**prestazione accessoria ai sensi dell'Allegato B n. 5 della seconda direttiva del Consiglio CEE 11 aprile 1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata.**

**2° Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, gli Stati membri non possono trattare separatamente una prestazione accessoria, quale l'incasso dell'assegno, e la prestazione del trasporto di beni.**

**3° Il giudice nazionale deve tener conto del combinato disposto dell'art. 6, n. 2, della seconda direttiva e dell'Allegato B, n. 5.**

Kutscher Mertens de Wilmars Mackenzie Stuart

Pescatore Sørensen O'Keeffe Touffait

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 12 giugno 1979.

Il cancelliere

A. Van Houtte

Il presidente

H. Kutscher

## CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GERHARD REISCHL DELL'8 MAGGIO 1979 [1]

*Signor Presidente,*
*signori Giudici,*

Nel procedimento principale che è all'origine della presente causa, come già nelle cause riunite 181/78 e 229/78 rispetto alle quali ho appena preso posizione, si tratta della compatibilità della legge olandese relativa all'imposta sull'entrata del 1968 (Wet op de Omzetbelasting vom 28. Juni 1968, Staatsblad 329) con la seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228/CEE «in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata - Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto» (GU n. 71 del 14 aprile 1967, pag. 1303).

Questi sono gli antefatti:

La società anonima Nederlandse Spoorwegen, ricorrente nella causa principale,

1 — Traduzione dal tedesco.

è una impresa ai sensi della legge olandese del 1968 sull'imposta sull'entrata, la quale si occupa del trasporto di persone o di merci.

La sua affiliata, società anonima Van Gend & Loos, che, ai sensi del diritto fiscale olandese, viene considerata come facente parte della ricorrente, si occupa tra l'altro di spedizioni contro assegno, per le quali viene pattuito, oltre al prezzo del trasporto, un apposito compenso per l'incasso del prezzo delle merci prima della loro consegna al destinatario. Essa portava in conto alla propria mandante detta provvigione, aumentata dell'imposta sull'entrata ed includeva l'imposta nella propria dichiarazione fiscale. La ricorrente non indicava detti incassi come prestazioni ai sensi dell'art. 11 della legge relativa all'imposta sull'entrata e detraeva la pretassazione, a norma dell'art. 15, n. 1, della stessa legge.

Le autorità fiscali olandesi riscuotevano tale pretassazione, che era stata detratta, pari a 467 076 fiorini per il periodo 1970-1974 incluso, con la motivazione che l'incasso del prezzo costituisce una prestazione separata rispetto al trasporto delle merci. Perciò si trattava di una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 11, lett. j), della legge olandese del 1968, relativa all'imposta sull'entrata, secondo cui «l'accensione, la cessione, l'incasso ed il pagamento di crediti (in danaro), e le operazioni di storno, emissione di assegno bancario e conto corrente» sono esenti dall'imposta sull'entrata.

La ricorrente impugnava tale provvedimento avanti alla Tariefcommissie, facendo valere tra l'altro che l'incasso dell'assegno costituisce una prestazione accessoria del trasporto di merci, ai sensi della seconda direttiva in materia di armonizzazione delle imposte sul valore aggiunto, e perciò va tassata nei Paesi Bassi. A sostegno, essa si richiamava all'art. 6, n. 2, della suddetta direttiva, che recita:

«Le norme previste nella presente direttiva relative alla imposizione delle prestazioni di servizi, sono applicabili obbligatoriamente alle sole prestazioni di servizi elencate nell'Allegato B.»

ed in connessione con esso il n. 5 dell'Allegato B, il quale elenca le seguenti prestazioni di servizi:

«Il trasporto e il magazzinaggio di beni, come pure le prestazioni accessorie».

Inoltre la ricorrente richiamava il n. 10 dell'Allegato A (Ad art. 6, n. 2) della direttiva, il quale dispone:

«Gli Stati membri si astengono, nella misura del possibile, dall'esentare le prestazioni di servizi elencate nell'Allegato B.»

La Tariefcommissie respingeva l'impugnazione motivando, fra l'altro, che la competenza attribuita agli Stati membri dal menzionato n. 10 esclude la possibilità di invocare l'art. 6, n. 2, della direttiva e, di conseguenza, l'art. 11, lett. j) della legge non può essere in contrasto con la suddetta seconda direttiva. La questione del se l'incasso del prezzo possa esser considerato come una prestazione accessoria ai sensi dell'Allegato B, n. 5, della seconda direttiva, rimaneva perciò irrisolta. La Tariefcommissie affermava inoltre che il richiamo alla seconda direttiva andava in ogni caso escluso per il periodo antecedente al 1° gennaio 1972, in quanto la prima direttiva era entrata in vigore solo in tale data.

Avverso tale sentenza della Tariefcommissie, la società olandese ricorreva in cassazione avanti lo Hoge Raad der Nieder-

lande. Nella motivazione essa sosteneva che la Tariefcommissie a torto aveva rifiutato l'applicazione diretta della direttiva. Le espressioni usate nel n. 10 dell'Allegato A (Ad art. 6, n. 2) della seconda direttiva «nella misura del possibile» non stava a significare che gli Stati membri possano, a loro discrezione, esentare dall'imposta sull'entrata il trasporto ed il magazzinaggio delle merci come pure le prestazioni accessorie o parti di esse. Se si parte dal principio che l'incasso del prezzo sia una prestazione accessoria rispetto al trasporto di merci, ai sensi della direttiva, è vero che l'art. 10, n. 3, della stessa direttiva — il quale lascia a ciascuno Stato membro la facoltà di stabilire, salve restando le consultazioni di cui all'art. 16, altre esenzioni che ritenga necessarie — offre la possibilità di esentare l'incasso del prezzo dall'imposta sull'entrata. I Paesi Bassi non hanno però addotto validi motivi né effettuato la prescritta consultazione. Inoltre la Tariefcommissie aveva a torto affermato che non ci si poteva richiamare alla seconda direttiva per il periodo anteriore al 1° gennaio 1972.

Con sentenza 24 maggio 1978, lo Hoge Raad ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«I. Qualora il vettore si sia impegnato, oltre che al trasporto delle merci, ad incassare il prezzo delle stesse prima di consegnarle al destinatario (clausola del contro assegno), se tale incasso sia, rispetto al trasporto, una prestazione accessoria ai sensi dell'Allegato B n. 5 della seconda direttiva del Consiglio CEE 11 aprile 1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata.

II. In caso affermativo, se, ai fini della applicazione dell'imposta sull'entrata, gli Stati membri possano riservare un trattamento particolare ad una prestazione accessoria quale l'incasso dell'assegno, in modo che il trasporto e il magazzinaggio di beni di cui all'Allegato B n. 5 non siano esenti dall'imposta, mentre lo è la prestazione accessoria dell'incasso.

III. a) In caso di soluzione affermativa della questione sub II, se il carteggio fra il Governo olandese e la Commissione europea, menzionato nelle conclusioni dell'avvocato generale Van Soest, possa essere considerato come una consultazione ai sensi dell'art. 16 della direttiva.

b) In caso negativo, se il giudice nazionale dinanzi al quale venga fatta valere la mancanza di consultazione debba tenerne conto.

IV. In caso di soluzione negativa della questione sub II, se il giudice nazionale dinanzi al quale venga fatto valere il combinato disposto dell'art. 6, n. 2, e dell'Allegato B, n. 5, della seconda direttiva debba ternerne conto.»

In merito a tali questioni prendo posizione come segue:

1. Con la *prima questione* lo Hoge Raad chiede se l'incasso del prezzo della merce da parte dello spedizioniere prima di consegnarla al destinatario sia, rispetto al trasporto ed al magazzinaggio di beni, una prestazione accessoria ai sensi dell'Allegato B, n. 5, della seconda direttiva del Consiglio.

La ricorrente sostiene in proposito quanto segue:

— L'incasso di un credito in occasione della consegna di merci è ormai divenuta una tipica prestazione accessoria del trasporto. Ciò si desume già dalla prassi vigente nei Paesi Bassi, secondo cui l'incasso di crediti in contanti viene ancora effettuato con una certa frequenza solo in connessione con attività di spedizione. In questo senso milita anche il fatto che la tariffa degli imprenditori di trasporto, per operazioni d'incasso, la quale viene stabilita dal Ministro dei trasporti, è molto inferiore a quella delle banche per tali operazioni le quali, in questo ramo, a dire il vero sono rare. Inoltre, la maggior parte della dottrina civilistica sostiene che la clausola di incasso costituisce parte integrante dei contratti di trasporto ed il contratto di trasporto con la clausola del contro assegno è un ampliamento del normale contratto di trasporto. Perciò non si può ammettere che il giudice tributario interpreti in un altro senso la legge fiscale ed aggiunga alla dottrina dominante in materia civile una ulteriore teoria.

— L'esenzione di cui all'art. 11, lett. j), della legge olandese relativa all'imposta sull'entrata ha perciò rilievo solo per le normali operazioni d'incasso, non già per quelle effettuate in connessione con altre attività. Del resto sembra che, nell'ambito della Comunità europea, l'incasso di contanti sia esenta dall'imposta sull'entrata solo nei Paesi Bassi. Questo risultato può già desumersi da un'inchiesta effettuata dalla Commissione. In base ad essa e ad indagini svolte dalla ricorrente va ritenuto che la maggior parte dei paesi membri considerano l'incasso dell'assegno come una prestazione accessoria del trasporto. Riguardo al tenore della stessa direttiva, ad esempio, i compensi per il carico e lo scarico e per analoghe prestazioni vanno considerati inclusi nella prestazione di trasporto ed il legislatore comunitario, con la locuzione *prestazione accessoria,* ha quindi voluto intendere qualcosa di ben diverso, come ad esempio la prestazione d'incasso.

La Commissione ed il Governo olandese sostengono invece che l'incasso del prezzo delle merci da parte del trasportatore non va considerato come una prestazione accessoria del trasporto. Ambedue assumono che possono considerarsi prestazioni accessorie ai sensi del n. 5 dell'Allegato B alla seconda direttiva del Consiglio solo le prestazioni che stanno necessariamente in stretta connessione col trasporto e servono specialmente al trasporto stesso.

Ritengo, in conclusione, che si debba aderire a quest'ultimo punto di vista. Inoltre vorrei anzitutto ricordare che la nozione di prestazione accessoria di cui trattasi viene desunta dal diritto comunitario e perciò, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, va interpretata con criteri uniformi per non compromettere l'uniforme applicazione dello stesso diritto comunitario. Per questo sono dell'avviso che già dal testo va desunto che la nozione di *prestazione accessoria* riguardi solo le prestazioni che non hanno un nesso qualsiasi con la prestazione principale, ma che non possono esser logicamente fornite senza questa. Si deve pensare qui a particolari compensi che vengono corrisposti, ad esempio, per il carico e lo scarico, per l'eventuale refrigerazione, per il conteggio, per la pesatura o per il reimballo della merce. Con la nozione generale di prestazioni accessorie il Consiglio, a mio avviso, voleva intendere prestazioni del genere che, in quanto tali, non costituiscono trasporto e magazzinaggio di merci ma stanno necessaria-

mente in stretta connessione con essi. Non ritengo affatto convincente l'argomento della ricorrente secondo cui tali prestazioni fanno parte integrante dello stesso trasporto e per prestazioni accessorie si debbono perciò intendere prestazioni del tutto diverse.

Ora, le operazioni d'incasso non sono per loro natura tanto intimamente connesse col trasporto delle merci da potersi considerare come prestazioni accessorie. Si tratta, al contrario, di prestazioni che non hanno nulla a che vedere col trasporto di merci, che potrebbero quindi altrettanto logicamente essere effettuate a parte e che solo per motivi di semplicità vengono poste in connessione con la consegna delle merci. Questo potrebbe anche essere il motivo per cui, secondo la normativa olandese, la provvigione per l'incasso dell'assegno da parte dello spedizioniere è inferiore a quella pretesa dalle banche. Del resto, può anche non avere rilevanza la dottrina civilistica prevalente nei singoli Stati membri giacché, in primo luogo, il regime *fiscale* di una fattispecie va distinto da quello *civilistico* e, in secondo luogo, la dottrina civilistica può esser diversa da paese a paese, il che porterebbe quindi alla diversa interpretazione di una nozione di diritto comunitario.

Infine, l'interpretazione da me sostenuta non può nemmeno venir inficiata dall'esame di diritto comparato svolto dalla ricorrente circa la prassi di tassazione nell'ambito degli Stati membri. I risultati di esso consentirebbero di fare illazioni circa le intenzioni del legislatore solo qualora si dovesse necessariamente desumerne che tutti gli Stati membri considerano l'incasso del prezzo delle merci da parte del vettore come una prestazione accessoria del trasporto, ai sensi del n. 5 dell'Allegato B della seconda direttiva in materia d'imposta sul valore aggiunto. Non mi pare che ciò possa desumersi dalla documentazione di cui disponiamo, a prescindere dal fatto che questa in gran parte non è tratta da fonti ufficiali, ma da fonti private.

Dato che sono giunto alla conclusione che la prima questione va risolta *negativamente*, devo ancora occuparmi delle restanti questioni solo *in subordine* e molto concisamente.

2. Con la *seconda questione* il giudice proponente chiede se, nel caso si dovesse ritenere che l'incasso del prezzo delle merci sia una prestazione accessoria del trasporto, solo questa, non già il trasporto od il magazzinaggio stesso, possa esser esentata dall'imposta da una legge nazionale.

L'esenzione fiscale di una prestazione accessoria del genere presuppone anzitutto che gli Stati membri, per quanto riguarda le prestazioni di servizi di cui al n. 5 dell'Allegato B della seconda direttiva, possano derogare alla direttiva stessa.

In proposito la ricorrente sostiene che, nonostante la facoltà di esenzione di cui all'art. 10, n. 3, della seconda direttiva, gli Stati membri — in forza del n. 10 dell'Allegato A della medesima direttiva, la quale stabilisce che detti Stati si astengono, nella misura del possibile, dall'esentare le summenzionate prestazioni di servizi — in pratica non dispongono di alcun margine discrezionale per derogare alla direttiva. Ciò risulterebbe particolarmente chiaro dalla versione francese della disposizione, la quale dice: «dans

toute la mesure du possible». A parte ciò, nei lavori preparatori della legge non vi sarebbe alcun indizio che i Paesi Bassi ritenessero necessaria tale esenzione. Si potrebbe anzi desumere che si voleva solo mantenere in vigore una prassi già in atto. Andrebbe, infine, pure tenuto conto del fatto che l'esenzione dall'imposta sull'entrata della provvigione del contro assegno solo nei paesi Bassi porterebbe ad una distorsione delle condizioni di concorrenza.

Tuttavia, già l'esistenza dell'art. 10, n. 3, della direttiva mostra che l'obbligo, di cui all'art. 6, n. 2, di tassare le prestazioni di servizi indicate nell'Allegato B, non è assoluto. Nel n. 19 dell'Allegato A, ad art. 10, nn. 2 e 3, è stabilito che detti numeri, qualora siano applicati alle prestazioni di trasporto di cui all'Allegato B, n. 5, devono esserlo in modo tale da garantire la parità di trattamento tra i diversi modi di trasporto. Da ciò risulta chiaramente che, a norma dell'art. 10, n. 3, della direttiva, ciascuno Stato membro, salva restando la consultazione di cui all'art. 16, può anche derogare alla tassazione, prescritta dall'art. 6, n. 2, della direttiva, delle prestazioni di servizi di cui trattasi, qualora lo ritenga necessario.

Ora se, partendo dal presupposto su cui si basa la questione II, si ritiene che l'incasso del prezzo delle merci da parte dello spedizioniere costituisca una prestazione accessoria ai sensi della summenzionata direttiva, già dall'esistenza dell'art. 11, lett. j), della legge olandese del 1968 relativa all'imposta sull'entrata si desume che i Paesi Bassi intendevano derogare alla disciplina della direttiva. Non può avere rilevanza in proposito la questione del se con queste disposizioni dovesse unicamente esser mantenuta in vigore una prassi già in atto.

Si pone così la seconda questione: se, nell'ipotesi sopra descritta, uno Stato membro possa derogare alla direttiva *solo rispetto ad una siffatta prestazione accessoria*, qualora, per quanto riguarda la prestazione principale, non si serva della facoltà di esenzione.

Su questo punto, ricollegandomi alle mie argomentazioni relative alla prima questione, condivido il parere della Commissione, secondo cui, già dallo spirito della nozione di prestazione accessoria ai sensi del n. 5 dell'Allegato B, va desunto che queste prestazioni «dipendenti» vanno tassate come la prestazione principale. Qualora cioè, ai fini dell'applicazione dell'imposta sull'entrata, le prestazioni accessorie potessero fruire di un trattamento diverso da quello riservato al trasporto che esse necessariamente abbracciano, la nozione di prestazione accessoria perderebbe ogni significato, giacché in tal caso le prestazioni accessorie andrebbero trattate come se fossero del tutto indipendenti dalla prestazione principale. Poiché ciò sarebbe incompatibile col sistema comunitario d'imposta sul valore aggiunto, la seconda questione va risolta *negativamente.*

3. La *terza questione,* vertente sul requisito della consultazione ai sensi dell'art. 16 della seconda direttiva e sulle conseguenze che la consultazione inadeguata ha per l'applicazione del diritto nazionale, può quindi essere anch'essa trattata solo in via subordinata, giacché essa si pone solo in caso di soluzione affermativa della questione II. La questione III coincide quanto al contenuto con le questioni nn. 3 e 4, sollevate dallo Hoge Raad nelle cause riunite 181/78 e 229/78. Così pure gli argomenti delle parti sono gli stessi. Posso quindi richiamarmi su questo punto alle mie conclusioni per le suddette cause. Nel presente caso, particolarmente dalla lettera 16 lu-

glio 1968 inviata alla Commissione dalla Rappresentanza permanente del Regno dei Paesi Bassi presso la Comunità, risulta che, per quanto riguarda la disposizione in questione, cioè l'art. 11, lett. j), della legge olandese, non vi è stata alcuna consultazione. In tale lettera — con cui la suddetta legge, già pubblicata sulla Gazzetta ufficiale olandese, veniva inviata alla Commissione — sono cioè espressamente elencati gli articoli della legge olandese che il Governo dei Paesi Bassi riteneva che richiedessero la consultazione. L'art. 11, lett. j), non è però compreso in questo elenco.

4. Con la *quarta questione* il giudice proponente chiede se il singolo possa far valere direttamente dinanzi al giudice nazionale il combinato disposto dell'art. 6, n. 2, e dell'Allegato B, n. 5, della seconda direttiva in materia d'imposta sul valore aggiunto.

Tale questione viene sollevata solo per il caso che l'incasso del prezzo delle merci venga considerato rispetto al trasporto come una prestazione accessoria ai sensi del n. 5 dell'Allegato B della seconda direttiva e a norma di questa gli Stati membri non possano esentare dall'imposta sull'entrata solo la prestazione accessoria dell'incasso del prezzo, ad esclusione del trasporto e del magazzinaggio delle merci. Poiché sono giunto a questa conclusione riguardo alla soluzione della seconda questione — anche se solo in subordine — mi pare opportuno fare alcune brevi osservazioni in merito al problema.

La ricorrente ha sostenuto che l'art. 6, n. 2, della seconda direttiva ha efficacia diretta nel senso che esso attribuisce ai singoli dei diritti che i giudici nazionali devono tutelare. In contrasto con l'interpretazione della Tariefcommissie, a suo parere la direttiva deve aver conseguito questa efficacia non solo il 1° gennaio 1972, ma già con la notifica agli Stati membri.

Quanto al problema dell'efficacia nel tempo della seconda direttiva, già nelle conclusioni per le cause riunite 181/78 e 229/78 ho esposto argomenti ai quali posso richiamarmi.

Per quel che riguarda l'efficacia diretta della stessa direttiva, è costante giurisprudenza di questa Corte — a cominciare dalla causa 9/70 *(Franz Grad c/Finanzamt Traunstein,* sentenza 6 ottobre 1970, Racc. 1970, pag. 825) — che anche le direttive rivolte solo agli Stati in forza dell'art. 189, 3° comma, del Trattato possono produrre, ricorrendo determinati presupposti, effetti immediati nei rapporti fra gli Stati membri ed i singoli. Presupposto ad hoc è certo, secondo la giurisprudenza, che l'obbligo imposto agli Stati dalla direttiva sia chiaro ed univoco, non sia subordinato ad una condizione ed in particolare non venga lasciata ai destinatari alcuna discrezionalità quanto al suo inserimento nel diritto nazionale. Come ho tuttavia dimostrato nella trattazione della seconda questione, l'art. 10, n. 3, della direttiva ed i nn. 10 e 19 dell'Allegato A provano che gli Stati membri dispongono di un margine discrezionale, anche se limitato, per decidere se esentare o no prestazioni di servizi che, a norma dell'art. 6, n. 2, in linea di principio andrebbero tassate. L'esercizio di questo potere discrezionale, come la Corte di giustizia ha espressamente dichiarato fra l'altro nella causa 51/76 *(Verbond van Nederlandse Ondernemingen c/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen,* sentenza 1° febbraio 1977, Racc.

1977, pag. 113), non si può sindacare. Dall'efficacia obbligatoria di una direttiva deriva, tuttavia, come questa Corte ha affermato nella suddetta sentenza, che spetta al giudice nazionale accertare se un provvedimento nazionale del tipo di cui trattasi ecceda il potere discrezionale spettante agli Stati membri.

Propongo quindi di risolvere le questioni come segue:

L'incasso del prezzo della merce non costituisce una prestazione accessoria del trasporto ai sensi dell'Allegato B, n. 5, della seconda direttiva 11 aprile 1967 «in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata - Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto» (67/227/CEE).