# CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE MARCO DARMON
presentate il 7 luglio 1992 *

*Signor Presidente,*
*Signori Giudici,*

1. Il presente ricorso per inadempimento invita codesta Corte a dichiarare che, «non adottando nel termine stabilito le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative per conformarsi all'ottava direttiva del Consiglio 10 aprile 1984, 84/253/CEE [1]» e «omettendo di informarne immediatamente la Commissione», il Regno dei Paesi Bassi è venuto meno agli obblighi che ad esso incombono in forza del Trattato CEE.

2. L'ottava direttiva soprammenzionata ha in particolare per oggetto di armonizzare le qualifiche delle persone abilitate al controllo di legge dei documenti contabili di talune forme di società. Essa istituisce, agli artt. 4 e seguenti, un esame di idoneità professionale e disciplina dettagliatamente le modalità di abilitazione dei professionisti interessati.

3. Essa fissa poi, all'art. 30, il termine entro il quale gli Stati membri devono adottare tutte le misure di trasposizione utili.

4. Tale termine può tuttavia essere distinto da quello dell'applicazione effettiva delle disposizioni previste. Infatti, l'art. 30 stabilisce:

«1. Gli Stati membri mettono in vigore anteriormente al 1° gennaio 1988 le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla presente direttiva. Essi ne informano immediatamente la Commissione.

2. Gli Stati membri possono prevedere che le disposizioni di cui al n. 1 si applichino soltanto a decorrere dal 1° gennaio 1990.

3. Gli Stati membri provvedono a comunicare alla Commissione il testo delle disposizioni essenziali di diritto interno che essi adottano nel settore disciplinato dalla presente direttiva.

4. Gli Stati membri provvedono inoltre a comunicare alla Commissione l'elenco degli esami da essi organizzati o riconosciuti in conformità all'articolo 4».

5. Di conseguenza, il Regno dei Paesi Bassi era tenuto a trasporre l'ottava direttiva entro il 1° gennaio 1988 ed informarne la Commissione. Esso poteva poi differire, nelle norme che trasponevano questa direttiva nell'ordinamento giuridico nazionale, la sua applicazione effettiva al 1° gennaio 1990.

* Lingua originale: il francese.

1 — Direttiva basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del Trattato, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili (GU L 126, pag. 20).

6. Invitato a fornire giustificazioni circa la trasposizione con una lettera della Commissione in data 27 luglio 1989, il governo dei Paesi Bassi rispondeva il 26 settembre seguente che solo la formazione pratica non era compatibile con i requisiti della direttiva e che il ritardo accertato nell'attuazione di quest'ultima era dovuto ad una modifica del contesto politico nonché alla volontà di razionalizzare e di semplificare la normativa contabile nel suo insieme.

7. La Commissione, insoddisfatta di queste spiegazioni, il 2 maggio 1990 inviava al governo olandese un parere motivato ed invitava ad adottare, nel termine abituale di due mesi, le misure necessarie. Lo Stato membro ripeteva i suoi precedenti argomenti.

8. Delimito innanzi tutto l'estensione esatta del ricorso.

9. Mentre, come abbiamo visto, il ricorso per inadempimento riguarda la mancata comunicazione, questo addebito non figura nel dispositivo del parere motivato che fa riferimento alla sola mancata trasposizione.

10. Ora, si sa, «poiché l'oggetto del ricorso proposto ai sensi dell'art. 169 viene stabilito dal parere motivato della Commissione, i due atti devono essere basati sui medesimi motivi e mezzi» [2]. Ne deriva che il ricorso si limita all'esame della sola mancata trasposizione. Interrogata al riguardo la Commissione ha del resto riconosciuto nella fase orale del procedimento che l'addebito relativo alla mancata comunicazione non era abbastanza evidente nel parere motivato.

11. I Paesi Bassi ammettono che per quanto riguarda la formazione pratica, e più precisamente gli artt. 4 e 8 della direttiva, il diritto nazionale vigente è incompatibile con le disposizioni comunitarie. Essi sostengono principalmente che l'inadempimento che è loro addebitato si limita a questo solo punto e non può comprendere, come sostiene la Commissione, tutta la direttiva. Non è infatti contestato che la formazione pratica — elemento essenziale del sistema proposto, che si basa su un esame di idoneità professionale costituito non solo da un controllo delle conoscenze teoriche, ma anche da un tirocinio di almeno tre anni (art. 8 della direttiva) — non costituisce ancora formalmente parte dell'insegnamento di cui trattasi così come è utilizzato nei Paesi Bassi, benché in effetti sia frequente. Il motivo dedotto per giustificare questo ritardo, senza incidenze sull'esistenza o meno di un inadempimento [3], è principalmente la volontà del governo di modificare, in occasione dell'attuazione di questa direttiva, il dispositivo legislativo relativo alla professione di contabile (un disegno di legge è stato elaborato e sarebbe in corso di adozione).

12. I Paesi Bassi fanno valere inoltre che l'art. 18, n. 1, della direttiva, precisa:

«1. Sino a sei anni dopo l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 30, paragrafo 2, gli Stati membri possono applicare

2 — Sentenza 15 dicembre 1982, causa 211/81, Commissione/Danimarca (Racc. pag. 4547, punto 14 della motivazione); v. anche sentenza 5 ottobre 1989, causa 290/87, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. 3083, punto 8 della motivazione).

3 — Occorre ricordare che costituisce giurisprudenza costante che uno Stato membro non può eccepire disposizioni, prassi o situazioni del suo ordinamento giuridico interno per giustificare l'inosservanza degli obblighi e dei termini prescritti dalla direttiva. V., in particolare, sentenza 6 dicembre 1989, causa C-329/88, Commissione/Grecia (Racc. pag. 4159).

misure transitorie per disciplinare la situazione delle persone che, alla data di applicazione di dette disposizioni, frequentano un corso di formazione professionale o un tirocinio, al termine del quale non saranno in possesso dei requisiti prescritti dalla presente direttiva, per cui non potrebbero esercitare le attività di controllo di legge dei documenti di cui all'articolo 1, paragrafo 1, per le quali sono stati formati».

13. Osservo immediatamente che queste misure transitorie, che devono disciplinare il passaggio tra la vecchia e la nuova formazione delle persone incaricate della verifica contabile già inserite nel vecchio sistema, non possono essere interpretate nel senso che cercano di ritardare l'attuazione delle disposizioni da applicare direttamente nell'ambito dell'ottava direttiva. Inoltre, in mancanza di trasposizione, lo Stato membro non può avvalersi del beneficio di una disposizione che presuppone l'esistenza di misure nazionali adottate in applicazione della direttiva (precisamente l'art. 30, n. 2).

14. In definitiva, e dopo una prima delimitazione dell'ambito del ricorso alla sola mancata trasposizione, importa adesso misurarne l'estensione ed esaminare se riguardi tutta o parte della direttiva.

15. Lo Stato membro convenuto riconosce di non averla trasposta e «ammette che vi è stato inadempimento da parte sua relativamente all'attuazione della direttiva 84/253/CEE, ma unicamente per quanto riguarda le disposizioni relative al tirocinio in quanto parte della normativa relativa all'abilitazione» [4]. La Commissione, invitata da codesta Corte a precisare l'estensione dell'inadempimento ha indicato nella sua risposta del 30 aprile 1992 che essa respingeva la «posizione del Regno dei Paesi Bassi per quanto riguarda la portata limitata dell'inflazione contestata», poiché gli artt. 4 e 8 hanno incidenza su tutta la direttiva [5]. Tuttavia, nel corso della fase orale del procedimento essa ha limitato la sua elencazione ai soli artt. 4, 8, 28 e 30, n. 1, della direttiva.

16. Il caso degli artt. 4, 8 e 30 — quest'ultimo riguarda l'obbligo di trasposizione e di comunicazione imposto agli Stati membri — non richiede più alcuna discussione particolare, in quanto l'inadempimento, con riserva del punto relativo alla comunicazione, è ammesso. Per contro, l'art. 28 di cui si è discusso nel corso dell'udienza deve essere ancora fatto valere.

17. Questo articolo mira a mettere a disposizione del pubblico i nomi e indirizzi delle persone (fisiche o giuridiche) abilitate ad effettuare il controllo di legge dei documenti delle società di cui all'art. 1, n. 1, della direttiva.

18. La Commissione sostiene che questo registro non distingue i contabili che soddisfano da quelli che non soddisfano i requisiti di formazione professionale indicati nella direttiva.

19. Il rappresentante dei Paesi Bassi, da parte sua, replica indicando che la discussione ha riguardato solo molto tardivamente tale

4 — Punto 14 del controricorso.
5 — Punto 4 della risposta della Commissione.

punto, più precisamente nella fase della risposta soprammenzionata ai quesiti della Corte, e che in ogni modo gli artt. 55 e seguenti della legge olandese relativa agli esperti contabili iscritti nel registro soddisfano i requisiti della disposizione comunitaria.

20. Rilevo che non sono mai state comunicate alla Corte le normative nazionali vigenti e che nessuna analisi delle disposizioni vigenti nei Paesi Bassi e incompatibili con l'ottava direttiva è stata presentata.

21. A tale riguardo occorre ricordare che, in una sentenza recente pronunciata il 20 maggio 1992 [6] in una causa tra la Commissione ed il Regno dei Paesi Bassi, codesta Corte ha dichiarato che

«la trasposizione di una direttiva nel diritto nazionale non implica necessariamente la riproduzione ufficiale e testuale delle sue disposizioni in una norma espressa e specifica. A questo scopo, a seconda del contenuto della direttiva stessa, può essere sufficiente il contesto giuridico generale, purché quest'ultimo garantisca effettivamente la piena applicazione della direttiva in modo sufficientemente chiaro e preciso (...)» [7].

22. Di conseguenza, avvalendosi lo Stato membro di una conformità globale del suo diritto nazionale con l'ottava direttiva, la Commissione doveva fornire, per l'art. 28, la prova che il diritto olandese attuale fosse con essa incompatibile.

23. Ora bisogna constatare che nella fattispecie non è stato fornito alcun elemento sull'incompatibilità del diritto nazionale con la direttiva di cui trattasi.

24. Dalla vostra costante giurisprudenza risulta che

«(...) grava sulla Commissione, come la Corte ha più volte affermato e, da ultimo, nella sentenza 22 settembre 1988, Commissione/Repubblica ellenica (causa 272/86, Racc. pag. 4875) l'onere di provare il preteso inadempimento» [8].

25. La Commissione doveva quindi determinare quali delle disposizioni della normativa olandese vigente ritenesse incompatibili con l'ottava direttiva e giustificare la sua posizione al riguardo. E ciò tanto più che il governo dei Paesi Bassi sostiene, nel controricorso (punto 6), che la sua normativa sulla professione di contabile soddisfaceva i requisiti della direttiva per quanto riguarda la onorabilità, l'indipendenza e la pubblicità — quest'ultima costituisce giustamente oggetto dell'art. 28 della direttiva — e afferma aver fornito alla Commissione, che non lo contesta, tutti i documenti e i chiarimenti utili, che testimoniano così della sua volontà di collaborare con essa.

26. Non avendo la Commissione confutato specificamente questi argomenti, occorre ritenere che essa non fornisca la prova né dell'inadempimento generale asserito nel corso della fase scritta del procedimento né di quello dell'art. 28 discusso nella trattazione orale.

27. Occorre infine, per quanto riguarda le spese, trarre le conseguenze dell'estensione dell'inadempimento accertato relativamente a

6 — Causa C-190/90 (Racc. pag. I-3265).
7 — Punto 17 della motivazione.
8 — Sentenza 25 aprile 1989, causa 141/87, Commissione/Italia (Racc. pag. 943, punto 15 della motivazione).

quella dell'inadempimento inizialmente fatto valere dalla Commissione. Vi invito su tale punto ad applicare le disposizioni dell'art. 69, nn. 2 e 3, del regolamento di procedura per condannare ciascuna parte a sopportare le proprie spese.

28. Propongo quindi di

1) dichiarare che il Regno dei Paesi Bassi omettendo di adottare nei termini stabiliti le misure necessarie per conformarsi agli artt. 4 e 8 della direttiva del Consiglio 10 aprile 1984, 84/253/CEE, basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del Trattato, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili, è venuto meno agli obblighi che ad esso incombono in forza del Trattato;

2) respingere il ricorso per il resto;

3) condannare ciascuna delle parti a sopportare le proprie spese.