CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN MISCHO

presentate il 7 giugno 2001 [1]

1. Qualsiasi amministratore di tesoreria può, in un particolare momento, anche se la situazione dell'ente a cui appartiene è fondamentalmente sana, trovarsi opposto a problemi delicati, quando le entrate finanziarie non corrispondono giorno per giorno alle uscite a cui deve fare fronte. In tal modo la Repubblica italiana ha inteso rimediare a tale divario per cui deve oggi rispondere dinanzi alla Corte di un inadempimento addebitatole dalla Commissione delle Comunità europee.

2. Il governo di tale Stato membro precisa che «nell'anno 1993 lo Stato italiano si è dovuto necessariamente preoccupare della immediata perdita di gettito provocata dalla mancata riscossione in dogana dell'IVA all'importazione.

Si ritenne allora opportuno, per una limitata platea di contribuenti (quelli cioè che nell'anno precedente avevano registrato importazioni da paesi membri in misura superiore al 10% dell'ammontare complessivo delle importazioni totali), di provvedere al rimborso del credito d'imposta in titoli di Stato anziché computare tale importo in detrazione negli anni successivi.

In sostanza per tale tipologia di contribuenti, che prima dell'apertura delle frontiere doganali garantivano una immediata entrata erariale, il rimborso in titoli di Stato, con decorrenza 1° gennaio 1994, cautelava l'Erario sulla tenuta del gettito interno anche per l'esercizio 1993.»

3. I provvedimenti della Repubblica italiana figurano in due testi adottati in tempi successivi. In primo luogo, si tratta del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (GURI n. 18 del 23 gennaio 1993) convertito in legge 24 marzo 1993, n. 75 (GURI n. 69 del 24 marzo 1993).

4. L'art. 11, primo e secondo comma, di quest'ultimo prevede:

«I contribuenti che nell'anno 1992 hanno registrato importazioni dai paesi membri della Comunità economica europea in misura superiore al 10% dell'ammontare complessivo delle operazioni registrate nel corso dello stesso anno e che nella dichiarazione d'imposta sul valore aggiunto evi-

1 — Lingua originale: il francese.

denziano un credito d'imposta non inferiore a lire 100 milioni, non possono computare tale importo in detrazione negli anni successivi [...]».

Il secondo comma del suddetto art. 11 dispone:

«Le disposizioni dei commi 1 e 2 dell'art. 10, si applicano all'estinzione dei crediti di cui al primo comma del presente articolo (...) [dette disposizioni disciplinano l'estinzione dei crediti risultanti dalla liquidazione delle dichiarazioni annuali dei redditi e dell'IVA mediante assegnazione dei titoli di Stato ai creditori]. In tale caso, la richiesta [di rimborso dell'IVA mediante assegnazione di titoli di Stato] deve essere presentata entro il 31 marzo 1993; le operazioni di riscontro devono essere completate entro il 30 giugno 1993; gli interessi relativi a ciascun credito devono essere computati al 31 dicembre 1993; il godimento dei titoli di Stato decorre dal 1° gennaio 1994; l'importo massimo dei titoli emessi non può superare lire 7 500 miliardi con imputazione della relativa spesa ad apposito capitolo dello stato di previsione del Ministero del Tesoro per l'anno finanziario 1993; il decreto del Ministro del Tesoro concernente le caratteristiche, le modalità e le procedure di assegnazione dei titoli medesimi deve essere pubblicato nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 novembre 1993».

5. Queste speciali modalità di rimborso sono state prorogate con il decreto-legge 28 giugno 1995, n. 250 (GURI n. 150 del 29 giugno 1995), convertito nella legge 8 agosto 1995, n. 349 (GURI n. 196 del 23 agosto 1995), il cui art. 3 bis, primo comma, prevede:

«Per l'estinzione dei crediti d'imposta sul valore aggiunto e dei relativi interessi, risultanti dalle dichiarazioni relative all'anno 1992, presentate dai soggetti di cui all'art. 11, primo comma, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, non rimborsati alla data di entrata in vigore del presente decreto, il Ministero del Tesoro è autorizzato ad emettere ulteriori titoli di Stato aventi libera circolazione con effetto dal 1° gennaio 1996, con durata di 10 anni, per l'importo massimo di lire 400 miliardi [...]».

6. Ricordo che il meccanismo comunitario dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») si articola integralmente sul principio secondo il quale ogni soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore a titolo delle operazioni che ha effettuato l'imposta che egli stesso ha assolto nei confronti dei suoi fornitori in occasione dell'acquisto di beni o servizi necessari all'esercizio della propria attività, la qual cosa distingue nettamente l'IVA dai sistemi di imposte a cascata, in cui le imposte pagate nei diversi stadi della catena di commercializzazione si sommano.

7. Tale principio viene sancito negli artt. 17 e 18 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme[2] (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

8. L'art. 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva dispone:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

2. Nella misura in cui i beni ed i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci importate;

c) l'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), e dell'articolo 6, paragrafo 3.»

9. L'art. 18, n. 4, della sesta direttiva prevede:

«Qualora, per un dato periodo fiscale, l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere a rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo modalità da essi stabilite.

Tuttavia, gli Stati membri hanno la facoltà di rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante».

10. Ritenendo che le citate disposizioni della normativa italiana costituissero una violazione di tali articoli della sesta direttiva, la Commissione ha proposto avverso la Repubblica italiana il ricorso per inadempimento in esame, registrato nella cancelleria della Corte il 2 marzo 2000 con il n. C-78/00.

11. Nel ricorso, la Commissione conclude chiedendo alla Corte di dichiarare che la

2 — GU L 145, pag. 1.

Repubblica italiana, prevedendo per una categoria di contribuenti in situazione di credito d'imposta per il 1992 la sostituzione del rimborso dell'IVA con l'assegnazione di titoli di Stato, per di più consegnati tardivamente, è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza degli artt. 17 e 18 della sesta direttiva e di condannare la Repubblica italiana alle spese. Quest'ultima conclude, da parte sua, per il rigetto del ricorso.

12. Prima di tutto, ritengo sia opportuno definire esattamente quale sia la violazione della sesta direttiva addebitata alla Repubblica italiana dalla Commissione, in quanto, dalla lettura della corrispondenza scambiata tra le due parti nel corso della fase precontenziosa della controversia, sembra che una certa ambiguità potrebbe sussistere su tale punto.

13. Infatti, in un primo momento, la Commissione faceva valere che l'assegnazione dei titoli di Stato ai soggetti passivi titolari di un credito d'IVA relativo all'anno 1992 costituiva, tenuto conto delle condizioni in cui essa era stata compiuta, una violazione della regola che prescrive che il riporto debba essere effettuato nel periodo successivo a quello nel corso del quale l'importo delle deduzioni autorizzate è stato superiore a quello dell'imposta dovuta all'Erario.

14. A tale proposito, essa faceva valere che non solo la detta assegnazione, ai sensi delle disposizioni stesse della normativa italiana, doveva avvenire solo nel 1994, e non nel 1993, ma anche, e forse soprattutto, che in realtà l'assegnazione dei titoli era stata effettuata, in molti casi, con ritardi considerevoli.

15. Al contrario, essa non contestava in termini chiari il rimborso sotto forma di assegnazione di titoli. Soltanto in un secondo momento la Commissione ha fatto valere in termini espliciti che l'assegnazione dei titoli del debito pubblico non può essere considerata un rimborso ai sensi dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva, ritenendo ormai l'assegnazione tardiva dei suddetti titoli solo una circostanza aggravante dell'infrazione.

16. Tuttavia, tale chiarimento è intervenuto sufficientemente in tempo affinché non sia possibile opporre al ricorso una discordanza tra la lettera di intimazione, il parere motivato e l'atto introduttivo del ricorso.

17. Il governo italiano non rinuncia certo a trarre argomenti, sul merito, da ciò che può sembrare un ondeggiamento nella posizione della Commissione, ma non contesta la ricevibilità del ricorso e gli argomenti da esso dedotti in sua difesa riguardano in particolare la questione se fosse legittimato, avendo scelto di utilizzare la facoltà ad esso attribuita dall'art. 18, n. 4, della sesta direttiva di optare per il rimborso dei crediti d'IVA piuttosto che per il riporto all'esercizio successivo, a procedere a tale rimborso mediante l'assegnazione di titoli del debito pubblico.

18. Quali sono gli argomenti posti a confronto?

19. Secondo la Commissione, che si basa sulla sentenza della Corte 18 dicembre 1997, Molenheide e a.[3], quando uno Stato opta per il rimborso di un credito d'IVA, tale rimborso deve essere immediato e deve consistere nella messa a disposizione del soggetto passivo di somme liquide.

20. Certo, gli Stati membri possono stabilire le modalità secondo cui viene effettuato il rimborso, ma soltanto in quanto non vengano messi in discussione né tale immediatezza né tale liquidità.

21. Ora, non si può ritenere che queste ultime siano assicurate ad un soggetto passivo al quale viene assegnato un titolo di Stato con scadenza a 5 o 10 anni.

22. Tale soggetto passivo, se vuole realmente disporre, per le necessità della propria impresa, della somma a lui dovuta dallo Stato italiano, dovrà trovare un acquirente per il titolo di credito che gli è stato assegnato, senza essere sicuro che quest'ultimo lo acquisterà al valore nominale ma dovendo, inoltre, sicuramente sostenere il costo delle commissioni reclamate dall'intermediario finanziario che interverrà nella negoziazione.

23. Di fatto, secondo la Commissione, l'operazione effettuata dalla Repubblica italiana presenta tutte le caratteristiche di un prestito forzoso.

24. Completamente diversa è, chiaramente, la posizione del governo italiano. Quest'ultimo precisa, innanzi tutto, che non ha operato alcuna riduzione dei crediti d'IVA di cui potevano avvalersi i soggetti passivi. Il loro credito è stato riconosciuto nella sua integralità. Esso fa valere, poi, che avendo optato per il rimborso, piuttosto che per il riporto, esso si è solo avvalso della facoltà attribuitagli dall'art. 18, n. 4, della sesta direttiva, per definire le modalità di rimborso.

25. A tale proposito, esso argomenta che, per scelta delle modalità, occorre intendere una cosa diversa rispetto alla scelta tra l'assegno bancario, l'accreditamento bancario o postale o il versamento di una somma di denaro.

26. Secondo il governo italiano, altre modalità possono essere previste, nei limiti in cui esse non comportano perdite economiche per un soggetto passivo titolare di un credito d'IVA.

3 — Cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96 (Racc. pag. I-7281, punto 45).

27. Ora, a tale proposito, nessun addebito potrebbe essere mosso nei confronti delle modalità scelte in base al proprio potere sovrano dalla Repubblica italiana.

28. Infatti, se i titoli sono stati emessi a decorrere dal 1° gennaio 1994, i soggetti passivi hanno beneficiato fino a tale data degli interessi previsti dalla normativa italiana in materia di rimborso d'imposta. Gli stessi titoli di credito avrebbero fruttato interessi ad un tasso elevato, che accusava rispetto all'inflazione un differenziale rilevante, che raggiungeva, ad esempio, il 7,8% nel 1998.

29. Fino al 1999, tale tasso di interesse sarebbe stato costantemente più elevato del tasso previsto per il rimborso dei crediti d'imposta. Ad ogni modo, i titoli erano negoziabili senza alcuna difficoltà, essendo ammessi alla quotazione ufficiale, e, in via di principio, potevano, tenuto conto del loro tasso di interesse, essere negoziati al di sopra del loro valore nominale, cosicché il soggetto passivo che lo desiderasse era in grado, in qualsiasi momento, di ottenere, in cambio dei propri titoli, una somma liquida di denaro almeno pari al valore del suo precedente credito d'IVA.

30. Il governo italiano osserva, infine, che, concentrando le sue critiche sul ritardo con cui erano stati emessi i titoli, la Commissione avrebbe, in realtà, riconosciuto che l'estinzione di un credito d'IVA con l'assegnazione, a titolo di rimborso, di titoli del debito pubblico è assolutamente ammissibile ai sensi dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva, dal momento che l'assegnazione dei titoli non è inficiata da alcun ritardo che provoca un pregiudizio economico al soggetto passivo.

31. Esso riconosce che nel caso specifico si sono verificati alcuni ritardi, ma precisa che essi erano attribuibili ad alcune difficoltà e disguidi amministrativi, e che ciò non può rimettere in discussione, in via di principio, l'operazione compiuta.

32. Che valore hanno tali argomenti?

33. Dico subito che a una questione di principio si può dare solo una risposta di principio e che, conseguentemente, non credo che vi sia alcun interesse a discettare sui profitti o sulle perdite che sarebbero stati concretamente riportati dai soggetti passivi italiani ai quali sono stati assegnati, a titolo di rimborso dei loro crediti d'IVA, titoli del debito pubblico.

34. La sola questione a cui si deve rispondere è quella intesa ad accertare se tale assegnazione sia, in quanto tale, ammissibile rispetto alle norme stabilite dalla sesta direttiva.

35. A tale semplice questione, io rispondo chiaramente in senso negativo. Se ci si riferisce al testo dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva, si deve constatare che il diritto a deduzione deve comportare, quando il soggetto passivo si trova in situazione di credito al termine di un periodo fiscale, a scelta dello Stato membro interessato, o un riporto dell'eccedenza al periodo successivo o il rimborso.

36. É escluso il fatto che il legislatore comunitario abbia potuto voler concedere due possibilità dagli esiti molto diversi per i soggetti passivi. Ciò si verificherebbe nel caso in cui, allorché uno Stato membro opta per il rimborso, il soggetto passivo dovesse aspettare anni per potere disporre sotto forma di liquidità dell'importo che gli è dovuto, mentre il soggetto passivo autorizzato a riportare al periodo successivo potrebbe estinguere il suo credito molto rapidamente mediante la compensazione.

37. Occorre ancora verificare quale sia l'ultimo momento utile per effettuare il rimborso. La Commissione, a tale proposito, cita la sentenza 6 luglio 1995, BP Soupergaz [4], nella quale la Corte ha dichiarato che «il diritto alla detrazione previsto agli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Secondo costante giurisprudenza [...] il detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte».

38. Il «diritto alla detrazione» si esercita dunque «immediatamente», ma da questo si possono trarre conclusioni circa il momento in cui il «rimborso» di una eccedenza d'IVA deve essere effettuato dallo Stato membro?

39. Al punto 45 della sentenza Molenheide e a., citata, la Corte menziona l'«obbligo per le autorità nazionali di procedere a un rimborso immediato ai sensi dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva».

40. A tale proposito, occorre tuttavia ricordare che, ai sensi dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva, il problema del riporto dell'eccedenza o del rimborso si pone esclusivamente quando «per un *dato periodo fiscale,* l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta» [5].

41. Se un diritto alla deduzione nasce dunque «immediatamente», e a più riprese, nel corso di un dato periodo, il diritto al riporto o al rimborso dell'eccedenza può essere esercitato solo al termine del periodo in questione. Le due cose non devono essere confuse.

4 — Causa C-62/93 (Racc. pag. I-1833, punto 18).

5 — Il corsivo è mio.

42. Tuttavia, a decorrere dalla fine di un dato «periodo fiscale», gli Stati membri devono, o consentire il riporto dell'eccedenza al periodo successivo, oppure procedere al rimborso. Dal momento che la compensazione tra il credito riportato e i nuovi debiti IVA verrà effettuata in modo progressivo, nel corso del nuovo periodo, si potrebbe supporre che il rimborso possa, anch'esso, essere operato in più momenti, nel corso dello stesso periodo. Tuttavia, esso dovrà essere concluso al più tardi alla fine di tale periodo.

43. Pertanto, non si può ammettere che crediti fiscali relativi all'esercizio 1992 possano essere «rimborsati» con l'assegnazione, a decorrere dal 1° gennaio 1994, di titoli del debito pubblico a 5 o 10 anni.

44. La sola certezza insita in tale titolo (se, beninteso, si esclude l'ipotesi, della quale tuttavia il passato ci insegna che non è puramente teorica, di bancarotta dello Stato) è quella di un rimborso alla scadenza stabilita, preceduto da un pagamento periodico di interessi a tasso fisso. Tale certezza è agli antipodi della liquidità insita in un pagamento in moneta avente corso legale nello Stato in cui si effettua il pagamento, che avviene al più tardi al termine del periodo fiscale successivo.

45. Certo, in pratica, come sostenuto dal governo italiano, il fatto che tali titoli siano ammessi alla quotazione ufficiale conferisce loro anche una certa forma di liquidità. Ma tale liquidità è lontana dall'essere sempre perfetta. La borsa è un mercato in cui può vendere soltanto colui che trova un acquirente e l'ammissione alla quotazione ufficiale non costituisce di per sé una garanzia che qualsiasi venditore troverà sempre di fronte a sé, quale che sia il numero di titoli di cui egli vuole disfarsi, un acquirente pronto a acquistarli. Ed è ancora meno sicuro che tale eventuale acquirente sia disponibile a pagare un prezzo corrispondente al valore nominale del titolo.

46. Qualsiasi persona che conosca appena il funzionamento del mercato borsistico sa che il corso delle obbligazioni, cioè dei titoli di prestito, varia in funzione dell'evoluzione del tasso di interesse. Un titolo di prestito al 3% non troverà nessun acquirente al suo valore nominale, se il tasso delle nuove emissioni è fissato al 5%. L'acquirente di un vecchio titolo al 3% sarà disposto a pagare soltanto un prezzo che gli assicuri un rendimento reale del 5%, cioè ad un prezzo ampiamente inferiore a quello nominale. Al contrario, un titolo che frutta il 10% di interesse potrà essere venduto al di sopra del suo valore nominale, se le nuove emissioni offrono soltanto un tasso di interesse del 5%.

47. Quando il detentore di un titolo di prestito decide di venderlo prima della sua scadenza, esso deve fare fronte ad un'alea, che un giorno può essergli favorevole, ma che altrettanto può essergli sfavorevole il giorno dopo.

48. Ora, quando l'art. 18, n. 4, della sesta direttiva si riferisce ad un rimborso, non intende sicuramente includere tra le modalità di rimborso una modalità che oppone il creditore ad un'alea, qualunque essa sia.

49. Aggiungo che la negoziazione di un titolo di prestito in borsa dà luogo sicuramente a spese, in quanto suppone l'intervento di un intermediario, necessariamente remunerato. Pertanto soltanto se l'acquirente paga un prezzo superiore al valore nominale, il venditore di un titolo può sperare di ricavare effettivamente una somma eguale al valore nominale.

50. All'affermazione del governo italiano, secondo cui l'assegnazione al soggetto passivo di titoli del debito pubblico non pone problemi di liquidità, gli interessati potrebbero opporre una questione insidiosa, ma perfettamente pertinente, quella di verificare se, per assolvere le diverse imposte di cui essi sono soggetti passivi a titolo della loro attività, possano presentare in pagamento i titoli che sono stati loro assegnati, piuttosto che pagare con assegno o con accredito bancario.

51. A mio parere, non vi è alcun dubbio sulla risposta che verrebbe loro data da parte dell'Erario italiano. A maggior ragione, sarebbe difficile ritenere, visto che le autorità italiane non hanno ancora seguito l'esempio dato dai rivoluzionari francesi, che avevano decretato il corso forzoso dell'assignat, che essi possano fare altrettanto per pagare i loro fornitori o i loro dipendenti, anche se potevano legittimamente, tenuto conto della sesta direttiva, fare affidamento sui loro crediti d'IVA per mantenere l'equilibrio della loro tesoreria.

52. Osservo anche che l'accento posto dal governo italiano sul «buon affare» che, a suo parere, sarebbe stato realizzato dai soggetti passivi a cui sono stati assegnati i titoli emessi a decorrere dal 1994, in seguito all'evoluzione dei tassi di interesse in Italia, è rivelatore del fatto che il suddetto governo cerca, per quanto possibile, di evitare il dibattito sul terreno dei principi, terreno sul quale la sua posizione è indifendibile.

53. Altrettanto rivelatore mi sembra il fatto che il governo italiano, in una nota del 19 febbraio 1999 del gabinetto del ministro del Tesoro del bilancio e della programmazione economica, unita al fascicolo, afferma, per spiegare che l'operazione compiuta ai sensi dei citati decreti-legge del 1993 e del 1995 non può, in alcun modo, essere analizzata come un riporto dell'esercizio del diritto alla deduzione oltre il periodo fiscale successivo e, al contrario, tale operazione ha comportato l'estinzione di qualsiasi debito dell'Erario italiano a titolo dell'IVA nei confronti dei soggetti passivi interessati, che «tale modalità di rimborso si è concretata nella sostituzione del debito costituito dal credito d'imposta vantato dal contribuente con un altro debito rappresentato dal titolo di Stato».

54. Per quanto mi riguarda, non posso ammettere che il sistema comunitario d'IVA possa adattarsi a quello che assomiglia ad un gioco di prestigio, poiché lo Stato italiano avrebbe rimborsato i suoi creditori contraendo, nei loro confronti, un debito a scadenza remota.

55. Tale genere di operazione rientra forse tra le prerogative del «potere sovrano» del legislatore italiano, per riprendere un'espressione utilizzata dal governo italiano in una delle sue note inviate alla Commissione, ma unicamente in quanto si tratta di imposizioni che non rientrano assolutamente nell'ambito del diritto comunitario.

56. Concludendo tale analisi sull'ammissibilità, rispetto alla sesta direttiva, dell'operazione compiuta dalla Repubblica italiana, condivido pienamente l'analisi della Commissione, secondo la quale si tratta in realtà di un prestito forzoso.

57. Al titolare di un credito che dà diritto ad un pagamento immediato in moneta viene assegnato, al posto di tale pagamento, un altro titolo di credito, che, come stabilito dal legislatore, implica l'estinzione del debito dell'Erario a titolo dell'IVA.

58. Secondo la Commissione, una tale sostituzione, nei rapporti fra due privati, dovrebbe essere considerata come una novazione.

59. A mio avviso, ritengo che l'operazione compiuta dalla Repubblica italiana si presterebbe piuttosto ad essere giudicata come una dazione in pagamento.

60. Ma, qualunque cosa sia, nei rapporti di diritto privato, una simile operazione necessità evidentemente dell'accordo del creditore.

61. Supponendo anche che nel diritto pubblico italiano ciò non sia previsto, tale diritto non può prevalere sul diritto comunitario, che, come ritengo di aver dimostrato, vieta una simile modalità di rimborso dei crediti d'IVA.

62. Avendo escluso, dall'inizio, qualsiasi discussione sull'effetto pratico, per i soggetti passivi, dei citati decreti-legge del 1993 e del 1995, in quanto, a mio parere, l'esistenza dell'inadempimento prescinde assolutamente da tale effetto, non mi soffermerò sulle considerazioni presentate dalla Commissione sulla particolare gravità dell'inadempimento, connessa al fatto che i titoli sono stati assegnati in ritardo. Dal momento che il ricorso per inadempimento è un ricorso oggettivo e la Corte non deve, in nessun modo, pronunciare alcuna san-

zione, per la quale la gravità dell'infrazione potrebbe assumere una qualche rilevanza, mi sembra che, anche se tale circostanza evidenziata dalla Commissione sia effettivamente tale da rendere ancora più marcato l'inadempimento della Repubblica italiana, la Corte non deve menzionarla nel dispositivo della sua sentenza.

63. La gravità dell'inadempimento costituirebbe, certo, un elemento da prendere in considerazione, se la Corte dovesse esercitare le competenze ad essa conferite dall'art. 171, n. 2, del Trattato CE (divenuto art. 228, n. 2, CE), ma ciò non avviene nel presente procedimento.

64. Resta soltanto un ultimo punto da esaminare. Sono le considerazioni che la Repubblica italiana ha fatto valere relativamente alle difficoltà alle quali dovrebbe fare fronte se la Corte accogliesse il ricorso della Commissione.

65. Mi permetto di essere estremamente breve su tale punto, dal momento che è chiaro che tali considerazioni, in base alla costante giurisprudenza, non possono essere assolutamente tenute in considerazione nel caso di un ricorso proposto ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE). O l'inadempimento esiste, e allora la Corte non può che constatarlo, oppure non esiste, e il ricorso deve essere respinto. Una volta dichiarato l'inadempimento con sentenza della Corte, spetta allo Stato membro esaminare quale misura intenda adottare per porvi rimedio. Se esso ritiene che ciò sia impossibile, spetterà allo stesso informarne la Commissione. Quest'ultima dovrà valutare se occorra proporre un nuovo ricorso ai sensi dell'art. 171, n. 2, del Trattato e, in ultima istanza, è la Corte che, se viene presentato un tale ricorso, deciderà se lo Stato membro è venuto meno ai suoi obblighi non assicurando alla sentenza per inadempimento una esecuzione soddisfacente e se occorra comminargli il pagamento di una somma forfettaria o di una penalità.

66. Ma, così come per la gravità dell'inadempimento, si tratta di considerazioni che esulano dal presente procedimento.

67. Prima di concludere vorrei ancora fare osservare, malgrado ciò non sia mai stato menzionato negli atti relativi alla fase scritta del procedimento, che l'operazione decisa dalla Repubblica italiana non costituisce soltanto una violazione della sesta direttiva.

68. Infatti, dal momento che l'assegnazione dei titoli di Stato al posto del rimborso previsto dalla sesta direttiva ha interessato soltanto alcuni soggetti passivi titolari di un credito d'IVA per operazioni di importazione effettuate a partire da altri Stati membri, mi sembra evidente che, conside-

rata la giurisprudenza della Corte, si possa riscontrare una violazione dell'art. 95 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 90 CE). L'IVA è, infatti, un'imposizione interna che rientra nel campo di applicazione di tale norma, che la discriminazione operata tra gli importatori e gli altri operatori, relativamente alle modalità di rimborso di quanto riscosso in eccedenza, viola direttamente.

Conclusioni

69. In conclusione, propongo alla Corte di:

— dichiarare che, prevedendo per una categoria di contribuenti in situazione di credito d'imposta per il 1992 la sostituzione del rimborso dell'imposta sul valore aggiunto con l'assegnazione di titoli di Stato, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza degli artt. 17 e 18 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 di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme;

— condannare la Repubblica italiana alle spese.