CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE MARCO DARMON
presentate il 2 dicembre 1987 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Il ricorso per inadempimento in esame, proposto nei confronti del Regno Unito, verte sui criteri d'applicazione dell'art. 28, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari [1]. In sostanza si rimprovera al Regno Unito di applicare a taluni beni o a talune prestazioni di servizi un'*aliquota zero* che non sarebbe giustificata da « ragioni di interesse sociale ben definite » e non andrebbe « a favore dei consumatori finali », contrariamente a quanto prescritto dall'art. 17, ultimo trattino, della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 [2], al quale rinvia l'art. 28, n. 2, della sesta direttiva.

2. Quest'ultima direttiva rientra in un processo d'armonizzazione iniziato nell'aprile 1967, quando vennero adottate le due prime direttive [3] intese all'armonizzazione delle normative nazionali in materia di imposte sulla cifra d'affari, imposte — si noti — che nel Regno Unito non hanno mai avuto l'importanza e la forma delle imposte cumulative a cascata vigenti negli Stati membri fondatori della Comunità [4]. Veniva così istituita, anche se « senza la contemporanea armonizzazione delle aliquote e delle esenzioni » [5], un'« imposta generale sul consumo » [6]. Dieci anni più tardi, con la sesta direttiva (nel prosieguo: la « direttiva ») [7], si è perseguito uno scopo essenziale, vale a dire la creazione di risorse proprie delle Comunità, le quali « comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'imposta sul valore aggiunto e ottenute mediante applicazione di una aliquota comune ad una *base imponibile determinata in modo uniforme* e secondo regole comunitarie » [8].

3. « Per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri » [9], gli artt. 13-16 della direttiva stabiliscono un elenco di esenzioni comuni a tutti detti Stati. Peraltro, provvisoriamente, l'art. 28 della direttiva li autorizza in particolare a mantenere in vigore, sussistendo determinati presupposti, le aliquote ridotte e le esenzioni esistenti al 31 dicembre 1975 conformi ai criteri di cui all'art. 17, ultimo trattino, della seconda direttiva (in prosieguo: l'« art. 17 »). Questa facoltà è stata contemplata perché è apparso « *indispensabile* prevedere un *periodo transitorio* al fine di consentire

* Traduzione dal francese.

1 — « Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme» (GU L 145 del 13.6.1977, pag. 1).

2 — Direttiva 67/228/CEE: « Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto» (in prosieguo: « IVA»), GU 71 del 14.4.1967, pag. 1303 (in prosieguo: « seconda direttiva»).

3 — Prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE « in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari» (GU del 14.4.1967), seconda direttiva, precitata.

4 — J. C. Scholsem: « TVA, impôt européen» in Mélanges Fernand Dehousse, volume II, pag. 305.

5 — Ottavo punto del preambolo della prima direttiva.

6 — Articolo 2, 1° comma, della prima direttiva.

7 — La terza, la quarta e la quinta direttiva avevano ad oggetto soltanto la proroga della data dell'entrata in vigore del sistema comune dell'IVA.

8 — Vedasi secondo punto del preambolo della direttiva (il corsivo è mio).

9 — Undicesimo punto del preambolo della direttiva.

un *adattamento progressivo* delle legislazioni nazionali *in determinati settori*» [10].

4. Adottato in forza dell'art. 28, n. 2, il sistema dell'aliquota zero di cui trattasi differisce però dal sistema di esenzione contemplato da detta disposizione. Questa si riferisce, infatti, ad un'« esenzione con rimborso delle imposte pagate allo stadio anteriore », applicata al momento della vendita al minuto. Nella fase precedente, ogni soggetto passivo definito dall'art. 4 della direttiva applica l'imposta. Soltanto il dettagliante, che vende al « consumatore finale » un prodotto che fruisce di un'esenzione, non fattura l'IVA che ha pagato e ne ottiene il rimborso dall'amministrazione fiscale. Il sistema dell'aliquota zero si basa su una concezione diversa. Una serie di beni e di servizi, determinati dal legislatore nazionale, costituisce oggetto di un'imposizione teorica e nulla che si risolve nella mancanza dell'effettiva riscossione dell'IVA sia al momento della consegna che nelle fasi commerciali precedenti. È evidente quindi che non vi è rimborso a favore del dettagliante. Secondo la Commissione, l'aliquota zero riguarda il 35% circa dei consumi privati delle famiglie nel Regno Unito e il 33% nella Repubblica irlandese che contesta tale percentuale, da essa stimata nel 25%. Anche altri tre Stati applicano il sistema dell'aliquota zero, in misura però assai ridotta, in particolare nel settore della stampa.

5. Va subito rilevato che questo sistema non è contestato *in via di principio* dalla Commissione, la quale lo considera equivalente a quello delle esenzioni con rimborso. Tuttavia, essa critica l'*applicazione* dell'aliquota zero a talune categorie di beni o di servizi [11] dell'elenco stabilito dal « Value Added Tax Act » del 1983. Questa normativa non sarebbe conforme ai criteri stabiliti dall'art. 17. Pur ammettendo che l'aliquota zero è priva di effetti sulle risorse proprie, la Commissione rileva che « nella prospettiva della realizzazione del mercato interno, dell'abolizione delle frontiere fiscali e dell'armonizzazione progressiva dell'aliquota dell'IVA (...) », essa persegue lo scopo « di limitare l'uso delle aliquote zero alle operazioni che siano conformi ai criteri stabiliti dall'art. 28, n. 2, della sesta direttiva, nell'ambito della sua politica fiscale generale che mira all'abolizione totale dei sistemi dell'aliquota zero e delle esenzioni con rimborso ».

6. Secondo la ricorrente, per stabilire fino a quale punto del circuito commerciale si possa applicare l'aliquota zero in modo da procurare un *vantaggio al consumatore finale*, si possono prendere in considerazione soltanto le fasi corrispondenti ad « effettivi inputs » nella produzione o nella distribuzione di un medesimo prodotto finale esentabile in base ai criteri di cui all'art. 28, n. 2. Inoltre soltanto chi acquisti beni o servizi senza diritto a detrazione potrebbe essere qualificato consumatore finale.

7. Il governo del Regno Unito contesta questa definizione sostenendo che il consumatore finale è la persona che si trova alla fine di un circuito produttivo o distributivo.

10 — Diciannovesimo e ultimo punto del preambolo della direttiva (il corsivo è mio).

11 — Aliquote zero controverse:
Gruppo 1: Alimenti (alimenti per animali, semi, animali vivi generalmente usati per produrre o fornire cibo per gli uomini).
Gruppo 2: Prestazioni relative alle fogne e alle acque (tutte le forniture all'industria).
Gruppo 6: Servizi d'informazioni.
Gruppo 7: Combustibili ed energia (forniture ad utenti diversi dal consumatore finale).
Gruppo 8: Costruzione di edifici, ecc., non realizzati da o per il consumatore finale nell'ambito di una politica sociale
Gruppo 17: Vestiario e calzature (stivali ed elmetti protettivi venduti ai datori di lavoro).

Non sarebbe inoltre necessario che il consumatore finale sia avvantaggiato direttamente o esclusivamente. Sarebbe sufficiente che l'operazione gli procuri un vantaggio indiretto, in particolare mediante la diminuzione del prezzo finale. Lo stato convenuto ricorda di disporre di un ampio potere discrezionale per stabilire le sue politiche sociali, e quindi i provvedimenti nazionali conformi a « ragioni di interesse sociale ben definite ». La Commissione, anche se non nega l'esistenza di detto potere, rileva che nell'esercizio del vostro sindacato giurisdizionale dovete accertare se nella fattispecie detti provvedimenti siano ingiustificati o sproporzionati rispetto alle ragioni di interesse sociale, e che dovete definire anche il contenuto comunitario di questa nozione.

8. Tuttavia il Regno Unito rimprovera alla Commissione, più in generale, di usare il ricorso per inadempimento per tentare, in realtà, di eludere l'art. 28 secondo cui spetta al Consiglio decidere, deliberando all'unanimità, l'abolizione delle esenzioni contemplate dallo stesso articolo. Il governo convenuto individua una conferma del proprio assunto nei termini usati dalla Commissione, a tenore dei quali « l'applicazione delle aliquote zero costituisce uno degli " scogli " sulla via dell'uniformazione delle aliquote dell'IVA ». Il Regno Unito sostiene che la propria tesi è corroborata dalle motivazioni effettive della ricorrente la quale ammette che le aliquote zero di cui trattasi sono prive di effetti sulle risorse proprie della Comunità a causa del sistema stesso stabilito dall'art. 28, n. 2, ultima frase, il quale prescrive « la dichiarazione da parte dei soggetti passivi dei dati necessari alla determinazione delle risorse proprie relative » alle operazioni esentate. Lo Stato convenuto sostiene anche che al momento della proposizione del ricorso la Commissione non aveva ancora proposto al Consiglio il programma di abolizione contemplato dalla suddetta disposizione. A questo proposito, si deve rilevare che nelle more del giudizio la Commissione l'ha fatto [12].

9. Dico subito che una pronuncia su queste obiezioni relative alle eventuali motivazioni del ricorso esula dal vostro compito. È superfluo ricordare che in ogni caso la Commissione, custode dei trattati, dispone di piena libertà di valutazione per proporre il ricorso per inadempimento e che le « spetta (...) stabilire quando sia opportuno promuovere un ricorso dinanzi a questa Corte » [13]. D'altra parte, e soprattutto, il vostro compito nella fattispecie consiste nel giudicare gli eventuali inadempimenti degli obblighi comunitari di uno Stato membro, stabiliti dal diritto positivo. A questo proposito, ricordo che nella causa Parlamento/Consiglio, in cui quest'ultimo sosteneva che l'istituzione ricorrente si avvaleva del ricorso per carenza come mezzo per perseguire scopi politici, avete dichiarato che:

« non si può limitare, per una di esse (le istituzioni comunitarie) l'esercizio di tale diritto (il ricorso per carenza) senza compromettere la sua posizione istituzionale, voluta dal trattato » [14].

Avete così respinto l'eccezione d'irricevibilità sollevata a questo proposito dal Consiglio, conformandovi alle conclusioni dell'avvocato generale, il quale aveva osservato:

« Non spetta alla Corte decidere se il ricorso possa essere inteso a perseguire un fine politico. La controversia, ad essa sottoposta secondo le norme del diritto processuale, verte su una questione giuridica, e

12 — GU C 250 del 18.9.1987, pag. 2.

13 — Sentenza 10 dicembre 1968, causa 7/68, Racc. pag. 617, in particolare pag. 625.

14 — Sentenza 22 maggio 1985, causa 13/83, Racc. pag. 1513, in particolare pag. 1556, punto 17.

cioè sulla portata degli obblighi incombenti ad una istituzione comunitaria. Per la soluzione di detta controversia si applicano le norme del caso, vale a dire quelle del trattato 25 marzo 1957 che istituisce la Comunità economica europea. Il procedimento ha luogo nell'interesse della Comunità e del suo ordinamento, al fine di chiarire quale sia la portata dei diritti e degli obblighi delle parti in causa » [15].

Questi rilievi di principio, che sottolineano la natura oggettiva dei ricorsi dinanzi a voi proposti, consentono di valutare nella loro giusta misura la portata degli argomenti presentati a questo proposito dal governo convenuto. Peraltro, anche se nella fattispecie la Commissione ha fatto taluni rilievi generali circa gli interessi che riteneva essere in gioco, è pur vero che nel ricorso essa contesta, senza alcuna ambiguità, l'inosservanza dell'art. 28 della sesta direttiva in combinato disposto con l'art. 17 della seconda direttiva. Orbene, evidentemente, fatta salva la portata dell'art. 27, questi sono manifestamente i soli articoli che vi consentiranno di accertare se sussista o no l'inadempimento dello Stato convenuto. Infatti, anche se la sesta direttiva stabilisce espressamente che spetta al Consiglio *abolire* le deroghe stabilite in forza dell'art. 28, il *mantenimento in vigore* delle stesse fino alla decisione del Consiglio implica la loro conformità a detto articolo. Si deve quindi procedere ora alla verifica di questa conformità.

I — Le nozioni « ragioni d'interesse sociale ben definite » e « a favore dei consumatori finali »

10. Si deve innanzitutto sottolineare che « ragioni d'interesse sociale ben definite » e vantaggio per il consumatore finale non costituiscono condizioni alternative. Infatti, una riguarda lo *scopo* dei provvedimenti di cui trattasi, l'altra i *beneficiari* degli stessi. Esse sono pertanto cumulative. D'altronde nulla autorizza un'interpretazione estensiva di una disposizione che deroga alle norme sulla base imponibile uniforme dell'IVA.

A — *Le « ragioni d'interesse sociale ben definite »*

11. A questo proposito le parti concordano nel riconoscere agli Stati membri un potere discrezionale per quanto riguarda la determinazione della loro politica sociale. Tuttavia, ad avviso della Commissione, dovete dare un contenuto comunitario alla nozione « ragioni d'interesse sociale ben definite » e, eventualmente, accertare se i provvedimenti adottati siano insufficientemente definiti o ingiustificati, oppure sproporzionati rispetto alle ragioni invocate.

12. L'applicazione dell'aliquota zero può mirare a far diminuire i prelievi fiscali sui ceti sociali più indigenti. È però del pari concepibile che gli Stati membri usino lo strumento fiscale anche per soddisfare in modo migliore le esigenze della grande maggioranza della popolazione. E non penso, per quanto riguarda la nozione di cui si discute, che dobbiate valutare l'opportunità delle scelte effettuate dagli Stati membri. Ricordo che, a proposito della riserva della moralità pubblica in materia di libera circolazione delle merci, avete considerato quanto segue:

« Spetta in linea di principio a ciascuno Stato membro determinare gli imperativi della moralità pubblica nell'ambito del proprio territorio in base alla propria scala di valori e nella forma da esso scelta » [16].

15 — Conclusioni dell'avvocato generale Lenz 7 febbraio 1985, causa 13/83 precitata, Racc. pag. 1515, in particolare pag. 1518.

16 — Regina/Henn e Darby, sentenza 14 dicembre 1979, causa 34/79, pag. 3795.

Vi suggerisco quindi di trasporre questa soluzione nel caso presente. Infatti, poiché gli Stati membri possono stabilire in tal modo una limitazione della suddetta libertà fondamentale, si deve riconoscere loro un'analoga libertà, senza che ciò comporti maggiori pericoli per la coerenza dell'ordinamento giuridico comunitario, per quanto riguarda deroghe provvisorie all'uniformità della base imponibile dell'IVA.

13. Tuttavia, l'osservanza della direttiva di cui trattasi esige che possiate intervenire qualora l'esercizio dei poteri degli Stati membri in materia non abbia alcuna attinenza con il settore considerato e quindi comprometta il raggiungimento degli scopi della direttiva stessa. Vi suggerisco pertanto di riservarvi di censurare i casi in cui lo scopo dei provvedimenti nazionali sia manifestamente estraneo al soddisfacimento delle *esigenze fondamentali*, individuali o collettive, della popolazione dello Stato membro.

B — *Il consumatore finale*

14. Secondo me, il consumatore finale dev'essere definito come colui che acquista un bene o un servizio per uso personale, con esclusione di un'attività economica, criterio di cui l'art. 4 della direttiva si avvale per contraddistinguere il soggetto passivo. Soggetto passivo e consumatore finale si distinguono l'uno dall'altro per il fatto che il primo effettua operazioni a titolo oneroso e il secondo effettua *acquisti* per uso personale. Questa distinzione comporta conseguenze fiscali sostanziali: il soggetto passivo detrae in via di principio l'onere dell'IVA, mentre il consumatore finale sopporta detto onere « poiché non v'è alcun negozio ulteriore che implichi un prezzo » [17]. Quest'ultima conseguenza non può essere trascurata quando si tratta dell'aliquota zero. In tal caso il consumatore finale coincide con colui che sopporterebbe, senza possibilità di detrazione, l'imposta ad aliquota positiva. Questa definizione non è basata su di un contesto restrittivo, ma mi sembra per contro corrispondere rigorosamente ad un'accezione fiscale, la sola conforme, nell'ambito delle disposizioni relative all'IVA, alle categorie riguardate da quest'imposta. Peraltro, essa figura nell'art. 3 della proposta di sedicesima direttiva in materia di IVA [18]:

« Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera:

a) consumatore finale:

1) una persona che, per l'importazione dei beni di cui all'articolo 2, non è considerata soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della direttiva 77/388/CEE del Consiglio;

2) un soggetto passivo che non ha avuto diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto all'atto dell'acquisto del bene ».

C — *« A favore » del consumatore finale: la nozione di vantaggio*

15. Rimane da esaminare la nozione di vantaggio presupposta dall'art. 17 con la menzione delle esenzioni « *a favore* dei consumatori finali ». Nell'ambito dell'esenzione « normale » il vantaggio risulta dalla disapplicazione dell'IVA nella fase del commer-

17 — Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade Development Council, sentenza 1° aprile 1982, causa 89/81, Racc. pag. 1277, punto 9.

18 — GU C 226 del 28.8.1984, pag. 2.

cio al minuto. In sostanza il vantaggio è rigorosamente identico nel sistema dell'aliquota zero: il consumatore non paga l'IVA. L'applicazione dell'aliquota zero in fasi commerciali precedenti non procura alcun ulteriore vantaggio fiscale per il consumatore poiché su di lui, ad ogni modo, non grava l'IVA. Tuttavia, d'accordo con la Commissione, si può ammettere un'aliquota zero a monte qualora essa si applichi al *prodotto stesso* che sia *destinato* all'acquisto ad aliquota zero da parte del consumatore finale.

16. Si potrebbe, spingendosi oltre, ammettere che, come sostiene il governo convenuto, sussista un vantaggio indiretto quando si applichi l'aliquota zero a *fattori di produzione* che concorrono a produrre beni, a loro volta soggetti ad un'aliquota zero? Sottolineo che dal punto di vista fiscale questo vantaggio non sussiste qualora l'aliquota zero sia concessa al consumatore finale. L'applicazione dell'aliquota zero anche a monte non incide infatti sull'onere fiscale del consumatore, in ogni caso beneficiario dell'aliquota zero. Non può esservi pertanto per il consumatore altro vantaggio che quello derivante dall'eventuale diminuzione del costo del prodotto, conseguente alla riduzione, in mancanza di aliquota positiva che colpisca i prodotti interessati, di oneri di tesoreria e di spese generali. Mi sembra tuttavia che questi effetti, evidenziati dall'analisi economica, debbano essere considerati con una certa prudenza, in quanto variano a seconda dei termini di detrazione stabiliti, delle dimensioni, della struttura dei produttori o degli intermediari, dei loro reciproci rapporti di credito, ecc. La complessità di tali effetti impone, a mio avviso, di adottare talune precauzioni a questo proposito nell'esame del vantaggio « a favore del consumatore finale » ai sensi dell'art. 17. Tuttavia, poiché la stessa esistenza di una diminuzione dei prezzi di costo può procurare un vantaggio, anche se variabile, al consumatore finale, vi suggerisco di non escludere che, in via di principio, l'aliquota zero possa essere applicata ai soli fattori di produzione *diretti ed esclusivi* di un prodotto legittimamente soggetto all'aliquota zero.

17. Precisate così le condizioni stabilite dalla disposizione in esame, si deve ora accertare se i provvedimenti controversi siano ad esse conformi.

II — Esame dei casi di applicazione dell'aliquota zero controversi

A — *Gruppo 1 dell'elenco stabilito con il « Value Added Tax Act », allegato 5: Alimenti*

18. Si tratta dell'applicazione dell'aliquota zero agli alimenti per animali, ai semi o agli altri mezzi di riproduzione di piante ed animali vivi usati per produrre o fornire cibo per gli uomini. Questi vari fattori *concorrono* alla produzione di alimenti per il consumo umano, a loro volta soggetti all'aliquota zero senza che ciò sia criticato. Il governo convenuto sostiene che l'aliquota zero può avvantaggiare direttamente il consumatore finale che produca egli stesso derrate alimentari mediante queste forniture. Esso si richiama, più in generale, alla riduzione degli oneri finanziari degli agricoltori ed alle possibili incidenze di detta riduzione sui prezzi dei prodotti alimentari.

19. Anche se quest'ultima considerazione deve essere accolta con le surriferite cautele, non si possono escludere gli effetti negativi della tassazione dei prodotti interessati sui prezzi dei prodotti alimentari, i cui aumenti sono particolarmente « sensibili » per il con-

sumatore finale. Va osservato che tutti i prodotti considerati contribuiscono direttamente ed esclusivamente alla produzione di alimenti destinati al consumatore finale. Per di più, le persone che producono i loro beni di consumo mediante detti prodotti e gli agricoltori che riservano una parte dei loro prodotti all'uso domestico fruiscono di un vantaggio diretto derivante dall'aliquota zero controversa. Vi suggerisco pertanto di non dichiarare l'inadempimento su questo punto.

B — *Gruppo 2: Prestazioni relative alle fogne e alle forniture idriche*

20. Per quanto riguarda innanzitutto le fogne (raccolta, eliminazione o trattamento delle acque usate, pulitura di pozzi neri, fosse settiche, ecc.), queste prestazioni sono di regola finanziate mediante la riscossione di un canone, non soggetto a IVA. Costituiscono pertanto oggetto di prestazioni commerciali imponibili soltanto i pozzi neri o le fosse settiche necessari laddove manca una rete fognante. In sostanza Il Regno Unito giustifica l'aliquota zero riguardo a questi ultimi impianti con la necessità di garantire la parità di trattamento degli abitanti delle città e degli abitanti delle campagne che vivono isolati, i quali sarebbero in genere i beneficiari dell'agevolazione. Inoltre, questa sarebbe giustificata da motivi d'ordine nazionale. In ogni caso, la Commissione fa riferimento soltanto alle forniture all'industria. Siccome il Regno Unito sostiene che è poco probabile che gli industriali si avvalgano delle prestazioni di cui si discute, ritengo, d'accordo con la Commissione, che l'abrogazione della disposizione censurata non dovrebbe creare difficoltà dato che gli industriali non possono essere considerati consumatori finali.

21. Per quanto riguarda le forniture d'acqua all'industria — le sole controverse — il Regno Unito, pur ammettendo che il settore industriale è il maggior consumatore, sostiene che nel caso di taluni utenti l'acqua è essenzialmente usata per scopi individuali, per la preparazione di cibo e di bevande. Non vi sarebbe inoltre alcun motivo pratico che imponga di individuare lo status del consumatore finale, poiché secondo l'opinione pubblica l'acqua sarebbe collegata all'alimentazione e quindi, per analogia, andrebbe considerata alla stregua di questa.

22. Non è possibile condividere tale punto di vista. Gli usi industriali dell'acqua sono infatti così rilevanti che, a mio avviso, escludono l'applicazione dell'aliquota zero, considerata la qualità di soggetto passivo dell'utente. Ammetterò soltanto, d'accordo con la Commissione, che l'aliquota zero potrebbe essere ammessa per quanto attiene alla produzione industriale di prodotti finiti nel settore alimentare. Il Regno Unito si è invero richiamato all'esenzione stabilita per le forniture d'acqua in un altro Stato membro. La Commissione ha precisato che detta esenzione si basava sull'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, a tenore del quale gli Stati membri possono continuare ad esentare, durante il periodo transitorio da essa contemplato, le operazioni elencate nell'allegato F, vale a dire « l'erogazione di acqua da parte di un organismo di diritto pubblico »[19]. Il Regno Unito, che si è basato espressamente sull'art. 28, n. 2, non ha sostenuto che poteva avvalersi delle disposizioni — a mio avviso strettamente alternative — del n. 3 dello stesso articolo e non ha neanche asserito che sussistano i presupposti di cui a quest'ultima disposizione. Ritengo, quindi, che debba essere dichiarato l'inadempimento anche su questo punto.

19 — Punto 12 dell'allegato.

C — *Gruppo 6: Servizi d'informazione*

23. Dato che la Commissione aveva ammesso l'applicazione dell'aliquota zero nel caso delle forniture d'informazioni direttamente al pubblico e alle imprese che le usano direttamente per fabbricare prodotti come i giornali, mi sembra che resti controversa soltanto l'applicazione dell'aliquota zero alla fornitura d'informazioni — essenzialmente attraverso mezzi informatici — a destinatari che le usano per altri usi professionali. È escluso che simili beneficiari dell'aliquota zero (banche, assicurazioni, ecc.) possano essere qualificati consumatori finali.

D — *Gruppo 7: Combustibili ed energia*

24. La Commissione contesta le esenzioni delle forniture a persone diverse dai consumatori finali. Il Regno Unito fa innanzitutto presente la difficoltà di distinguere fra uso professionale ed uso privato nel caso dell'utente misto. Siffatta obiezione non convince e tocca agli Stati membri apportare le soluzioni tecniche adeguate a quanto non appare costituire affatto una difficoltà insormontabile. Il governo convenuto sostiene, poi, che la tassazione di queste forniture nel settore della pubblica istruzione e della sanità comporterebbe effetti sociali negativi. In ogni caso, devo rilevare — sottolineando il grande volume del consumo energetico del settore industriale — che, siccome l'aliquota zero non avvantaggia nella fattispecie il consumatore finale, si deve dichiarare l'inadempimento denunciato dalla Commissione a questo proposito.

E — *Gruppo 8: Costruzione di edifici*

25. Si tratta certamente del gruppo di esenzioni più importante dal punto di vista economico, poiché comprende il settore degli alloggi, il settore dell'edilizia per uso industriale e commerciale e quello delle opere pubbliche e del genio civile. La Commissione sostiene che la mancanza di distinzione a seconda della natura degli alloggi interessati è sproporzionata rispetto agli scopi perseguiti. Il Regno Unito controdeduce che è molto difficile distinguere, come suggerisce la Commissione, fra alloggi costruiti dalle autorità locali, senz'altro esentabili, ad altri alloggi, tanto più che il settore privato fornisce ormai, a causa dei provvedimenti adottati per incentivare l'accesso alla proprietà, una parte crescente degli alloggi destinati ai ceti sociali meno abbienti.

26. Qualora doveste esaminare la fondatezza delle scelte che inducono ad applicare l'aliquota zero alla costruzione di *tutti* gli alloggi ad uso privato, si potrebbe senza dubbio considerare che siffatte agevolazioni, poiché sono concesse indistintamente, corrispondono ad una concezione molto ampia delle ragioni di interesse sociale invocate. Tuttavia, come ho rilevato, un sindacato del genere avrebbe una portata che sconfinerebbe nella sfera soggetta alla potestà degli Stati membri. In ogni caso, la scelta effettuata dal Regno Unito, vale a dire l'agevolazione dell'accesso alla proprietà per l'intera popolazione, non eccede manifestamente i limiti del potere discrezionale spettantegli in questo settore.

27. Per quanto attiene poi al settore industriale e commerciale, l'aliquota zero è usata dal Regno Unito come mezzo per promuo-

vere il rinnovo delle infrastrutture e l'edilizia, in particolare con riguardo all'occupazione. A questo proposito, non condivido le riserve formulate dalla Commissione circa le ragioni d'interesse sociale invocate. Infatti, il miglioramento del tessuto industriale, lo sviluppo delle zone residenziali e, soprattutto, le incidenze quantitative e qualitative sull'occupazione costituiscono evidentemente ragioni di interesse sociale di primaria importanza. Tuttavia, devo suggerirvi di dichiarare su questo punto l'inadempimento, poiché le aliquote zero, anche se avvantaggiano indiscutibilmente il lavoratore, l'utente, il cittadino, non possono essere considerate vantaggiose per il *consumatore finale* ai sensi della direttiva. L'equiparare in questo caso il consumatore finale all'intera popolazione non mi sembra compatibile con una norma che si riferisce inequivocabilmente all'*acquirente* di beni o servizi per uso personale. Per di più, un'accezione così ampia della nozione « consumatore finale » porterebbe ad abolire de facto la condizione stabilita a questo proposito dalla norma e consentirebbe qualsiasi esenzione che si basi su ragioni d'interesse sociale.

28. Per quanto attiene alle opere pubbliche e a quelle del genio civile, propendo — per motivi analoghi a quelli or ora esposti — per l'adozione di un'identica soluzione. Ancora una volta, nonostante l'aspetto sociale delle ragioni fatte valere, è giocoforza constatare che è difficile discernere in quale misura il consumatore finale non sia puramente e semplicemente confuso con tutta la popolazione.

F — *Gruppo 17: Indumenti e calzature* (stivali ed elmetti protettivi)

29. L'aliquota zero applicata agli acquisti di queste forniture da parte dei datori di lavoro sarebbe giustificata dal timore che l'onere fiscale li dissuada dal munire i loro dipendenti di detto equipaggiamento. Mi limito a rilevare che il beneficiario non può essere considerato consumatore finale secondo la definizione che ho adottato. Aggiungo che dalle stesse osservazioni del Regno Unito emerge che numerosi datori di lavoro potrebbero recuperare l'imposta relativa alle forniture di cui trattasi.

30. In conclusione, vi suggerisco

— di dichiarare che, applicando l'aliquota zero dell'IVA:

— alle forniture d'acqua e alle prestazioni relative alle fogne, destinate all'industria,

— ai servizi d'informazione diversi da quelli direttamente destinati al pubblico o alla fabbricazione di prodotti, come i giornali, che fruiscono dell'aliquota zero,

— al settore della costruzione di edifici per uso industriale e commerciale e al settore pubblico e del genio civile,

— alle forniture di combustibili e d'energia, di stivali e di elmetti protettivi, non destinate al consumatore finale,

il Regno Unito è venuto meno agli obblighi impostigli dal trattato CEE e dall'art. 28, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE,

— di respingere il ricorso per il resto,

— di condannare il Regno Unito alle spese.