da chiedersi se, nell'ottica di una lotta contro la frode e l'evasione dell'IVA, un semplice controllo presso i locali della WebMindLicenses o una richiesta di assistenza da parte delle autorità tributarie portoghesi sulla Lalib avrebbe consentito di ottenere tutte le informazioni necessarie, il che deve essere verificato dal giudice del rinvio.

134. Se il giudice del rinvio riterrà che gli articoli 7 e 8 della Carta sono stati violati, lo stesso dovrà escludere le prove ottenute o utilizzate illegalmente.

135. Egli dovrà quindi accertare se le prove ammissibili siano sufficienti a fondare l'avviso di accertamento ed, eventualmente, annullare detto avviso e ordinare il rimborso dell'IVA percepita, oltre interessi.

136. Infine, per quanto riguarda gli argomenti dedotti dalla WebMindLicenses sulla base dell'articolo 41 della Carta, rubricato «Diritto a una buona amministrazione», occorre rilevare un'apparente divergenza fra la sentenza N. (C?604/12, EU:C:2014:302, punti 49 e 50), da un lato, e le sentenze Cicala (C?482/10, EU:C:2011:868, punto 28), YS e a. (C?141/12 e C?372/12, EU:C:2014:2081, punto 67), nonché Mukarubega (C?166/13, EU:C:2014:2336, punti 43 e 44), dall'altro.

137. Se nei punti 49 e 50 della sua sentenza N. (C?604/12, EU:C:2014:302), la quarta sezione della Corte sembra ammettere che il suddetto articolo 41 si applichi anche agli Stati membri quando applicano il diritto dell'Unione, le sezioni terza e quinta hanno invece respinto tale idea nelle altre tre sentenze citate al paragrafo 136 delle presenti conclusioni.

138. Tuttavia, come stabilito dalla Corte nel punto 68 della sua sentenza YS e a. (C?141/12 e C?372/12, EU:C:2014:2081), «il diritto a una buona amministrazione, sancito da[ll'articolo 41 della Carta], riflette un principio generale del diritto dell'Unione (sentenza N., C?604/12, EU:C:2014:302, punto 49). [Ciò premesso], con le loro questioni nelle [suddette] cause, i giudici del rinvio non chiedono un'interpretazione di detto principio generale, ma desiderano sapere se l'articolo 41 della Carta possa, in quanto tale, applicarsi agli Stati membri dell'Unione». Ciò non impedisce tuttavia alla Corte di fornire chiarimenti al giudice del rinvio sull'interpretazione e sulla valutazione del principio generale in questione.

139. Ad ogni modo, occorre notare che, nel caso di specie, non sembra che si possa constatare alcuna violazione del suddetto articolo 41 o del suddetto principio generale.

140. Infatti, come ho chiarito al paragrafo 28 delle presenti conclusioni, in udienza, la WebMindLicenses ha riconosciuto che l'autorità tributaria di primo grado le aveva notificato nell'agosto 2013, ossia prima dell'adozione della decisione dell'8 ottobre 2013, un verbale cui erano allegati gli elementi di prova ottenuti nell'ambito del procedimento penale e che essa aveva avuto la possibilità di essere sentita su detti elementi da tale autorità amministrativa.

141. Pertanto, occorre rispondere alle questioni dalla decima alla quindicesima affermando che la raccolta di prove durante un procedimento penale parallelo al procedimento di accertamento dell'IVA tramite l'intercettazione di conversazioni telefoniche e l'acquisizione e il salvataggio di messaggi di posta elettronica è conforme agli articoli 7 e 8 della Carta solo se sia prevista dalla legge, persegua finalità legittime e sia proporzionata, il che deve essere valutato dal giudice del rinvio.

## VI – Conclusione

142. Suggesto quindi alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sottoposte dal F?városi

Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest) nel modo seguente:

- 1) La stipula di un contratto di licenza come quello in questione nel procedimento principale può considerarsi abusiva ai sensi della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, unicamente se il suo scopo essenziale sia l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalle disposizioni della direttiva stessa, il che deve essere verificato dal giudice del rinvio.
  - 2) Il rischio di doppia imposizione non impedisce alle autorità tributarie di uno Stato membro di riqualificare il luogo di prestazione di un servizio e di ritenere che la stessa sia stata effettuata nel proprio territorio.
  - 3) Il regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (rifusione), deve essere interpretato nel senso che esso non impone all'autorità tributaria di uno Stato membro che constati l'esistenza di un debito d'imposta sul valore aggiunto l'obbligo di inviare una richiesta all'autorità tributaria dello Stato membro nel quale il soggetto passivo che è oggetto dell'indagine fiscale ha già adempiuto il proprio obbligo di pagamento dell'IVA. Spetta al giudice del rinvio stabilire se le prove sulle quali si è basata la decisione delle autorità tributarie ungheresi che ha accertato l'esistenza di un abuso siano sufficienti per dimostrare l'esistenza del debito tributario.
  - 4) La raccolta di prove durante un procedimento penale parallelo al procedimento di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto tramite l'intercettazione di conversazioni telefoniche e l'acquisizione e il salvataggio di messaggi di posta elettronica è conforme agli articoli 7 e 8 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea solo se sia prevista dalla legge, persegua finalità legittime e sia proporzionata, il che deve essere valutato dal giudice del rinvio.
- 1 – Lingua originale: il francese.
  - 2 – GU L 347, pag. 1.
  - 3 – GU L 268, pag. 1.
  - 4 Il know-how consiste in un sistema di comunicazione interattiva tramite Internet, che comprende un sistema complesso di pagamento e di fatturazione e consente la diffusione in tempo reale di servizi di intrattenimento per adulti.
  - 5 – Circa EUR 33,8 milioni.
  - 6 – Circa EUR 32,9 milioni.
  - 7 – Circa EUR 25,4 milioni.
  - 8 – Circa EUR 9,5 milioni.
  - 9 – Durante il periodo controverso, l'aliquota IVA era del 15% in Portogallo e del 25% in Ungheria, tuttavia, dal 1° luglio 2009, essa è stata ridotta al 20%.
  - 10 – A tale riguardo, non prendo posizione sul carattere abusivo o meno, ai fini di altre imposte, dei fatti illustrati nei paragrafi 16, 17 e 22 delle presenti conclusioni.
  - 11 – V. altresì, in tal senso, sentenze Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punto 42);

Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, punti 29 e 30); RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punto 49); Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, punto 52), nonché Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punto 46).

12 – Sentenza Halifax e a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punto 80).

13 – Sentenza Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punto 62).

14 – Sentenza Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punto 46). V. altresì, in tal senso, sentenze Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, punto 55) (per la fiscalità diretta); Ampliscientifica e Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, punto 28), e Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, punto 51) (per l'IVA).

15 – Sentenza Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, punto 66).

16 – V. articolo 56, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA nella sua versione in vigore dal 24 luglio 2009 al 31 dicembre 2009, e articolo 59, paragrafo 1, lettera k), della stessa direttiva, nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2012.

17 – Sentenza Halifax e a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punto 74).

18 – Nella misura in cui ve ne sia una e che la prestazione in questione sia effettuata da tale sede. V. articolo 43 della direttiva IVA, nella sua versione in vigore dal 24 luglio 2009 al 31 dicembre 2009, e articolo 45 della stessa direttiva, nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2012.

19 – V. altresì, in questo senso, sentenza Centros (C?212/97, EU:C:1999:126, punto 27), in cui la Corte ha dichiarato che «il fatto che un cittadino di uno Stato membro che desideri creare una società scelga di costituirla nello Stato membro le cui norme di diritto societario gli sembrano meno severe e crei succursali in altri Stati membri non può costituire di per sé un abuso del diritto di stabilimento. Infatti, il diritto di costituire una società in conformità alla normativa di uno Stato membro e di creare succursali in altri Stati membri è inerente all'esercizio, nell'ambito di un mercato unico, della libertà di stabilimento garantita dal Trattato». V. altresì, per quanto concerne la fiscalità diretta, sentenza Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544), punti 49 («un'eventuale agevolazione fiscale risultante dalla tassazione poco elevata alla quale viene assoggettata una controllata stabilita in uno Stato membro diverso da quello nel quale è stata costituita la società madre non può consentire a quest'ultimo di riservare, in cambio, alla società madre un trattamento fiscale meno favorevole») e 50 («la mera circostanza che una società residente crei uno stabilimento secondario, per esempio una controllata, in un altro Stato membro non può fondare una presunzione generale di frode fiscale, né giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato»).

20 – Sentenza RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punto 53). V. altresì, in tal senso, sentenze Halifax e a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punto 73); Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punto 47), nonché Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, punto 27). Per quanto concerne la fiscalità diretta v., per analogia, sentenza Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, punto 69).

- 21 – Sentenza Ampliscientifica e Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, punto 28). Il corsivo è mio. V. altresì, in tal senso, sentenze RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punto 51); Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, punto 51), e Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punto 46).
- 22 – V. paragrafo 15 delle presenti conclusioni.
- 23 – V. sentenza Halifax e a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punto 69). Il corsivo è mio.
- 24 – Aggiungo che, nella presente causa, l'IVA è stata assolta in uno dei due Stati interessati dalle prestazioni in questione.
- 25 – V. punti da 63 a 71.
- 26 – Sentenza Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punto 50). V. altresì, in tal senso, la sentenza Halifax e a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punto 98).
- 27 – Sentenza Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, punto 67).
- 28– Ibidem (punto 68).
- 29 – V. altresì, in tal senso, sentenza ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, punto 27).
- 30 – Punto 98.
- 31 – Ricordo che, se è possibile che sussista la doppia imposizione, può anche non sussistere imposizione, come nella causa che ha dato origine alla sentenza RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810). In questo caso, uno Stato membro non può rinunciare ad applicare il proprio diritto ad assoggettare ad IVA un'operazione che normalmente è esente nel proprio sistema «per il solo motivo che le operazioni effettuate a valle non hanno dato luogo al versamento dell'IVA nel secondo Stato membro» (ibidem, punto 46).
- 32 – Sentenza Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, punto 19). V. altresì, in tal senso, sentenze ERT (C?260/89, EU:C:1991:254, punto 42); Kremzow (C?299/95, EU:C:1997:254, punto 15); Annibaldi (C?309/96, EU:C:1997:631, punto 13); Roquette Frères (C?94/00, EU:C:2002:603, punto 25); Sopropé (C?349/07, EU:C:2008:746, punto 34); Dereci e a. (C?256/11, EU:C:2011:734, punto 72), e Vinkov (C?27/11, EU:C:2012:326, punto 58).
- 33 – Sentenza Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, punto 26). V. altresì, in tal senso, sentenza SGS Belgium e a. (C?367/09, EU:C:2010:648, punti da 40 a 42).
- 34 – Sentenza Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, punto 26). V. altresì, in tal senso, sentenza Commissione/Germania (C?539/09, EU:C:2011:733, punto 72).
- 35 – «Ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni».
- 36 – Il suo paragrafo 1 dispone che «[o]gni persona ha diritto alla protezione dei dati di carattere personale che la riguardano».
- 37 – Sentenza Volker und Markus Schecke e Eifert (C?92/09 e C?93/09, EU:C:2010:662, punto 52). V. altresì, in tal senso, sentenza Varec (C?450/06, EU:C:2008:91, punto 48). L'articolo 8 della CEDU in questione stabilisce che «[o]gni persona ha diritto al rispetto della propria vita

privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza».

38 – Articolo 52, paragrafo 3, della Carta. V. Altresì, in tal senso, punti 51 e 52 della sentenza Volker und Markus Schecke e Eifert (C?92/09 e C?93/09, EU:C:2010:662).

39 – V. sentenze Roquette Frères (C?94/00, EU:C:2002:603, punto 29), e Varec (C?450/06, EU:C:2008:91, punto 48). Certo, nel punto 53 della sentenza Volker und Markus Schecke e Eifert (C?92/09 e C?93/09, EU:C:2010:662), la Corte ha stabilito che «le persone giuridiche possono invocare la tutela degli artt. 7 e 8 della Carta nei confronti di una (...) identificazione [tramite la pubblicazione imposta dall'articolo 44 bis del regolamento (CE) n. 1290/2005 del Consiglio, del 21 giugno 2005, relativo al finanziamento della politica agricola comune (GU L 209, pag. 1) e dal regolamento (CE) n. 259/2008 della Commissione, del 18 marzo 2008, recante modalità d'applicazione del regolamento n. 1290/2005 per quanto riguarda la pubblicazione di informazioni sui beneficiari dei finanziamenti provenienti dal Fondo europeo agricolo di garanzia (FEAGA) e dal Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR) (GU L 76, pag. 28), che dà attuazione a detto articolo] solamente qualora la ragione sociale della persona giuridica identifichi una o più persone fisiche». Tuttavia, la giurisprudenza in materia è notevolmente cambiata, dal momento che la Corte ha riconosciuto che le persone giuridiche beneficiano della tutela degli articoli 7 e 8 della Carta. Infatti, nei punti da 32 a 37 della sentenza Digital Rights Ireland e a. (C?293/12 e C?594/12, EU:C:2014:238), la Corte non ha circoscritto l'ambito di applicazione di detti articoli rispetto alla prima ricorrente, benché la Digital Rights Ireland Ltd fosse una società di diritto irlandese e rivendicasse i diritti ad essa riconosciuti da detti articoli (v. punti 17 e 18 di tale sentenza).

40 – V. CEDU, sentenze Société Colas Est e altri c. Francia, *Raccolta delle sentenze e delle decisioni* 2002-III, paragrafo 41, nonché Buck c. Germania, *Raccolta delle sentenze e delle decisioni* 2005-I, paragrafo 31. V. altresì, in tal senso, sentenze Sallinen e altri c. Finlandia, 27 settembre 2005, paragrafo 70; Bernh Larsen Holdings AS e altri c. Norvegia, 14 marzo 2013, paragrafo 104; Saint-Paul Luxembourg SA c. Lussemburgo, 18 aprile 2013, paragrafo 37, nonché Ernst e altri c. Belgio, 15 luglio 2013, paragrafo 109. Le sentenze non pubblicate nella *Raccolta delle sentenze e delle decisioni* sono accessibili sul sito Internet di detta Corte, <http://hudoc.echr.coe.int/-sites/eng/Pages/search.aspx>.

41 – CEDU, sentenza Vinci Construction e GTM Génie Civil e Services c. Francia, 2 aprile 2015, paragrafo 63. V. altresì CEDU, sentenze Sallinen e altri c. Finlandia, 27 settembre 2005, paragrafo 71; Weber e Saravia c. Germania, 29 giugno 2006, paragrafo 77; Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH c. Austria, *Raccolta delle sentenze e delle decisioni* 2007?IV, paragrafo 43, e Robathin c. Austria, 3 luglio 2012, paragrafo 39.

42 – CEDU, sentenza P.G. e J.H. c. Regno Unito, *Raccolta delle sentenze e delle decisioni* 2001-IX, paragrafo 59.

43 – V. CEDU, sentenza Vinci Construction e GTM Génie Civil e Services c. Francia, 2 aprile 2015, paragrafo 64.

44 – V. punto 65 della sentenza Volker und Markus Schecke e Eifert (C?92/09 e C?93/09, EU:C:2010:662).

45 – Corte EDU, sentenza Société Colas Est e altri c. Francia, *Raccolta delle sentenze e delle decisioni* 2002-III, paragrafo 48.

46 – Ibidem (paragrafo 49).

47 – Ibidem (paragrafo 50).

48 – CEDU, sentenza Vinci Construction et GTM Génie Civil e Services c. Francia, 2 aprile 2015, paragrafo 76.

49 – Ibidem (paragrafo 78).

50 – Ibidem (paragrafo 79).

51 – Ibidem (paragrafo 80).