

|

61984J0047

SENTENZA DELLA CORTE (QUARTA SEZIONE) DEL 21 MAGGIO 1985. - SEGRETARIO DI STATO ALLE FINANZE CONTRO GASTON SCHUL DOUANE-EXPEDITEUR BV. - (DOMANDA DI PRONUNZIA PREGIUDIZIALE, PROPOSTA DALLO HOGE RAAD DEI PAESI BASSI). - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO RISCOSSA ALL'IMPORTAZIONE DI PRODOTTI VENDUTI DA UN SINGOLO. - CAUSA 47/84.

raccolta della giurisprudenza 1985 pagina 01491

edizione speciale spagnola pagina 00601

edizione speciale svedese pagina 00183

edizione speciale finlandese pagina 00193

Massima

Parti

Oggetto della causa

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

1 . DISPOSIZIONI FISCALI - ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI - IMPOSTE SULL ' ENTRATA - SISTEMA COMUNE D ' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO - SESTA DIRETTIVA - DOPPIA IMPOSIZIONE NEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI - INCOMPATIBILITA CON L ' ART . 95 DEL TRATTATO - ELIMINAZIONE - COMPITO SPETTANTE ALLA CORTE IN ATTESA DELL ' INTERVENTO DEL LEGISLATORE COMUNITARIO

(TRATTATO CEE , ART . 95 ; DIRETTIVA DEL CONSIGLIO N . 77/388 , ART . 2 E 11)

2 . DISPOSIZIONI FISCALI - ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI - IMPOSTE SULL ' ENTRATA - SISTEMA COMUNE D ' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO RISCOSSA ALL ' IMPORTAZIONE DA ALTRI STATI MEMBRI DI MERCI CEDUTE DA CHI NON SIA SOGGETTO PASSIVO - CRITERIO DI CALCOLO

(TRATTATO CEE , ART . 95 ; DIRETTIVA DEL CONSIGLIO N . 77/388)

Massima

1 . L ' APPLICAZIONE PRATICA DEL SISTEMA COMUNE DELL ' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO , ISTITUITO DALLA SESTA DIRETTIVA , HA DATO LUOGO A CASI DI DOPPIA

IMPOSIZIONE NEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI . BENCHE L ' INSTAURAZIONE DI UN REGIME DI PERFETTA NEUTRALITA CONCORRENZIALE CHE IMPLICHI EVENTUALMENTE , IN CASO DI CESSIONE DI UN BENE DA PARTE DI CHI NON SIA SOGGETTO PASSIVO AD UN SINGOLO DOMICILIATO IN UN ALTRO STATO MEMBRO , LO SGRAVIO COMPLETO ALL ' ESPORTAZIONE SPETTI AL LEGISLATORE COMUNITARIO , L ' ART . 95 DEL TRATTATO OSTA , FINCHE UN SIFFATTO REGIME NON VENGA ISTITUITO , ALL ' APPLICAZIONE DA PARTE DELLO STATO MEMBRO IMPORTATORE DEL PROPRIO REGIME D ' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO ALLE MERCI IMPORTATE IN MODO CONTRARIO AI PRINCIPI DI DETTA DISPOSIZIONE . NE CONSEGUO CHE , IN ATTESA DI UNA SOLUZIONE LEGISLATIVA , LA RISCOSSIONE DELL ' IMPOSTA ALL ' IMPORTAZIONE DEVE TENER CONTO DELL ' INCIDENZA DELL ' ART . 95 . CIO PREMESSO , SPETTA ALLA CORTE TRACCIARE LE LINEE DIRETTRICI IN MATERIA , CHE SIANO COMPATIBILI CON DETTA DISPOSIZIONE , CONFORMI AL SISTEMA DELLA SESTA DIRETTIVA E SUFFICIENTEMENTE SEMPLICI PER POTER ESSERE APPLICATE IN MODO UNIFORME IN TUTTI GLI STATI MEMBRI .

2 . L ' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO RISCOSSA DA UNO STATO MEMBRO ALL ' ATTO DELL ' IMPORTAZIONE , DA UN ALTRO STATO MEMBRO , DI UNA MERCE CEDUTA DA CHI NON SIA SOGGETTO PASSIVO , MENTRE DETTA IMPOSTA NON E RISCOSSA ALL ' ATTO DELLA CESSIONE DA PARTE DI UN SINGOLO DI MERCI ANALOGHE ALL ' INTERNO DELLO STATO MEMBRO IMPORTATORE , DEV ' ESSERE CALCOLATA TENENDO CONTO DELL ' IMPORTO DELL ' IMPOSTA PAGATA NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE E TUTTORA INCORPORATA NEL VALORE DELLA MERCE AL MOMENTO DELL ' IMPORTAZIONE , IN MODO CHE QUESTO IMPORTO NON FACCIA PARTE DELL ' IMPONIBILE E VENGA INOLTRE DEDOTTO DALL ' IMPOSTA DOVUTA ALL ' IMPORTAZIONE .

L ' IMPORTO DELL ' IMPOSTA VERSATA NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE E TUTTORA INCORPORATA NEL VALORE DELLA MERCE ALL ' ATTO DELL ' IMPORTAZIONE CORRISPONDE :

- IN CASO DI DIMINUIZIONE DEL VALORE DELLA MERCE FRA IL MOMENTO DELL ' ULTIMA RISCOSSIONE DELL ' IMPOSTA NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE E QUELLO DELL ' IMPORTAZIONE : ALL ' IMPORTO DELL ' IMPOSTA EFFETTIVAMENTE VERSATO NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE , RIDOTTO IN RAGIONE DELLA PERCENTUALE DEL DEPREZZAMENTO ;

-IN CASO DI AUMENTO DI VALORE DELLA MERCE DURANTE LO STESSO PERIODO : ALL ' IMPORTO INTERO DELL ' IMPOSTA EFFETTIVAMENTE VERSATO NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE .

Parti

NELLA CAUSA 47/84 ,

AVENTE AD OGGETTO LA DOMANDA DI PRONUNZIA PREGIUDIZIALE PROPOSTA ALLA CORTE , A NORMA DELL ' ART . 177 DEL TRATTATO CEE , DALLO HOGE RAAD DEI PAESI BASSI NELLA CAUSA DINANZI AD ESSO PENDENTE TRA

SEGRETARIO DI STATO ALLE FINANZE , L ' AIA ,

E

GASTON SCHUL DOUANE-EXPEDITEUR BV , CON SEDE IN WERNHOUT , PAESI BASSI ,

Oggetto della causa

DOMANDA VERTENTE SULL ' INTERPRETAZIONE DELL ' ART . 95 DEL TRATTATO ,

Motivazione della sentenza

1 CON SENTENZA 15 FEBBRAIO 1984 , PERVENUTA IN CANCELLERIA IL 28 FEBBRAIO SUCCESSIVO , LO HOGE RAAD DEI PAESI BASSI HA SOTTOPOSTO A QUESTA CORTE , AI SENSI DELL ' ART . 177 DEL TRATTATO CEE , DUE QUESTIONI PREGIUDIZIALI RELATIVE ALL ' INTERPRETAZIONE DELL ' ART . 95 DEL TRATTATO NONCHE DELLE DISPOSIZIONI DELLA SESTA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 17 MAGGIO 1977 , N . 77/388 , IN FATTO DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULL ' ENTRATA - SISTEMA COMUNE D ' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO : BASE IMPONIBILE UNIFORME (GU L 145 , PAG . 1) .

2 LO HOGE RAAD E STATO ADITO DAL SEGRETARIO DI STATO ALLE FINANZE CON UN RICORSO PER CASSAZIONE CONTRO LA SENTENZA CHE IL GERECHTSHOF DI SHERTOGENBOSCH AVEVA PRONUNZIATO , IL 18 FEBBRAIO 1983 , TENENDO CONTO DELLA SENTENZA DELLA CORTE 5 MAGGIO 1982 (CAUSA 15/81 , SCHUL , RACC . PAG . 1409) .

3 E OPPORTUNO RICORDARE CHE LA CONTROVERSIA CHE AVEVA DATO LUOGO A TALE SENTENZA RIGUARDAVA L ' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IN PROSIEGUO : IVA) DA APPLICARSI ALL ' IMPORTAZIONE NEI PAESI BASSI DI UN ' IMBARCAZIONE DA DIPORTO PER ORDINE E PER CONTO DI UN PRIVATO RESIDENTE NEI PAESI BASSI CHE L ' AVEVA ACQUISTATA D ' OCCASIONE IN FRANCIA , DA UN ALTRO PRIVATO . L ' AMMINISTRAZIONE TRIBUTARIA OLANDESE ASSOGGETTAVA TALE IMPORTAZIONE ALL ' IVA , IN CONFORMITA ALLA LEGISLAZIONE NAZIONALE , NELLA MISURA DEL 18% DEL PREZZO DI VENDITA , ALIQUOTA NORMALMENTE APPLICATA ALL ' INTERNO DEL PAESE PER LE CESSIONI DI BENI A TITOLO ONEROSO .

4 DOPO AVER RICORDATO LE CARATTERISTICHE DEL SISTEMA COMUNE DELL ' IVA , LA SENTENZA 5 MAGGIO 1982 ESAMINA LA PORTATA DELL ' ART . 95 DEL TRATTATO AI FINI DELLA RISCOSSIONE DELL ' IVA ALL ' IMPORTAZIONE , DA UN ALTRO STATO MEMBRO , DI MERCI CEDUTE AD UN PRIVATO DA UN ALTRO PRIVATO , TENUTO CONTO DEL FATTO CHE I BENI IMPORTATI DAI PRIVATI SONO GIA GRAVATI DALL ' IVA PERCEPITA NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE , NON ESSENDO STATI SGRAVATI ALL ' ATTO DELL ' ESPORTAZIONE . IN BASE A TALE ESAME LA CORTE E GIUNTA ALLA CONCLUSIONE CHE L ' ART . 2 , N . 2 , DELLA SESTA DIRETTIVA , A NORMA DEL QUALE ' LE IMPORTAZIONI DI BENI ' SONO SOGGETTE ALL ' IVA , DEV ' ESSERE INTERPRETATO IN SENSO CONFORME AI DETTAMI DEL TRATTATO E IN PARTICOLARE DELL ' ART . 95 .

5 LA SENTENZA SUDETTA AFFERMA CHE L' IVA RISCOSSA DA UNO STATO MEMBRO ALL' IMPORTAZIONE, DA ALTRI STATI MEMBRI, DI MERCI CEDUTE DA UN PRIVATO, QUALORA LA RISCOSSIONE DI TALE IMPOSTA NON VENGA EFFETTUATA SULLA CESSIONE DI MERCI ANALOGHE DA PARTE DI UN PRIVATO ALL' INTERNO DELLO STATO MEMBRO IMPORTATORE, COSTITUISCE UN' IMPOSIZIONE INTERNA SUPERIORE A QUELLA APPLICATA AI PRODOTTI NAZIONALI ANALOGHI, AI SENSI DELL' ART. 95 DEL TRATTATO, IN QUANTO NON SIA PRESA IN CONSIDERAZIONE LA QUOTA RESIDUA DELL' IVA CORRISPOSTA NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE ANCORA INGLOBATA NEL VALORE DELLA MERCE AL MOMENTO DELL' IMPORTAZIONE.

6 LA SENTENZA AFFERMA A TAL RIGUARDO CHE, OVE UNA MERCE IMPORTATA E CEDUTA DA UN PRIVATO - LA QUALE NON POSSA ESSERE LEGALMENTE SGRAVATA ALL' ATTO DELL' ESPORTAZIONE - RIMANGA EFFETTIVAMENTE SOGGETTA, ALL' ATTO DELL' IMPORTAZIONE, AD UNA PARTE DELL' IVA CORRISPOSTA NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE, L' IMPORTO DELL' IVA DOVUTA AL MOMENTO DELL' IMPORTAZIONE VA RIDOTTO DELLA QUOTA RESIDUA DELL' IVA DELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE ANCORA INCLUSA NEL VALORE DELLA MERCE AL MOMENTO DELL' IMPORTAZIONE. ESSA AGGIUNGE CHE L' IMPORTO IN TAL MODO DETRAIBILE NON PUO' TUTTAVIA SUPERARE QUELLO DELL' IVA EFFETTIVAMENTE CORRISPOSTA NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE.

7 IL GERECHTSHOF DI S' HERTOGENBOSCH, RIASSUNTO IL PROCESSO, ACCERTAVA CHE L' IMBARCAZIONE IN CAUSA, COSTRUITA NEL PRINCIPATO DI MONACO, ERA STATA ESPORTATA IN FRANCIA E CHE IN TALE OCCASIONE LE AUTORITA TRIBUTARIE FRANCESI AVEVANO RISCOSSO L' IVA ALL' IMPORTAZIONE. POICHE IL VALORE DELL' IMBARCAZIONE DICHIARATO ALLE AUTORITA FRANCESI ERA DI 269 571 FF, L' IVA FRANCESE, PARI AL 17,6%, VENIVA FISSATA A 47 444,49 FF. UN ANNO DOPO L' IMBARCAZIONE VENIVA VENDUTA AD UN CITTADINO OLANDESE RESIDENTE NEI PAESI BASSI PER UN IMPORTO DI 365 000 FF, SOMMA SUPERIORE AL PREZZO LORDO DELL' IMBARCAZIONE AL MOMENTO DELL' IMPORTAZIONE IN FRANCIA. L' ALIQUOTA DELL' IVA OLANDESE, AL MOMENTO IN CUI L' IMBARCAZIONE VENIVA IMPORTATA NEI PAESI BASSI, ERA DEL 18%.

8 ALLA LUCE DI TALI CIRCOSTANZE, IL GERECHTSHOF CONSIDERAVA CHE L' IVA VERSATA IN FRANCIA ERA ANCORA INTERAMENTE INGLOBATA NEL VALORE DELL' IMBARCAZIONE ALL' ATTO DELLA SUA IMPORTAZIONE NEI PAESI BASSI, ESSENDO STATO PAGATO, NELLA RELATIVA VENDITA, UN PREZZO PIU' ELEVATO DEL VALORE DICHIARATO ALLE AUTORITA TRIBUTARIE FRANCESI. IL GERECHTSHOF AFFERMAVA POI CHE, A TERMINI DELLA SENTENZA DELLA CORTE DEL 5 MAGGIO 1982, LA SOMMA DEGLI IMPORTI DELL' IVA FRANCESE E DELL' IVA ALL' IMPORTAZIONE NON PUO' SUPERARE L' IMPORTO DELL' IVA OLANDESE GRAVANTE SU UN' IMBARCAZIONE DELLO STESSO TIPO E DELLO STESSO VALORE (ESCLUSA L' IVA) CEDUTA AD UN PRIVATO IN TERRITORIO OLANDESE. A TAL FINE, IL VALORE ALL' IMPORTAZIONE ANDREBBE CALCOLATO SOTTRAENDO L' IMPOSTA FRANCESE EFFETTIVAMENTE PAGATA DAL PREZZO ALL' IMPORTAZIONE NEI PAESI BASSI; A TALE BASE IMPONIBILE ANDREBBE APPLICATA L' ALIQUOTA OLANDESE DEL 18% E LA CIFRA COSI' OTTENUTA ANDREBBE RIDOTTA DELL' IMPORTO DELL' IMPOSTA FRANCESE EFFETTIVAMENTE PAGATA.

9 DINANZI ALLO HOGE RAAD, L' AMMINISTRAZIONE DELLE FINANZE HA FATTO VALERE CHE L' ART. 95 DEL TRATTATO, NELL' INTERPRETAZIONE DATANE DALLA CORTE NELLA SENTENZA 5 MAGGIO 1982, IMPONE ALLE AUTORITA TRIBUTARIE DI DEFALCARE DALL' IVA DOVUTA ALL' IMPORTAZIONE L' IMPORTO RESIDUO DELL' IVA RISCOSSA NEL

PAESE ESPORTATORE , ANCORA INCLUSO NEL VALORE DEL PRODOTTO . TUTTAVIA , TALE DISPOSIZIONE NON RIGUARDEREBBE LA BASE IMPONIBILE , NECESSARIAMENTE COSTITUITA SOLTANTO DAL PREZZO PAGATO ALL ' IMPORTAZIONE , COME RISULTEREBBE SIA DALLA LEGISLAZIONE OLANDESE SIA DALLA SESTA DIRETTIVA (ART . 11 , B , N . 1 , LETT . A)). PER QUESTO MOTIVO , IL GERECHTSHOF AVREBBE APPLICATO UN METODO DI CALCOLO ERRATO .

10 LO HOGE RAAD HA RITENUTO CHE LA SOLUZIONE DEL PROBLEMA SOLLEVATO DIPENDESSE DALL ' INTERPRETAZIONE DEL DIRITTO COMUNITARIO E CHE FOSSE NECESSARIO SOTTOPORRE ALLA CORTE LE SEGUENTI QUESTIONI PREGIUDIZIALI :

' 1) QUALORA , DA PARTE DI UNO STATO MEMBRO , SIA APPLICATA L ' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IN PROSIEGUO IVA) ALL ' IMPORTAZIONE , DA UN ALTRO STATO MEMBRO , DI UN PRODOTTO VENDUTO DA UN PRIVATO , CHE NON E SOGGETTO PASSIVO , MENTRE LA STESSA IMPOSTA NON VIENE APPLICATA ALLE VENDITE DI PRODOTTI ANALOGHI EFFETTUATE DA PRIVATI NELLO STATO MEMBRO DI IMPORTAZIONE , SE QUESTO DEBBA , PER EVITARE CHE DETTA IMPOSTA COSTITUISCA UN TRIBUTATO INTERNO PIU ELEVATO DI QUELLO CHE COLPISCE I PRODOTTI NAZIONALI AI SENSI DEL ' ART . 95 DEL TRATTATO , TENER CONTO DELLA FRAZIONE DELL ' IVA VERSATA NELLO STATO MEMBRO DI ESPORTAZIONE E ANCORA COMPRESA , AL MOMENTO DELL ' IMPORTAZIONE , NEL VALORE DEL PRODOTTO

A) NON INCLUDENDO DETTA FRAZIONE NELLA BASE IMPONIBILE SULLA QUALE VIENE CALCOLATA L ' IVA DA VERSARE ALL ' IMPORTAZIONE ED INOLTRE DEFALCANDOLA DALL ' IVA DOVUTA ALL ' IMPORTAZIONE OPPURE

B) UNICAMENTE DEFALCANDO DETTA FRAZIONE DALL ' IVA DOVUTA ALL ' IMPORTAZIONE .

2) COMA VADA CALCOLATA , NEL CASO INDICATO SUB 1 , LA FRAZIONE IVI MENZIONATA .

11 CON TALI QUESTIONI SI CHIEDE IN SOSTANZA SE LA QUOTA RESIDUA DELL ' IMPOSTA GRAVANTE SUL PRODOTTO IMPORTATO , IN CASO DI VENDITA DA PRIVATO A PRIVATO , VADA PRESA IN CONSIDERAZIONE SOLTANTO PER IL CALCOLO DELL ' IMPORTO DELL ' IVA ALL ' IMPORTAZIONE O ANCHE PER LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE (PRIMA QUESTIONE) . IL GIUDICE NAZIONALE CHIEDE INOLTRE COME VADA CALCOLATA TALE QUOTA RESIDUA GRAVANTE SUL PRODOTTO (SECONDA QUESTIONE) .

CONSIDERAZIONI GENERALI

12 LA COMMISSIONE HA OSSERVATO CHE L ' ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE STABILITO NELLA SENTENZA 5 MAGGIO 1982 PUO DAR LUOGO A TALUNE DIFFICOLTA NELL ' APPLICAZIONE PRATICA DEL REGIME DELL ' IVA ALL ' IMPORTAZIONE DI BENI CEDUTI TRA PRIVATI . ESSA HA DICHIARATO DI ESSERSI ADOPERATA , DI COMUNE INTESA CON LE AMMINISTRAZIONI TRIBUTARIE DEGLI STATI MEMBRI , PER INDIVIDUARE SOLUZIONI A LIVELLO LEGISLATIVO IN MERITO A DETERMINATI PROBLEMI PRATICI . IN BASE A TALI LAVORI , ESSA HA ELABORATO UNA PROPOSTA PER UNA NUOVA DIRETTIVA E L ' HA PRESENTATA AL CONSIGLIO IL 23 LUGLIO 1984 (PROPOSTA DI SEDICESIMA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO IN MATERIA D ' ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULL ' ENTRATA - SISTEMA COMUNE D ' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO : REGIME COMUNE DA APPLICARSI A TALUNI BENI GRAVATI DEFINITIVAMENTE DELL ' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO , IMPORTATI DA UN CONSUMATORE FINALE DI UNO STATO MEMBRO E PROVENIENTI DA

UN ALTRO STATO MEMBRO , GU C 226 , PAG . 2).

13 I PROBLEMI PRATICI DA RISOLVERE SAREBBERO I SEGUENTI : COME VADA PRESA IN CONSIDERAZIONE L ' IVA PAGATA IN UN ALTRO STATO MEMBRO SENZA CHE LO STATO MEMBRO IMPORTATORE SUBISCA UNA PERDITA DI ENTRATE FISCALI ; COME VADA CALCOLATO L ' IMPORTO RESIDUO DELL ' IMPOSTA INCLUSO NEL PREZZO D ' ACQUISTO ; IN QUALE MODO LE AUTORITA DI UNO STATO MEMBRO IMPORTATORE POSSANO AVERE CONOSCENZA DELLE ALIQUOTE DELL ' IVA IN VIGORE AL MOMENTO DEL PRIMO ACQUISTO NEL PAESE ESPORTATORE ; COME VADA CALCOLATO L ' IMPORTO DELL ' IMPOSTA RESIDUA INCLUSA NEL PREZZO DI VENDITA , QUANDO SIANO INTERVENUTE VARIE TRANSAZIONI IN TRE O QUATTRO STATI MEMBRI DIVERSI ; COME VADANO RISOLTI I PROBLEMI CONCERNENTI LE PROVE ; COSA ACCADA QUANDO IL PREZZO DEL BENE USATO SIA PIU ELEVATO DEL PREZZO DEL BENE NUOVO ; E , INFINE , SE SI DEBBANO STABILIRE ESENZIONI .

14 IN BASE AI LAVORI E ALLE CONSULTAZIONI EFFETTUATI , LA COMMISSIONE E GIUNTA A CONCLUDERE CHE , IN UN CASO COME QUELLO DI CUI TRATTASI , L ' UNICA SOLUZIONE FEDELE ALLO SPIRITO DELLA SENTENZA 5 MAGGIO 1982 CONSISTE NEL PORRE A CARICO DELLO STATO MEMBRO D ' ESPORTAZIONE L ' OBBLIGO DI RESTITUIRE ALL ' ESPORTATORE LA QUOTA RESIDUA DELL ' IMPOSTA ANCORA GRAVANTE SUL BENE , IN MODO DA APPLICARE L ' IVA ALL ' IMPORTAZIONE IN BASE ALL ' IMPORTO PRESO IN CONSIDERAZIONE PER LA RESTITUZIONE . SI DOVREBBE INVECE ADOTTARE UNA SOLUZIONE DIVERSA NEL CASO IN CUI IL VALORE DEL BENE CONSIDERATO SIA AUMENTATO : SECONDO LA COMMISSIONE , IN TAL CASO , L ' IVA NON DOVREBBE ESSERE RESTITUITA ALL ' ESPORTAZIONE MA ANDREBBE RISCOSSA ALL ' IMPORTAZIONE SOLTANTO SULLA DIFFERENZA TRA IL PREZZO DEL BENE USATO ED IL PREZZO DEL BENE NUOVO . TUTTE QUESTE SOLUZIONI DOVREBBERO PERO VENIRE ADOTTATE A LIVELLO LEGISLATIVO , E PRECISAMENTE MODIFICANDO LE LEGGI NAZIONALI CONCERNENTI L ' IVA ALL ' IMPORTAZIONE IN BASE AD UNA NUOVA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO .

15 IN PROPOSITO SI DEVE OSSERVARE CHE L ' APPLICAZIONE PRATICA DEL SISTEMA COMUNE DELL ' IVA ISTITUITO DALLA SESTA DIRETTIVA HA DATO LUOGO A CASI DI DOPPIA IMPOSIZIONE NEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI , UN ESEMPIO DEI QUALI E COSTITUITO DALLA FATTISPECIE IN ESAME . L ' APPLICAZIONE DEGLI ART . 2 E 11 DELLA SESTA DIRETTIVA CHE NON TENGA CONTO DELL ' INCIDENZA DEI PRINCIPI DELL ' ART . 95 DEL TRATTATO RIGUARDO ALLA RISCOSSIONE DELL ' IVA CONDURREBBE , INFATTI , IN CASO DI CESSIONE DI UN BENE DA PARTE DI CHI NON E SOGGETTO PASSIVO AD UN PRIVATO RESIDENTE IN UN ALTRO STATO MEMBRO , A RISCOUTERE SU TALE BENE L ' IVA ALL ' IMPORTAZIONE NELL ' ALIQUOTA PIENA , PUR ESSENDO ESSO GRAVATO DELL ' IVA PAGATA NELLO STATO MEMBRO DI ESPORTAZIONE .

16 COME LA CORTE HA GIA DICHIARATO NELLA SENTENZA 5 MAGGIO 1982 , BENCHE L ' INTRODUZIONE DI UN REGIME DI PIENA NEUTRALITA CONCORRENZIALE IMPLICANTE LO SGRAVIO INTEGRALE ALL ' ESPORTAZIONE SPETTI EFFETTIVAMENTE AL LEGISLATORE COMUNITARIO , L ' ART . 95 DEL TRATTATO OSTA , FINCHE UN SIFFATTO REGIME NON VENGA ISTITUITO , ALL ' APPLICAZIONE , DA PARTE DELLO STATO MEMBRO IMPORTATORE , DEL PROPRIO REGIME IVA AI PRODOTTI IMPORTATI IN MODO CONTRARIO AI PRINCIPI DETTATI DA TALE NORMA .

17 NE CONSEGUE CHE , IN ATTESA DI UNA SOLUZIONE LEGISLATIVA , LA RISCOSSIONE DELL ' IVA ALL ' IMPORTAZIONE DEVE TENER CONTO DELL ' INCIDENZA DELL ' ART . 95 DEL TRATTATO . STANDO COSI LE COSE , SPETTA ALLA CORTE DI TRACCIARE LE LINEE DIRETTRICI IN MATERIA , COMPATIBILI CON L ' ART . 95 DEL TRATTATO , CONFORMI AL

SISTEMA DELLA SESTA DIRETTIVA E SUFFICIENTEMENTE SEMPLICI PER POTER ESSERE APPLICATE IN MODO UNIFORME IN TUTTI GLI STATI MEMBRI .

LA BASE IMPONIBILE (PRIMA QUESTIONE)

18 NELLE SUE OSSERVAZIONI IL GOVERNO OLANDESE SOSTIENE CHE LA BASE IMPONIBILE DELL ' IVA ALL ' IMPORTAZIONE E COSTITUITA DAL VALORE DEL BENE ALL ' ATTO DELLA SUA IMPORTAZIONE E CHE TALE VALORE COMPRENDE TUTTE LE IMPOSTE PRECEDENTEMENTE PAGATE , INCLUSA L ' IVA . ESSO AGGIUNGE CHE LE STESSE REGOLE VENGONO APPLICATE AI NEGOZII ALL ' INTERNO DELLO STATO , IN QUANTO I NEGOZII TRA PRIVATI E SOGGETTI PASSIVI RELATIVE A BENI USATI SONO ASSOGGETTATE ALL ' IVA CALCOLATA IN BASE AL PREZZO D ' ACQUISTO COMPRENSIVO DI TUTTE LE IMPOSTE .

19 SECONDO IL GOVERNO FRANCESE , LE NORME GENERALI RELATIVE ALL ' APPLICAZIONE DELL ' IVA STABILISCONO CHE LA BASE IMPONIBILE DEVE CONSISTERE NEL VALORE AL NETTO DELLE IMPOSTE . L ' UNICA QUESTIONE RILEVANTE SAREBBE QUINDI QUELLA DEL SE L ' IVA PRECEDENTEMENTE PAGATA IN UN ALTRO STATO MEMBRO POSSA ESSERE CONSIDERATA DALLE AUTORITA TRIBUTARIE COME UN ' IMPOSTA CHE GRAVA ANCORA SUL PRODOTTO , MA TALE QUESTIONE SAREBBE GIA STATA RISOLTA IN SENSO AFFERMATIVO NELLA SENTENZA 5 MAGGIO 1982 .

20 LO SPEDIZIONIERE DOGANALE CHE HA IMPORTATO L ' IMBARCAZIONE DI CUI TRATTASI E LA COMMISSIONE RILEVANO CHE IN DETTA SENTENZA LA CORTE SI E BASATA SUL RAFFRONTO TRA LA SITUAZIONE DI UN PRODOTTO IMPORTATO DA UN PRIVATO E QUELLA DI UN PRODOTTO FABBRICATO E MESSO IN COMMERCIO NELLO STATO MEMBRO D ' IMPORTAZIONE E SUCCESSIVAMENTE ACQUISTATO DA UN PRIVATO . TALE RAFFRONTO IMPLICHEREBBE CHE LA BASE IMPONIBILE SIA LA STESSA IN AMBE LE IPOTESI , OSSIA IL VALORE AL NETTO DELLE IMPOSTE .

21 NELLA SUDDETTA SENTENZA LA CORTE HA AFFERMATO CHE IL DIVIETO DELL ' ART . 95 VERREBBE VIOLATO SE LE MERCI IMPORTATE POTESSERO ESSERE ASSOGGETTATE ALL ' IVA NELLA STESSA MISURA DELLE MERCI NAZIONALI ANALOGHE , OSSIA SENZA TENER CONTO DELLA PARTE D ' IMPOSTA GRAVANTE ANCORA SU DI ESSE AL MOMENTO DELL ' IMPORTAZIONE . NE CONSEGUE CHE TALE FRAZIONE DELL ' IVA NON FA PARTE DELLA BASE IMPONIBILE SULLA QUALE VA APPLICATA L ' IVA ALL ' IMPORTAZIONE POICHE ANCHE LA BASE IMPONIBILE DEI PRODOTTI NAZIONALI ANALOGHI E COSTITUITA DAL VALORE AL NETTO DELLE IMPOSTE .

22 TALE CONCLUSIONE IMPLICA CHE L ' IMPORTO DELL ' IMPOSTA RESIDUA GRAVANTE SUL PRODOTTO NON FA PARTE DELLA BASE IMPONIBILE DELL ' IVA ALL ' IMPORTAZIONE E VA INOLTRE DEFALCATO DALL ' IVA DOVUTA ALL ' IMPORTAZIONE , COME IL GIUDICE NAZIONALE HA IPOTIZZATO , NELLA PRIMA QUESTIONE , SUB A).

23 LA PRIMA QUESTIONE VA DUNQUE RISOLTA NEL SENSO CHE L ' IVA RISCOSSA DA UNO STATO MEMBRO ALL ' IMPORTAZIONE , DA UN ALTRO STATO MEMBRO , DI UN PRODOTTO CEDUTO DA CHI NON E SOGGETTO PASSIVO , QUALORA TALE IMPOSTA NON VENGA RISCOSSA NEL CASO DI CESSIONE , DA PARTE DI UN PRIVATO , DI PRODOTTI ANALOGHI ALL ' INTERNO DELLO STATO MEMBRO IMPORTATORE , VA CALCOLATA TENENDO CONTO DELL ' IMPORTO DELL ' IVA VERSATA NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE ED ANCORA INCORPORATO NEL VALORE DEL PRODOTTO AL MOMENTO DELLA SUA IMPORTAZIONE , COSI CHE TALE IMPORTO NON FACCI A PARTE DELLA BASE IMPONIBILE E VENGA INOLTRE DEDOTTO DALL ' IVA DOVUTA ALL ' IMPORTAZIONE .

LA QUOTA RESIDUA DELL ' IVA GRAVANTE SUL PRODOTTO (SECONDA QUESTIONE)

24 LA SECONDA QUESTIONE CONCERNE IL CALCOLO DELLA QUOTA RESIDUA DELL ' IVA DELLO STATO MEMBRO DI ESPORTAZIONE ANCORA INGLOBATA NEL VALORE DEL PRODOTTO ALL ' ATTO DELLA SUA IMPORTAZIONE .

25 LA SENTENZA DEL 5 MAGGIO 1982 HA PRECISATO CHE L ' IMPORTO DI TALE QUOTA RESIDUA NON PUO ESSERE SUPERIORE ALL ' IMPORTO DELL ' IVA EFFETTIVAMENTE PAGATA NELLO STATO MEMBRO DI ESPORTAZIONE . BASANDOSI SU TALE PRECISAZIONE IL GERECHTSHOF HA RITENUTO CHE , IN CASO DI AUMENTO DI VALORE DELLA MERCE TRA LA DATA DELL ' ULTIMA RISCOSSIONE DELL ' IVA NEL PAESE DI ESPORTAZIONE E LA DATA DELL ' IMPORTAZIONE , LA QUOTA RESIDUA DELL ' IMPOSTA ANCORA INGLOBATA NEL VALORE DEL PRODOTTO E UGUALE ALL ' IMPORTO DELL ' IVA EFFETTIVAMENTE PAGATA NEL PAESE DI ESPORTAZIONE .

26 I GOVERNI OLANDESE E FRANCESE SONO DELL ' AVVISO CHE L ' IMPORTO DELL ' IVA RISCOSSA NELLO STATO D ' ESPORTAZIONE NON PUO ESSERE CONSIDERATO COME ANCORA INTERAMENTE COMPRESO NEL VALORE DELLA MERCE , ESSENDO TALE MERCE DIVENUTA NEL FRATTEMPO UN BENE USATO . DI CONSEGUENZA , SI DOVREBBE RITENERE CHE IL RESIDUO MENZIONATO NELLA SENTENZA 5 MAGGIO 1982 E COSTITUITO SOLTANTO DA QUELLA PARTE DELL ' IVA RISCOSSA NELLO STATO DI ESPORTAZIONE CUI NON HA CORRISPOSTO UNA UTILIZZAZIONE DEL PRODOTTO IN TALE STATO .

27 PER QUESTO MOTIVO , I DUE GOVERNI PROPONGONO L ' APPLICAZIONE DELLA REGOLA DELL ' AMMORTAMENTO DELL ' IMPOSTA RISCOSSA NELLO STATO DI ESPORTAZIONE . POICHE UN AMMORTAMENTO BASATO SULLA DURATA DI UN BENE IMPORTATO SAREBBE TROPPO INCERTO PER POTER ESSERE AMMESSO , DATA LA DIVERSITA DEGLI USI ESISTENTI NEI VARI STATI MEMBRI E NEI VARI SETTORI DI ATTIVITA , SAREBBE NECESSARIO ORIENTARSI VERSO IL SISTEMA STABILITO DALL ' ART . 20 , N . 2 , DELLA SESTA DIRETTIVA PER LA RETTIFICA DELLE DEDUZIONI RELATIVE AI BENI D ' INVESTIMENTO CEDUTI DOPO ESSERE STATI USATI . TALE SISTEMA IMPLICHEREBBE UN PERIODO D ' AMMORTAMENTO PARI A CINQUE ANNI , DI GUISA CHE LA QUOTA RESIDUA DELL ' IVA INGLOBATA NEL VALORE DEL BENE IMPORTATO CORRISPONDEREBBE ALL ' IMPOSTA EFFETTIVAMENTE RISCOSSA NELLO STATO MEMBRO D ' ESPORTAZIONE RIDOTTA DI UN QUINTO PER OGNI ANNO CIVILE O FRAZIONE DI ANNO CIVILE DECORSI DA DETTA RISCOSSIONE .

28 LA COMMISSIONE SI E OPPOSTA A TALE TESI . ESSA SOSTIENE CHE IL METODO SUDDETTO RAPPRESENTA UN CALCOLO FORFETTARIO DELLA QUOTA RESIDUA DELL ' IMPOSTA , MENTRE LA SESTA DIRETTIVA E BASATA SUL PRINCIPIO CHE L ' IVA ALL ' IMPORTAZIONE VA CALCOLATA SUL PREZZO EFFETTIVO ALL ' IMPORTAZIONE . PERALTRO , QUELLO DEI BENI D ' INVESTIMENTO DI CUI ALL ' ART . 20 DELLA SESTA

DIRETTIVA SAREBBE UN CASO PARTICOLARE CHE NON POTREBBE ASSOLUTAMENTE ESSERE PARAGONATO AL CASO DEI BENI USATI IMPORTATI DA UN PRIVATO .

29 LA SCHUL ASSUME CHE , NELLA MAGGIOR PARTE DEI CASI , ALL ' AMMORTAMENTO DELL ' IMPOSTA RISCOSSA NEL PAESE D ' ESPORTAZIONE FARA RISCONTRO UNA DIMINUZIONE DEL VALORE DEL PRODOTTO . PER QUESTO MOTIVO IL CALCOLO DELLA QUOTA RESIDUA DOVREBBE AVVENIRE IN BASE ALL ' ALIQUOTA DELL ' IVA APPLICATA NELLO STATO MEMBRO D ' ESPORTAZIONE , RESTANDO FERMO CHE TALE IMPORTO NON POTRA ESSERE SUPERIORE ALL ' IMPORTO EFFETTIVAMENTE PAGATO IN TALE STATO . IN CASO DI AUMENTO DEL VALORE DEL BENE , LA QUOTA RESIDUA CORRISPONDEREBBE QUINDI ALL ' IMPORTO EFFETTIVAMENTE PAGATO , COME AVEVA GIA AFFERMATO IL GERECHTSHOF NELLA SENTENZA 18 FEBBRAIO 1983 .

30 IN UDIENZA , LA COMMISSIONE HA INFINE ADERITO ALLA STESSA TESI .

31 DOPO AVER SOPPESATO GLI ARGOMENTI DELLE PARTI , LA CORTE ADOTTA LO STESSO PUNTO DI VISTA . QUALSIASI SISTEMA FORFETTARIO , E QUINDI ANCHE QUELLO PROPOSTO DAI GOVERNI OLANDESE E FRANCESE , SI ALLONTANEREBBE TROPPO DAL REGIME DELLA SESTA DIRETTIVA PER POTER ESSERE ELABORATO IN VIA D ' INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE . IL METODO ADOTTATO DAL GERECHTSHOF , QUALUNQUE SIA IL SUO VALORE INTRINSECO , RIMANE ADERENTE A TALE REGIME , E DI FACILE APPLICAZIONE PRATICA ED E INOLTRE CONFORME ALLE DISPOSIZIONI DELL ' ART . 95 DEL TRATTATO .

32 TALE METODO E IN EFFETTI CONFORME ALL ' INTERPRETAZIONE DELL ' ART . 95 DEL TRATTATO E DELLE DISPOSIZIONI DELLA SESTA DIRETTIVA , QUALE RISULTA DALLA SENTENZA 5 MAGGIO 1982 . ESSO PUO ESSERE APPLICATO SENZA GRANDI DIFFICOLTA PRATICHE DALLE AMMINISTRAZIONI TRIBUTARIE POICHE , IN CASO DI DIMINUZIONE DEL VALORE DEL BENE , LA QUOTA RESIDUA DELL ' IMPOSTA ANCORA INGLOBATA IN TALE VALORE VIENE CALCOLATA , ALL ' ATTO DELL ' IMPORTAZIONE , RIDUCENDO L ' IMPORTO DELL ' IVA EFFETTIVAMENTE PAGATA NELLO STATO MEMBRO D ' ESPORTAZIONE IN RAGIONE DELLA PERCENTUALE DEL DEPREZZAMENTO ACCERTATO , MENTRE , IN CASO DI AUMENTO DEL VALORE DEL BENE , TALE QUOTA RESIDUA CORRISPONDE SEMPLICEMENTE ALL ' IMPORTO DELL ' IMPOSTA EFFETTIVAMENTE RISCOSSA .

33 A TAL RIGUARDO OCCORRE RAMMENTARE CHE , COME E GIA STATO AFFERMATO NELLA SENTENZA 5 MAGGIO 1982 , LA PROVA DEI FATTI CHE GIUSTIFICANO LA PRESA IN CONSIDERAZIONE DELL ' IVA VERSATA NELLO STATO MEMBRO D ' ESPORTAZIONE ANCORA INGLOBATA NEL VALORE DEL BENE ALL ' ATTO DELLA SUA ESPORTAZIONE INCOMBE ALL ' IMPORTATORE .

34 DA QUANTO PRECEDE RISULTA CHE L ' IMPORTO DELL ' IVA VERSATA NELLO STATO MEMBRO D ' ESPORTAZIONE ED ANCORA INCORPORATA NEL VALORE DEL PRODOTTO AL MOMENTO DELLA SUA IMPORTAZIONE CORRISPONDE :

- IN CASO DI DIMINUZIONE DEL VALORE DEL PRODOTTO FRA IL MOMENTO DELL ' ULTIMA RISCOSSIONE DELL ' IVA NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE E QUELLO DELL ' IMPORTAZIONE : ALL ' IMPORTO DELL ' IVA EFFETTIVAMENTE VERSATO NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE , RIDOTTO IN RAGIONE DELLA PERCENTUALE DEL DEPREZZAMENTO ;

- IN CASO DI AUMENTO DI VALORE DEL PRODOTTO DURANTE LO STESSO PERIODO :
ALL ' IMPORTO INTEGRALE DELL ' IVA EFFETTIVAMENTE VERSATO NELLO STATO
MEMBRO ESPORTATORE .

Decisione relativa alle spese

SULLE SPESE

35 LE SPESE SOSTENUTE DAL GOVERNO DEL REGNO DEI PAESI BASSI , DAL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FRANCESE E DALLA COMMISSIONE DELLE COMUNITA EUROPEE , CHE HANNO PRESENTATO OSSERVAZIONI ALLA CORTE , NON POSSONO DAR LUOGO A RIFUSIONE . NEI CONFRONTI DELLE PARTI NELLA CAUSA PRINCIPALE , IL PRESENTE PROCEDIMENTO HA IL CARATTERE DI UN INCIDENTE SOLLEVATO DINANZI AL GIUDICE NAZIONALE , CUI SPETTA QUINDI STATUIRE SULLE SPESE .

Dispositivo

PER QUESTI MOTIVI ,

LA CORTE (QUARTA SEZIONE) ,

PRONUNZIANDOSI SULLE QUESTIONI PREGIUDIZIALI SOTTOPOSTELE DALLO HOGE RAAD DEI PAESI BASSI CON SENTENZA 15 FEBBRAIO 1984 , DICHIARA :

1) L ' IVA RISCOSSA DA UNO STATO MEMBRO ALL ' IMPORTAZIONE , DA UN ALTRO STATO MEMBRO , DI UN PRODOTTO CEDUTO DA CHI NON E SOGGETTO PASSIVO , QUALORA TALE IMPOSTA NON VENGA RISCOSSA NEL CASO DI CESSIONE , DA PARTE DI UN PRIVATO , DI PRODOTTI ANALOGHI ALL ' INTERNO DELLO STATO MEMBRO IMPORTATORE , VA CALCOLATA TENENDO CONTO DELL ' IMPORTO DELL ' IVA VERSATA NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE ED ANCORA INCORPORATA NEL VALORE DEL PRODOTTO AL MOMENTO DELLA SUA IMPORTAZIONE , COSI CHE TALE IMPORTO NON FACCIA PARTE DELLA BASE IMPONIBILE E VENGA INOLTRE DEDOTTO DALL ' IVA DOVUTA ALL ' IMPORTAZIONE .

2) L ' IMPORTO DELL ' IVA VERSATA NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE ED ANCORA INCORPORATO NEL VALORE DEL PRODOTTO AL MOMENTO DELLA SUA IMPORTAZIONE CORRISPONDE :

- IN CASO DI DIMINUZIONE DEL VALORE DEL PRODOTTO FRA IL MOMENTO DELL ' ULTIMA RISCOSSIONE DELL ' IVA NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE E QUELLO DELL ' IMPORTAZIONE : ALL ' IMPORTO DELL ' IVA EFFETTIVAMENTE VERSATO NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE RIDOTTO IN RAGIONE DELLA PERCENTUALE DEL DEPREZZAMENTO ;

- IN CASO DI AUMENTO DI VALORE DEL PRODOTTO DURANTE LO STESSO PERIODO : ALL ' IMPORTO INTEGRALE DELL ' IVA EFFETTIVAMENTE VERSATO NELLO STATO MEMBRO ESPORTATORE .