CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JOSÉ LUÍS DA CRUZ VILAÇA

presentate il 27 gennaio 1988 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Il « London Value Added Tax Tribunal » ci ha sottoposto, a norma dell'art. 177 del trattato, diverse questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 27 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme [1] — nonché sulla validità di una decisione del Consiglio che, in forza di detto articolo, ha autorizzato il Regno Unito ad istituire, per due anni, un provvedimento in deroga, onde evitare talune evasioni fiscali [2].

I — Gli antefatti della lite

2. Le questioni sono sorte nell'ambito di liti nelle quali due imprese inglesi — la Direct Cosmetics Ltd e la Laughtons Photographs Ltd — contestano l'applicazione nei loro confronti del provvedimento in deroga; si tratta essenzialmente dell'accertamento dell'imponibile per l'IVA gravante sulle operazioni di queste società, la cui particolare natura ha dato origine a tale applicazione.

3. La causa di cui ci occupiamo oggi è il seguito di una precedente già decisa dalla Corte [3], nella quale di fronte al giudice nazionale stavano una delle società attualmente in giudizio (la Direct Cosmetics) e i Commissioners of Customs and Excise. La controversia verteva allora sulla necessità o meno di comunicare alla Commissione, in forza dell'art. 27, n. 2, della sesta direttiva, un emendamento della disciplina tributaria inglese che derogava alla base imponibile definita in quella direttiva.

4. Conformandosi alla sentenza della Corte, che ha considerato detto emendamento una « misura speciale » ai sensi dell'art. 27, n. 1, quindi subordinata all'autorizzazione del Consiglio, il 15 marzo 1985 il Regno Unito informava la Commissione del tenore del provvedimento in deroga alla sesta direttiva che intendeva adottare.

5. In base alla relativa notifica, detta deroga, limitata al periodo di due anni, aveva lo scopo di fronteggiare l'evasione fiscale mediante l'adozione di un sistema speciale di liquidazione dell'IVA nelle ipotesi in cui il sistema di vendita di talune imprese si basasse sulla vendita di merci a rivenditori non soggetti a tributi.

6. Conformemente all'art. 27, n. 3, la Commissione informava gli altri Stati membri della domanda presentata; poiché la pratica

* Traduzione dal portoghese.

1 — GU L 145 del 13.6.1977, n. 1.

2 — Decisione n. 85/369/CEE avente effetto dal 13 giugno 1985 (GU L 199 del 13.7.1985, n. 60).

3 — Sentenza 13 febbraio 1985, causa 5/84, Direct Cosmetics, Racc. 1985, pag. 617.

non è stata sottoposta all'esame del Consiglio da uno degli Stati membri o dalla stessa Commissione entro due mesi a decorrere dalla data di detta informazione, la deroga si considerava tacitamente autorizzata a decorrere dal 13 giugno 1985, a norma dell'art. 27, n. 4 [4].

7. Dopo detto emendamento, il n. 3 dell'allegato IV del VAT Act 1983 recitava:

« Qualora

a) l'attività svolta da un soggetto d'imposta consista in tutto o in parte nel fornire ad un certo numero di persone delle merci destinate ad essere vendute al minuto dalle stesse o da terzi, e

b) dette persone non siano soggette a tributi, i Commissioners possono 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 da esso fornite sarà considerato essere il valore commerciale di vendita al minuto ».

8. Rispetto al testo vigente in precedenza (il n. 2 dell'allegato III del Finance Act del 1972, nella versione originaria), la modifica apportata col n. 3 dell'allegato IV del VAT Act era costituita essenzialmente dalla soppressione del riferimento che vi si faceva all'esigenza di « tutelare gli interessi del tesoro ».

9. Con provvedimenti rispettivamente 25 giugno 1985 e 5 luglio 1985, il cui testo (identico nei due casi) si considera qui riprodotto, i Commissioners of Customs and Excise applicavano detta norma alle società Laughtons Photographs e Direct Cosmetics.

10. È evidente l'importanza di questi atti per i destinatari, se teniamo presente le particolarità dei rispettivi sistemi di vendita. Queste sono riferite nella relazione d'udienza e al sistema della Direct Cosmetics si era già fatto riferimento nella sentenza 13 febbraio 1985.

11. Basterà ora ricordare che la Direct Cosmetics si è specializzata nella vendita diretta di prodotti cosmetici che non possono smerciarsi attraverso i normali canali commerciali (eccedenze, fine serie, prodotti non più fabbricati, confezioni natalizie rimaste invendute, ecc.). Questi prodotti vengono acquistati direttamente dalla Direct Cosmetics presso i produttori a prezzo ridotto e vengono poi rivenduti in ospedali, imprese ed uffici da agenti che incassano il prezzo di listino dell'impresa, trasmettendole il ricavato delle vendite; se il ricavato viene trasmesso entro 14 giorni, gli agenti possono trattenere una commissione del 20%, che costituisce la loro remunerazione.

12. Nel caso della Laughtons Photographs, l'impresa si è specializzata in fotografie scolastiche, singole o di gruppo, vendute in

4 — Decisione 85/369/CEE, pubblicata nella GU L 199 del 13.7.1985, pag. 60.

blocco alle scuole, che le rivendono poi alle famiglie degli studenti ad un prezzo che la società ignora se sia normale o superiore a quello che essa fattura.

13. È importante rilevare che gli agenti tramite i quali vengono venduti i prodotti della Direct Cosmetics sono esenti dall'IVA, dato che il volume delle loro vendite non raggiunge il minimo contemplato dalle leggi britanniche, conformemente all'art. 24 della sesta direttiva; del pari, le scuole non sono soggette all'IVA per le fotografie che vengono loro vendute dalla Laughtons Photographs e che esse rivendono.

14. È questo il contesto in cui le due imprese hanno adito il London Value Added Tax Tribunal. Dinanzi ad esso hanno dedotto l'invalidità dei provvedimenti dei Commissioners, in quanto esulanti dal campo degli scopi perseguiti dall'art. 27, n. 1, della sesta direttiva e della decisione di autorizzazione del Consiglio 31 luglio 1985; esse sostenevano — d'altro canto — che doveva applicarsi l'art. 11, lett. A, n. 1, sub a), della sesta direttiva, al quale si dovrebbe attribuire efficacia diretta, e in forza del quale l'IVA sarebbe dovuta unicamente sulla contropartita da esse effettivamente percepita.

15. I Commissioners ribattevano a questi argomenti come segue:

a) l'art. 11, lett. A, n. 1, sub a), è stato trasposto nell'ordinamento inglese;

b) il loro avviso era perfettamente legittimo, in quanto basato su una deroga validamente autorizzata dal Consiglio dei ministri;

c) il provvedimento impugnato era legittimo in quanto consentiva di sottoporre a tributo l'intero valore della merce nella fase della vendita al minuto.

II — Le questioni pregiudiziali

16. Il tribunal ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte di giustizia cinque questioni pregiudiziali:

« 1) Se un provvedimento, come quello contenuto nel § 3, allegato IV, del Value Added Tax Act 1983, rientri nei limiti stabiliti dall'art. 27, n. 1, della sesta direttiva, oppure ecceda quanto è strettamente necessario.

2) Se un provvedimento del genere che si applichi:

a) al contribuente che si ammette eserciti un'attività commerciale senza l'intenzione di evadere o di eludere l'imposta sul valore aggiunto e pratichi un metodo di vendita dovuto esclusivamente a considerazioni di carattere commerciale;

b) al contribuente che si ammette eserciti un'attività commerciale senza l'intenzione di evadere o di eludere l'imposta sul valore aggiunto e pratichi un metodo di vendita dovuto esclusivamente a considerazioni di carattere commerciale, benché possa avere, come risultato oggettivo, l'immunità da una parte dell'imposta;

c) ad alcuni contribuenti che vendono direttamente a rivenditori che non sono soggetti passivi, ma non ad altri che agiscono nello stesso modo,

rientri nella deroga consentita dall'art. 27, n. 1, della sesta direttiva oppure ecceda quanto è strettamente necessario.

3) Se detto provvedimento si possa applicare ai contribuenti le cui attività esulino dallo scopo perseguito dall'art. 27 della menzionata sesta direttiva o dai termini della domanda d'autorizzazione o dell'effettiva autorizzazione del Consiglio dei ministri.

4) Se la decisione d'autorizzazione del Consiglio dei ministri sia nulla o inefficace per motivi di natura sostanziale o procedurale, come il fatto che il Consiglio dei ministri o gli Stati membri non abbiano valutato il provvedimento né con riguardo ai criteri contemplati dall'art. 27 della sesta direttiva, né alla luce del principio di proporzionalità, né rispetto ai principi fondamentali della sesta direttiva, oppure non siano stati informati che il provvedimento non poteva essere valutato in tal modo.

5) Se la decisione d'autorizzazione del Consiglio dei ministri implichi che il singolo contribuente, come l'attrice nella causa principale, che si ammette eserciti un'attività commerciale senza l'intenzione di evadere o di eludere l'imposta sul valore aggiunto, non può pretendere di pagare l'imposta in conformità all'art. 11, lett. A, n. 1, sub a), della sesta direttiva sull'imposta sul valore aggiunto ».

17. Bisogna riordinare le questioni testé citate, la cui formulazione non giova alla chiarezza necessaria per le soluzioni da dare.

18. Infatti, le due prime questioni si riferiscono allo stesso problema generale (ambito della deroga contemplata dall'art. 27, n. 1, della sesta direttiva) mentre la seconda mette in risalto alcuni aspetti del problema generale già impostato nella prima.

19. A sua volta, la quinta questione è strettamente connessa all'esame delle prime due, giacché la disapplicazione dell'art. 11, lett. A, n. 1, sub a), dipende dall'applicazione di un provvedimento di deroga validamente autorizzato.

20. Con le diverse questioni suesposte il giudice a quo vuol sapere, in definitiva:

1) Se l'art. 27, n. 1, della sesta direttiva consenta che un provvedimento speciale in deroga si applichi nel caso di immunità fiscale oggettiva, nel quale è provato non esservi alcun intento di frode da parte degli operatori economici interessati.

2) Se un provvedimento speciale, in deroga alla sesta direttiva, come quello di cui al n. 3 dell'allegato IV del VAT Act del 1983, rientri in quanto contempla detto art. 27, n. 1, oppure sia sproporzionato allo scopo perseguito, che è quello di evitare talune evasioni o immunità fiscali.

3) Se l'art. 27, n. 1, sia compatibile con l'applicazione del provvedimento surriferito soltanto ad alcuni dei soggetti che vendono direttamente a rivenditori non soggetti ad imposta.

4) Se, come conseguenza delle soluzioni dei quesiti di cui sopra, si debba escludere o meno l'applicazione dell'art. 11, lett. A, n. 1, sub a).

21. Quanto alla prima parte della terza questione, la soluzione scaturisce inevitabilmente, senza bisogno di ulteriori considerazioni, dalle soluzioni di quelle precedenti, e forse è già contenuta nello stesso enunciato della questione; nella parte finale, detta questione solleva infatti il problema dei termini in cui, ai sensi dell'art. 27, n. 4, si può considerare tacitamente concessa l'autorizzazione del Consiglio dei ministri per l'adozione dei provvedimenti in deroga.

22. La quarta questione riguarda poi il problema delle condizioni di validità della decisione tacita di autorizzazione del Consiglio. È un problema che non si può fare a meno di esaminare unitamente alle altre questioni sollevate dal giudice a quo.

23. Considererò tutte le questioni sollevate come veri problemi d'interpretazione dell'art. 27 e prospetterò le soluzioni tenendo presente la natura particolare del procedimento di rinvio pregiudiziale, inadeguato per effettuare l'interpretazione del diritto nazionale e per vagliarne la compatibilità col diritto comunitario.

III — Il sistema generale dell'imposta sul valore aggiunto

24. *A* — Per risolvere le varie questioni, bisogna cominciare col prendere in considerazione il sistema generale comunitario dell'IVA, come è definito dalla sesta direttiva e da quelle precedenti, in particolare dalla prima e dalla seconda direttiva IVA.

25. *B* — Queste due ultime direttive, entrambe dell'11 aprile 1967, hanno posto, com'è noto, le basi dell'uniformazione dei sistemi nazionali di imposta sull'entrata nei paesi della Comunità.

26. La prima direttiva [5] ha reso obbligatoria dal 1 gennaio 1970 (data poi spostata al 1° gennaio 1972) l'adozione dell'IVA, nell'intera area comunitaria, in sostituzione delle imposte cumulative in precedenza vigenti in quasi tutti gli Stati membri (salvo in Francia).

27. A sua volta, la seconda direttiva [6] ha inteso fissare alcuni principi generali, pur se piuttosto elastici, ai quali doveva informarsi l'IVA comunitaria.

28. *C* — Rispetto alle imposte cumulative, il sistema di tassazione del valore aggiunto presenta innegabili vantaggi: infatti è un tipo d'imposta *neutra* nel trattamento fiscale tanto dei negozi nazionali quanto di quelli internazionali.

29. Da un lato, l'IVA è un'imposta che non incide sul grado d'integrazione dell'attività produttiva: il contenuto fiscale di un bene rimane invariato, indipendentemente dall'estensione del processo produttivo, dal momento che dipende unicamente dal maggior valore acquisito in ogni fase, mentre in ciascuna di queste sono detraibili le imposte comprese nel prezzo dei beni intermedi e

5 — GU 1967 del 14.4.1967, pag. 1301.
6 — GU 1967 del 14.4.1967, pag. 1303.

delle attrezzature (vedasi prima direttiva, 8° considerando, ed art. 2, 2° comma). L'importante è che la somma dell'IVA da applicarsi in tutte le fasi al valore aggiunto in ciascuna di esse dovrà essere pari all'importo che risulterebbe dall'applicazione di un'imposta unica di uguale aliquota, gravante soltanto sulla vendita del bene da parte del dettagliante al consumatore finale. L'IVA presenta dunque come « un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione » (art. 2, primo comma, della prima direttiva).

30. D'altra parte, l'IVA consente facilmente il compenso fiscale alla frontiera, mediante rimborso all'esportatore delle imposte versate a monte e mediante applicazione alle merci importate, nel paese di distribuzione, dell'imposta gravante sulle analoghe merci nazionali. In questo modo si garantisce l'eliminazione delle discriminazioni tra prodotti nazionali ed importati e la soppressione degli ostacoli per la libera circolazione delle merci nell'ambito della Comunità, giacché non è possibile eliminare totalmente le frontiere fiscali mediante l'adozione del cosiddetto « principio dell'origine ».

31. Se questi sono alcuni degli scopi fondamentali che si intendono raggiungere mediante il sistema dell'IVA, è evidente che l'imposta dev'essere applicata nel modo più generale possibile, giacché nei confronti degli scopi prefissati la sua efficacia è tanto maggiore quanto più ampio è il numero di prodotti e servizi ai quali si applica e quanto più completa è la copertura dei negozi, dalla fase della produzione fino a quella della vendita al minuto. Come si sottolinea nel 5° considerando della prima direttiva « un sistema di imposta sul valore aggiunto raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile e se il suo campo d'applicazione abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione ».

32. Aggiungasi che la « generalizzazione » dell'IVA è un fattore essenziale per la sua efficacia finanziaria, che le consente di garantire un introito notevole con aliquote normali che rimangono entro limiti ragionevoli (4° considerando della seconda direttiva).

33. *D* — Orbene, è stata la sesta direttiva quella che ha consentito un notevole balzo in avanti nel perseguimento degli scopi dell'IVA sul piano comunitario, conferendo un significativo impulso al processo di armonizzazione fiscale.

34. In pratica, tanto la prima quanto la seconda direttiva, pur ponendo le basi dell'uniformazione dei sistemi nazionali di imposizione diretta, lasciavano sussistere la possibilità di svariate divergenze quanto al campo d'applicazione dell'imposta ed introducevano un numero ancora molto ristretto di nozioni comunitarie.

35. La sesta direttiva, invece, ha uniformizzato, per tutti gli Stati membri, la base di incidenza dell'IVA e si è tradotta, rispetto alla seconda direttiva, nella massima possibile generalizzazione dell'imposta.

36. Da un lato, la sesta direttiva ha reso obbligatoria l'inclusione, nell'imponibile, del valore aggiunto nella fase del commercio al minuto, il che — fino ad allora — era facoltativo.

37. D'altra parte, ha prescritto la tassazione dei servizi ed ha reso uniforme l'elenco delle esenzioni che gli Stati membri possono concedere.

38. Non si dimentichi poi che la sesta direttiva si riproponeva un altro scopo immediato, che era quello di creare i presupposti perché l'IVA potesse costituire una base di calcolo delle risorse proprie della Comunità; ciò rendeva indispensabile l'uniformazione dell'imponibile, condizione necessaria per l'equa ripartizione degli oneri tra i vari Stati membri.

39. *E* — L'intento di giungere all'imposizione più completa possibile su una base generale ed uniforme nell'intera Comunità, deve però tener conto vuoi delle esigenze politiche o sociali di escludere questa o quella operazione, queste o quelle categorie di operatori, vuoi del peso delle tradizioni e delle abitudini fiscali nazionali o delle difficoltà amministrative o di organizzazione economica, vuoi delle difficoltà, in casi particolari, di identificare con precisione e colpire esattamente i beni imponibili effettivi.

40. Per questo motivo da un lato la sesta direttiva ha dovuto necessariamente ammettere dei limiti per l'uniformazione dei regimi, dichiarando facoltativi taluni provvedimenti (esempio: art. 5, nn. 5, 7 e 8, art. 6, n. 3) o lasciando, in via transitoria o definitiva, taluni regimi a discrezione degli Stati membri o degli stessi soggetti passivi [esempio: art. 13, lett. c), regime delle piccole imprese, contemplato dall'art. 24; regimi speciali per i produttori agricoli, ai sensi dell'art. 25; disposizioni transitorie di cui all'art. 28].

41. Oltre a ciò la direttiva ha istituito un regime comune di esenzioni negli artt. da 13 a 16. Però queste, in pratica, si riducono ad alcuni tipi di negozi, molto difficili, se non impossibili, da includere nell'imponibile e ad un complesso di spese la cui esenzione si giustifica per gravi motivi di politica sociale.

42. Si è quindi andati il più lontano possibile nel determinare l'imponibile e, in compenso, si sono limitate al minimo indispensabile le deroghe al principio delle generalità dell'imposta.

43. Il che giustifica che di esse non si faccia un'interpretazione estensiva e, qualora siano in contrasto con la norma generale, le si interpreti invece restrittivamente.

44. D'altro canto, la sesta direttiva ha consentito l'adozione di taluni sistemi, data l'esigenza di far fronte a situazioni particolarmente complesse o che implicano il rischio di evasione, che sottrarrebbe all'imposizione parte dei beni tassabili.

45. Quindi, il secondo comma del n. 4 dell'art. 4, ampliando la definizione di soggetto passivo data dal n. 1, consente che gli Stati membri considerino « come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi ».

46. Lo stesso orientamento ha l'art. 27, che contempla, al n. 1, che « il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato

membro a mantenere o a introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali ».

47. Dato il tenore di questa disposizione, non è escluso che l'ambito dei provvedimenti in deroga comprenda l'art. 11, in particolare l'art. 11, lett. A, n. 1, sub a), il quale sancisce il principio secondo cui, in ciascun negozio (cessione di beni o prestazione di servizi), l'imponibile è normalmente costituito dalla controprestazione percepita o da percepire da parte del cedente o del prestatore di servizi.

48. Risulta dunque chiaro che il legislatore ha voluto che le soluzioni adottate in forza dell'art. 27 si scostassero il meno possibile dalla linea definita dalla disciplina di base. Per questo motivo, si è premurato di precisare che (seconda frase del n. 1) « le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale ».

49. Nello stesso modo, si deve ritenere che l'ammissibilità di provvedimenti speciali « per evitare talune frodi o evasioni fiscali » ha costituito una deroga che non vuole porsi in contrasto con la logica della sesta direttiva, anzi va nel senso della più completa realizzazione dei suoi obiettivi.

50. In definitiva, si tratta, in considerazione delle difficoltà che presentano talune situazioni concrete, di prevedere l'adozione di sistemi idonei a « raggiungere » l'imponibile, evitando che, date le speciali circostanze che caratterizzano i negozi in questione, una parte dello stesso sfugga al tributo, con eventuali distorsioni (non necessariamente dovute a « concorrenza sleale ») nel trattamento fiscale di situazioni che sono, sotto il profilo economico e commerciale, sostanzialmente identiche.

51. Tanto in questo caso, quanto in quello dei provvedimenti di semplificazione della riscossione dell'imposta, i provvedimenti possono assumere forme diverse[7]. Una di queste forme è, indubbiamente, quella usata dal Regno Unito nel n. 3 dell'allegato IV del VAT Act e che è stata applicata alle imprese attrici.

52. Resta da vedere se questa forma sia legittima e se la sua applicazione sia corretta.

53. Credo che i principi esposti sin qui consentano di prospettare la soluzione da dare a dette questioni.

IV — Esame delle questioni pregiudiziali

54. *A* — Il primo problema d'interpretazione sollevato dall'art. 27 è se esso consenta che vengano adottati provvedimenti speciali per combattere l'evasione solo se vi è l'*intenzione* di sottrarsi all'onere ovvero comprenda pure i casi nei quali l'immunità

7 — Vedasi la dichiarazione riportata negli atti della riunione del Consiglio nel corso della quale è stata adottata la sesta direttiva, dichiarazione citata dal Regno Unito nelle osservazioni ed alla quale si è richiamata la Corte nella sentenza 10 aprile 1984, causa 324/82, Commissione/Belgio, Racc. 1984, pag. 1861, in particolare pag. 1881, n. 26 della motivazione.

appare una conseguenza *obiettiva* delle prassi commerciali seguite dai contribuenti.

55. A questo proposito, le imprese attrici sostengono che (a parte i casi di semplificazione nella riscossione) l'art. 27 si può applicare unicamente a situazioni di evasione fiscale.

56. A mio parere, questo assunto non è corretto.

57. La lettera dell'art. 27 della sesta direttiva — in tutte le versioni consultate, compresa quella inglese — si riferisce, con chiarezza, a due concetti distinti, quello di *evasione* e/o di *elusione* fiscale, comprendendoli espressamente nel suo disposto, analogamente al considerando n. 17 della motivazione della direttiva.

58. In questo la direttiva si è scostata dall'art. 13 della seconda direttiva, che contemplava la possibilità di adozione, da parte degli Stati membri, di provvedimenti speciali solo « per evitare talune frodi ».

59. La differenza di redazione mette in evidenza che si è voluto ora comprendere l'« immunità obiettiva », ampliando la deroga ammessa.

60. La versione inglese della sesta direttiva è addirittura particolarmente eloquente a questo proposito. Infatti, mentre nell'art. 27 si parla di evitare « certain types of tax evasion or avoidance », il considerando n. 17 indica come obiettivo « to avoid fraud or tax avoidance », aggiungendo quest'ultima nozione (che corrisponde in portoghese a « evasão fiscal » e ad espressioni equivalenti nella maggior parte delle lingue latine) a quella di « fraud », che era l'unica menzionata nella seconda direttiva.

61. Lo scopo e lo spirito generale della norma — quali emergono dall'esposizione che ho testé fatto del sistema della sesta direttiva — corroborano questo modo di vedere. È noto che ci troviamo di fronte ad un'ipotesi di provvedimenti in deroga alle norme generali della direttiva (in particolare all'art. 11); ma si tratta di deroghe che, come faccio notare, non si può far a meno di collocare, dati i loro scopi ed i sistemi scelti, nel contesto dello spirito generale del sistema IVA.

62. D'altra parte è comprensibile la soluzione adottata dal legislatore della sesta direttiva: la limitazione dell'ambito dei provvedimenti in deroga alle ipotesi di frode non permetterebbe di conseguire, nella stessa misura, gli scopi della direttiva, che — per di più — rimarrebbero dipendenti dalla prova dell'intenzione, da fornirsi ogni volta, e darebbero, se ciò non bastasse, l'occasione per discriminazioni tra due imprese, una delle quali si fosse limitata, con propositi di elusione fiscale, ad imitare i metodi commerciali che l'altra aveva adottato già prima dell'istituzione dell'imposta.

63. Altro documento che presuppone la stessa intenzione è poi la già citata dichiarazione negli atti della riunione del Consiglio nella quale è stata approvata la sesta direttiva, secondo la quale i provvedimenti di prevenzione dell'evasione e dell'elusione potrebbero consistere, ad esempio, « in disposizioni miranti ad evitare la riduzione, ritenuta ingiustificata dallo Stato membro, dell'imponibile ».

64. Questa è pure l'opinione del governo della Repubblica federale di Germania, espressa nelle osservazioni presentate nel presente procedimento.

65. Si svuotano quindi di contenuto, a mio parere, gli argomenti che le due imprese hanno cercato di trarre dal raffronto letterale fra la sesta e la seconda direttiva.

66. Nemmeno mi pare che, nell'attuale stato del diritto comunitario, ciò pregiudichi lo spirito dell'art. 19 della seconda direttiva, i cui scopi sono sempre vincolanti per le istituzioni, nell'intento di eliminare le frontiere fiscali nella Comunità, conformemente all'art. 35 della sesta direttiva.

67. *B* — Dato il sistema sancito dall'art. 27, l'esame della validità di un provvedimento nazionale che deroga alla direttiva deve svolgersi su due piani distinti.

68. In primo luogo sotto il profilo dell'*autorizzazione* del Consiglio, prescritta dall'art. 27, n. 1: è necessario che sia stato portato validamente a termine il procedimento descritto ai nn. 2, 3 e 4 di detto articolo (notifica alla Commissione, informazione degli Stati membri, autorizzazione espressa o tacita); inoltre è necessario tener presente il tenore dell'autorizzazione e il rapporto nel quale essa si trova con la rispettiva domanda.

69. In secondo luogo, la validità del provvedimento dipende dalla sua compatibilità con gli *scopi* dell'art. 27 e con i *principi* generali della sesta direttiva.

70. Iniziamo dal primo dei due piani suddetti.

71. Come ha fatto notare l'avvocato generale VerLoren van Themaat nelle conclusioni per la prima causa Direct Cosmetics [8], i vari procedimenti istituiti dall'art. 27 mirano a garantire che « non vengano create deroghe al sistema normale (soprattutto dell'art. 11) della direttiva le quali non corrispondono ai criteri stabiliti dell'art. 27 ».

72. Per questo motivo il n. 2 dell'art. 27 stabilisce che nell'informare la Commissione lo Stato membro che intende adottare i provvedimenti in deroga fornirà del pari « tutti i dati atti alla valutazione ».

73. Orbene, queste garanzie devono valere anche per quelle disposizioni nazionali che — come quelle sulle quali verte il presente procedimento — contengono soltanto, a favore di taluni organi amministrativi, un'autorizzazione generica ad adottare provvedimenti individuali destinati, in particolare, ad impedire l'evasione o l'elusione fiscale. Non si potrebbe ammettere che, adottando una semplice disposizione di autorizzazione generica onde consentire agli organi competenti di derogare al sistema generale della sesta direttiva, gli Stati membri si sottraessero all'esame del loro provvedimento alla luce dei criteri dell'art. 27, consentendo l'adozione di disposizioni individuali di applicazione che, sfuggendo a questo esame, esulassero eventualmente da detti criteri.

74. Se, per soprammercato, la disposizione in questione è poco chiara circa i suoi scopi e l'ambito entro il quale deve effettuarsi la

8 — Racc. 1985, pag. 626.

sua applicazione, soltanto il vaglio del complesso di quegli elementi consentirà di concludere che non si tratta di un'autorizzazione completamente « in bianco » e che, quindi, è possibile valutarla alla luce dei criteri dell'art. 27.

75. A questo proposito, ricordo che la lettera in esame del provvedimento controverso deriva dalla soppressione, nella versione vigente in precedenza, dell'espressione « per tutelare gli interessi del tesoro », che compare nella sesta direttiva [9]. È questa la modifica sulla quale si è pronunciata la Corte nella prima causa Direct Cosmetics [10], dichiarandola (n. 27 della sentenza) tale da aver rotto qualsiasi nesso apparente tra i provvedimenti controversi e le eccezioni previste dall'art. 27, n. 1.

76. Poiché in questo modo è stato ampliato, in maniera apparentemente indeterminata, il potere di deroga attribuito ai Commissioners, la Corte ne ha concluso (n. 28 della sentenza) che era necessario effettuare una nuova notifica, a norma dell'art. 27, n. 2, onde consentire 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 ».

77. È stata questa la notifica effettuata dal Regno Unito il 15 marzo 1985, e — basandosi su questa notifica — la Commissione e gli Stati membri hanno potuto controllare quel rapporto di corrispondenza dal quale è scaturita l'autorizzazione tacita del Consiglio.

78. Possiamo concludere da ciò che gli elementi forniti con la notifica sono stati tali da permettere alla Commissione e agli Stati membri una valutazione ponderata e completa degli scopi, dell'ambito e del contenuto del provvedimento, rendendo possibile, come chiede il giudice a quo, il riconoscimento della validità dell'autorizzazione tacita che è stata concessa?

79. Su questo punto comincerò ad osservare che la notifica effettuata dalle autorità britanniche — riprodotta nel provvedimento di rinvio del « London Tribunal » — non solo contiene il testo del provvedimento speciale per il quale si chiedeva l'autorizzazione, ma, inoltre, contiene vari chiarimenti sugli scopi che persegue, sulla cronistoria della legge in questione e sulle circostanze nelle quali verrebbe applicata.

80. In particolare vi si fa richiamo al fatto che « nel Regno Unito alcune imprese appartenenti, ad esempio, al settore dei prodotti di bellezza, vendono i loro prodotti esclusivamente a dettaglianti che non devono essere iscritti al registro IVA e quindi vanno esenti dall'imposta. Pur se queste imprese e i dettaglianti non cercano deliberatamente di sottrarsi al pagamento dell'imposta, la loro organizzazione commerciale ha l'effetto che l'imposta sul valore aggiunto nella vendita del dettagliante al consumatore finale non viene pagata. Altre imprese che vendono prodotti analoghi, in situazioni di concorrenza diretta, ma mediante negozi al minuto registrati normalmente risultano quindi trovarsi in una situazione di svantaggio concorrenziale, dato che il prezzo dei loro prodotti nella vendita al consumatore

9 — Vedasi sentenza Direct Cosmetics del 13 febbraio 1985, n. 27 della motivazione.

10 — Sentenza citata.

finale comprende l'onere addizionale dell'IVA ».

81. Il testo della notifica aggiunge poi che il provvedimento in questione si sarebbe applicato solo ad imprese di un certo livello (« in a substantial way of business ») che svolgono la loro attività nel modo descritto. Chiarisce poi che il provvedimento non si sarebbe applicato agli altri grossisti che vendono a dettaglianti non registrati.

82. Mi pare ragionevole ritenere che una notifica fatta in questi termini contenga sostanzialmente gli elementi indispensabili per consentire ai rispettivi destinatari di rendersi conto dei suoi scopi e della sua portata e di chiedere, in caso di dubbio o di discordanza, che essa sia valutata dal Consiglio.

83. Nello stesso senso vanno le questioni del Consiglio nella presente causa.

84. In questo contesto è irrilevante la dichiarazione fatta da un membro del governo britannico durante un dibattito parlamentare, che le attrici nella causa principale hanno citato a sostegno della loro tesi.

85. *C* — Nella fattispecie ravviso però una circostanza anomala che complica la valutazione del problema.

86. In realtà, in seguito alla notifica fatta dal Regno Unito, la Commissione, a norma dell'art. 27, n. 3, della sesta direttiva, ha trasmesso a tutti gli Stati membri e al Consiglio, con lettere 12 aprile e 9 luglio 1985, informazioni circa la domanda di provvedimenti in deroga presentata dalle autorità britanniche.

87. Si è però verificato che le comunicazioni della Commissione parlavano, nella versione inglese, di « tax evasion », che in inglese significa « evasione » fiscale e non di « tax avoidance », che nella terminologia anglosassone meglio corrisponde a « elusione fiscale ».

88. La stessa terminologia è stata usata nel testo inglese della comunicazione di autorizzazione (85/369/CEE) pubblicata nella Gazzetta ufficiale del 31 luglio 1985 e, a quanto pare, è stata ripetuta in due altre versioni linguistiche.

89. Resosi conto dell'errore, il Consiglio pubblicava un corrigendum nella Gazzetta ufficiale L 93 del 7 aprile 1987, pag. 17. Tuttavia, l'equivoco è già stato soppresso nella pubblicazione nella Gazzetta ufficiale della nuova autorizzazione concessa per la conservazione in vigore di provvedimenti in deroga per altri due anni [11].

90. Il fatto testé citato è tale da ingenerare dubbi sull'ambito e sulla validità dell'autorizzazione tacita concessa dal Consiglio dei ministri e, quindi, sulla portata del provvedimento in deroga adottato dal Regno Unito.

91. A mio giudizio, questa circostanza non vizia però la ritualità della procedura seguita e — di conseguenza — la validità del provvedimento adottato dal Regno Unito, con il senso che, evidentemente, questi ha inteso dargli nella notifica.

11 — GU L 188 dell'8.7.1987, pag. 52.

92. Infatti, tutti gli Stati membri hanno ricevuto, insieme alla lettera della Commissione, il testo della notifica effettuata dal Regno Unito, la quale conteneva tutti i chiarimenti necessari per comprendere, nonostante l'errore terminologico o di traduzione, la portata del provvedimento in questione.

93. Osserverò in particolare che in detta notifica le autorità britanniche chiarivano espressamente che si trattava della situazione di imprese che non intendevano sottrarsi all'imposta, ma la cui organizzazione commerciale faceva sì che parte dell'imposta non venisse versata.

94. La maggior parte delle versioni linguistiche, compresa quella francese, non conteneva del resto — a quanto è stato spiegato — l'errore in questione. D'altronde è opportuno rilevare che la lettera della Commissione che non accompagnava il testo della notifica del Regno Unito precisava che si faceva riferimento all'evasione fiscale « in relazione al tipo di rete di distribuzione ».

95. Nulla lascia poi intendere che gli Stati membri siano stati indotti in errore sulla natura della deroga chiesta, dal momento che disponevano di tutti gli elementi per comprenderla.

96. Nessuno di essi — e nemmeno la Commissione — ha chiesto che l'argomento fosse sottoposto al vaglio del Consiglio, motivo per cui, a norma dell'art. 27, n. 4, la decisione di autorizzazione si considerò adottata a decorrere dal 13 giugno 1985. Come ha rilevato il Consiglio nelle sue osservazioni, in questa situazione si deve ritenere che è stato quest'ultimo, in quanto istituzione, quello che ha esaminato ed accettato il provvedimento proposto.

97. È questa l'autorizzazione tacita che è stata resa di pubblico dominio mediante pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale.

98. Orbene, non mi pare possibile altra interpretazione al di fuori di quella secondo cui detta autorizzazione tacita può solo avere estensione e senso esattamente identici a quelli che le sono stati attribuiti nella domanda di deroga presentata dallo Stato membro.

99. La modifica della portata del provvedimento notificato potrebbe solo aversi in esito alla valutazione da parte del Consiglio della notifica effettuata e del rifiuto da parte sua dell'autorizzazione richiesta.

100. Orbene, non solo questa valutazione non è stata chiesta, ma nessuno Stato membro ha poi mosso — a posteriori, almeno nelle osservazioni presentate nel presente procedimento — obiezioni, allegando il fatto suesposto, sulla regolarità del procedimento in esame.

101. Così stando le cose, non vedo come l'errore commesso possa, da solo, incidere sulla validità del provvedimento nazionale adottato in forza dell'autorizzazione tacita concessa; se così non fosse, verrebbero gravemente frustrate le legittime aspettative di uno Stato membro, in quanto verrebbe scalzata — per effetto di un errore di cui non è responsabile — la posizione giuridica che gli è attribuita dal diritto comunitario.

102. Nemmeno è lesa la posizione dei soggetti di diritto interessati dai provvedimenti adottati. I giudici nazionali — competenti ad applicare il rispettivo diritto interno — possono sempre, in caso di dubbio, chiedere

alla Corte di giustizia, a norma dell'art. 177, che fornisca loro gli elementi d'interpretazione del diritto comunitario che consentono loro di controllare la ritualità del procedimento seguito, che potrebbe essere contestata se, ad esempio, la Commissione o gli Stati membri fossero stati privati degli elementi necessari per valutare adeguatamente i termini della deroga chiesta.

103. Ma — come abbiamo visto — ciò non è avvenuto nel caso nostro.

104. *D* — Vediamo ora il secondo aspetto cui mi sono riferito.

105. Il provvedimento adottato dal Regno Unito è stato poi considerato, in subordine, nelle osservazioni presentate dalle due imprese nel presente procedimento, sproporzionato agli scopi che si propone di conseguire e per questo esce dai limiti posti dall'art. 27, n. 1.

106. *a)* In questo senso è qui opportuno ricordare, prima di tutto, la massima enunciata dalla Corte di giustizia nella sentenza Commissione/Belgio del 10 aprile 1984 [12], secondo la quale i provvedimenti speciali in deroga che gli Stati membri possono adottare per evitare talune evasioni o elusioni fiscali « non possono derogare, in via di principio, al rispetto della base imponibile dell'IVA di cui all'art. 11 se non nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale obiettivo ».

107. Orbene, abbiamo già visto che il principio generale della determinazione dell'imponibile è, conformemente all'art. 11, lett. A, n. 1, sub a) quello secondo cui esso è costituito, in ciascun negozio, dal valore della controprestazione percepita dal cedente del bene o dal prestatore del servizio. L'IVA è, per sua natura, un'imposta di consumo che mira, fondamentalmente, a colpire il consumatore finale dei beni, facendolo pagare in proporzione alla spesa [13]; per questo motivo l'imponibile dev'essere, di norma, costituito dal valore reale del negozio e non da valori presunti o normali.

108. Per questo motivo è opportuno vagliare l'entità della variazione introdotta da ogni provvedimento in deroga nell'imponibile generale dell'IVA, onde verificare se rimanga entro i limiti strettamente necessari.

109. Nel caso in esame, il governo britannico ha dichiarato che il risultato dell'applicazione del provvedimento in questione si limitava a consentire di colpire il valore aggiunto da talune categorie di intermediari, evitando le immunità fiscali e le distorsioni della concorrenza che deriverebbero dall'introduzione nel sistema di vendita di un ulteriore stadio costituito da agenti non soggetti ad imposta.

12 — Sentenza citata, n. 29.

13 — Non è questa la sede per discutere quale influenza abbia avuto sulla concezione fondamentale dell'IVA l'introduzione, nell'art. 11, lett. A, n. 1, sub a), della sesta direttiva, del richiamo alle « sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni », che le ha incluse nella controprestazione che costituisce l'imponibile dell'imposta. È una conseguenza del compromesso effettuato dalla direttiva tra l'IVA come imposta sulle imprese (« business tax ») e la stessa come imposta di co sumo, che colpisce, nel primo caso, il valore aggiunto al costo dei fattori e, nel secondo caso, il valore ai prezzi di mercato.

110. Il governo britannico sostiene che, così stando le cose, i dettaglianti altro non sono che la « longa manus » o l'« alter ego » del contribuente, in un sistema di vendita diretta al pubblico.

111. Orbene, esaminando nei particolari il provvedimento stesso, si rileva che questo contempla solo i casi nei quali tutta o una parte dell'attività (le spiegazioni contenute nella notifica parlano addirittura solo di attività esclusiva) di un contribuente consiste nel fornire a singoli non soggetti ad imposta merci destinate ad essere da questi vendute al minuto.

112. È d'uopo ammettere che, così stando le cose, e in assenza di provvedimenti particolari che disciplinano la materia, tutte o una parte preponderante delle vendite di detto contribuente giungerebbero al pubblico ad un prezzo che non includerebbe l'imposta normalmente dovuta sul valore aggiunto ai beni in questione al momento della vendita da parte del dettagliante.

113. L'imponibile non sarebbe allora più il valore finale di vendita al consumatore, dal momento che la differenza tra il prezzo finale e il prezzo praticato nella fase precedente non sarebbe soggetto ad imposta.

114. Se invece i beni fossero venduti direttamente al pubblico da parte del contribuente, tramite il suo personale o i suoi agenti remunerati con una commissione sulle vendite, l'IVA verrebbe inclusa nel prezzo intero di vendita al consumatore. Ci si troverebbe dunque di fronte ad una distorsione della concorrenza che stride con il sistema generale dell'IVA e che i provvedimenti in deroga come quelli di cui ci occupiamo mirano ad evitare.

115. Se questi provvedimenti non esistessero, detta distorsione della concorrenza stimolerebbe addirittura le imprese a modificare i loro metodi commerciali, sostituendo gli agenti remunerati a commissione con dettaglianti formalmente indipendenti e non soggetti a tributi. L'alterazione delle strutture sarebbe provocata dall'imposta, che perderebbe l'auspicata neutralità.

116. La necessità di provvedimenti speciali è, forse anche, particolarmente evidente nel caso del Regno Unito, dato il valore relativamente alto dell'esenzione ivi contemplata a favore delle piccole imprese.

117. A questo proposito va osservato che — come hanno sottolineato il Regno Unito e la Commissione — la situazione in esame non è equiparabile a quella del contribuente che effettua vendite normali a piccole imprese che rientrano nei limiti dell'esenzione.

118. In quest'ultimo caso, queste vendite non costituiscono, in generale, che una piccola parte del fatturato del cedente, che vende — in generale — tramite contribuenti registrati, quindi è solo una parte trascurabile sotto il profilo finale; le situazioni contemplate dai provvedimenti in deroga sono invece quelle delle imprese che vendono esclusivamente o essenzialmente secondo il metodo descritto.

119. Il governo britannico ha esposto, inoltre, che il sistema di vendita diretta di beni di consumo ha avuto uno sviluppo conside-

revole; nel 1985 ha raggiunto i 330 milioni di UKL, metà dei quali nel settore dei cosmetici e articoli di bellezza.

120. È quindi possibile concludere che gli scopi per i quali è stata chiesta l'autorizzazione del provvedimento in deroga del Regno Unito, invece di porla fuori dai limiti dell'art. 27, consentono di pensare che questa intende, in linea di massima, seguire la linea di orientamento generale della sesta direttiva.

121. *b)* Oltre a ciò, la domanda d'autorizzazione per i provvedimenti in deroga si è limitata a un periodo di due anni (poi prorogato di altri due), giacché il governo del Regno Unito si era impegnato a studiare, nel frattempo, la possibilità di modificare la normativa nazionale, in modo da conseguire gli stessi scopi senza derogare alla sesta direttiva.

122. *c)* D'altra parte, non mi pare sia stato dimostrato che altre soluzioni — come quella dell'art. 4, n. 4, 2° comma, o quella dell'art. 24, n. 3, 2° comma — fossero sempre praticabili o consentissero, in ogni caso, di raggiungere gli stessi scopi altrettanto efficacemente, a condizione che sussistano tutti i presupposti.

123. Infatti, per quel che riguarda il sistema contemplato dall'art. 4, n. 4, 2° comma, la sua applicazione dipende dal verificarsi di un complesso di condizioni cumulative: si pensi alla situazione di persone che svolgono attività commerciale « e siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti *finanziari, economici ed organizzativi* » (il corsivo è mio).

124. Questa formulazione non pare consenta di comprendere tutti i tipi di situazioni contemplate dal provvedimento in deroga del Regno Unito. Questo è evidentemente il caso della Laughtons Photographs, sul quale si discute nella causa principale. Le scuole alle quali essa vende le fotografie sono enti autonomi, e non vi sono tra la seconda e le prime degli stretti rapporti, come quelli prescritti dalla disposizione in questione.

125. Anche per le operazioni della Direct Cosmetics, è dubbio che possono rientrare nell'eventuale campo d'applicazione di detta disposizione.

126. Questo è stato ammesso anche dalla Commissione, la quale ha sconsigliato le autorità britanniche dal ricorrere a questa soluzione. A quanto pare, l'art. 4, n. 4, 2° comma costituisce un'eccezione o deroga alla definizione di « soggetto passivo » data al n. 1 dello stesso articolo e precisata, per il senso dell'espressione « in modo indipendente », nel n. 4, 1° comma.

127. Pare poi che, ammettendo la possibilità di quella eccezione o deroga, la sesta direttiva abbia cercato di rendere possibile un trattamento speciale di unità che, altrimenti, sarebbero considerate soggetti passivi indipendenti.

128. La stessa idea pare costituisca il fondamento della motivazione della stessa norma, come emerge dalla « proposta di sesta direttiva » presentata dalla Commissione al Consiglio il 29 giugno 1973 [14], nella quale si ri-

14 — Supplemento 11/73 al Bollettino delle Comunità europee, pag. 8.

corda l'opportunità di consentire agli Stati membri di « non collegare sistematicamente la qualità di soggetto passivo al concetto di indipendenza puramente giuridica, sia allo scopo di semplificazione amministrativa, sia per evitare taluni abusi (ad esempio il frazionamento di un'impresa in più soggetti passivi, allo scopo di fruire di un regime particolare) ».

129. Si trovavano in questa situazione le società i cui rapporti, per effetto dell'applicazione dell'IVA, costituivano oggetto delle controversie poi risolte con la sentenza della Corte nella causa Van Passen/Staatssecretaris van Financiën [15].

130. Gli agenti della Direct Cosmetics, invece, impiegati per conto di terzi nei rispettivi luoghi di vendita, prestano i loro servizi all'impresa ad orario ridotto, nelle ore libere e senza essere registrati come contribuenti dell'IVA.

131. Ad ogni modo, non pare che i risultati dell'ipotetica applicazione di questo sistema ad un'impresa come la Direct Cosmetics e ai suoi agenti fossero molto diversi da quelli di un provvedimento in deroga adottato conformemente ed entro i limiti stabiliti dall'art. 27.

132. Quanto alla possibilità di far ricorso all'art. 24, n. 3, escludendo gli intermediari in questione dal regime speciale previsto per le piccole imprese, è una scelta che presuppone considerazioni di carattere amministrativo e valutazioni di politica economica sulle quali è impossibile pronunciarsi in termini generali. In taluni casi questa soluzione potrà rivelarsi più onerosa o sproporzionata del provvedimento effettivamente adottato in forza dell'art. 27; in altri no.

133. *d)* Le due attrici nella causa principale hanno poi sollevato un altro problema, che hanno posto in relazione con l'inosservanza del principio di proporzionalità. Questo deriva dal fatto che nella notifica si precisa che il provvedimento in deroga si sarebbe applicato unicamente alle imprese « in a substantial way of business », tra quelle che operano nel modo descritto.

134. Per quelle due imprese, data l'imprecisione di questa espressione (che implica la necessità di delimitare la portata della nozione di « attività rilevante »), scaturirebbe un'autorizzazione eccessivamente ampia, che ridurrebbe la possibilità di valutare la compatibilità del provvedimento con l'art. 27.

135. Non mi pare che debba inevitabilmente essere così. Il riferimento in questione mira a limitare alle ipotesi fiscalmente rilevanti l'uso della deroga, contribuendo a mantenerlo entro limiti nei quali l'immunità fiscale che si vuol evitare non assuma entità consistente.

136. In questa misura è compatibile con lo spirito che ha determinato l'accoglimento, da parte dell'art. 24, dei regimi di esenzione per le piccole imprese e la loro adozione o conservazione in vigore da parte di taluni Stati membri.

137. L'importante è che l'esercizio del potere discrezionale che ne scaturisce possa

15 — Sentenza 12 giugno 1979, cause riunite 181 e 229/78, Racc. 1979, pag. 2063.

sempre essere controllato dai giudici competenti, onde garantire che rimanga nell'ambito degli scopi per i quali è stato autorizzato il provvedimento in deroga e che dallo stesso non scaturiscano lesioni di diritti dei contribuenti o di altri principi di cui si deve garantire la salvaguardia.

138. Orbene, non è stato nemmeno posto in discussione che il sistema giuridico britannico garantisca una tutela giurisdizionale adeguata sotto questo profilo; d'altra parte, il Regno Unito ha informato che i Commissioners avevano accertato che il provvedimento sarebbe stato applicato solo alle imprese con un fatturato annuo superiore a 50 000 UKL, ai fini dell'IVA, il che ha comunque contribuito a precisare i limiti entro i quali va esercitato il potere discrezionale.

139. *e)* Fino a qui non mi pare quindi che sia pertinente l'invocazione del principio della proporzionalità per paralizzare l'applicazione dei provvedimenti contestati.

140. Le attrici nella causa principale hanno poi addotto, a sostegno della loro tesi, la sentenza della Corte nella causa Commissione/Belgio del 10 aprile 1984.

141. In quell'occasione (nn. 31 e 32 della motivazione) la Corte ha giudicato che la normativa belga, partendo per tutti i veicoli nuovi dal prezzo di listino notificato alle autorità belghe, modifica l'imponibile « in modo così assoluto e generale che non si può ammettere che essa si limiti alle deroghe necessarie per evitare il rischio di evasione o di frode fiscale ». In particolare, non era provato che fosse necessario, per conseguire lo scopo prefissato, « determinare l'imponibile in funzione del prezzo di listino belga ovvero escludere in modo così generale la possibilità di tener conto di qualsiasi forma di ribasso o di sconto ».

142. Così stando le cose, la Corte ha concluso che « i provvedimenti controversi sono sproporzionati allo scopo perseguito, in quanto derogano globalmente e sistematicamente a quanto stabilito dall'art. 11 ».

143. Si deve dire, come fa il Regno Unito, che questo non è quello che si verifica con il provvedimento in esame: esso si applica unicamente a talune specifiche modalità di vendita che danno origine ad una indesiderata riduzione dell'imponibile, con conseguente « immunità fiscale ».

144. Resta tuttavia da vedere se la soluzione prescelta — cioè quella di permettere che, così stando le cose, il valore del negozio sia considerato « il suo valore normale [16] in una vendita al minuto » — non lasci dubbi circa il suo ambito d'applicazione e, quindi, circa il rapporto di proporzionalità con i principi e con gli scopi dell'art. 27 e della sesta direttiva, in generale.

145. La disposizione di deroga non definisce direttamente che cosa debba intendersi per « valore normale » (nella versione originale inglese: « its open-market value on a sale by retail »).

146. Il legislatore britannico avrà pensato alla nozione di « valore normale » (« open-market value ») di un servizio, definita nell'art. 11, lett. A, n. 1, 2° comma, per determinare l'imponibile allorché si tratta di

16 — Potrebbe anche dirsi « corrente ».

servizi prestati da un soggetto passivo a vantaggio della propria impresa, a norma dell'art. 6, n. 3.

147. La direttiva considera allora « valore normale » di un servizio « quanto il destinatario della prestazione, nello stadio di commercializzazione nel quale si compie l'operazione, dovrebbe pagare ad un prestatore indipendente all'interno del paese al momento dell'operazione, in condizioni di concorrenza perfetta, per ottenere questo stesso servizio ».

148. Questa definizione va raffrontata a quella che il legislatore britannico ha adottato al n. 5 dell'art. 10 del VAT Act, citato nelle osservazioni del Regno Unito.

149. Dopo aver chiarito, nell'art. 10, n. 2, che « se la cessione di un bene viene effettuata in cambio di una controprestazione in denaro, il suo valore sarà corrispondente all'importo di detta controprestazione, al quale si aggiunge l'imposta dovuta » — definizione che pare corrispondere al principio generale dell'art. 11, lett. A, n. 1, sub a), della sesta direttiva — il n. 5 dello stesso art. 10 recita:

« Ai fini della presente legge, il valore normale di una fornitura di beni o di servizi sarà corrispondente all'importo che dovrebbe considerarsi come il suo valore ai sensi del n. 2 se la fornitura fosse effettuata in cambio della controprestazione in denaro che sarebbe pagata da una persona non vincolata ad un'altra da un rapporto atto ad incidere su detta controprestazione ».

150. A proposito di questo problema, è opportuno osservare in primo luogo che il richiamo fatto all'art. 11, lett. A, n. 1, 2° comma, della direttiva al « valore normale », si riferisce chiaramente a situazioni nelle quali la prestazione, essendo effettuata « a favore della propria impresa », non ha prezzo contrattuale.

151. Tuttavia, la direttiva considera che le prestazioni di servizi, effettuate in questa ipotesi, possono essere per gli Stati membri (secondo il procedimento di consultazione di cui all'art. 29) equiparate a prestazioni di servizio a titolo oneroso, agli effetti dell'applicazione dell'imposta, « onde evitare distorsioni della concorrenza » che si verificherebbero in talune circostanze (art. 6, n. 3).

152. Orbene, in questo caso, l'unico modo per determinare l'imponibile è il rifarsi al valore normale di mercato, come lo definisce l'art. 11, lett. A, n. 1, 2° comma.

153. Quanto alla nozione (o nozioni) di « valore normale », come quella usata dalla normativa inglese — o nel n. 3 dell'allegato IV del VAT Act o nell'art. 10, n. 5, dello stesso VAT Act, che non è il caso di interpretare qui — è d'uopo osservare che, indipendentemente dal senso che in quel caso si è voluto attribuire all'espressione, questa solo sarà compatibile con gli scopi del provvedimento in deroga e col contesto dei principi della sesta direttiva, sempreché non abbia lo scopo di colpire fiscalmente più del valore aggiunto nel corso dell'iter di distribuzione fino al consumatore finale.

154. Ciò implica, a mio parere, che, affinché detto provvedimento non risulti eccessivo o sproporzionato, la scelta di un impo-

nibile diverso dalla controprestazione che al contribuente viene effettivamente corrisposta dal « dettagliante » al quale la merce è fornita non deve scostarsi dal prezzo reale di vendita della merce al consumatore finale, o del suo valore normale, se, e solo nel caso in cui, fosse impossibile o troppo difficile accertare detto prezzo.

155. Però, in quest'ultimo caso, deve trattarsi del valore « normale » o « corrente » col quale il bene giunge al consumatore finale in quel tipo di negozi.

156. Vale a dire, effettuati in quella forma e con quel genere di beni (ad esempio, i prodotti cosmetici invendibili in altro modo e non i prodotti di qualità « normale » venduti attraverso i consueti canali commerciali).

157. È questo il risultato che spetta al giudice nazionale controllare quando deve sindacare l'applicazione fatta dai Commissioners dell'autorizzazione loro data.

158. *f)* Illustro ora con le situazioni della Direct Cosmetics e della Laughtons Photographs le due ipotesi di applicazione — una compatibile, l'altra incompatibile col diritto comunitario — del provvedimento.

159. Per la Direct Cosmetics, risulta dagli atti che essa ha iniziato vendendo direttamente le merci alle dipendenti di fabbriche, ospedali ed uffici, avendo deciso (ancora prima dell'adozione del provvedimento in deroga) di valersi della collaborazione di talune di esse che, come suoi agenti, vendessero alle colleghe durante gli intervalli.

160. In entrambi i casi, a quanto pare, le merci sarebbero state fornite agli acquirenti al prezzo indicato sul listino della Direct Cosmetics e — nel secondo dei sistemi descritti — gli agenti venivano remunerati con una provvigione pari al 20% del prezzo, che erano autorizzati a trattenere se versavano all'impresa il prezzo entro 14 giorni.

161. In sostanza, non vi sono poi differenze tra l'uno e l'altro metodo quanto alle conseguenze economiche, e il provvedimento in deroga è atto a disciplinare la situazione sotto il profilo fiscale, nell'ambito del sistema IVA, dal momento che il « valore corrente di mercato » nella fase della vendita al minuto sia considerato essere il prezzo di listino della Direct Cosmetics nella vendita al pubblico (« our price »).

162. Sempre nel caso che detti agenti non vendano la merce a prezzo superiore, l'applicazione dell'imposta ad un importo più alto andrebbe chiaramente oltre quanto è richiesto dagli scopi perseguiti dal provvedimento in deroga: la tassazione del valore effettivamente aggiunto fino al consumatore finale.

163. Nel caso della Laughtons Photographs, si sono avuti, a quanto risulta, due tipi di vendita leggermente diversi.

164. Inizialmente, l'impresa concedeva alle scuole una riduzione del 20% sul prezzo di vendita raccomandato se avessero effettuato il pagamento nel termine di 35 giorni.

165. Dopo una certa data, l'impresa cominciò a fatturare a ciascun istituto il prezzo pattuito e le scuole vendevano poi le fotografie ai genitori al prezzo da esse stabilito.

166. Tuttavia non è certo che esse percepiscano un prezzo superiore a quello pattuito; talvolta ciò avviene, ed in generale l'utile è destinato ad un « fondo scolastico »; in altri casi le scuole incassano semplicemente il prezzo addebitato dall'impresa.

167. In entrambi i sistemi, le scuole, a quanto pare, pagano unicamente le fotografie effettivamente vendute.

168. Tanto in un sistema quanto nell'altro, l'applicazione di un provvedimento in deroga come quello britannico è legittima purché miri, in linea di massima, a colpire con l'imposta il prezzo effettivamente pagato dal consumatore finale.

169. Nell'ambito del primo sistema, nel quale il prezzo finale era noto in anticipo, detto provvedimento consentirebbe di impedire che sfuggisse alla tassazione il 20% di sconto concesso alle scuole.

170. Esse avevano allora una parte puramente passiva di intermediari privi di autonomia commerciale.

171. Però la stessa cosa non pare avvenga col secondo sistema di vendita: le scuole conservano l'autonomia, in quanto non sono più esattamente la « longa manus » dell'impresa e il prezzo praticato nella vendita finale agli alunni non è noto in anticipo all'impresa fotografica.

172. Però, se il prezzo effettivo può essere determinato, a mio parere non è giusto che si usi come imponibile il « valore normale » della merce. Ciò deve avvenire solo se fosse impossibile o estremamente difficile accertare e colpire con l'imposta esattamente il prezzo praticato, contropartita effettiva della merce fornita.

173. E — comunque — se non vi fosse altra soluzione che (come quella dell'art. 24, n. 3 della direttiva) risultasse meno onerosa.

174. L'assoggettamento delle scuole all'IVA per queste operazioni sarebbe indubbiamente meno gravosa per il fotografo contribuente di quanto non sia il provvedimento in deroga che lo colpisce. Ma si deve vedere se tale soluzione sia giustificata e, a sua volta, non sia sproporzionata rispetto allo scopo, in particolare tenendo conto del fatto che si tratta di attività saltuarie, puramente secondarie nell'ambito delle attività della scuola e — a quanto pare — nella maggior parte dei casi non lucrative. Ma si tratta di questioni di fatto che spetta al giudice nazionale, in primo luogo, valutare di volta in volta.

175. In ogni modo esorbiterebbe dai suoi giusti limiti il provvedimento che si risolvesse — in base al valore « corrente » o « normale » di mercato — nel colpire, senza

necessità, un imponibile inesistente o puramente presunto.

176. Si tenga presente, altrettanto, che il sistema dell'IVA non vuol impedire che, per motivi di razionalizzazione e di risparmio, le imprese si valgano di sistemi di vendita come quelli descritti e, quindi, i provvedimenti in deroga usati per farvi fronte non possono far astrazione dalle caratteristiche delle operazioni di cui trattasi.

V — Soluzione delle questioni pregiudiziali

177. Così stando le cose, vi propongo di risolvere le questioni del giudice nazionale dichiarando che:

« 1) L'art. 27, n. 1, della sesta direttiva consente che sia autorizzata l'adozione, da parte degli Stati membri, di provvedimenti speciali in deroga onde evitare talune immunità fiscali, indipendentemente dall'esistenza di un intento di frode.

2) L'art. 27, n. 1, e i principi generali della sesta direttiva non ostano ad un provvedimento che modifichi l'imponibile definito dall'art. 11, lett. A, n. 1, sub a), in modo da colpire con l'imposta il contribuente la cui attività consista, in tutto o in parte, nel fornire determinate merci a dettaglianti non soggetti ad imposta, per le vendite che questi effettuano, sempreché l'imponibile non ecceda il valore col quale il bene giunge al consumatore finale in quel tipo di negozi o il suo valore normale in una vendita al minuto, qualora non fosse possibile accertare il primo valore, e sempreché non vi sia un'altra soluzione meno onerosa per il contribuente.

3) La sesta direttiva non osta a che detto provvedimento valga solo per le imprese con un fatturato superiore ad un certo minimo.

4) L'applicazione di un siffatto provvedimento preclude l'applicazione della norma generale dell'art. 11, lett. A, n. 1, sub a), della sesta direttiva.

5) L'autorizzazione di siffatto provvedimento, a norma del n. 4 dell'art. 27, si considererà concessa nei limiti definiti dall'informazione alla quale si riferisce il n. 2 di detto articolo, purché detta informazione contenga tutti gli elementi di valutazione che consentono alla Commissione e agli Stati membri di esaminare, senza equivoci, gli scopi e la portata del provvedimento ».