che non avesse esercitato rivalsa. La direttiva 26 giugno 1978 n. 78/583, che ha prorogato al 1° gennaio 1979 il termine per l'attuazione della direttiva n. 77/388, non ha infatti efficacia retroattiva per quanto riguarda le operazioni effettuate prima della sua entrata in vigore.

Nel procedimento 70/83,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Niedersächsisches Finanzgericht, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

GERDA KLOPPENBURG

e

FINANZAMT LEER,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. d), n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — sistema comune di imposta sul valore aggiunto; base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1) e dell'art. 1 della nona direttiva del Consiglio 26 giugno 1978, n. 583, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata (GU L 194, pag. 16),

LA CORTE,

composta dai signori J. Mertens de Wilmars, presidente, T. Koopmans, K. Bahlmann e Y. Galmot, presidenti di Sezione, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling e C. Kakouris, giudici,

avvocato generale: P. VerLoren van Themaat
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

ha pronunziato la seguente

SENTENZA

In fatto

Gli antefatti, il procedimento e le osservazioni presentate a norma dell'art. 20 del protocollo sullo Statuto della Corte di giustizia CEE possono così riassumersi:

I — Gli antefatti e il procedimento

1. Nella Repubblica federale di Germania, sono sottoposte all'imposta sull'entrata tutte le vendite e le altre prestazioni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un operatore che agisce nell'ambito della sua impresa.

L'art. 4, § 8, della legge sull'imposta sull'entrata nella versione del 16 novembre 1973 (Umsatzsteuergesetz; in prosieguo chiamata: UStG del 1973) prevedeva l'esenzione dall'imposta sull'entrata particolarmente per le operazioni di concessione di crediti, di contrattazione di operazioni sui titoli e sui mezzi di pagamento legali, così come di gestione dei crediti; essa non prevedeva l'esenzione per la mediazione dei crediti. Quest'ultima operazione veniva esentata dal pagamento dell'imposta sull'entrata a partire dal 1° gennaio 1980, dall'art. 4, n. 8, lett. a), nuovo, derivante dalla legge 26 novembre 1979 che modifica la legge sull'imposta sull'entrata (Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze, Bundesgesetzblatt 1979, I, pag. 1953, in prosieguo: UStG del 1980).

2. L'attrice nella causa principale, Gerda Kloppenburg (in prosieguo: l'attrice) abitante a Uplengen, gestisce un'agenzia di crediti e di ipoteche. Con operazioni di mediazione di crediti realizzava, durante il primo semestre del 1978, un fatturato di DM 48 897. Essa non ha mai addebitato separatamente ai propri clienti l'imposta sull'entrata. Nella dichiarazione fiscale per il fatturato relativo alla negoziazione di crediti reclamava l'esenzione, ai sensi del combinato disposto dell'art. 4, n. 8, lett. a), dell'UStG 1980 sopracitato e degli artt. 1 e 13, parte B, lett. d), n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relativi alle imposte sull'entrata — sistema comune d'imposta (GU L 145, pag. 1).

3. Questa direttiva (in prosieguo: sesta direttiva) dispone all'art. 1:

Gli Stati membri adeguano il loro attuale regime di imposta sul valore aggiunto alle disposizioni dei seguenti articoli.

Essi adottano le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative, affinché il loro regime così adattato entri in vigore quanto prima e comunque entro il 1° gennaio 1978».

Inoltre, l'art. 13, parte B, lett. d), n. 1, che figura nel capo X della direttiva e che tratta delle esenzioni, stabilisce:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle

esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

d) ...

1. la concessione e la negoziazione di crediti nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi ...».

4. L'attrice presentava una domanda di esenzione al Finanzamt di Leer che tuttavia la rigettava e con provvedimento 3 luglio 1980, in forza delle disposizioni dell'UStG 1973, assoggettava le operazioni dell'attrice all'aliquota d'imposta normale.

5. L'attrice impugnava tale provvedimento dinanzi al Niedersächsisches Finanzgericht, richiamandosi essenzialmente alle sentenze della Corte 19 gennaio 1982 (Becker, causa 8/81, Racc. pag. 53) e 10 giugno 1982 (Grendel, causa 255/81, Racc. pag. 2301). In questi due procedimenti pregiudiziali la Corte ha dichiarato:

«La disposizione relativa all'esenzione dall'imposta sull'entrata per le operazioni di mediazione di crediti di cui all'art. 13, parte B, lett. d), n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 388, 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 — poteva essere fatta valere dal 1° gennaio 1979, in mancanza di disposizioni nazionali di attuazione di detta direttiva, da un mediatore di crediti che si fosse astenuto dal rivalersi dall'imposta, senza che lo Stato potesse opporgli la mancata attuazione».

L'attrice sostiene che nella Repubblica federale di Germania il mediatore di crediti il quale non si fosse rivalso sul cliente dell'imposta sull'entrata, poteva pretendere, già nel primo semestre del 1978, l'esenzione da tale imposta ai sensi della sesta direttiva perchè al differimento dell'entrata in vigore delle disposizioni della sesta direttiva, differimento disposto dall'art. 1 della nona direttiva del Consiglio 26 giugno 1978, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata (GU L 194 del 19. 7. 1978, pag. 16; in prosieguo: la nona direttiva), non può essere attribuito effetto retroattivo, dato che altrimenti sarebbero trasgrediti principi fondamentali di diritto (irretroattività delle leggi a detrimento del singolo).

6. L'art. 1 della nona direttiva sopracitata dispone:

«In deroga all'art. 1 della direttiva 77/388/CEE, la Danimarca, la Repubblica federale di Germania, la Francia, l'Irlanda, l'Italia, il Lussemburgo ed i Paesi Bassi sono autorizzati ad applicare detta direttiva al più tardi il 1° gennaio 1979».

La nona direttiva è stata notificata ai suoi destinatari il 30 giugno 1978.

7. Il Finanzamt chiedeva il rigetto della domanda.

8. Il Finanzgericht ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se un mediatore di crediti potesse, per il periodo 1 gennaio 1978 - 30 giugno 1978, far valere la disposizione relativa all'esenzione dell'imposta sull'entrata per le operazioni di mediazione di crediti di cui all'art. 13, parte B, lett. d), n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati mem-

bri relative alle imposte sull'entrata — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme — in caso di mancata attuazione della direttiva, qualora non si fosse rivalso per tale imposta sul destinatario della sua prestazione, sebbene, a norma dell'art. 1 della nona direttiva del Consiglio 26 giugno 1978, n. 583, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata, gli Stati membri in essa indicati siano stati autorizzati ad applicare la direttiva 77/388 al più tardi il 1° gennaio 1979».

9. Nella motivazione dell'ordinanza di rinvio, il Finanzgericht rilevava che, a suo parere, un mediatore di crediti poteva invocare l'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi della sesta direttiva, dal 1° gennaio 1979 se esso, come l'attrice, dimostrava di non aver conteggiato a parte l'imposta e di non essersene quindi rivalso sul cliente. Riteneva invece dubbio che, già nel primo semestre del 1978, un mediatore di crediti potesse invocare l'esenzione dall'imposta ai sensi della sesta direttiva, poiché, a norma dell'art. 1 della nona direttiva, gli Stati membri in essa indicati sono stati autorizzati ad applicare solo al più tardi il 1° gennaio 1979 la nona direttiva. La Commissione delle Comunità europee aveva acconsentito al differimento della data di trasposizione nel diritto nazionale della sesta direttiva — evidentemente partendo dal punto di vista del divieto di retroattività — solo all'espressa condizione che restassero intatti gli effetti della sesta direttiva che non richiedono norme di attuazione nei singoli Stati e si fossero prodotti sino al giorno della notifica della nona direttiva. Il Consiglio delle Comunità europee non aveva però fatto propria tale riserva per quanto riguarda i diritti già sorti il 1° gennaio 1978. Se ne poteva desumere che il Consiglio intendesse consentire agli Stati membri la trasposizione nel diritto nazionale della sesta direttiva al più tardi entro il 1° gennaio 1979, senza attribuire ai cittadini degli Stati membri il diritto di far valere dinanzi ai giudici nazionali gli effetti della sesta direttiva già prodottisi prima di tale data. Andava cioè tenuto conto del fatto che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, la sesta direttiva non costituisce diritto nazionale e quindi il divieto di emanare leggi che impongono degli oneri con effetto retroattivo non vale comunque direttamente. L'efficacia diretta della sesta direttiva consiste piuttosto nel fatto che gli Stati membri non possono opporre ai singoli che invochino le disposizioni direttamente efficaci della direttiva stessa il fatto che essi, in contrasto con gli obblighi loro imposti dal Trattato CEE, hanno omesso di trasporre tempestivamente nel diritto nazionale la ripetuta direttiva, manifestando così una mancanza di lealtà nei confronti degli Stati contraenti. Questa violazione del Trattato potrebbe però non sussistere per l'anno 1978 di cui si tratta, perché l'art. 1 della nona direttiva ha prorogato inderogabilmente al 1° gennaio 1979 il termine per la trasposizione nel diritto nazionale della sesta direttiva.

10. In forza dell'art. 20 del protocollo sullo Statuto della Corte di giustizia delle Comunità europee sono state presentate osservazioni scritte da parte dell'attrice nella causa principale, rappresentata da Joachim Huppenkothen, consulente fiscale; dal Governo italiano, rappresentato dal suo agente, sig. Marcello Conti,

avvocato dello Stato, e dalla Commissione, rappresentata da Erich Zimmermann, consigliere giuridico dalla Commissione assistito dall'avv. Wolf-Dietrich Krause-Ablass, del foro di Düsseldorf.

11. Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

II — Le osservazioni scritte presentate alla Corte

1. La sig.ra *Kloppenburg*, attrice nella causa principale, sostiene essere indubitabile il fatto che la nona direttiva non può ledere i diritti soggettivi che il cittadino della Comunità, assoggettato all'imposta, ha acquistato durante il primo semestre del 1978 in forza della sesta direttiva. Quando la Commissione ha deciso di prorogare di un anno il termine entro il quale gli Stati che ancora non l'avevano fatto dovevano trasporre la sesta direttiva nel loro diritto nazionale, l'ha fatto con l'esplicita riserva che tale proroga deve lasciare intatti gli effetti di quelle norme contenute nella sesta direttiva che non richiedono l'adozione di provvedimenti interni di attuazione, se questi effetti si sono prodotti prima della notificazione della nona direttiva. Del resto il Consiglio ha riconosciuto espressamente in una «dichiarazione» allegata al protocollo del 26 giugno 1978 (riguardante la nona direttiva) che le persone soggette all'imposta hanno acquistato dei diritti fra il 1° gennaio ed il 26 giugno 1978.

L'attrice conclude che la questione pregiudiziale posta dal Finanzgericht va risolta in senso positivo.

2. Il *Governo della Repubblica italiana* sostiene che si debba dare una soluzione negativa alla questione sottoposta alla Corte dal Finanzgericht.

La riserva di cui sopra, formulata dalla Commissione nella proposta di proroga di un anno per l'attuazione della sesta direttiva, non è stata fatta propria dal Consiglio. Di essa, infatti, non vi è traccia né nel dispositivo né nella motivazione della nona direttiva, mentre l'interpretazione di una direttiva e la determinazione dei relativi effetti non può essere fondata che su quanto risulta dal testo della direttiva stessa, e non su dichiarazioni non pubblicate che non si sono tradotte in clausole specifiche dell'atto adottato. Ciò significa, evidentemente, che la deroga all'art. 1 della sesta direttiva accordata ad alcuni Stati membri deve essere riferita all'intero complesso dei possibili effetti giuridici di tutte le disposizioni della sesta direttiva. Il Consiglio ha evidentemente voluto evitare che nel territorio degli Stati membri che non avevano potuto condurre a termine, entro la data prevista, le procedure necessarie per adeguare alla direttiva la propria legislazione, si instaurasse, sia pure in via transitoria, un sistema ibrido e non coordinato composto, in parte, dalle vecchie disposizioni nazionali e in parte dalle disposizioni della sesta direttiva dotate dei requisiti della tassatività e della sufficiente precisione di contenuto.

Peraltro, l'efficacia pratica della dilazione accordata si sarebbe evidentemente vanificata se, prima della scadenza del termine prorogato, gli interessati avessero potuto, in tutto o in parte, invocare davanti ai giudici nazionali l'applicazione

delle disposizioni della sesta direttiva. Sarebbe invero del tutto contrario allo spirito e alla lettera della nona direttiva supporre che essa abbia voluto sopprimere soltanto per il semestre successivo alla sua emanazione gli effetti che la sesta direttiva avrebbe già prodotto, lasciando impregiudicati questi stessi effetti per il semestre anteriore.

D'altronde, come risulta dalla costante giurisprudenza della Corte, ribadita anche nelle sentenze 8/81 e 255/81, gli effetti secondari e riflessi che una direttiva può produrre nei confronti dei singoli sorgono o cadono con gli effetti primari e diretti che la direttiva stessa produce nei confronti dello Stato destinatario. Fino a che questi effetti primari non si producono, con la scadenza del termine, non si possono produrre neppure gli effetti riflessi a vantaggio dei singoli. Così pure, se gli effetti primari della direttiva nei confronti dello Stato destinatario vengono temporaneamente rimossi per effetto della fissazione di un nuovo termine, anche successiva alla scadenza del termine originario, non possono non subire la stessa sorte anche gli eventuali effetti riflessi che, in mancanza di questa fissazione di un nuovo termine, si sarebbero potuti produrre.

Il Governo italiano contesta che questa interpretazione della nona direttiva implichi una soluzione contraria al principio fondamentale dell'irretroattività delle leggi sfavorevoli al singolo e che, quindi, se così interpretata, la nuova direttiva sarebbe illegittima. Anzitutto per giudicare della legittimità di una direttiva, bisogna aver riguardo ai suoi effetti primari e diretti nei confronti degli Stati destinatari. In secondo luogo, il principio fondamentale dell'irretroattività è generalmente riconosciuto soltanto con riguardo alle norme penali ed, eventualmente, ad altre norme sanzionatorie di analoga natura e portata. Infine è inesatto configurare senz'altro come norma «sfavorevole al singolo» una disposizione che elimini un'esenzione in materia di IVA. Infatti, mentre per un determinato soggetto può essere più conveniente il regime di esenzione, per un altro soggetto, che operi in condizioni diverse, il regime stesso può risultare più gravoso.

In base alle considerazioni esposte il Governo italiano ritiene che il quesito posto dal Finanzgericht debba risolversi nel senso che la disposizione relativa all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto delle operazioni di negoziazione di crediti (art. 13, parte B, lett. d), n. 1, della sesta direttiva) non può essere fatta valere dai singoli per periodi anteriori al 1° gennaio 1979.

3. La *Commissione* rileva che, nella fattispecie in esame, l'esenzione fiscale è stata prevista da una direttiva non ancora trasposta nel diritto nazionale. Il caso in cui il singolo può a titolo eccezionale invocare la disposizione di una direttiva ancora prima che questa sia trasposta, altro non è che del corrispettivo dell'obbligo imposto dal diritto comunitario allo Stato membro. Ciò non basta per costituire, in capo al singolo, una posizione giuridica direttamente protetta, ma è sufficiente tutt'al più a creare un'aspettativa. Se l'istituzione comunitaria competente decide di prorogare, senza restrizioni, il termine inizialmente fissato per la trasposizione della direttiva, in caso di dubbio, bisogna partire dal principio che questa proroga implica ugualmente la proroga, senza restrizioni — cioè anche per i periodi già trascorsi — dell'obbligo impo-

sto agli Stati membri e, perciò, la soppressione con effetto retroattivo della possibilità per il singolo di valersi della direttiva, possibilità connessa all'obbligo degli Stati membri. Se, invece, in un caso particolare, la possibilità di valersi della direttiva deve rimaner ferma, ciò deve essere precisato espressamente, in un modo o nell'altro, dall'istituzione comunitaria competente. A giudizio della Commissione, ciò è quanto è avvenuto per la nona direttiva. Questa contempla la possibilità di cui sopra durante il periodo compreso tra il 1° gennaio 1978 e la data della notificazione della direttiva agli Stati membri interessati.

Per ben comprendere la nona direttiva, è necessario in primo luogo esaminarne la genesi. Alla data stabilita per la scadenza del termine fissato all'art. 1 della sesta direttiva (1° gennaio 1978) solo il Belgio ed il Regno Unito avevano proceduto alla trasposizione della direttiva nel diritto interno. All'inizio dell'anno 1978, gli altri Stati membri si erano dunque esposti ad un duplice rischio: in primo luogo, quello di essere sottoposti, ad opera della Commissione, ad una procedura per trasgressione del Trattato e, in secondo luogo, al fatto che talune categorie professionali esonerate in base alla sesta direttiva dall'imposta sul valore aggiunto richiamassero la giurisprudenza della Corte relativa alla possibilità di valersi delle direttive per rifiutare il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto a partire dal 1° gennaio 1978. È questo il motivo per cui, a partire dal febbraio del 1978, la Commissione è stata oggetto di crescenti pressioni miranti a farle presentare il più rapidamente possibile una proposta di proroga del termine fissato dalla sesta direttiva per la sua trasposizione nel diritto interno. Siccome, una volta scaduto il termine inizialmente previsto, una proroga della data di trasposizione delle direttive doveva necessariamente dar luogo ad un conflitto riguardante i diritti che alcune categorie professionali avevano potuto acquistare il 1° gennaio 1978, la Commissione ha esitato a lungo prima di esaudire i desideri degli Stati membri. Quando finalmente si è decisa a proporre al Consiglio la proroga del termine, l'ha fatto solamente sotto la riserva espressa, formulata nell'art. 1, seconda frase, della proposta di nona direttiva presentata dalla Commissione al Consiglio il 25 luglio 1978 (GU C 141, pag. 3):

«Questa deroga non pregiudica gli effetti delle disposizioni della direttiva 77/388/CEE le quali non richiedono l'adozione di provvedimenti nazionali di attuazione, se questi effetti si sono prodotti prima della data di notificazione».

Contrariamente alla proposta della Commissione, e che peraltro il Parlamento Europeo ha fatto propria quando è stato consultato, il Consiglio non si è dichiarato disposto ad includere nella nona direttiva una riserva a favore dei diritti già acquistati a partire dal 1° gennaio 1978. per questo motivo un allegato al processo verbale della riunione del Consiglio del 26 giugno 1978 contiene la seguente dichiarazione:

«Il Consiglio constata che la presente direttiva non può pregiudicare i diritti acquistati dai singoli fra il 1° gennaio 1978 e l'entrata in vigore di questa direttiva».

La Commissione aggiunge che il summenzionato processo verbale della riunione del Consiglio contiene anche una dichiarazione della Commissione nella quale questa afferma di deplorare il fatto che la seconda frase dell'art. 1 del suo progetto sia stata soppressa, constatando che con l'adozione della direttiva munita di una dichiarazione relativa alla conservazione dei diritti acquisiti, il Consiglio accoglie il punto di vista della Commissione riguardo all'inviolabilità di questi diritti ed interpreta l'art. 1 in questo senso.

Non vi è dubbio che la dichiarazione del Consiglio sopracitata verta sulla possibilità di valersi di determinate disposizioni della sesta direttiva, il che implica che la proroga del termine contemplata dalla nona direttiva non ha soppresso detta possibilità, già esistente nel primo semestre dell'anno 1978. Il fatto che, contrariamente alla proposta della Commissione, la riserva concernente il mantenimento della detta possibilità sia stata iscritta, non già nella direttiva stessa, ma nel processo verbale, può spiegarsi con la circostanza che, al momento dell'adozione della nona direttiva, non estisteva ancora alcuna pronunzia della Corte sul punto se talune disposizioni della sesta direttiva, ed eventualmente quali, soddisfino le condizioni per poter essere fatte valere dal singolo, di modo che il Consiglio non voleva pronunciarsi a tal proposito. Siccome nelle sopra ricordate sentenze 8/81 e 255/81 la Corte ha stabilito che per ciò che concerne l'esenzione fiscale per le operazioni di negoziazione di crediti di cui all'art. 13, parte B, lett. d), n. 1, della sesta direttiva, le condizioni per poterla far valere sono soddisfatte, questa possibilità deve sussistere ugualmente, vista la dichiarazione figurante nel processo verbale del Consiglio, per il primo semestre del 1978.

La Commissione propone quindi di dare la seguente soluzione alla questione sollevata dal Finanzgericht:

«Le disposizioni relative all'esenzione dall'imposta sull'entrata per le operazioni di mediazione di crediti di cui all'art. 13, parte B, lett. d), n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 388, potevano essere fatte valere dal 1° gennaio 1979 in mancanza di disposizioni nazionali d'attuazione di detta direttiva, da un mediatore di crediti che si fosse astenuto dal rivalersi dell'imposta, senza che lo Stato potesse opporgli tale mancata attuazione».

All'udienza del 9 novembre 1983, hanno presentato osservazioni orali l'attrice nella causa principale, rappresentata dal sig. H. Huppenkothen, il Finanzamt Leer, rappresentato dal sig. Ellers, il Governo italiano, rappresentato dal sig. Conti e la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. W.-D. Krause-Ablass.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni all'udienza del 13 dicembre 1983.

In diritto

1 Con ordinanza 3 marzo 1983, giunta alla Corte di giustizia il successivo 28 aprile, il Niedersächsisches Finanzgericht ha sollevato, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. d), n. 1, della sesta direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri

relative alle imposte sull'entrata — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), e dell'art. 1 della nona direttiva del Consiglio 26 giugno 1978, n. 78/583, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata (GU L 194, pag. 16), onde far stabilire se detta disposizione della sesta direttiva potesse venir invocata dai mediatori di crediti per il primo semestre del 1978.

2 Si deve ricordare che, ai sensi dell'art. 1 della sesta direttiva del 17 maggio 1977, gli Stati membri dovevano adottare, al più tardi entro il 1° gennaio 1978, le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative necessarie per adeguare il loro regime di imposta sul valore aggiunto alle esigenze della direttiva. Poiché vari Stati membri, fra i quali la Repubblica federale di Germania, non erano stati in grado di effettuare tempestivamente gli adattamenti necessari, il 26 giugno 1978 il Consiglio emanava la nona direttiva indirizzata a detti Stati membri e li autorizzava ad applicare la sesta direttiva non oltre il 1° gennaio 1979. La nona direttiva veniva notificata ai destinatari il 30 giugno 1978.

3 Solo con la legge 26 novembre 1979 (Bundesgesetzblatt I, pag. 1953), entrata in vigore il 1° gennaio 1980, la Repubblica federale di Germania ha posto in atto la sesta direttiva. Orbene, nelle sentenze 19 gennaio 1982 (Becker, 8/81, Racc. pag. 53) e 10 giugno 1982 (Grendel, 255/81, Racc. pag. 2301), la Corte ha affermato che la disposizione relativa all'esonero dall'imposta sull'entrata per le operazioni di mediazione di crediti contemplata dall'art. 13, parte B, lett. d), n. 1, della sesta direttiva, poteva esser fatta valere a decorrere dal 1° gennaio 1979, in caso di mancata attuazione della direttiva stessa, dal mediatore di crediti, che non si fosse rivalso dell'imposta, senza che lo Stato potesse eccepire nei suoi confronti tale mancata attuazione.

4 Emerge dal fascicolo che l'attrice nella causa principale, sig.ra Gerda Kloppenburg (in prosieguo: l'attrice), gestisce un'agenzia di crediti e ipoteche nella Repubblica federale di Germania. Per il primo semestre del 1978, essa chiedeva l'esonero dall'imposta sull'entrata in virtù degli artt. 1 e 13, parte B, lett. d), n. 1, della sesta direttiva.

5 Il Finanzamt Leer respingeva la domanda e applicava alle operazioni dell'attrice l'aliquota normale, a norma della legge nazionale a quell'epoca non ancora modificata.

6 L'attrice, richiamandosi alle sentenze summenzionate, impugnava questo provvedimento dinanzi al Finanzgericht, il quale ha sospeso il giudizio ed ha sottosposto alla Corte la seguente questione:

«Se, per il periodo 1° gennaio 1978 - 30 giugno 1978, un mediatore di crediti potesse far valere la disposizione relativa all'esenzione dall'imposta sull'entrata per le operazioni di mediazione di crediti di cui all'art. 13, parte B, lett. d), n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 388, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sull'entrata — sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme — in caso di mancata attuazione della direttiva, qualora non si fosse rivalso dell'imposta, sebbene a norma dell'art. 1 della nona direttiva del Consiglio 26 giugno 1978, n. 583, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sull'entrata, gli Stati membri in essa indicati siano autorizzati ad applicare la direttiva n. 77/388 al più tardi il 1° gennaio 1979».

7 Onde risolvere la questione è opportuno in primo luogo esaminare la situazione giuridica degli operatori economici durante il primo semestre del 1978, cioè prima che la nona direttiva entrasse in vigore per effetto della notifica agli Stati membri destinatari.

8 Durante questo periodo, gli operatori economici stabiliti in uno degli Stati membri che non avevano adempiuto l'obbligo di adeguare la legislazione alla sesta direttiva entro il 1° gennaio 1978, si trovavano di fronte ad una mancata attuazione della direttiva, che poteva implicare la disapplicazione, da parte delle autorità fiscali, degli esoneri ivi contemplati a favore di taluni di detti operatori. Questa situazione era identica a quella da cui sono scaturite le sentenze summenzionate 19 gennaio e 10 giugno 1982.

9 Ne consegue che, durante questo periodo, il mediatore di crediti che non avesse esercitato rivalsa, era legittimato a chiedere l'esonero contemplato dall'art. 13, parte B, lett. d), n. 1, della sesta direttiva, senza che lo Stato inadempiente potesse eccepire nei suoi confronti la mancata attuazione della direttiva stessa.

10 Perciò, il solo problema nuovo che sorge nel presente caso è se la posizione giuridica di detto operatore economico sia stata modificata, con effetto retroattivo, dalla nona direttiva. È quindi opportuno, in secondo luogo, esaminare questa direttiva onde stabilire se essa intendesse tale effetto e, in caso affermativo, se questo intento fosse legittimo.

11 A questo proposito, si deve sottolineare, come la Corte ha già fatto più volte, che la legislazione comunitaria dev'essere certa e la sua applicazione dev'essere prevedibile per gli amministrati. Il posticipare l'entrata in vigore di un atto che ha portata generale, dopo la scadenza del termine inizialmente contemplato, può di per sé ledere detto principio. Se la proroga tende a privare i singoli dei diritti che l'atto iniziale ha già attribuito loro, questa conseguenza pone effettivamente in forse la validità dell'atto di modifica.

12 Tuttavia, tale questione di validità può sorgere solo se l'intento di produrre la conseguenza sopra indicata emerge chiaramente dall'atto di modifica. Orbene, ciò non vale per la nona direttiva. Questa contiene solo una semplice proroga del termine per l'attuazione della sesta direttiva, destinata agli Stati membri che non avevano potuto portare a termine, entro la data inizialmente stabilita, il procedimento legislativo necessario per adeguare le loro leggi in materia d'imposta sul valore aggiunto. Essa non indica affatto che la proroga modifichi la situazione degli operatori economici per quel che riguarda le operazioni da essi effettuate prima dell'entrata in vigore dell'atto che modifica il termine per l'attuazione.

13 Ne consegue che la nona direttiva va interpretata nel senso che non ha effetto retroattivo sotto questo profilo.

14 Si deve quindi risolvere la questione sollevata nel senso che, in caso di mancata attuazione 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 — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme — il mediatore di crediti poteva invocare la disposizione relativa all'esonero dalla tassa contemplata all'art. 13, parte B, lett. d), n. 1, di detta direttiva, per operazioni effettuate tra il 1° gennaio e il 30 giugno 1978, se non aveva esercitato rivalsa.

Sulle spese

15 Le spese sostenute dal Governo italiano e dalla Commissione, 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, cui spetta quindi pronunciarsi sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE

così dichiara:

In caso di mancata attuazione 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 — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme — il mediatore di crediti poteva invocare la disposizione relativa all'esonero dalla tassa contemplata all'art. 13, parte B, lett. d), n. 1, di detta direttiva, per operazioni effettuate tra il 1° gennaio e il 30 giugno 1978, se non aveva esercitato rivalsa.

Mertens de Wilmars Koopmans Bahlmann

Galmot Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Bosco Due Everling Kakouris

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 22 febbraio 1984.

Il cancelliere

P. Heim

Il presidente

J. Mertens de Wilmars