# CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F. G. JACOBS

presentate il 13 luglio 1995 *

1. La causa in esame è stata sollevata con una questione pregiudiziale dalla Commissione tributaria centrale la quale chiede alla Corte di interpretare l'art. 10, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosieguo: la «direttiva») [1]. Detta causa riguarda il momento in cui è esigibile l'imposta sul valore aggiunto (IVA) per i servizi resi. La principale questione riguarda se con detta direttiva sia compatibile la normativa nazionale la quale disponga che l'IVA è esigibile per *tutti* i servizi al momento del pagamento del servizio.

## Normativa comunitaria pertinente

2. La direttiva in esame mira, come indica il suo titolo, a stabilire una base imponibile uniforme dell'IVA. In particolare, cerca di stabilire, per quanto possibile, una definizione comune del momento in cui l'IVA diventa esigibile. Essa distingue tra «il fatto generatore dell'imposta», definito dall'art. 10, n. 1, lett. a), della direttiva come «il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta», e la data dell'esigibilità, che è definita dall'art. 10, n. 1, lett. b), come il «diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta (...)». Il primo comma dell'art. 10, n. 2, stabilisce il principio generale secondo cui il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione dei beni o della prestazione di servizi. Tuttavia, in via di deroga, il terzo comma dell'art. 10, n. 2, consente agli Stati membri in alcuni casi di rinviare la data in cui l'imposta diventa esigibile. Tale disposizione è redatta come segue:

«In deroga alle precedenti disposizioni, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile:

— non oltre la data di emissione della fattura o del documento che ne fa le veci,

* Lingua originale: l'inglese.

1 — GU 1977, L 145, pag. 1.

— al più tardi al momento dell'incasso del prezzo, ovvero

— in caso di mancata o tardiva emissione della fattura o del documento che ne fa le veci, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta».

3. Sono rilevanti anche le seguenti disposizioni della direttiva:

L'art. 11, C, n. 1, il quale dispone:

«In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o di riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata, la base imponibile viene debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

Tuttavia, in caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare a questa norma».

L'art. 22, n. 3, il quale stabilisce quanto segue:

«a) Ogni soggetto passivo deve emettere una fattura o un documento equivalente per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che effettua per un altro soggetto passivo, e conservare copia di tutti i documenti emessi.

Parimenti, ogni soggetto passivo deve rilasciare una fattura per gli acconti che gli sono corrisposti da un altro soggetto passivo prima che sia stata effettuata la cessione di beni o ultimata la prestazione di servizi.

b) La fattura deve indicare distintamente il prezzo al netto dell'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, nonché, se del caso, l'esenzione.

c) Gli Stati membri stabiliscono i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura».

**Normativa nazionale**

4. La normativa italiana riguardante l'imposizione dell'IVA sulle prestazioni dei servizi è contenuta nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in prosieguo: il «decreto presidenziale»). L'art. 6, terzo comma, dispone:

«Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo».

5. L'art. 21, quarto comma, stabilisce:

«La fattura dev'essere emessa in duplice esemplare, dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione, al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6 (...)».

6. L'art. 41, quarto comma, dispone:

«Il cessionario o committente che, nell'esercizio d'imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza emissione della fattura o con emissione di fattura irregolare da parte del soggetto obbligato ad emetterla, è tenuto a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

a) se non ha ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, deve presentare all'ufficio competente nei suoi confronti, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare contenente le indicazioni prescritte dall'art. 21 e deve contemporaneamente versare la relativa imposta;

(...)».

L'organo giudiziario a quo ha osservato nella sua ordinanza che, con un emendamento del decreto presidenziale, effettuato nel 1993 e che non si applica nella causa in esame, è stabilito attualmente un periodo massimo di un anno «dopo la cessione» per l'emissione della fattura.

## Fatti

7. L'Italittica SpA, ricorrente nella causa principale, è una società per azioni italiana che esercita l'attività di acquicoltura. Essa dava in appalto alla ditta Sangiovanni Industrie Riunite (in prosieguo: la «Sangiovanni») la costruzione di un edificio destinato alla sua attività di piscicoltura. Le società stipulavano due contratti tra la fine del 1977 e il 1979. Il costo totale della costruzione ammontava a 544 477 718 LIT. La Sangiovanni emetteva tre fatture per un importo complessivo di 206 262 058 LIT. Il 17 ottobre 1980 emetteva una fattura pro forma per l'importo restante, vale a dire per 338 215 680 LIT. Questa fattura non menzionava l'IVA addebitabile all'Italittica e il relativo importo dell'IVA non era quindi utilizzabile ai fini della detrazione. In realtà, la fattura pro forma era stata usata per ottenere dalle autorità regionali una sovvenzione per i costi della costruzione. Nel suo bilancio di esercizio adottato il 31 dicembre 1980 l'Italittica includeva il valore dei lavori eseguiti e menzionava, nella voce «fornitori per fatture da ricevere», il debito da pagare alla Sangiovanni corrispondente all'importo indicato nella fattura pro forma.

8. La Guardia di Finanza ispezionava la contabilità dell'Italittica e redigeva un rapporto datato 15 aprile 1982. Successivamente l'Italittica pagava il debito indicato nella fattura pro forma e la Sangiovanni emetteva una fattura in debita forma, con l'indicazione dell'IVA, in data 3 maggio 1982. Con avviso 31 luglio 1982 l'Ufficio IVA di Trapani rettificava la dichiarazione fiscale annuale per il 1980 presentata dall'Italittica e imponeva una sanzione pecuniaria di 94 700 000 LIT per violazione dell'art. 41, quarto comma, lett. a), del decreto presidenziale. Sulla Sangiovanni gravava l'obbligo principale di esigere l'IVA dall'Italittica e di pagarla all'Ufficio IVA; tuttavia, in forza dell'art. 41, quarto comma, lett. a), del decreto presidenziale, l'Italittica era tenuta all'obbligo secondario di pagare l'imposta all'Ufficio IVA in caso di emissione di una fattura irregolare priva dell'indicazione dell'IVA, anche se l'Italittica era la destinataria, e non la prestatrice del servizio. L'Italittica non pagava l'imposta poiché credeva che questa non fosse esigibile fino al suo pagamento dell'importo restante. All'Italittica veniva inflitta una sanzione pecuniaria per violazione di detto obbligo secondario.

9. Contro detta pena l'Italittica proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado. Essa sosteneva, basandosi sul terzo comma dell'art. 6 del decreto presidenziale, che la tassa non era esigibile poiché non aveva ancora pagato l'importo restante. La Commissione tributaria di primo grado accoglieva il ricorso. La Commissione tributaria di secondo grado di Trapani confermava la decisione della Commissione tributaria di primo grado. Essa rilevava che, poiché l'Italittica non aveva pagato il saldo del debito, non era stata «effettuata», ai sensi dell'art. 6 del decreto presidenziale, la prestazione di servizi, e pertanto non si applicava l'art. 41, quarto comma, lett. a), del decreto presidenziale.

10. L'Ufficio IVA ricorreva in appello dinanzi alla Commissione tributaria centrale. Questo organo giudiziario considerava che l'art. 6, n. 3, del decreto presidenziale poteva essere incompatibile con la direttiva, in particolare con l'art. 10, n. 2, della stessa, in quanto:

a) la sua portata non si limita a «talune operazioni» o a «talune categorie di soggetti passivi», e introduce in via generale la circostanza del pagamento del corrispettivo dovuto per il servizio nel fatto generatore dell'imposta o, quantomeno, nel fatto che rende l'imposta esigibile;

b) non prevede alcun limite temporale massimo tra il pagamento e il fatto generatore dell'imposta e consente quindi di fatto al prestatore e al committente, eventualmente d'accordo fra loro, di collocare il momento dell'esigibilità nel periodo di imposta per essi più conveniente (il che può influire anche su altre imposizioni);

c) non prevede alcuna modalità di documentazione ed annotazione delle prestazioni ultimate e dei corrispettivi divenuti «dovuti» e però non ancora pagati, di modo che può pregiudicare l'efficacia dei controlli dell'amministrazione e della polizia tributaria;

d) può determinare la non rilevanza del «fatto generatore dell'imposta», e lo spostamento nel tempo dell'effettiva nascita del credito d'imposta, con possibili molteplici riflessi (ad esempio, nelle procedure fallimentari);

e) potrebbe eventualmente cagionare distorsioni sul mercato intracomunitario dei servizi, tenuto conto della diversità delle normative nazionali.

11. La Commissione tributaria centrale ha pertanto sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni:

1) Se l'art. 10, n. 2, della direttiva del Consiglio 77/388/CEE permetta agli Stati membri di stabilire che «l'incasso del prezzo» sia considerato fatto che per tutte le prestazioni di servizi rende l'imposta «esigibile».

2) Se lo Stato membro che si avvalga della «deroga» di cui al predetto art. 10, n. 2, sia tenuto a stabilire «un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta» entro il quale (periodo) la fattura o il documento che ne fa le veci dev'essere emesso, ancorché non si sia ancora avuto l'«incasso del prezzo».

3) Se lo Stato membro che si avvalga della «deroga» anzidetta sia tenuto a stabilire modalità di documentazione ed annotazione della prestazione ultimata e del relativo corrispettivo, ogniqualvolta non sia stata emessa la fattura o il documento che ne fa le veci ovvero non si sia avuto l'«incasso del prezzo».

**Interpretazione della direttiva**

*La prima questione*

12. Con la prima questione si chiede se uno Stato membro possa, in base alla deroga stabilita dall'art. 10, n. 2, della direttiva, rendere l'imposta esigibile con l'incasso del prezzo per *tutte* le prestazioni di servizi. Questo è l'effetto dell'art. 21 del decreto presidenziale, che prescrive che la fattura sia emessa al momento dell'effettuazione della prestazione di servizi, in combinato disposto con l'art. 6 dello stesso decreto presidenziale, che dispone che detto momento è quello del ricevimento del pagamento. L'art. 6 del decreto presidenziale si applica a tutti i servizi.

13. I governi italiano, francese e del Regno Unito sono d'accordo nel sostenere che un'esatta interpretazione dell'art. 10, n. 2, della direttiva consente ad uno Stato membro di rendere l'imposta esigibile al momento dell'incasso del prezzo per tutti i servizi (sebbene il governo italiano concluda nel senso che tutte le questioni sollevate devono essere risolte negativamente, dalle sue osservazioni emerge chiaramente che esso propone di risolvere affermativamente la prima questione).

14. Solo la Commissione osserva che l'art. 10, n. 2, della direttiva dev'essere interpretato nel senso che impedisce a uno Stato membro di stabilire una deroga come quella formulata dall'art. 6 del decreto presidenziale. Essa osserva che la normativa italiana omette di distinguere fra il «fatto generatore dell'imposta» e l'esigibilità della stessa. Secondo la Commissione, la deroga di cui all'art. 10, n. 2, consente agli Stati membri di modificare solo per alcuni servizi la data in cui l'imposta diviene esigibile. La normativa italiana, per

contro, ha trasformato l'eccezione in una regola generale ed è quindi in contrasto con la direttiva.

15. A prima vista si potrebbe pensare che il testo dell'art. 10, n. 2, parlando di una «deroga» a un principio generale con riferimento a «talune operazioni», corrobori l'interpretazione più restrittiva. Tuttavia, a mio avviso, non vi è nulla nei termini di cui all'art. 10, n. 2, che restringa la libertà di scelta degli Stati membri.

16. L'uso del termine «deroga» può essere dovuto, come rileva il Regno Unito, al fatto che la maggior parte degli Stati membri preferiva applicare il principio generale, vale a dire quello secondo cui l'imposta diviene esigibile al momento della cessione dei beni o della prestazione dei servizi. Detta scelta è divenuta quindi il principio generale. Se alcuni Stati membri scelgono di applicare un altro criterio nell'ambito di quelli autorizzati dall'art. 10, n. 2, ciò può essere tuttavia giustamente considerato una deroga al principio generalmente applicato dagli altri Stati membri.

17. Né si può sostenere che il riferimento effettuato dall'art. 10, n. 2, a «talune operazioni» o a «talune categorie di soggetti passivi» [2] significa necessariamente che solo alcune operazioni o persone, ma non tutte, possono essere fatte rientrare nell'ambito di applicazione della deroga. Anche se l'espressione «talune operazioni» può significare in realtà «alcune operazioni, ma non tutte», la stessa espressione può anche significare «operazioni chiaramente definite», senza implicazione di alcun limite. Come rileva il Regno Unito, il termine «talune» viene usato altrove nella sesta direttiva, in un punto nel senso che tale termine si applica ad alcuni casi, ma non a tutti, in un altro punto in un senso chiaramente non inteso ad escludere tutti i casi. Il primo punto è costituito dall'art. 22, n. 9, in cui (in tutte le nove versioni linguistiche che facevano fede all'epoca) l'espressione «taluni obblighi» contrasta espressamente con l'espressione «tutti gli obblighi». Il secondo punto figura nell'art. 27, n. 1, ai sensi del quale il Consiglio può autorizzare gli Stati membri a introdurre misure particolari allo scopo di «evitare talune frodi o evasioni fiscali» (i testi tedesco e spagnolo usano termini leggermente diversi). Tale disposizione non può certo essere intesa nel senso che gli Stati membri non siano autorizzati a evitare tutti i tipi di evasione fiscale; essa dev'essere intesa nel senso che lo Stato membro che intende avvalersi della deroga deve chiarire quali tipi di evasione fiscale cerchi di evitare.

18. Si può osservare che una ambiguità simile si può rinvenire in un diverso contesto dello stesso Trattato. L'art. 168, lett. a), del

2 — I ragionamenti svolti dall'avvocato generale nei paragrafi 17 e 18, nonché nel paragrafo 23, si fondano sulla duplice accezione del termine «certain» usato nelle versioni inglesi della direttiva e dell'art. 168 A del Trattato, il quale può significare sia «alcuni» sia «certi», «determinati», «chiaramente definiti». Il termine «taluni» (o «talune»), usato nelle versioni italiane delle direttiva e dell'art. 168 A sembra invece possedere in minore misura questa duplicità di significato (Ndt).

Trattato prevedeva l'istituzione di un Tribunale di primo grado. Prima della sua modifica mediante il Trattato sull'Unione europea, detto articolo autorizzava tale Tribunale a pronunciarsi su «talune categorie di ricorsi proposti da persone fisiche o giuridiche». Sarebbe quindi potuta sorgere la questione se *tutti* i ricorsi proposti da persone fisiche o giuridiche potessero essere sottoposti al Tribunale di primo grado.

19. Nella specie, siffatta ambiguità dimostra bene che, anche nel caso della normativa fiscale, non giova ricorrere ad un criterio letterale. È necessario pertanto avvalersi di altri mezzi interpretativi.

20. La Commissione basa la sua interpretazione restrittiva dell'art. 10, n. 2, della direttiva sui precedenti legislativi della disposizione in esame. All'udienza essa si è riferita alle disposizioni che sono state sostituite dall'art. 10, n. 2, vale a dire all'art. 6, n. 4, della seconda direttiva IVA [3]. Quest'ultima disposizione recitava:

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

La Corte ha affermato nella causa Mazzalai/Ferrovia del Renon [4] quanto segue:

«L'art. 6, n. 4, della seconda direttiva del Consiglio (...) non può essere interpretato nel senso che esso consenta di identificare il momento in cui il servizio è effettuato con quello in cui viene rilasciata la fattura o incassato un acconto, qualora tali operazioni siano posteriori al compimento del servizio».

La Corte è giunta a tale conclusione in quanto «la norma in questione non contempla affatto la possibilità di differire tale momento ad epoca successiva al compimento del servizio o dei servizi» [5].

3 — Seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU L 71 del 14.4.1967, pag. 1303).

4 — Sentenza 20 maggio 1976, causa 111/75 (Racc. pag. 657, dispositivo).

5 — Loc. cit., punto 15.

21. La Commissione osserva che essa ha cercato di applicare rigorosamente il principio secondo cui l'imposta è divenuta esigibile all'atto dell'effettuazione del servizio, consentendo poche deroghe a questo principio nella proposta della sesta direttiva che ha presentato al Consiglio [6]. L'art. 10, n. 2, della direttiva, che sostituisce l'art. 6, n. 4, della seconda direttiva, deve essere interpretato secondo la Commissione alla luce di tale precedente legislativo.

22. Tuttavia, credo che l'argomento della Commissione possa suffragare la conclusione in senso contrario. Proprio il fatto che il Consiglio ha adottato l'art. 10, n. 2, della direttiva, senza le limitate deroghe che erano contenute nell'art. 6, n. 4, della seconda direttiva, come interpretato restrittivamente nella sentenza Mazzalai della Corte e nella proposta della Commissione, induce fortemente a ritenere che il Consiglio abbia inteso concedere agli Stati membri una discrezionalità molto più ampia quanto al momento dell'esigibilità dell'imposta. All'udienza il governo francese ha osservato che il Consiglio aveva adottato l'art. 10, n. 2, della direttiva nella sua attuale formulazione affinché alcuni Stati membri, quali l'Italia e la Francia, potessero conservare la loro normativa, secondo la quale l'imposta sui servizi era esigibile all'atto del pagamento.

6 — *Bollettino delle Comunità europee*, Supplemento 11/73, pag. 13.

23. Vi è un ulteriore motivo per considerare corretta l'interpretazione più ampia. Se il termine «talune» fosse inteso nel senso di «alcune, ma non tutte», anziché di «chiaramente definite», si creerebbe un grave problema non solo per gli Stati membri, ma anche per i contribuenti. In nessun punto la direttiva specifica quali siano le operazioni o le categorie di soggetti passivi cui si riferisce col termine «talune». È così impossibile sapere precisamente cosa significhi la direttiva se viene adottata questa interpretazione. Sarebbe anche impossibile decidere, sulla sola base della direttiva, in quale proporzione le operazioni di cui trattasi possano rientrare nell'ambito della deroga. Anche se in qualche modo si riuscisse a stabilire una proporzione, sarebbe impossibile ricavare dalla direttiva quali operazioni si ritiene che rientrino nella deroga, e quali non possano rientrarvi. Si può ovviare a tali problemi adottando l'altra interpretazione relativa a «talune», e considerando tale termine nel senso di «chiaramente definite». Purché uno Stato membro chiarisca quali cessioni di beni e prestazioni di servizi rientrino nella deroga, i contribuenti avranno la certezza che la scelta delle categorie per rientrare nella deroga è avvenuta in ottemperanza alla direttiva.

24. La Commissione osserva che la normativa italiana omette di distinguere espressamente fra il fatto generatore dell'imposta e il momento dell'esigibilità della stessa e che tale omissione significa che detta normativa trasforma un'eccezione nella regola. Non sono d'accordo. Non ritengo che la distinzione fra il fatto generatore d'imposta e

l'esigibilità dell'imposta stessa sia rilevante per l'esercizio dell'opzione di cui trattasi, vale a dire quella contemplata dall'art. 10, n. 2, terzo comma, secondo trattino, della direttiva. Detta opzione è diversa da quella prevista dal terzo trattino di detto comma, che stabilisce espressamente che a partire dalla data dal fatto generatore dell'imposta inizia a decorrere il termine alla scadenza del quale l'imposta è esigibile. La prima opzione si riferisce solo al momento in cui l'imposta è esigibile e non menziona il fatto generatore dell'imposta stessa. Il riferimento al fatto generatore dell'imposta diventa inutile quando tale opzione è esercitata poiché nel sistema della direttiva solo il momento in cui l'imposta è esigibile assume importanza. Esso determina l'aliquota dell'imposta applicabile ad un'operazione [art. 12, n. 1, lett. a)] e il momento in cui sorge il diritto del destinatario alla detrazione (art. 17, n. 1). Esso determina anche la dichiarazione fiscale sulla quale il prestatore e il destinatario devono registrare l'operazione (art. 22, n. 4), e quindi la data del pagamento dell'imposta da parte del prestatore (art. 22, n. 5). Qualora uno Stato membro decida di rendere esigibile l'imposta all'atto del pagamento per tutti i servizi, non è pertanto necessario che detto Stato distingua espressamente nella sua normativa tra il fatto generatore d'imposta e il momento d'esigibilità dell'imposta.

25. Il sistema della direttiva non porta alla conclusione che le varie opzioni stabilite dall'art. 10, n. 2, terzo comma, dovrebbero essere interpretate restrittivamente. Il principio generale di cui all'art. 10, n. 2, della direttiva è il principio secondo cui il momento in cui l'imposta diviene esigibile coincide con il momento in cui le merci sono cedute o i servizi prestati. Il terzo comma dell'art. 10, n. 2, stabilisce varie possibilità alternative quanto al momento in cui gli Stati membri possono stabilire che l'imposta è esigibile, non all'atto della cessione delle merci o della prestazione dei servizi, ma in qualche altro momento. Non vi è alcun motivo di preferire un'alternativa interpretando le altre restrittivamente. In realtà, come osserva il governo francese, può essere più pratico stabilire che l'imposta sui servizi diviene esigibile al momento del pagamento, piuttosto che al momento della prestazione del servizio. In molti casi le autorità fiscali possono trovare più agevole determinare la data del pagamento piuttosto che quella della prestazione del servizio. Un'interpretazione restrittiva delle opzioni di cui all'art. 10, n. 2, terzo comma, può così impedire ad uno Stato membro di scegliere la soluzione più pratica.

26. L'organo giudiziario a quo ha ritenuto che la disposizione che stabilisca all'atto del pagamento il momento in cui l'imposta diviene esigibile per tutti i servizi consenta alle parti del contratto di scegliere la data in cui l'imposta diviene esigibile. Non ritengo che tale obiezione abbia qualche fondamento. Come rileva il Regno Unito, l'imposta, finché non diviene esigibile, non è detraibile. Il contribuente non ha pertanto alcun interesse a ritardare il momento in cui essa diviene esigibile se vuole beneficare di

qualche detrazione. Il governo francese giustamente osserva che il momento del pagamento costituisce oggetto di negoziati e di accordi fra le parti ed è altamente improbabile che i fornitori vogliano ritardare il pagamento per i servizi che hanno fornito. La scelta della data del pagamento come momento in cui l'imposta diventa esigibile rimuove ogni interesse per i prestatori di servizi a ritardare l'imposizione. Lo stesso prestatore di servizi può decidere quando saranno forniti i servizi, o può farlo d'accordo con l'altro contraente. Ciò significa che egli può, di propria volontà o d'accordo con l'altro contraente, decidere quando l'imposta diviene esigibile in base al principio generale stabilito dall'art. 10, n. 2, primo comma, della direttiva.

27. La Commissione osserva che il testo dell'art. 11, C, n. 1, della direttiva corrobora la sua interpretazione dell'art. 10, n. 2, secondo la quale la normativa italiana interpreta troppo ampiamente la deroga in esame. Non sono d'accordo. Ritengo che i termini utilizzati dall'art. 11, C, n. 1, non siano di alcun aiuto per l'interpretazione, in un senso o nell'altro, dell'art. 10, n. 2. L'art. 11, C, n. 1, riguarda la riduzione della base imponibile, non il fatto generatore dell'imposta o il momento in cui l'imposta stessa diventa esigibile.

28. Del pari, non ritengo che l'obbligo di cui all'art. 22, n. 3, lett. a), della direttiva di emettere una fattura (o un altro documento equivalente) sia incompatibile con lo stabilire alla data del pagamento il momento in cui l'imposta diviene esigibile, come si è osservato. Queste due questioni sono del tutto indipendenti fra loro. Non vi è alcun nesso logico fra l'obbligo di emettere una fattura e lo stabilire che l'imposta è esigibile all'atto del pagamento di un servizio. In ogni caso, indipendentemente da come si sia interpretato restrittivamente l'art. 10, n. 2, gli Stati membri possono esercitare tale opzione per alcune operazioni: in questi casi sussiste l'obbligo di emettere una fattura in forza dell'art. 22, n. 3, lett. a). Secondo me, l'art. 22, n. 3, è del tutto compatibile con il fatto che l'incasso del prezzo costituisce il momento in cui l'imposta diviene esigibile.

29. Anche se, in base ad una corretta interpretazione dell'art. 10, n. 2, la deroga in esame non si può applicare a tutte le operazioni, da ciò non consegue che la normativa italiana sia incompatibile con la direttiva. Il governo francese osserva che la prestazione di servizi costituisce una sottocategoria delle operazioni disciplinate dalla direttiva, vale a dire la cessione di merci e la prestazione di servizi. Ad avviso di detto governo, quale che sia l'interpretazione del termine «talune», l'art. 6 del decreto presidenziale è conforme all'art. 10, n. 2, della direttiva. Esso rileva che anche nel diritto francese l'imposta sulla

prestazione di servizi diviene esigibile all'atto del pagamento del corrispettivo. Sono d'accordo con il tenore di questo argomento. L'art. 6 del decreto presidenziale dispone, quanto alla cessione di merci distinta dalla prestazione dei servizi, che l'imposta diviene esigibile al momento della cessione delle merci (salve varie specifiche eccezioni). L'art. 6 del decreto presidenziale contiene pertanto un principio per la cessione delle merci e un altro principio diverso per stabilire quando l'imposta è esigibile per la prestazione dei servizi. È evidente che la disposizione italiana considera le prestazioni dei servizi una sottocategoria delle operazioni imponibili definite dal Capo quinto della direttiva e alle quali si applica l'art. 10, n. 2.

30. Infine, non risulta che la normativa italiana abbia effetti negativi sulle risorse proprie della Comunità o sulle condizioni di concorrenza all'interno della Comunità stessa.

31. Di conseguenza, ritengo che l'art. 10, n. 2, della direttiva consenta agli Stati membri di stabilire, come ha disposto la Repubblica italiana con l'art. 6 del decreto presidenziale, che l'incasso del prezzo dev'essere considerato il fatto al cui verificarsi l'imposta diviene esigibile per tutte le prestazioni di servizi.

*La seconda questione*

32. Con la seconda questione l'organo giudiziario a quo chiede se vi sia un periodo massimo entro il quale possa essere rinviata l'emissione della fattura. Ricordo che l'art. 21, quarto comma, del decreto presidenziale dispone che la fattura dev'essere emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione, momento determinato dall'art. 6 dello stesso decreto. Il combinato disposto degli artt. 6 e 21 del decreto significa, in caso di prestazione di servizi, che la fattura dev'essere emessa all'atto del pagamento. Nessun altro limite temporale è posto per l'emissione della fattura.

33. L'organo giudiziario a quo rileva che la mancanza di qualsiasi altro limite temporale per l'emissione della fattura consente alle parti di scegliere il momento più conveniente per il pagamento dell'imposta. Ritengo che tale obiezione non abbia alcun fondamento, per i motivi sopra esposti (al paragrafo 26).

34. Il governo francese osserva che, poiché l'art. 22, n. 3, della direttiva, che contiene le

disposizioni relative alle fatture, non stabilisce espressamente un limite temporale per il rilascio della fattura, questa dev'essere emessa quando si verifica il fatto generatore dell'imposta. Esso osserva che per esigenze pratiche gli Stati membri possono consentire ai soggetti passivi di emettere una fattura in una fase successiva. Uno Stato membro, se si discosta in tal modo dal principio generale secondo cui la fattura dev'essere emessa quando si verifica il fatto generatore d'imposta, dovrebbe stabilire espressamente il termine entro il quale la fattura deve essere emessa. Detto governo osserva anche che ciò si verifica indipendentemente dal se uno Stato membro si sia avvalso della possibilità di deroga contemplata dall'art. 10, n. 2, della direttiva.

35. Non condivido il punto di vista del governo francese su questo punto. Si può notare che la direttiva definisce precisamente il momento in cui avviene il fatto generatore dell'imposta e il momento in cui l'imposta stessa diviene esigibile. Come ho già osservato, questi momenti sono importanti nel sistema della direttiva poiché essi determinano l'aliquota dell'imposta, la dichiarazione sulla quale il prestatore deve registrare l'operazione e quindi la data del pagamento e il momento in cui sorge il diritto del destinatario alla detrazione. La direttiva non definisce invece il momento preciso in cui la fattura dev'essere emessa. L'art. 22, n. 3, dispone meramente che una fattura dev'essere emessa da un soggetto passivo per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate per un altro soggetto passivo, e per gli acconti che gli sono corrisposti da un altro soggetto passivo. La mancanza di qualsiasi indicazione del momento in cui la fattura dev'essere emessa riflette il fatto che in genere tale momento è di secondaria importanza nel sistema della direttiva. I soggetti passivi sono tenuti a emettere fatture per le forniture effettuate a soggetti passivi, allo scopo di garantire che prove documentali siano disponibili nei documenti dei fornitori e dei loro destinatari che giustifichino le registrazioni che essi effettuano nelle loro dichiarazioni fiscali per un determinato periodo con riferimento all'imposta a valle imponibile sulle prestazioni e cessioni e all'imposta a monte detraibile sugli acquisti. Poiché, in forza dell'art. 10, n. 2, secondo comma, l'imposta diviene esigibile sul versamento di acconti nonostante il fatto che non sia stata ancora effettuata alcuna prestazione o cessione, i soggetti passivi sono tenuti anche a emettere una fattura per tali pagamenti. Gli obblighi relativi alle fatture sono collegati all'obbligo generale, imposto ai soggetti passivi dall'art. 22, n. 2, di tenere una contabilità sufficientemente particolareggiata per consentire l'applicazione dell'imposta e i controlli da parte dell'amministrazione fiscale. Si può presumere che i soggetti passivi conserveranno una documentazione contestuale e, in ogni caso, essi dovranno essere in possesso, al più tardi alla data in cui sono tenuti a presentare la loro dichiarazione fiscale periodica, di copie delle fatture di vendita e delle fatture di acquisto che giustifichino l'importo netto dichiarato del loro debito fiscale. Non vedo però alcun motivo di interpretare la direttiva nel senso che essa stabilisce una data specifica entro la quale una fattura dev'essere emessa, o nel senso che essa richiede agli Stati membri la fissazione di tale data. Tuttavia, come suggerisce il Regno Unito, gli Stati membri possono stabilire ciò in base all'art. 22, n. 8, il quale conferisce loro la facoltà generale di stabilire altri obblighi che essi

ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi.

36. Sorge tuttavia la questione se uno Stato membro, qualora eserciti la sua facoltà contemplata dall'art. 10, n. 2, terzo comma, primo trattino, di collegare il momento in cui l'imposta diviene esigibile alla data della fattura, debba specificare la data entro cui la fattura dev'essere emessa; la stessa questione si pone in relazione al secondo trattino di detto comma, poiché il rinvio dell'emissione di una fattura ritarderebbe di regola il momento del pagamento e quindi il momento in cui l'imposta diviene esigibile in base a tale disposizione. Tuttavia, dette disposizioni non prescrivono espressamente agli Stati membri di stabilire una data per l'emissione delle fatture. Né sembra essenziale che gli Stati dispongano così. In primo luogo, uno Stato membro può, se vuole, esercitare la sua facoltà ai sensi del terzo trattino dello stesso comma di stabilire un termine alla scadenza del quale l'imposta diviene esigibile, indipendentemente dalla circostanza che una fattura sia stata già emessa. In secondo luogo, da un punto di vista pratico, l'emissione rapida di una fattura in genere sarà nell'interesse del prestatore, il cui principale interesse è di ricevere il pagamento quanto prima possibile. Un destinatario soggetto passivo sarà restio a pagare un fornitore finché egli non abbia ricevuto una fattura in debita forma che gli dà diritto alla detrazione dell'imposta fatturata. È vero che in caso di modifica dell'aliquota dell'imposta potrebbe esservi possibilità di evasione fiscale manipolando il momento in cui l'imposta diviene esigibile. Tuttavia, l'art. 12, n. 2, della direttiva contiene un'espressa disposizione al riguardo, consentendo agli Stati membri di effettuare adeguamenti nei casi previsti dall'art. 10, n. 2, commi secondo e terzo, allo scopo di tener conto dell'aliquota applicabile al momento in cui sono state effettuate la cessione dei beni o la prestazione dei servizi.

37. Non sembra pertanto che vi sia una ragione imperativa di interpretare la direttiva nel senso che essa stabilisce una data limite per l'emissione delle fatture, o nel senso che essa impone ad uno Stato membro la fissazione di siffatta data. È sufficiente quindi lasciare agli Stati membri un margine di discrezionalità in questa materia, fatto salvo il loro obbligo generale di garantire la corretta applicazione dell'imposta. Ciò tanto più in quanto gli accordi relativi alle fatture possono variare ampiamente a seconda dell'impresa o della categoria commerciale interessate. Un'interpretazione restrittiva della direttiva potrebbe indebitamente interferire con la normale prassi commerciale.

38. Di conseguenza, ritengo che uno Stato membro che si avvalga della deroga contemplata dall'art. 10, n. 2, della direttiva non sia tenuto a specificare la data in cui la fattura dev'essere emessa.

*La terza questione*

39. Con la terza questione si chiede se la direttiva imponga ad uno Stato membro di stabilire modalità di documentazione per la prestazione di servizi e per il relativo corrispettivo qualora esso si avvalga della deroga contemplata dall'art. 10, n. 2, della direttiva.

40. L'art. 22 della direttiva, relativo agli obblighi dei debitori d'imposta nel regime interno, stabilisce poche norme specifiche relative alla documentazione che dev'essere tenuta dai soggetti passivi. A parte alcuni obblighi relativi alle forniture e al contenuto delle fatture e delle dichiarazioni, esso si limita ad imporre ai soggetti passivi l'obbligo generale, stabilito dall'art. 22, n. 2, di tenere una contabilità sufficientemente particolareggiata in modo da consentire l'applicazione dell'imposta e i controlli da parte dell'amministrazione fiscale. Inoltre, l'art. 22, n. 8, conferisce agli Stati membri la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi.

41. La direttiva conferisce pertanto agli Stati membri una notevole discrezionalità nel formulare le norme necessarie per la corretta applicazione dell'imposta. Siffatta ampia discrezionalità appare giustificata in quanto gli Stati membri dovranno tener conto di varie considerazioni all'atto di formulare le loro norme, incluse le differenze relative alle dimensioni delle imprese e al tipo dell'attività commerciale e i particolari obblighi relativi ai documenti contabili stabiliti dal diritto delle società o dalla normativa sull'imposizione diretta. Oltre a formulare norme sui documenti contabili, ci si può attendere che gli Stati membri effettueranno controlli periodici per verificare il rispetto di dette norme da parte dei soggetti passivi. Essi possono volere completare, particolarmente nel caso di piccole imprese prive di sufficienti controlli contabili interni, le loro ispezioni mediante tecniche per l'analisi della contabilità.

42. Alla luce di quanto precede, sarebbe poco sensato che la Corte interpretasse la direttiva nel senso che essa prescrive ad uno Stato membro l'imposizione di particolari obblighi non espressamente previsti dalla direttiva stessa. Ciò che rileva è che gli Stati membri garantiscano, per quanto possibile, che i soggetti passivi effettuino la dichiarazione e rispondano dell'imposta per tutte le loro cessioni di beni e prestazioni di servizi e chiedano la detrazione dell'IVA solo per le legittime spese commerciali. Secondo me, la direttiva dev'essere interpretata nel senso che essa concede agli Stati membri una notevole discrezionalità nella formulazione delle norme dirette a conseguire tale obiettivo.

43. Di conseguenza, a mio avviso la direttiva non impone ad uno Stato membro un

obbligo di stabilire norme per la documentazione e l'annotazione della prestazione ultimata e del relativo corrispettivo, diverso dall'obbligo di prescrivere l'emissione di una fattura ai sensi dell'art. 22, n. 3. Secondo me, non rileva per la soluzione di tale questione il fatto che lo Stato membro si sia avvalso o meno della deroga di cui all'art. 10, n. 2.

**Effetti di un'eventuale incompatibilità della normativa italiana**

44. Ne consegue, secondo me, che la normativa italiana non è incompatibile con la direttiva. Anche se lo fosse, non sarebbe consentito alle autorità italiane invocare la direttiva per giustificare l'imposizione di una pena pecuniaria all'Italittica se questa ha osservato la normativa italiana.

45. È evidente che le direttive possono essere invocate dai singoli solo contro gli organi dello Stato, in mancanza di un'adeguata normativa di attuazione, e non viceversa. L'amministrazione di uno Stato membro non può pertanto ignorare la propria normativa che essa considera incompatibile con una direttiva per imporre un obbligo ad un singolo. La Corte ha confermato nella sentenza Faccini Dori/Recreb [7] che, in assenza di provvedimenti di attuazione, un privato non può fondare su una direttiva un diritto nei confronti di un altro privato, né può farlo valere dinanzi a un giudice nazionale. A fortiori, lo Stato e i suoi organi non possono invocare una direttiva per imporre obblighi ai singoli in mancanza di adeguate misure di attuazione della direttiva stessa [8].

46. Inoltre, non si può ritenere che, contrariamente al suo apparente significato, la normativa italiana debba essere interpretata in modo da essere compatibile con la direttiva. Il principio generale secondo cui i giudici nazionali devono interpretare il loro diritto nazionale alla luce della lettera e dello scopo della direttiva non si applica laddove l'effetto di interpretare in questo senso la legge nazionale equivarrebbe a sancire una responsabilità penale nei casi in cui essa non sorgerebbe qualora si considerasse la legge nazionale isolatamente. Questa limitazione è dovuta al fatto che un'interpretazione estensiva della legge penale sarebbe contraria al principio fondamentale di legalità (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) [9].

7 — Sentenza 14 luglio 1994, causa C-91/92 (Racc. pag. I-3325).

8 — Sentenza 11 giugno 1987, causa 14/86, Pretore di Salò/X (Racc. pag. 2545, punti 19 e 20).

9 — Sentenza 8 ottobre 1987, causa 80/86, Kolpinghuis Nijmegen (Racc. pag. 3969, punto 13) e le mie conclusioni nelle cause riunite C-206/88 e C-207/88, Vessoso e Zanetti (Racc. 1990, pag. I-1461, paragrafi 24-26).

## Conclusione

47. Ritengo pertanto che le questioni sollevate debbano essere risolte come segue:

1) L'art. 10, n. 2, della direttiva del Consiglio 77/388/CEE consente agli Stati membri di stabilire che l'incasso del prezzo va considerato il fatto che rende l'imposta esigibile per tutte le prestazioni di servizi.

2) Uno Stato membro che si avvale della deroga contemplata dall'art. 10, n. 2, terzo comma, secondo trattino, non è tenuto a stabilire un periodo determinato dalla data del fatto generatore dell'imposta entro il quale la fattura o il documento che ne fa le veci dev'essere emesso, ancorché non si sia ancora avuto l'incasso del prezzo.

3) Uno Stato membro che si avvalga della deroga anzidetta non è tenuto a stabilire norme dettagliate sulla documentazione e l'annotazione della prestazione ultimata e del relativo corrispettivo, ogni qualvolta non sia stata emessa la fattura o il documento che ne fa le veci, oppure non si sia avuto l'incasso del prezzo.