

benché non abbia definito la nozione d'imprenditore altrimenti che con la formula «chiunque eserciti un'attività economica in modo indipendente».

Kutscher

Mertens de Wilmars

Mackenzie Stuart

Pescatore

Sørensen

O'Keeffe

Touffait

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 12 giugno 1979.

Il cancelliere

Il presidente

A. Van Houtte

H. Kutscher

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GERHARD REISCHL DELL'8 MAGGIO 1979¹

*Signor Presidente,
signori Giudici,*

L'11 aprile 1967 il Consiglio, basandosi sugli artt. 99 e 100 del Trattato CEE, adottava la prima e la seconda direttiva «in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata - Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto» (direttive nn. 67/227/CEE e 67/228/CEE, GU n. 71 del 14. 4. 1967, pagg. 1301 e 1303). In forza di tali direttive dovevano essere aboliti i sistemi di imposta cumulativa a cascata e nel più breve termine, e comunque non oltre il 1° gennaio 1970, si doveva istituire un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, valido per tutti gli Stati membri; questo termine veniva poi differito, con la terza direttiva in materia d'IVA, al 1° gennaio 1972.

In attuazione della seconda direttiva, il 28 giugno 1968 il Regno dei Paesi Bassi emanava una legge, relativa alla sostituzione dell'allora vigente imposta sull'entrata col sistema di imposta sul valore aggiunto, la quale entrava in vigore il 1° gennaio 1969 (Wet op de Omzetbelasting 1968, Staatsblad 329).

Tra le parti nei procedimenti principali, che sono all'origine delle presenti cause riunite, è controverso se la nozione di imprenditore, come soggetto passivo d'imposta, usata in tale legge, concordi con la seconda direttiva del Consiglio, relativa all'armonizzazione delle imposte sull'entrata, che all'art. 4 stabilisce:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque compia, in modo indipendente ed

¹ — Traduzione dal tedesco.

abituale, con o senza scopo di lucro, atti relativi alle attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi».

L'espressione «in modo indipendente» viene, fra l'altro, precisata nell'Allegato A, n. 2, (ad articolo 4) nei seguenti termini:

«Scopo dell'espressione "in modo indipendente" è soprattutto di sottrarre all'imposizione i dipendenti vincolati al loro datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato. Inoltre tale espressione consente a ciascuno Stato membro di non considerare come soggetti passivi distinti, bensì come un unico soggetto passivo, le persone che, pur giuridicamente indipendenti, sono organicamente vincolate tra loro da rapporti economici, finanziari ed organizzativi. Lo Stato membro che intende adottare tale regime procede alla consultazione di cui all'art. 16».

L'art. 16 recita:

«Nei casi in cui, in virtù delle disposizioni della presente direttiva, uno Stato membro debba procedere a consultazioni, si rivolge alla Commissione in tempo utile e ai fini dell'applicazione dell'art. 102 del Trattato».

In conformità al suddetto art. 4, l'art. 7, n. 1, della Legge olandese del 1968, relativa all'imposta sull'entrata precisa:

«È imprenditore [e per conseguenza soggetto passivo d'imposta] chiunque eserciti un'impresa in modo autonomo».

Dai lavori preparatori della legge relativa all'imposta sull'entrata del 1968 risulta tuttavia che il legislatore olandese non ha voluto dare all'espressione imprenditore alcun altro senso se non quello che ad esso fino ad allora si era dato secondo la

prassi fiscale, in base alla giurisprudenza ed alla dottrina. Quindi, poteva rientrare in tale nozione anche un gruppo di persone aventi ciascuna personalità giuridica distinta, ma mutualmente collegate l'una con l'altra sotto l'aspetto finanziario, economico ed organizzativo. Questa costruzione della cosiddetta unità fiscale è oggetto delle due controversie che hanno portato ai precedenti pregiudiziali.

Nella causa 181/78 (*Ketelhandel P. van Paassen BV contro Staatssecretaris van Financiën*) gli antefatti sono i seguenti:

La *Besloten Vennootschap met beperkte Aansprakelijkheid Ketelhandel P. van Paassen BV* (società a responsabilità limitata), attrice nella causa principale, esercita il commercio di caldaie. Tramite la propria affiliata *SKS Siller en Jamart NV*, di cui è l'unica azionista, essa era anche in possesso dell'intero capitale azionario della *NV Circula*, con sede in *Stiens*, che sino al suo fallimento, nel 1972, produceva caldaie per riscaldamento e le forniva all'interessata, addebitandole la relativa imposta sul valore aggiunto.

Nei mesi di settembre-ottobre 1971, l'attrice detraeva tale imposta, ai sensi degli artt. 15 e 2 della legge del 1968, considerandola già pagata. La *NV Circula* non aveva però versato l'imposta generale sull'entrata addebitata all'attrice nel 1971, prima del suo fallimento.

L'*Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, convenuto nella causa principale, esigeva il pagamento dell'imposta detratta perché a suo parere le due società andavano considerate come un'unità fiscale, con la conseguenza che per le forniture non era dovuta alcuna imposta sull'entrata e l'importo calcolato a questo riguardo dalla *Circula* era stato indebitamente detratto. Nell'opposizione a questo provvedimento l'attrice sosteneva che nel 1971, essa non controllava, sotto il

profilo finanziario, organizzativo ed economico, la Circola in modo tale che le due imprese dovessero essere considerate come una *sola* impresa, ai sensi dell'art. 7, 1° comma, della legge. Poiché l'Ispettore riduceva la sua pretesa — l'importo ancora in discussione ammonta a 44 034,01 fiorini — ma per il resto respingeva il reclamo, la van Paassen adiva la Tariefcommissie che, con provvedimento 1° febbraio 1977, convalidava la decisione dell'Ispettore.

L'attrice proponeva allora ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlande, il quale con sentenza 6 settembre 1978 ha sospeso il procedimento ed ha chiesto a questa Corte di pronunziarsi in via pregiudiziale su quattro questioni vertenti sull'interpretazione della seconda direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle imposte sull'entrata:

«1. Se uno Stato membro abbia istituito una disciplina ai sensi dell'Allegato A, 2, ad articolo 4, della seconda direttiva, qualora abbia stabilito mediante una legge che l'imposta generale sull'entrata va riscossa, fra l'altro, in considerazione delle forniture di merci e di servizi prestate da imprenditori e quella legge definisca poi l'imprenditore semplicemente come "chi esercita un'impresa in modo autonomo", allorché in base ai lavori preparatori della legge stessa si deve ritenere che la nozione di imprenditore comprenda altresì un gruppo di persone, aventi ciascuna personalità giuridica distinta, ma mutualmente collegate l'una con l'altra sotto l'aspetto finanziario, economico e organizzativo.

2. In caso di soluzione negativa della 1ª questione: se nondimeno il giudice nazionale, nell'applicare tale legge, possa interpretare la nozione di imprenditore nel senso suindicato, come la intende il legislatore nazionale.

3. In caso di soluzione affermativa della 1ª questione: se i Paesi Bassi abbiano proceduto alle consultazioni di cui all'allegato A, 2, ad articolo 4, della seconda direttiva.

4. In caso di soluzione negativa della 3ª questione: quali conseguenze il giudice nazionale debba trarre dalla mancata consultazione. Se egli possa, nell'applicare la legge, interpretare la nozione d'imprenditore nel senso suindicato, come la intende il legislatore nazionale».

Nella causa 229/78 (Minister van Financiën gegen Denkavit Dienstbeteon BV) gli antefatti sono i seguenti:

La Besloten Vennootschap Denkavit Dienstbeteon BV, (società a responsabilità limitata), che esercita fra l'altro il commercio del bestiame, si occupava negli anni 1973-1974 principalmente dell'acquisto e della vendita di vitelli per conto della ditta Denkavit Nederland BV impresa avente la stessa sede della prima e che esercita la propria attività nel settore della produzione della vendita di latte per vitelli ed inoltre dell'allevamento di vitelli. Le quote di capitale delle due società sono nelle mani degli stessi soci. Le due società sono dirette dalle stesse persone.

La collaborazione fra le due società implica che la Denkavit Dienstbeteon BV in qualità di commissionaria, acquista in nome proprio, ma per conto della Denkavit Nederland BV, vitelli di latte, che sono destinati alla sua azienda di allevamento di vitelli. Essa vende a terzi, sempre in qualità di commissionaria, vitelli ingrassati dalla Denkavit Nederland BV.

Considerandosi, a norma dell'art. 3, 5° comma, della legge del 1968, un imprenditore autonomo nella sua qualità di commissionaria, essa pagava sulle vendite di

vitelli di latte alla Denkavit Nederland BV e di vitelli ingrassati a terzi, l'imposta generale sull'entrata secondo l'aliquota del 4 % sul fatturato netto d'imposta, quindi del 3,85 % sul prezzo di vendita lordo. D'altra parte, per gli acquisti di vitelli di latte presso terzi e di vitelli d'allevamento presso la Denkavit Nederland BV, basandosi sull'art. 15 della legge del 1968 essa detraeva l'imposta inclusa nel prezzo d'acquisto secondo l'aliquota del 4,25 %. Nella sua dichiarazione d'imposta sull'entrata essa chiedeva ed otteneva, perciò, il rimborso dell'imposta nella misura della differenza tra il 4,25 % ed il 3,85 % dei prezzi praticati nelle operazioni di acquisto e di vendita, a suo avviso pagata in eccesso.

L'Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Amersfoort, ritenendo che la Denkavit Dienstbetoen BV non fosse un imprenditore ai sensi della legge del 1968 e che essa non potesse essere considerata una commissionaria ai sensi dell'art. 3, 5° comma di tale legge, esigeva, per il periodo 1973-1974, il pagamento di 655 707 fiorini, somma che manteneva ferma, con provvedimento 24 giugno 1976, dopo il reclamo presentato dalla Denkavit Dienstbetoen BV. Questa impugnava tale provvedimento avanti la Corte d'appello di Amsterdam, la quale, con sentenza 5 ottobre 1977, accoglieva la sua domanda.

Avverso questa pronunzia il Ministro delle finanze proponeva ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlande, il quale con sentenza 11 ottobre 1978 ha sospeso il procedimento ed ha chiesto a questa Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, di pronunziarsi in via pregiudiziale sulle medesime quattro questioni già formulate nella causa 181/78.

I — Prima di occuparmi dell'esame di tali questioni ritengo opportuno far alcune premesse quanto alla *ricevibilità* della domanda di pronunzia pregiudiziale.

1. Nei procedimenti principali si tratta manifestamente della questione se la nozione d'imprenditore come soggetto passivo d'imposta, ai sensi della legge olandese sull'imposta sull'entrata, sia compatibile con le corrispondenti disposizioni della seconda direttiva del Consiglio in materia d'imposta sul valore aggiunto. La peculiarità dei casi sta in ciò che l'art. 7 della legge olandese, che è stata emanata in attuazione della suddetta direttiva, è compatibile con l'art. 4 di questa solo secondo la lettera, non già nella sua applicazione pratica. Secondo la giurisprudenza e la dottrina olandesi vengono cioè considerate tradizionalmente come un *unico* imprenditore, soggetto passivo d'imposta, anche persone aventi ciascuna personalità giuridica distinta, ma collegate fra loro sotto gli aspetti finanziario, economico ed organizzativo. Questa figura giuridica della cosiddetta «unità fiscale», secondo l'intento del legislatore olandese, doveva essere mantenuta pure nella legge del 1968, senza che questo risultasse peraltro dalla legge, come è accaduto ad esempio nella legge tedesca in materia d'imposta sull'entrata che menziona espressamente la *Organgesellschaft* (società organica).

La seconda direttiva in materia d'imposta sull'entrata consente nell'Allegato A, n. 2 (ad articolo 4) l'adozione di un regime del genere e prescrive solo che in tal caso si deve procedere alle consultazioni di cui all'art. 16. Questo regime di diritto comunitario è oggetto della prima e della terza questione sollevate dal giudice proponente.

A questo proposito è quasi superfluo rilevare che, nell'ambito di un procedimento pregiudiziale ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, le questioni di fatto sono inammissibili (cfr. causa 51/74, P. J. van der Hulst's Zonen c/Produktschap voor Siergewassen, sentenza 23 gennaio 1975, Racc. 1975, pag. 79) e che nell'ambito di un procedimento del genere questa Corte non è nemmeno competente ad interpretare norme di diritto interno, né a pronunciarsi sulla loro eventuale incompatibilità col diritto comunitario. Tuttavia, nell'interpretare il diritto comunitario essa può fornire al giudice nazionale gli elementi che gli consentiranno di definire la lite dinanzi ad esso pendente, in particolare quanto all'incompatibilità fra norme nazionali e norme comunitarie o d'interpretare la legge interna d'attuazione di una direttiva in senso conforme al diritto comunitario (cfr. causa 38/77, Enka BV c/ Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Arnhem, sentenza 23 novembre 1977, Racc. 1977, pag. 2203; causa 111/75, Impresa Costruzioni comm. Quirino Mazzalai C/Ferrovia del Renon, sentenza 20 maggio 1976, Racc. 1976, pag. 657).

La prima questione va quindi intesa nel senso che il giudice proponente vuole accertare se l'Allegato A, n. 2 (ad articolo 4) della seconda direttiva consenta solo l'istituzione di una unità fiscale d'impresa che trovi espressione nel testo di legge ovvero questo intento del legislatore si possa desumere semplicemente dai lavori preparatori.

La terza questione è diretta, stando al suo tenore, all'accertamento di un pro-

blema di fatto e quindi, come sostiene soprattutto il Governo tedesco, è a rigore inammissibile. A mio parere, per il giudice proponente, non si tratta però di accertare se il Governo olandese abbia provveduto in qualche modo ad adempiere l'obbligo di consultazione imposto dalla seconda direttiva, bensì se i provvedimenti adottati all'uopo dal Governo olandese possiedano i requisiti prescritti dall'Allegato A, n. 2, 4° comma, della seconda direttiva per la consultazione a norma dell'art. 16 della stessa. A mio parere, non vi è nulla da obiettare in merito a questa interpretazione della questione.

2. Un'ulteriore obiezione, di cui è del pari opportuno occuparsi in via preliminare, viene mossa dal Governo dei Paesi Bassi e dal Governo federale tedesco. Ambedue i Governi richiamano l'attenzione sul fatto che il sistema di imposta sul valore aggiunto descritto più dettagliatamente nella seconda direttiva doveva essere istituito solo il 1° gennaio 1972 e si chiedono perciò se gli Stati membri, prima di tale data, fossero tenuti ad osservare la direttiva. Essi rilevano inoltre che nella causa 181/78 la tassazione che costituisce oggetto del procedimento principale era avvenuta già nel 1971 e al momento dell'entrata in vigore della suddetta direttiva era già conclusa.

Queste obiezioni concernono manifestamente il problema della rilevanza di una pronunzia della Corte in materia, quindi la questione del se l'interpretazione della direttiva di cui trattasi possa essere pertinente in casi come quello di specie. A mio parere — e lo dico subito — non

può sussistere alcun dubbio in proposito. Come ben sapete, l'11 aprile 1967 il Consiglio ha adottato la prima e la seconda direttiva in materia d'imposta sul valore aggiunto. La prima direttiva dispone che gli Stati sostituiscono il loro sistema d'imposta sull'entrata con il descritto sistema d'imposta sul valore aggiunto. La seconda direttiva del Consiglio disciplina, in stretta connessione con la prima, la struttura e le modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Ambedue le direttive sono state poco dopo pubblicate nella Gazzetta ufficiale delle Comunità e notificate agli Stati membri. Con questa notifica esse hanno conseguito la loro efficacia ai sensi dell'art. 191, 2° comma.

Da questa data d'entrata in vigore si deve tener distinta la data, indicata nella prima direttiva, in cui le direttive avrebbero dovuto, al più tardi, trovare attuazione nel diritto nazionale. L'art. 1, 2° comma, della prima direttiva dice in proposito:

«In ciascuno Stato membro la legge che effettua tale sostituzione sarà promulgata nei più brevi termini, per poter entrare in vigore ad una data che sarà stabilita da ciascuno Stato membro tenendo conto della situazione congiunturale, ma che non sarà posteriore al 1° gennaio 1970».

Tale data con la terza direttiva è stata deferita al 1° gennaio 1972.

Questo termine per l'entrata in vigore delle rispettive leggi nazionali relative all'imposta sull'entrata non cambia però nulla al fatto che i principi e le modalità del sistema d'imposta sul valore aggiunto di cui alle direttive del Consiglio già in considerazione del loro scopo — che consiste nel creare l'uniformità più ampia possibile delle norme da istituire in materia d'IVA — sin dall'entrata in vigore

delle direttive, quindi proprio nel periodo di elaborazione delle leggi in materia, dovevano essere vincolanti per gli Stati membri. La loro interpretazione è quindi rilevante anche ai fini dei procedimenti principali.

II — Ciò premesso quanto alle ricevibilità, posso ora occuparmi delle questioni vere e proprie.

1. Quanto alla *prima questione*, le società sostengono che non si può procedere all'interpretazione della legge del 1968 basandosi sulla nozione di imprenditore di cui alla vecchia legge olandese, bensì unicamente attenendosi alla direttiva, dato il carattere vincolante di questa. Ora, dall'art. 4 della seconda direttiva si desume il principio di base che qualsiasi imprenditore è, in linea di massima, soggetto passivo d'imposta. Solo dando attuazione alla speciale disposizione derogatoria di cui al n. 2, dell'Allegato A, uno Stato membro può istituire il regime della «unità fiscale». Dall'efficacia vincolante della direttiva nei confronti degli Stati membri e da questo rapporto regola/eccezione le società deducono poi che uno Stato membro può considerare che persone aventi ciascuna personalità giuridica distinta, ma reciprocamente collegate sotto l'aspetto finanziario, economico ed organizzativo, costituiscono un'*unica* impresa soggetto passivo d'imposta soltanto qualora esso abbia formalmente stabilito di adottare un siffatto regime, abbia proceduto alla consultazione di cui all'art. 16, la Commissione non abbia formulato obiezioni quanto all'adozione del regime proposto e lo Stato membro abbia, infine, espressamente istituito il regime in parola. Dalla mancanza di un regime espresso come quello della «Organgesellschaft» si può desumere che non è stato in realtà adottato alcun regime ai sensi dell'Allegato A, n. 2, della direttiva. Inoltre, al fatto che non si sia

proceduto alla prescritta consultazione consegue necessariamente che, sul piano giuridico, non si è avuta nemmeno l'intenzione di adottare un regime di unità fiscale.

Questi due ultimi argomenti non sono, a mio parere, convincenti. Anzitutto da una mancata od incompleta consultazione non si può trarre la conclusione che non vi sia stata neppure l'intenzione di adottare la figura giuridica dell'«unità fiscale». Inoltre ci è stato detto dallo Hoge Raad, il quale si basa sui lavori preparatori della legge, che il legislatore olandese aveva certo l'intenzione di mantenere l'unità fiscale anche nella legge del 1968. Questa constatazione è vincolante per la Corte di giustizia giacché essa, nell'ambito del procedimento pregiudiziale, non è competente ad interpretare il diritto nazionale.

Nemmeno dalla lettera o dallo spirito delle disposizioni mi è dato di desumere alcun elemento atto a confermare quanto sostenuto dalle società in merito al rapporto regola/eccezione. Dalla lettera si desume che l'adozione di un regime del genere non deve né essere formalmente contemplata né espressamente ammessa. A mio parere, inoltre, l'art. 4 della direttiva non si trova in un rapporto regola/eccezione col n. 2, dell'Allegato A. Come si desume dalla motivazione della seconda direttiva, il Consiglio ha ritenuto opportuno emanare un numero piuttosto cospicuo di disposizioni particolare con interpretazioni, deroghe e talune dettagliate modalità d'applicazione, le quali figurano nel summenzionato Allegato A e formano parte integrante della direttiva stessa. In particolare, occorre tener conto del fatto che le espressioni che richiedono un'interpretazione, come ad esempio la locuzione «in modo indipendente», le quali sono contemplate nel diritto comunitario, non dovevano essere

soggette ad interpretazione da parte degli Stati membri, onde garantire l'uniforme applicazione del sistema d'imposta sul valore aggiunto. Il Consiglio si vedeva perciò indotto a stabilire al n. 2 dell'Allegato A, come criterio *interpretativo* che gli Stati membri, nel determinare chi sia soggetto passivo, possono basarsi, oltre che sull'autonomia di diritto, anche sull'autonomia di fatto. Con tale criterio interpretativo, che costituisce parte integrante della direttiva e quindi partecipa del suo carattere vincolante, viene in realtà attribuito agli Stati membri un ampio margine discrezionale sul quale richiamano l'attenzione tanto la Commissione ed il Governo olandese quanto il Governo della Repubblica federale di Germania. Quindi nemmeno dallo spirito della direttiva si può desumere che per l'adozione di un siffatto regime occorra pur sempre un atto formale. Per l'adozione dell'«unità fiscale d'impresa» ai sensi dell'Allegato A, n. 2, deve invece bastare che il legislatore abbia chiaramente manifestato l'intenzione di istituire una figura giuridica del genere.

2. Giacché la prima questione va in definitiva risolta affermativamente, non ritengo necessario occuparmi della *seconda*.

3. Posso quindi occuparmi della *terza questione*, relativa al contenuto ed alla portata delle consultazioni prescritte dall'art. 16 della seconda direttiva in materia d'IVA.

Anzitutto devo fare un'osservazione sul carattere cogente del procedimento di consultazione di cui all'art. 16 della seconda direttiva. Mi vedo indotto a ciò

dal fatto che la Commissione ritiene che il suddetto articolo non sia formulato in modo molto chiaro per quanto riguarda l'obbligo di consultazione nel caso dello Stato membro che non istituisca espressamente un regime di unità fiscale, bensì mantenga in vigore un regime tradizionale già esistente, e perciò in tale ipotesi possa esser messo in dubbio il carattere obbligatorio del procedimento di consultazione.

Contro questa tesi milita tuttavia già la lettera dell'allegato A, nn. 2, della direttiva. Quando vi si parla dell'intenzione di adottare un regime, naturalmente ci si riferisce all'emanazione di una legge nazionale adottata in attuazione della direttiva.

Se con una legge del genere s'intende istituire l'unità fiscale d'impresa, si tratta sempre dell'intenzione di adottare un siffatto regime, indipendentemente dal se esso sia già esistito o no. Da ciò deriva che la consultazione di cui all'art. 16 è prescritta in modo cogente, qualora s'intenda adottare un regime del genere con la legge che pone in atto la direttiva.

Come ci è stato detto, la Rappresentanza permanente del Regno dei Paesi Bassi presso la Comunità economica europea informava con tre lettere la Commissione del progetto di legge, richiamandosi in modo generico alla direttiva relativa all'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia d'imposte sull'entrata. Insieme al progetto di legge venivano trasmessi anche i lavori preparatori. Solo nell'ultima lettera, cui veniva allegata la legge relativa all'imposta sull'entrata, già pubblicata nella Gazzetta ufficiale, si faceva generica menzione del suddetto procedimento di consultazione

con indicazione dell'articolo che lo prescrive. In nessuna delle tre lettere si trova un riferimento all'istituzione dell'unità fiscale, che, come abbiamo visto, non risulta dal testo.

Le società e la Commissione mettono quindi in dubbio — a mio parere, a buon diritto — che tale informazione possieda i requisiti che l'Allegato A, n. 2, della seconda direttiva stabilisce per la consultazione ai sensi dell'art. 16 della direttiva stessa.

Anche volendo ammettere col Governo olandese e con quello tedesco che la prescritta consultazione non è soggetta ad alcun particolare vincolo di forma, è tuttavia innegabile che il contenuto e la portata della consultazione stessa siano strettamente connessi al suo scopo.

Ora, scopo della consultazione, ai sensi dell'art. 16 della direttiva, può essere solo quello d'informare la Commissione dell'adozione di un determinato regime e di consentirle di controllare se questo esorbiti dal margine di discrezionalità attribuito agli Stati membri e quindi alteri le condizioni di concorrenza tra gli stessi Stati, come pure ostacoli una successiva armonizzazione. Questo scopo, a mio parere, si manifesta anche col richiamo all'art. 102 del Trattato CEE. L'art. 16 dovrebbe quindi solo garantire che la Commissione, in considerazione del pericolo di una distorsione concorrenziale, possa eventualmente promuovere il procedimento ex articolo 102 del Trattato. Dal carattere preventivo di quest'ultima disposizione consegue che, in linea di massima, si deve procedere alle consultazioni prima dell'adozione del regime di cui trattasi, il che si può del resto desumere anche dal tenore dell'Allegato A, n. 2, il quale stabilisce che lo Stato membro

che *intenda* adottare un siffatto regime deve procedere alla consultazione.

l'incidenza della violazione degli obblighi di consultazione sull'efficacia del diritto nazionale.

Affinché la Commissione possa svolgere il suo compito, è però necessario che lo Stato di cui trattasi per lo meno indichi nel progetto di legge la disposizione della direttiva che prescrive la consultazione, le norme comunitarie alle quali il progetto deroga e la deroga stessa. Ciò è particolarmente necessario qualora il testo del progetto di legge secondo la lettera concordi perfettamente con la disposizione comunitaria, ma se ne discosti quanto al contenuto.

Ora il Governo olandese — come possiamo desumere dagli atti — solo nella lettera 16 luglio 1968, con la quale trasmetteva la legge già stampata nella Gazzetta ufficiale, ha espressamente indicato che si trattava di una consultazione nel senso della seconda direttiva e ha nel contempo menzionato una serie di articoli a proposito dei quali si doveva procedere a consultazione. È degno di nota che non vengono menzionati né l'art. 7 di cui trattasi della legge olandese né le afferenti disposizioni della direttiva.

Ritengo infine, d'accordo con le società e con la Commissione e contrariamente al parere dei Governi olandese e tedesco, che il carteggio condotto dal Governo olandese non possieda i requisiti che l'Allegato A, n. 2, 4° comma, della seconda direttiva stabilisce per la consultazione a norma dell'art. 16 della direttiva.

4. Perciò posso ora occuparmi della quarta questione pregiudiziale, relativa al-

La disamina della prima questione ha mostrato che, per determinare chi sia «soggetto passivo» ai sensi dell'art. 4 della seconda direttiva, con la norma interpretativa dell'Allegato A, n. 2, viene attribuito agli Stati membri un margine di discrezionalità. Se essi rimangono entro questo ambito fissato dalla direttiva, la legge è sostanzialmente valida e si pone solo la questione del se l'efficacia di un regime del genere venga inficiata qualora non si sia ritualmente proceduto alla prescritta consultazione.

Come sappiamo, nel diritto comunitario vigono varie disposizioni che contemplano tale procedimento di consultazione. Fra le altre, anche nell'art. 102 del Trattato CEE — che è espressamente richiamato nell'art. 16 della seconda direttiva — viene stabilito che uno Stato membro consulta la Commissione, qualora vi sia motivo di temere che l'emanazione o la modifica di una norma provochi una distorsione delle condizioni di concorrenza. Interpretando questa disposizione la Corte di giustizia ha già dichiarato nella causa 6/64 (Costa c/ ENEL, sentenza 15 luglio 1964, Racc. 1964, pag. 1127), che qui gli Stati membri hanno assunto verso la Comunità un impegno che li vincola in quanto Stati, ma non attribuisce ai singoli dei diritti che i giudici nazionali siano tenuti a tutelare.

Le società sostengono ora che — pur se l'art. 16 della direttiva richiama l'art. 102 del Trattato CEE — non è consentito concludere che il procedimento di consultazione contemplato nella direttiva abbia

nei confronti dei singoli lo stesso carattere non obbligatorio del procedimento di cui all'art. 102 del Trattato CEE. A differenza della disposizione ultima menzionata, l'art. 16 prescrive imperativamente un procedimento di consultazione e non lascia agli Stati membri alcun margine discrezionale. Tenuto conto della giurisprudenza della Corte relativa all'efficacia diretta delle direttive, alla direttiva di cui trattasi va quindi attribuita tale efficacia che il giudice nazionale deve tutelare. Perciò, sino a che non si sia proceduto alla consultazione, il giudice nazionale non può considerare come un *unico* soggetto passivo persone fra loro collegate sotto l'aspetto finanziario, economico ed organizzativo.

Il Governo federale tedesco obietta che la giurisprudenza relativa all'art. 102 del Trattato CEE è particolarmente rilevante, giacché l'art. 16 della seconda direttiva, stando al suo scopo che risulta, fra l'altro, chiaramente dagli atti preparatori — disciplina solo la fase preparatoria — attenuata di un possibile procedimento ex art. 102 del Trattato CEE.

A mio parere non dobbiamo più occuparci di queste deduzioni relative all'efficacia diretta della seconda direttiva. Nel presente caso interessa solo stabilire, attraverso l'interpretazione della direttiva, quali effetti debbano esser collegati all'inosservanza dell'obbligo di consultazione. Già dallo scopo della consultazione si desume che il procedimento dev'essere solo una «fase preparatoria» dell'eventuale successivo procedimento ex art. 102 del Trattato CEE. Ciò emerge del resto anche dai lavori preparatori della direttiva sui quali richiama l'attenzione il Governo federale tedesco. Non ho nulla da obiettare in merito alla presa in considerazione degli atti preparatori in quanto l'obbligo di consultazione riguarda solo i rapporti giuridici tra la

Commissione e gli Stati membri ai quali i lavori preparatori erano noti, non già gl'interessi dei singoli. Se i giudici nazionali non sono tenuti a prendere in considerazione l'inosservanza dell'obbligo di consultazione imposto agli Stati membri dall'art. 102 del Trattato CEE, ciò deve valere a maggior ragione per la consultazione prescritta dalla direttiva.

Per la stessa ragione non vedo perché l'inosservanza dell'obbligo di consultazione — come le società sostengono — sarebbe in contrasto con un fondamentale requisito di pubblicità prescritto nell'interesse dei singoli.

Non è nemmeno necessario occuparsi delle conseguenze — menzionate dalle società — che l'adozione dell'unità fiscale potrebbe avere per il diritto olandese in materia d'imposta sull'entrata, giacché a norma della seconda direttiva un'adozione del genere va ammessa in ogni caso. L'adempimento o l'inadempimento dell'obbligo di consultazione non può modificare nulla a questo proposito.

L'inadempimento dell'obbligo di consultazione non può a mio parere e per i seguenti motivi, implicare l'incompatibilità col Trattato della legge emanata per l'attuazione della direttiva.

In proposito va tenuto conto del fatto che dall'art. 173 del Trattato CEE si può desumere che solo la violazione di forme *sostanziali* implica l'illegittimità dell'atto normativo.

Se nel caso dell'obbligo di consultazione ai sensi dell'art. 16 della seconda direttiva di cui è causa, si tratti di una forma

sostanziale, lo si può desumere — oltre che dallo spirito della consultazione, sulla quale ho già preso posizione — soprattutto dal confronto di detto articolo con altre disposizioni che pure contengono norme in materia di consultazione.

Così ad esempio l'art. 13 della stessa direttiva prescrive che lo Stato membro il quale ritenga necessario adottare provvedimenti particolari in casi eccezionali, deve informarne la Commissione e gli altri Stati membri. Il sesto comma di tale disposizione stabilisce poi che lo Stato interessato può adottare i provvedimenti previsti solo alla scadenza del termine per l'opposizione o dopo un procedimento tassativamente indicato. L'informare la Commissione è inoltre prescritto, ad esempio, dall'art. 93, n. 3, del Trattato. Secondo l'ultimo inciso di tale numero lo Stato membro non può dare attuazione ai provvedimenti progettati

prima che la Commissione abbia emanato una decisione finale.

Questi esempi mi inducono a concludere che tutte le volte che il procedimento di consultazione ha un'incidenza così decisiva sulla potestà legislativa nazionale, che il provvedimento nazionale non può venir adottato senza previa consultazione, ciò dev'essere espressamente detto nelle afferenti disposizioni. Se ciò non è avvenuto, la violazione di forme sostanziali di cui trattasi non va considerata così importante da implicare l'illegittimità del provvedimento nazionale.

Del resto trovo che questa conclusione concorda con quanto sostenuto in merito a tale questione dalla Commissione, la quale del pari dubita che l'eventuale vizio di forma consistente nella mancata consultazione della Commissione, sia di per sé atto a rendere illegittimo il regime nazionale.

III — Propongo quindi di risolvere le questioni come segue:

1. L'adozione dell'unità fiscale, a norma del n. 2, dell'Allegato A (ad articolo 4) della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata, non presuppone che lo Stato membro di cui trattasi menzioni espressamente un regime del genere nel testo di legge. È sufficiente invece che l'intenzione possa esser chiaramente desunta dai lavori preparatori della legge emanata per l'attuazione della direttiva.
2. Uno Stato membro non soddisfa i requisiti di consultazione di cui all'art. 16 della stessa direttiva, qualora ometta di indicare, nel progetto di legge trasmesso, la disposizione della direttiva che impone la consultazione, le norme comunitarie sulle quali il progetto deroga e la deroga stessa. Ciò vale in particolare nel caso in cui il testo del progetto di legge concordi secondo la lettera con la corrispondente disposizione comunitaria, ma se ne discosti quanto al contenuto.

3. I singoli non possono far valere dinanzi al giudice nazionale che non si è proceduto ritualmente alla consultazione prescritta dal combinato disposto dell'Allegato A, n. 2, 4° comma, e dell'art. 16 della direttiva. Spetta invece ai giudici nazionali accertare se il provvedimento nazionale esorbiti, per quanto riguarda il contenuto, dal margine discrezionale attribuito agli Stati membri dalla direttiva.