Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../css/generic.css); EUR-Lex - 61986J0138 - IT

Avis juridique important

|

61986J0138

SENTENZA DELLA CORTE DEL 12 LUGLIO 1988. - DIRECT COSMETICS LTD. E LAUGHTONS PHOTOGRAPHS LTD. CONTRO COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE, PROPOSTA DAL LONDON VALUE ADDED TAX TRIBUNAL. - SESTA DIRETTIVA IVA - AUTORIZZAZIONE DI MISURE DI DEROGA - VALIDITA'. - CAUSE RIUNITE 138 E 139/86.

raccolta della giurisprudenza 1988 pagina 03937

edizione speciale svedese pagina 00535

edizione speciale finlandese pagina 00545

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Base imponibile - Provvedimenti nazionali in deroga - Lotta contro la frode o l'evasione fiscale - Provvedimenti che riguardano il contribuente il quale agisca senza l'intenzione di procurarsi un vantaggio fiscale - Provvedimento che rientra nella lotta contro l'evasione fiscale - Provvedimento che colpisce solo una parte dei contribuenti i cui metodi commerciali implicano l'evasione fiscale - Ammissibilità - Presupposti

(Direttiva del Consiglio 77/388, artt . 11, lett . A, n . 1, sub a), e 27, n . 1)

Massima

L'art . 27, n . 1, della Sesta direttiva in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari dà al Consiglio il potere di autorizzare gli Stati membri ad adottare provvedimenti particolari in deroga alla direttiva onde evitare talune frodi o evasioni fiscali . Esso consente l'adozione di un provvedimento in deroga alla norma di cui all'art . 11, lett . A, n . 1, sub a), riguardante l'imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, anche nel caso in cui le attività del contribuente che possono provocare una diminuzione di detto imponibile vengono svolte senza alcuna intenzione di procurarsi un vantaggio fiscale, bensì per motivi di natura commerciale . Dette attività rientrano infatti nella nozione di "evasione" la quale, a differenza di

quella di frode, che contiene un elemento intenzionale, corrisponde ad un fenomeno puramente obiettivo .

L'adozione di un provvedimento in deroga che colpisca solo taluni contribuenti, fra quelli i cui metodi commerciali implicano un' evasione fiscale, è ammissibile purché la differenza di trattamento che ne deriva sia giustificata da circostanze obiettive .

Parti

Nei procedimenti riuniti 138 e 139/86,

aventi ad oggetto due domande pregiudiziali proposte alla Corte, a norma dell' art . 177 del trattato CEE, dal London Value Added Tax Tribunal (giudice londinese competente in fatto d' IVA) nelle cause dinanzi ad esso pendenti tra

Direct Cosmetics Ltd e

Laughtons Photographs Ltd

e

Commissioners of Customs and Excise,

domande vertenti sull' interpretazione dell' art . 27 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull' entrata - sistema comune di imposta sul valore aggiunto : base imponibile uniforme (GU L 145, pag . 1) - e sulla validità della decisione del Consiglio 13 giugno 1985, 85/369/CEE (GU L 199, pag . 60), che autorizza il Regno Unito, in forza dell' art . 27 della sesta direttiva, ad adottare per due anni un provvedimento in deroga destinato ad evitare talune immunità fiscali,

LA CORTE,

composta dai signori G . Bosco, presidente di sezione, f.f . di presidente, O . Due e G.C . Rodríguez Iglesias, presidenti di sezione, T . Koopmans, U . Everling, K . Bahlmann, Y . Galmot, C . Kakouris, R . Joliet, T.F . O' Higgins e F . Schockweiler, giudici,

avvocato generale : J.L . da Cruz Vilaça

cancelliere : H.A . Ruehl, amministratore principale

viste le osservazioni presentate :

- per le società Direct Cosmetics e Laughtons Photographs Ltd, attrici nella causa principale, da M . Sleight & Son, Solicitors e M.D . Vaughan, QC,*
- per il governo della Repubblica federale di Germania, dal sig . Seidel, in qualità di agente,*
- per il governo del Regno Unito, dal sig . H.R . Purse, in qualità di agente,*
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig . J . Fons Buhl, in qualità di agente,*
- per il Consiglio delle Comunità europee, dal sig . R . Fornasier e dal sig . J . Huber, in qualità di agenti,*

vista la relazione d'udienza ed in esito alla fase orale del 14 ottobre 1987,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale presentate all'udienza del 27 gennaio 1988,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con due ordinanze del 15 maggio 1986, giunte alla Corte il 5 giugno 1986, il London Value Added Tax Tribunal ha sollevato, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, cinque questioni pregiudiziali sull'interpretazione degli artt. 11 e 27 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 388, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto : base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo : la "sesta direttiva ") - e sulla validità della decisione del Consiglio 13 giugno 1985, n. 369 (GU L 199, pag. 60) adottata in forza dell'art. 27 di detta direttiva e che autorizza un provvedimento in deroga, richiesto dal Regno Unito e destinato ad evitare talune immunità fiscali .

2 Dette questioni sono sorte nell'ambito di una lite fra la Direct Cosmetics Ltd e la Laughtons Photographs Ltd, attrici nella causa principale, e i commissari delle dogane e delle imposte indirette (in prosieguo : i "commissari ") circa la determinazione dell'imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo : l'"IVA ") relativamente a talune attività di dette imprese .

3 Emerge dal fascicolo che la Direct Cosmetics è una ditta specializzata nella vendita detta "diretta" di cosmetici che, in situazioni definite "speciali", non possono essere esitati attraverso i normali canali di vendita al minuto . Si tratta di eccedenze, di fine serie e di prodotti imballati in confezioni speciali per determinate occasioni, come le confezioni natalizie, che sono rimasti invenduti . L'impresa acquista queste merci a basso prezzo e le rivende in ospedali, imprese ed uffici mediante agenti, alle seguenti condizioni : la merce è venduta al prezzo di listino della Direct Cosmetics, il venditore, se versa il prezzo entro 14 giorni, può trattenere una commissione del 20%, altrimenti deve versare il prezzo intero . Tutti gli agenti della Direct Cosmetics hanno un giro d'affari che non supera il minimo contemplato dalle leggi del Regno Unito, conformemente all'art. 24 della sesta direttiva, per l'assoggettamento all'IVA .

4 La Laughtons Photographs è un'impresa specializzata nelle foto di gruppo o individuali degli scolari . All'inizio di ogni anno, i suoi agenti passano nelle scuole per ottenere ordinazioni di fotografie . Poi, nel corso dell'anno, si prendono accordi ed un fotografo dell'impresa - che ne occupa otto in tutto - si reca nella scuola per effettuare le foto individuali e di gruppo : l'impresa vende le fotografie agli istituti, che a loro volta le rivendono ai genitori . Il sistema di vendita seguito attualmente dalla Laughtons Photographs pare sia quello di fatturare alle scuole le partite di fotografie al prezzo pattuito . Nella maggior parte dei casi, l'impresa ignora a quale prezzo le foto saranno rivendute ai genitori . E' assodato che sulle vendite effettuate dalle scuole non viene riscossa l'IVA .

5 Questi due sistemi di vendita fanno sì che l'imponibile finale dell'IVA non sia il valore finale della vendita al consumatore . La differenza tra il prezzo finale e il prezzo precedente è dunque immune da tributi .

6 Per far fronte a questa situazione, il n. 3 dell'allegato al Finance Act del 1977, con il quale il Regno Unito ha posto in atto la sesta direttiva, contemplava un provvedimento in deroga all'art. 11, lett. A, n. 1, lett. a), già ricordato, della sesta direttiva . Questo provvedimento veniva

notificato alla Commissione .

7 In un secondo tempo, con l' art . 14, n . 1, del Finance Act 1981, il Regno Unito modificava questa disposizione, senza però darne notifica alla Commissione .

8 Pronunciandosi su talune questioni pregiudiziali, nella causa 5/84, Direct Cosmetics/Commissioners of Customs and Excise, la Corte, nella sentenza 13 febbraio 1985 (Racc . pag . 617), decideva che questa modifica avrebbe dovuto essere notificata a norma dell' art . 27, n . 1, della sesta direttiva .

9 Per conformarsi a questa sentenza, il 15 marzo 1985 il Regno Unito notificava alla Commissione la disposizione di cui sopra, emendata, che costituisce ora il n . 3 dell' allegato IV del VAT Act 1983 e ne chiedeva l' autorizzazione al Consiglio, ai sensi dell' art . 27, summenzionato .

10 Detto n . 3 dell' allegato IV della legge sull' IVA del 1983 recita :

"Qualora

a) l' attività svolta da un soggetto d' imposta consista in tutto o in parte nel fornire ad un certo numero di persone delle merci destinate ad essere vendute al minuto dalle stesse o da terzi, e

b) dette persone non siano soggette a tributi, i Commissioners possono avvisare per iscritto il soggetto d' imposta che, dal ricevimento dell' avviso o da una data ulteriore specificata nell' avviso stesso, il valore delle merci da esso fornite sarà considerato essere il valore commerciale di vendita al minuto ".

11 L' autorizzazione per detto n . 3 veniva concessa mediante decisione del Consiglio 13 giugno 1985, n . 369, già ricordata, adottata secondo la procedura di approvazione tacita di cui all' art . 27, n . 4, della sesta direttiva .

12 In base a detta disposizione ed in seguito all' autorizzazione di cui sopra concessa al Regno Unito, i commissari adottavano nei confronti della Laughtons Photographs una decisione così redatta :

"A norma del § 3 dell' allegato IV del Value Added Tax Act del 1983, i Commissioners of Customs and Excise stabiliscono con la presente che a decorrere dall' 8 luglio 1985 il valore in base al quale viene riscossa l' imposta sul valore aggiunto su ciascuna cessione di beni soggetta ad imposta,

a) da voi effettuata a persone che non siano soggetti passivi ai sensi dell' art . 2 del Value Added Tax Act 1983,

b) effettuata a fini di vendita al minuto da parte di persone di cui sopra alla lett . a) o da altre persone,

sarà considerato essere il suo valore normale allo stadio della vendita al minuto ".

13 Una decisione di tenore identico veniva adottata il 5 luglio 1985 nei confronti della Direct Cosmetics .

14 Le imprese impugnavano queste decisioni dinanzi al London Value Added Tax Act Tribunal assumendo che le decisioni dei commissari erano invalide, poiché esulavano dall' ambito degli scopi contemplati dall' art . 27, n . 1, della sesta direttiva, mentre la decisione di autorizzazione del Consiglio in data 13 giugno 1985 era del pari fuori da detto ambito . Di conseguenza, essendo la deroga invalida, esse ritenevano che, in forza della norma generale di cui all' art . 11, lett . A, n . 1, sub a), della sesta direttiva, la quale a loro parere era direttamente efficace nell' ordinamento

inglese, esse dovevano pagare l' IVA solo sul valore della contropartita che avevano effettivamente ricevuto .

15 Dal canto loro i commissari hanno sostenuto che l' autorizzazione del Consiglio costituiva una deroga valida ed essi avevano legittimamente adottato il provvedimento speciale in questione . Essi hanno dedotto che, se un sistema di vendita inseriva come intermediari tra un' impresa e i consumatori persone esenti da imposta, era loro dovere far in modo che l' imposta potesse essere riscossa sull' intero valore della merce nella fase della vendita al minuto .

16 Il giudice ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali, identiche nelle due cause :

"1) Se un provvedimento, come quello contenuto nel § 3, allegato IV, del Value Added Tax Act 1983, rientri nei limiti stabiliti dall' art . 27, n . 1, della sesta direttiva, oppure ecceda quanto è strettamente necessario .

2) Se un provvedimento del genere che si applichi :

a) al contribuente che si ammette eserciti un' attività commerciale senza l' intenzione di evadere o di eludere l' imposta sul valore aggiunto e pratici un metodo di vendita dovuto esclusivamente a considerazioni di carattere commerciale;

b) al contribuente che si ammette eserciti un' attività commerciale senza l' intenzione di evadere o di eludere l' imposta sul valore aggiunto e pratici un metodo di vendita dovuto esclusivamente a considerazioni di carattere commerciale, benché possa avere, come risultato oggettivo, l' immunità da una parte dell' imposta;

c) ad alcuni contribuenti che vendono direttamente a rivenditori che non sono soggetti passivi, ma non ad altri che agiscono nello stesso modo,

rientri nella deroga consentita dall' art . 27, n . 1, della sesta direttiva oppure ecceda quanto è strettamente necessario .

3) Se detto provvedimento si possa applicare ai contribuenti le cui attività esulino dallo scopo perseguito dall' art . 27 della menzionata sesta direttiva o dai termini della domanda d' autorizzazione o dell' effettiva autorizzazione del Consiglio dei ministri .

4) Se la decisione d' autorizzazione del Consiglio dei ministri sia nulla o inefficace per motivi di natura sostanziale o procedurale, come il fatto che il Consiglio dei ministri o gli Stati membri non abbiano valutato il provvedimento né con riguardo ai criteri contemplati dall' art . 27 della sesta direttiva, né alla luce del principio di proporzionalità, né rispetto ai principi fondamentali della sesta direttiva, oppure non siano stati informati che il provvedimento non poteva essere valutato in tal modo .

5) Se la decisione d' autorizzazione del Consiglio dei ministri implichi che il singolo contribuente, come l' attrice nella causa principale, che si ammette eserciti un' attività commerciale senza l' intenzione di evadere o di eludere l' imposta sul valore aggiunto, non può pretendere di pagare l' imposta in conformità all' art . 11,

lett . A, n . 1, sub a), della sesta direttiva sull' imposta sul valore aggiunto " .

17 Per una più ampia esposizione dei fatti e del contesto giuridico della causa principale, nonché dello svolgimento del procedimento e delle osservazioni presentate alla Corte si fa richiamo alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono riportati in prosieguo solo nella misura necessaria per il ragionamento della Corte.

18 Con le questioni di cui sopra, il giudice nazionale vuole sapere in sostanza:

a) se l'art. 27, n. 1, della sesta direttiva consenta l'adozione di un provvedimento in deroga come quello in esame, quando il contribuente organizza la propria attività secondo determinate modalità senza alcuna intenzione di procurarsi un vantaggio fiscale, ma per ragioni d'ordine commerciale;

b) se l'art. 27, n. 1, già ricordato, consenta l'adozione di un provvedimento come quello in esame, non nei confronti di tutti i soggetti passivi che vendono a rivenditori esenti da imposta, ma solo nei confronti di taluni di essi;

c) se la decisione d'autorizzazione del Consiglio sia invalida per vizio di procedura;

d) se la decisione d'autorizzazione del Consiglio sia invalida per motivi sostanziali ed in particolare se il provvedimento autorizzato sia sproporzionato rispetto allo scopo perseguito dall'art. 27, n. 1, che consiste nell'evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

19 Le questioni sottoposte possono dunque riunirsi nel senso sopra indicato, per la soluzione che fornirà la Corte.

Sulla questione sub a)

20 La nozione di "evasione" fiscale figura all'art. 27, n. 1, della sesta direttiva in quanto nozione comunitaria; la sua definizione non è perciò lasciata alla discrezione degli Stati membri.

21 La lettera di detto art. 27, in tutte le versioni linguistiche, fa una distinzione tra la nozione di "evasione", che corrisponde ad un fenomeno puramente obiettivo, e quella di frode, che contiene un elemento intenzionale.

22 Questa distinzione trova conferma nella genesi di detta disposizione: mentre la seconda direttiva IVA (direttiva 288/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, GU 1967, pag. 66) si riferiva unicamente alla nozione di frode, la sesta direttiva menziona del pari la nozione di "evasione fiscale". Ciò significa che il legislatore ha voluto introdurre un aspetto nuovo rispetto alla preesistente nozione di frode fiscale. Questo aspetto consiste nella natura obiettiva inerente alla nozione di "evasione" fiscale, poiché l'intenzione del contribuente, che costituisce un aspetto essenziale della nozione di frode, non è necessaria come presupposto per l'esistenza di una "evasione".

23 L'interpretazione di cui sopra è conforme al principio al quale si informa il sistema dell'IVA, cioè l'eliminazione dei fattori che possono provocare distorsioni di concorrenza sul piano nazionale e comunitario e l'istituzione di un'imposta, il più possibile neutra, il cui campo d'applicazione comprenda tutti gli stadi di produzione e di distribuzione. Infatti, oltre al titolo della stessa direttiva, nel quale si parla di "base imponibile uniforme" dell'IVA, il secondo considerando di essa si riferisce ad una "base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie" e il nono considerando stabilisce che "la base imponibile dev'essere armonizzata affinché l'applicazione (...) dell'aliquota comunitaria conduca a risultati comparabili in tutti gli Stati membri". Ne consegue che il sistema dell'IVA considera soprattutto gli effetti obiettivi, indipendentemente dall'intenzione del contribuente.

24 Si deve quindi risolvere la prima questione dichiarando che l' art . 27, n . 1, della sesta direttiva consente l' adozione di un provvedimento in deroga alla norma fondamentale posta dall' art . 11, lett . A, n . 1, sub a), della sesta direttiva, nonché qualora le attività del contribuente si svolgano senza alcun proposito di procurarsi un vantaggio fiscale, ma per motivi di natura commerciale .

Sulla questione sub b)

25 A proposito di tale questione, è d' uopo osservare che le imprese che praticano metodi di vendita come quelli della Direct Cosmetics e della Laughtons Photographs non hanno tutti le stesse dimensioni nel settore commerciale e, soprattutto, non hanno tutti la stessa importanza sotto il profilo degli effetti dei loro metodi per l' applicazione del sistema dell' IVA .

26 Quindi, se l' attività commerciale di un' impresa consiste principalmente o in ampia misura nella vendita a dettaglianti non soggetti ad imposta, la mancata applicazione dei provvedimenti in deroga adottati onde evitare talune "evasioni" fiscali causerebbe perdite considerevoli e costanti di gettito fiscale e provocherebbe una distorsione della concorrenza . Diverso sarebbe invece il caso dell' impresa contribuente che effettui solo occasionalmente e in modo limitato vendite di beni a rivenditori non soggetti ad imposta .

27 Onde far fronte alle varie fattispecie economiche, l' art . 27, n . 1, lascia agli Stati membri un margine discrezionale per adeguare i provvedimenti in deroga allo scopo specifico per il quale vengono adottati . All' uopo, trattamenti diversi possono essere ammessi se sono giustificati da circostanze obiettive .

28 Si deve perciò risolvere la seconda questione dichiarando che l' art . 27, n . 1, della sesta direttiva consente l' adozione di un provvedimento in deroga, come quello sul quale verte la causa principale, che colpisca solo taluni soggetti tra quelli che effettuano vendite di beni a rivenditori esenti da imposta purché la differenza di trattamento che ne deriva sia giustificata da circostanze obiettive .

Sulla questione sub c)

29 Quanto al problema della validità della decisione 85/369 del Consiglio, che autorizza il provvedimento in deroga richiesto dal Regno Unito, per quel che riguarda il procedimento fissato dall' art . 27 della sesta direttiva, le attrici nella causa principale deducono vari mezzi . Esse sostengono anzitutto che l' autorizzazione non è stata chiesta per evitare "evasioni" fiscali, bensì frodi fiscali . Esse rilevano nella comunicazione inviata dal Regno Unito alla Commissione il 15 marzo 1985, ai sensi del n . 2 di detto art . 27, che non si tratterebbe di "tax avoidance", cioè di "evasione fiscale", ma di "tax evasion" cioè di frode fiscale . Esse aggiungono che la versione inglese della Gazzetta ufficiale del 31 luglio 1985, che pubblica la decisione del Consiglio di autorizzare il provvedimento in deroga chiesto dal Regno Unito, farebbe espresso riferimento alla "tax evasion", cioè alla frode fiscale .

30 E opportuno osservare che, dal contenuto della comunicazione di cui sopra, inviata il 15 marzo 1985 dal Regno Unito alla Commissione, emerge che il provvedimento richiesto era destinato ad ovviare alla mancata riscossione dell' IVA su talune somme a causa dei sistemi di vendita adottati da talune imprese, con conseguente sottrazione al fisco dell' IVA corrispondente al valore aggiunto pagato dal consumatore finale . In questa comunicazione è contenuta la frase seguente : "Benché dette imprese e detti dettaglianti non cerchino di sottrarsi all' imposta, la loro organizzazione commerciale fa sì che l' IVA sul valore aggiunto dal dettagliante non viene corrisposta ". Era quindi evidente che, indipendentemente dalla terminologia usata nella comunicazione, le ipotesi contemplate erano casi di "evasione" fiscale e non di frode .

31 La versione francese, nonché la maggior parte delle altre versioni linguistiche della Gazzetta Ufficiale, già ricordata, che pubblica la decisione tacita del Consiglio, parlavano di "evasione fiscale". Nonostante il fatto che la versione inglese della stessa Gazzetta ufficiale contenga l'espressione "tax evasion", termine che corrisponde a frode fiscale, questo errore, che ricompare anche nelle versioni greca e olandese, non è tale da modificare il senso e lo spirito del provvedimento nel suo complesso. L'errore d'altra parte è stato eliminato dal corrigendum pubblicato dal Consiglio nella Gazzetta ufficiale, versione inglese, del 7 aprile 1987 (GU L 93, pag. 17).

32 In base a quanto precede, l'errore di cui sopra non può quindi causare la nullità della stessa autorizzazione.

33 La questione sollevata dal giudice nazionale pone inoltre in dubbio la validità dell'autorizzazione, in quanto il Consiglio o gli Stati membri non avrebbero potuto valutare il provvedimento richiesto alla luce dei criteri enunciati dall'art. 27, già ricordato, del principio di proporzionalità e dei principi fondamentali della sesta direttiva, nonché per il fatto che non sarebbero stati informati che il provvedimento poteva dar luogo ad una siffatta valutazione.

34 Le attrici nella causa principale deducono a questo proposito che l'autorizzazione non può ritenersi legittimamente rilasciata secondo il procedimento dell'approvazione tacita, dato che la necessaria valutazione dei dati essenziali del problema non ha potuto effettuarsi; in ogni caso, la stessa procedura d'applicazione tacita non sarebbe stata rispettata, dato che la Commissione, nel documento del 12 aprile 1985, indirizzato agli altri Stati membri, ai sensi del n. 3, dell'art. 27, summenzionato, non avrebbe attirato la loro attenzione, come aveva chiesto la Direct Cosmetics, nella lettera del 12 marzo 1985, sui problemi derivanti dal provvedimento richiesto.

35 È opportuno osservare a questo proposito che la disposizione summenzionata, la quale determina il procedimento di approvazione tacita di un provvedimento in deroga chiesto da uno Stato membro, non contempla eccezioni in un'ipotesi come quella in esame. D'altro canto, la Commissione non era tenuta, a norma delle vigenti disposizioni, ad attirare l'attenzione degli Stati membri su eventuali problemi inerenti alla fattispecie e in ogni caso non vi era obbligata per il fatto che una delle imprese interessate lo avesse chiesto.

36 Inoltre, la comunicazione di cui sopra, inviata dal Regno Unito alla Commissione, faceva adeguato richiamo alle esigenze alle quali doveva rispondere il provvedimento richiesto e conteneva i dati essenziali per identificare lo scopo perseguito. Spettava perciò a ciascuno Stato membro valutare l'entità degli eventuali problemi causati dalla fattispecie nonché la legittimità e l'opportunità del provvedimento in deroga chiesto dal Regno Unito.

37 E quindi d'uopo constatare che l'esame della questione sollevata non ha messo in luce vizi di procedura atti ad inficiare la validità della decisione del Consiglio che autorizza il provvedimento in deroga chiesto dal Regno Unito.

Sulla questione sub d)

38 Le attrici nella causa principale assumono in primo luogo che l'autorizzazione concessa al Regno Unito è invalida in quanto la scelta della deroga ai principi fondamentali della sesta direttiva, effettuata in forza dell'art. 27, n. 1, già ricordato, per porre rimedio ad eventuali "evasioni" fiscali, è sproporzionata rispetto allo scopo perseguito.

39 Infatti, lo scopo di cui sopra, secondo le attrici nella causa principale, potrebbe essere raggiunto vuoi mediante l'applicazione dell'art. 4, n. 4, della sesta direttiva, che dà facoltà a ciascuno Stato membro di considerare come un unico soggetto persone stabilite nel suo territorio le quali, benché indipendenti sotto il profilo giuridico, abbiano stretti vincoli reciproci sul piano

finanziario, economico ed organizzativo, vuoi mediante applicazione dell' art . 24 della sesta direttiva, che dà agli Stati membri facoltà di applicare alle piccole imprese modalità semplificate di commisurazione e di riscossione dell' imposta .

40 Questa tesi può non tener conto del fatto che l' art . 4, n . 4, già ricordato, contempla la situazione nella quale un "vincolo stretto" esiste tra varie persone che effettuano operazioni soggette ad imposta, mentre per l' appunto detto vincolo nella fattispecie non sussiste .

41 Quanto all' art . 24, summenzionato, esso attribuisce agli Stati membri un ampio potere discrezionale per stabilire se - e in che modo - si debbono istituire regimi forfettari, o altre modalità semplificate di commisurazione o di riscossione dell' imposta per le piccole imprese; il fatto che uno Stato membro, per ragioni sue particolari, non si sia valso di detta facoltà non può quindi considerarsi un motivo che impedisca di chiedere l' autorizzazione ad istituire provvedimenti in deroga ai sensi dell' art . 27 della stessa direttiva .

42 Le attrici nella causa principale, per dimostrare l' invalidità della decisione del Consiglio, sostengono poi che l' autorizzazione concessa al Regno Unito è molto ampia e costituisce in realtà una nuova autorizzazione, eccessiva ed inutile, rilasciata in bianco ai commissari .

43 Più precisamente, secondo la dichiarazione del governo del Regno Unito contenuta nella ricordata comunicazione del 15 marzo 1985, inviata alla Commissione, il provvedimento richiesto era destinato ad applicarsi soltanto ad imprese "di rilevanti dimensioni"; ciò costituirebbe, secondo le attrici nella causa principale, una nozione vaga, che attribuisce ai commissari poteri troppo ampi .

44 Quest' argomento non può essere accolto . Infatti, la comunicazione sopra ricordata contiene sufficienti precisazioni circa la definizione del campo d' applicazione del provvedimento in deroga richiesto, pur lasciando alle competenti autorità la latitudine necessaria per valersi di detto provvedimento nei casi in cui la sua applicazione apparisse opportuna .

45 Le attrici nella causa principale in terzo luogo svolgono l' argomento secondo il quale il provvedimento di cui trattasi sarebbe discriminatorio nei loro confronti e favorirebbe le piccole imprese ai sensi dell' art . 24, summenzionato, della sesta direttiva, le quali traggono vantaggio dall' applicazione del provvedimento in deroga in esame, poiché sono esenti, pur riscuotendo l' imposta dal consumatore finale .

46 Quest' argomento non può essere accolto . Detto articolo 24, che riguarda il regime speciale di tassazione per le piccole imprese, ha uno scopo molto diverso, che rende impossibile il confronto con la presente situazione .

47 Le attrici nella causa principale sostengono poi che il provvedimento in deroga implica la tassazione di somme che il contribuente non ha mai incassato; questo effetto del provvedimento altererebbe la concorrenza, esulerebbe dagli scopi dell' art . 27 già ricordato e - in ogni caso - renderebbe il provvedimento sproporzionato rispetto allo scopo perseguito .

48 E opportuno rilevare a questo proposito che lo scopo del provvedimento in esame è quello di evitare la perdita sistematica di gettito fiscale, conseguente ad un particolare metodo di vendita, seguito costantemente da imprese di una certa entità . Dato questo scopo non si può perciò sostenere che esso sia sproporzionato rispetto allo scopo perseguito .

49 Quanto all' argomento relativo alla presunta distorsione della concorrenza causata dal provvedimento in esame, si deve osservare che proprio l' inesistenza di siffatto provvedimento causerebbe il persistere di una distorsione della concorrenza a danno delle imprese il cui sistema di vendita è organizzato in modo diverso . Quest' argomento non può dunque essere accolto .

50 Le attrici nella causa principale assumono infine che l' autorizzazione concessa al Regno Unito non definisce chiaramente l' imponibile nel regime di deroga . Infatti, la nozione di valore normale assunta come base dell' imposta in questo regime sarebbe talmente vaga che non potrebbe costituire una base precisa ed offrirebbe così la possibilità di applicazione arbitraria .

51 E opportuno osservare a questo proposito che la nozione di valore normale assunta come base dell' imposta nel regime di deroga autorizzato va interpretata nel contesto dell' art . 27 della sesta direttiva, in forza del quale è stata concessa l' autorizzazione di detto provvedimento .

52 Orbene, è essenziale a questo proposito il fatto che detto articolo precisi, alla fine del n . 1, che "le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell' imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull' importo dell' imposta da versare allo stadio del consumo finale " . Questa disposizione, conforme al principio fondamentale della sesta direttiva come è stato esposto a proposito della prima questione, è pure valido per quel che riguarda i provvedimenti destinati ad evitare talune frodi o "evasioni" fiscali, a proposito delle quali la Corte ha sottolineato che essi non possono derogare all' osservanza dell' imponibile dell' IVA contemplato dall' art . 11, se non nella misura strettamente necessaria per raggiungere questo scopo (sentenza 10 aprile 1984, Commissione/Belgio, causa 324/82, Racc . 1984, pag . 1861 e sentenza 13 febbraio 1985, già ricordata) .

53 In considerazione di quanto precede, il valore normale ai sensi del regime di deroga in esame va inteso come il valore più vicino possibile al valore commerciale nella fase della vendita al minuto, cioè al prezzo effettivamente pagato dal consumatore finale . Questa interpretazione è corroborata dall' art . 11, lett . A, n . 1, sub d), della sesta direttiva, che si richiama alla nozione di valore normale in fatto di prestazioni di servizi e dalla lett . B, n . 1, sub b), dello stesso articolo, che si riferisce al valore normale in caso di importazione di beni, se il prezzo manca o se il prezzo pagato o da pagare non costituisce la sola contropartita del bene importato . Di conseguenza, la nozione di valore normale non è vaga o imprecisa .

54 Si deve quindi constatare che l' esame della questione sollevata non ha messo in luce elementi inerenti al contenuto dell' autorizzazione atti ad inficiare la validità della decisione del Consiglio che autorizza il provvedimento in deroga chiesto dal Regno Unito .

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

55 Le spese sostenute dal governo del Regno Unito, dal governo della Repubblica federale di Germania, dal Consiglio delle Comunità europee e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, sono irripetibili . Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del merito, al quale spetta quindi statuire sulle spese .

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunziandosi sulle questioni ad essa sottoposte dal London Value Added Tax Tribunal, con ordinanze del 15 maggio 1986, dichiara :

1) L' art . 27, n . 1, della sesta direttiva consente l' adozione di un provvedimento in deroga alla norma fondamentale posta dall' art . 11, lett . A, n . 1, sub a), della sesta direttiva, nonché qualora le attività del contribuente si svolgano senza alcun proposito di procurarsi un vantaggio fiscale, ma per motivi di natura commerciale .

2) L' art . 27, n . 1, della sesta direttiva consente l' adozione di un provvedimento in deroga, come quello sul quale verte la causa principale, che colpisca solo taluni soggetti tra quelli che effettuano vendite di beni a rivenditori esenti da imposta purché la differenza di trattamento che ne deriva sia giustificata da circostanze obiettive .

3) L' esame della questione sollevata non ha messo in luce elementi inerenti al contenuto dell' autorizzazione atti ad inficiare la validità della decisione del Consiglio che autorizza il provvedimento in deroga chiesto dal Regno Unito .