

- 4° L'art. 95 del Trattato vieta agli Stati membri di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto le importazioni, da altri Stati membri, di merci cedute da un privato qualora un'imposta del genere non sia riscossa sulla cessione di merci analoghe da parte di un privato all'interno dello Stato membro importatore, ove non venga tenuto conto della quota residua dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nello Stato membro esportatore e ancora inglobata nel valore della merce al momento dell'importazione.

	Mertens de Wilmars	Bosco	Touffait
Due	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Koopmans	Everling	Chloros	Grévisse

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 5 maggio 1982.

Il cancelliere

P. Heim

Il presidente

J. Mertens de Wilmars

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE SIMONE ROZÈS DEL 16 DICEMBRE 1981 ¹

*Signor Presidente,
signori Giudici,*

Il Gerechtshof di Boscoduale Vi ha proposto, ai sensi dell'art. 177 del Trattato di Roma, una questione pregiudiziale vertente sul problema dell'imposta sulla cifra d'affari all'importazione di merci cedute da privati all'interno del paese o con attraversamento di una frontiera.

I fatti sono i seguenti:

Con contratto stipulato a Cannes nel 1978 o inizi del 1979, il sig. Giovanni Nanni, cittadino svedese, residente in Monaco, vendeva per contanti, al prezzo di 365 000 franchi francesi, al sig. Han Van Zanten, cittadino olandese, residente in Vuren (Paesi Bassi), un'imbarcazione da diporto di oltre otto tonnellate, marca «Nautor», costruita nel 1973-74, con licenza di navigazione e atto di immatricolazione in Francia. L'imbarcazione era consegnata a ban-

¹ — Traduzione dal francese.

china a Cannes e passava a rischio e pericolo dell'acquirente dal 15 febbraio 1979.

Darò per scontato, per esigenze processuali, che il sig. Nanni abbia effettivamente versato l'imposta sul valore aggiunto (IVA) in Francia all'acquisto dell'imbarcazione allo stato nuovo (all'aliquota maggiorata del 33 e $\frac{1}{3}$ %) e che non abbia beneficiato di alcun rimborso dell'IVA all'esportazione della stessa nei Paesi Bassi. Do altresì per scontato che il sig. Van Zanten abbia regolarmente ricevuto la licenza di navigazione e l'atto di immatricolazione in Francia dell'imbarcazione anche se il contratto di vendita non fa menzione dei numeri rispettivi.

Il 16 febbraio 1979, il sig. Van Zanten, tramite la ditta Gaston Schul, spedizioniere doganale, faceva transitare da Wernhout (Paesi Bassi) la suddetta imbarcazione destinata a suo uso personale.

In tale circostanza l'amministrazione finanziaria olandese esigeva e riscuoteva l'imposta olandese sulla cifra d'affari (ICA), per un importo di 31 014 fiorini, all'aliquota normale applicata per le cessioni di questo genere di merci all'interno del paese (18 % su 172 300 fiorini pari al «valore d'importazione» del bene).

Il sig. Van Zanten reclamava contro tale imposizione facendo valere che l'imbarcazione era già stata gravata da IVA all'interno del mercato comune — in Francia — e che non aveva beneficiato di rimborsi all'esportazione.

A seguito del rigetto di tale reclamo, motivato dal fatto che l'imposizione fiscale era stata operata in conformità alla legge olandese del 1968 relativa all'imposta sulla cifra d'affari, la Gaston Schul e il sig. Van Zanten adivano il Gerechtshof di Boscoduale adducendo che l'imposta

controversa violava, in primo, luogo, gli artt. 12 ed eventualmente 13 e, in secondo luogo, l'art. 95 del Trattato CEE.

A loro parere, la riscossione dell'ICA all'importazione nei Paesi Bassi era avvenuta a norma dell'art. 1 della legge olandese del 1968 attuativa dell'art. 2 della Seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. Tale direttiva è stata successivamente sostituita dalla Sesta, emanata dal Consiglio il 17 maggio 1977 (Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme). Quest'ultima direttiva sarebbe però contraria al Trattato sotto un duplice profilo:

- innanzitutto, essa assoggetta ad imposta l'importazione in uno Stato membro, da parte di un privato, di un bene d'occasione acquistato da altro privato in un altro Stato membro, violando così gli artt. 12 e 13 del Trattato in base ai quali la compravendita fra privati di un bene *d'occasione* non è sottoposta ad IVA né in Francia, né nei Paesi Bassi;
- in secondo luogo, l'ICA riscossa nei Paesi Bassi fa parte di un «sistema generale di tributi interni gravanti sistematicamente sia sulle merci nazionali, sia su quelle importate», ai sensi della sentenza 28 giugno 1978 (causa Simmenthal, Racc. pagg. 1455 e segg.), ma la sua percezione non sarebbe avvenuta, nella specie, né «secondo gli stessi criteri, né nella stessa fase di distribuzione delle merci nazionali», ai sensi della stessa sentenza, in quanto, nella fase di vendita quali beni d'occasione nei Paesi Bassi, i prodotti interessati non sono gravati da ICA in caso di compravendita fra privati.

Anche ammettendo che l'imposta all'importazione fosse in linea di principio le-

gittima, il bene avrebbe dovuto usufruire, in conformità all'art. 96 del Trattato, di un rimborso d'imposta interna, all'esportazione dalla Francia, pari all'importo dell'IVA francese da cui era stato direttamente o indirettamente colpito. Orbene, la direttiva, non contemplando alcuna esenzione per il caso di importazione in uno Stato membro, da parte di un privato, di un bene ceduto da altro privato in un altro Stato membro, sarebbe illegittima.

Stando così le cose, il giudice olandese vi chiede di esaminare la validità dell'art. 2, punto 2, della direttiva alla luce delle norme sia doganali (artt. 12 e 13) che fiscali (artt. 95 e segg.) del Trattato. Esamineremo successivamente questi due aspetti.

Vanno innanzitutto precisati i limiti dell'indagine propostavi dal giudice olandese: non si deve infatti valutare la validità dell'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva in assoluto, ma solo con riferimento alla percezione dell'ICA all'importazione di beni d'occasione ceduti fra privati, cioè quelli che vengono definiti i beni d'occasione «registrati».

I — 1. Se si guarda al principio della libera circolazione delle merci, nel caso di specie il mero fatto del passaggio del bene da uno Stato membro ad un'altro ha determinato un aggravio. Tuttavia, per quanto l'imposta a cui l'imbarcazione è stata assoggettata nei Paesi Bassi sia stata percepita *all'importazione*, essa non è configurabile come una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale ai sensi dell'art. 12 del Trattato.

Trattasi di un tributo interno che fa parte integrante del sistema *fiscale* in materia di

imposte sulla cifra d'affari. Il fatto che esso colpisca eventualmente, secondo criteri e a stadi diversi, i prodotti nazionali e quelli importati non lo priva di tale carattere, ma va tutt'al più valutato alla luce delle disposizioni fiscali del Trattato.

Tali norme, collocate al Capo 2, Titolo I, («Norme comuni»), della Parte terza del Trattato («Politica della Comunità»), si pongono esattamente sullo stesso piano di quelle relative all'abolizione dei dazi doganali che fanno parte del Capo I, Titolo I, («Libera circolazione delle merci») della Parte seconda del Trattato («Fondamenti della Comunità»).

Come viene opportunamente ricordato dal Governo francese nelle sue osservazioni orali, ciò è stato confermato dalla vostra sentenza 22 ottobre 1974 (causa Demag, Racc. pag. 1046) di cui cito il punto 6:

«Gli artt. 12 e 13, da una parte, e l'art. 95, dall'altra, non si possono applicare congiuntamente alla stessa fattispecie; le tasse di effetto equivalente a dazi doganali e le imposte interne sono infatti sottoposte a discipline e previsioni diverse.

Inoltre, non solo le imposte sull'entrata e simili, ma anche le imposte ed altri provvedimenti volti a compensare gli effetti da esse provocati sulle importazioni e sulle esportazioni, hanno natura d'imposte interne.»

Il carattere speciale delle norme fiscali fa sì che esse siano *autonome* nei confronti di quelle relative all'unione doganale.

Non è pertanto possibile far prevalere queste su quelle, né risolvere le difficoltà poste dall'attuazione delle seconde attribuendo un «effetto pratico» alle prime: unione doganale non è sinonimo di unione fiscale.

2. Non era certo sfuggito agli autori del Trattato il fatto che, a seconda delle modalità di attuazione loro attribuite, le imposizioni fiscali dirette o indirette potevano ostacolare la realizzazione degli scopi che essi si erano prefissi.

Tra le imposte nazionali, di qualunque specie, gravanti direttamente o indirettamente sui beni, gli autori del Trattato si sono particolarmente interessati dell'imposta sulla cifra d'affari (Capo 2, Titolo I, «Norme comuni»).

L'imposizione interna riscossa e il rimborso interno correlativamente accordato costituivano oggetto degli artt. 95, 96 e 97. Dico «costituivano» in quanto le normative dei vari Stati membri hanno iniziato ad essere armonizzate «nell'interesse del mercato comune», come dispone l'art. 99, con la sola eccezione della Grecia, ove l'IVA comunitaria non è ancora in vigore.

La Prima direttiva adottata dal Consiglio, l'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, prescriveva che questi dovessero sostituire i rispettivi sistemi di imposte sulla cifra d'affari con un sistema comune di imposta sul valore aggiunto. I principi informativi di questo sono stati illustrati nelle conclusioni dell'avvocato generale Mayras in causa *Nederlandse Ondernemingen* (Racc. 1977, pag. 130 e segg.) da voi decisa con sentenza 1° febbraio 1977 (Racc. pag. 114 e segg.). Ricordo che, secondo tale sistema, ad ogni stadio di imposizione l'IVA, calcolata —

nell'aliquota da applicarsi — sul prezzo del bene o del servizio che costituisce oggetto della transazione, è dovuta *previa detrazione* dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Tale regime, che garantisce la neutralità dell'imposta sulla cifra d'affari quanto alla provenienza dei beni e delle prestazioni di servizi, si accompagna alla soppressione, negli scambi fra Stati membri, delle imposizioni e detassazioni alle frontiere, relative all'imposta suddetta, fino allora consentite in forza degli artt. 95 e 96 del Trattato (art. 2 della Prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967).

Una seconda direttiva, emanata in pari data dal Consiglio, ha effettivamente fissato i principi che reggono la struttura e le modalità applicative del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

La Sesta direttiva, emanata dal Consiglio il 17 maggio 1977, relativa alla base imponibile uniforme dell'IVA, si colloca sempre *nella prospettiva* della soppressione delle frontiere fiscali onde pervenire, a termine, alla formazione di un mercato dalle caratteristiche analoghe a quelle di un vero e proprio mercato comune. Benché tale direttiva, come vedremo, debba essere completata, essa rappresenta già un vero e proprio codice comunitario dell'IVA.

Il congegno delle detrazioni (art. 17 della Sesta direttiva) rimane la pietra angolare del sistema comune. Ad ogni stadio del processo produttivo o distributivo di un bene, l'importo da corrispondere al fisco si determina detraendo dall'ammontare dell'imposta dovuta quella versata, nella fase precedente, dai fornitori. Il soggetto passivo può detrarre dall'IVA di cui è debitore quella a cui sono stati as-

soggettati a monte i beni forniti e i servizi prestati da altro soggetto passivo, i beni importati, nonché i beni forniti e i servizi prestati a se stesso.

L'art. 17, punto 4, dispone:

«Il Consiglio *cercherà* di adottare entro il 31 dicembre 1977, su proposta della Commissione e deliberando all'unanimità, le modalità comunitarie di applicazione secondo le quali i rimborsi devono essere effettuati ai sensi del paragrafo 3 a favore di soggetti passivi non residenti all'interno del paese».

Ai sensi dell'art. 17, punto 6:

«Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva».

Così le imposte sulla cifra d'affari riscosse negli Stati membri sono ormai parzialmente armonizzate. Esse hanno perso, almeno parzialmente, il carattere di tributi interni entrando a far parte di un «sistema comune».

Esiste un'ulteriore motivo per considerare a carattere comunitario il tributo riscosso in base al «Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto»: a seguito della decisione del Consiglio 21 aprile 1970, relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie della Comunità, «tali risorse comprendono ... quelle provenienti dall'imposta sul valore aggiunto ed ottenute mediante applicazione di un tasso che non può superare l'1 % ad una base imponibile determinata in modo uniforme per gli Stati membri, secondo norme comunitarie ...» (art. 4, punto 1). Relativamente alle risorse proprie provenienti dall'IVA, il regolamento del Consiglio 19 dicembre 1977, n. 2892, ha applicato la decisione 21 aprile 1970.

In termini tecnici, la base imponibile suddetta è la «base imponibile effettiva» dell'ultimo stadio del processo impositivo, vale a dire il prezzo (IVA esclusa) delle cessioni e delle prestazioni praticato al consumatore che non ha diritto alla detrazione dell'imposta a monte.

Ne consegue, non soltanto che l'imposta di cui è causa, riscossa nei Paesi Bassi, non costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale ai sensi dell'art. 12 del Trattato, ma che essa non è più un'«imposizione interna» nazionale propriamente detta a norma dell'art. 95 come sono ancora ad esempio le imposte sulle bevande alcoliche, sul tabacco, sui prodotti petroliferi, le imposte di registro o altre tasse non aventi il carattere di imposta sulla cifra d'affari (cfr. art. 33 della Sesta direttiva). Ne discende altresì che gli artt. 95 e 96 possono ancora applicarsi a tali diritti o imposte, ma essi non possono più riguardare — tali e quali — le imposte sulla cifra d'affari riscosse secondo il sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

II — L'obiettivo della Sesta direttiva — alla stregua, d'altronde, degli artt. 95, 96 e 97 — è quello di instaurare la neutralità concorrenziale fra le imprese (art. 3, lett. f), del Trattato).

A tal fine essa (all'art. 2, sostitutivo dell'art. 2 della Seconda direttiva), nonché le normative nazionali emanate o modificate per conformarsi alle sue disposizioni, assoggettano all'IVA:

«1. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2. le importazioni di beni».

Per gli scambi fra Stati membri come per quelli coi paesi terzi, il sistema comune dell'IVA resta fondato sul principio, risultante dalle prassi internazionali in atto, dell'applicazione del regime fiscale del «paese di destinazione» vale a dire dal paese ove avviene il consumo. Tale principio dà luogo alle frontiere fiscali che permangono all'interno della Comunità; l'importazione, operazione che consiste nell'introdurre merci «all'interno del paese», è soggetta a imposizione alla frontiera con le modifiche apportate dall'art. 14 della direttiva e parimenti alla frontiera viene effettuata la detassazione all'esportazione (artt. 15 e 16).

Voi stessi avete confermato tale principio nella sentenza 9 ottobre 1980 (causa Carciati, Racc. pag. 2780):

«Quanto poi al divieto imposto da uno Stato membro alle persone residenti nel suo territorio di utilizzare veicoli impor-

tati temporaneamente in franchigia, esso costituisce un mezzo efficace per prevenire frodi fiscali e per garantire che le imposte siano pagate *nel paese di destinazione dei beni*» (punto 10).

La libera circolazione delle merci all'interno del mercato comune non va affatto intesa nel senso che queste siano esenti da imposizione nel paese di destinazione: il solo principio che gli Stati membri sono tenuti a rispettare al riguardo è quello del divieto di discriminazioni fra prodotti nazionali e prodotti importati (art. 95).

Nella generalità dei casi, l'istituzione del sistema comune di IVA assicura che la concorrenza non venga falsata all'interno del mercato comune; essa contribuisce così all'eliminazione degli ostacoli per la libera circolazione e rende superfluo il ricorso alle aliquote medie contemplate all'art. 97 prima dell'introduzione del sistema stesso. Poiché l'IVA si risolve in una imposizione sui beni esattamente proporzionale al loro prezzo, il fatto di applicare al valore delle merci importate l'aliquota imponibile nel paese importatore garantisce la parità di trattamento fra prodotti nazionali e prodotti esteri. Parimenti, essendo esentate le operazioni stesse di esportazione, il rimborso all'esportazione dell'imposta fatturata all'acquisto delle merci esportate o dei prodotti necessari alla loro fabbricazione porta all'effettiva detassazione delle vendite all'estero.

Permane tuttavia un certo numero di anomalie come nel caso dei beni detti «d'occasione».

1. La nozione stessa di bene d'occasione risulta complessa. In linea di massima, questo può definirsi come un bene in grado di essere riutilizzato in luogo di

uno nuovo di identico impiego, eventualmente dopo essere stato riattato.

Rientrano però in tale formulazione:

- beni di consumo durevole, che diminuiscono di valore nel corso dei periodi di uso successivi;
- i beni d'occasione «registrati», quali le autovetture e le imbarcazioni;
- gli oggetti d'arte e da collezione, il cui valore, al contrario, può aumentare col tempo.

Tutti i beni suddetti hanno la caratteristica che, una volta pervenuti al consumatore finale al termine del processo distributivo, possono, dopo essere stati usati per un certo periodo, essere reintrodotti nel ciclo commerciale o di utilizzazione. A qualsiasi categoria appartengano, essi possiedono inoltre la caratteristica di poter essere ceduti senza intervento di intermediari commerciali, a differenza dei beni allo stato nuovo.

Così, nella fattispecie, l'imbarcazione ceduta è stata usata, almeno immagino, in parte in Francia, se ivi era stata acquistata allo stato nuovo e se vi era stata registrata, e in parte nei Paesi Bassi, Stato membro in cui è stata successivamente importata.

Preciso che, nei confronti dell'ICA olandese, il sig. Van Zanten è considerato *soggetto passivo* d'imposta, mentre la Gaston Schul è il *debitore* della stessa.

Quando un bene detenuto da un privato, consumatore finale non soggetto passivo, viene acquistato d'occasione da un *soggetto passivo*, nel prezzo d'acquisto pa-

gato da questo si trova incluso un onere fiscale residuale («residuo»); quando tale soggetto, a sua volta, rivende il bene (eventualmente dopo averlo riattato) e non può dedurre l'onere fiscale sostenuto nello stadio precedente, l'IVA — in mancanza di una disciplina particolare — grava sulla totalità del prezzo di rivendita e non semplicemente sul valore eventualmente aggiunto dal rivenditore: il bene escluso dal diritto a detrazione subisce una doppia imposizione e, per ciò stesso, il prodotto venduto al nuovo consumatore finale è gravato da un «residuo» d'imposta.

Parimenti, quando un'imbarcazione da diporto detenuta da un privato, utilizzatore finale non soggetto passivo, viene rivenduta d'occasione ad un altro privato *non soggetto passivo*, nel prezzo a questo fatturato è contenuto un residuo d'imposta in quanto il venditore non ha potuto detrarre l'IVA fatturata sull'imbarcazione allo stato nuovo: si verifica un *cumulo* d'imposte.

La realizzazione dell'obiettivo della neutralità fiscale, e quindi la tassazione dei beni d'occasione, è ardua in quanto, negli scambi di tali beni, può intervenire tutta una serie di soggetti assai diversi; il bene può essere venduto *dal* suo primo utilizzatore, che ha eventualmente potuto detrarre l'IVA, o *da* un privato che non ha potuto detrarre nel caso in cui non abbia la qualità di soggetto passivo o laddove una norma speciale vieti tale detrazione ai soggetti passivi stessi (cfr. art. 13, lett. B, sub c), della direttiva). Il bene può essere venduto ad un semplice privato o ad un soggetto passivo, intermediario occasionale o professionale, e dallo stesso rivenduto, eventualmente dopo essere stato riattato.

Nel caso in cui l'uso del bene continui ancora non più nello Stato d'origine (Francia), ma in un altro Stato membro (Paesi Bassi) ove sia stato importato, tale

importazione equivale, dal punto di vista fiscale, a reintrodurre il bene nel circuito economico: tutto avviene come se, varcando una frontiera fiscale, esso venisse nuovamente introdotto in tale circuito; il privato, sig. Van Zanten, riveste la qualifica di soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della direttiva per il semplice attraversamento di una frontiera da parte del bene d'occasione da lui acquistato.

2. Il problema della mancanza di imposizione, o, inversamente, della doppia imposizione in materia di IVA all'interno della Comunità era già stato sollevato in occasione dell'elaborazione della Prima direttiva del Consiglio.

Un regime comunitario di sgravio fiscale all'importazione per le imposte sulla cifra d'affari e le accise è stato istituito con direttiva del Consiglio 28 maggio 1969 nell'ambito del traffico internazionale di viaggiatori.

Un'altra direttiva del Consiglio del 19 dicembre 1974 accorda una franchigia fiscale all'importazione delle merci oggetto di piccole spedizioni di carattere non commerciale all'interno della Comunità.

La Sesta direttiva stessa stabilisce, nel caso di beni mobili materiali (ivi comprese le autovetture) che siano stati oggetto in uno Stato membro di una lavorazione o riparazione assoggettata all'imposta senza diritto a detrazione, la possibilità di reimportare, in franchigia, i beni stessi nello Stato membro da cui siano stati temporaneamente esportati (art. 14, punto 1, sub f)).

Tuttavia, in materia di «beni d'occasione», nessuna delle soluzioni suggerite ha potuto essere accolta e l'art. 32 della Sesta direttiva recita semplicemente:

«Su proposta della Commissione, il Consiglio adotterà all'unanimità entro il 31 dicembre 1977 un regime comunitario di imposizione applicabile nel settore dei beni d'occasione e degli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione.

Fino all'applicazione di questo regime comunitario, gli Stati membri che all'entrata in vigore della presente direttiva applicano un regime particolare nel settore di cui sopra possono mantenere tale regime».

L'11 gennaio 1978 la Commissione ha presentato al Consiglio una proposta di Settima direttiva in ordine al «regime comune di IVA applicabile al settore degli oggetti d'arte, da collezione, di antiquariato e dei beni d'occasione»; essa vi ha apportato talune modificazioni il 16 maggio 1979. Il testo suddetto riguarda in particolare «le imbarcazioni da diporto» (art. 4, punto 1). Il Consiglio però non ha ancora deliberato. In ogni modo tale proposta è diretta unicamente a consentire ai soli *soggetti passivi* di detrarre l'IVA inclusa nel prezzo di vendita del bene d'occasione ad essi ceduto da un privato, onde eliminare ogni residuo d'imposta: essa lascia fuori del proprio ambito di applicazione la cessione di tali beni fra privati.

Dall'avvenuta scadenza del termine del 31 dicembre 1977 che il Consiglio si era prefissato non consegue affatto che i privati possano avvalersi di un qualsivoglia «effetto pratico» di tale norma.

3. La libera circolazione dei beni d'occasione viene, a dire il vero, limitata da questa doppia imposizione. «Affinché la popolazione degli Stati membri prenda maggiormente coscienza dell'esistenza della Comunità europea, è opportuno proseguire a favore dei privati l'azione

intrapresa allo scopo di creare, nella Comunità, condizioni analoghe a quelle di un mercato interno» (primo considerando della proposta di direttiva relativa alle franchigie per le importazioni definitive da uno Stato membro di beni personali dei privati, presentata dalla Commissione al Consiglio il 30 ottobre 1975); peraltro, contrariamente a quanto lascia intendere la difesa della Gaston Schul, tale situazione è il risultato non di negligenza, ma di un deliberato proposito.

Tali modalità di imposizione riflettono una scelta politico-economica corrispondente, a mio parere, allo stadio attuale del diritto comunitario.

Va innanzitutto rilevato che tale tributo all'importazione non avvantaggia specificamente i beni d'occasione venduti nei Paesi Bassi: esso opera nello stesso modo in favore dei beni d'occasione ceduti all'interno di tutti gli Stati membri e a scapito di quelli acquistati in altri Stati membri. Al riguardo, tutti i privati, di qualunque Stato membro, che importino beni d'occasione si trovano su un piano di parità rispetto agli oneri pubblici. La vostra giurisprudenza non considera come discriminazioni arbitrarie tutte le disparità di trattamento, ma esclusivamente le differenziazioni non obiettivamente giustificate.

Una imposizione fiscale quanto meno parziale sull'imbarcazione importata nei Paesi Bassi rimane ad ogni modo giustificata dal principio dell'imposizione nel paese in cui continua ancora l'uso dell'imbarcazione stessa. Infatti si potrebbe paventare una deviazione dai circuiti

commerciali normali qualora fosse possibile importare in uno Stato membro, senza corrispondere l'IVA, un bene d'occasione (ad esempio, un'autovettura) acquistato da un semplice privato di altro Stato membro e non assoggettato a IVA in tale circostanza, dato che l'esportazione dello stesso bene acquistato da un soggetto passivo non farebbe sorgere il diritto alla detrazione.

Per ottenere un bene all'aliquota IVA più conveniente, basterebbe, ad un privato, acquistarlo d'occasione nello Stato membro in cui vige tale aliquota, facendosi poi spedire nel proprio Stato. Com'è noto, le aliquote IVA non sono attualmente unificate.

D'altronde, l'ICA al 18 % percepita nei Paesi Bassi è calcolata non sul prezzo d'acquisto dell'imbarcazione allo stato nuovo, ma sul prezzo di vendita, fatturato dal sig. Nanni al sig. Van Zanten, che, in teoria, doveva tener conto del deprezzamento del bene e del fatto che l'onere fiscale residuo incluso nell'importo versato dal sig. Van Zanten non era da questo detraibile. Se il prezzo di vendita praticato al Van Zanten è stato correttamente calcolato dal Nanni, l'imposizione fiscale all'importazione non risulta superiore alla quota di ICA ripercossa nei Paesi Bassi da un privato che venda un'imbarcazione d'occasione ad un altro privato.

4. Il Van Zanten e la Gaston Schul sembrano sostenere in definitiva che, in mancanza di esenzione totale dall'ICA all'importazione nei Paesi Bassi, si sarebbe quanto meno dovuto consentire

uno sgravio del residuo indiretto di ICA e che l'imbarcazione potesse fruire, all'esportazione dalla Francia, di un rimborso dell'imposta a cui è stata ivi assoggettata.

Per potere condividere tale tesi, invece di adottare il regime della detrazione «imposta su imposta» istituito dalla direttiva (l'imposta viene calcolata sulla differenza fra l'imposta alla vendita e quella all'acquisto), bisognerebbe prendere in considerazione il sistema di detrazione «base su base» in forza del quale l'imposta dovrebbe venire calcolata sulla differenza fra il prezzo d'acquisto e quello di vendita. La fattura del fornitore servirebbe così da documento giustificativo per la detrazione allo stadio successivo. Orbene, per l'esattezza, tale fattura non evidenzia la quota di IVA compresa nel prezzo pagato dall'acquirente. Inoltre, un siffatto sistema di rimborso presupporrebbe l'imposizione sulla cessione dell'imbarcazione al Van Zanten da parte del Nanni: qualsiasi esenzione presuppone la prova di una precedente imposizione.

Faccio notare che i privati che si limitano a scambiare beni d'occasione all'interno di uno stesso Stato membro non sarebbero favorevoli ad una imposizione siffatta che, per giunta, allo stato attuale delle disposizioni comunitarie, è impossibile, in quanto la direttiva prescrive (art. 13, lett. B, sub c)) agli Stati membri di esonerare le forniture dei beni il cui acquisto è stato gravato da IVA non deducibile (art. 17, punto 6).

Per concedere, anche in forma parziale, un rimborso dell'IVA all'esportazione dalla Francia, paese ove l'imbarcazione è stata altresì usata, si sarebbe dovuto, in occasione della vendita effettuata dal Nanni, determinare anzitutto il «residuo» d'imposta incluso nel prezzo da questo pagato e, in secondo luogo, determinare e riscuotere la ICA corrispondente all'uso successivo dell'imbarcazione da parte del Van Zanten nei Paesi Bassi.

Sia gli Stati che le istituzioni che hanno svolto osservazioni scritte o orali nel presente procedimento hanno sottolineato le complicazioni di ordine amministrativo, in taluni casi sproporzionate con gli interessi in gioco, che ciò comporterebbe. I privati che effettuano operazioni del genere dovrebbero trasformarsi in contabili ed esattori d'imposte.

Al di là di questi difficili problemi amministrativi, esiste una difficoltà molto più seria. Essa riguarda il modo di ripartizione fra Stati membri del gettito dell'IVA gravante sull'uso di un bene d'occasione a seconda che questo si esaurisca nello Stato di origine del bene stesso, ovvero, come nel caso nostro, continui ancora in altro Stato membro mentre le modalità di imposizione nello Stato di provenienza sfuggono all'influenza dello Stato importatore e viceversa. Il primo considerando della proposta della Commissione riguardante il regime comune di imposta nel settore dei beni d'occasione inquadra bene il problema: tale regime «deve permettere di evitare distorsioni di traffico all'interno della Comunità ed assicurare che l'applicazione di una aliquota comunitaria a queste operazioni porti a risultati equi in tutti gli Stati membri ai fini delle risorse proprie».

5. Aggiungo col Governo italiano che, per quanto riguarda l'effetto eventuale di una doppia imposizione in caso di esportazioni in un altro Stato membro, nella sentenza 29 giugno 1978 (causa Larsen, Racc. pag. 1559) avete dichiarato:

«che il Trattato CEE non contiene alcuna norma rivolta ad impedire un'eventuale doppia tassazione di questo tipo;

l'interesse a promuovere la libera circolazione delle merci induce senza dubbio ad auspicare che venga evitata la doppia tassazione, ma questo risultato si può raggiungere soltanto mediante l'armonizzazione dei sistemi nazionali in forza dell'art. 99 o eventualmente dell'art. 100 del Trattato CEE» (punti 33 e 34).

Per eliminare la disparità di trattamento lamentata dal Van Zanten e dalla Gaston Schul, sarebbe necessario:

— abolire l'esenzione dall'IVA di cui beneficiano all'interno degli Stati

membri le vendite di beni d'occasione fra privati;

— fissare un'aliquota IVA adeguata per tali vendite e

— far beneficiare tali beni di un rimborso d'imposta all'esportazione in uno Stato membro diverso da quello in cui essi sono stati acquistati d'occasione.

Tutto ciò suppone l'uniformazione piena della base imponibile e un ravvicinamento, se non un'unificazione delle aliquote. Non può sostenersi che la Sesta direttiva è illegittima per il fatto che essa non abbia stabilito tutte queste modalità. Non è possibile supplire alla mancanza di un regime comunitario specifico per i beni d'occasione dichiarando puramente e semplicemente invalido l'art. 2, punto 2, della direttiva, mentre tale lacuna può venire colmata con modalità diverse. La sola via possibile è il ricorso all'art. 99 del Trattato.

Concludo nel senso che voi risolvi le questioni sollevate dichiarando:

— L'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari è valido in quanto impone agli Stati membri di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto l'importazione da parte di un privato di un'imbarcazione da altro Stato membro, quand'anche la cessione di un tale bene non venga gravata dall'imposta suddetta ove abbia luogo, alle stesse condizioni, all'interno di entrambi gli Stati.