CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PIETER VERLOREN VAN THEMAAT del 4 dicembre 1984 [1]

Signor Presidente,
signori Giudici,

1. Oggetto della causa

L'oggetto della presente causa è riassunto come segue nella relazione d'udienza.

La causa riguarda « una domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dal London Value Added Tax Tribunal, nella causa dinanzi ad esso pendente fra Direct Cosmetics Ltd e Commissioners of Customs and Excise, domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 27 n. 5 della sesta direttiva del Consiglio 11 maggio 1977 n. 388, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: imponibile uniforme.

Gli antefatti e il procedimento

1. La sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 (n. 388) in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: imponibile uniforme (GU 1977, n. L 145, pag. 1) stabilisce nell'art. 27, che si trova nel capo XV (misure di semplificazione):

1) Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale.

2) Lo Stato membro che desidera introdurre misure di cui al paragrafo 1 ne riferisce alla Commissione fornendole tutti i dati atti alla valutazione.

3) La Commissione ne informa gli altri Stati membri entro un mese.

4) La decisione del Consiglio sarà ritenuta acquisita se, entro due mesi dall'informazione di cui al paragrafo 3, né la Commissione né uno Stato membro hanno chiesto che il caso sia esaminato dal Consiglio.

5) Gli Stati membri che il 1° gennaio 1977 applicano misure particolari del tipo di quelle di cui al paragrafo 1 possono mantenerle purché le notifichino alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purchè tali misure siano conformi, se si tratta di misure destinate a semplificare la riscossione dell'imposta, al criterio definito al paragrafo 1.

2. Onde adeguare le proprie norme fiscali alla sesta direttiva, il governo britannico, fra l'altro col Finance Act del 1977, pubblicato il 29 luglio 1977, modificava il n. 2 dell'allegato 3 del Finance Act del 1972, attribuendogli il n. 3 ed il seguente contenuto:

1 — Traduzione dall'olandese.

Qualora, a parere dei Commissioners

a) l'attività svolta da un soggetto d'imposta consista nel rifornire un determinato numero di privati di merci destinate ad essere vendute al minuto, dai privati stessi o da terzi;

b) detti privati non siano soggetti ad imposta; e

c) la tutela degli interessi del tesoro esiga che l'amministrazione si valga dei poteri attribuitigli da questo articolo,

l'ufficio può informare per iscritto il soggetto d'imposta che, dal ricevimento dell'avviso o da una data ulteriore specificata nell'avviso stesso, il valore con riguardo al quale l'imposta sarà riscossa sulle merci che esso fornisce sarà determinato come se la controprestazione versata da ciascun privato per la merce fornita fosse pari al prezzo al quale le merci sono vendute al minuto.

3. Il 28 dicembre 1977, il governo britannico notificava alla Commissione, a norma dell'art. 27 n. 5 della sesta direttiva, sette provvedimenti che esso intendeva mantenere in vigore oltre il 1° gennaio 1978, data di entrata in vigore della direttiva, in quanto « misure particolari » ammesse dall'art. 27 n. 1. Fra questi si trovavano fra l'altro le « Special Anti-Avoidance Valuation Provisions » (disposizioni speciali di valutazione contro l'evasione fiscale). In un allegato alla notifica il Regno Unito interpretava come segue dette disposizioni:

Nel Regno Unito, talune imprese, ad esempio nel settore dei prodotti di bellezza, vendono la merce a privati non soggetti all'imposta i quali rivendono al consumatore. A norma dell'allegato 3, n. 2 del Finance Act del 1972, l'amministrazione delle dogane e delle imposte indirette ha il potere di combattere le frodi fiscali sul margine al minuto, esigendo che le vendite di questi privati siano tassate secondo il valore al minuto.

4. L'allegato 3 n. 3 del Finance Act nella versione del 1977 veniva nuovamente emendato dall'art. 14 n. 1 del Finance Act del 1981; veniva con ciò a cadere la lettera c) e quindi la condizione relativa alla « tutela degli interessi del tesoro ».

5. La Direct Cosmetics Limited è un'impresa specializzata nella cosiddetta vendita « diretta » di cosmetici che in determinate situazioni, definite « speciali », non possono essere smerciati per la via normale del commercio al minuto. Si tratta per lo più di rimanenze, di prodotti poco richiesti, scorte in eccedenza, resti di offerte speciali, ultimi esemplari e prodotti con una confezione speciale per occasioni speciali, come ad esempio le confezioni per Natale, che non sono stati venduti nel periodo contemplato. La Direct Cosmetics acquista questi prodotti a prezzo ridotto presso i produttori o i grossisti e li rivende, soprattutto negli ospedali, nelle imprese e negli uffici, attraverso una rete di agenti, per lo più donne, secondo le seguenti modalità: la merce viene venduta all'agente al prezzo di catalogo della Direct Cosmetics. Gli agenti vendono la merce allo stesso prezzo ai privati, ma se il prezzo viene pagato entro due settimane, gli agenti ottengono uno sconto del 20%.

Gli agenti della Direct Cosmetics sono esenti dall'IVA in quanto il loro giro d'affari non supera il minimo imponibile; essi quindi vendono senza addebitare l'IVA.

6. Il 7 dicembre 1982 i Commissioners of Customs and Excise, a norma del n. 3 dell'allegato 3 del Finance Act del 1972, emen-

dato dall'art. 14 del Finance Act del 1981, inviavano alla Direct Cosmetics Limited un'ingiunzione nel senso che l'IVA sulle merci da essa vendute ai propri agenti sarebbe stata riscossa con riguardo al prezzo normale al minuto delle merci stesse.

7. La Direct Cosmetics Limited impugnava quest'ingiunzione dinanzi al London Value Added Tax Tribunal sostenendo che l'emendamento del Finance Act del 1972 effettuato dal Finance Act del 1971 costituiva una modifica sostanziale del diritto nazionale, da equiparare ad un nuovo provvedimento particolare ai sensi dell'art. 27 n. 1 della sesta direttiva e che quindi la Commissione, a norma dell'art. 27 n. 5, avrebbe dovuto esserne informata; la mancanza della notifica rendeva inapplicabile la norma di cui trattasi.

8. Con ordinanza 9 novembre 1983 il Value Added Tax Tribunal di Londra, a norma dell'art. 177 del trattato CEE sospendeva il giudizio fino a che la Corte di giustizia non si fosse pronunciata in via pregiudiziale sulle seguenti questioni:

« 1) Qualora delle disposizioni nazionali notificate a norma dell'art. 27 n. 5 della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 n. 388, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulle entrate — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: imponibile uniforme, siano emendate onde sopprimere il richiamo al criterio della tutela del tesoro, se questo emendamento costituisca una " misura particolare " ai sensi dell'art. 27 n. 1 che obblighi lo Stato membro ad informarne la Commissione a norma dell'art. 27 n. 2.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se il fatto che uno Stato membro non abbia adempiuto l'obbligo impostogli dall'art. 27 n. 2 della direttiva di cui trattasi, non informando la Commissione di una misura particolare che deroga all'art. 11 A, 1 a) della stessa direttiva e richiede quindi l'autorizzazione del Consiglio a norma dell'art. 27 n. 1, attribuisca al singolo dei diritti che egli può far valere dinanzi ai giudici nazionali di uno Stato membro e direttamente basati sull'art. 11 A, 1 a). »

Per la buona comprensione della causa è inoltre importante prendere conoscenza del provvedimento di rinvio e dagli altri documenti rimessivi dal giudice proponente.

2. Osservazioni scritte ed orali che sono state sottoposte alla Corte

Le osservazioni scritte sottoposte alla Corte, che sono riprodotte in sintesi nella relazione d'udienza, si possono riassumere molto brevemente come segue:

La Direct Cosmetics Limited, basandosi su un'interpretazione restrittiva — seguita anche nella vostra sentenza 10 aprile 1984 nella causa 324/82 (Commissione / Belgio) — dell'art. 27 della sesta direttiva, giunge ad una soluzione affermativa alla prima questione. Richiamandosi alla vostra costante giurisprudenza in proposito, essa giunge del pari ad una soluzione affermativa della seconda questione.

Nelle osservazioni scritte la Commissione giunge ad una soluzione in un certo senso ambigua della prima, ma, al pari della Direct Cosmetics, alla soluzione affermativa della seconda questione. La natura alquanto ambigua della soluzione proposta per la prima questione diviene più comprensibile se si tiene conto dei retroscena dell'ordinanza di rinvio e alla luce delle osservazioni svolte dalla Commissione all'udienza.

Il Regno Unito propone di risolvere in senso negativo tanto la prima quanto la seconda questione.

La vostra Corte ha pregato le parti di dedicare particolare attenzione, durante la discussione orale, a quale sia la portata da attribuire all'espressione « misure particolari ... allo scopo ... di evitare talune frodi o evasioni fiscali » di cui all'art. 27 n. 1 della direttiva e di esprimersi più in particolare sulla questione se si possa considerare una frode o evasione fiscale il fatto che un commerciante soggetto all'imposta effettui la vendita al minuto dei propri prodotti attraverso soggetti i quali, a norma dell'art. 24 della direttiva, sono esenti dall'imposta. Le parti erano state inoltre invitate a tener conto nella discussione della sopramenzionata sentenza 10 aprile 1984 (causa 324/82, Commissione / Belgio).

All'udienza la Direct Cosmetics, a proposito di dette questioni, ha insistito in primo luogo sul fatto che si trattava di una forma di commercio del tutto normale e legale, nel quale si teneva pure conto di prezzi normali in concorrenza (con quelli di un'impresa che vendeva per posta), e che, stando all'ordinanza di rinvio, non aveva alcuno scopo di evadere o di diminuire l'IVA. Essa si richiama inoltre all'interpretazione restrittiva dell'art. 27 data dalla vostra Corte nella sentenza 324/82, a sostegno della tesi che l'art. 27 vale esclusivamente per i provvedimenti strettamente necessari per prevenire le frodi o evasioni fiscali. L'emendamento del 1981 avrebbe reso manifesto che il provvedimento di cui si tratta non aveva più nulla a che fare con detti scopi. L'attrice nella causa principale si richiama in proposito anche alle dichiarazioni del giudice proponente secondo cui il provvedimento non serve ad evitare frodi od evasioni fiscali, bensì a tutelare « gli interessi del tesoro britannico, le risorse proprie della Comunità e il commercio al minuto ortodosso ». L'accertata deroga all'art. 11 della direttiva non era quindi autorizzata dall'art. 27 e la Direct Cosmetics aveva perciò il diritto di valersi di un criterio fiscale che era conforme all'art. 11 della direttiva. Infine essa ha sostenuto che l'emendamento del 1981, stando all'ordinanza di rinvio ed alla giurisprudenza britannica ivi citata, conteneva una modifica sostanziale della disposizione notificata alla Commissione nel 1977, in quanto veniva meno qualsiasi richiamo a frodi od evasioni fiscali (obiettivamente accertate o soggettivamente perseguite). Nella replica essa aggiungeva che il sistema di distribuzione della Direct Cosmetics, secondo gli accertamenti del competente giudice britannico, non distorceva la concorrenza e che inoltre (tenuto anche conto delle esenzioni concesse, le quali determinano tutte distorsioni della concorrenza) queste distorsioni non giustificano di per sé l'applicazione dell'art. 27.

Il rappresentante del Regno Unito ha sostenuto all'udienza in primo luogo che non si trattava qui di frode fiscale, ma solo di evasione fiscale ai sensi dell'art. 27 della direttiva. In particolare si tratterebbe di evasione nel senso che, pur rimanendo entro i limiti della legge, il comportamento della Direct Cosmetics causava una perdita di entrate per il tesoro. Se si tiene presente la cronistoria della direttiva, indicata al punto 26 della vostra più volte citata sentenza 324/82, questa forma di evasione fiscale ricadrebbe sotto l'art. 27 della direttiva stessa. Senza l'ingiunzione, le vendite della Direct Cosmetics sono tassate con riguardo ad un prezzo

di vendita inferiore a quello praticato dal normale commercio al minuto e ciò costituirebbe evasione fiscale ai sensi dell'art. 27 della direttiva. Se qui non si trattasse di evasione fiscale ai sensi dell'art. 27 della direttiva e nemmeno di frode fiscale, non si potrebbe del resto nemmeno parlare di misura particolare ai sensi di detto articolo. In tal caso, sarebbe valida qualsiasi forma di commercio su sane basi commerciali, il quale rendesse impossibile al fisco la riscossione dell'imposta, nella fase della vendita al consumo, secondo i criteri indicati nell'art. 11 della direttiva. Per quanto riguarda la vostra sentenza 324/82, le circostanze del presente caso sarebbero tanto diverse dal provvedimento molto generale per un intero settore di cui si trattava ivi che detta sentenza non si potrebbe affatto applicare per analogia nel caso in esame. I provvedimenti concreti nei casi concreti sarebbero qui del tutto corrispondenti alla perdita di entrate fiscali; vale a dire la differenza fra l'imposta riscossa sulle cessioni effettuate dalla Direct Cosmetics ai propri agenti e l'imposta gravante sul valore delle merci cedute al consumatore finale dal normale commercio al minuto. La disposizione di cui trattasi non sarebbe un provvedimento generale, del genere di quello della vostra citata sentenza. La sua applicazione sarebbe limitata ai casi singoli, in cui gli uffici fiscali emettono delle ingiunzioni a causa del sussistere di un rischio tributario e la disposizione, nelle sue pratiche conseguenze, sarebbe quindi del tutto idonea allo scopo di recuperare l'accertata perdita d'imposta. Il Regno Unito è inoltre d'opinione che il tipo di commercio praticato dalla Direct Cosmetics non corrisponde ai principi tributari della prima direttiva sull'IVA, cioè ai principi di neutralità e di non alterazione della concorrenza, né con lo scopo di comprendere tutte le fasi della produzione e della distribuzione di beni e servizi, ivi compresa quella del commercio al minuto. La vendita, sistematica o anche puramente constatata di fatto, ai consumatori esclusivamente attraverso commercianti od agenti non registrati dovrebbe essere colpita dall'IVA anche se questi intermediari, a norma dell'art. 24 della sesta direttiva, godono della franchigia pure nel Regno Unito. Nella replica il rappresentante del Regno Unito ha chiarito ancora una volta, molto in generale, che qualsiasi tipo di commercio il quale escluda la fase finale al minuto, giustifica un'ingiunzione come quella di cui trattasi. In risposta ad una mia domanda, alla fine dell'udienza egli confermava che l'idea generale del Regno Unito a proposito del sistema dell'IVA è effettivamente che, salvo le vendite sporadiche attraverso commercianti non registrati, la vendita deve avvenire attraverso dettaglianti registrati. Per quanto riguarda l'interpretazione sostanziale della nozione « the protection of the revenue » (che è stato eliminato dall'emendamento del 1981) il rappresentante del Regno Unito ha ammesso la divergenza di opinioni rilevata nell'ordinanza di rinvio fra l'amministrazione ed i giudici e che, secondo questi, la versione del 1977 esigeva l'accertamento dell'intenzione di evadere l'imposta. Secondo l'ufficio delle imposte l'evasione di fatto, non intenzionale, nel senso sopra indicato sarebbe sufficiente per emettere un'ingiunzione.

All'udienza la Commissione ha sostenuto in primo luogo che la nozione « evasione fiscale » nell'art. 27 della sesta direttiva dev'essere interpretata nel contesto nazionale e che non si tratta di una nozione di diritto comunitario. Circa la nozione di « misure particolari » essa ha del pari ritenuto impossibile darne una definizione generale. Sarebbe certo possibile individuare i

criteri generali in base ai quali giudicare la validità di provvedimenti particolari del genere qui in esame, come ad esempio il principio di proporzionalità elaborato dalla Corte nella sentenza 324/82. Un altro criterio — importante nel presente caso — sarebbe la compatibilità con gli aspetti fondamentali della sesta direttiva. Basandosi sulla propria pratica di rifarsi alle norme nazionali, la Commissione ritiene ammissibile l'interpretazione sostenuta dal Regno Unito nella presente causa. L'art. 24 della direttiva, dato che attribuisce agli Stati membri solo il *potere* di esentare le piccole imprese, non renderebbe impossibili le deroghe all'esenzione per determinati tipi di sistemi distributivi del genere qui in esame. Per quanto riguarda l'obbligo di riferire di cui all'art. 27 n. 2 della direttiva, la Commissione ammette che la Corte può decidere se l'emendamento di una disposizione già comunicata abbia un contenuto così importante da dover essere considerata una *nuova* misura particolare, la quale richieda una nuova comunicazione. Dato che il giudice britannico ha considerato sostanziale una modifica come quella di cui trattasi, la Commissione ha ritenuto difficile tener fermo nella presente causa l'atteggiamento in un primo momento assunto. Al momento della comunicazione la Commissione aveva inteso la disposizione del 1977 nel senso che il suo unico scopo fosse quello di tassare le imprese del genere della Direct Cosmetics al livello del commercio al minuto e ciò le parve conforme agli scopi dell'art. 27 della sesta direttiva. Dato che il giudice nazionale è d'opinione che nel 1981 sia stata apportata una sostanziale modifica alle norme e che la disposizione del 1977 aveva una portata molto più limitata di quella allora comunicata alla Commissione [2], questa poteva unicamente giungere alla conclusione che la comunicazione allora effettuata era viziata, che quindi non sussiste alcuna deroga valida a norma dell'art. 27 n. 5 e che perciò l'art. 11 della direttiva era direttamente efficace.

Per l'esatta comprensione della portata della disposizione di cui trattasi è infine ancora rilevante il resoconto delle discussioni in proposito in seno ad una commissione della camera dei comuni, che è stato spedito in copia alla Corte, con lettera 18 ottobre 1984 del rappresentante del Regno Unito, in seguito alla domanda fatta all'udienza dal giudice relatore. Questo resoconto conferma in primo luogo che la disposizione di cui trattasi in linea di principio ha un campo d'applicazione molto generale, che riguarda settori di attività numerosi e molto diversi l'uno dall'altro, nei quali vengono regolarmente vendute al pubblico merci senza passare attraverso i dettaglianti registrati (e quindi non esenti dall'IVA). Durante la discussione i membri della camera dei comuni facevano numerose domande che in parte avevano lo stesso scopo di varie domande fatte all'udienza da membri della vostra Corte. In secondo luogo le dichiarazioni rese dal governo durante la discussione confermano che la disposizione, oltre al massimo aumento possibile del gettito dell'imposta (in conformità agli scopi della legge), si propone di proteggere i dettaglianti registrati contro la concorrenza di altri canali di distribuzione. Oltre a ciò la disposizione avrebbe lo scopo di proteggere i produttori o grossisti che vendono attraverso i canali commerciali usuali contro la concorrenza dei produttori o grossisti che vendono attraverso persone non registrate.

2 — Mi richiamo su questo punto alla pag. 7 dell'appendice della lettera con cui il giudice proponente ha sottoposto le questioni alla vostra Corte.

3. La soluzione delle questioni sollevate

3.1. *Le circostanze specifiche del caso concreto*

Nella parte precedente delle mie conclusioni ho riferito piuttosto ampiamente le più importanti osservazioni orali, dato che queste chiariscono le questioni rilevanti per la vostra Corte meglio delle osservazioni scritte. A parte ciò queste precisazioni orali dei vari punti di vista non hanno naturalmente potuto essere inserite nella relazione di udienza.

Il risolvere le questioni in un modo che sia utile al giudice proponente è naturalmente reso più difficile dal fatto che nel caso concreto hanno avuto influenza sulle questioni stesse circostanze di fatto molto specifiche, tre successive specifiche disposizioni di legge, l'ingiunzione alla Direct Cosmetics, sulla quale verte la causa nazionale, come pure un certo numero di pronunzie giudiziali sul caso concreto e sull'interpretazione delle afferenti disposizioni. Le questioni vanno viste contro questo complicato sfondo di fatto e di diritto nazionale, il quale nella vostra pronunzia dev'essere opportunamente tradotto in forma astratta.

Per quanto riguarda i fatti, mi sembra anzitutto importante fare una distinzione astratta fra le situazioni in cui il contribuente, senza ingiunzione, sarebbe tassato con riguardo ai prezzi al pubblico da lui stesso fissati e quelle in cui, senza ingiunzione, sarebbe tassato semplicemente con riguardo al prezzo che egli ha di fatto ottenuto dai propri rivenditori (che non sono dettaglianti registrati). A quale categoria la Direct Cosmetics effettivamente appartenga mi pare essere irrilevante per la vostra Corte.

Per quanto riguardo le successive versioni, del 1972, 1977 e 1981, della disposizione di cui trattasi, va in primo luogo rilevato che la prima versione, secondo i documenti, si applicava solo se veniva accertato uno *scopo soggettivo* di frode o evasione fiscale. La seconda versione (del 1977) usava un criterio che si voleva *obiettivo* perché potessero essere emesse delle ingiunzioni: « necessità di tutelare gli interessi del tesoro ». Questo criterio veniva tuttavia interpretato dalla giurisprudenza in modo non diverso che il precedente criterio soggettivo (pag. 7 dell'ordinanza di rinvio). Indi l'emendamento del 1981 eliminava qualsiasi limitazione del potere di emettere ingiunzioni ai casi di evasione della legge soggettivamente perseguita od accertata obiettivamente. Concordo con la Commissione nel ritenere che quest'ultimo emendamento dev'essere considerato come una modifica sostanziale della disposizione del 1977. A differenza della Commissione, però, non trarrei questa conclusione esclusivamente dalla giurisprudenza britannica in proposito, ma pure dal tenore del n. 2 dell'allegato 3 del Finance Act del 1972, emendato nel 1981. Questa disposizione attualmente recita:

« Qualora, a parere dei Commissioners

a) l'attività svolta da un soggetto d'imposta consista in tutto o in parte nel fornire delle merci ad un certo numero di persone allo scopo della loro rivendita al minuto da parte di dette persone o di terzi e

b) dette persone non siano soggette all'imposta,

l'ufficio può avvisare per iscritto il soggetto d'imposta che, dal ricevimento dell'avviso o da una data ulteriore specificata nell'avviso stesso, il valore delle merci fornite da tale

soggetto sarà considerato essere il valore commerciale alla vendita al minuto. »

Da questa disposizione e dai chiarimenti forniti in proposito dal Regno Unito si desume che le vendite al pubblico le quali vengono effettuate in tutto o in parte attraverso canali diversi dai dettaglianti registrati, possono essere tassate come se avvenissero attraverso i dettaglianti registrati. Nel caso concreto ciò secondo me significherà che la Direct Cosmetics, dato che concede sconti ai propri rivenditori, viene tassata in modo che, per calcolare l'imponibile, si terrà conto oltre che del prezzo di vendita effettivo (prezzo di catalogo meno sconto praticato) del normale margine di profitto del dettagliante. Dall'ingiunzione inviata alla Direct Cosmetics (vedi pag. 2 dell'ordinanza di rinvio) si potrebbe persino desumere che l'imponibile per la Direct Cosmetics può risultare superiore. Il criterio della tassazione viene infatti ivi indicato come « il valore commerciale alla vendita al minuto ». Ciò potrebbe significare che per prodotti di occasione, venduti dalla Direct Cosmetics ad un prezzo d'occasione, viene calcolato il valore al minuto, come se si trattasse delle analoghe merci vendute, non già d'occasione, bensì normalmente dal produttore o dal grossista attraverso i dettaglianti registrati. Nella risposta alla mia ultima domanda all'udienza il rappresentante del Regno Unito ha tuttavia sostenuto una tesi diversa e certo più ragionevole, che si trova del pari nell'ultimo comma della sezione A dell'ordinanza di rinvio (pag. 11). Questa tesi è che la Direct Cosmetics doveva essere tassata con riguardo al prezzo di catalogo da essa stessa stabilito. Come dirò poi, questa tesi è in contrasto con l'art. 11 della direttiva solo in due situazioni. In primo luogo quando lo sconto sul prezzo di catalogo all'agente esente da imposta non viene concesso in seguito, bensì immediatamente al momento della cessione. In secondo luogo, quando l'agente fa al consumatore un prezzo inferiore a quello di catalogo.

3.2. *Le norme comunitarie rilevanti*

Nella presente causa, come pure nella causa 324/82, oltre al già citato art. 27 della Sesta direttiva è importante soprattutto l'art. 11 della stessa. Oltre a ciò hanno avuto una parte importante nella discussione gli scopi generali della prima direttiva, ricordati dal rappresentante del Regno Unito (e sopramenzionati).

Dall'art. 11 A n. 3 si deve secondo me ricavare che, nel calcolare l'imponibile per un'impresa come la Direct Cosmetics, si deve partire dal prezzo normale al pubblico (prezzo di catalogo), senza detrarne gli sconti concessi ai rivenditori al momento della cessione (come, secondo il fascicolo, pare avvenga nel caso concreto). Nell'art. 11 non posso poi trovare alcun appiglio per l'assunto del Regno Unito secondo cui — eccettuate le franchigie contemplate dall'art. 24 della direttiva — la vendita al consumo dovrebbe sempre avvenire attraverso i dettaglianti normali (soggetti all'imposta). Secondo me l'art. 11 non osta affatto alla vendita diretta al consumo da parte del produttore o del grossista, né all'uso di altri canali,

più economici o più efficaci del normale commercio al minuto, per la vendita al consumatore finale. Nell'ambito dell'art. 27 possono naturalmente essere autorizzate eventuali disposizioni di legge intese a garantire che l'ultimo soggetto d'imposta del canale sia tassato secondo un imponibile che comprenda pure i guadagni effettivi degli intermediari non registrati. Come già detto, mi sembra che ciò sia possibile già a norma dell'art. 11 n. 3, nelle situazioni come quelle in cui si trova la Direct Cosmetics, anche senza misure particolari del genere contemplato dall'art. 27. La situazione è diversa nei casi, presumibilmente più frequenti, in cui l'ultimo anello soggetto all'imposta vende al successivo agente o dettagliante esente da imposta ad un prezzo inferiore a quello al pubblico.

Non vedo poi perché la vendita al pubblico attraverso canali commerciali diversi dai normali dettaglianti registrati dovrebbe essere in contrasto con i principi fondamentali della prima direttiva, i quali secondo la motivazione della sesta direttiva valgono anche per questa. Il principio della neutralità del sistema fiscale nella prima direttiva, come si desume dalla cronistoria e dalla struttura di questa, mira appunto a far sì che, indipendentemente dal numero e dal genere degli intermediari produttivi e commerciali, il consumatore paghi alla fine l'imposta unicamente sul valore complessivo effettivamente aggiunto in tutti questi stadi. Il grosso inconveniente del precedente sistema a cascata era che l'intervento di intermediari efficienti era punito fiscalmente e veniva artificiosamente favorita la fusione — non necessariamente utile — di due o più stadi (anche quando i conseguenti costi di produzione e di distribuzione erano in realtà più elevati). L'evitare le alterazioni della concorrenza (che non si limitano alla nozione di « distorsione » di cui agli artt. 101-102 del trattato) mira nella direttiva esclusivamente a non scoraggiare fiscalmente il risparmio di costi di produzione o di distribuzione, a differenza di quanto avveniva col sistema a cascata. È assolutamente impossibile annoverare fra gli scopi della prima direttiva o anche della sesta direttiva la tutela del « normale » commercio al minuto, anche se questo deve lavorare con margini superiori a quelli di altre forme di distribuzione. Il quinto considerando della prima direttiva, quando parla di applicazione dell'IVA nella fase del commercio al minuto, alla luce di detti scopi si riferisce manifestamente a *qualsiasi* forma di commercio al minuto e non esclusivamente ad *una* determinata forma di esso.

Per quanto riguarda l'art. 27 della direttiva, mi sembra chiaro che questa disposizione mira soprattutto a porre in essere procedimenti (diversi per le misure particolari già in atto e per quelle nuove) atti a garantire che non vengano create deroghe al sistema normale (soprattutto dell'art. 11) della direttiva le quali non corrispondano ai criteri stabiliti dall'art. 27. Queste garanzie devono naturalmente essere estese anche alle misure nazionali che semplicemente autorizzano ad adottare provvedimenti individuali fra l'altro per evitare frodi od evasioni fiscali, come è avvenuto nel caso nostro. Uno Stato membro non si potrà quindi sottrarre alla valutazione in base a detti criteri adottando una disposizione generale che autorizzi le deroghe al sistema normale, le cui conseguenze pratiche si possono accertare unicamente valutando i singoli provvedimenti di esecuzione alla luce dei criteri di cui all'art. 27. Se una disposizione già in atto e notificata alla Commissione a norma dell'art. 27 n. 5,

la quale consente esclusivamente di combattere pratiche aventi come scopo o come effetto frodi od evasioni fiscali, viene sostituita da una disposizione di autorizzazione nella quale sia scomparsa questa limitazione delle possibilità di applicazione, si tratta inoltre chiaramente di una *nuova* misura, la quale dev'essere notificata a norma dell'art. 27 n. 2. Lo stesso vale nel caso in cui una misura notificata a norma dell'art. 27 n. 5 in un secondo tempo risulti avere un contenuto diverso da quello comunicato dallo Stato membro al momento della notifica e di conseguenza venga sostituita da una misura di diverso tenore. In determinati casi, inoltre, la notifica originaria dev'essere considerata invalida, o quanto meno priva delle conseguenze contemplate dall'art. 27 n. 5, come la Commissione ha giustamente sostenuto all'udienza per il caso in esame. Su quest'ultimo problema, tuttavia, il giudice proponente non vi ha sottoposto alcuna questione ed io ritengo superfluo caricare la soluzione delle questioni sollevate di questa ulteriore complicazione.

Poichè una nuova misura, solo dopo essere stata valutata alla luce dei criteri dell'art. 27 e dopo essere stata di conseguenza autorizzata dal Consiglio, può giustificare deroghe all'art. 11 (o ad altre disposizioni) della direttiva, le nuove misure che, senza notifica o senza autorizzazione ai sensi dell'art. 27 n. 1, deroghino all'art. 11 non possono essere opposte ai contribuenti. Ciò si ricava dalla vostra costante giurisprudenza relativa alle disposizioni nazionali che derogano alle direttive in vigore, molti esempi delle quali sono stati citati in corso di causa.

Per quanto riguarda i criteri di valutazione indicati nell'art. 27 n. 1, non sono d'accordo con la Commissione nel ritenere che non si tratta qui di nozioni di diritto comunitario che la Corte possa interpretare in modo uniforme. Ricordo su questo punto la discussione che ha avuto luogo alla fine dell'udienza con uno dei membri della vostra Corte il quale rilevava fra l'altro che non a tutte le legislazioni nazionali sono note nozioni del genere. Anche secondo me, nell'esame non ci si può riferire alla lettera delle disposizioni nazionali di cui trattasi, bensì se ne devono valutare la lettera, gli scopi espressi e le conseguenze di fatto alla luce dei criteri dell'art. 27. Posso certo ammettere con la Commissione che lo scopo e le conseguenze di un provvedimento nazionale come quello di cui trattasi vanno esaminati nell'ambito del tenore e della struttura del diritto nazionale e che non è raccomandabile elaborare una definizione generale della nozione « misure particolari ... allo scopo ... di evitare talune frodi o evasioni fiscali ». La trattazione caso per caso pare anche a me più opportuna. Tutto ciò non significa però affatto che non si tratti qui di nozione di diritto comunitario. Ciò significa semplicemente che qualsiasi provvedimento particolare, con cui uno Stato membro deroghi alla sesta direttiva oppure (nel caso di un nuovo provvedimento) intenda derogarvi, deve poter essere valutato dalla Commissione ovvero dal Consiglio e, se del caso, dalla Corte alla luce dell'art. 27 della direttiva. Nella valutazione, inoltre, è anche secondo me importante tener conto, oltre che dell'art. 27 e del principio di proporzionalità da voi elaborato nella sentenza 324/82, anche dei principi fondamentali della Sesta direttiva. A parte ciò, può essere eventualmente necessario rifarsi ad altre direttive o allo stesso trattato CEE. In proposito il rappresentante del Regno Unito ha ritenuto op-

portuno, secondo me con ragione, tener presente pure la prima direttiva.

Se si valuta la disposizione di cui è causa alla luce dell'art. 27, mi pare inevitabile la conclusione che una disposizione la quale autorizzi deroghe in casi individuali alla direttiva, può essere autorizzata dal Consiglio unicamente qualora dalla sua lettera emerga quali « frodi o evasioni fiscali » essa voglia e possa evitare. Giacché la disposizione in esame contiene in realtà un'autorizzazione in bianco alle deroghe alla direttiva nel senso ivi indicato, la valutazione di questa « misura particolare » alla luce dei criteri di cui all'art. 27, del principio di proporzionalità, elaborato nella sentenza sopramenzionata, o dei principi fondamentali della sesta direttiva o di altre direttive o dello stesso trattato CEE è impossibile.

Per quanto riguarda la valutazione alla luce del principio di proporzionalità e dei principi fondamentali della sesta direttiva, nel nostro caso mi sembra soprattutto importante richiamarsi agli artt. 11 e 24 di detta direttiva. Se, a norma dell'art. 11 A n. 3 della sesta direttiva, come criterio per la tassazione di un'impresa come la Direct Cosmetics si può prendere il prezzo al pubblico stabilito dall'impresa stessa (senza detrarne lo sconto concesso all'agente *dopo* la cessione), ritengo che l'applicazione dell'imponibile più elevato prescritto da una disposizione come quella di cui trattasi sia in contrasto col principio di proporzionalità da voi elaborato. Una disposizione di questo genere, se ha pure la conseguenza o lo scopo di proteggere la posizione concorrenziale del commercio al minuto registrato contro i canali di distribuzione più economici, mi sembra inoltre, come già detto, in contrasto coi principi su cui si basava già la prima direttiva e che valgono pure per la sesta. Il mio giudizio è diverso per quanto riguarda la misura particolare la quale si proponga esclusivamente di tassare l'ultimo anello soggetto all'imposta, che precede la vendita al consumatore esente, ad esempio il grossista, secondo un criterio in forza del quale, oltre che del suo effettivo prezzo di vendita al commercio al minuto non registrato, si tenga pure (e con ciò in deroga all'art. 11) conto del margine medio del commercio al minuto non registrato (oppure, qualora questo sia inferiore, del margine medio del commercio al minuto registrato). L'art. 24 della direttiva, il quale contempla unicamente la facoltà, non già l'obbligo, di esentare le piccole imprese, non osta secondo me a che il gettito fiscale perduto a causa di dette esenzioni venga recuperato nel modo suddetto a carico dell'ultimo anello soggetto ad imposta. Vorrei poi lasciare effettivamente al Consiglio la libertà di autorizzare nell'ambito dell'art. 27 siffatti provvedimenti, intesi ad evitare l'accertata diminuzione delle entrate fiscali. La nozione « talune frodi o evasioni fiscali » potrebbe quindi effettivamente essere interpretato in senso estensivo, come proposto dal Regno Unito. Ripeto tuttavia che le situazioni da me qui trattate — che secondo le discussioni all'udienza e in seno alla commissione della camera dei comuni sono presumibilmente le più importanti — differiscono fondamentalmente dalle situazioni come quelle della Direct Cosmetics, in cui lo stesso ultimo anello soggetto ad imposta pratica un prezzo al pubblico, sul quale solo in seguito (*dopo* la cessione) concede, a determinate condi-

zioni, uno sconto all'agente. In un caso del genere la deroga all'art. 11 della direttiva non può essere giustificata. Una disposizione di autorizzazione in bianco come quella di cui trattasi può quindi causare deroghe, in determinati casi accettabili, ma in determinati altri certamente inammissibili ai principi fondamentali della prima e della sesta direttiva.

3.3. *Le questioni sollevate*

Se ora esamino tutti gli importanti problemi giuridici trattati all'udienza e da me qui sopra valutati, alla luce delle questioni sottopostevi dal giudice proponente, mi sembra prima di tutto che la seconda questione sia formulata in senso troppo restrittivo. La disposizione di cui trattasi non solo deroga all'art. 11 A, 1, lett. a), della sesta direttiva, ma rende anche possibili deroghe all'art. 11 A, n. 3 della stessa. Inoltre, nell'ambito dell'art. 27 dev'essere valutato il merito di eventuali deroghe a tutte le disposizioni della direttiva, benché in una causa come quella presente, e probabilmente nella maggior parte delle cause, la valutazione nel merito delle deroghe all'art. 11 sia probabilmente la più importante. Su questi punti è quindi secondo me necessario riformulare la seconda questione nell'interesse dell'efficacia pratica della vostra pronunzia.

La formulazione della prima questione dà luogo a maggiori difficoltà. Se si tiene conto dei molti aspetti illustrati in corso di causa, questa è in primo luogo troppo concentrata su specifiche circostanze di fatto, su specifiche disposizioni e sulla specifica giurisprudenza del Regno Unito. Ciò rende tutt'altro che semplice la riformulazione in forma più astratta. In secondo luogo la formulazione non tiene nel debito conto importanti questioni giuridiche generali che all'udienza e nel mio esame si sono rivelate decisive per la pronunzia definitiva del giudice proponente. Vi propongo quindi d'intendere questa prima questione « nel senso che il giudice proponente vuol sapere da voi se l'emendamento di una disposizione di legge nazionale, la quale sia stata notificata a norma dell'art. 27, n. 5 della sesta direttiva, emendamento consistente nella soppressione della limitazione ivi contenuta del campo d'applicazione a determinate pratiche, ivi descritte, considerate — a ragione o a torto — frodi o evasioni fiscali (come le pratiche che danneggiano i legittimi interessi del tesoro), sia una " misura particolare " ai sensi dell'art. 27, n. 1 di detta direttiva, che, a norma dell'art. 27, n. 2, lo Stato membro è obbligato a comunicare alla Commissione ». Tutti gli elementi di questa riformulazione mi paiono essenziali per tener conto di tutte le questioni giuridiche che sono state sollevate e che devono considerarsi pertinenti.

3.4. *Proposta di soluzione*

Concludendo vi propongo di risolvere come segue le questioni nuovamente formulate:

La prima questione andrebbe risolta in senso affermativo.

La seconda andrebbe risolta come segue:

« Lo Stato membro che non abbia effettuato la comunicazione prescritta dall'art. 27, n. 2 della sesta direttiva e che non abbia ottenuto l'autorizzazione contemplata nel n. 1 di detto articolo, non può opporre al contribuente le disposizioni nazionali di cui trattasi, qualora queste deroghino od autorizzino a derogare alla direttiva e in particolare all'art. 11 di questa. »