# Causa 107/84

## Commissione delle Comunità europee
## contro
## Repubblica federale di Germania

« IVA: esonero delle prestazioni effettuate per i servizi postali »

### Massime

*Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sull'entrata — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Esenzioni contemplate dalla sesta direttiva — Esenzione delle prestazioni effettuate dai servizi pubblici postali — Estensione alle prestazioni effettuate da terzi per conto dei servizi pubblici postali — Inammissibilità*
*(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 13, A, 1, a))*

L'art. 13, parte A, n. 1, lett. a) della sesta direttiva in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata esonera dall'imposta sul valore aggiunto le prestazioni effettuate dai servizi pubblici postali, in senso organico, ma non le prestazioni effettuate da terzi per conto di questi servizi.

### CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE MARCO DARMON del 5 giugno 1985 *

*Signor Presidente,*
*signori Giudici,*

1. Qual è la portata dell'espressione « prestations des services publics postaux », usata nella versione francese dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. a) (in prosieguo: « art. 13, A, 1, a) ») della sesta direttiva 77/388 del Consiglio, 17 marzo 1977, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata ( ... ) (in prosieguo: « la sesta direttiva »)?

a) Comprende soltanto le prestazioni effettuate *dai* servizi pubblici postali di uno

* Traduzione dal francese.

Stato membro o può anche estendersi alle prestazioni effettuate *per conto* di detti servizi nell'assolvimento dei loro compiti?

b) I servizi pubblici postali si definiscono in relazione all'ente che svolge l'attività postale o a questa *attività* stessa?

Questi sono i problemi che sembra sollevare il ricorso promosso dalla Commissione contro la Repubblica federale di Germania a norma dell'art. 169 del trattato CEE.

Ai sensi dell'art. 4, n. 7, la legge tedesca denominata « Umsatzsteuergesetz » (legge relativa alle imposte sull'entrata, in prosieguo: « UstG ») del 26 novembre 1979,

« tra le operazioni di cui al § 1, 1° comma, n. da 1 a 3 (dell'UstG) sono esonerate

( ... )

7) le prestazioni effettuate a norma di legge dalle imprese di trasporto per la Deutsche Bundespost ».

A norma di questo articolo, la Repubblica federale di Germania esenta dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: « IVA ») i trasporti di corrispondenza, pacchi o documenti postali effettuati dalle ferrovie federali (Deutsche Bundesbahn), dalla società aerea Lufthansa, nonché da talune imprese ferroviarie private, in forza di contratti stipulati con la Deutsche Bundespost (in prosieguo: « la Bundespost »). Detti trasporti sono effettuati per conto di questa contro compenso o retribuzione. È opportuno sottolineare che le imprese di trasporti summenzionate vi sono tenute a norma di legge federale sulle poste (Postgesetz, art. 4, n. 2) e della legge sui trasporti aerei (art. 21, n. 4). sono queste le prestazioni, chiamate « input » dalla Commissione, che sono esentate dall'IVA.

La Commissione ha ritenuto che l'art. 4, n. 7, dell'UStG non fosse conforme all'art. 13, A, 1, a) della direttiva. Sotto il titolo « esenzioni all'interno del paese », comune alle varie disposizioni dell'art. 13, questo è così redatto:

« A. Esenzioni a favore di alcune attività d'interesse pubblico

1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da esse stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

a) quando sono effettuate dai servizi pubblici postali, le prestazioni di servizi e le forniture di beni accessori a dette prestazioni, esclusi il trasporto di persone e le telecomunicazioni;

( ... ) ».

2. La Commissione sostiene che l'art. 13 della sesta direttiva contiene un elenco tassativo delle ipotesi di esonero, in deroga al principio enunciato dall'art. 2, il quale sottopone in modo generale all'IVA le forniture e le prestazioni di servizi. Dal momento che implica una deroga, l'art. 13, A, 1, a) dovrebbe quindi essere interpretato *restrittivamente*. Se il titolo dell'art. 13, A, riguarda l'esonero di *talune* attività d'interesse generale, possono venire esonerate solo le attività che esso elenca, e non altre attività dello stesso genere. Quindi sono soggette all'IVA, in forza dell'art. 1, n. 5, 3° comma dell'allegato D, n. 2, della sesta direttiva, l'erogazione dell'acqua, del gas, dell'elettricità e dell'energia termica.

La Commissione propone un'interpretazione di natura istituzionale, in base ad un criterio organico, della nozione di servizi pubblici postali. A suo giudizio, è opportuno elaborare una nozione comunitaria autonoma, che può ricomprendere solo gli enti postali

statali ufficiali, vale a dire nella fattispecie la Bundespost, ma non le imprese che lavorano per conto di questa. Solo le prestazioni di servizi effettuate *direttamente* da detti enti potrebbero venir esentate e non quelle di terzi che agiscono per loro conto.

Per controbattere la tesi della Commissione, la Repubblica federale di Germania si fonda essenzialmente su un'interpretazione di carattere « funzionale », che si rifà ad un criterio sostanziale. Le prestazioni dei servizi pubblici postali sono tutte quelle effettuate *direttamente* o *indirettamente* dalla posta. Indipendentemente dall'agente, l'ente postale pubblico stesso oppure le imprese che operano per conto suo, le prestazioni di trasporto di corrispondenza postale dovrebbero considerarsi attività d'interesse generale. Come dimostra il titolo dell'art. 13, A, la direttiva avrebbe disposto uno sgravio fiscale per queste attività.

La Repubblica federale di Germania deduce che, benché l'espressione « öffentliche Posteinrichtungen » che compare nella versione tedesca dell'art. 13, A, 1, a) paia militare a favore del criterio organico, la nozione di « services publics », termine usato nella versione francese, ha un duplice senso, tanto istituzionale quanto funzionale. Il termine tedesco potrebbe pure avere un'accezione più ampia.

Ritenendo che l'interpretazione letterale non consente di dirimere la controversa, la Repubblica federale di Germania propone un'interpretazione sistematica e teleologica richiamandosi, in mancanza di espressa motivazione nella direttiva, al contenuto degli artt. 4, n. 5 e 13, A della direttiva stessa. A suo giudizio, l'art. 13, A, nelle altre lettere da b) a q) contempla un complesso di *attività* sostanziali, pubblico o private, in funzione dello scopo perseguito. L'art. 4, n. 5, subordina l'esonero a favore dei servizi pubblici non già a condizioni di organizzazione giuridica, bensì all'esercizio di attività determinate. In definitiva, gli enti di diritto pubblico sarebbero tutti quelli, persone giuridiche di diritto pubblico o servizi pubblici in concessione, che svolgono un'attività propria delle pubbliche autorità o d'interesse generale, quindi in via estensiva alla nozione di esercizio dei pubblici poteri. La Corte avrebbe interpretato in questo senso la nozione di pubblica amministrazione (causa 149/79, Commissione/Belgio, sentenza 17 dicembre 1980, Racc. pag. 3881).

La Repubblica federale di Germania ne trae una duplice conclusione.

In primo luogo, solo una definizione ampia della nozione di pubblico servizio, che includa nel contempla l'amministrazione diretta e l'amministrazione « indiretta » consentirebbe di far salva la libertà degli Stati membri di organizzare le loro strutture interne, conformemente alle norme di diritto internazionale e di diritto europeo, e parimenti di rispettare il principio dell'uguaglianza degli Stati membri di fronte agli oneri.

In secondo luogo, l'attività della Bundespost rientrerebbe nella nozione di pubblica autorità, nozione contemplata dall'art. 4, n. 5, ultimo comma. L'art. 13, A, 1, a) sarebbe privo di efficacia pratica se il suo campo d'applicazione non estendesse quello dell'art. 4, n. 5.

Le ferrovie federali e la Lufthansa non agirebbero solo per conto della Bundespost, ma, essendo obbligate per legge a fornire prestazioni all'ente postale, farebbero parte dei servizi postali, in senso ristretto, ed eserciterebbero « attività postali indirette ».

Queste dovrebbero quindi venir esentate in forza dell'art. 13, A, 1, a).

Ribattendo alla Repubblica federale di Germania che questa non ha proposto alcuna definizione della nozione di « attività postale sostanziale », la Commissione ha ribadito la tesi secondo la quale l'art. 13, A, 1, a) fissa un elenco di deroghe e va quindi interpretato partendo dal suo stesso contenuto, al quale si richiama l'art. 4, n. 5, 4° comma. Essa sostiene che non ci si può servire dell'art. 4 della direttiva per trasformare le ferrovie e le società aeree pubbliche in amministrazioni postali indirette per includerle poi nuovamente nei servizi pubblici postali ai sensi dell'art. 13, A, 1, a). Una nozione comunitaria di siffatti servizi, interpretata in modo autonomo, implicherebbe il richiamo non già all'attività, bensì all'ente.

3. Per dirimere la lite è necessario stabilire anzitutto quale sia la collocazione delle disposizioni da interpretare nel sistema istituito dalla direttiva.

L'art. 2 di questa stabilisce il principio generale secondo il quale 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 » sono soggette all'IVA.

L'art. 4, n. 5, 1° comma, stabilisce la seguente eccezione generale:

« Gli Stati membri, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni ».

Ne consegue che le prestazioni di servizi effettuate da enti di diritto pubblico non sono in linea di massima soggette all'IVA.

I due commi successivi dello stesso articolo indicano che vi sono tuttavia soggette:

— le attività degli enti summenzionati che potrebbero provocare distorsioni della concorrenza di una certa entità (2° comma),

— le prestazioni di enti pubblici per determinate attività elencate nell'allegato D della direttiva (3° comma), come ad esempio i trasporti di beni, i trasporti di persone o le telecomunicazioni.

Il quarto ed ultimo comma dell'art. 4, n. 5, precisa infine che

« gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma degli artt. 13 o 28 ».

Il sistema generale di profile quindi come segue:

Sono soggette all'IVA tutte le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo che non sia un ente di diritto pubblico o che non agisca nell'ambito di attività come quelle definite dall'art. 13, A e B della direttiva. Queste sono in un certo senso equiparabili ad attività delle pubbliche autorità. Secondo la Commissione, questa equiparazione è il risultato di un « compromesso » cui sono giunti gli Stati membri al momento dell'elaborazione della direttiva. Essa ha quindi carattere eccezionale e tassativo. Ma si deve ancora interpretarne la portata.

Basandosi sulla differenza fra le espressioni usate nell'art. 4, n. 5, e 13, A, 1, a), rispettivamente, « organismi di diritto pubblico » e « servizi pubblici postali », la Repubblica federale di Germania sostiene che le due nozioni non coincidono.

Mentre la prima può solo essere univoca, la seconda, tratta dal diritto francese, può avere tanto un senso istituzionale quanto un senso funzionale. Le parte hanno proposto metodi interpretativi diversi, la commissione caldeggiando essenzialmente l'interpretazione letterale dell'art. 13, A, 1, a), la Repubblica federale di Germania rifacendosi invece alla struttura della direttiva.

4. Come hanno ammesso entrambe le parti (la Commissione su questo punto si è avvicinata all'udienza alla Repubblica federale di Germania) l'interpretazione della direttiva basata sulle versioni linguistiche tedesca e francese non pare il sistema più idoneo per determinare il senso dell'espressione « servizi pubblici postali ».

È opportuno quindi rifarsi alla vostra giurisprudenza costante relativa a ciò che si deve fare quando varie versioni linguistiche usano termini diversi, cosicché non è possibile trarre conseguenze giuridiche certe dalla terminologia usata.

Anche molto recentemente avete ricordato che

« in caso di divergenza fra le versioni linguistiche, la disposizione deve essere interpretata in relazione alla struttura generale ed allo scopo della normativa di cui fa parte ». (Causa 100/84, Commissione/Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord sentenza 28 marzo 1985, Racc. 1985, pag. 1177).

Vi richiamata quindi ad un'interpretazione di questo tipo, nel contempo sistematica e teleologica.

La motivazione della sesta direttiva dice poco per quel che riguarda le esenzioni contemplate dall'art. 13.

Lo scopo perseguito è l'intero finanziamento della Comunità mediante risorse proprie. Queste sono costituite principalmente dal gettito dell'IVA e si ottengono mediante applicazione di un'aliquota comune ad una

« base imponibile determinata in modo uniforme secondo regole comunitarie » (secondo considerando).

Secondo l'undicesimo considerando

« è opportuno redigere un elenco comune di esenzioni, per una *percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri*« (il corsivo è mio).

Lo scopo della direttiva è quindi quello di garantire risorse proprie alla Comunità istituendo, secondo un imponibile uniforme, un sistema identico di contributi per ciascuno Stato membro.

La Repubblica federale di Germania non può venir contraddetta quando, dopo aver ricordato questo scopo, sostiene che la direttiva non può ledere la competenza, riservata agli Stati membri, di organizzare i loro servizi postali. La direttiva non mira infatti ad armonizzare le legislazioni degli Stati membri in materia postale. Benché possa avere un effetto stimolante indiretto, essa non implica alcun vincolo che incida sulla libertà degli Stati membri in proposito.

È opportuno ricordare che l'elaborazione delle direttive dà luogo a consultazioni e negoziati che consentono a ciascuno Stato membro, prima della stesura definitiva del provvedimento, di formulare le osservazioni e le riserve necessarie per far salve le proprie prerogative.

In questo senso la commissione ha osservato che, al momento dell'adozione della diret-

tiva da parte del Consiglio, il governo federale doveva essersi reso conto delle inevitabili conseguenze del provvedimento per il suo ordinamento interno.

La Repubblica federale di Germania, come ho detto, ha inoltre sostenuto che la nozione di servizio pubblico deve comprendere l'amministrazione indiretta, onde rispettare il principio dell'uguaglianza degli Stati membri dinanzi agli oneri.

Indubbiamente, una definizione comunitaria della nozione di « servizi pubblici postali » avrebbe il vantaggio fondamentale di evitare che vengano create disparità di fronte agli oneri. Se questa espressione è intesa nello stesso modo nell'intera Comunità, si avrà certo un imponibile dell'IVA uniforme ed un trattamento identico degli Stati membri. Non è certo tuttavia che l'interpretazione dell'art. 13, A, 1, a) sia subordinata alla precisa delimitazione della nozione di servizio pubblico.

Non si tratta infatti, nel nostro caso, di stabilire se l'attività postale persegua uno scopo d'interesse generale, presupposto essenziale di un servizio pubblico. Questo presupposto — è pacifico — sussiste nella fattispecie e il legislatore comunitario ha stabilito che le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate in questo settore andavano classificate tra le attività che fruiscono di esoneri in considerazione dell'interesse generale.

Si dovrebbe invece stabilire se la nozione di servizio pubblico, che può avere una duplice accezione — che è « anfibologica », per dirla col Presidente Odent — abbia un senso istituzionale o funzionale. Essa ha un senso istituzionale quando designa un organo di gestione amministrativa. ha senso funzionale quando definisce un compito d'interesse generale.

Secondo la Commissione, si deve adottare il senso istituzionale: gli autori della sesta direttiva avrebbero rinunciato ad elencare le amministrazioni postali contemplate dall'art. 13, A, 1, a), poiché avrebbero ritenuto che queste erano perfettamente note a tutti gli Stati membri. Si dovrebbe quindi, affinché la nozione sia comunitaria, limitarla, secondo il criterio organico, alle organizzazioni postali di diritto pubblico.

Questa tesi, che ha più dell'affermazione che della dimostrazione, è insufficiente per convincere. Essa non spiega perché i termini usati negli artt. 4, n. 5 e 13, A, 1, a) siano diversi.

La natura statale del servizio pubblico sulla quale si fonda il criterio organico seguito dalla Commissione non pare affatto irreversibile. Infatti, a proposito della causa 41/83 (Repubblica italiana/Commissione, sentenza 20 marzo 1985, Racc. 1985, pag. 880) avete potuto constatare che determinati enti postali di diritto pubblico, nella fattispecie la British Telecommunications, possono perfettamente venire privatizzati.

Il criterio organico congiunto alla forma giuridica di diritto pubblico dell'organizzazione postale non consente di dare alla nozione di servizio pubblico una forma più precisa del criterio funzionale seguito dalla Repubblica federale di Germania, la quale ha ammesso che l'« attività sostanziale » della posta non può essere definita con precisione e si è perciò valsa di parametri formali accessori, come gli obblighi nei confronti della Bundespost che il diritto tedesco pone a carico delle imprese ferroviarie ed aeree. Si deve quindi evitare di lasciarsi rin-

chiudere nell'alternativa proposta tra la concezione organica della Commissione e quella, sostanziale della Repubblica federale di Germania, e, come insegna la vostra giurisprudenza, si deve cercare la soluzione del problema ricorrendo ad un'interpretazione fedele, nel contempo, alla lettera, alla struttura e allo scopo della direttiva.

L'art. 4, n. 1, definisce i soggetti passivi dell'IVA. La qualità di soggetto passivo è la conseguenza dello svolgimento di un'attività del genere indicato dalla direttiva. La forma giuridica di chi svolge l'attività non ha importanza. Conta soltanto lo svolgimento dell'attività. Lo svolgere un'attività indicata dall'art. 2 implica l'obbligazione tributaria, lo svolgimento delle attività enumerate dagli artt. 13 e 28 la esclude. Più particolarmente, l'art. 13, A, 1, a) contempla lo svolgimento di qualsiasi attività postale diversa dal trasporto di persone o dalle telecomunicazioni. chi svolge detta attività non è soggetto all'imposta. Poco importa la forma giuridica dell'agente la quale, a norma dell'art. 4, n. 5, 4° comma, sarà liberamente determinata da ciascuno Stato membro. Sarà necessario semplicemente che colui che sostiene di essere esente dall'imposta dimostri di esercitare *direttamente* il compito del servizio pubblico postale.

Una soluzione comunitaria si potrà dunque fornire in relazione, non già alla definizione del servizio pubblico, bensì della nozione di soggetto d'imposta. orbene, tanto l'interpretazione letterale dell'espressione « *dai* servizi pubblici postali » che compare nell'art. 13, A, 1, a), quanto la definizione generale di soggetto d'imposta contenuta nell'art. 4, n. 1, mettono in luce che questa qualità dipende necessariamente allo svolgimento *diretto* di un'attività. Ammettere che svolgimento « indiretto » di un'attività esonerata faccia venir meno la qualità di soggetto passivo significa estendere senza fondamento giuridico la portata della norma, e ciò tanto più in quanto l'art. 13 costituisce una deroga al principio sancito dall'art. 2.

La discussione sulla nozione di « attività sostanziale » della posta ha rilievo solo se si tratta di definire la nozione di servizio pubblico secondo il criterio sostanziale anziché secondo il criterio organico. Essa diviene oziosa se si ammette che spetta agli Stati membri, a norma dell'art. 4, n. 5, 4° comma, definire ed organizzare l'attività postale.

Questa interpretazione implica pure la conseguenza di far emergere l'utilità dell'art. 13, A, 1, a): l'art. 4, n. 5, commi da 1 a 3, riguarda solo le attività degli enti pubblici che agiscono in quanto pubbliche autorità. Il 4° comma di detto numero *equipara* a siffatte attività quelle che possono essere svolte *da altri organi.* L'attività postale, che è un pubblico servizio, può venir svolta da enti che non sono di diritto pubblico: essa *può essere* considerata sotto il profilo dell'IVA, come attività delle pubbliche autorità ai sensi dell'art. 4, n. 5, 1° comma. Tutto dipenderà allora dalla questione se l'ente che la legge incarica dell'attività postale o di un settore di questa agisce direttamente.

5. La Repubblica federale di Germania ha indubbiamente sostenuto che la Bundesbahn o la Lufthansa hanno degli obblighi nei confronti della Bundespost. l'argomento relativo all'obbligo imposto dalla legge non regge di fronte alla direttiva, il cui art. 6 stabilisce che l'operazione consistente « nell'esecuzione di un servizio ( ... ) a norma di

legge » si considera prestazione di servizio. Inoltre, la stessa UStG dispone all'art. 1, 1° comma, 1) che

« l'obbligazione tributaria non viene meno quanto

a) l'operazione è effettuata a norma di una disposizione di legge o amministrativa »,

cosicché è chiaro che le prestazioni e cessioni effettuate dalla Lufthansa e dalla Bundesbahn fruiscono sotto questo aspetto di un regime che deroga alla normativa generale nazionale ed è a prima vista incompatibile con l'art. 6 summenzionato della direttiva.

La Repubblica federale di Germania sostiene inoltre che, agendo per suo conto, la Lufthansa e la Bundesbahn si assumono l'attività stessa della Bundespost. Si tratterebbe di una « amministrazione statale indiretta ».

La Bundespost è pienamente libera di organizzare le proprie attività postali nel modo che ritiene più opportuno. Tuttavia è pacifico che essa potrebbe provvedere direttamente al trasporto della corrispondenza e dei pacchi postali. L'affidare detto trasporto a determinate imprese dipende da una scelta economica indubbiamente giustificata, ma i cui limiti sono tracciati dagli scopi fissati dalla direttiva: sistema uguale di contribuzione degli Stati membri, armonizzazione dell'imponibile dell'IVA e necessità di garantire risorse proprie alla Comunità. Ne consegue che si possono esonerare solo le prestazioni di servizi *direttamente* svolti dagli agenti che la legge incarica dell'attività postale.

Qualsiasi altra soluzione avrebbe la conseguenza che basterebbe che tali agenti decidessero di subappaltare altre attività di loro competenza a varie imprese private perché gli esoneri si moltiplichino in settori economici diversi, col rischio di distorsioni della concorrenza in detti settori e di riduzione delle risorse proprie della Comunità. Nulla impedisce ad uno Stato membro di affidare la gestione dell'intera attività postale ad un'impresa privata, ma in questo caso, perché vi sia l'esonero, sarà necessario che essa svolga *direttamente* l'attività di cui è concessionaria.

6. Concludo quindi proponendovi

— di dichiarare che, contemplando all'art. 4, 7° comma, della UStG l'esonero delle prestazioni effettuate a norma della legge UStG da parte di imprese di trasporto per la Deutsche Bundespost, la Repubblica federale di Germania è venuta meno agli obblighi impostile dagli artt. 5 e 189 del trattato CEE nonché dalla sesta direttiva 77/388 del Consiglio, 17 maggio 1977, « in fatto di armonizzazione della legislazione degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme » e in particolare dagli artt. 2, 4, n. 5, e 13, punto A, n. 1, lett. a) di questa;

— di porre le spese a carico della Repubblica federale di Germania.