CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GERHARD REISCHL DEL 6 APRILE 1976 [1]

Signor presidente,
signori giudici,

Nel 1964 la *Ferrovia del Renon,* con sede in Bolzano, concludeva con la ditta Mazzalai di Trento un contratto d'appalto per l'esecuzione di vari lavori relativi alla costruzione di una funivia presso Bolzano. La ditta Mazzalai ultimava i lavori nel 1967, incassando nel frattempo talune somme a titolo di acconto sul corrispettivo pattuito. Successivamente sorgeva fra le parti, relativamente all'importo complessivo del prezzo dei lavori eseguiti, una controversia giudiziale conclusasi con una sentenza esecutiva pronunziata il 10 dicembre 1972 dalla Corte d'appello di Trento, che determinava l'ammontare del saldo dovuto all'impresa appaltatrice. Il relativo pagamento veniva effettuato dopo il 31 dicembre 1972.

Tale circostanza è importante, giacché dal 1° gennaio 1973, in conformità alla quarta direttiva 71/401 del 20 dicembre 1971, veniva istituito in Italia, con DPR 26 ottobre 1972, n. 633, emanato in forza della legge di delega 9 ottobre 1971, n. 825 il sistema dell'imposta sul valore aggiunto. L'art. 76 del suddetto DPR stabilisce che l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dopo il 31 dicembre 1972; a norma dell'art. 6 dello stesso decreto, le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.

In ossequio a tali disposizioni, la ditta Mazzalai versava sul saldo incassato l'imposta sul valore aggiunto nella misura del 12 % e, nel giugno 1973, ne chiedeva il rimborso, mediante emissione di fattura commerciale, alla Ferrovia del Renon. Questa però rifiutava di rimborsare la somma richiesta, sostenendo di essere tenuta unicamente al pagamento dell'imposta generale sull'entrata secondo l'aliquota del 4 %, come previsto dal regime fiscale abrogato.

Nell'ambito del giudizio intentato successivamente dalla ditta Mazzalai, la Ferrovia del Renon ha invocato la seconda direttiva del Consiglio dell'11 aprile 1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari e in particolare l'art. 6, n. 4, a norma del quale, «il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento in cui viene effettuato il servizio». Essa ha sottolineato che l'art. 5 della legge di delega 9 ottobre 1971 si richiama alla suddetta direttiva e prescrive che il sistema dell'imposta sul valore aggiunto sia conforme alla normativa comunitaria; a suo avviso, quindi, l'art. 6 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, stride con la legge summenzionata.

Tenuto conto di tale argomento, il giudice adito, con ordinanza 30 giugno 1975, pervenuta in cancelleria il 24 ottobre 1975, ha sospeso il procedimento e sottoposto in via pregiudiziale alla Corte di giustizia, a norma dell'art. 177, del trattato CEE, le seguente questione:

«Se l'art. 6, n. 4 della seconda direttiva del Consiglio CEE di data 11 aprile 1967 (GU n. 71 del 14. 4. 1967) debba interpretarsi nel senso che per la prestazione di servizi ed in particolare per i contratti di appalto il fatto generatore dell'imposta si verifichi al momento in cui viene effettuato il servizio, restando i singoli Stati membri autorizzati ad identificare tale momento anche col rilascio di una

1 — Traduzione dal tedesco.

fattura o con l'incasso di un acconto e ciò tanto nell'ipotesi che tali fatti precedano il compimento dell'opera come pure nella ipotesi (ricorrente nella specie) che seguano al compimento predetto.»

I — Prima di affrontare l'esame di tale questione, ritengo opportuno — tenuto conto degli argomenti svolti da taluni di coloro che sono intervenuti nel presente procedimento in merito all'ammissibilità del rinvio pregiudiziale del tribunale di Trento — far alcune osservazioni preliminari.

1. La convenuta nella causa principale sottolinea che, a norma dell'art. 90 del DPR n. 633, gli obblighi derivanti da rapporti sorti anteriormente al 1° gennaio 1973 restano immutati. A suo avviso, l'entrata in vigore di un nuovo regime fiscale non può modificare il contenuto di una obbligazione sorta in precedenza: pertanto gli artt. 6 e 76 del suddetto decreto vanno interpretati nel senso che il nuovo sistema non si applica ai servizi prestati anteriormente alla sua istituzione.

L'attrice nella causa principale sostiene invece che già in forza dell'abrogata normativa concernente l'imposta sulla cifra d'affari, il tributo, nel caso della prestazione di servizi, andava versato all'atto del pagamento del corrispettivo. Di conseguenza, qualora — come nella fattispecie — tale corrispettivo venga versato dopo il 1° gennaio 1973, esso è necessariamente soggetto all'imposta sul valore aggiunto, giacché il regime fiscale precedente è stato abrogato con effetto dalla data suddetta.

A mio avviso, è superfluo soffermarsi su tali argomenti: essi, infatti, concernono manifestamente la necessità di una pronunzia della Corte in materia, più precisamente la questione del se l'interpretazione della seconda direttiva sia rilevante in casi come quello di specie. Orbene, la Corte ha già precisato in passato che siffatte obiezioni circa la rilevanza delle decisioni del giudice comunitario possono essere prese in considerazione solo in casi eccezionali. Esse sono senz'altro inconferenti allorquando si fondano su considerazioni attinenti al diritto interno, giacché la Corte non è competente a pronunziarsi in materia nell'ambito di un procedimento ex art. 177 del trattato CEE. Di conseguenza, gli argomenti sopra riferiti, fondati senza dubbio su norme di diritto interno, non potranno certo indurre la Corte a rifiutarsi di prendere in esame la questione sottopostale dal tribunale di Trento.

2. In corso di causa è stato inoltre sostenuto che nella fattispecie la legge interna precisa quale sia l'imposta da applicare e che il giudice nazionale è tenuto a conformarvisi, anche qualora ritenga che essa stride con una direttiva comunitaria: atti del genere, infatti, non potrebbero, per natura, prevalere su una norma interna discordante. Sarebbe quindi irrilevante, ai fini della soluzione della causa principale, stabilire quale sia lo spirito e la portata della seconda direttiva in materia di imposta sul valore aggiunto.

Anche questo argomento, che mette del pari in causa la rilevanza della pronunzia della Corte, va, a mio parere, disatteso. A questo proposito, non ha importanza — tornerò comunque più avanti su questo punto — stabilire se la disposizione della seconda direttiva cui si richiama il giudice a quo abbia, ai sensi della giurisprudenza della Corte, efficacia diretta e possa prevalere sul diritto interno. Ciò che importa — com'è stato sottolineato nel corso del procedimento — è unicamente il fatto che la legge di delega n. 825, — sulla quale è fondato il DPR n. 633 — si richiama al diritto comunitario e stabilisce che la disciplina interna in materia di imposta sul valore aggiunto deve essere compatibile con la normativa comunitaria. Si può quindi affermare che, ai fini dell'interpretazione della legge delega summenzionata, è utile accertare quale sia la portata della seconda direttiva, indipendentemente dalla soluzione del problema del se, per effetto del richiamo contenuto in tale legge, le norme comu-

nitarie in questione abbiano acquistato efficacia nell'ordinamento interno. Del pari irrilevante in questa sede è il se spetti al giudice di rinvio pronunziarsi sulla compatibilità del decreto presidenziale con la legge delega oppure tale valutazione sia di competenza della Corte costituzionale. In ogni caso, infatti, risulta necessario, se non altro per stabilire se il problema della concordanza fra il decreto e la legge suddetti debba essere sottoposto alla Corte costituzionale, mettere in luce i principi stabiliti dalla direttiva del Consiglio cui si richiama la legge di delega. Ciò costituisce già una ragione sufficiente perché la Corte si pronunzi sulla questione sottopostale in questa occasione; per contro, non è lecito ritenere che il rinvio pregiudiziale disposto dal tribunale di Trento sia prematuro e che sarebbe spettato solo alla Corte costituzionale, una volta interpellata da tale organo giurisdizionale, sollecitare l'interpretazione, da parte del giudice comunitario, della direttiva in questione.

3. Un'ulteriore obiezione — di cui è del pari opportuno occuparsi prima di analizzare la questione pregiudiziale — è stata mossa dal governo italiano. Questo ha sostenuto che possono essere oggetto di una domanda d'interpretazione del giudice nazionale solo gli atti comunitari aventi efficacia diretta, che egli, cioè, è tenuto ad applicare. Secondo il governo italiano, la direttiva di cui è causa non rientra fra tali atti, giacché è stata emanata in base agli artt. 99 e 100 del trattato CEE e mira unicamente ad armonizzare le legislazioni degli Stati membri in materia d'imposta sul valore aggiunto. Per quanto concerne in particolare l'art. 6, n. 4, sarebbe evidente che esso non impone alcun obbligo agli Stati membri: essendo la sua efficacia comunque subordinata all'emanazione di norme integrative, esso non potrebbe essere considerato come una norma dal contenuto chiaro e preciso, ai sensi della giurisprudenza in materia. La Corte pertanto dovrebbe limitarsi ad accertare che la direttiva in questione non ha efficacia diretta, né sarebbe tenuta a chiarirne il significato.

A mio avviso, l'art. 177 del trattato CEE non può essere interpretato in senso così restrittivo. È chiaro che la competenza che tale norma attribuisce alla Corte in materia di interpretazione del diritto comunitario si estende in generale, a parte il trattato, a tutti gli atti giuridici emanati dalle istituzioni della Comunità. Peraltro è evidente che anche gli atti privi d'efficacia diretta possono essere rilevanti per il giudice nazionale, come dimostra, ad esempio, la causa 32/74 (Friedrich Haaga GmbH; sentenza 12 novembre 1974, Racc. 1974, pag. 1201). In quell'occasione la Corte interpretò una direttiva comunitaria senza stabilire preliminarmente se essa avesse o meno efficacia diretta, tenendo semplicemente conto del fatto che tale interpretazione era necessaria per determinare la portata di una legge interna. Oggi siamo di fronte ad un caso identico: l'opportunità dell'interpretazione della direttiva in questione è infatti — come si è già visto — sottolineata dal preciso richiamo dell'art. 5 della legge di delega n. 825 al diritto comunitario.

Ritengo poi inammissibile un altro argomento, del pari dedotto a questo proposito in corso di causa, secondo cui l'accoglimento del rinvio pregiudiziale potrebbe comportare il pericolo di una interferenza col procedimento ex art. 169 del trattato CEE, nel senso che l'interpretazione della Corte potrebbe rappresentare l'anticipazione di un giudizio in un siffatto procedimento che avesse ad oggetto la compatibilità delle norme interne con le direttive comunitarie. Invero, anche un procedimento pregiudiziale vertente sull'interpretazione di norme comunitarie aventi efficacia diretta — sulla cui ammissibilità non sussiste alcun dubbio — potrebbe comportare conseguenze di tal genere.

È quindi da escludere — e con ciò chiudo l'argomento — che la Corte sia tenuta ad accertare se la direttiva concernente l'imposta sul valore aggiunto abbia o meno efficacia diretta, tanto più che non è questo l'oggetto della questione sottopostale; viceversa, nulla le impedisce di

pronunziarsi, com'è richiesto dal giudice proponente, sul significato di tale atto.

4. È opportuno infine soffermarsi su due questioni che, anche se non concernono il problema sollevato dal tribunale di Trento, attengono tuttavia all'interpretazione della direttiva. Preferisco occuparmene in questo contesto, giacchè esse mettono del pari in causa la rilevanza della pronunzia della Corte.

Da una parte è stato sostenuto che la direttiva non concerne le prestazioni di servizi effettuate prima dell'entrata in vigore delle norme di attuazione nazionali, bensì i rapporti giuridici sorti dopo tale data. D'altra parte, il governo italiano ha espresso dei dubbi circa l'applicazione della direttiva alle prestazioni di servizi resi in forza di un contratto d'appalto.

Per quanto concerne il primo punto, ritengo sia fuori di dubbio che con l'entrata in vigore del regime dell'imposta sul valore aggiunto — cioè, per quanto concerne l'Italia, dal 1° gennaio 1973 — i principi stabiliti dalla direttiva in merito alla struttura ed alle modalità d'applicazione di tale regime abbiano acquistato efficacia vincolante. Lo stesso vale quindi, e a decorrere dalla medesima data, anche per quanto concerne le norme comunitarie relative al verificarsi del fatto generatore dell'imposta. Invero, nessuna disposizione della direttiva autorizza a ritenere che i rapporti economici soggetti all'imposta sorti in precedenza siano sottratti, dopo la data suddetta, all'applicazione dei principi da essa sanciti.

Quanto ai dubbi espressi dal governo italiano, va ricordato innanzitutto che a norma dell'art. 5, n. 2, lett. e) della direttiva, «la consegna di un lavoro immobiliare, ivi compreso quello consistente nell'incorporazione di un bene mobile in un bene immobile», si considera «cessione di un bene». Peraltro il n. 5 dell'allegato A autorizza gli Stati membri che, per particolari esigenze interne, non possono considerare tali operazioni come consegna di un bene, a classificarle nella categoria delle prestazioni di servizi. La Repubblica italiana si è valsa di tale facoltà nell'art. 3 del decreto n. 633. Tenendo conto di tale circostanza e considerato che l'art. 6, n. 2, della direttiva precisa che le norme ivi contenute, relative all'imposizione delle prestazioni di servizi si applicano obbligatoriamente alle sole prestazioni di servizi elencate nell'allegato B, tra le quali non sono esplicitamente menzionate quelle effettuate in forza di contratti d'appalto, il governo italiano ha ritenuto lecito dubitare che la direttiva si applichi a tali prestazioni.

In realtà tali dubbi sono infondati: lo si evince già dalla lettera dall'allegato A, n. 5, in forza del quale gli Stati membri che non possono considerare quali cessioni di beni le prestazioni di cui all'art. 5, n. 2, lett. e), *devono* classificarle fra le prestazioni di servizi, assoggettandole all'aliquota che sarebbe loro applicata se fossero considerate cessioni. Ne consegue che siffatte prestazioni rientrano nella sfera d'applicazione della direttiva: gli Stati membri che si avvalgono della facoltà loro concessa dall'allegato A, n. 5, non sono affatto liberi di sottrarre le prestazioni in questione al regime fiscale disciplinato dalla direttiva, bensì unicamente di qualificarle diversamente. È poi interessante, al riguardo, dare un'occhiata all'allegato B, e in particolare ai nn. 2, 3 e 8: è lecito infatti affermare che la natura delle prestazioni di servizi ivi contemplate presuppone che anche i contratti di appalto sono soggetti all'imposta e che la direttiva si applica, al pari delle prestazioni accessorie descritte nel n. 8, anche alle prestazioni principali. Va infine tenuto presente — e ciò dovrebbe cancellare definitivamente ogni perplessità circa la soluzione del problema che qui ci interessa — che il sesto considerando della direttiva si limita a sottolineare l'opportunità di lasciare agli Stati membri il compito di disciplinare la folta categoria delle prestazioni di servizi il cui costo non incide sul prezzo dei beni: ciò non concerne certamente le prestazioni del genere di quella oggetto della causa principale.

Pertanto, anche in considerazione dell'effettiva sfera di applicazione della direttiva, la Corte non può respingere la domanda di interpretazione del giudice di rinvio.

II — Dopo queste necessarie considerazioni preliminari circa il problema della rilevanza della pronunzia della Corte, passiamo ad affrontare il nocciolo della questione pregiudiziale. Come si è visto, essa mira ad accertare se l'art. 6, n. 4. della seconda direttiva in materia di imposta sul valore aggiunto vada interpretato nel senso che, nel caso dei contratti di appalto, il fatto generatore dell'imposta possa considerarsi realizzato al momento del rilascio della fattura oppure all'atto del pagamento del corrispettivo della prestazione, qualora tali fatti siano posteriori al compimento dell'opera.

Mi sia consentito ricordare innanzitutto il testo della norma in questione, la quale recita:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento in cui viene effettuato il servizio. Tuttavia, nelle prestazioni di servizi di durata indeterminata o che superano un certo periodo di tempo o che danno luogo al versamento di acconti, può essere previsto che il fatto generatore si verifichi al momento del rilascio della fattura o al più tardi al momento dell'incasso dell'acconto, e ciò limitatamente all'importo fatturato od incassato.»

Dalle considerazioni di cui sopra emerge già senza ombra di dubbio che a buon diritto il giudice proponente ha chiamato in causa tale disposizione. Vero è che i contratti come quelli di cui trattasi, tenuto conto della classificazione del diritto privato italiano, vanno considerati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto — come prescrive l'art. 5 della direttiva —, cessioni di beni. Tuttavia, il richiamo all'art. 6 è pertinente, giacché l'Italia si è avvalsa della facoltà prevista dall'allegato A, n. 5, della direttiva stessa.

Per quanto concerne l'interpretazione dell'espressione «effettuazione del servizio», sulla quale soprattutto verte la presente controversia, il governo italiano ha sostenuto che l'enorme varietà dei rapporti giuridici ipotizzabili come prestazioni di servizi rende impossibile determinarne in generale, in una norma astratta, il momento finale. A suo parere, risulta sovente difficile stabilire quando un servizio debba considerarsi effettuato, giacché alle volte è necessario collaudare l'opera oppure sottoporla ad un periodo di prova; inoltre, accade spesso che il corrispettivo non venga fissato in precedenza; per quanto concerne in particolare i lavori pubblici, poi, il prezzo pattuito in origine è di regola soggetto a revisione. Sarebbe pertanto inopportuno scindere il sorgere del debito d'imposta dalla base imponibile costituita dal corrispettivo della prestazione, alla cui sussistenza è necessariamente subordinata l'esigibilità del tributo. Per tutte queste ragioni, sarebbe compatibile con la direttiva identificare il momento in cui il servizio viene prestato con il pagamento del corrispettivo.

La Commissione è di avviso contrario: essa si richiama, per corroborare il suo punto di vista, alla lettera, al sistema ed alle finalità della direttiva in questione, nonché alla sua stessa genesi, da cui emergerebbe già con chiarezza la soluzione del presente problema.

A mio avviso, non va dimenticato, in primo luogo, che tanto l'art. 6, n. 4, della direttiva, quanto la corrispondente disposizione dell'art. 5, n. 5, contemplano esclusivamente il verificarsi del fatto generatore dell'imposta, cioè — secondo la definizione dell'allegato A, n. 8, — il sorgere del debito d'imposta. Per quanto concerne la liquidazione dell'imposta e il momento in cui essa diviene esigibile, entrano naturalmente in gioco ulteriori elementi di cui non dobbiamo occuparci in questa sede.

Nell'interpretare una norma giuridica occorre prendere le mosse dalla lettera della stessa: così, per quanto concerne l'art. 6, n. 4, si deve tener presente che esso sta-

bilisce che il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento in cui viene effettuato il servizio. Tale norma concerne senza alcun dubbio, per quanto riguarda i rapporti contrattuali quali quello di specie, la prestazione di *una* delle parti contraenti; questa, inoltre, va evidentemente, per natura, tenuta distinta dalla controprestazione, cioè dal versamento del corrispettivo. Ciò stabilito, appare difficile sostenere che una disposizione redatta in siffatti termini identifichi la prestazione di servizi con l'adempimento della controprestazione o consenta tale identificazione, senza contemplare minimamente una facoltà in tal senso degli Stati membri.

Contro tale conclusione depone inoltre il fatto che la stessa direttiva fa riferimento al «corrispettivo» in un diverso contesto e precisamente nell'art. 8, in cui è definita la base imponibile, e nel medesimo art. 6, n. 4, seconda frase, che prevede talune deroghe al principio stabilito nella prima frase. Va tuttavia sottolineato che dette deroghe, com'è chiaramente precisato, sono autorizzate solo nei casi in cui una parte del corrispettivo viene versata *prima* del compimento della prestazione del servizio, vale a dire solo qualora vi sia un movimento di denaro antecedente al momento in cui di regola avrebbe dovuto nascere il debito d'imposta, e quindi, in definitiva, quando tale momento è anticipato.

Vale poi le pena di ricordare che durante l'elaborazione della direttiva la possibilità di subordinare il sorgere del debito d'imposta al pagamento del corrispettivo fu vagliata a fondo. Infatti, nel suo parere sulla proposta di una seconda direttiva concernente l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia d'imposte sulla cifra d'affari, il Comitato economico e sociale osservò che in taluni casi è difficile determinare il momento in cui viene reso il servizio e pervenne alla conclusione che sarebbe stato più semplice prevedere un solo fatto generatore «che potrebbe essere la riscossione del prezzo del servizio fornito» (GU 1966, pag. 572). Tale soluzione, che è stata respinta dalla Commissione e dal Consiglio, non può essere ora adottata dagli Stati membri come risultato dell'interpretazione di un testo da cui emerge manifestamente un orientamento diverso.

Va infine tenuto conto dell'obiettivo perseguito dalla direttiva, che consiste nel realizzare la più ampia armonizzazione delle norme nazionali in materia d'imposta sul valore aggiunto; è quindi lecito ritenere che i suoi autori si siano sforzati d'improntarla alla massima completezza, mediante l'uso di nozioni il più possibile precise. Ciò porta ad escludere che la sfera di autonomia riconosciuta in materia agli Stati membri comprenda anche il potere di stabilire che, nel caso di prestazioni di servizi, il fatto generatore dell'imposta si verifica successivamente al compimento della prestazione, e cioè all'atto del pagamento del corrispettivo, che, a volte, avviene molto tempo dopo che il servizio è stato reso. In tal modo verrebbe inammissibilmente compromesso il principio dell'uniformità — si pensi all'ipotesi di una modifica dell'aliquota d'imposta — giacché in ultima analisi, i soggetti passivi del tributo sarebbero liberi in tali casi di stabilire il momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta.

Anche se è innegabile che in determinate circostanze può essere difficile stabilire il momento in cui viene prestato il servizio — non si tratta certo di problemi straordinari la cui soluzione debba essere necessariamente trovata in sede giurisdizionale — e benchè sia stato osservato che neanche altri Stati membri hanno attuato correttamente la direttiva, ritengo tuttavia, alla luce delle considerazioni finora svolte, che l'art. 6, n. 4, della seconda direttiva concernente l'imposta sul valore aggiunto debba essere interpretato nel senso indicato dalla Commissione.

III — In conclusione, invito la Corte a risolvere la questione del tribunale di Trento nel modo seguente:

L'art. 6, n. 4, della seconda direttiva del Consiglio dell'11 aprile 1967 va interpretato nel senso che, per quanto concerne le prestazioni di servizi, il fatto generatore dell'imposta si deve considerare, in via di principio, verificato al momento in cui viene realmente effettuato il servizio. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire che nel caso di prestazioni di servizi di durata indeterminata, o che superano un certo periodo di tempo oppure che danno luogo al versamento di acconti, il fatto generatore si verifica già al momento del rilascio della fattura o dell'incasso dell'acconto e limitatamente all'importo fatturato o incassato.