CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GIUSEPPE TESAURO

presentate il 24 ottobre 1989 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Le presenti questioni pregiudiziali traggono la loro origine dallo stato di incompletezza in cui si trova ancora l'armonizzazione delle legislazioni fiscali nella Comunità. Se da un lato la prima, la seconda e la sesta direttiva [1] hanno introdotto le basi ed i principi generali del sistema armonizzato dell'imposta sul valore aggiunto, dall'altro la previsione esplicita di deroghe temporanee e l'esistenza di settori non totalmente armonizzati fanno sì che la Corte sia chiamata a risolvere le discrepanze che risultano dal contrasto fra l'esigenza del rispetto dei principi generali e la mancanza di regolamentazione comune su punti non certo minori del sistema.

Il caso che oggi affrontiamo è emblematico al riguardo. Mentre uno fra i principi fondamentali del sistema comune dell'IVA è quello del non cumulo di imposizione — ribadito a più riprese dalla giurisprudenza della Corte —, la mancanza di una regolamentazione comune per quanto concerne l'imposizione dei beni d'occasione ha come conseguenza che tale principio non venga rispettato in un'ipotesi come quella sottopostaci dal giudice *a quo*. Da ciò nasce l'esigenza di valutare se la mancata realizzazione del principio dell'eliminazione della doppia imposizione sia compatibile o meno con il diritto comunitario.

2. Vediamo brevemente i fatti della causa pendente di fronte al giudice di rinvio, il Gerechtshof di Amsterdam, fra le ricorrenti, ORO Amsterdam Beheer BV e Concerto BV, e l'Inspecteur der Omzetbelastingen, parte convenuta.

Le ricorrenti, dopo aver regolarmente versato al fisco olandese la differenza fra l'importo dell'IVA ricavata dalla vendita di beni nuovi e d'occasione e l'importo della tassa sulla cifra d'affari versata a monte, hanno chiesto il rimborso di un determinato ammontare a titolo dell'IVA ancora incorporata nel prezzo dei beni d'occasione acquistati per essere rivenduti. Il fisco olandese si è opposto a tale richiesta.

Il giudice adito, constatando che non esiste nella regolamentazione nazionale alcuna disposizione che permetta la detrazione totale o parziale dell'IVA che è ancora incorporata nei beni d'occasione e che la situazione giuridica in tal modo creata pone un problema di interpretazione del diritto comunitario, ed in particolare dell'art. 32 della sesta direttiva, ci ha posto le seguenti questioni pregiudiziali:

* Lingua originale: l'italiano.

1 — Prima e seconda direttiva del Consiglio dell'11.4.1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, 71, del 14.4.1967, pag. 1301). Sesta direttiva del Consiglio del 17.5.1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme) (GU L 145 del 13.6.1977, pag. 1).

« 1) Se sia compatibile col diritto comunitario e segnatamente con le disposizioni del trattato che istituisce la Comunità economica europea e con la sesta direttiva del Consiglio delle Comunità europee 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme) il fatto che nel dicembre 1986 uno Stato membro riscuota un'imposta sulla cifra d'affari, non ridotta, per la cessione di merci usate, senza tener conto in alcun modo del fatto che sono state acquistate presso privati, mentre il Consiglio delle Comunità europee, nella precitata sesta direttiva, si è impegnato ad adottare entro il 31 dicembre 1977 una normativa tributaria comunitaria per il commercio dei beni d'occasione, pur non avendovi ancor dato seguito al giorno d'oggi.

2) In caso di soluzione negativa della questione sub 1), in che modo si debba tener conto, nella determinazione dell'imposta sulla cifra d'affari per la cessione di beni d'occasione, del fatto che tali beni sono stati acquistati presso privati ».

3. Gli argomenti delle parti sono riprodotti nella relazione d'udienza e non sono stati fondamentalmente modificati nel corso dell'udienza. Posso quindi esimermi dal ricordarli.

4. Osservo, in via preliminare, che sia la procedura scritta sia l'udienza hanno messo in luce che nella presente causa le parti non divergono quanto all'analisi degli aspetti fiscali. Non è infatti contestato che non permettendo la deduzione totale o parziale dell'IVA contenuta nel bene d'occasione ceduto da un privato ad un soggetto passivo al momento della vendita ulteriore da parte del soggetto passivo, la regolamentazione olandese ha per effetto di generare una doppia imposizione (cumulo di imposta).

Quanto costituisce il punto centrale della controversia, come vedremo in seguito, è se tale doppia imposizione sia giustificabile in virtù dell'art. 32 della sesta direttiva [2], ovvero se gli Stati membri non avrebbero dovuto rimediare alle carenze del Consiglio introducendo nel loro regime fiscale delle disposizioni che evitino il cumulo di imposta.

5. La prima domanda posta dalla giurisdizione di rinvio presuppone l'esame dell'art. 32 della sesta direttiva, al fine di determinare se, stante la carenza del Consiglio, che non ha adottato prima del 31 dicembre 1977 il regime comunitario di imposizione applicabile nel settore dei beni d'occasione, gli Stati membri possano mantenere in vigore il regime particolare che applicavano prima dell'entrata in vigore della sesta direttiva.

6. In proposito il governo dei Paesi Bassi ha fatto valere che l'art. 32 dovrebbe essere

2 — Tale articolo si legge come segue:
« Su proposta della Commissione, il Consiglio adotterà all'unanimità entro il 31 dicembre 1977 un regime comunitario di imposizione applicabile nel settore dei beni d'occasione e degli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione. Fino all'applicazione di questo regime comunitario, gli Stati membri che all'entrata in vigore della presente direttiva applicano un regime particolare nel settore di cui sopra possono mantenere tale regime ».

interpretato nel senso di imporre un *divieto* di modificare i regimi particolari preesistenti all'entrata in vigore della sesta direttiva, fin tanto che il Consiglio non abbia adottato un regime comunitario.

Tale tesi è stata confutata dalla Commissione e dalle ricorrenti nel procedimento nazionale.

7. Che l'art. 32, secondo comma, non possa essere interpretato nel senso formale sostenuto dal governo olandese, mi pare fuor di dubbio. Non vedo infatti come possa ritenersi che un'*autorizzazione* a continuare ad applicare un regime particolare possa essere snaturata al punto da trasformarla in un **divieto** di modificare tale regime. Al di là di ogni dubbio di carattere testuale, basti rilevare che la Corte stessa, nella sentenza Commissione/Paesi Bassi (10 luglio 1985, causa 16/84, Racc. pag. 2355), rispondendo incidentalmente alla Commissione che allora — curiosamente — difendeva la tesi secondo cui l'art. 32 « vieterebbe ogni modifica dei regimi nazionali esistenti », affermava « che ciò non può valere per adeguamenti che abbiano l'unico scopo di rendere un regime nazionale pienamente conforme al suddetto articolo ».

8. In tali condizioni non ritengo che possa condividersi l'impostazione del governo olandese. Lo « standstill » contemplato nel secondo comma dell'art. 32 deve essere a mio parere interpretato nel senso che gli Stati membri, che desiderino introdurre nella loro legislazione un sistema di tassazione dei beni d'occasione che permetta di evitare una doppia imposizione, hanno la facoltà di modificare il regime particolare di imposizione dei beni d'occasione che preesisteva all'entrata in vigore della sesta direttiva. Ciò facendo, essi non violerebbero il prescritto dell'art. 32, secondo comma. Non ritengo infatti che l'argomento di carattere tecnico, secondo cui ogni modificazione della legislazione esistente renderebbe più difficile l'armonizzazione a livello comunitario, sia convincente; sempre, beninteso, che la finalità perseguita, anche se con mezzi diversi secondo gli Stati, sia quella di realizzare un obbiettivo conforme ai principi generali del sistema dell'IVA, in particolare al principio dell'eliminazione della doppia imposizione.

9. Questa prima conclusione non risolve ad evidenza il problema che ci è posto dal giudice *a quo*. Sia dal tenore della sua prima domanda, sia dalle osservazioni presentate dalle ricorrenti e dalla Commissione, risulta infatti che la vera domanda verte non tanto sulla *facoltà* per uno Stato membro di modificare il proprio regime di tassazione bensì sull'esistenza di un *obbligo*, stante la carenza del Consiglio, di adottare misure interne che permettano di evitare la doppia imposizione.

10. Al riguardo debbo riconoscere che a prima vista può sembrare strano che, malgrado la previsione esplicita dell'art. 32, primo comma, il Consiglio non abbia ancora adottato, tredici anni dopo il termine indicato, un regime comunitario di imposizione in un settore di non poco rilievo quale quello dei beni d'occasione.

11. Non ritengo tuttavia che tale situazione sia tale da far nascere un *obbligo* in capo agli Stati membri di adottare misure nazionali per rimediare all'inazione del Consiglio.

12. In primo luogo concordo con il governo olandese quando sostiene che nella fattispecie non si ritrova la *ratio decidendi* della sentenza Schul I. (5 maggio 1982, causa 15/81, Racc. pag. 1409). Detta pronuncia prendeva le mosse dalla violazione di una disposizione specifica del trattato, l'art. 95, che non è applicabile nel caso di specie.

In termini strettamente giuridici, la carenza del Consiglio si manifesta nel fatto di non aver soddisfatto un obbligo di legiferare entro un termine determinato che esso si era *autoimposto* senza che gli fosse prescritto da alcuna disposizione specifica del trattato. Applicando la teoria della gerarchia delle norme si potrebbe addirittura essere tentati di sostenere che il Consiglio non ha violato nessuna norma di rango superiore e si è limitato con la propria inazione a non conformarsi ad una prescrizione di procedura da esso stesso adottata, nella quale il carattere perentorio del termine resta interamente da dimostrare.

Sostenere che quale conseguenza di un siffatto mancato rispetto di un termine manifestamente ordinatorio debba nascere un obbligo in capo agli Stati membri, il cui contenuto sarebbe di introdurre nel proprio ordinamento giuridico una regolamentazione avente gli stessi effetti di quella che il Consiglio avrebbe dovuto adottare, ma non ha adottato, equivale in pratica a negare l'esistenza di un potere discrezionale del Consiglio in materia di armonizzazione fiscale.

Non ritengo quindi che l'inosservanza del termine prescritto faccia nascere un obbligo negli Stati membri di « anticipare » una decisione comunitaria che il Consiglio, per ragioni che gli sono proprie, non ha potuto adottare.

13. Aggiungo che il tenore stesso dell'art. 32 non mi sembra militare in favore della tesi della Commissione. Se il legislatore avesse voluto limitare la durata dell'autorizzazione agli Stati membri a continuare ad applicare un regime particolare unicamente al periodo sino al 31 dicembre 1977, non avrebbe scelto al secondo comma i termini « fino all'applicazione di questo regime comunitario ». Sarebbe stato più semplice e più diretto utilizzare l'espressione « sino al 31 dicembre 1977 ».

Constato al riguardo che questa interpretazione coincide con quella che l'avvocato generale Darmon ha sostenuto nelle conclusioni nella già citata causa Commissione/Paesi Bassi (16/84). Riferendosi all'art. 32 egli osserva: « Questa disposizione consente, a titolo transitorio e *fino ad una completa armonizzazione in materia di IVA*, di derogare al regime comune stabilito dalla sesta direttiva (...) » (il corsivo è mio).

14. Non penso che contro questa conclusione possano invocarsi, come tenta la Commissione, le sentenze nelle cause Pluimveeslachterij (28 marzo 1984, 47 e 48/83, Racc. pag. 1721) e Commissione/Regno Unito (5 maggio 1981, 804/79, Racc. pag. 1045). Secondo la Commissione risulterebbe da tali sentenze che in una situazione di carenza del Consiglio, in base al dovere di cooperazione imposto dall'art. 5 del trattato, la conservazione o l'istituzione, da parte di uno Stato membro, di misure nazionali destinate a conseguire gli scopi contemplati dalla regolamentazione comunitaria non possono, in linea di principio, dar luogo a censure.

15. L'argomentazione della Commissione non resiste ad un esame critico. Dalle sentenze citate risulta che la *ratio decidendi* che ne è alla base è totalmente diversa da quanto espone la Commissione. Il tenore delle sentenze non dà adito al minimo dubbio: si tratta unicamente di una *facoltà* riconosciuta agli Stati membri, in una situazione di carenza del Consiglio, di « conservare o di istituire » norme nazionali. Fra il riconoscimento di una *facoltà* e la pretesa dell'esistenza di un *obbligo* esiste un baratro che neppure l'accenno della Corte all'adempimento di un obbligo di cooperazione ex art. 5 del trattato CEE riesce a colmare. L'argomentazione basata sull'art. 5, ripresa dalla citata sentenza Commissione/Regno Unito (804/79), svolge una funzione del tutto diversa da quella che vorrebbe attribuirle la Commissione. In altri termini: la Corte non ha detto che, poiché esiste un obbligo di collaborazione ex art. 5, gli Stati membri sono *tenuti* a rimediare alla carenza del legislatore comunitario. Ha invece fatto ricorso all'argomentazione basata sull'art. 5 per limitare la possibilità di legiferare da parte degli Stati membri in un settore disciplinato da un'organizzazione comune di mercato. Il punto 23 della sentenza Pluimveeslachterij (47 e 48/83) precisa infatti chiaramente che « provvedimenti del genere non devono tuttavia essere considerati compresi nell'esercizio di una competenza propria degli Stati membri ».

Dal prosieguo della sentenza (punto 25) risulta infine chiaramente che si tratta pur sempre di « autorizzazione » (« le disposizioni adottate o mantenute in vigore dagli Stati membri nella situazione sopra descritta sono *ammissibili* ») e non già di un obbligo incombente agli Stati membri. Rilevo infine *ad abundantiam* che le conclusioni dell'avvocato generale sig. ra Rosès rivelano chiaramente che quanto è in causa è l'esistenza di una « competenza sostitutiva » degli Stati membri (vedi in particolare Racc. 1984, pag. 1745) e non di un'attività statuale obbligatoria in funzione sostitutiva di un comportamento omissivo del Consiglio. Il che, inoltre, farebbe sorgere un'altra problematica che preferisco limitarmi ad evocare e non approfondire, cioè l'utilità dell'azione in carenza ex art. 175 qualora si ammettesse che la carenza del Consiglio ingenera un obbligo di azione da parte degli Stati membri.

16. Vorrei infine menzionare per completezza, e sebbene la Commissione non abbia fatto ricorso ad una siffatta argomentazione, che l'esistenza di un obbligo in capo agli Stati membri in caso di inazione del Consiglio non può essere desunta neppure dalla circostanza che la Commissione abbia ripetutamente introdotto delle proposte di direttiva per dare attuazione al disposto dell'art. 32, primo comma. Risulta infatti dalla sentenza Tymen (16 dicembre 1981, causa 269/80, Racc. pag. 3079) che:

« Va osservato a tal fine che una proposta, presentata dalla Commissione al Consiglio allo scopo di creare un'azione comunitaria concertata, non può venir considerata di per sé quale approvazione di un provvedimento nazionale unilaterale, anche di identico contenuto, adottato in un settore di competenza della Comunità. Il ragionamento del governo britannico equivarrebbe a riconoscere la legittimità di provvedimenti nazionali adottati nella sfera di competenza della Comunità, in ragione della semplice esistenza di una proposta comunitaria sostanzialmente identica. Ciò non solo contrasterebbe con la certezza del diritto, ma condurrebbe anche ad alterare la ripartizione delle com-

petenze tra Comunità e Stati membri e lederebbe in tal modo i sostanziali equilibri creati dal trattato ».

17. Data una risposta negativa alla prima domanda, non vi è motivo per rispondere alla seconda.

18. In conclusione, vi propongo di rispondere alla giurisdizione di rinvio che nello stato attuale del diritto comunitario non è incompatibile con la sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, ed in particolare con l'art. 32, che uno Stato membro riscuota un'imposta sulla cifra d'affari, non ridotta, per la cessione dei beni d'occasione, senza tener conto del fatto che tali beni sono stati acquistati presso privati.