# CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JULIANE KOKOTT presentate il 10 giugno 2010 [1]

## I — Introduzione

1. La Commissione contesta le modalità di trasposizione, da parte della Polonia, della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [2] (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»). In particolare viene messa in discussione l'aliquota ridotta pari al 7% vigente in Polonia per indumenti e accessori vestimentari per neonati nonché calzature per bambini. La Commissione ritiene che la Polonia, applicando tale aliquota ridotta, violi l'art. 98 della direttiva 2006/112 in combinato disposto con l'allegato III della medesima. La Polonia non contesta l'applicazione dell'aliquota ridotta, ma ritiene che essa debba considerarsi giustificata, sia per ragioni di politica sociale, sia sul fondamento dell'art. 115 della direttiva 2006/112.

2. Ai fini dell'esito della controversia risulta anzitutto decisiva l'applicabilità alla Polonia, dal punto di vista temporale, dell'art. 115 della direttiva 2006/112 che consente agli Stati membri i quali, al 1º gennaio 1991, applicavano un'aliquota ridotta, tra l'altro, all'abbigliamento e alle calzature per bambini, di continuare ad applicarla. Alla data indicata nell'art. 115 della direttiva 2006/112, e anche al momento dell'introduzione della normativa corrispondente nella Sesta direttiva [3], la Polonia non era però ancora uno Stato membro della Comunità europea. Rimane quindi dubbio se la Polonia possa, ciononostante, richiamarsi a tale norma e continuare ad avvalersi di una disposizione speciale vigente al 1º gennaio 1991, o se siano rilevanti invece unicamente gli artt. 98, in combinato disposto con l'allegato III, e 128 della direttiva 2006/112, nonché la disciplina contenuta nell'Atto di adesione.

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — GU L 347, pag. 1.

3 — Questo aspetto era disciplinato in precedenza all'art. 28, n. 2, lett. d), della 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 (GU L 145, pag. 1), nella versione della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA), in prosieguo: la «Sesta direttiva».

## II — Contesto normativo

### A — *Diritto comunitario*

1. Atto di adesione del 2003

3. L'art. 24 dell'Atto di adesione del 2003 [4] recita come segue:

«Gli atti elencati negli allegati V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII e XIV del presente atto si applicano nei confronti dei nuovi Stati membri alle condizioni previste in tali allegati».

4. L'allegato XII dell'Atto di adesione contiene l'elenco dell'*acquis communautaire* valido per la Polonia. Il capitolo 9 — Fiscalità —, n. 1, di tale allegato dichiara applicabili le seguenti normative relative al sistema comune di imposta sul valore aggiunto:

«31977 L 0388: Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 (GU L 145 del 13.6.1977, pag. 1), modificata da ultimo da:

— 32002 L 0038: Direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7.5.2002 (GU L 128 del 15.5.2002, pag. 41).

a) In deroga all'articolo 12, paragrafo 3, punto i) della direttiva 77/388/CEE, la Polonia può: a) applicare un'esenzione, con rimborso delle imposte pagate allo stadio interiore, sulla cessione di taluni libri e periodici specializzati, fino al 31 dicembre 2007 e ii) mantenere un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto, non inferiore al 7%, sulla prestazione di servizi di ristorazione, fino al 31 dicembre 2007 o sino alla fine del periodo transitorio di cui all'articolo 28 terdecies di detta direttiva, qualora quest'ultima data sia anteriore.

b) In deroga all'articolo 12, paragrafo 3, lettera a) della direttiva 77/388/CEE, la Polonia può mantenere: i) un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto non

4 — Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Repubblica di Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 2003, L 236, pag. 33).

inferiore al 3% sugli alimenti (comprese le bevande ma escluse le bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale, sugli animali vivi, le sementi, le piante e gli ingredienti destinati di norma alla preparazione di alimenti, sui prodotti destinati di norma a essere utilizzati come complementi o succedanei di alimenti e sulla fornitura di beni e sulla prestazione di servizi del genere normalmente utilizzato per la produzione agricola, esclusi beni di investimento quali macchinari o edifici, di cui all'allegato H, punti 1 e 10 di detta direttiva, fino al 30 aprile 2008 e ii) un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore al 7% sulla prestazione di servizi fuori dell'ambito di una politica sociale e relativi alla costruzione, alla ristrutturazione e alla trasformazione di abitazioni, esclusi i materiali edili, e sulla cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di immobili residenziali o frazioni di immobili residenziali di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a) della direttiva fino al 31 dicembre 2007.

c) In applicazione dell'art. 28, paragrafo 3, lettera b) della direttiva 77/388/CEE, la Polonia potrà mantenere l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per i trasporti internazionali di persone di cui all'allegato F, punto 17 di detta direttiva, finché non sia soddisfatta la condizione prevista dall'articolo 28, paragrafo 4 della medesima o fintantoché le stesse esenzioni saranno applicate da uno o più Stati membri attuali, qualora questa data sia anteriore».

2. Direttiva 2006/112

5. L'art. 96 della direttiva 2006/112 così dispone:

«Gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi».

6. L'art. 97, n. 1, della direttiva 2006/112 stabilisce che, a decorrere dal 1º gennaio 2006 e fino al 31 dicembre 2010, l'aliquota normale non può essere inferiore al 15%.

7. L'art. 98, nn. 1 e 2, della direttiva 2006/112 prevede che:

«1. Gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte.

2. Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III.

(...)».

8. Ai sensi dell'art. 99, n. 1, della direttiva 2006/112, le aliquote ridotte sono fissate ad una percentuale della base imponibile e non possono essere inferiori al 5%.

9. Il capo 4 del titolo VIII della direttiva 2006/112 (artt. 109-122) disciplina le condizioni alle quali gli Stati membri possono applicare esenzioni con diritto a detrazione o aliquote ridotte in deroga alla disciplina generale e fino all'introduzione del regime definitivo a livello di Unione.

10. L'art. 114, n. 1, della direttiva 2006/112 stabilisce a tale riguardo quanto segue:

«Gli Stati membri che al 1º gennaio 1993 sono stati obbligati ad aumentare di più del 2% l'aliquota normale in vigore al 1º gennaio 1991 possono applicare un'aliquota ridotta inferiore al minimo (…) alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato III.

Inoltre, gli Stati membri di cui al primo comma possono applicare una tale aliquota (...) all'abbigliamento ed alle calzature per bambini e all'edilizia abitativa».

11. L'art. 115 della direttiva 2006/112 dispone che:

«Gli Stati membri che al 1º gennaio 1991 applicavano un'aliquota ridotta (...) all'abbigliamento ed alle calzature per bambini e all'edilizia abitativa possono continuare ad applicare una tale aliquota alla cessione di questi beni o alla prestazione di questi servizi».

12. L'art. 115 della direttiva 2006/112 riprende letteralmente la disciplina di cui all'art. 28, n. 2, lett. d), della Sesta direttiva, come formulato dalla direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE [5].

13. Il capo 5 del titolo VIII — Disposizioni transitorie — contiene, agli artt. 123-130, disposizioni che consentono a determinati Stati che hanno aderito all'Unione europea il 1º maggio 2004 di applicare un'esenzione, con diritto a detrazione dell'IVA pagata nella fase precedente, alla fornitura di determinati prodotti, nonché un'aliquota ridotta su determinati prodotti.

5 — Cit. alla nota 3.

14. Ricollegandosi alle disposizioni dell'Atto di adesione, l'art. 128 della direttiva 2006/112 stabilisce le seguenti disposizioni speciali per la Polonia:

«1. La Polonia può applicare un'esenzione, con diritto a detrazione dell'IVA pagata nella fase precedente, alle cessioni di taluni libri e periodici specializzati, fino al 31 dicembre 2007.

2. La Polonia può continuare ad applicare un'aliquota ridotta, non inferiore al 7%, alla prestazione di servizi di ristorazione, fino al 31 dicembre 2007 o fino all'introduzione del regime definitivo di cui all'articolo 402, ove quest'ultima data sia precedente.

3. La Polonia può continuare ad applicare un'aliquota ridotta non inferiore al 3% alle cessioni di prodotti alimentari di cui al punto 1) dell'allegato III, fino al 30 aprile 2008.

4. La Polonia può continuare ad applicare un'aliquota ridotta, non inferiore al 3%, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi del genere normalmente utilizzato per la produzione agricola, esclusi beni di investimento quali macchinari o edifici, di cui al punto 11) dell'allegato III, fino al 30 aprile 2008.

5. La Polonia può continuare ad applicare un'aliquota ridotta, non inferiore al 7%, alla fornitura di servizi di costruzione, ristrutturazione e trasformazione di abitazioni, fuori dell'ambito di una politica sociale, esclusi i materiali edili, e sulla cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di immobili residenziali o frazioni di immobili residenziali di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a) fino al 31 dicembre 2007».

B — *Normativa nazionale*

15. L'art. 41 delle legge polacca relativa all'imposta sulle merci e sui servizi 11 marzo 2004 (in prosieguo: la «legge polacca sull'IVA») stabilisce che l'aliquota normale è pari al 22%, ammettendo però la possibilità di deroga. L'art. 41, n. 2, della legge polacca sull'IVA prevede quindi un'aliquota ridotta pari al 7% per la cessione di beni e la prestazione di servizi di cui all'allegato III.

16. L'allegato III della legge polacca sull'IVA riporta, al punto 45, gli indumenti e accessori vestimentari per neonati e, al punto 47, le calzature per bambini.

**III — Fase precontenziosa e conclusioni delle parti**

17. Il 23 marzo 2007 la Commissione ha inviato alla Repubblica di Polonia una lettera

di diffida in cui rimproverava alla Polonia di applicare, in violazione dell'art. 98 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'allegato III della medesima, un'aliquota ridotta agli indumenti e accessori vestimentari per neonati, nonché alle calzature per bambini.

18. La Polonia si è espressa nel merito con lettera di risposta del 22 maggio 2007. La Commissione, non ritenendo convincenti gli argomenti dedotti in sua difesa dalla Repubblica di Polonia, inviava a quest'ultima un parere motivato, impartendole un termine di due mesi per adeguarsi ai requisiti del diritto comunitario.

19. La Polonia replicava con lettera del 31 marzo 2008. La Commissione, confermando la propria posizione, con atto 2 febbraio 2009, pervenuto alla Corte il 3 febbraio 2009, ha proposto il presente ricorso, con il quale chiede che la Corte voglia:

— dichiarare che, applicando un'aliquota IVA ridotta pari al 7% alle cessioni, all'importazione ed all'acquisto intracomunitario di indumenti ed accessori vestimentari per neonati nonché di calzature per bambini ai sensi dell'art. 41, n. 2, della legge relativa all'imposta sulle merci e sui servizi dell'11 marzo 2004 in combinato disposto con le posizioni 45 e 47 dell'allegato III di tale legge, la Repubblica di Polonia è venuta meno agli obblighi derivantile dall'art. 98 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto in combinato disposto con l'allegato III della medesima;

— condannare la Repubblica di Polonia alle spese.

20. La Polonia chiede che la Corte voglia respingere il ricorso e condannare la Commissione alle spese.

## IV — Analisi giuridica

21. Ai sensi dell'art. 96 della direttiva 2006/112, gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni dei beni e per le prestazioni di servizi.

22. In deroga all'articolo citato, l'art. 98 della direttiva ammette l'applicazione di una o due aliquote ridotte alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III della direttiva. È pacifico che la cessione di indumenti e accessori vestimentari per neonati nonché di calzature per bambini (in prosieguo: i «beni di cui trattasi»), alla

quale in Polonia viene applicata l'aliquota ridotta pari al 7%, non rientra nell'elenco di cui all'allegato III. Ne consegue che l'art. 98 della direttiva non autorizza ad applicare ai beni di cui trattasi un'aliquota ridotta.

23. La Polonia si richiama però all'art. 115 della direttiva 2006/112. A norma di quest'ultimo tutti gli Stati membri che al 1º gennaio 1991 applicavano un'aliquota ridotta all'abbigliamento e alle calzature per bambini nonché all'edilizia abitativa possono continuare ad applicare la medesima aliquota.

24. La Commissione nega l'applicabilità di tale disposizione alla Polonia. Essa rileva il fatto che si tratta di una disciplina transitoria, originariamente introdotta nella Sesta direttiva, quale art. 28, n. 3, lett. b), dalla direttiva 92/77, rivolta solo agli Stati i quali, al momento dell'adozione della direttiva 92/77, erano già membri della Comunità europea. La Commissione sottolinea inoltre che le disposizioni derogatorie contrastano con lo scopo di armonizzazione della direttiva e devono pertanto essere interpretate in modo restrittivo. Gli Stati che hanno aderito in un momento successivo potrebbero richiamarsi unicamente alle eccezioni previste negli atti di adesione. L'Atto di adesione del 2003 non autorizza, secondo la Commissione, la Polonia ad applicare ai beni di cui trattasi un'aliquota IVA ridotta in deroga al regime generale.

25. La Polonia sostiene invece che il tenore letterale dell'art. 115 della direttiva 2006/112 non ne vieta l'applicazione a suo favore. Se si escludesse l'applicazione della disposizione alla Polonia, essa verrebbe discriminata rispetto agli altri Stati membri. Per di più l'applicazione della disposizione derogatoria sarebbe giustificata per ragioni di politica sociale.

A — *Applicabilità della disposizione alla Polonia*

26. L'art. 24 dell'Atto di adesione, recante il titolo «Misure transitorie», recita come segue: «Gli atti elencati negli allegati (…) XII (…) del presente atto si applicano nei confronti dei nuovi Stati membri alle condizioni previste in tali allegati».

27. Nell'allegato XII, capo 9 «Fiscalità», n. 1, viene citata, tra l'altro, la Sesta direttiva 77/388, nella versione vigente a seguito dell'ultima modifica operata con la direttiva 2002/38/CE. Risultano così incluse tutte le modifiche della direttiva avvenute tra il 1977 e il 2002. Al n. 1, lett. a)-c), vengono poi elencate le deroghe alla Sesta direttiva vigenti per la Polonia, in particolare quelle agli artt. 12, n. 3, lett. a), e 28, n. 3, lett. b), della direttiva.

L'Atto di adesione non prevede deroghe all'art. 28, n. 2, lett. d), della Sesta direttiva.

28. In mancanza di specifiche limitazioni o riserve, lo Stato aderente riprende la *globalità* dei diritti e degli obblighi risultanti dall'*acquis communautaire* [6]. Ne consegue che anche le deroghe, come quelle previste all'art. 28, n. 2, lett. d), della Sesta direttiva oppure all'art. 115 della direttiva 2006/112, si applicano in linea di principio anche agli Stati che hanno aderito nel 2004, salvo disposizioni diverse contenute nell'Atto di adesione, che non risultano però presenti per i beni di cui trattasi nella fattispecie.

29. Non osta a tale conclusione neppure la circostanza che, al momento dell'adozione della direttiva 92/77, che ha originariamente introdotto la menzionata disposizione, la Polonia non fosse uno Stato membro. Infatti le regole in materia di ripresa dell'*acquis communautaire* previste nell'Atto di adesione hanno proprio lo scopo di estendere allo Stato aderente la validità degli atti normativi adottati prima della sua adesione. Nemmeno risulta che la direttiva 92/77 sia stata in qualche modo esclusa dall'*acquis communautaire* che la Polonia ha accettato con l'adesione all'Unione europea.

30. La Commissione sembra invece dedurre dall'art. 24 dell'Atto di adesione, in combinato disposto con le disposizioni del suddetto allegato, che in certo qual modo solo il regime normale della Sesta direttiva sia divenuto parte dell'*acquis* ripreso. Le disposizioni speciali sarebbero ricomprese solo nella misura in cui vengono elencate nell'allegato, segnatamente nella versione ivi indicata.

31. Una simile interpretazione non trova però alcun riscontro né nel tenore letterale, né nell'economia generale delle disposizioni dell'Atto di adesione. L'Atto di adesione prevede piuttosto espressamente nell'allegato XII, capo 9 «Fiscalità», n. 1, lett. a)-c), alcune esclusioni dalle deroghe della Sesta direttiva. Questa tecnica normativa si fonda sul presupposto che in linea generale le deroghe si applicano agli Stati aderenti. Ciò è appunto sottolineato dal tenore letterale dell'allegato XII, capo 9, n. 1, lett. c), dell'Atto di adesione che recita: «*In applicazione dell'art. 28* (…), la Polonia potrà mantenere l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per i trasporti internazionali di persone (...)». (Il corsivo è mio).

32. Per contro, se le deroghe non fossero applicabili a priori ai nuovi Stati membri, non sarebbe stato necessario modificarle all'interno dell'Atto di adesione. Si sarebbe dovuto introdurre, piuttosto, deroghe del tutto nuove a favore degli Stati aderenti.

6 — V. in questo senso anche le conclusioni dell'avvocato generale Tesauro del 7 maggio 1991, causa C-35/90, Commissione/Spagna (Racc. pag. I-5073, paragrafo 6).

33. Anche per ragioni di certezza del diritto non è possibile dedurre, per così dire, dal silenzio dell'Atto di adesione l'inapplicabilità agli Stati aderenti di determinate disposizioni della Sesta direttiva che, in base al loro tenore letterale, trovano illimitata applicazione. Per garantire una certa chiarezza sul punto, l'Atto di adesione avrebbe dovuto elencare non soltanto le eccezioni vigenti che sono state oggetto di modifica, ma anche tutte le eccezioni che in generale non valgono per gli Stati aderenti.

34. Infine, a sostegno della propria argomentazione, la Commissione si richiama ancora alla disciplina sulla tassazione ridotta dell'edilizia abitativa. La tassazione delle prestazioni di servizi relativi alla costruzione, alla ristrutturazione e alla trasformazione di abitazioni viene disciplinata, con riguardo alla Polonia, nell'allegato XII, capo 9, n. 1, lett. b), dell'Atto di adesione e all'art. 128, n. 5, della direttiva 2006/112. L'art. 115 della direttiva permette inoltre a quegli Stati membri che, al 1º gennaio 1991, applicavano un'aliquota ridotta per l'edilizia abitativa di continuare ad applicarla. Qualora tale disposizione fosse applicabile anche agli Stati che hanno aderito successivamente, varrebbe per la Polonia un doppio fondamento normativo per la riduzione dell'imposta.

35. Tuttavia quest'argomento non mi sembra affatto convincente.

36. L'art. 128 della direttiva 2006/112 costituisce una norma speciale per la Polonia, in deroga alla norma generale contenuta nell'art. 115, la quale si sostituisce a quest'ultima per quanto riguarda l'applicazione dell'aliquota ridotta all'edilizia abitativa. Mentre l'art. 115 della direttiva 2006/112 ammette un'applicazione illimitata dal punto di vista temporale dell'aliquota ridotta all'edilizia abitativa, purché tale aliquota fosse già applicabile al 1º gennaio 1991, la normativa speciale di cui all'Atto di adesione, che è stata ripresa nell'art. 128 della direttiva 2006/112, da un lato, limita sotto il profilo temporale l'applicabilità dell'aliquota ridotta al 31 dicembre 2007. Dall'altro lato, la deroga viene modificata per la Polonia, all'art. 128 della direttiva, nel senso che essa non viene ricollegata alla sussistenza di un'analoga aliquota ridotta al 1º gennaio 1991, ma vale anche per aliquote ridotte introdotte in un momento successivo.

37. Dato che, diversamente da quanto accade per l'edilizia abitativa, non è stata adottata una specifica disciplina per le cessioni nel settore dell'abbigliamento e delle calzature per bambini, resta a tale proposito invariata la norma derogatoria prevista per tutti gli Stati membri all'art. 115 della direttiva 2006/112. Se le parti avessero voluto egualmente modificare o escludere la portata di tale norma per la Polonia, sarebbe stato necessario prevedere un'analoga disciplina nell'Atto di adesione.

38. Di per sé l'*acquis communautaire*, che la Polonia ha ripreso con l'adesione, ricomprende quindi senz'altro anche la norma derogatoria di cui all'art. 115 della direttiva 2006/112.

39. Resta tuttavia da stabilire se dal contenuto e dalla finalità dell'art. 115 non emerga qualsivoglia elemento per sostenere che tale norma non si applica a uno Stato nella situazione della Polonia, in quanto non era membro della Comunità alla data del 1º gennaio 1991.

40. Come ha tuttavia dichiarato la Corte nella sentenza Optimus-Telecomunicações, in caso di adesione un rinvio ad una data prevista nel diritto comunitario, in assenza di una disposizione contraria nell'atto di adesione o in qualunque altro atto comunitario, vale anche per lo Stato che aderisce, anche se tale data è anteriore a quella dell'adesione [7].

41. Come già osservato, l'Atto di adesione non contiene alcuna indicazione nel senso che l'art. 28, n. 2, lett. d), della Sesta direttiva (ovvero l'art. 115 della direttiva 2006/112) non si applichi agli Stati aderenti.

42. Neanche dal tenore letterale delle disposizioni citate emergono elementi diversi. In base a tali disposizioni, gli Stati membri che al 1º gennaio 1991 applicavano già un'aliquota ridotta ai beni di cui trattasi possono continuare ad applicarla. La norma non richiede che il paese interessato fosse già uno Stato membro alla data di riferimento del 1º gennaio 1991, sebbene la direttiva 2006/112 abbia fatto ricorso a tali limiti temporali nei confronti di Stati che hanno aderito ad una determinata data [8]. La mancanza di un siffatto riferimento temporale depone a favore dell'applicabilità dell'art. 115 in linea generale anche agli Stati membri che hanno aderito successivamente all'Unione europea, a condizione che alla data stabilita applicassero una normativa corrispondente.

43. In base ad un'interpretazione puramente letterale, tale disposizione risulta quindi applicabile alla Polonia. Se la lettera di una disposizione comunitaria è chiara e non vi è possibilità di interpretazioni contraddittorie nelle differenti versioni linguistiche, un'interpretazione letterale costituisce un forte indizio riguardo al corretto significato della disposizione stessa [9].

7 — Sentenza 21 giugno 2007, causa C-366/05, Optimus-Telecomunicações (Racc. pag. I-4985, punto 32).

8 — V. solo l'art. 379, n. 1, della direttiva 2006/112, che richiama l'allegato XV, sezione IX, n. 2, lett. m), dell'Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia (GU 1994, C 241, pag. 335).

9 — V. le conclusioni dell'avvocato generale Sharpston del 25 gennaio 2007, causa C-366/05, Optimus-Telecomunicações (Racc. pag. I-4985, paragrafo 45).

44. Il risultato sin qui ottenuto in via interpretativa circa l'applicabilità della norma alla Polonia deve però essere valutato anche alla luce dello scopo perseguito dalla direttiva di realizzare un regime dell'IVA uniforme.

45. Come ripetutamente statuito dalla Corte [10], le disposizioni della Sesta direttiva che prevedono deroghe rispetto al principio generale, secondo cui l'IVA è riscossa su ogni cessione di beni e prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo, devono essere interpretate in maniera restrittiva.

46. L'art. 115 della direttiva 2006/112 rappresenta, in tale contesto, una disposizione derogatoria che perpetua una situazione di fatto in contrasto con lo scopo della direttiva, segnatamente l'applicazione di aliquote ridotte a operazioni diverse da quelle previste dalla direttiva. Pertanto è indubbio se le considerazioni svolte dalla Corte nella sentenza Optimus-Telecomunicações [11] in rapporto alla direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali [12], possano essere automaticamente trasposte al caso di specie. Diversamente dal presente caso, in tale causa si trattava di riferirsi alla situazione giuridica a una scadenza precedente all'adesione per arrivare ad una situazione giuridica più in linea con l'obiettivo di armonizzazione della direttiva.

47. Anche un'interpretazione restrittiva della norma non esclude peraltro la sua applicabilità alla Polonia. La direttiva prende le mosse da un processo per tappe, in quanto l'armonizzazione delle imposte sul volume di affari comporta negli Stati membri modificazioni delle strutture fiscali e conseguenze sensibili nei settori economico, sociale e di bilancio [13]. Anche altri Stati membri possono attualmente applicare un'aliquota ridotta sui beni di cui trattasi, cosicché l'obiettivo dell'armonizzazione, in ogni caso, ad oggi non può dirsi raggiunto, e ciò indipendentemente da un'applicazione della norma in parola alla Polonia.

48. La stessa ratio delle deroghe, inoltre, depone per una loro applicazione alla Polonia: i cittadini degli Stati membri devono poter continuare a godere, nonostante la graduale armonizzazione, di determinate agevolazioni sociali su cui hanno fatto affidamento. La direttiva ammette espressamente il

10 — V. sentenze 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin (Racc. pag. I-6229, punto 34); 8 maggio 2003, causa C-384/01, Commissione/Francia (Racc. pag. I-4395, punto 28); 1° dicembre 2005, cause riunite C-394/04 e C-395/04, Ygeia (Racc. pag. I-10373, punti 15 e 16), e 6 luglio 2006, causa C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales (Racc. pag. I-6269, punto 23).

11 — Cit. alla nota 7.

12 — GU L 249, pag. 25, nella versione modificata dalla direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, 85/303/CEE (GU L 156, pag. 23).

13 — V. il sesto considerando della direttiva 2006/112.

mantenimento di un simile stato di fatto, di per sé in contrasto con il sistema armonizzato, per evitare ricadute negative sul piano sociale.

49. Un'immediata abrogazione dell'aliquota ridotta sull'abbigliamento e sulle calzature per bambini avrebbe comportato un repentino innalzamento del carico fiscale per le famiglie con bambini. Per evitare una tale conseguenza, nel 1992 è stato concesso agli Stati membri di mantenere le aliquote ridotte dell'IVA giustificate per ragioni di politica sociale, previste per la cessione di tali beni alla data di riferimento. La Polonia si trovava, al momento della sua adesione, in una situazione comparabile a quella degli Stati che, già nel 1992, erano membri della Comunità europea.

50. In effetti questo risultato può eventualmente comportare un vantaggio concorrenziale per gli operatori economici polacchi, dato che le operazioni da loro effettuate godono di agevolazioni fiscali. In tal modo però la loro situazione non si differenzia da quella in cui si trovavano i soggetti passivi in altri Stati membri che, già nel 1991, applicavano un'aliquota ridotta. Proprio la mancata applicazione della deroga agli Stati che hanno aderito successivamente comporterebbe una disparità di trattamento a loro danno, in quanto essi subirebbero sostanzialmente un'armonizzazione più rapida rispetto a quei paesi che erano già membri della Comunità al momento dell'emanazione della norma in parola.

51. La Commissione ritiene che questa armonizzazione più intensa nei confronti dei nuovi Stati membri debba ritenersi giustificata, in quanto gli Stati che aderiscono successivamente accettano anche l'*acquis communautaire* in una fase più avanzata. L'applicazione della normativa speciale agli Stati che hanno aderito nel 2004 limiterebbe il grado di armonizzazione raggiunto.

52. Tuttavia la Polonia, nella misura in cui, a far data dal 1º gennaio 1991, ha applicato un'aliquota IVA ridotta sui beni di cui trattasi, viene a trovarsi nella stessa situazione dei paesi che erano, all'epoca, Stati membri, con l'unica differenza che in un primo tempo la tassazione in Polonia si basava soltanto sul diritto nazionale, mentre i vecchi Stati membri hanno potuto continuare ad applicare le rispettive normative grazie all'autorizzazione in tal senso prevista nella direttiva. L'applicazione dell'art. 115 della direttiva 2006/112 alla Polonia non comporta in questo caso una limitazione del grado di armonizzazione, né consente di rafforzare l'armonizzazione, ma mantiene unicamente lo *status quo*.

53. L'eliminazione delle numerose eccezioni previste dalla direttiva può certo apparire auspicabile. La loro abrogazione dovrebbe però riguardare in ugual modo tutti gli Stati membri che si trovino in una situazione

comparabile in virtù di eventuali discipline pregresse.

54. Si deve quindi provvisoriamente concludere che l'art. 115 della direttiva 2006/112 accorda anche alla Polonia il diritto di continuare ad applicare un'aliquota ridotta alla cessione di indumenti e accessori vestimentari per neonati nonché di calzature per bambini, a condizione che la Polonia applicasse un'aliquota siffatta alla data del 1º gennaio 1991.

1. Fattispecie dell'art. 115 della direttiva 2006/112

55. Occorre conseguentemente verificare se le condizioni poste dall'art. 115 della direttiva 2006/112 per l'applicazione di un'aliquota ridotta alla cessione dei beni di cui trattasi sussistano effettivamente in Polonia.

56. Su questo punto la Commissione non ha preso posizione nel proprio ricorso, neppure in via subordinata.

57. Nel controricorso il governo polacco ha evidenziato che in Polonia, al 1º gennaio 1991, vigeva un'aliquota ridotta per l'abbigliamento e le calzature per bambini in base alle disposizioni della legge 16 dicembre 1972 in materia di imposta sul volume d'affari. Il sistema dell'imposta sul valore aggiunto, introdotto successivamente con la legge 8 gennaio 1993 sull'IVA, si è ispirato al sistema comunitario dell'IVA. In applicazione di tali norme, la Polonia ha fissato l'aliquota del 7% per i beni di cui trattasi.

58. La Commissione ha rinunciato a presentare una replica poiché, ritenendo che la convenuta non avesse addotto nuovi elementi, ha considerato di aver preso posizione su tutti i motivi già fatti valere sino ad allora. Le argomentazioni della Polonia potrebbero quindi considerarsi ammesse dalla Commissione. Qualsiasi eventuale argomento dedotto successivamente dalla Commissione andrebbe considerato quale motivo di ricorso tardivo ai sensi dell'art. 42, n. 2, del regolamento di procedura.

59. La Corte deve però valutare la concludenza dei motivi dedotti dal governo polacco anche qualora la Commissione non contesti le sue affermazioni. A tal fine, per ottenere maggiori chiarimenti in merito alla situazione giuridica in Polonia a far data dal 1º gennaio 1991, la Corte ha invitato entrambe le parti a prendere posizione per iscritto in merito alla sussistenza in Polonia dei presupposti per l'applicazione dell'art. 115 della direttiva 2006/112. Le parti sono state chiamate in particolare a chiarire se la tassa riscossa in Polonia al 1º gennaio 1991 potesse essere considerata un'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 115 della direttiva e se all'epoca

vigesse un'aliquota ridotta per le merci oggetto del presente giudizio.

60. I chiarimenti forniti dal governo polacco e dalla Commissione nel contesto di tale misura di istruzione da parte della Corte non possono essere considerati quali motivi di ricorso tardivi ai sensi dell'art. 42, n. 2, del regolamento di procedura e devono pertanto essere valutati qui di seguito in sede di esame della concludenza dei motivi dedotti dalle autorità polacche.

61. Occorre quindi, in primo luogo, esaminare se l'imposta sul volume d'affari riscossa dalla Polonia al 1º gennaio 1991 sulla cessione dei beni di cui trattasi presentasse le caratteristiche dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi della direttiva 2006/112. In secondo luogo si rende necessario chiarire se, alla data di riferimento, veniva applicata un'aliquota ridotta.

B — *Sul carattere dell'imposta quale imposta sul valore aggiunto ai sensi della direttiva*

62. Nella propria giurisprudenza relativa all'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva (divenuto art. 401 della direttiva 2006/112), la Corte ha individuato le seguenti caratteristiche essenziali del sistema comune dell'IVA [14]:

— l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni e servizi;

— è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti;

— viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza;

— gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale.

63. L'art. 33, n. 1, della Sesta direttiva non osta alla riscossione, accanto all'IVA, di un'imposta nazionale che non presenti tutte queste caratteristiche [15].

14 — V. sentenze 3 ottobre 2006, causa C-475/03, Banca popolare di Cremona (Racc. pag. I-9373, punto 28), e 11 ottobre 2007, cause riunite C-283/06 e C-312/06, KÖGÁZ e a. (Racc. pag. I-8463, punto 37).

15 — Sentenze Banca popolare di Cremona, cit. alla nota 14 (punto 27), e KÖGÁZ e a., cit. alla nota 14 (punto 36).

64. Tale constatazione deve però essere letta nell'ambito della disciplina dell'art. 33, n. 1. La ratio di tale disposizione è di evitare le distorsioni della concorrenza e le ripercussioni sul mercato interno che si verificherebbero qualora, oltre all'imposta sul valore aggiunto armonizzata, venisse applicata un'imposta nazionale con le medesime caratteristiche, cioè in un certo qual modo un'imposta sul valore aggiunto parallela [16].

65. Al contrario, ai fini dell'applicazione dell'art. 115 della direttiva 2006/112 ad uno Stato membro nella situazione della Polonia, rileva soltanto se la tassazione sull'abbigliamento e le calzature per bambini rappresenti un'accisa analoga all'imposta sul valore aggiunto armonizzata e se l'agevolazione sociale derivante dall'aliquota ridotta di tale imposta abbia di conseguenza per il consumatore una rilevanza comparabile al prelievo dell'IVA, ai sensi della direttiva 2006/112, con un'aliquota ridotta a tasso agevolato.

66. Deve pertanto trattarsi di un'imposta che si applica in modo generale alla cessione dei beni di cui trattasi, il cui importo viene determinato in modo proporzionale al prezzo percepito e che, in definitiva, grava sul consumatore. Non sono invece dirimenti le modalità con cui viene garantita la neutralità dell'imposta nelle diverse fasi del processo prima della cessione al consumatore finale.

16 — V. in tal senso sentenze Banca popolare di Cremona, cit. alla nota 14 (punti 21 e 24), e KOGÁZ e a., cit. alla nota 14 (punti 29 e 33).

67. A tale riguardo, dalle informazioni in merito alla situazione giuridica della Polonia che la Corte può trarre dalle risposte scritte seguite alla propria richiesta e dalla trattazione orale, emerge che l'imposta sul volume d'affari riscossa al 1º gennaio 1991 era un'imposta applicata in modo generale e quantificata sulla base del valore della prestazione. La riscossione dell'imposta si fondava su due distinte leggi, una in materia di tassazione delle prestazioni di imprese pubbliche e l'altra sulla tassazione delle prestazioni di imprese private. L'imposta era però strutturata in entrambi i casi nello stesso modo.

68. Poiché la Commissione obietta in proposito che determinate prestazioni non erano assoggettate all'imposta, come ad esempio le attività artistiche o scientifiche, si deve rilevare che tale circostanza non contrasta con il carattere generale dell'imposta. In definitiva anche la direttiva 2006/112 prevede numerose esenzioni per ragioni di politica sociale.

69. Inoltre non rileva, in tale contesto, il fatto che la Polonia abbia introdotto solo nel 1993 un sistema di imposta sul valore aggiunto che garantisce, conformemente al sistema previsto dalla direttiva, la neutralità fiscale delle operazioni intermedie sino alla cessione a favore del consumatore finale attraverso il meccanismo della detrazione dell'imposta a monte. In precedenza la Polonia applicava, per evitare il cumulo dell'imposta sul valore aggiunto nelle diverse fasi commerciali, un sistema di esenzione a favore delle prestazioni intermedie.

70. Come già chiarito, ai fini della valutazione delle agevolazioni fiscali, si deve considerare solo la posizione del consumatore finale. Da questo punto di vista risulta irrilevante attraverso quale meccanismo viene garantito che l'imposta gravi in maniera proporzionale sul valore aggiunto che la merce ha acquisito nell'arco della catena della creazione di valore. Peraltro anche la direttiva autorizza gli Stati membri, in alcuni casi, ad utilizzare meccanismi diversi da quello della detrazione dell'imposta a monte [17].

71. Occorre ulteriormente verificare se, a far data dal 1° gennaio 1991, sia stata applicata alla cessione dei beni di cui trattasi un'aliquota ridotta.

72. Dalle informazioni a disposizione emerge che le cessioni in parola erano inizialmente del tutto esenti da imposta; successivamente, dal 4 maggio 1992 sino al 16 dicembre 1992, è stata applicata un'aliquota del 5% e, da allora, l'aliquota è passata al 7%. L'aliquota normale nello stesso periodo era pari al 20% ovvero al 22%.

73. Su questo punto occorre anzitutto constatare che l'applicazione di un'esenzione dall'imposta può essere equiparata in senso lato anche ad una tassazione con aliquota ridotta a tasso zero. La stessa direttiva equipara lo *zero-rating*, conosciuto in alcuni Stati membri, e cioè l'esenzione dall'imposta con il mantenimento del diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte, all'applicazione di un'aliquota ridotta inferiore alle aliquote minime previste dalla direttiva [18]. Ne consegue che anche l'esenzione dall'imposta prevista per la cessione dell'abbigliamento e degli accessori per neonati nonché delle calzature per bambini vigente in Polonia al 1° gennaio 1991 può essere equiparata all'applicazione di un'aliquota ridotta ai sensi dell'art. 115 della direttiva 2006/112 [19].

74. La possibilità di invocare l'art. 115 non può poi essere esclusa per il fatto che la Polonia non ha costantemente applicato una stessa aliquota ridotta, ma ha aumentato l'aliquota in due passaggi dallo 0% all'attuale 7%.

75. In tale contesto, la Corte ha statuito che ogni disposizione nazionale adottata posteriormente ad una data così stabilita non è, per

17 — V., ad esempio, gli artt. 175, n. 2, secondo comma, 180 e 372 della direttiva 2006/112.

18 — V., ad esempio, l'art. 28, n. 2, lett. a) e b), della Sesta direttiva e gli artt. 110 e 113 della direttiva 2006/112. Con riguardo al concetto di *zero-rating,* v. per ulteriori dettagli le mie conclusioni del 4 maggio 2006, causa C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales (Racc. pag. I-6269, paragrafi 22 e 23), e del 13 dicembre 2007, causa C-309/06, Marks & Spencer (Racc. pag. I-2283, paragrafo 27).

19 — A tale data — come chiarito — non veniva ancora applicato in Polonia un sistema di detrazione dell'imposta versata a monte. Il cumulo dell'imposta veniva però evitato mediante l'esenzione delle prestazioni intermedie, cosicché è possibile paragonare anche sotto questo profilo detto sistema con lo *zero-rating*.

questo solo fatto, automaticamente esclusa dal regime derogatorio istituito dall'atto comunitario di cui trattasi [20]. Infatti, laddove uno Stato membro, successivamente alla data di riferimento, modifichi in senso restrittivo l'ambito delle deroghe esistenti, allineandosi in tal modo all'obiettivo perseguito dalla direttiva 2006/112, si deve ritenere che tale normativa ricada nella deroga su cui si fonda [21].

76. Non può quindi biasimarsi la condotta della Polonia che, a partire dal 1991, ha limitato l'entità della riduzione, così da avvicinare la tassazione all'aliquota normale prevista per tali operazioni dalla direttiva.

77. In conclusione occorre constatare che la Repubblica di Polonia è legittimata, in virtù dell'art. 115 della direttiva 2006/112, ad applicare un'aliquota del 7% alla cessione di indumenti e accessori vestimentari per neonati nonché di calzature per bambini. Il ricorso della Commissione, con cui questa contesta alla Polonia di violare l'art. 98 della direttiva 2006/112, appare pertanto infondato.

**V — Sulle spese**

78. A norma dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese. Dato che la Repubblica di Polonia ne ha fatto domanda, la Commissione, rimasta soccombente, deve essere condannata alle spese.

20 — V. sentenza 23 aprile 2009, causa C-460/07, Puffer (Racc. pag. I-3251, punto 85) che rimanda alla sentenza 24 maggio 2007, causa C-157/05, Holböck (Racc. pag. I-4051, punto 41).

21 — V. in questo senso sentenza Puffer, cit. alla nota 20 (punto 85), che rimanda alle sentenze 14 giugno 2001, causa C-345/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-4493, punto 44), e 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol e Stadler (Racc. pag. I-81, punto 45), in merito all'art. 17, n. 6, della Sesta direttiva. V. inoltre sentenza 22 dicembre 2008, causa C-414/07, Magoora (Racc. pag. I-10921, punti 35-37).

## VI — Conclusione

79. Propongo alla Corte di statuire come segue:

1) Il ricorso viene respinto.

2) La Commissione europea è condannata alla spese.