CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F. G. JACOBS presentate il 22 febbraio 1990 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. La presente causa sorge da una controversia tra la Commissione e la Repubblica federale di Germania circa il trattamento di talune operazioni ai fini delle risorse proprie della Comunità.

2. Disposizioni relative alle risorse proprie della Comunità sono state introdotte dalla decisione del Consiglio 21 aprile 1970 (decisione 70/243 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità: GU L 94 del 28.4.1970, pag. 19). Tale decisione (in prosieguo: la « decisione sulle risorse proprie ») prevede che i prelievi agricoli e altri diritti istituiti nell'ambito della politica agricola comune [art. 2, lett. a)] nonché i diritti della tariffa doganale comune e altri diritti doganali [art. 2, lett. b)] costituiscono risorse proprie da inserire nel bilancio delle Comunità. Poiché le entrate provenienti da queste fonti non sono sufficienti ad equilibrare il bilancio, l'art. 4, n. 1, prevede che le risorse proprie della Comunità comprendano anche quelle provenienti dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'« IVA ») e ottenute mediante l'applicazione di un'aliquota che non superi una certa percentuale ad una base imponibile determinata in modo uniforme per gli Stati membri, secondo regole comunitarie. La percentuale massima, che era inizialmente dell'1%, è stata aumentata all'1,4% nel 1985 e fissata a tal livello dalla decisione del Consiglio 88/376 relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità (GU L 185, pag. 24), decisione che ha anche introdotto una nuova risorsa propria fondata sulla somma dei PNL degli Stati membri. Le risorse proprie delle Comunità sono riscosse dagli Stati membri e trasferite alla Comunità.

3. Le disposizioni relative al finanziamento del bilancio delle Comunità mediante le risorse proprie non sono entrate completamente in vigore prima del 1980. Una delle tappe necessarie era l'introduzione di una base imponibile uniforme per le risorse IVA, cosa che è stata realizzata con la stessa direttiva (direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri ralative alle imposte sulla cifra di affari — sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme; GU L 145, pag. 1). L'art. 2 di tale direttiva stabilisce che sono assoggettate all'IVA tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Gli artt. 13-16 esentano tuttavia talune attività.

4. L'art. 28, n. 3, lett. b), che fa parte del capo XVI — Disposizioni transitorie —, consente agli Stati membri di « continuare ad esentare le operazioni elencate nell'allegato F alle condizioni esistenti nello Stato

* Lingua originale: l'inglese.

membro (...) ». Le operazioni elencate nell'allegato F comprendono, al n. 5, « le prestazioni di servizi e cessioni di beni ad esse accessorie, effettuate dai servizi pubblici postali nel settore delle telecomunicazioni ».

5. Il regolamento del Consiglio n. 2892/77 definisce le modalità secondo cui viene determinanta le base di riscossione delle risorse IVA (GU L 336, pag. 8). Il suo art. 3, n. 1 lascia agli Stati membri la scelta tra due metodi, il « metodo A », e il « metodo B ». Infatti, risulta dal fascicolo che tutti gli Stati membri hanno optato per il « metodo B » che consiste nel calcolare detta base delle risorse IVA dividendo il totale delle entrate al netto dell'IVA incassate dallo Stato membro per l'aliquota, espressa in forma di frazione, qualora siano state applicate varie aliquote di IVA, dividendo tale totale per l'aliquota media ponderata dell'IVA, anch'essa espressa in frazione (art. 6). Il risultato è di eleminare le incidenze delle differenze di aliquota IVA e di basare effettivamente le risorse IVA sulla cifra d'affari di tutte le operazioni trattate come operazioni assoggettate all'IVA.

6. Le disposizioni del regolamento n. 2892/77 concernente le operazioni da prendere in conto per determinare la base di riscossione hanno un'importanza essenziale ai fini della fattispecie. L'art. 2, n. 1, di detto regolamento n. 2892/77 prevede che la base delle risorse IVA è determinata prendendo in considerazione le operazioni imponibili di cui all'art. 2 della sesta direttiva, ad esclusione delle operazioni esentate a norma degli artt. 13-16 di detta direttiva. Ai sensi dell'art. 2, n. 2, terzo trattino, le operazioni che gli Stati membri continuano ad esonerare a norma dell'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva (cioè quelle che sono esentate solo a titolo transitorio) « devono essere prese in considerazione per la determinazione delle risorse IVA ». L'art. 9, n. 2, che riguarda l'applicazione dell'art. 2, n. 2, stabilisce, al secondo trattino:

« Per le operazioni elencate nell'allegato F della direttiva 77/388/CEE che gli Stati membri continuano ad esentare a norma dell'articolo 28, paragrafo 3, lett. b), di detta direttiva, gli Stati membri calcolano la base di risorse IVA come se tali operazioni fossero sottoposte a tassazione ».

7. La durata di validità del regolamento n. 2892/77, inizialmente limitata a cinque anni, è stata prorogata dai regolamenti del Consiglio n. 3550/82 (GU L 373, pag. 1) e n. 3735/85 (GU L 356, pag. 1). Il regolamento del Consiglio n. 1553/89 concernente il regime uniforme definitivo di riscossione delle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto (GU L 155, pag. 9) che si applica dal 1° gennaio 1989 e che in gran parte ha sostituito ed annullato il regolamento n. 2892/77, prevede un solo metodo di calcolo della base delle risorse IVA corrispondente al precedente « metodo B » (art. 3). Le disposizioni sopra menzionate degli artt. 2, n. 2, e 9, n. 2, del regolamento n. 2892/77 sono riportate nel regolamento del 1989 (artt. 2, n. 2, e 6, n. 2).

8. In applicazione dell'art. 28, n. 3, lett. b), dell'allegato F della sesta direttiva, la Repubblica federale di Germania esenta dall'IVA le operazioni della Deutsche Bundespost (posta federale tedesca) nel settore delle telecomunicazioni. Da tale esonero risulta che la Bundespost non può avvalersi dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva che consente al soggetto passivo di dedurre dall'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o

assolta per merci o servizi che gli sono stati forniti laddove tali merci o servizi vengono utilizzati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta. Ora, dal 1980 al 1985, ai fini del calcolo della base delle risorse IVA per le operazioni della Bundespost nel settore delle telecomunicazioni, la Repubblica federale di Germania ha infatti dedotto dal valore totale di dette operazioni l'importo dell'IVA che la Bundespost aveva versato per i beni e i servizi che le erano stati forniti al fine di tali operazioni. Nella fattispecie, la Commissione sostiene essenzialmente che la Repubblica federale di Germania non aveva diritto a tale detrazione.

9. La controversia riguarda l'interpretazione dell'art. 9, n. 2, del regolamento n. 2892/77 che impone agli Stati membri di calcolare la base delle risorse IVA per le operazioni esenti di cui all'allegato F, « come se tali operazioni fossero sottoposte a tassazione ». Secondo la Commissione, tale disposizione significa che la totalità del valore delle operazioni interessate deve essere incorporata nella base imponibile, senza alcuna deduzione dell'« imposta a monte » implicitamente contenuta nel loro valore. Secondo il governo della Repubblica federale di Germania, essa significa che, sotto tutti gli aspetti da prendere in considerazione, le operazioni di cui trattasi devono essere trattate come se fossero soggette a tassazione; e se esse fossero soggette a tassazione, la deduzione dell'imposta versata a monte sarebbe possibile a norma dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva. Le due parti si basano sulla formulazione dell'art. 9, n. 2, sulla portata generale della normativa comunitaria e sui suoi obiettivi.

10. Di per sé sola, la formulazione dell'art. 9, n. 2, del regolamento n. 2892/77 non mi sembra corroborare in modo concludente la tesi dell'una o dell'altra delle parti. Se ci si rifà al suo senso letterale, l'obbligo di calcolare la base di riscossione, per le operazioni di cui all'allegato F, « come se tali operazioni fossero sottoposte a tassazione » sembra sostenere la tesi della Repubblica federale di Germania. D'altra parte, tale formulazione può anche comprendersi nel senso che significa semplicemente che le operazioni di cui trattasi, benché esonerate, debbono essere incorporate nella base delle risorse proprie; in altri termini, può significare che tali operazioni devono essere assimilate ad operazioni imponibili a tale scopo preciso, ma che esse non devono essere considerate, sotto tutti gli aspetti, come se fossero sottoposte a tassazione.

11. Per quanto riguarda la portata generale della normativa, la Repubblica federale di Germania sostiene che uno dei principi fondamentali del sistema dell'IVA, che trova la sua espressione in particolare nell'art. 11 della sesta direttiva, è che l'IVA viene riscossa solo sul valore netto delle merci o dei servizi in ciascuna fase della produzione o della distribuzione, ma non sull'IVA già versata o dovuta in ciascuna fase. Il metodo della Commissione comporta l'inclusione di un elemento di doppia tassazione (« imposta su imposta ») nella base delle risorse proprie, contrariamente al principio del valore netto. La Repubblica federale di Germania sostiene anche che tale principio è corroborato dalla giurisprudenza della Corte, in particolare dalle due sentenze Schul (causa 15/81, Racc. 1982, pag. 1409, e causa 47/84, Racc. 1985, pag. 1491).

12. La Commissione non contesta il fatto che il principio del valore netto sia un principio fondamentale, ma sottolinea giustamente che non è assoluto. Infatti, esso viene messo in difficoltà quando esiste un'operazione esonerata in una catena di operazioni imponibili. Quando esiste una fornitura di merce o di servizi che entra nella categoria

delle operazioni esentate, il fornitore non è autorizzato a dedurre le imposte che egli ha versato ai suoi propri fornitori e quest'ultima viene quindi ripercossa come un onere celato nel prezzo di vendita. L'acquirente di detti beni o servizi non è in grado di dedurre tale onere nascosto dal proprio onere fiscale e ne deriva un cumulo d'imposta (imposta su imposta) incompatibile col pricipio del valore netto. Il totale delle entrate IVA che provengono da simile catena di operazioni comprende un elemento di dubbia tassazione e tale elemento penetra nella base delle risorse proprie. Pertanto, è proprio quando esistono operazioni esonerate che la base di riscossione delle risorse IVA può comprendere un elemento nascosto di imposta versata a monte che non è deducibile.

13. Inoltre, la giurisprudenza della Corte sostiene la tesi secondo cui il principio del valore netto non è assoluto. Nella sua recente sentenza 5 dicembre 1989, ORO Amsterdam Beheer BV e Concerto BV/Inspecteur der Omzetbelasting (causa C-165/88), la Corte ha fatto osservare che la soluzione delle due sentenze Schul, invocate nella fattispecie dalla Repubblica federale di Germania, si basava non sul principio generale d'interdizione di un cumulo d'imposte, ma sull'art. 95 del Trattato che vieta le imposizioni interne discriminatorie nei confronti dei beni importati (punto 18 della motivazione). Nella stessa sentenza, la Corte ha inoltre ammesso che l'armonizzazione dell'IVA era ancora solo parziale e che, se l'oggetto della normativa comunitaria è di escludere le doppie tassazioni, tale obiettivo non è stato ancora interamente realizzato (punti 22 e 23 della motivazione). Per tale motivo la Corte ha dichiarato che allo stato attuale dello sviluppo il diritto comunitario non ostava all'applicazione di una normativa nazionale che, per il calcolo dell'IVA dovuta sulla vendita dei beni usati acquistati da imprese presso privati non soggetti ad imposta, al fine della loro rivendita, non autorizzava la detrazione dell'imposta che rimaneva incorporata nel prezzo di acquisto di detti beni. Risulta quindi che nessuna conclusione definitiva può essere tratta dal principio del valore netto.

14. In considerazione degli obiettivi della normativa comunitaria, la Commissione ha cercato di sostenere che, con il metodo di calcolo utilizzato dalla Repubblica federale di Germania, il livello dell'aliquota IVA aveva ripercussioni dirette sulla base delle risorse IVA, contrariamente all'obiettivo di neutralità cui tende il sistema delle risorse proprie provenienti dall'IVA. La Commissione sottolinea che il metodo tedesco comporta che una parte delle entrate provenienti dall'IVA sia direttamente dedotta dalla base di riscossione e sostiene che, laddove l'importo di dette entrate dipende dal livello dell'aliquota dell'IVA, tale deduzione consente un'incidenza dell'aliquota sulla base imponibile delle risorse IVA e quindi sull'importo di tali risorse proprie.

15. Tuttavia, la Repubblica federale di Germania riesce a mio parere a confutare tale argomento. Essa ammette che l'importo dell'imposta a monte, e quindi l'importo della detrazione operata in applicazione del suo metodo di calcolo, varia effettivamente secondo l'aliquota IVA praticata, ma essa fa notare che laddove l'importo della detrazione corrisponde sempre esattamente all'importo dell'imposta versata a monte non vi può essere alcuna incidenza sulla base delle risorse IVA in quanto queste ultime corrispondono sempre alla somma del valore d'acquisto netto e del valore aggiunto nella fase dell'operazione esente. Ciò naturalmente non deve meravigliare poiché il metodo di calcolo realizzato dalla Repubblica federale di Germania consiste nel simulare il caso normale d'imposizione, caso

in cui, come dichiara la Commissione stessa, l'aliquota IVA non può avere alcuna incidenza sulla base imponibile. In verità, è manifesto che è il metodo della Commissione piuttosto che quello della Repubblica federale di Germania ad essere incompatibile con l'obiettivo di neutralità. Poiché il metodo della Commissione suppone di includere l'importo dell'imposta versata a monte nella base di riscossione e poiché tale importo varia a secondo dell'aliquota IVA, con tale metodo gli aumenti o le riduzioni di aliquota IVA possono produrre ripercussioni dirette sulla base imponibile delle risorse proprie e quindi sul loro importo.

16. Tale considerazione non è tuttavia decisiva. La risposta mi sembra debba essere ricercata presso gli obiettivi più ampi della normativa comunitaria e presso la funzione specifica dell'art. 9, n. 2, del regolamento n. 2892/77.

L'obiettivo di questo regolamento, in conformità alla decisione sulle risorse proprie, è di attuare una base imponibile uniforme per le risorse IVA. Allo stesso modo, uno degli obiettivi della sesta direttiva è di agevolare la determinazione di tale base imponibile uniforme mediante l'adozione di norme comuni per la riscossione dell'IVA. La nozione di base imponibile uniforme contiene implicitamente l'obiettivo di garantire una ripartizione equa e coerente dell'onere delle risorse proprie tra gli Stati membri o, per riprendere i termini dell'avvocato generale Darmon nelle conclusioni che egli ha presentato in occasione della causa 107/84, Commissione/Germani, Racc. 1985, pag. 2655, di garantire un « sistema uguale di contribuzione per ciascuno Stato membro » (pagg. 2659 e 2662).

17. Faccio presente che l'art. 2, n. 1, del regolamento n. 2892/77 pone un principio di base secondo cui le risorse IVA devono essere determinate a partire dalle operazioni imponibili definite all'art. 2 della sesta direttiva, ad eccezione delle operazioni definitivamente esentate in conformità a detta direttiva. Le disposizioni transitorie dell'art. 28, n. 3, della sesta direttiva consentono agli Stati membri di continuare ad applicare l'imposta alle operazioni definitivamente esentate [art. 28, n. 3, lett. a), e allegato E], di esonerare le operazioni normalmente imponibili [art. 28, n. 3, lett. b), e allegato F] o di concedere ai fornitori la facoltà di optare per la imposizione per le operazioni che diversamente sarebbero esonerate [art. 28, n. 3, lett. c), e allegato G]. È chiaro che a meno di operare una correzione il ricorso a queste disposizioni transitorie può alterare la base uniforme di riscossione contemplata all'art. 2, n. 1, del regolamento n. 2892/77. A mio parere, la funzione dell'art. 9, n. 2, del regolamento è di operare tale correzione.

18. È così che il primo e terzo trattino di detto art. 9, n. 2, prevedono che le operazioni di cui all'art. 28, n. 3, lett. a) e all'allegato E della sesta direttiva, nonché quelle di cui all'art. 28, n. 3, lett. c) e n. 12, lett. a) dell'allegato G devono essere trattate, ai fini del calcolo della base delle risorse proprie, come se fossero esonerate: tale soluzione è compatibile con la logica dell'esonero definitivo di tali operazioni contemplate dalla sesta direttiva e assicura la possibilità di calcolare in modo uniforme la base delle risorse proprie per tali operazioni, indipendentemente dall'uso fatto dagli Stati membri delle disposizioni transitorie. Inversamente, al secondo trattino, che è la disposizione di cui trattasi nella fattispecie, l'art. 9, n. 2, stabilisce che le operazioni considerate all'art. 28, n. 3, lett. b) e all'allegato F della sesta direttiva devono essere conside-

rate come se fossero soggette ad imposta: ciò è compatibile con la logica del regime di tali operazioni che la sesta direttiva prevede di assoggettare ad imposta e, inoltre, tale soluzione istituisce la parità di trattamento degli Stati membri per quanto riguarda il calcolo della base delle risorse proprie.

19. La funzione della disposizione dell'art. 9, n. 2, secondo trattino è quindi di annullare l'effetto dell'esonero transitorio delle operazioni di cui all'allegato F rintroducendo, nella base di riscossione delle risorse IVA, le risorse che diversamente andrebbero perdute a causa dell'esonero, e di raggiungere un risultato che sia neutro tra gli Stati membri che optano per l'esonero transitorio e quelli che non lo fanno. A tal fine, basta ricostituire l'importo che entra nella base di riscossione se le operazioni di cui trattasi vengono soggette a tassazione.

20. Tuttavia, se tale principio è esatto, si pone la questione come esso debba essere attuato. La difficoltà deriva dal fatto che, in quanto l'art. 9, n. 2, rinvia ad una situazione ipotetica (la situazione che esisterebbe se le operazioni fossero tassate), non esiste alcun metodo la cui esattezza sia evidente per il calcolo dell'importo che deve essere ricostituito nella base di riscossione. Del resto, la difficoltà di concepire un metodo che dia approssimativamente un risultato esatto è illustrata dal fatto che la Repubblica federale di Germania ha utilizzato, in diversi momenti, tre metodi di calcolo diversi. Risulta dal fascicolo che, dal 1980 al 1982, essa ha seguito un metodo consistente nell'operare una deduzione ad una aliquota forfettaria del 13% sul valore delle operazioni della Bundespost nel settore delle telecomunicazioni, in quanto tale tassa è ritenuta rappresentare l'importo della tassa versata a monte. Nel 1983 essa è passata al metodo di cui trattasi nella fattispecie, rivedendo al tempo spesso i calcoli che essa aveva effettuato per gli anni precedenti. Infine, nel 1987, essa ha ancora adottato un altro metodo di calcolo concepito in modo da sopprimere l'elemento di « doppia tassazione » contenuto nel valore delle operazioni.

21. Anche se il principio è difficile da mettere in pratica, non ne deriva tuttavia che esso sia inesatto. Ad ogni modo, mi sembra evidente che il metodo auspicato dalla Commissione non può essere ammesso. Tale metodo non consente affatto di tener conto dell'importo dell'IVA versata dalla Bundespost a titolo di elemento del costo di acquisizione dei beni e dei servizi. Dato che in mancanza di diritto alla deduzione tale importo è normalmente ripercosso sui clienti della Bundespost, il metodo della Commissione perviene necessariamente a valutare il valore delle operazioni di cui trattasi ad un importo notevolmente superiore a quello al quale si perverebbe se tali operazioni fossero imponibili e se il diritto a deduzione esistesse. Il metodo di calcolo va quindi al di là di ciò che è necessario per raggiungere l'obiettivo di ricostituire una base uniforme e, laddove esso penalizza, in pratica, gli Stati membri che optano per l'esenzione di cui all'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, esso è incompatibile con l'obiettivo di parità di trattamento che sta alla base della legislazione sulle risorse proprie.

22. Il metodo voluto dalla Repubblica federale di Germania è criticabile, è vero, laddove presuppone che la cifra d'affari delle operazioni della Bundespost nel settore delle telecomunicazioni viene diminuito di un importo corrispondente esattamente all'importo dell'imposta versata a monte, se queste operazioni fossero tassate e se la Bundespost potesse esercitare il diritto alla dedu-

zione dell'imposta versata a monte. Come segnala la Commissione, non è possibile in pratica prevedere quale sarebbe il comportamento della Bundespost se tali operazioni fossero soggette a tassazione: essa potrebbe scegliere di astenersi dal ripercuotere sui suoi clienti la totalità o una parte dal beneficio che deriva dalla deduzione.

23. Nonostante tale elemento di incertezza che comporta il metodo di calcolo utilizzato dalla Repubblica federale di Germania, tale metodo mi sembra avere più probabilità di avvicinarsi al risultato corretto di quanto ne abbia quello proposto dalla Commissione, che non prevede niente per tener conto dell'imposta a monte riflessa dalle operazioni della Bundespost. Ad ogni modo non è necessario, ai fini della fattispecie, accogliere un metodo specifico. È sufficiente constatare che l'approccio globale della Repubblica federale di Germania è corretto e che la Commissione non è riuscita a dimostrare che il suo lo fosse.

24. La Commissione deduce taluni altri argomenti a favore del suo proprio metodo di calcolo e contro quello utilizzato dalla Repubblica federale di Germania. Essa sostiene così che il suo metodo è più semplice di quello concorrente, più facilmente verificabile, e perviene ad una base di riscossione più ampia (e quindi a risorse proprie più elevate). Essa sottolinea anche che, se il metodo della Repubblica federale di Germania dovesse essere ritenuto prevalente, ne deriverebbe, a causa di un ritardo di tre anni contemplato per la rettifica degli estratti delle risorse IVA dall'art. 10 ter del regolamento n. 2892/77 (introdotto dall'art. 9 del regolamento del Consiglio n. 3625/83; GU L 360, pag. 1), che altri Stati membri che hanno debitamente applicato il metodo di calcolo della Commissione per le operazioni di cui all'allegato F subiscono uno svantaggio permanente rispetto alla Repubblica federale di Germania. Tali argomenti sono incontestabilmente ben fondati dal punto di vista pratico, ma non possono prevalere sull'obiettivo chiaro della normativa sulle risorse proprie.

25. Di conseguenza concludo proponendo di respingere il ricorso e di condannare la Commissione alle spese.