SENTENZA DELLA CORTE
13 febbraio 1985 [1]

Nel procedimento 5/84,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dal London Value Added Tax Tribunal (tribunale di Londra per l'imposta sul valore aggiunto), nella causa dinanzi ad esso pendente fra

Direct Cosmetics Ltd

e

Commissioners of Customs and Excise (amministrazione delle dogane e delle imposte indirette),

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 11 e 27 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 n. 388, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: imponibile uniforme,

LA CORTE

composta dai signori Mackenzie Stuart, presidente, G. Bosco, O. Due e C. Kakouris, presidenti di sezione, P. Pescatore, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann e Y. Galmot, giudici,

avvocato generale: P. VerLoren van Themaat
cancelliere: P. Heim

*

1 — Lingua processuale: l'inglese.

* viste le osservazioni presentate
— per la ricorrente Direct Cosmetics dagli avvocati Sleigh & Son, Solicitors, e D. Vaughan, Q.C.,
— per il governo britannico dal sig. J.R.J. Braggins, in qualità d'agente, assistito dal sig. W.S. Hill, Barrister,
— per la Commissione delle Comunità europee dal sig. D.R. Gilmour, in qualità d'agente,
sentite le conclusioni dell'avvocato generale all'udienza del 4 dicembre 1984,

ha pronunziato la seguente

SENTENZA

(omissis)

In diritto

1 Con ordinanza 9 novembre 1983 pervenuta alla Corte il 4 gennaio 1984, il London Value Added Tax Tribunal (in prosieguo: « il tribunale ») ha sollevato, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 11 e 27 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 n. 388, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: « la sesta direttiva »). Le questioni sono state sollevate nell'ambito di una lite fra la Direct Cosmetics Ltd e i commissari per le dogane e le imposte indirette (in prosieguo: « i commissari »), a proposito della determinazione dell'imponibile per la riscossione dell'IVA sui negozi di questa società, attrice nella causa principale.

Sul sistema di vendita dell'attrice

2 Dal fascicolo si desume che la Direct Cosmetics è una ditta specializzata nella vendita diretta di cosmetici i quali, in situazioni dette « speciali », non possono essere smerciati per le vie normali del commercio al minuto. Si tratta di rimanenze, di saldi e di prodotti confezionati in imballi speciali per determinate occasioni, come quelli per Natale, che non hanno potuto essere venduti nel periodo previsto. La Direct Cosmetics acquista questi prodotti a prezzo ridotto dai produttori e li rivende negli ospedali, nelle imprese e negli uffici, servendosi di agenti, alle seguenti condizioni: il prodotto è venduto al prezzo di catalogo della Direct Cosmetics; se il venditore versa il prezzo alla Direct Cosmetics entro 14 giorni, può trattenere uno sconto del 20%, altrimenti deve versare il prezzo intero.

3 È assodato che tutti gli agenti della Direct Cosmetics occupati in quest'attività hanno un giro d'affari inferiore al minimo contemplato dalle norme del Regno

Unito, in conformità all'art. 24 della direttiva, perchè sussista l'obbligo di pagare l'IVA. Dall'ordinanza di rinvio si desume che la lite verte sul se la Direct Cosmetics debba pagare l'IVA a norma dell'art. 11, A, 1 a) della direttiva, sulla controprestazione che essa ha effettivamente ottenuto, ovvero vi sia una deroga, autorizzata dall'art. 27 della direttiva, la quale consente al fisco del Regno Unito di tassare la Direct Cosmetics con riguardo al prezzo di vendita al consumatore, senza detrarre quindi lo sconto il quale costituisce eventualmente la retribuzione dei venditori.

Sull'ambito giuridico della lite

4 Col Finance Act del 1977, pubblicato il 29 luglio 1977, cioè nel momento in cui il Regno Unito ha adottato i provvedimenti necessari per adeguare le proprie norme fiscali alla sesta direttiva, il n. 2 dell'allegato 3 del Finance Act del 1972 è stato emendato e trasformato nel n. 3, il quale attribuisce agli uffici incaricati della riscossione dell'IVA il potere di inviare ai contribuenti delle ingiunzioni aventi lo scopo di mettere in conto, per il calcolo dell'imposta, il prezzo di vendita al consumatore finale qualora la vendita avvenga attraverso soggetti esenti. Questa disposizione era formulata nel seguente modo:

« 3) Qualora, a parere dell'ufficio,

a) l'attività svolta da un soggetto d'imposta consista nel rifornire un determinato numero di privati di merci destinate ad essere vendute al minuto, dai privati stessi o da terzi,

b) detti privati non siano soggetti ad imposta, e

c) la tutela degli interessi del tesoro esiga che l'amministrazione si valga dei poteri attribuitile da questo articolo,

l'ufficio può informare per iscritto il soggetto d'imposta che, dal ricevimento dell'avviso o da una data ulteriore specificata nell'avviso stesso, il valore con riguardo al quale l'imposta sarà riscossa sulle merci che esso fornisce sarà determinato come se la controprestazione versata da ciascun privato per la merce fornita fosse pari al prezzo al quale le merci sono vendute al minuto. »

5 In seguito all'entrata in vigore di queste disposizioni, il 28 dicembre 1977 il governo del Regno Unito effettuava alla Commissione una notifica a norma dell'art. 27 n. 5 della sesta direttiva, riguardante sette provvedimenti che essa aveva l'intenzione di tener fermi dopo l'entrata in vigore della direttiva, come provvedimenti in deroga del tipo ammesso dall'art. 27 n. 1. Questo elenco indica, al n. 4, delle « disposizioni speciali di valutazione contro l'evasione fiscale ». Queste disposizioni sono descritte in modo più ampio nell'allegato IV della notifica, nei seguenti termini:

« Nel Regno Unito, talune imprese, ad esempio nel settore dei prodotti di bellezza, vendono la merce a privati non soggetti all'imposta i quali rivendono al consumatore. A norma dell'allegato 3, n. 2 del Finance Act del 1972, l'amministrazione delle dogane e delle imposte indirette ha il potere di combattere la frode fiscale sul margine al minuto, esigendo che le vendite di questi privati siano tassate secondo il valore al minuto. »

6 Dall'ordinanza di rinvio si desume che, nel 1979, un'impresa che praticava metodi di vendita analoghi a quelli della Direct Cosmetics, nel campo delle cartoline d'auguri, il Club Center of Leeds Limited, esperiva un'azione dinanzi al Manchester VAT Tribunal il quale, con sentenza 16 dicembre 1980 accoglieva la domanda (1980 VAT Tribunal Reports, pag. 135). In questa sentenza il Manchester VAT Tribunal interpretava l'espressione « necessario per la tutela degli interessi del tesoro » nel senso che l'amministrazione fiscale deve, non solo provare che un determinato metodo di vendita è atto a diminuire le sue entrate, ma anche dimostrare che il contribuente ha volontariamente organizzato la propria attività allo scopo di ridurre i suoi obblighi fiscali.

7 Dal fascicolo si desume che l'amministrazione fiscale non ha impugnato la pronunzia del Manchester VAT Tribunal, ma che, su proposta dell'ufficio, il governo ha deciso di risolvere, per via legislativa, il problema sollevato dalla pronunzia stessa. L'art. 14 punto 1 del Finance Act del 1981, infatti, ha sostituito il n. 3 dell'allegato 3 del Finance Act del 1972/1977 con una nuova disposizione, la quale è sostanzialmente identica a quella del 1977, salvo la frase « necessario per la tutela degli interessi del tesoro », che è stata soppressa. La disposizione di cui trattasi è del seguente tenore:

« 3) Qualora

a) l'attività svolta da un soggetto d'imposta consista in tutto o in parte nel fornire delle merci ad un certo numero di persone allo scopo della loro rivendita al minuto da parte di dette persone o di terzi, e

b) dette persone non siano soggette all'imposta,

l'ufficio può avvisare per iscritto il soggetto d'imposta che, dal ricevimento dell'avviso o da una data ulteriore specificata nell'avviso stesso, il valore delle merci fornite da tale soggetto sarà considerato essere il valore commerciale alla vendita al minuto. »

Sull'oggetto della lite vertente dinanzi al tribunale

8 In forza della citata disposizione del Finance Act del 1981, il 7 dicembre 1982 i commissari inviavano alla Direct Cosmetics un'ingiunzione del seguente contenuto:

« I commissari per le dogane e le imposte indirette ordinano con la presente che, a partire dal 10 dicembre 1982, il valore con riguardo al quale l'imposta sul valore aggiunto sarà riscossa su qualsiasi vendita tassabile di merci:

a) da voi effettuata a persone che non siano soggette all'imposta ai sensi dell'art. 2 del Finance Act del 1972,

b) a scopo di rivendita al minuto, ad opera vuoi delle persone di cui sopra alla lettera a), vuoi ad opera di terzi,

sarà considerato essere il valore commerciale alla vendita al minuto. »

9 Da questa ingiunzione si desume che, secondo l'ufficio fiscale, il valore da prendere in considerazione per determinare l'imponibile dev'essere il prezzo al minuto pagato dal consumatore finale, non già il prezzo trasferito dagli agenti alla Direct Cosmetics, cioè il prezzo al minuto meno, eventualmente, lo sconto.

10 Contro questa ingiunzione la Direct Cosmetics adiva il London VAT Tribunal. Essa sosteneva, fra l'altro, che la modifica dell'allegato 3 del Finance Act del 1972/1977 ad opera del Finance Act del 1981, consistente nella soppressione della frase « necessario per la tutela degli interessi del tesoro », rispetto alla versione del 1977, costituisce una deroga all'art. 11, A, 1 a) della sesta direttiva, non autorizzata ai sensi dell'art. 27 nn. 1 e 2 di questa.

11 I commissari ribattevano che la modifica effettuata dal Finance Act del 1981 ha lasciato intatta la sostanza della disposizione precedente, di guisa che la nuova disposizione è compresa nella notifica effettuata il 28 dicembre 1977, in forza dell'art. 27 n. 5 della stessa direttiva.

12 Il tribunale, dopo aver ricordato nell'ordinanza di rinvio la pronunzia del Manchester VAT Tribunal, espone che, secondo i criteri d'interpretazione del diritto inglese, l'emendamento apportato dal Finance Act del 1981 costituisce una modifica di sostanza e che, quindi, il provvedimento dovrebbe essere considerato un provvedimento nuovo ai sensi dell'art. 27 della stessa direttiva. Tuttavia, non ne conseguirebbe necessariamente che la Corte, applicando i criteri del diritto comunitario, giungerà alla stessa conclusione.

13 Il tribunale è quindi del parere che vi sia motivo di sottoporre delle questioni alla Corte, tanto più che esso è a conoscenza di altre cause pendenti che vertono sullo stesso problema. Di conseguenza esso ha formulato due questioni del seguente tenore:

1) Qualora delle disposizioni nazionali notificate a norma dell'art. 27 n. 5 della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 n. 388, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulle entrate — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: imponibile uniforme, siano emendate onde sopprimere il richiamo al criterio della tutela del tesoro, se questo emendamento costituisca una « misura particolare » ai sensi dell'art. 27 n. 1 che obblighi lo Stato membro ad informarne la Commissione a norma dell'art. 27 n. 2.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se il fatto che uno Stato membro non abbia adempiuto l'obbligo impostogli dall'art. 27 n. 2 della direttiva di cui trattasi, non informando la Commissione di una misura particolare che deroga all'art. 11, A, 1 a) della stessa direttiva e richiede quindi l'autorizzazione del Consiglio a norma dell'art. 27 n. 1, attribuisca al singolo dei diritti che egli può far valere dinanzi ai giudici nazionali di uno Stato membro e direttamente basati sull'art. 11, A, 1 a).

Sulla prima questione

14 La prima questione mira ad accertare se una disposizione delle leggi nazionali, recante modifica di un provvedimento anteriore che era stato notificato a norma dell'art. 27 n. 5 della sesta direttiva e che conteneva un richiamo alla « tutela degli interessi del tesoro », costituisca una « misura particolare » ai sensi dell'art. 27 n. 1 della stessa direttiva, soggetta come tale a notifica, qualora la nuova disposizione sopprima detto richiamo.

15 La Direct Cosmetics sostiene in proposito che la modifica legislativa apportata dal Finance Act del 1981, il cui effetto è stato di sopprimere nell'allegato del Finance Act del 1972, emendato dal Finance Act del 1977, le parole « per la tutela degli interessi del tesoro », costituisce una modifica sostanziale del provvedimento notificato il 28 dicembre 1977 in forza dell'art. 27 n. 5 della stessa direttiva, come « misura particolare », modifica destinata ad evitare le frodi fiscali. La soppressione delle parole « per la tutela degli interessi del tesoro » dimostrerebbe che si tratta non solo di un provvedimento nuovo ai sensi dell'art. 27, ma anche che questo provvedimento supera ampiamente i limiti dei provvedimenti consentiti da questo articolo, in quanto questi potrebbero derogare all'osservanza dell'imponibile dell'IVA contemplata dall'art. 11 solo nella misura strettamente necessaria per evitare le frodi od evasioni fiscali, come la Corte avrebbe recentemente rilevato nella sentenza 10 aprile 1984 (Commissione / Regno del Belgio, 324/82, Racc. 1984, pag. 1861). La prova del fatto che si tratterebbe di un ampliamento del provvedimento in origine notificato si desumerebbe dalla circostanza che la Direct Cosmetics la quale, mentre erano in vigore le precedenti disposizioni, non era soggetta all'imposta, vi sarebbe soggetta secondo l'ingiunzione fondata sulle nuove disposizioni introdotte dal Finance Act del 1981. La Direct Cosmetics sostiene quindi che la prima questione andrebbe risolta nel senso che la modifica legislativa apportata dal Finance Act è una « misura particolare » ai sensi dell'art. 27, n. 1 della sesta direttiva e che essa avrebbe dovuto quindi essere notificata come stabilito dall'art. 27 n. 2.

16 Il governo del Regno Unito deduce che non vi è differenza sostanziale fra il Finance Act del 1972, emendato nel 1977, ed il Finance Act del 1981. Dato che gli scopi delle norme precedenti erano stati elusi dalla pronunzia del Manchester VAT Tribunal nella causa del Club Center of Leeds, sarebbe emerso che la notifica effettuata nel 1977 alla Commissione riguardava una disposizione legislativa che non avrebbe potuto conseguire gli scopi indicati nella notifica stessa. Di conseguenza, onde conseguire precisamente gli stessi scopi indicati in detta notifica, il Regno Unito avrebbe ritenuto, dopo la causa Club Center of Leeds, che fosse necessario riformare le norme del 1972/1977 in modo da renderle del tutto coerenti con i loro scopi. Avendo le norme del 1981 manifestato in modo acconcio le intenzioni del Regno Unito, le quali erano state notificate nel 1977, la nuova notifica sarebbe stata superflua. Come conseguenza, il Regno Unito non avrebbe avuto alcun obbligo di notifica alla Commissione, non avendo adottato una « misura particolare » che rendesse necessaria l'applicazione dell'art. 27 n. 2.

17 All'udienza il governo del Regno Unito ha rilevato che i sistemi di vendita come quelli praticati dal Club Center of Leeds e dalla Direct Cosmetics, a prescindere dallo scopo cui tendono, non solo sono atti a ledere l'integrità delle entrate fiscali, ma alterano del pari la concorrenza fra le imprese che applicano metodi del genere e quelle che devono pagare l'imposta. Secondo il governo del Regno Unito, gli scopi del sistema dell'IVA sono chiaramente indicati nella motivazione della prima direttiva di armonizzazione, là dove questa si richiama alla soppressione dei fattori che possono alterare la concorrenza, tanto sul piano nazionale, quanto sul piano comunitario, e rileva che la massima neutralità del sistema fiscale viene raggiunta se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile e se il suo campo d'applicazione comprende tutte le fasi della produzione e della distribuzione (Prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 227, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata; GU pag. 1301, considerandi 3 e 5 della motivazione).

18 La Commissione, nell'ultimo stato delle sue osservazioni, deduce che, dato che il provvedimento notificato nel 1977 era divenuto inoperante in seguito alla pronunzia della competente autorità giudiziaria, emerge che vi è stato un errore nella notifica a quell'epoca effettuata. Come conseguenza, in mancanza di notifica del nuovo provvedimento legislativo adottato nel 1981, non vi è deroga valida ai sensi dell'art. 27 della direttiva. Secondo la Commissione, le norme del 1981 costituiscono un cambiamento sostanziale rispetto alla situazione giuridica anteriore ed una nuova notifica sarebbe quindi stata necessaria. Tuttavia la Commissione osserva che se fosse stato notificato un nuovo provvedimento avente lo stesso contenuto di quello del 1977, essa dal canto suo non avrebbe sollevato obiezioni. Essa attira in particolare l'attenzione sul fatto che, avendo il Regno Unito disciplinato con una certa larghezza l'esenzione consentita dall'art. 24 della direttiva, le sembra logico che in compenso vengano adottate precauzioni onde eliminare dall'esenzione stessa dei tipi di distribuzione come quello praticato dalla Direct Cosmetics.

19 La questione sollevata dal tribunale va risolta alla luce del sistema contemplato dall'art. 27 della sesta direttiva, di cui è opportuno ricordare le caratteristiche.

20 Secondo il n. 1 di questo articolo, il Consiglio può autorizzare qualsiasi Stato membro ad adottare provvedimenti particolari in deroga alla direttiva, vuoi onde semplificare la riscossione dell'imposta, vuoi onde evitare « determinate frodi o evasioni fiscali ».

21 A norma dei nn. 2, 3 e 4, lo Stato membro che desideri adottare uno dei provvedimenti di cui al n. 1 deve parlarne alla Commissione e fornirle tutti gli opportuni dati di valutazione. La Commissione ne informa gli altri Stati membri entro un mese. Qualora né la Commissione né uno Stato membro abbiano chiesto che il Consiglio si occupi della cosa, l'autorizzazione del Consiglio si considera acquisita al termine di un periodo di due mesi a partire dall'informazione data dalla Commissione. Se, viceversa, o la Commissione, o uno Stato membro ha chiesto l'avocazione della pratica da parte del Consiglio, questo può autorizzare il provvedimento solo pronunziandosi all'unanimità su proposta della Commissione.

22 Quanto ai provvedimenti particolari del tipo di quelli contemplati nel n. 1, che erano in vigore al momento della messa in applicazione della direttiva, cioè il 1° gennaio 1977, il n. 5 stabilisce che gli Stati membri possono tenerli fermi purché li abbiano notificati alla Commissione entro il 31 dicembre 1977.

23 Nella sopramenzionata sentenza 10 aprile 1984 la Corte ha rilevato che i provvedimenti destinati ad evitare frodi od evasioni fiscali possono derogare all'osservanza dell'imponibile dell'IVA contemplato dall'art. 11 unicamente « nei limiti strettamente necessari per raggiungere questo scopo ».

24 Da quanto precede discende che i nuovi provvedimenti particolari, in deroga alla 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 ed autorizzati dal Consiglio, tacitamente o espressamente, secondo le modalità precisate nei nn. 1-4 dello stesso articolo.

25 Alla luce di queste considerazioni va rilevato, in primo luogo, che il provvedimento notificato dal governo del Regno Unito nel 1977 si riferiva espressamente alla norma introdotta dal Finance Act del 1977 nell'allegato 3 del Finance Act del 1972. Questa notifica ha cessato di spiegare effetti dal momento in cui, con il Finance Act del 1981, il provvedimento di cui trattasi è stato sostituito da una nuova disposizione, a meno che sia dimostrato che la nuova disposizione può essere considerata sostanzialmente la stessa di quella precedente. La questione va risolta confrontando la vecchia disposizione con quella nuova.

26 Va osservato in proposito che la nuova versione del n. 3 dell'allegato 3 del Finance Act del 1981 si distingue dalla precedente versione per il fatto che essa omette le parole « per tutelare gli interessi del tesoro ». Secondo il tribunale, come si è detto sopra, la modifica recata al testo con la soppressione di queste parole è essenziale per il diritto inglese e non la si può considerare limitata all'attuazione di un procedimento di applicazione.

27 Le parole « per tutelare gli interessi del tesoro », nella precedente versione, come il governo del Regno Unito ha rilevato, costituivano l'equivalente delle parole « evitare determinate frodi o evasioni fiscali », usate nella sesta direttiva. Con la soppressione di queste parole è venuto meno qualsiasi nesso apparente con le deroghe contemplate dall'art. 27 n. 1 della direttiva e il potere di deroga attribuito ai commissari è stato esteso in modo indeterminato, per quanto riguarda i sistemi di vendita contemplati dalla notifica del 1977, cosicché sorge la questione se le nuove disposizioni rientrino ancora nell'ambito delle deroghe consentite dall'art. 27.

28 Nella prospettiva della questione sollevata dal tribunale, basta osservare in proposito che, comunque, una modifica come quella introdotta dal Finance Act del 1981 costituisce un cambiamento sostanziale rispetto al provvedimento notificato nel 1977 in quanto omette appunto l'elemento che lo collegava alla sesta direttiva. Solo la notifica effettuata a norma dell'art. 27 n. 2 avrebbe consentito alla Commissione e, eventualmente, al Consiglio di controllare se vi fosse ancora corrispondenza fra il nuovo provvedimento e lo scopo indicato nel n. 1 dello stesso articolo.

29 La prima questione va quindi risolta nel senso che, qualora disposizioni nazionali notificate a norma dell'art. 27 n. 5 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 n. 77/388, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata, siano emendate onde sopprimere il richiamo al criterio della tutela degli interessi del tesoro, tale emendamento costituisce una « misura particolare » ai sensi dell'art. 27 n. 1, che obbliga lo Stato membro ad informarne la Commissione a norma dell'art. 27 n. 2.

Sulla seconda questione

30 La seconda questione mira ad accertare se, qualora un provvedimento di deroga alla sesta direttiva non sia stato notificato e, eventualmente, non sia stato autorizzato a norma dell'art. 27, i singoli possano far valere dinanzi ai giudici nazionali di uno Stato membro il diritto di essere trattati a norma dell'art. 11 A, 1 a) della direttiva, cioè che le loro entrate siano tassate in base al prezzo effettivamente ricevuto come corrispettivo della fornitura di beni o della prestazione di servizi.

31 Secondo la Direct Cosmetics, l'inosservanza da parte di uno Stato membro dell'obbligo di notifica e dell'esigenza di autorizzazione ovvero la trasgressione di norme sostantive di diritto comunitario non possono essere irrilevanti per i singoli né costituire questioni che riguardino unicamente i rapporti fra Stati. L'attrice nella causa principale sostiene che, secondo la costante giurisprudenza della Corte, il fatto che uno Stato membro non soddisfi le condizioni necessarie per l'adozione di un provvedimento nazionale significa che le autorità di questo Stato non possono far valere le disposizioni nazionali adottate senza servirsi degli opportuni procedimenti e in deroga alle norme di diritto comunitario alla cui osservanza esse sono tenute. La Direct Cosmetics ricorda in proposito le sentenze 16 febbraio 1978 (Schonenberg, 88/77, Racc. pag. 473), 8 marzo 1979 (Salumificio di Cornuda, 130/78, Racc. pag. 867), 16 dicembre 1981 (Regina / Tymen, 269/80, Racc. pag. 3079) e 19 gennaio 1982 (Ursula Becker, 8/81, Racc. pag. 53), nelle quali la Corte ha dichiarato che uno Stato membro non può far valere nei confronti di un singolo le disposizioni del proprio diritto nazionale che non siano conformi agli obblighi imposti dal diritto comunitario.

32 Il governo del Regno Unito deduce in primo luogo che non esiste, nel diritto comunitario, un principio secondo il quale l'inosservanza, da parte di uno Stato membro, dell'obbligo di notifica, di consultazione o d'informazione nei confronti del Consiglio o della Commissione avrebbe necessariamente la conseguenza di rendere incompatibile col diritto comunitario qualsiasi provvedimento adottato da tale Stato. Si dovrebbe, di volta in volta, considerare la natura e lo scopo dell'obbligo di notifica, di consultazione o d'informazione onde determinare se l'inosservanza di tale obbligo rechi al funzionamento del mercato comune una perturbazione così grave che i provvedimenti nazionali adottati in tal modo vadano considerati inefficaci. Il governo del Regno Unito invoca in proposito la sentenza 3 ottobre 1978 (Rasham, 27/78, Racc. pag. 1761), nella quale la Corte avrebbe ammesso che una

notifica prescritta dal trattato (in concreto, dall'art. 115, 2° comma) non costituisce un presupposto per l'entrata in vigore di determinate misure di salvaguardia adottate dagli Stati membri. Secondo il governo del Regno Unito, la presente situazione non è priva di analogie con quella sulla quale la Corte si è pronunziata in detta causa. A parte ciò, il governo del Regno Unito rileva la differenza fra l'art. 27 della sesta direttiva e la corrispondente disposizione dell'art. 13 della seconda direttiva, 11 aprile 1967 n. 67/228 (GU pag. 1303). Quest'ultima disposizione conterrebbe infatti l'espresso divieto per gli Stati membri di mettere in vigore provvedimenti nazionali prima che le autorità della Comunità abbiano preso una decisione; orbene, tale divieto non sarebbe riprodotto nella sesta direttiva. Il governo del Regno Unito ne conclude che, nel caso in esame, l'inosservanza dell'obbligo di notifica non può essere considerata abbastanza grave per rendere il provvedimento di cui è causa invalido o inefficace.

33 In secondo luogo, il governo del Regno Unito, basandosi sulla giurisprudenza della Corte, dalla sentenza 15 luglio 1964 (Costa/ENEL, 6/64, Racc. pag. 1129) alla sopramenzionata sentenza 19 gennaio 1982, nella causa Ursula Becker, sostiene che la Corte ha sempre ritenuto che una disposizione di diritto comunitario, perché possa essere fatta valere dinanzi ai giudici, dev'essere sufficientemente precisa ed incondizionata e non richiede l'intervento di alcun atto della Comunità o degli Stati membri. Il governo ricorda che, nella sentenza Costa/ENEL, la Corte ha affermato a proposito dell'art. 102 del trattato CEE, il quale contempla l'obbligo di consultare la Commissione, che gli Stati membri hanno assunto nei confronti della Comunità « un impegno che li vincola in quanto Stati », ma che questo impegno non attribuisce ai singoli dei diritti che i giudici nazionali debbano salvaguardare. Il governo del Regno Unito assume che, del pari, l'art. 27 della direttiva non riguarda le relazioni dello Stato membro coi singoli, bensì costituisce in realtà, un impegno « contrattuale » fra gli Stati membri e la Comunità, analogo a quello istituito dall'art. 102 del trattato. Per sua natura l'art. 27 non potrebbe attribuire ai singoli dei diritti che i giudici nazionali debbano tutelare. La mancata notificazione non potrebbe quindi sminuire l'efficacia di provvedimenti nazionali particolari qualora questi riguardino i singoli.

34 La Commissione sostiene che, anche se avrebbe potuto essere d'accordo per quanto riguarda lo scopo del provvedimento di cui è causa, nella situazione concreta non si ha una deroga valida ai sensi dell'art. 27 della direttiva e che, per questa ragione, il principio dell'art. 11 può essere invocato dai singoli.

35 La soluzione della seconda questione sollevata dal Tribunal dà luogo ad un rilievo preliminare. È pacifico che l'art. 11 A, 1 a) della Sesta direttiva, a norma del quale l'imponibile è costituito in linea di principio, per le forniture di beni e le prestazioni di servizi, da tutto ciò che costituisce il corrispettivo dovuto dall'acquirente al fornitore o al prestatore soggetto all'imposta, è stato debitamente trasposto nella legislazione fiscale del Regno Unito. In quanto tale, l'art. 11 A, 1 a) della direttiva costituisce quindi nel contempo una norma di diritto nazionale che vale per chiunque sia soggetto al sistema dell'IVA.

36 Da quanto precede discende del pari che, all'epoca di cui trattasi e per quanto riguarda l'oggetto della lite, non vi era alcuna « misura particolare » di deroga alla direttiva, messa in vigore in conformità all'art. 27 della direttiva stessa.

37 A norma dell'art. 189, 3° comma del trattato, gli Stati membri sono tenuti all'osservanza di tutte le disposizioni della sesta direttiva, qualora una deroga non sia stata stabilita a norma dell'art. 27. Le autorità fiscali di uno Stato membro non possono quindi far valere nei confronti del contribuente — senza trasgredire l'obbligo imposto allo Stato dall'art. 189 — una disposizione che deroghi al sistema della direttiva e che sia stata adottata trasgredendo l'obbligo di notifica imposto agli Stati membri dall'art. 27 n. 2.

38 La seconda questione va quindi risolta nel senso che lo Stato membro che sia venuto meno all'obbligo impostogli dall'art. 27 n. 2 della sesta direttiva, non informando la Commissione di un provvedimento particolare che deroghi all'art. 11 A, 1 a) della sesta direttiva e che necessiti quindi dell'autorizzazione del Consiglio a norma dell'art. 27 n. 1, non può far valere detto provvedimento nei confronti del singolo il quale chieda, dinanzi ai giudici nazionali, l'applicazione delle disposizioni della legge fiscale adottate a norma dell'art. 11 A, 1 a) della direttiva.

Sulle spese

39 Le spese sostenute dal governo del Regno Unito e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non sono ripetibili. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, al quale spetta perciò pronunciarsi sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE

pronunziandosi sulle questioni sottopostele dal London Value Added Tax Tribunal, con ordinanza 9 novembre 1983, dichiara:

1) **Qualora disposizioni nazionali notificate a norma dell'art. 27 n. 5 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 n. 77/388, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata, siano emendate onde sopprimere il richiamo al criterio della tutela degli interessi del tesoro, tale emendamento costituisce una « misura particolare » ai sensi dell'art. 27 n. 1, che obbliga lo Stato membro ad informarne la Commissione a norma dell'art. 27 n. 2.**

2) **Lo Stato membro che sia venuto meno all'obbligo impostogli dall'art. 27 n. 2 della sesta direttiva, non informando la Commissione di un provvedimento particolare che deroghi all'art. 11 A, 1 a) della sesta direttiva e che necessiti quindi dell'autorizzazione del Consiglio a norma dell'art. 27 n. 1, non può far valere detto provvedimento nei confronti del singolo il quale chieda, dinanzi ai giudici nazionali, l'applicazione delle disposizioni della legge fiscale adottate a norma dell'art. 11 A, 1 a) della direttiva.**

Mackenzie Stuart Bosco Due Kakouris

Pescatore Koopmans Everling Bahlmann Galmot

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 13 febbraio 1985.

Il cancelliere

P. Heim

Il presidente

A. J. Mackenzie Stuart