# CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
# M. POIARES MADURO
presentate il 25 maggio 2005 [1]

1. Con questa domanda di decisione pregiudiziale, lo hof van beroep te Antwerpen (Corte di Appello di Anversa) (Belgio) sottopone alla Corte una serie di questioni concernenti l'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme [2] (in prosieguo, la «sesta direttiva»).

## I — I fatti del procedimento principale e le questioni sottoposte alla Corte

2. La società Newman Shipping & Agency Company NV (in prosieguo, la «Newman») gestisce un deposito fiscale ad Anversa, dove erano depositati tabacchi lavorati, prodotti ed imballati in Belgio dalla società British American Tobacco International Ltd (in prosieguo, la «BATI») ad essa appartenenti. Su dette merci non era apposto alcun contrassegno fiscale.

3. Nel deposito sono stati commessi furti di sigarette, il 4 dicembre 1995 e il 29 gennaio 1996, così come nella notte tra il 14 e il 15 giugno 1998. L'amministrazione belga delle dogane e accise ha notificato alla Newman una cartella di pagamento, intimandole di versare, per le sigarette mancanti, il diritto di accisa e l'IVA, in conformità alla disciplina istituita dall'art. 58, paragrafo 1, del codice IVA belga e dell'art. 1 del regio decreto 29 dicembre 1992, n. 13, relativo alla disciplina dei tabacchi lavorati in materia di IVA (*Moniteur belge* del 31 dicembre 1992, pag. 28086, in prosieguo il «regio decreto») per il motivo che l'IVA sui tabacchi lavorati è esigibile contemporaneamente all'accisa e, poiché relativamente all'ammanco accertato è stato pagato il diritto di accisa, anche l'IVA è esigibile.

Ai sensi dell'art. 58, paragrafo 1, del codice IVA belga del 1969:

«Per ciò che riguarda i tabacchi lavorati che sono importati, acquisiti ai sensi dell'art. 25ter o prodotti in Belgio, l'imposta viene riscossa ogni qualvolta, in base alle disposi-

1 — Lingua originale: il portoghese.
2 — GU L 145, pag. 1.

zioni legislative o regolamentari relative al regime fiscale dei tabacchi, debba essere riscosso il diritto di accisa belga.

(...)

Il Re determina le modalità di riscossione dell'imposta applicabile ai tabacchi lavorati e i soggetti tenuti al pagamento di essa».

5. Ai sensi dell'art. 1 del regio decreto, «[l]' imposta sul valore aggiunto applicata ai tabacchi lavorati (...) è esigibile contemporaneamente al diritto di accisa.»

6. A seguito di un reclamo infruttuoso, la Newman ha pagato gli importi pretesi riservandosi ogni diritto per quanto riguarda l'IVA. La BATI ha integralmente rimborsato detti importi alla Newman.

7. La Newman e la BATI hanno proposto ricorso finalizzato al rimborso degli importi pagati dinnanzi al rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (tribunale di primo grado di Anversa). Tale ricorso è stato respinto con sentenza 4 aprile 2001, che ha dichiarato che il diritto di accisa era dovuto per gli ammanchi di merci a seguito di un furto e che, pertanto, in virtù dell'art. 58, paragrafo 1, del codice IVA e dell'art. 1 del regio decreto, l'IVA era anch'essa esigibile per dette merci. Inoltre, il rechtbank van eerste aanleg ha giudicato che tali disposizioni avessero lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta e che esse fossero dunque conformi all'art. 27 della sesta direttiva.

8. Il 7 maggio 2001, la Newman e la BATI hanno proposto appello contro tale sentenza dinnanzi allo hof van beroep te Antwerpen, il quale ha deciso di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

«1) Se possa sussistere una cessione di beni, ai sensi della sesta direttiva IVA, con la conseguenza che l'IVA può essere riscossa:

— in assenza di un corrispettivo o di un'operazione a titolo oneroso;

— in assenza del trasferimento del diritto di disporre liberamente dei beni come proprietario;

— qualora i beni non possano essere lecitamente immessi sul mercato in quanto si tratta di merci rubate e/o di merci di contrabbando.

2) Se la soluzione della prima questione sia diversa qualora si tratti di prodotti soggetti ad accisa, ed in particolare di tabacchi lavorati.

3) Se, qualora non vengano riscosse accise sui prodotti soggetti ad accisa, la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto sia compatibile con le disposizioni della sesta direttiva.

4) Se gli Stati membri possano integrare le categorie di operazioni assoggettate all'imposta sul valore aggiunto procedendo ad una notificazione ai sensi dell'art. 27, nn. 2 o 5, della sesta direttiva, al fine di imporre l'imposta sul valore aggiunto a livello nazionale in caso di furto di prodotti soggetti ad accisa in un deposito fiscale, oppure se l'art. 2 della sesta direttiva sia tassativo.

5) Se, in caso di notifica, ai sensi dell'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, che si riferisca solo al pagamento anticipato dell'IVA a mezzo di contrassegni fiscali, uno Stato membro sia legittimato ad integrare le categorie di operazioni soggette ad IVA, ad esempio imponendo il pagamento dell'IVA allorché i prodotti soggetti ad accisa sono stati rubati da un deposito fiscale».

9. Tali questioni mi conducono ad interpretare molteplici disposizioni della sesta direttiva, in particolare l'art. 2, punto 1, secondo cui «[s]ono soggette all'imposta sul valore aggiunto (...) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

10. L'art. 5, n. 1, della sesta direttiva dispone, inoltre, che «[s]i considera "cessione di bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

11. D'altra parte, l'art. 10, della stessa direttiva così dispone:

«1. Si considera:

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

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

2. Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni e della prestazione di servizi.
(...)

(...)»

12. Inoltre, l'art. 27 della sesta direttiva, concernente le misure di semplificazione [3], dispone quanto segue:

«1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale.

2. Lo Stato membro che desidera introdurre misure di cui al paragrafo 1 ne riferisce alla Commissione fornendole tutti i dati atti alla valutazione.

(...)

5. Gli Stati membri che il 1° gennaio 1977 applicano misure particolari del tipo di quelle di cui al paragrafo 1 possono mantenerle purché le notifichino alla Commissione

3 — Come in vigore prima delle modificazioni introdotte dalla direttiva del Consiglio 20 gennaio 2004, 2004/7/CE (GU L 27, pag. 44).

anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché tali misure siano conformi, se si tratta di misure destinate a semplificare la riscossione, al criterio definito al paragrafo 1.»

13. In applicazione di tale disciplina, lo Stato belga, il 19 dicembre 1977, ha notificato alla Commissione l'art. 58, paragrafo 1, del codice IVA belga, e il regio decreto 3 giugno 1970 n. 13, relativo alla disciplina dei tabacchi lavorati in materia di IVA (Moniteur belga del 5 giugno 1970, pag. 6103), che erano in vigore all'epoca dell'adozione della sesta direttiva, nei termini che seguono:

«B. Pagamento dell'imposta in una fase preliminare.

1. Tabacchi lavorati.

Al fine di facilitare il controllo della riscossione dell'IVA, l'IVA che è dovuta in occasione della cessione di tabacchi lavorati, è pagata, sul prezzo da pagare da parte del consumatore, contemporaneamente all'accisa, al momento dell'acquisto dei contrassegni fiscali da parte del produttore o dell'importatore. Non è percepita alcuna IVA agli stadi successivi, ma ovviamente non può essere operata alcuna deduzione. Tutte le vendite di tabacchi lavorati devono essere fatturati IVA compresa (...)»

## II — Analisi

14. Le questioni poste dal giudice del rinvio sono essenzialmente dirette, in primo luogo, ad accertare se il furto di merci sottoposte ad un diritto di accisa possa essere considerato come una «cessione di beni a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva e, di conseguenza, essere soggetto ad IVA. In secondo luogo, in caso di risposta negativa a questa prima questione, se ne pone un'altra: quella di sapere se il pagamento dell'IVA possa comunque essere preteso nel predetto caso, sulla base di un'autorizzazione rilasciata ad uno Stato membro in applicazione dell'art. 27 della sesta direttiva.

15. Vorrei rispondere, a titolo preliminare, all'argomento del governo belga secondo cui le questioni sottoposte dal giudice del rinvio sarebbero prive di pertinenza e dovrebbero essere interamente riformulate. Ciò risulterebbe dal fatto che il diritto belga permette-

rebbe apparentemente la restituzione dell'IVA pagata dalle ricorrenti, qualora queste dimostrassero che nessuna operazione imponibile ha mai avuto luogo a seguito del furto.

16. La risposta presentata dal governo belga e dalle ricorrenti al quesito scritto posto dalla Corte avente lo scopo di sapere esattamente quale prova dovrebbe essere prodotta affinché un eventuale diritto alla restituzione dell'IVA potesse essere riconosciuto alla Newman e alla BATI rivela che la prova del furto non è sufficiente a questo riguardo. Si rivela indispensabile la dimostrazione supplementare che, a seguito del furto, non ha avuto luogo nessuna operazione imponibile.

17. Ora, la prova di avvenimenti verificatisi in seguito al furto, come il fatto che i beni rubati non sono stati commercializzati oppure che sono stati distrutti dai ladri, è necessariamente una prova di fatti inaccessibili alla conoscenza delle ricorrenti. Si tratta di una vera probatio diabolica, una prova impossibile che non potrebbe essere imposta come condizione della restituzione dell'IVA pagata dalle ricorrenti. A questo riguardo, la Corte ha già avuto l'opportunità di affermare che sono «incompatibili col diritto comunitario le condizioni di prova che abbiano l'effetto di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile ottenere il rimborso dei tributi riscossi in contrasto col diritto comunitario» [4].

4 — Sentenze 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio (Racc. pag. 3595, punto 14), e 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Dilexport (Racc. pag. I-579, punto 48).

18. Nel caso di specie, emerge dall'ordinanza di rinvio che non è in dubbio il fatto che i tabacchi lavorati in questione siano stati effettivamente rubati. Il fatto che il pagamento dell'IVA su tali beni sottoposti ad accisa sia stato chiesto proprio in seguito al furto dimostra effettivamente come sia stato il furto stesso a provocare l'assoggettamento all'IVA. Non è stato un altro avvenimento successivo, come un'eventuale introduzione delle merci nel circuito commerciale, da parte dei ladri, ad essere il fatto decisivo.

19. In ordine al fatto che sia il furto stesso, in sostanza, ad essere stato eretto a fatto generatore dell'IVA da parte dell'amministrazione fiscale belga, è giusto interrogarsi nei termini presentati dal giudice del rinvio.

A — *Il furto di merci soggette ad un diritto di accisa può, in quanto tale, essere considerato come una « cessione di beni » a titolo oneroso secondo l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva e, di conseguenza, essere soggetto ad IVA?*

20. Il furto di tabacchi lavorati da un deposito fiscale non può essere considerato come una «cessione di beni (...) effettuata a

titolo oneroso» ai sensi degli artt. 2, punto 1, e 5, n. 1, della sesta direttiva.

21. Innanzi tutto, il testo di tali articoli non consente di sostenere che una persona derubata possa essere sottoposta al pagamento dell'IVA come se avesse trasferito volontariamente i beni ai ladri in cambio del versamento di un corrispettivo. Tale conclusione è, inoltre, ampiamente confermata dalla giurisprudenza della Corte relativa all'interpretazione delle nozioni di cessioni di beni e di servizi a titolo oneroso, che hanno un carattere centrale per la determinazione dell'ambito di applicazione della sesta direttiva.

22. Per quanto riguarda, in primo luogo, l'interpretazione delle nozioni di cessioni di beni e di servizi a titolo oneroso, la Corte ha affermato chiaramente nella sua sentenza 3 marzo 1994, Tolsma, che una prestazione di servizi «viene effettuata *a titolo oneroso* ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra *un rapporto giuridico* nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato dall'utente» [5]. Nulla giustifica, a mio parere, un trattamento diverso per la cessione di beni.

23. In questa sentenza, la Corte riafferma l'orientamento interpretativo della sua giurisprudenza precedente relativa alla nozione di cessione di beni o di servizi effettuata a titolo oneroso, secondo la quale «una prestazione di servizi è pertanto imponibile solo quando esista *un nesso diretto* tra il servizio prestato e il controvalore ricevuto» [6]. Nella sua sentenza 1° aprile 1982, Hong-Kong Trade Development Council, la Corte aveva altresì affermato che le operazioni imponibili presuppongono, nel quadro del sistema dell'IVA, *l'esistenza di una transazione comportante la stipulazione di un prezzo o di un corrispettivo* [7]. Così, «quando l'attività del prestatore consiste nel fornire esclusivamente prestazioni senza contropartita diretta, non vi è una base imponibile e dette prestazioni (...) non sono dunque soggette all'imposta sul valore aggiunto» [8].

24. Alla luce di tale giurisprudenza, occorre constatare che l'idea secondo cui un furto possa comportare che il soggetto derubato debba pagare l'IVA corrispondente alle merci

5 — Causa C-16/93, Racc. pag. I-743, punto 14; il corsivo è mio.

6 — Sentenza Tolsma, cit. alla nota 5, punto 13 (il corsivo è mio); sentenze 5 febbraio 1981, causa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Racc. pag. 445, punto 12); 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Racc. pag. 6365, punto 11), e 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council (Racc. pag. 1443, punto 12).

7 — Causa 89/81, Racc. pag. 1277, punti 9 e 10.

8 — Ibidem, punto 10.

che gli sono state indebitamente sottratte senza corrispettivo è manifestamente indifendibile [9].

25. Inoltre, contrariamente all'argomento del governo belga, le situazioni previste all'art. 5, nn. 6 e 7, della sesta direttiva (relative a taluni usi privati di beni e ai beni prodotti da un soggetto passivo nell'ambito della propria impresa) che il legislatore comunitario ha espressamente assimilato a cessioni effettuate a titolo oneroso, non sono comparabili con una situazione di furto nella quale il proprietario non solamente non percepisce alcun controvalore per i beni sottrattigli, ma è altresì privato, involontariamente, delle stesse merci [10].

26. Preciso ancora che la conclusione secondo cui un furto di beni non può essere qualificato come una cessione effettuata a titolo oneroso, né essere considerato tra le operazioni che vi sono assimilate ai termini dell'art. 5, nn. 6 e 7, della sesta direttiva, è indipendente dal fatto che i beni rubati possano essere messi in circolazione, sia da parte dei ladri stessi, sia da parte di altri soggetti.

27. A questo riguardo, la Corte ha chiaramente considerato che una cessione, fatta da un soggetto passivo, di beni che quest'ultimo ha illegalmente acquisito (di contrabbando, per esempio) ricade nell'ambito di applicazione della sesta direttiva ed è soggetta ad IVA [11]. Secondo tale giurisprudenza, il principio di neutralità fiscale impone che anche le operazioni illegali rientrino nell'ambito di applicazione della sesta direttiva e siano soggette ad IVA [12]. Ciò si evince dal fatto che tali beni sono in concorrenza con altri beni regolarmente acquisiti e dunque non dovrebbero beneficiare di vantaggi rispetto a questi ultimi. Lo sfruttamento di un gioco della roulette illegale, per esempio, rientra nel sistema comune d'IVA, poiché esso si trova in concorrenza con le attività lecite di raccolta di scommesse [13].

9 — Tale conclusione è rafforzata se si considera la posizione adottata dalla Corte nella sua sentenza 8 febbraio 1990, causa C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Racc. pag. I-285). Con tale sentenza, la Corte ha stabilito, in effetti, che «a termini dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, "si considera 'cessione di un bene' il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario"» (punto 6) e che «[r]isulta dal testo di tale norma che la nozione di cessione di un bene [...] comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario» (punto 7). È inerente a tutte le operazioni di trasferimento di un bene che autorizzano l'altra parte a disporne, l'esistenza di un elemento di consenso o convenzionale (per riprendere l'espressione impiegata al punto 17 della sentenza Tolsma, cit., che fa riferimento alla necessità di una indispensabile «pattuizione tra le parti»). Tale elemento è inesistente nel caso di un furto. In tale situazione non vi è né un trasferimento del potere su di un bene autorizzato dal proprietario derubato, né, evidentemente, alcun corrispettivo, direttamente collegato alla prestazione, versato da parte dei ladri a beneficio del proprietario.

10 — Occorre sottolineare, ugualmente, che le situazioni trattate nelle sentenze 13 dicembre 1989, causa C-342/87, Genius Holding (Racc. pag. 4227, punto 18), e 6 novembre 2003, cause riunite da C-78/02 a C-80/02, Karageorgou e a. (Racc. pag. I-13295, punti 50-52) sono completamente diverse da quella del caso di specie. In tali procedimenti, l'IVA è stata fatturata ma emerge che i servizi in questione non erano, in realtà, soggetti ad IVA. Nella sentenza Genius Holding, la Corte ha affermato che «[l]'esercizio del diritto di detrazione contemplato dalla sesta direttiva (...) non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura».

11 — V., in questo senso, sentenza 29 giugno 2000, causa C-455/98, Salumets e a. (Racc. pag. I-4993, punto 24).

12 — Sentenze 5 luglio 1988, causa 269/86, Mol (Racc. pag. 3627, punto 18); 5 luglio 1988, causa 289/86, Happy Family (Racc. pag. 3655, punto 20); 2 agosto 1993, causa C-111/92, Lange (Racc. pag. I-4677, punto 16); 28 maggio 1998, causa C-3/97, Goodwin e Unstead (Racc. pag. I-3257, punto 9); 29 giugno 1999, causa C-158/98, Coffeeshop «Siberië» (Racc. pag. I-3971, punti 14 e 21), e Salumets e a., cit., punto 19).

13 — Sentenza 11 giugno 1998, causa C-283/95, Fischer (Racc. pag. I-3369, punti 19-23 e 28).

28. Tale ragionamento si applica altresì al caso di una cessione di beni rubati eseguita dal ladro, oppure da terzi, ad un altro soggetto a titolo oneroso. Tali cessioni successive di beni rubati sarebbero soggette ad IVA. È evidente, tuttavia, che la situazione di specie è differente: si tratta di sapere se un trasferimento di beni, che è il risultato stesso di un furto, sia soggetto all'IVA. Ora, a tale riguardo, un furto in sé non è una cessione a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva.

29. La circostanza, inoltre, che i beni di cui trattasi nel caso di specie, siano beni soggetti ad accisa è completamente sprovvista di rilevanza al fine di stabilire se il furto di tali beni possa essere considerato una cessione di beni a titolo oneroso. Come ha constatato la Commissione nelle proprie osservazioni scritte, nessuna disposizione della sesta direttiva opera, per quanto riguarda la cessione di beni, una distinzione tra la cessione di prodotti soggetti ad accisa e quella di prodotti non soggetti ad accisa.

30. A fronte di tutte le considerazioni che precedono, ritengo che la Corte dovrebbe rispondere al giudice del rinvio che un furto di beni soggetti a un diritto d'accisa non può essere considerato come una «cessione di beni (...) a titolo oneroso », ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva.

B — *Il pagamento dell'IVA può comunque essere preteso in seguito ad un furto di merci sulla base di un'autorizzazione rilasciata ad uno Stato membro in applicazione dell'art. 27 della sesta direttiva ?*

31. Conformemente all'art. 27 della sesta direttiva, uno Stato membro può essere autorizzato ad introdurre misure particolari di deroga alla sesta direttiva al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali.

32. In conformità all'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, il Regno del Belgio ha notificato la misura in questione, secondo la quale l'IVA relativa ai tabacchi lavorati è dovuta contemporaneamente al diritto d'accisa. Pertanto, la questione centrale nel caso di specie è se una tale misura possa avere l'effetto di ampliare le categorie di fatti generatori di IVA previste dalla sesta direttiva.

33. L'art. 10 della sesta direttiva distingue chiaramente l'esigibilità dell'imposta, vale a dire il momento nel quale l'IVA può essere considerata come dovuta, dal fatto generatore dell'IVA, che è «il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta».

34. Questa distinzione permette di chiarire la differenza essenziale tra misure legislative

che hanno un'incidenza sull'una o l'altra di tali due nozioni. Occorre distinguere, da una parte, una misura destinata ad anticipare il momento dell'esigibilità dell'IVA in maniera tale da farlo coincidere con il momento della riscossione del diritto d'accisa e, dall'altra parte, una misura che deroga alle regole che definiscono le operazioni soggette a IVA, aggiungendo un nuovo fatto generatore di IVA non previsto dalla sesta direttiva.

35. Il fatto che la prova del furto non sia sufficiente ad evitare che il proprietario dei beni rubati sia obbligato a pagare l'IVA su detti beni dimostra che la portata attribuita dal governo belga al provvedimento in esame va al di là di una semplice anticipazione del pagamento dell'IVA. L'applicazione di tale misura, come effettuata da parte delle autorità belghe, implica che un furto venga considerato, di per sé, come una cessione di beni a titolo oneroso, e di conseguenza, che un nuovo fatto generatore di IVA non previsto dalla sesta direttiva venga effettivamente creato.

36. Ora, la lettura della misura notificata dal governo belga rivela che essa non può avere una tale portata. Essa prevede, semplicemente, che «al fine di facilitare il controllo della riscossione dell'IVA, *l'IVA che è dovuta* in occasione della cessione di tabacchi lavorati, è pagata (...) contemporaneamente al diritto di accisa, al momento dell'acquisto dei contrassegni fiscali da parte dal produttore o dall'importatore» [14].

37. È opportuno ricordare, a questo riguardo, che secondo la giurisprudenza della Corte concernente l'art. 27 della sesta direttiva, «le misure nazionali di deroga che sono idonee alla prevenzione delle frodi o delle evasioni fiscali devono essere interpretate in senso stretto» [15]. Il testo della notificazione in questione mostra bene che la misura notificata riguarda unicamente *l'anticipazione del momento dell'esigibilità dell'IVA*, mediante contrassegni fiscali, per farlo coincidere con il momento della riscossione del diritto d'accisa. La misura belga ha solamente lo scopo di realizzare la riscossione dell'IVA sotto forma di un pagamento anticipato, e concerne quindi esclusivamente il momento dell'esigibilità dell'imposta. Come giustamente sottolineato dalle ricorrenti e dalla Commissione, detta notificazione non ricomprende il recupero dell'IVA in assenza di qualsiasi verifica effettiva di un fatto generatore di IVA, vale a dire, nel caso di specie, della cessione di beni a titolo oneroso. La notificazione richiama il fatto generatore rilevante ai fini dell'IVA, ossia *la cessione* di tabacchi lavorati, senza che sia consentito pensare che la misura di semplificazione in questione possa apportarvi una qualunque deroga.

38. Bisogna concluderne che nessuna misura di deroga è stata oggetto di notificazione nei termini di cui all'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, che autorizzi lo Stato belga a

14 — V. supra, paragrafo 13; il corsivo è mio.

15 — Sentenza 29 maggio 1997, causa C-63/96, Skripalle (Racc. pag. I-2847, punto 24).

richiedere il pagamento dell'IVA ad un proprietario in relazione a beni che gli sono stati rubati, in assenza di qualsiasi cessione di tali beni, realizzata da detto proprietario a titolo oneroso.

39. Pertanto, una siffatta misura di deroga non è opponibile ai soggetti passivi [16]. Occorre ricordare in questo senso la sentenza 13 febbraio 1985, Direct Cosmetics, secondo la quale i provvedimenti di deroga alla sesta direttiva «sono conformi al diritto comunitario solo se restano nell'ambito degli scopi contemplati dall'art. 27, n. 1, e se inoltre sono stati notificati alla Commissione» [17].

40. In ogni caso, anche se si potesse ritenere che sia stata notificata una misura di deroga avente l'effetto di permettere che un furto sia considerato come una cessione di beni a titolo oneroso, essa sarebbe contraria al diritto comunitario.

41. La Corte afferma non soltanto che la possibilità di prendere delle misure di deroga di cui all'art. 27 della sesta direttiva dev'essere oggetto di una interpretazione restrittiva [18], ma essa ricorda che sono autorizzate solo le misure «necessarie ed idonee alla realizzazione dello specifico obiettivo da esse perseguito e se incidano nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della sesta direttiva» [19]. In altre parole, le misure derogatorie rispetto alla sesta direttiva destinate a semplificare la riscossione o a combattere la frode o l'evasione fiscale non sono ammesse «se non nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale obiettivo» [20] e la conformità di una tale misura «ai requisiti previsti dall'art. 27, n. 1, della sesta direttiva, dev'essere valutata con interpretazione restrittiva» [21].

42. Non è stato dimostrato che la misura di deroga in questione abbia obiettivi, come la semplificazione della riscossione dell'imposta o la lotta contro la frode o l'evasione fiscali, di natura tale da giustificare che un furto di beni sia considerato come una cessione di beni a titolo oneroso. Una tale misura implicherebbe, in effetti, una deroga alle disposizioni fondamentali della sesta direttiva che definiscono i fatti generatori di IVA, aggiungendo nuove categorie di fatti imponibili, e ciò con riguardo ad un furto di beni non contestato e in assenza di indizi di frode.

16 — Tale conclusione è indipendente dalla questione, che non si pone in questo procedimento, di sapere se una semplice misura di anticipazione del pagamento dell'IVA, come quella che è stata oggetto della notificazione di specie, sia una misura di deroga conforme all'art. 27, n. 1.

17 — Causa 5/84, Racc. pag. 617, punto 24. V., altresì, sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz (Racc. pag. I-1883, punti 22 e 23).

18 — V. supra paragrafo 37.

19 — Sentenze 19 settembre 2000, cause C-177/99 e C-181/99, Ampafrance e Sanofi (Racc. pag. I-7013, punto 43), e 29 aprile 2004, causa C-17/01, Sudholz (Racc. pag. I-4271, punto 46).

20 — Sentenza 10 aprile 1984, causa 324/82, Commissione/Belgio (Racc. pag. 1861, punto 29).

21 — Sentenza Sudholz, cit. alla nota 19, punto 45.

## III — Conclusione

43. Alla luce delle considerazioni sin qui esposte, propongo alla Corte di risolvere le questioni poste dallo hof van beroep te Antwerpen nella maniera seguente:

«1) La nozione di "cessioni di beni (...) effettuate a titolo oneroso", ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretata nel senso che essa non comprende un furto di beni, e ciò indipendentemente dall'assoggettamento o meno dei beni rubati ad un diritto di accisa.

2) L'autorizzazione rilasciata ad uno Stato membro, derivante da una notificazione realizzata sulla base dell'art. 27, n. 5, della sesta direttiva 77/388, volta all'introduzione di una misura particolare di deroga che stabilisce il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto sui tabacchi lavorati in una fase preliminare, contemporaneamente al diritto di accisa, non comprende la possibilità di pretendere il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto come conseguenza di un furto di tali prodotti.»