CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE KARL ROEMER DEL 24 GENNAIO 1973 [1]

Signor Presidente,
Signori Giudici,

La F.O.R. di Biella, attrice nella causa di merito, produce impianti per l'industria tessile. Dal 1962 al 1967 tali impianti venivano esportati in Germania e nei contratti di fornitura Biella veniva designata come luogo di consegna e di pagamento. Si conveniva inoltre che l'acquirente si sarebbe accollato tutti gli oneri fiscali inerenti l'importazione dei macchinari in Germania. In effetti, al momento dell'importazione, l'acquirente tedesco versava una tassa di conguaglio pari al 6 % del valore del macchinario a norma della legge sulla cifra d'affari del 1° settembre 1951.

In un secondo tempo il personale della F.O.R. si recava in Germania per il montaggio dell'impianto: le autorità tedesche hanno considerato questa operazione come un contratto d'opera ai sensi del § 3 della legge sulla tassa sulla cifra d'affari. L'autorità fiscale è convinta che il montaggio abbia apportato una radicale trasformazione al materiale fornito dalla F.O.R., cioè le singole macchine costituiscono ora un complesso. Di conseguenza l'ufficio doganale di Bentheim tassava l'impianto completo applicando un'aliquota del 4 %, indipendentemente da quanto era già stato pagato alla frontiera al momento dell'importazione delle singole parti dell'impianto. Con lettera 21 dicembre 1970, alla quale erano allegati i documenti doganali relativi alle precedenti importazioni, veniva notificata alla F.O.R. questa nuova imposizione.

L'opposizione della ditta italiana rimaneva vana. Le autorità doganali non solo applicavano una sovrattassa per mora, ma minacciavano pure il pignoramento di alcuni crediti che la F.O.R. vantava in Germania, a soddisfazione integrale dell'obbligazione fiscale. La ditta Vereinigte Kammgarn-Spinnereien AG di Delmenhorst, su invito dell'ufficio doganale, estingueva il debito fiscale della F.O.R. e computava il versamento su un debito nei confronti della ditta italiana, perciò chiedeva alla fornitrice di liberarle dal pagamento di quanto essa aveva versato all'ufficio doganale per conto della debitrice principale.

La F.O.R. rifiutava questa soluzione, giacché riteneva che il fisco tedesco reclamasse ingiustamente la tassa complementare sul valore dell'impianto completo. Per questo motivo la F.O.R. adiva il tribunale di Biella insturando un procedimento ingiuntivo a norma dell'art. 633 c.p.c. onde ottenere l'integrale estinzione dell'obbligazione da parte della cliente V.K.S. Essa fondava la propria domanda sul fatto che al momento dell'importazione delle macchine era già stata versata una tassa di conguaglio e quindi una nuova imposizione sul valore totale dell'impianto costituiva un illegittimo doppione, incompatibile coi principi del diritto comunitario e più precisamente con l'art. 95 del trattato CEE. Per di più, l'aver assoggettato l'attrice alla legge fiscale tedesca implicava una limitazione alla libera circolazione delle merci, quindi una violazione degli artt. 30 e 31 del trattato CEE. Infine, la F.O.R. affermava che è illecito tassare un esportatore straniero per un contratto d'opera, poiché dal 1° gennaio 1968 è entrata in vigore una nuova disciplina che ha sostituito la vecchia imposta sulla tassa sulla cifra d'affari con l'imposta sul valore aggiunto: sotto questo aspetto è quindi ravvisabile una violazione delle direttive del Consiglio n. 67/227 e n. 67/228 dell'11 aprile 1967 (GU n. 71 del 14. 4. 1967).

Il presidente del tribunale di Biella riteneva perciò opportuno sospendere il procedimento e, accogliendo una domanda dell'attrice, con ordinanza 27 lu-

1 — Traduzione dal tedesco.

glio 1972, deferiva alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Se l'art. 95 del trattato vieti l'applicazione dell'imposta di scambio (o sulla cifra d'affari) sul valore di un impianto industriale importato — considerato, dopo il montaggio come entità nuova a sé stante — quando sul valore delle singole macchine, che compongono l'impianto medesimo, sia stata già pagata, al momento della loro importazione, un'imposta di conguaglio che conglobi in sé anche l'imposta di scambio che si intende applicare sul valore dello stesso impianto montato (escluso, ovviamente, il puro costo del montaggio).
2. Se in base agli artt. 2, 5, 7, 8 e 10 della direttiva n. 228/67 CEE del Consiglio dell'11 aprile 1967, in caso di importazione di un impianto industriale composto da diverse macchine sulle quali sia stata già pagata, da parte della ditta importatrice, l'imposta sul valore aggiunto al momento della loro importazione, possa considerarsi come fatto generatore dell'imposta non l'introduzione delle singole macchine all'interno dello Stato, bensì il loro montaggio sul suolo del paese importatore, con l'effetto di rendere soggetto dell'imposta sul valore aggiunto — applicata al valore dell'impianto montato — la ditta comunitaria esportatrice.
3. Se in caso di risposta positiva al quesito n. 2, l'assoggettamento di una ditta estera esportatrice (che si limiti ad eseguire, per contratto, una esportazione franco-frontiera) alle procedure fiscali proprie dello Stato importatore, costituisca una violazione del divieto di cui agli artt. 30 e 31 del trattato di Roma, risolvendosi in una restrizione alla circolazione delle merci all'interno del mercato comune.

Esaminato il fascicolo della causa, esporrò il mio punto di vista in merito.

1. Sulla prima questione:

Non è difficile rispondere attenendosi al tenore della questione deferita dal giudice di merito. È ormai noto che l'art. 95 vieta in sostanza le discriminazioni: le merci importate non devono venire assoggettate ad oneri fiscali superiori a quelli gravanti sui prodotti nazionali similari (vedasi causa 31-67, Racc. 1968, pag. 313). È quindi logico pensare che la norma escluda che, dopo aver applicato la tassa di conguaglio sulle macchine importate, cioè dopo aver riscosso un'imposta che tra l'altro rappresente l'equivalente della tassa nazionale sulla cifra d'affari, della quale costituisce quindi un surrogato, si possa applicare in un secondo tempo la stessa tassa sulla cifra d'affari sul valore dell'impianto completo. Il giudice a quo ha formulato la questione in modo da lasciar intendere che simili doppie imposizioni sono incompatibili con l'art. 95 del trattato.

Non è possibile obiettare che anche in Germania non è escluso che il produttore venda tramite un intermediario che fornisce il consumatore, sistema che, in virtù della tassa a cascata sulla cifra d'affari, implicherebbe una doppia imposizione. L'osservazione non è pertinente, in quanto non esiste in pratica un simile sistema distributivo, che comporterebbe inutili oneri fiscali senza offrire vantaggi; inoltre il sistema è atipico. La Commissione si è richiamata all'art. 97 del trattato CEE (che contempla la possibilità di adozione di aliquote medie nell'applicazione della tassa di conguaglio) per osservare giustamente che nel nostro caso si deve tener conto soltanto dei sistemi distributivi tipici, vale a dire si deve assumere come base l'onere fiscale gravante sul piano della produzione, giacché il produttore fornisce il consumatore. Poiché in questo caso vi è un solo passaggio e l'onere fiscale si applica solo una volta, si potrebbe a ragione pensare che sia illecito, sotto il profilo dell'art. 95, applicare una seconda volta la tassa che il giudice proponente prospetta come doppione.

La soluzione del problema è però più complessa se considerata alla luce degli argomenti svolti dal governo tedesco. Il governo tedesco nega che la tassa di conguaglio conglobi anche la tassa sulla cifra d'affari. L'elemento decisivo è il raffronto tra gli oneri fiscali nel caso speci-

fico: se il raffronto è fatto con scrupolo, risulterà esattamente quali oneri fiscali sulla cifra d'affari gravano sui prodotti fabbricati e montati in Germania. In questo caso si vedrà che non vi è solo una tassa del 4 % sul contratto d'opera, ma — tenuto conto del sistema d'imposta a cascata — vi sono ulteriori oneri nelle fasi produttive precedenti, cioè sulle forniture di materie prime e di semilavorati. Questi oneri a monte gravanti sui beni durevoli sono anche superiori al 6 % e per alcuni modelli di macchine tessili di cui è ora questione, hanno raggiunto il 5,71 %. Secondo questo sistema di calcolo si giunge ad un onere totale del 10 %, il che dimostra che, dopo aver applicato una tassa di conguaglio in base all'aliquota media del 6 %, anche un' eventuale seconda imposizione del 4 % sugli impianti industriali completi non si risolve in una discriminazione a danno dei prodotti importati.

Possiamo trascurare queste considerazioni, come propongono di fare l'attrice e la Commissione? Direi di no, pur se alcuni degli argomenti svolti dalle partecipanti di cui sopra si rivelano di una certa importanza.

È esatto che la tassa di conguaglio, in genere, ha la funzione di adeguare l'onere fiscale gravante sulle merci importate, sia perché le merci importate godono in patria di un'esenzione fiscale dalla tassa sulla cifra d'affari (contropartita per l'onere fiscale diretto costituito dalla tassa sulla cifra d'affari), sia perché per le merci esportate viene concesso il rimborso degli oneri fiscali versati in precedenza (contropartita per l'onere fiscale indiretto della tassa sulla cifra d'affari). Sotto questo aspetto non si può negare che la tassa sulla cifra d'affari sia ricompresa nella tassa di conguaglio. A questa teoria corrisponde anche l'opinione sostenuta nei commenti dottrinali elaborati in materia e sarà inoltre opportuno ricordare il parere espresso dal governo federale il 12 marzo 1963, con cui si controbattono le tesi della Commissione: nella tassa di conguaglio del 6 % è compresa l'aliquota generale del 4 % della tassa sulla cifra d'affari, quindi solo il rimanente 2 % va considerato effettiva tassa di conguaglio per gli oneri gravanti a monte sul prodotto. Inoltre si deve tener conto del fatto che, a questo proposito, si afferma che la tesi del governo federale implica che un conguaglio integrale si opera solo nel caso, relativamente poco frequente, di operazioni di montaggio, mentre tale conguaglio non si opera per le importazioni normali, che costituiscono il caso più comune.

D'altro canto (contrariamente a quanto sostiene la Commissione, secondo la quale si deve presupporre che la tassa di conguaglio corrisponda esattamente agli oneri fiscali interni), rilevo che i commenti della dottrina sottolineano espressamente che un'aliquota del 2 % non compensa integralmente gli oneri gravanti a monte sul prodotto (cfr. commento sulla tassa sulla cifra d'affari di Hübschmann, Grabower, Beck, v. Wallis, Schwarz, Schmidt, nota 4 al § 7, nn. 4-7). In particolare si deve rilevare quanto afferma lo Schwarz (nel suo commento sulla tassa di conguaglio, nota 14 al § 7 della legge sulla tassa sulla cifra d'affari) a questo proposito, vale a dire che nei lavori preparatori della 12ª legge con cui si è emendata la tassa sulla cifra d'affari, si è fatto il possibile per evitare di aumentare anche la tassa di conguaglio nelle ipotesi in cui l'aliquota di conguaglio non è sufficiente a compensare l'onere fiscale gravante sui prodotti nazionali a titolo di tassa sulla cifra d'affari; l'aumento è stato ammesso solo nei casi in cui la differenza avrebbe potuto mettere in pericolo la concorrenza con palese pregiudizio per i prodotti nazionali, cosicché in determinati settori si sarebbero avute indubbie conseguenze negative. D'altro canto riconosco che questo orientamento corrisponde alle osservazioni con cui il governo federale controbatte la tesi della Commissione: la maggior parte dei prodotti sarebbe gravata a monte da un onere superiore al 50 % rispetto all'aliquota normale e per questo motivo l'associazione tedesca degli industriali ritiene che per il 96 % dei prodotti l'onere a monte riscosso a titolo di tassa sulla cifra d'affari giunga addirit-

tura al 4 %. Inoltre è sintomatico il fatto che le aliquote delle restituzioni all' esportazione (che, come risulta da una nota del ministro delle finanze tedesco inviata alla Commissione il 13 novembre 1959, sarebbero eccessivamente ridotte e non compenserebbero interamente l'onere gravante a monte), sono state stabilite nella misura del 3 %, il che sicuramente non sarebbe stato accettato se si fosse ritenuto che il 2 % della tassa di conguaglio avesse potuto compensare integralmente gli oneri gravanti a monte sul prodotto.

Qual è la conclusione che si trae da queste considerazioni d'indole economico politica? Per applicare l'art. 95 del trattato CEE non è opportuno fondarsi esclusivamente sul modo di tassazione, vale a dire — come nel caso del procedimento di merito — sul fatto che l'importazione di un determinato prodotto è stata due volte colpita dalla tassa sulla cifra d'affari. Visto il tentativo del governo federale di dimostrare che i prodotti importati non sono soggetti a discriminazione, come risulta dai dati esattamente citati e dalle perizie prodotte, sarà necessario procedere ad un raffronto diretto degli oneri fiscali nel caso specifico. Solo da un simile raffronto sarà possibile stabilire se vi è stata violazione dell'art. 95 nella fattispecie su cui verte il procedimento di merito.

Tale raffronto non si può eseguire in sede pregiudiziale, giacché ciò esulerebbe dall'interpretazione del diritto per sconfinare nell'applicazione, che la Corte può effettuare solo nell'ambito di un procedimento instaurato a norma dell'art 169. Nel caso specifico, l'applicazione del diritto è di stretta competenza del giudice di merito, che — comunque — in questo caso dovrà ricorrere all'assistenza di esperti.

In conclusione propongo di non attenersi troppo rigidamente al tenore della prima questione, giacché è più opportuno rispondere ispirandosi allo spirito da cui essa è pervasa.

2. La secondo domanda si riferisce all' interpretazione della direttiva del Consiglio n. 67/228 relativa all'armonizzazione delle norme degli Stati membri in materia d'imposta sulla cifra d'affari. A questo proposito bisogna specificare che cosa s'intenda per elemento generatore d'imposta nel caso d'importazione di un impianto composto da vari macchinari: l'importazione delle macchine, l'arrivo del macchinario nello Stato importatore (il che implica la corresponsione dell'imposta sul valore aggiunto ad opera dell' acquirente) oppure anche il montaggio delle macchine nel paese importatore (operazione che implicherebbe l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto a carico dell'esportatore in base al valore dell'impianto completo, imposta dalla quale si potrebbe detrarre l'imposta sul valore aggiunto già corrisposta al momento dell'importazione). La questione si pone in quanto, nella Repubblica federale tedesca, il vecchio sistema d'imposta sulla cifra d'affari è stato sostituito dal 1° gennaio 1968 con il sistema d'imposta sul valore aggiunto e nella lettera dell'ufficio doganale di Bentheim del 17 agosto 1971, si fa menzione pure dell'applicazione della nuova legge ai contratti d'opera relativi a forniture all'interno del paese ad opera dei produttori stranieri.

A questo proposito la Commissione ha premesso che l'argomento manca di rilevanza e nella fase scritta non ha presentato osservazioni, mentre oralmente si è limitata a qualche breve osservazione in via subordinata. L'attrice, per contro, si è opposta a questo atteggiamento, affermando che il giudice nazionale dispone di una certa facoltà discrezionale per valutare la rilevanza di una questione sotto il profilo processuale. Il tribunale adito in via pregiudiziale, al contrario, non è competente a pronunciarsi sulla rilevanza di una questione e si deve limitare a rispondere sui punti ad esso deferiti.

Circa la questione principale relativa alla competenza della Corte ad apprezzare la rilevanza processuale delle questioni deferite, ho già affermato che la Corte non è tenuta a condividere sempre il parere del giudice nazionale. Mi richiamo alle conclusioni della causa 26-62 (Racc. 1963, pag. 1). La Corte nel frattempo si è già orientata in questo senso, almeno

parzialmente (sentenza Salgoil 13/68, Racc. 1968, pag. 601) affermando che non è necessario interpretare una norma qualora risulti evidente che il giudice vi si richiama in modo manifestamente errato. Gli argomenti svolti dall'attrice mi hanno convinto che nemmeno nella presente fattispecie è il caso di scostarsi da questo principio, in quanto l'unica finalità dell'art. 177 del trattato è quella di garantire l'applicazione uniforme del diritto comunitario, eventualmente con l'ausilio delle interpretazioni fornite dalla Corte. I procedimenti contemplati dall'art. 177 possono venire instaurati nel caso in cui si profili l'applicazione del diritto comunitario. Se però è evidente che non è necessaria tale applicazione e l'evidenza risulta senza dover analizzare l'iter logico fondato sul diritto interno (iter che evidentemente è prerogativa del giudice nazionale) si può anche rinunciare a fornire una risposta ai quesiti deferiti giacché non è compito della Corte far disquisizioni di pura indole accademica.

Accolgo dunque questo principio che l'attrice non è riuscita a scalzare con i suoi argomenti e giungo a questa conclusione.

Dal fascicolo trasmesso dal giudice proponente risulta che l'ufficio doganale tedesco, in data 18 gennaio 1971, oltre gli accertamenti per gli anni 1963-1967 (in cui, com'è noto, vigeva in Germania il vecchio sistema fiscale) ha redatto anche un accertamento relativo all'anno 1968. Però un attento esame ci rivela che anche questo accertamento riguarda un debito sorto nel vecchio sistema, giacché nella rubrica riservata al nuovo sitema fiscale tutte le caselle sono state lasciate in bianco. Risulta inoltre che il procedimento pendente dinanzi al giudice italiano verte unicamente sui debiti conseguenti agli accertamenti di cui sopra; il pignoramento dei crediti infatti è fondato su questi debiti, di cui l'attrice chiede il pagamento, allegando l'illiceità della decisione di sequestro. La lettera dell'ufficio doganale cita, è vero, l'applicazione della nuova legge sulla cifra d'affari, però ciò non ha alcuna rilevanza, giacché questo richiamo ha solo carattere informativo e si riferisce all'invito ad effettuare una denuncia fiscale secondo il nuovo sistema; comunque questi semplici richiami non possono costituire un valido accertamento d'imposta e per di più non era ancora stata presa alcuna iniziativa per il pignoramento, mentre il procedimento promosso dinanzi al giudice italiano verte proprio su questi due punti.

È perciò indubbio che, nel procedimento di merito, la questione della tassazione secondo il nuovo sistema fiscale tedesco non ha decisamente alcuna rilevanza. Ergo, nella presente causa non risulta necessario interpretare la citata direttiva del Consiglio, poiché essa si riferisce soltanto alla disciplina entrata in vigore il 1° gennaio 1968.

È quindi patente l'irrilevanza della questione ai fini del guidizio di merito, il che m'induce a suggerirvi di astenervi dal rispondere alla questione e, a maggior ragione, di rinunciare a stabilire da quale momento la direttiva abbia prodotti i suoi effetti. È inutile cercare se abbia cioè avuto efficacia dal momento in cui ha cominciato a venir effettivamente applicato il sistema dell'imposta sul valore aggiunto in Germania oppure solo dal 1° gennaio 1972, vale a dire dalla data entro la quale, in virtù della direttiva n. 463/69 (GU n. L 320 del 20 dicembre 1969) l'imposta sul valore aggiunto doveva venir applicata in tutti gli Stati membri.

3. Anche la risposta alla terza questione si rivela superflua, giacché essa dipende dall'eventuale risposta affermativa data alla seconda questione.

Il tenore della questione e le osservazioni dell'attrice potrebbero suscitare l'impressione che la terza questione non si riferisca solo al momento dell'entrata in vigore dell'imposta sul valore aggiunto, bensì si riferisca anche al periodo in cui era ancora in vigore il vecchio sistema tedesco d'imposta sulla cifra d'affari. Ritengo quindi opportuno esaminare la terza questione pur limitando l'analisi a questi aspetti. Vediamo quindi se costituisce violazione degli artt. 30 e 31 del trattato CEE il fatto di aver assoggettato

alle imposte interne una ditta straniera che vende franco fabbrica o franco frontiera, vale a dire effettua un trasferimento di proprietà all'estero.
Anzitutto premetto che la questione va leggermente modificata: se non erro, l'oggetto dei contratti stipulati tra l'attrice e i suoi clienti stranieri non si esauriva nelle forniture franco fabbrica o franco frontiera, ma era previsto anche il montaggio nel paese di destinazione, il che è un'indubbia prestazione contrattuale fornita all'estero.
Sotto questo aspetto, è logico che l'attrice debba sottostare alla disciplina fiscale del paese importatore (punto principale della controversia è infatti l'assoggettamento alla legge tedesca e non l'entità dell'imposta). Ammetto che questa prestazione costituisce un onere per l'esportatore, che deve operare all'estero, in condizioni ambientali e linguistiche diverse da quelle che gli sono abituali. Grazie all'aiuto di consulenti fiscali, indispensabili anche alle ditte locali, questa difficoltà negli scambi internazionali non dovrebbe però avere le conseguenze che invece possono avere le restrizioni quantitative.
Il governo tedesco ravvisa nell'art. 30 soltanto una conferma particolarmente marcata del divieto di discriminazione e sotto questo aspetto è essenziale il fatto che per le imprese straniere non si è fatto ricorso ad un procedimento fiscale complesso ed astruso, ma si è applicata la disciplina ordinaria valida per tutti i produttori nazionali.
Non si dimentichi che, accogliendo la tesi secondo cui l'assoggettamento di un' impresa straniera alla disciplina fiscale nazionale per prestazioni fornite all'estero è incompatibile con i principi dell'art. 30, si pregiudicherebbe gravemente la realizzazione del libero scambio di servizi, che rappresenta una delle primarie finalità del trattato. Quindi direi che nemmeno la direttiva in materia d'imposta sulla cifra d'affari, sulla quale non mi dilungherò più, esclude l'assoggettamento all'imposta nazionale sul valore aggiunto delle prestazioni fornite in un determinato Stato da un'impresa straniera. (cfr. art. 2 a) della direttiva n. 67/228 dell'11 aprile 1967).
Ritengo quindi che, dopo aver assodato che le prestazioni dell'attrice sono disciplinate dal vecchio sistema fiscale vigente in Germania (trascuriamo volutamente le particolarità della legge sul nuovo sistema d'imposta), non si può fondatamente affermare che sia stato violato l'art. 30 del trattato CEE. Questa è quindi la risposta da dare alla terza questione, semprecché la si consideri rilevante ai fini processuali.

4. Propongo quindi di rispondere al giudice proponente quanto segue:

a) L'art. 95 del trattato vieta di applicare ai prodotti importati oneri fiscali maggiori di quelli gravanti sui prodotti nazionali similari. L'applicazione dell'articolo presuppone che nella fattispecie si sia operato un raffronto tra gli oneri fiscali, tenuto conto di quelli gravanti a monte sul prodotto nazionale. Il divieto però non scatta per effetto della semplice constatazione che la tassa sulla cifra d'affari doveva venir versata sul valore dell'impianto montato, qualora le macchine, al momento dell'importazione come parti staccate, siano state gravate di una tassa di conguaglio, che ha tra l'altro lo scopo di controbilanciare l'incidenza della tassa nazionale sulla cifra d'affari.

b) Non è necessario rispondere alla seconda questione relativa all'applicazione dell'IVA, in quanto irrilevante ai fini del procedimento di merito, giacché

la controversia verte su un debito sorto nell'ambito della vecchia disciplina tedesca della tassa sulla cifra d'affari.

c) Gli artt. 30 e 31 non escludono che un esportatore residente in uno Stato membro, se è compartecipe del fatto generatore d'imposta contemplato dalla disciplina vigente in un altro Stato membro, possa venir assoggettato alle norme fiscali colà vigenti.