CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 14 marzo 2006 [1]

I — Introduzione

1. La Cour de cassation (Corte di cassazione) belga sottopone alla Corte di giustizia alcune questioni in merito agli effetti nel regime comune dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») di una norma nazionale che prevede la nullità assoluta dei contratti con causa illecita e, di conseguenza, delle operazioni intese a frodare lo Stato nella gestione e nella riscossione del detto tributo.

2. In sostanza il detto giudice chiede se, in una cosiddetta «frode carosello», tale conseguenza sulla validità di una compravendita impedisca la deduzione dell'IVA pagata, distinguendo due ipotesi, a seconda che l'acquirente agisca in buona fede (causa C-440/04) o partecipi all'inganno (causa C-439/04) [2].

3. La sentenza della Corte 12 gennaio 2006, Optigen e a. [3], ha fornito una risposta quanto alla prima ipotesi, riconoscendo al soggetto passivo il diritto alla deduzione qualora egli ignori che il negozio si inserisce in un'operazione più vasta, realizzata con l'intento di frodare fondi all'erario.

4. Per risolvere l'incognita della seconda ipotesi, nella quale il soggetto obbligato partecipa attivamente alla truffa, la recente sentenza 21 febbraio 2006, Halifax e a. [4], ha fornito alcuni criteri interpretativi adeguati.

1 — Lingua originale: lo spagnolo.

2 — La stessa Cour de cassation belga ha effettuato altri due rinvii pregiudiziali (cause C-42/05, Ring Occasions e Fortis Banque, e C-378/05, Samotor), del medesimo tenore di quelli odierni.

3 — Pronunciata nelle cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03 (Racc. pag. I-483).

4 — Sentenza pronunciata nelle cause riunite C-255/02, C-419/02 e C-223/03 (Racc. pag. I-1609, pag. I-1685 e pag. I-1751).

II — Contesto normativo

A — *Normativa comunitaria sull'IVA*

5. L'art. 2 della Prima Direttiva [5] stabilisce quanto segue:

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

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

Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

6. Conformemente a tale disciplina, la Sesta Direttiva [6] distingue due categorie di operazioni imponibili, vale a dire le «cessioni di beni» e le «prestazioni di servizi», definendo le prime come il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario (art. 5, n. 1).

7. Tali operazioni sono assoggettate ad imposta quando vengono effettuate all'interno del paese da coloro che esercitano in modo indipendente le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi o svolgono professioni liberali o assimilate (artt. 2, n. 1, e 4, nn. 1 e 2).

8. L'art. 17 stabilisce che il diritto a deduzione sorge nel momento in cui l'IVA diventa esigibile, precisando le condizioni per il suo esercizio.

9. La Sesta Direttiva, nel disciplinare le esenzioni (artt. 13-16), menziona la necessità di prevenire «ogni possibile frode, evasione ed abuso», finalità questa che consente di autorizzare uno Stato membro ad introdurre deroghe alla direttiva stessa (art. 27, n. 1).

5 — Direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, Prima direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, 71, pag. 1301).

6 — Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, Sesta Direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

B — *Diritto belga*

10. Il Codice civile belga nega efficacia alle obbligazioni prive di causa o aventi una causa fittizia o illecita (art. 1131), considerando di questo ultimo tipo le obbligazioni vietate dalla legge nonché quelle contrarie al buon costume e all'ordine pubblico (art. 1133).

11. Sulla scorta di tali norme, la Cour de cassation remittente [7] dichiara viziato da nullità assoluta il contratto concepito per eludere l'IVA, essendo sufficiente che una parte contratti con siffatte finalità illecite, quantunque l'altra le ignori.

12. Come corollario, la Cour de cassation sostiene che il trasferimento di proprietà con un intento di questo tipo è viziato da nullità, senza possibilità di qualificarlo come «cessione di beni» ai sensi dell'art. 10, n. 1, del Codice dell'IVA [8] (trasposizione dell'art. 5, n. 1, della Sesta Direttiva), ragione per cui la facoltà di deduzione, prevista dall'art. 45, n. 1, del codice suddetto (trasposizione dell'art. 17, n. 2, della detta direttiva), non entra a far parte del patrimonio giuridico dell'acquirente, quantunque questi sia ignaro dei motivi fraudolenti del venditore.

III — Fatti nelle cause principali

A — *Causa C-439/04*

13. La società Computime Belgium (in prosieguo: la «Computime»), attualmente in stato di fallimento e rappresentata dal sig. Kittel, era dedita al commercio all'ingrosso di componenti informatici, che essa acquistava in Belgio per esportarli in altri Stati dell'Unione europea, e specialmente in Lussemburgo.

14. Il destinatario lussemburghese ritrasferiva i prodotti ad un terzo stabilito anch'esso nel Granducato, il quale, a sua volta, li introduceva di nuovo nel paese vicino, rivendendoli al fornitore della Computime [9].

7 — Sentenza 12 ottobre 2000, ricorso n. C.99.0136.F (Bull., I, n. 543).

8 — *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*, emanato con la legge 3 luglio 1969 (*Moniteur belge* del 17 luglio 1969) e modificato dalla legge 28 dicembre 1992 (*Moniteur belge* del 31 dicembre 1992).

9 — Gli ispettori hanno accertato che, in un lasso di tempo ristretto (dal 10 gennaio al 30 giugno 1997), la Computime ha ripetutamente acquistato e venduto le stesse casse di microprocessori CPU Pentium Intel. Su 3290 transazioni, 736 hanno avuto ad oggetto casse più volte trasferite, alcune fino a sei volte.

15. Il detto fornitore non ha mai versato l'IVA fatturata alla Computime, sottraendo sistematicamente l'importo delle imposte ripercosse.

16. Ad avviso della Cour de cassation, la Computime era consapevole della truffa.

B — *Causa C-440/04*

17. Il sig. Aillaud ha trasferito alla società Recolta Recycling (in prosieguo: la «Recolta»), percependo l'IVA corrispondente, sedici auto di lusso, acquistate presso la Auto Mail.

18. Subito dopo, la Recolta le ha alienate a quest'ultima impresa, per distribuirle in altri Stati membri, operazione all'epoca esente, ai sensi del vecchio testo dell'art. 43 del Codice dell'IVA.

19. In realtà i veicoli non sono usciti dal Belgio, ma sono stati inseriti in diversi circuiti specializzati nell'elusione degli oneri fiscali. Il sig. Aillaud e la Auto Mail cooperavano dunque per evitare di versare l'IVA fatturata.

20. Nei processi penali instaurati per tali fatti, è stata emessa ordinanza di non luogo a procedere nei confronti dell'amministratore della Recolta.

IV — Questioni pregiudiziali

21. L'Amministrazione ha negato alla Computime e alla Recolta la deduzione dell'IVA pagata, decisione che entrambe hanno impugnato, con esiti diversi. Infatti, il Tribunal de première instance (tribunale di primo grado) di Verviers, con sentenza 28 luglio 1999, ha respinto la domanda della Computime, mentre, con altra sentenza in data 1° ottobre 1996, ha accolto il ricorso della Recolta, decisioni confermate dalla Cour d'appel (corte di appello) di Liegi il 29 maggio 2002 ed il 9 novembre 2001 rispettivamente.

22. A seguito di ricorsi proposti avverso tali pronunce, la Cour de cassation ha sospeso i procedimenti e sottoposto alla Corte di giustizia, ai sensi dell'art. 234 CE, le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, quando la cessione dei beni è destinata ad un soggetto passivo che abbia stipulato in buona fede un contratto ignorando la frode commessa dal venditore, il principio di neutralità fiscale dell'imposta sul valore aggiunto

osti a che la declaratoria di nullità del contratto di compravendita, in virtù di una norma di diritto civile interno che sanziona questo contratto con la nullità assoluta perché contrario all'ordine pubblico per una causa illecita in capo all'alienante, comporti per il detto soggetto passivo la perdita del diritto alla deduzione dell'imposta.

2) Se la soluzione da dare sia diversa qualora la nullità assoluta derivi da una frode alla stessa imposta sul valore aggiunto.

3) Se la soluzione da dare sia diversa qualora la causa illecita del contratto di compravendita, che ne comporta la nullità assoluta per il diritto interno, sia una frode all'imposta sul valore aggiunto nota ad entrambi i contraenti».

23. Le prime due questioni sono comuni ad entrambe le cause, mentre la terza questione riguarda la causa C-439/04, Kittel.

V — Procedimento dinanzi alla Corte di giustizia

24. Il Presidente della Corte di giustizia, con ordinanza 28 gennaio 2005, ha riunito le cause C-439/04 e C-440/04 in virtù della loro connessione oggettiva.

25. Hanno presentato osservazioni scritte, entro il termine di cui all'art. 23 dello Statuto CE della Corte di giustizia, il sig. Kittel, la Recolta, la Commissione ed i governi belga ed italiano.

26. All'udienza, svoltasi il 9 febbraio 2006, tutti gli intervenienti, ad esclusione del governo italiano, sono comparsi per esporre le loro osservazioni orali.

VI — Il meccanismo di una cosiddetta frode carosello

27. Il commercio intracomunitario sembra un terreno favorevole per l'elusione dell'IVA, elusione che può presentare modalità differenti, ma risulta sempre organizzata in forma «a catena».

28. Nella sua forma più semplice il meccanismo è il seguente [10]:

— «A» («società intermedia») effettua una fornitura esente a «B» («società fittizia» o «cartiera»), dallo Stato membro «X» allo Stato membro «Y»;

— «B», che ha acquistato i beni senza pagare l'IVA, li aliena, all'interno del suo Stato membro «Y», a «C» («broker»), dal quale percepisce l'imposta, sparendo poco dopo senza versarla all'erario [11];

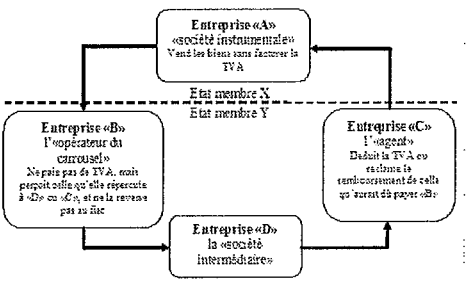
— «C» deduce l'IVA corrispondente ai suoi acquisti presso «B» e vende i prodotti nel mercato del paese «Y», trasferendo l'onere del tributo.

29. Il pregiudizio per le casse erariali è pari alla somma pagata da «C» a «B» e da questi non versata.

30. Talvolta, per occultare il rapporto tra «B» e «C», entrano in gioco una o più imprese «D» («società interposte» o «società cuscinetto»).

31. La «catena» assume la forma di «carosello» quando, anziché limitarsi al territorio di «Y», il broker «C» effettua una cessione esente ad un'entità stabilita nello Stato da cui è partita l'operazione, «X», la quale potrebbe essere anche la società intermedia «A». Una volta in questo Stato, è possibile ripetere lo stratagemma indefinitamente. L'inganno si rivela nel rimborso richiesto da «C» [12].

32. L'astuzia è meglio illustrata in questo schema:



10 — Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, Bruxelles, 16 aprile 2004, COM(2004) 260 def., pagg. 6 e 7.

11 — Tale circostanza favorisce il soprannome di «trota», per la corrispondente scivolosità.

12 — Nella cosiddetta «frode carosello documentale» non vi sono neppure le merci, sostituite dalla mera circolazione di fatture.

33. Nella causa C-339/04 non vi era un interposto «D». La Computime ha interpretato, a quanto pare scientemente, la parte del broker «C», mentre il suo fornitore belga ha svolto quella della società fittizia «B», laddove le società lussemburghesi assumono il ruolo di società intermedie «A».

34. Nell'altra causa (C-440/04) la vicenda si è svolta interamente in Belgio, però il profitto illecito è stato ottenuto adducendo una transazione intracomunitaria che non si intendeva attuare. L'operazione si svolgeva attraverso due circuiti. In uno, più semplice, la Auto Mail (società fittizia «B») ha evaso l'IVA percepita per la vendita delle automobili al sig. Aillaud (broker «C»). Tali veicoli erano stati trasferiti, in esenzione dal tributo, dalla Recolta (società intermedia «A»), ignara dell'inganno, alla stessa Auto Mail, con la particolarità che la Recolta li aveva acquistati dal sig. Aillaud, pagando l'imposta. L'altro itinerario era complicato dalla presenza di terzi come broker «C», con posposizione del sig. Aillaud alla figura di interposto «D», ma con una diversa collocazione nel grafico, quale dante causa della società intermedia «A».

35. In realtà, vi sono modalità tanto stravaganti e complicate quanto l'immaginazione di coloro che le escogitano. Concordo dunque con l'avvocato generale Poiares Maduro laddove, al paragrafo 8 delle sue conclusioni nelle cause Optigen e a., sopra citate, afferma che in tutti i casi la truffa consiste essenzialmente nel non dichiarare una somma percepita a titolo di IVA.

VII — Analisi delle questioni pregiudiziali

36. La Cour de cassation belga sottopone alcune questioni in merito al diritto a deduzione dei soggetti passivi che non attuano materialmente la truffa [13], ma la favoriscono [14], deliberatamente oppure inconsapevolmente.

A — *Le prime due questioni pregiudiziali (soggetti passivi di buona fede)*

37. La soluzione di questo quesito, come ho accennato nell'introduzione delle presenti conclusioni, è rinvenibile nella sentenza

13 — Il pregiudizio per il fisco viene concretamente causato dalla società fittizia.

14 — Come società intermedia, broker o semplice interposto.

Optigen e a., che, in un contesto siffatto, ha fatto salvo il menzionato diritto a deduzione.

38. Vi è qui poco o nulla da aggiungere, non solo per il carattere recente di tale pronuncia, ma anche, fondamentalmente, per la sua esattezza. Richiamando il carattere obiettivo delle nozioni della Sesta Direttiva (punti 43-45) e il sistema generale dell'IVA, informato al principio di neutralità, che rifiuta le differenziazioni basate sulla liceità delle transazioni (punto 49), la Corte ha statuito che i negozi estranei alla truffa costituiscono un'operazione imponibile, in quanto imputabili ad un soggetto passivo, la cui facoltà di dedurre l'imposta non viene meno per il fatto che, senza che egli ne abbia conoscenza, i detti negozi si integrano in una catena di scambi illegali (punti 51-54).

39. Da tale precedente si deduce che il sistema comune dell'IVA non consente di negare il beneficio della deduzione a chi, in buona fede [15], acquisti dei beni ignaro della macchinazione del venditore, adducendo l'argomento che secondo il Codice civile belga il contratto sarebbe viziato da nullità assoluta.

15 — Tale elemento, di natura soggettiva, va accertato in base alle regole probatorie di ciascun ordinamento nazionale, preservando l'effettività delle disposizioni comunitarie (paragrafo 57 delle presenti conclusioni).

B — *La terza questione pregiudiziale (soggetti passivi consapevoli della frode)*

40. La soluzione non risulta altrettanto evidente quando il compratore è al corrente dell'inganno. In tale ipotesi, vi sono due possibilità: 1) che egli ne sia a conoscenza, tenendosi però ai margini, senza trarre alcun vantaggio, oppure 2) che intervenga nella truffa, ricevendone un illecito beneficio.

1. La prima possibilità

41. In questo caso la soluzione non deve essere diversa da quella valida nel caso in cui il soggetto passivo resti estraneo all'inganno.

42. Le argomentazioni della sentenza Optigen e a. acquistano qui tutto il loro valore, in quanto un'attività non perde la propria liceità economica per il fatto che colui che la esercita sappia che sta contrattando con un altro imprenditore mosso da fini fraudolenti, sicché tale operazione, assoggettata ad IVA, fa nascere il conseguente diritto a deduzione.

43. La neutralità cui è informata tale imposta impedisce di escludere dal suo regime

negozi rientranti nel suo ambito. La sentenza Optigen ha ribadito che il diritto a deduzione opera indipendentemente dal fatto che sia stata versata l'IVA dovuta per altri negozi precedenti o successivi (punto 54).

44. Il comportamento dell'obbligato «sleale», che non comunica al fisco l'imbroglio, genera diverse conseguenze [16], ma mai quella di vanificare una regola fondamentale del regime dell'IVA, ossia quella secondo cui, in ciascuna fase del processo di produzione o di distribuzione, l'onere fiscale si applica sottraendo quello sostenuto negli stadi precedenti [17].

2. La seconda possibilità

a) Una prospettiva adeguata per l'analisi

45. Se tutti sono partecipi, l'operazione in sé stessa rappresenta una frode, posto che si svolge per eludere il fisco.

46. Dinanzi ad una situazione di tal fatta, gli Stati membri debbono reagire ed introdurre, ove necessario, specifiche deroghe ai sensi dell'art. 27, n. 1, della Sesta Direttiva, oppure esigere, in conformità dell'art. 21, n. 3 [18], il pagamento in via solidale, rispettando i principi di proporzionalità e di certezza del diritto [19].

47. Ad ogni modo, tali misure sono necessarie ma insufficienti, in quanto, essendo emanate da Stati differenti, possono variare tra loro, rompendo l'uniformità del sistema comune dell'IVA.

48. Inoltre, se uno Stato membro rimane inattivo, ripugnerebbe al più elementare senso logico tollerare il comportamento truffaldino, mandandolo esente da sanzione giuridica [20].

16 — Ad esempio, quella di renderlo responsabile del mancato versamento (v. paragrafo 46 delle presenti conclusioni).

17 — Nei paragrafi 58 e segg. delle presenti conclusioni analizzo il ruolo fondamentale di questo diritto nel sistema dell'IVA.

18 — La direttiva del Consiglio 17 ottobre 2000, 2000/65/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE quanto alla determinazione del debitore dell'imposta sul valore aggiunto (GU L 269, pag. 44), ha riformulato l'art. 21, inserendo il detto paragrafo 3.

19 — L'avvocato generale Poiares Maduro, nelle sue conclusioni presentate il 7 dicembre 2005 nella causa C-384/04, Federation of Technological Industries, non ancora arrivata a sentenza, propone alla Corte di dichiarare che, alla luce del citato art. 21, n. 3, in ossequio ai principi menzionati, nulla impedisce agli Stati membri di considerare solidalmente responsabili del versamento del tributo le persone che, inserendo una transazione in un carosello, sapevano o presumibilmente erano informate che l'imposta sarebbe stata elusa (paragrafo 39, n. 1, primo capoverso).

20 — L'avvocato generale Poiares Maduro ha messo in guardia contro tale rischio al paragrafo 76 delle conclusioni presentate il 7 aprile 2005 nelle cause Halifax e a..

49. Occorre quindi stabilire se qualche principio generale di diritto comunitario esiga una reazione unitaria dinanzi a situazioni come quelle in questione nelle cause principali, quando i protagonisti sono consapevoli dell'illiceità.

50. La situazione nella quale uno dei partecipanti non trasferisce all'erario l'imposta fatturata e l'altro detrae quella pagata comporta un abuso del diritto, in quanto si utilizza una norma giuridica (l'art. 17 della Sesta Direttiva) per ottenere un profitto contrario alla finalità di quest'ultima; viene posta in atto un'operazione non conforme alle ordinarie condizioni commerciali, con l'intento di ottenerne un lucro indebito.

51. Pertanto, la questione centrale consiste nel verificare se il divieto di abuso del diritto viga anche nell'ambito dell'IVA.

b) L'abuso del diritto ed il regime comune dell'IVA

52. Tale punto è stato affrontato, precisamente, nella sentenza pronunciata il 21 febbraio 2006 nelle cause Halifax e a., sopra citata; nelle conclusioni presentate in tali cause l'avvocato generale Poiares Maduro esamina (paragrafi 60 e segg.) varie pronunce della Corte di giustizia [21], per dedurre la regola secondo cui «gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario» [22].

53. Concordo con il mio collega sul fatto che nulla impedisce che questa massima viga nel settore dell'IVA. Peraltro, la lotta contro l'evasione fiscale è un obiettivo riconosciuto ed auspicato dalla Sesta Direttiva negli articoli dedicati alle esenzioni, come ha ricordato la sentenza Gemeente Leusden e Holin Groep [23] e successivamente ribadito la sentenza Halifax e a. [24]. Occorre evitare che siano richiamate pretestuosamente le norme comunitarie relative al detto tributo per conseguire un beneficio contrario alle loro prescrizioni.

54. La difficoltà non risiede nel far valere l'abuso del diritto, bensì nel fissare i relativi

21 — La giurisprudenza comunitaria ha preso in esame l'abuso del diritto nei seguenti settori: a) libertà fondamentali [sentenze 3 dicembre 1974, causa 33/74, Van Binsbergen (Racc. pag. 1299), punto 13; 7 febbraio 1979, causa 115/78, Knoors (Racc. pag. 399), punto 25, e 9 marzo 1999, causa C-212/97, Centros (Racc. pag. I-1459), punto 24]; b) sicurezza sociale [sentenza 2 maggio 1996, causa C-206/94, Palletta (Racc. pag. I-2357), punto 24]; c) politica agricola comune [sentenze 11 ottobre 1977, causa 125/76, Cremer (Racc. pag. 1593), punto 21, e 3 marzo 1993, causa C-8/92, General Milk Products (Racc. pag. I-779), punto 21]; d) diritto societario [sentenze 12 maggio 1998, causa C-367/96, Kefalas e a. (Racc. pag. I-2843), punti 20 e 28, e 23 marzo 2000, causa C-373/97, Diamantis (Racc. pag. I-1705), punto 33].

22 — Sono parole dell'avvocato generale La Pergola nelle sue conclusioni nella causa Centros, sopra citata, paragrafo 20.

23 — Sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02 (Racc. pag. I-5337), punto 76.

24 — Punto 71.

criteri di accertamento. Non per niente, in questa materia, disciplinata dal principio di legalità, la certezza del diritto ed una delle espressioni di quest'ultima, il principio del legittimo affidamento, svolgono un ruolo decisivo perché i cittadini conoscano anticipatamente e con esattezza la portata dei propri obblighi [25]. Dall'altro lato, essi restano anche liberi di strutturare i loro negozi in modo da limitarne le ripercussioni [26], optando, sulla base di motivi economici, tra transazioni esenti e transazioni gravate da imposta al fine di ridurre l'onere tributario [27]; motivo per cui non si può addebitare loro il fatto che si giovino di una disposizione o di una lacuna per pagare minori imposte [28].

55. Le riflessioni precedenti forniscono i mezzi per delineare la nozione di abuso del diritto in rapporto all'IVA. Anzitutto, è indispensabile che la libertà dispositiva del soggetto passivo venga esercitata rispettando i vantaggi del suo regime giuridico. In altre parole, occorre rispettare la volontà del legislatore, ciò che non avviene allorché, dietro l'apparente osservanza delle prescrizioni della norma, si cerca e si ottiene un risultato opposto alle previsioni di quest'ultima [29].

56. Il secondo elemento riguarda lo scopo dell'operazione, che non si spiega altrimenti che con la creazione del diritto reclamato [30], in modo da assicurare un guadagno ingiusto [31]. Oltre al fatto che il titolare della deduzione sia al corrente dell'inganno, sembra indispensabile il suo accordo con gli altri partecipanti, di modo che il contratto, privo di autonomo contenuto economico, non

25 — La sentenza 29 aprile 2004, causa C-17/01, Sudholz (Racc. pag. I-4243), con citazione di altra precedente, lo ha precisato al punto 34.

26 — Ad esempio, nelle conclusioni nella causa definita dalla sentenza 27 gennaio 2000, causa C-23/98, Heerma (Racc. pag. I-419), invocata dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, l'avvocato generale Cosmas sottolinea il diritto di ciascuna persona fisica a costituire società ed a che, l'una e le altre, prestino servizi e cedano beni a loro congiunti, reputandosi al tempo stesso soggetti passivi dell'IVA (paragrafo 28).

27 — Sentenze 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group (Racc. pag. I-983), punto 26, e 9 ottobre 2001, causa C-108/99, Cantor Fitzgerald Internacional (Racc. pag. I-7257), punto 33. L'avvocato generale Poiares Maduro, nelle sue conclusioni nelle cause Halifax e a., si mostra molto eloquente in ordine a tale aspetto, negando che sussista un obbligo legale di gestire un'impresa in modo da massimizzare le entrate fiscali dello Stato (paragrafo 85).

28 — Così si è espressa la sentenza Gemeinde Leusden e Holin Groep, già citata, punto 79.

29 — L'avvocato generale Poiares Maduro precisa che si tratta di confrontare la ratio della norma con i risultati dell'attività, di modo che non vi è abuso se questi ultimi sono il prodotto della scelta tra alternative legittime (conclusioni nelle cause Halifax e a., paragrafo 88).

30 — Qualora si giustifichi per un motivo diverso, non sussiste abuso del diritto. In tali circostanze, interpretare una norma nel senso che essa non conferisce il detto vantaggio sulla base di un principio generale non scritto significherebbe concedere un margine discrezionale eccessivamente ampio alle autorità tributarie nel decidere quale finalità di una determinata operazione debba considerarsi predominante (conclusioni nelle cause Halifax e a., paragrafo 89), a discapito dell'irrinunciabile certezza del diritto.

31 — Tali due parametri, applicati nella sentenza 14 dicembre 2000, causa C-110/99, Emsland-Stärke (Racc. pag. I-11569), secondo cui un esportatore può venir privato del suo diritto a una restituzione, malgrado tutti i requisiti formali risultino soddisfatti (punti 52 e 53), sono stati tenuti in considerazione nella sentenza Halifax e a. (punti 74 e 75).

costituisce altro che la giustificazione simulata del beneficio.

57. La valutazione se nel caso concreto sussistano tutte le condizioni sopra illustrate compete ai giudici nazionali, con osservanza dei criteri probatori dei rispettivi ordinamenti interni, purché ciò non pregiudichi l'efficacia del diritto comunitario [32]. In tale valutazione essi debbono soppesare i vincoli giuridici, commerciali e personali esistenti tra gli operatori implicati [33]. Due sono gli indizi in special modo rilevanti: uno è il lucro illecito ritratto da chi esercita il diritto a deduzione, mentre l'altro è la posizione di questi nell'operazione, in quanto una maggiore prossimità al falso negozio accresce il sospetto di una sua partecipazione all'inganno.

c) Il diritto a deduzione in una frode carosello

58. La deduzione si inserisce nel cuore del sistema comune dell'IVA: sgrava l'imprenditore del peso dell'imposta, dovuta e versata nell'ambito delle sue attività, trasferendola in capo al consumatore. Essa è funzionale al principio di neutralità in quanto abilita gli anelli intermedi della catena a detrarre dalla base imponibile le somme versate al fornitore a titolo di IVA, con l'Amministrazione che riceve la parte di imposta corrispondente alla differenza tra il prezzo di vendita e quello di acquisto [34].

59. Queste divagazioni confermano che il diritto a deduzione sorge in virtù del pagamento dell'IVA per la fornitura dei beni e dei servizi impiegati per le necessità delle operazioni soggette ad imposta (art. 17, nn. 1 e 2, della Sesta Direttiva. Quando invece essi presentano qualche legame con operazioni che non sono assoggettate o che, pur assoggettate, restano esenti, non si produce alcun fatto generatore di imposta e non vi è luogo a deduzione, la quale è possibile soltanto dinanzi ad un'obbligazione tributaria cui applicarla. Se tale obbligazione non esiste, per il fatto di aver inscenato un inganno con l'unico proposito di creare artificiosamente il diritto, non è necessaria la compensazione di un onere che in realtà non si è sopportato. Tali riflessioni chiariscono come la Corte di giustizia ammetta il caso in cui, sorto il diritto, non si giunga ad acquisirlo, in quanto, a prescindere dal fatto che ciò può essere il risultato di pertinenti rettifiche ai sensi dell'art. 20 della Sesta

32 — Sentenza Emsland-Stärke, cit., punto 54; v. anche le sentenze 21 luglio 2005, causa C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb (Racc. pag. I-7355), punto 40, e 21 febbraio 2006, Halifax e a. (punto 76).

33 — Sentenze Emsland-Stärke, cit., punto 58, e Halifax e a., cit., punto 81.

34 — In tal senso si sono espresse le sentenze 24 ottobre 1996, causa C-317/94, Elida Gibbs (Racc. pag. I-5339), punto 33; 15 ottobre 2002, causa C-427/98, Commissione/Germania (Racc. pag. I-8315), punto 42, e 29 aprile 2004, causa C-152/02, Terra Baubedarf-Handel (Racc. pag. I-5583), punto 36.

Direttiva, si esige l'assenza di elementi fraudolenti o abusivi [35].

60. Pertanto, visto il ruolo centrale attribuito a tale diritto, se quest'ultimo venisse negato al soggetto passivo che si inserisce in un circuito, nel quale, senza il suo concorso o il suo consenso, un altro partecipante non versa quanto percepito, si spezzerebbe la catena e verrebbe meno l'obiettività, vanificando così l'obiettivo proclamato sin dalla Prima Direttiva di gravare il commercio di un'imposta generale sui consumi. In tale situazione non vi sono artifici orditi per eludere il pagamento, bensì normali transazioni e, pertanto, attività economiche ai sensi della Sesta Direttiva, nelle quali si inserisce un comportamento fraudolento. Per questo motivo, quando il contribuente ignora di trovarsi calato in un disegno più ampio, inteso all'elusione dell'obbligo fiscale, oppure, pur essendone a conoscenza, si tiene ai margini dell'accordo illecito, il suo diritto a deduzione non viene meno. Tale è stata, come si è visto, la posizione della Corte di giustizia nella sentenza Optigen, alla quale mi associo in queste conclusioni.

61. Dall'altro lato, la stessa distorsione verrebbe causata dall'esercizio del diritto a deduzione da parte di chi partecipi scientemente a frodi di tipo carosello, che costituiscono negozi fittizi attuati per ridurre l'imposizione senza giusto motivo. Si è già rilevato che, in certi casi, la frode si traduce in un semplice giro di fatture, senza effettivo trasferimento di merci. Tuttavia, sebbene il loro significato economico sia evidente, in una prospettiva giuridica essi sono privi di effetti. Giustamente il governo belga rileva che gli inganni di questo tipo non presentano le caratteristiche del fatto imponibile definite dall'art. 5 della Sesta Direttiva, in quanto non si inseriscono nell'ambito del giro d'affari dell'imprenditore.

62. In conclusione, la Prima e la Sesta Direttiva sull'IVA non solo consentono, bensì impongono la perdita del diritto a deduzione qualora il titolare partecipi scientemente a frodi di questo tipo, per la valutazione delle quali occorre prendere in considerazione i criteri sopra esposti. In tale ottica, la sentenza Fini H [36] ha ricordato che il giudice nazionale è obbligato a negare l'esistenza di un diritto qualora si accerti che esso viene fatto valere illegittimamente (punto 34).

35 — Le sentenze 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl (Racc. pag. I-4321), punto 41, e causa C-396/98, Schlossstraße (Racc. pag I-4279), punto 42, hanno seguito tale orientamento. E così pure la più volte citata sentenza Halifax e a. (punto 84).

36 — Sentenza 3 marzo 2005, causa C-32/03 (Racc. pag. I-1599).

VIII — Conclusione

63. Alla luce di quanto sopra esposto, propongo alla Corte di risolvere le questioni sollevate dalla Cour de cassation belga dichiarando quanto segue:

«1) La direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, Prima direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, e la direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, Sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, ostano a che ad un soggetto passivo che acquisti dei beni ignorando la frode commessa dal venditore venga negato il diritto di dedurre l'IVA pagata, adducendo il motivo che il diritto civile nazionale considera viziato da nullità assoluta il relativo contratto.

2) La soluzione non cambia nel caso in cui il detto acquirente, pur essendone informato, non partecipi alla frode e non ne tragga profitto.

3) Qualora l'acquirente intervenga scientemente in un'operazione di questo tipo, ordita al solo scopo di ridurre l'onere fiscale, e incorra così in un abuso del diritto, il detto sistema comune impone che egli perda il diritto a deduzione».