messo, 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 è 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 diminuzione 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.

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE MARCO DARMON del 5 marzo 1985 *

Signor Presidente,
signori Giudici,

1. La Corte di cassazione olandese ha effettuato un rinvio pregiudiziale in una controversia a voi già nota perché ha dato luogo alla vostra sentenza 5 maggio 1982 (causa 15/81, Schul (in prosieguo Schul I), Racc. 1982, pag. 1409). Per comprendere l'esatta portata delle questioni sollevate dalla Suprema Corte dei Paesi Bassi, è opportuno ricordare brevemente i principali antefatti della causa principale.

2. Tale causa ha tratto origine dall'importazione nei Paesi Bassi, da parte della società a responsabilità limitata Gaston Schul, spedizioniere in dogana, di un'imbarcazione da diporto, come oggetto usato, per ordine e per conto di un privato residente nei Paesi Bassi, il quale l'aveva acquistata in Francia da un altro privato (sentenza 15/81, punto 2 della motivazione). All'atto di tale importazione l'Amministrazione tributaria olandese applicava sul prezzo di rivendita (ossia 172 300 fiorini) un'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo IVA) del 18% (ossia 31 014 fiorini), aliquota normalmente appli-

* Traduzione dal francese.

cata all'interno del paese per le cessioni di beni a titolo oneroso. Il problema sollevato da tale riscossione ed esaminato nella vostra sentenza Schul I discende dal fatto che un'analoga transazione effettuata tra privati nei Paesi Bassi non è soggetta all'IVA.

L'amministrazione olandese applicava l'art. 1 della legge interna relativa all'imposta sulla cifra d'affari, adottata conformemente all'art. 2 della Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in materia d'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1). In effetti tale direttiva dispone, all'art. 2, che

« Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

...

2) le importazioni di beni. »

Ritenendo illegittima la decisione adottata dall'amministrazione olandese, lo spedizioniere in dogana adiva la Corte d'appello di Boscoducale. Avendovi tale giudice sottoposto determinate questioni pregiudiziali, voi avete dichiarato, in particolare, che

« ... al fine di valutare la compatibilità, con i dettami dell'art. 95, dell'assoggettamento all'IVA delle merci importate da un altro Stato membro e cedute da privati — qualora la cessione di merci analoghe effettuata da privati all'interno dello Stato membro importatore sia esente da tributi — va presa altresì in considerazione l'IVA riscossa nello Stato membro esportatore » (sentenza 15/81, loc. cit., punto 34 della motivazione).

Ne avete dedotto che

« ..., ove una merce importata e ceduta da un privato — la quale non possa legalmente essere 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 »,

aggiungendo che

« l'importo in tal modo detraibile non può tuttavia superare quello dell'IVA effettivamente corrisposta nello Stato membro esportatore » (sentenza 15/81, loc. cit., punto 34 della motivazione).

3. Dalla sentenza di rinvio della Corte di cassazione dei Paesi Bassi risulta che, in seguito alla vostra sentenza, le parti non hanno più contestato che nel determinare l'IVA all'importazione si sarebbe dovuto tener conto del fatto che al bene in questione era già stata applicata, in Francia, l'IVA in misura corrispondente a 22 298,91 fiorini. Rimanevano tuttavia controverse talune questioni concernenti le modalità di applicazione della detrazione.

In particolare vi è divergenza d'opinioni, da un lato, per quanto riguarda la questione relativa al se l'IVA applicata su tale bene nello Stato membro d'esportazione vada inclusa nella *base imponibile* ai fini dell'IVA all'importazione e, dall'altro, per quanto riguarda la determinazione del residuo dell'IVA versata nel paese di esportazione che va considerato ancora compreso nel valore della merce al momento dell'importazione.

Contrariamente alla tesi dinanzi ad essa sostenuta dall'amministrazione tributaria olandese, la corte d'appello di Boscoducale riteneva

— che la base imponibile per l'applicazione dell'IVA olandese doveva essere costituita dal prezzo di vendita, al netto dell'IVA, del bene di cui trattasi;

— che andava detratta l'intera IVA versata in Francia, non diminuita cioè dell'importo corrispondente all'uso del bene nell'anno intercorrente tra il primo acquisto e la rivendita.

Contro tale decisione il segretario di stato alle finanze olandese proponeva ricorso per cassazione, sostenendo

— che la base imponibile da prendere in considerazione per il calcolo dell'IVA all'importazione è costituita dal valore del bene all'atto dell'importazione, ivi compresa l'IVA versata nello Stato membro esportatore,

— che la durata di utilizzazione del bene deve implicare la riduzione dell'importo dell'IVA inizialmente versata nello Stato membro esportatore.

Per risolvere tali due problemi, la Corte di cassazione dei Paesi Bassi vi ha sottoposto le due 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 è 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 tributo interno più 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. »

Seguendo lo stesso ordine di esposizione esaminerò e discuterò successivamente le osservazioni presentate su ciascuna delle due questioni pregiudiziali.

4. Si tratta in primo luogo di stabilire quale debba essere la struttura della base imponibile per l'applicazione dell'IVA all'importazione; gli argomenti dinanzi a voi dedotti, a tal riguardo, possono così riassumersi:

Secondo il governo olandese, l'IVA all'importazione grava sul valore del bene al momento della sua importazione, ossia al lordo di tutte le imposte, in conformità alle disposizioni della legge olandese del 1968 relativa all'imposta sulla cifra d'affari e dell'art. 11-b, n. 3, lett. a) della sesta direttiva, secondo il quale

« Si devono comprendere nella base imponibile, ove non vi siano già compresi:

a) le imposte, i dazi, i prelievi e le altre tasse dovuti fuori del paese d'importazione, nonché quelli dovuti per l'impor-

tazione, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto da riscuotere ».

Il governo olandese deduce inoltre che, sul mercato interno, le transazioni tra privati e soggetti passivi relative a beni usati sono sottoposte alle medesime regole.

Questa tesi non può essere accolta per i seguenti motivi:

— In effetti, l'esclusione dalla base imponibile dell'IVA versata nello Stato membro di esportazione è conforme alla « ratio » della vostra sentenza Schul I. Voi avete affermato che, nel caso di specie (mancanza di sgravio all'esportazione ed applicazione dell'IVA all'importazione, mentre all'interno del paese la stessa transazione non è soggetta all'IVA), l'importo dell'IVA ancora gravante sul prodotto all'atto dell'importazione dev'essere dedotto dall'importo dell'IVA all'importazione, dato che, in caso contrario,

« l'imposizione all'importazione si rivelerebbe, in realtà, un *onere supplementare* gravante sulle merci importate in misura maggiore che sulle merci nazionali analoghe » (sentenza 15/81, loc. cit., punto 31 della motivazione; la sottolineatura è mia).

Tale soluzione è basata, in particolare, sull'art. 95,

« il quale vieta di colpire, non solo direttamente, *ma anche indirettamente*, le merci degli altri Stati membri con tributi interni superiori a quelli che colpiscono le merci nazionali analoghe » (sentenza 15/81, punto 32 della motivazione; la sottolineatura è mia).

Avete così applicato, in tale materia, una regola che potrebbe essere così formulata: l'imposta non deve gravare su un'altra imposta. Orbene, l'inclusione nella base imponibile dell'importo dell'IVA versata nello Stato membro d'esportazione sarebbe contraria al principio così formulato, poiché costituirebbe un « onere supplementare » gravante indirettamente sulle merci importate in misura maggiore che sulle analoghe merci nazionali.

— Per quanto riguarda l'argomento tratto dall'art. 11-B, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, si deve osservare che questa, se si eccettua l'art. 2, n. 2, che assoggetta all'IVA tutte le importazioni (sentenza 15/81, loc. cit., punto 15 della motivazione), non si applica alle transazioni aventi ad oggetto beni usati ed effettuate da persone non aventi la qualità di soggetto passivo.

Di conseguenza, qualsiasi argomento tratto dalla direttiva dev'essere considerato con riserva quando si pone in contrasto con il principio sancito dall'art. 95 del trattato nell'interpretazione che voi ne avete data (sentenza 15/81, punto 38 della motivazione).

— Del resto, il sistema istituito dalla sesta direttiva e in base al quale — come voi avete affermato —

« ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo » (sentenza 15/81, loc. cit., punto 10 della motivazione),

presuppone necessariamente, se vuole conservare la sua coerenza, che per determinare l'IVA in ciascun stadio del circuito commerciale venga utilizzata una base imponibile dello stesso tipo. Così stando le cose, l'art. 11-B, n. 3, lett. a), non può essere interpretato nel senso ch'esso imponga di includere l'IVA versata nello Stato membro esportatore nella base imponibile dell'IVA all'importazione. Ogni altra soluzione contrasterebbe infatti con il principio fondamentale

della neutralità dei tributi interni, in quanto graverebbe sul prodotto importato in misura maggiore che sul prodotto nazionale.

In sostanza, come è stato rilevato sia dalla ricorrente nella causa principale, sia dal governo francese e dalla Commissione, l'includere nel valore del bene all'importazione l'IVA versata nella fase precedente determinerebbe *una doppia imposizione*, poiché l'IVA all'importazione sarebe basata in parte sull'IVA percepita dallo Stato membro esportatore.

La prima questione sollevata dalla Corte di cassazione olandese va perciò risolta nel senso che, nella fattispecie che abbiamo descritto, l'IVA all'importazione dev'essere calcolata, conformemente al principio contenuto nell'art. 95, quale è stato interpretato dalla Corte nella sentenza 5 maggio 1982, in base al valore del prodotto considerato al momento dell'importazione, previa deduzione dell'importo dell'IVA residua dello Stato membro esportatore.

5. Tale prima soluzione lascia impregiudicato il problema della determinazione della

« quota *residua* dell'IVA dello Stato membro di esportazione ancora inclusa nel valore della merce al momento dell'importazione » (sentenza 125/81, loc. cit., punto 34 della motivazione, seconda frase, in fine; la sottolineatura è mia), la cui definizione è rilevante tanto (come ho detto) per la determinazione della base imponibile, quanto (come voi avete affermato) per il calcolo del saldo di IVA che l'importatore deve versare allo Stato membro d'importazione. Più esattamente, come risulta dalla sentenza di rinvio, sotto questo profilo il problema in discussione riguarda soltanto il modo di calcolare tale importo residuo.

Come risulta, infatti, dalla vostra sentenza Schul I, si deve defalcare « la parte di imposta gravante *ancora* » sulla merce al momento dell'importazione, vale a dire la « *parte* dell'IVA corrisposta nello Stato membro esportatore » cui tale merce « *rimanga effettivamente soggetta* », o, ancora, « *la quota residua ... ancora inclusa* nel valore della merce al momento dell'importazione (sentenza 15/81, loc. cit., punti 32 e 34 della motivazione; la sottolineatura è mia).

È incontestabile che l'importo iniziale dell'IVA versato nello Stato membro di esportazione all'atto dell'acquisto della merce va riconsiderato o, più esattamente, aggiornato all'atto della rivendita all'esportazione, quando nel frattempo la merce sia pervenuta allo stadio del consumo. L'unico problema da risolvere è quello dell'incidenza della durata del bene sul calcolo dell'importo residuo dell'IVA.

L'IVA è un'imposta sul consumo (sentenza 15/81, loc. cit., punto 10 della motivazione); di conseguenza, qualora il consumo iniziato in uno Stato membro continui in un altro Stato membro, di norma, conformemente alle regole stabilite dalla sesta direttiva, si applicherà l'IVA del paese importatore su una base imponibile costituita dal valore della merce previa detrazione dell'IVA versata nello Stato membro esportatore: tale principio, detto « del paese di destinazione », postula che si applichi l'IVA del paese in cui il bene viene consumato (sentenza 15/81, loc. cit., punti 13-15 della motivazione). Nel caso di transazioni tra persone che non sono soggetti passivi, si tratta di calcolare *la frazione* dell'IVA ancora inclusa nel valore del bene all'atto dell'importazione o, in altre parole, di determinare —

come ha rilevato il governo francese — la parte dell'IVA versata nello Stato membro esportatore che non corrisponde all'utilizzazione del bene in tale Stato. Facciamo un esempio: se il valore di un bene all'atto dell'importazione è di molto inferiore al suo valore iniziale, la detrazione dell'IVA integralmente versata al momento dell'acquisto potrebbe superare il prezzo di rivendita del bene considerato. In tal caso non si potrebbe affermare che gli obiettivi dell'art. 95 e quelli degli artt. 2 e 3 del trattato siano stati raggiunti (sentenza 15/81, loc. cit., punti 26 e 33 della motivazione).

Il giudice a quo si è trovato di fronte ad un problema analogo; tuttavia, contrariamente all'esempio precedente, nella fattispecie sottopostagli il valore del bene al momento dell'importazione è *superiore* al valore iniziale. Le parti nella causa principale e i partecipanti al procedimento pregiudiziale hanno proposto vari metodi per risolvere tale problema. Sono emersi, in sostanza, tre orientamenti. Esaminiamoli l'uno dopo l'altro.

6. Il primo metodo (che chiamerò metodo « prorata temporis »), caldeggiato dall'ispettore olandese dei dazi doganali all'importazione e delle accise, nonché dai governi olandese e francese, e preso in considerazione dalla Commissione, consiste nel calcolare l'IVA residua ancora inclusa nel valore del bene all'importazione in base al rapporto tra il periodo effettivo di utilizzazione del bene e la durata totale del bene stesso. Relativamente alla durata del bene si hanno due varianti: essa può essere calcolata sia in base ad una presunzione — secondo l'ispettore, nel caso di un'imbarcazione tale durata sarebbe di 30 anni — sia in base alla durata forfettaria dell'ammortamento — valutata in 5 anni dai governi francese e olandese.

Nella fattispecie, dato che l'imbarcazione è stata rivenduta dopo un anno, in base a tale metodo l'IVA residua risulterebbe uguale all'IVA inizialmente versata ridotta di un trentesimo nel primo caso o di un quinto nel secondo caso.

Dirò subito che qualora sia basato sulla presunta durata del bene importato, tale metodo non mi sembra affatto praticabile su scala comunitaria. Come ha rilevato il governo francese, si tratta di una semplice stima variabile a seconda degli Stati membri e degli usi. Orbene, per evitare distorsioni della concorrenza, è fondamentale che il sistema applicato sia il più neutro possibile su scala comunitaria. Perciò ritengo che si debba prendere in considerazione, per il momento, soltanto il metodo « prorata temporis » *forfettario*, riservandomi di verificare più avanti se sia opportuno adottarlo.

7. Il secondo metodo è contemplato nella proposta di sedicesima direttiva della Commissione, riguardante l'istituzione di un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto da applicarsi alle transazioni tra privati concernenti l'importazione di beni usati (GU C 226 del 28. 8. 1984, pag. 2).

In tale documento la Commissione propone due diversi metodi di calcolo dell'IVA residua, rispettivamente per il caso che il valore del bene sia diminuito o aumentato tra la sua prima immissione al consumo e la sua importazione. Descriviamoli brevemente.

Se il bene si è deprezzato, l'IVA inizialmente versata nello Stato membro importatore sarà ridotta nella misura del deprezzamento constatato. Secondo la Commissione, tale riduzione va effettuata, in concreto, sulla base della regola del tre. In primo luogo si calcola il valore del bene all'importazione al netto dell'IVA, moltiplicando il prezzo di rivendita, IVA compresa, per il rapporto costante tra il prezzo di vendita iniziale al netto dell'IVA e il prezzo di vendita iniziale IVA compresa. Si ottiene l'IVA residua sottraendo il valore così calcolato dal valore lordo di rivendita. Pare che lo stesso risultato possa essere raggiunto in modo più diretto applicando all'importo dell'IVA versata inizialmente la percentuale del deprezzamento.

Quando vi è un aumento del valore del bene, tale metodo non potrebbe — secondo la Commissione — essere applicato, dato che si otterrebbe un importo IVA superiore all'importo versato inizialmente. Per questo motivo, la Commissione propone che in tal caso non venga assoggettato ad imposta l'aumento di valore rispetto al prezzo di vendita iniziale e che l'IVA versata sull'importo iniziale resti acquisita allo Stato membro esportatore.

8. Il terzo ed ultimo metodo è quello proposto dal ricorrente nella causa principale ed accolto dalla Corte d'appello di Boscoducale. Come nel metodo precedente, anche qui il modo di calcolare dipende dall'evoluzione del valore del bene considerato.

Relativamente all'ipotesi di deprezzamento, il metodo proposto corrisponde a quello suggerito dalla Commissione quale è stato da me descritto.

In ordine all'ipotesi di aumento del valore, il ricorrente nella causa principale sostiene che l'importo dell'IVA inizialmente versato nello Stato membro di esportazione va interamente defalcato dall'importo dell'IVA all'importazione. Tale soluzione sarebbe deducibile dal punto 34 della motivazione della vostra sentenza Schul I, la cui ultima frase precisa che l'importo dell'IVA da detrarre « non può tuttavia superare quello dell'IVA effettivamente corrisposta nello Stato membro esportatore ». Orbene, l'applicazione del metodo proposto relativamente all'ipotesi di deprezzamento condurrebbe, come ho già indicato, all'accertamento di un'IVA residua più elevata dell'IVA iniziale.

9. Riguardo a queste varie soluzioni esposte ritengo opportuno considerare quanto segue. È chiaro che la soluzione proposta dalla Commissione in merito all'ipotesi dell'aumento di valore del bene non può essere accolta, come la stessa Commissione ha riconosciuto. In effetti, a titolo provvisorio, fino all'eventuale accoglimento della proposta di sedicesima direttiva da parte del legislatore comunitario, il metodo da seguire va ricercato nell'ottica della vostra sentenza Schul I che, conformemente al principio enunciato dall'art. 95 del trattato, ha prescritto la detrazione dell'IVA residua.

Rimangono dunque da esaminare gli altri due metodi descritti.

10. Il metodo forfettario presenta due vantaggi. Da un lato, esso è indipendente dall'evoluzione del valore del bene; dall'altro, esso può essere fondato su un'applicazione analogica dell'art. 20 della sesta direttiva, relativo alla « rettifica delle deduzioni », il quale dispone:

« 2) Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione ».

Come sostengono i governi francese ed olandese, la trasposizione di tale soluzione alle transazioni di cui trattasi nel caso di specie avrebbe l'effetto di uniformare le regole di ammortamento rendendole indipendenti dalla qualità dei contraenti, ossia dal fatto che questi siano o non siano soggetti passivi.

Non credo tuttavia di potervi suggerire tale metodo.

Come ha rilevato la Commissione, si deve constatare che nel caso dell'IVA la base imponibile è costituita in linea di principio dal prezzo *effettivo* all'importazione, il che, considerato lo stato attuale della normativa comunitaria, pare escludere, nel calcolo dell'IVA residua, qualsiasi metodo *forfettario* che possa influire sulla determinazione del prezzo all'importazione. È necessario rilevare, al riguardo, che nella sentenza Schul I vi siete espressamente riferiti alla parte dell'IVA alla quale la merce rimane « *effettivamente* soggetta all'atto dell'importazione » (punto 34 della motivazione; la sottolineatura è mia).

Inoltre ritengo che, in base all'art. 95, non si possa creare un sistema forfettario che stabilisca un periodo di ammortamento di cinque anni per *tutti* i prodotti e *tutti* gli Stati membri.

Infine, tale metodo non è privo di inconvenienti: per esempio, in caso di deprezzamento del bene considerato, esso può portare al risultato di un'IVA residua superiore al valore del bene al momento dell'importazione. Inoltre, la sua adozione renderebbe necessaria l'istituzione di un sistema particolare per i beni usati aventi durata inferiore ai cinque anni.

11. Queste considerazioni mi inducono a proporvi, in definitiva, di avallare il sistema applicato dalla Corte d'appello di Boscoducale.

Tale sistema ha il merito di essere praticabile:

— in caso di diminuzione del valore del bene, l'IVA dello Stato membro esportatore ancora inclusa nel valore del bene in questione va determinata, all'atto dell'importazione, in base alla percentuale del deprezzamento constatato, secondo le modalità già indicate; viene così preso in considerazione il residuo *effettivo* dell'IVA, in conformità alla vostra sentenza Schul I;

— in caso di aumento del valore del bene, l'importo dell'IVA da detrarre equivale a quello versato inizialmente nello Stato membro esportatore. In tal modo si tiene conto dell'espressa riserva contenuta nell'ultima frase del punto 34 della motivazione della vostra sentenza Schul I.

Detto sistema ha inoltre il vantaggio di soddisfare non soltanto l'esigenza di un'equa ripartizione delle entrate fiscali tra gli Stati membri, poiché lo Stato d'origine conserva l'IVA inizialmente versata e lo Stato importatore può assoggettare all'IVA l'aumento di valore del bene, ma anche l'esigenza di evitare una doppia imposizione, in conformità al principio stabilito dall'art. 95 del trattato, poiché, qualunque sia l'evoluzione del valore del bene considerato, l'importo dell'IVA da detrarre sarà quello al quale il

bene rimane « effettivamente soggetto, all'atto dell'importazione » (sentenza 15/81, punto 34 della motivazione).

Vi propongo dunque di risolvere la seconda questione nel senso che l'IVA residua ancora inclusa nel valore del bene all'importazione corrisponde

— in caso di deprezzamento del bene importato, all'importo dell'IVA inizialmente versata, ridotto in ragione della percentuale del deprezzamento;
— in caso di aumento del valore di tale bene, all'importo integrale dell'IVA inizialmente versata nello Stato membro esportatore.

12. Conseguentemente vi propongo di risolvere le questioni sollevate dalla Corte di cassazione dei Paesi Bassi nel modo seguente:

Quando l'IVA viene riscossa da uno Stato membro all'importazione di prodotti in provenienza da un altro Stato membro e ceduti da un privato, mentre tale imposta non viene riscossa nel caso di cessione da parte di un privato di prodotti analoghi all'interno dello Stato membro importatore, questo deve, conformemente al principio stabilito dall'art. 95 del trattato, tener conto della parte dell'IVA versata nello Stato membro esportatore che è ancora inclusa nel valore del prodotto al momento dell'importazione; il relativo importo

— va detratto dalla base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto dovuta all'importazione,

— e deve corrispondere

  — in caso di deprezzamento del bene importato, all'importo dell'IVA inizialmente versata ridotto in ragione della percentuale di deprezzamento;

  — in caso di aumento del valore di tale bene, all'importo integrale dell'IVA versata inizialmente nello Stato membro esportatore.