CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PIETER VERLOREN VAN THEMAAT DEL 26 SETTEMBRE 1984 [1]

Signor Presidente,
signori Giudici,

1. La causa Carciati

In tutte le osservazioni scritte e/o orali presentate nella presente causa si dedica giustamente molta attenzione alla vostra sentenza 9 ottobre 1980, Carciati (causa 823/79, Racc. 1980, pag. 2773). In questa sentenza avete dichiarato che «le norme del trattato CEE relative alla libera circolazione delle merci non fanno ostacolo a che una disciplina nazionale imponga ai residenti nel territorio di uno stato membro il divieto, sanzionato penalmente, di usare autoveicoli i quali abbiano fruito di un regime d'importazione temporanea e quindi siano stati esentati dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto». Se a questa massima si dovesse attribuire valore generale, non limitato alle circostanze del caso Carciati, la soluzione della questione che vi è stata sottoposta sarebbe semplice. Il punto 9 della motivazione della sentenza e gli accertamenti effettuati nella causa Carciati fanno tuttavia sorgere dei dubbi circa il valore generale della pronunzia. Detto punto è del seguente tenore: «gli stati membri conservano quindi un ampio potere d'intervento in materia d'importazione temporanea, proprio allo scopo di impedire le frodi fiscali. Ne consegue che, se i provvedimenti presi in proposito *non sono eccessivi,* essi sono compatibili col principio della libertà di circolazione delle merci» (la sottolineatura è mia). Il dubbio sulla portata della sentenza Carciati, che il giudice nazionale manifesta nella presente causa Abbink, stando alla citazione che esso fa della risposta della Commissione ad una interrogazione parlamentare, è manifestamente basato in modo indiretto sul citato punto della motivazione.

Per quanto riguarda i fatti accertati nella causa Carciati, dalla sentenza si può desumere quanto segue. Il sig. Carciati risiedeva in Italia. Dalla sentenza non risulta ch'egli avesse una seconda residenza nella Repubblica federale di Germania nella quale il suo datore di lavoro era manifestamente stabilito. L'auto con targa tedesca, che a quanto pare gli era stata affidata dal datore di lavoro, secondo la sentenza era stata da lui usata per un viaggio in Italia. Dalla sentenza non emerge alcun limite di tempo per detto uso e dalla residenza del Carciati in Italia si può certo trarre una presunzione di uso regolare e quindi di evasione dell'imposta sul valore aggiunto italiana. Infine, nel fascicolo non vi era traccia d'importazione o d'esportazione di altre merci, a parte l'autovettura.

Tanto il dispositivo della sentenza, quanto il citato punto 9 della motivazione vanno secondo me considerati nel

1 — Traduzione dall'olandese.

contesto di questi fatti. Soprattutto le circostanze del tutto diverse della causa Abbink fanno sorgere il problema se la vostra sentenza Carciati non debba essere precisata nella presente causa.

2. Gli antefatti della causa Abbink e la questione pregiudiziale

Diversamente dal Carciati, il sig. Abbink, secondo il fascicolo, oltre alla residenza in Rijnsburg ha pure una residenza nella Repubblica federale di Germania, in cui il suo datore di lavoro è stabilito e dove egli, secondo il fascicolo, passa una parte dell'anno maggiore che nei Paesi Bassi. Due volte la settimana egli si reca con l'autofurgone del suo datore di lavoro dalla Germania nei Paesi Bassi per comprare fiori in Aalsmeer, che egli consegna il giorno seguente, una volta tornato in Germania, ai clienti del suo datore di lavoro che è un grossista di fiori. Secondo il fascicolo egli trascorre quattro notti, due giorni lavorativi interi e quattro giorni lavorativi parziali in Germania e tre giorni lavorativi parziali e tre notti nei Paesi Bassi. Una volta la settimana egli torna in Germania con l'autovettura del datore di lavoro e durante uno di questi viaggi di ritorno, il 7 dicembre 1981, veniva steso verbale a suo carico per trasgressione dell'art. 25 della Beschikking Vrijstellingen Tariefbesluit 1960 (decreto sull'esenzione dal regolamento doganale del 1960), dato che non era stato pagato il «tributo dovuto» per l'importazione di questa autovettura (manifestamente si tratta dell'imposta sul valore aggiunto). In seguito a ciò la dogana esigeva da lui fiorini 8 508 per tributi d'importazione (manifestamente si tratta dell'imposta sul valore aggiunto), ed egli, dopo che la sua opposizione era stata respinta adiva la sezione tributaria della Corte d'appello di Arnhem. In seguito veniva processato dinanzi al Politierechter di Arnhem per trasgressione delle norme olandesi sulla temporanea importazione di determinati mezzi di trasporto provenienti dalla Comunità. È questo il giudice che, dopo aver citato la risposta della Commissione all'interrogazione n. 22/82 dell'on. Rogalla (GU C 262, 1982, pag. 1), vi ha posto la questione «se alla luce della sopramenzionata risposta della Commissione, la normativa nazionale, sanzionata penalmente, che vieti ai residenti di uno stato membro di usare gli autoveicoli contemplati da una normativa in fatto d'importazione temporanea, e, quindi, importati in franchigia dai dazi d'importazione, sia compatibile con le disposizioni del trattato relative alla libera circolazione delle merci, nel caso in cui detto uso temporaneo abbia luogo senza l'intenzione di evadere l'imposta». Per il restante contenuto dell'ordinanza di rinvio e dei relativi allegati mi richiamo al riassunto contenuto nella relazione d'udienza.

3. Le osservazioni presentate

Per le osservazioni scritte che sono state presentate mi posso di nuovo richiamare in gran parte alla relazione d'udienza.

Il *governo olandese,* al quale il *governo danese* si è associato all'udienza, sostiene che la vostra sentenza Carciati contiene già una soluzione chiara ed equa per il presente caso. L'*imputato* nella causa principale assume in sostanza che si trattava dell'uso regolare transfrontaliero di un'auto del suo datore di lavoro tedesco per lo svolgimento della sua normale attività professionale di commercio di fiori

olandesi in Germania. A suo parere, non si può affatto parlare d'importazione fraudolenta di fronte ad un siffatto uso professionale, per sua natura transfrontaliero. A parte ciò, se il veicolo dovesse essere tassato nei Paesi Bassi oltre che in Germania, l'esercizio del commercio dei fiori nel modo indicato sarebbe notevolmente ostacolato. Il tributo olandese sarebbe quindi manifestamente in contrasto con le norme comunitarie relative alla libera circolazione delle merci. La *Commissione* tanto nelle osservazioni scritte quanto all'udienza ha citato un gran numero dei esempi pratici dai quali si desume che le crescenti relazioni transfrontaliere di natura familiare o d'affari sono in svariati modi ostacolate dalle norme relative all'imposta sull'entrata. Tutti questi problemi pratici derivano dal principio di diritto fiscale per cui i residenti nello stato membro A non possono guidare in detto stato autoveicoli immatricolati nello stato membro B, principio che mira ad evitare l'evasione dell'imposta. Dato che le norme di esenzione non servono a risolvere la maggior parte di questi problemi pratici, detto principio ostacola in misura rilevante non solo la libera circolazione delle merci, ma anche la libera circolazione delle persone e dei servizi. Stando alle risposte date dalla Commissione alle domande rivoltele da questa Corte all'udienza, non ci si può aspettare a breve scadenza l'adempimento della direttiva 28 marzo 1983, n. 83/182/CEE, relativa a questi problemi. Il problema fondamentale deriva dalla definizione originaria di «importazione» nella sesta direttiva riguardante l'armonizzazione delle legislazione degli stati membri in fatto di imposta sull'entrata (GU L 145, 1977). Per quanto riguarda i fatti della presente causa, anche la Commissione rileva che essi sono molto diversi da quelli della causa Carciati. In particolare, nel presente caso viene notevolmente ostacolata anche la libera circolazione di merci diverse dalle auto, cioè l'esportazione di fiori dai Paesi Bassi in Germania. La Commissione tratta infine dell'importanza che la vostra sentenza 15/81 (Schul, Racc. 1982, pag. 1409) potrebbe avere per la presente causa. Tenuto conto di tutte le libertà coinvolte anche nella presente causa, come pure della vostra sentenza «Cassis de Dijon» (causa 120/78, Racc. 1979, pag. 649) la Commissione vi propone concludendo di risolvere come segue la questione che vi è stata sottoposta:

«Nello stato attuale del diritto comunitario, gli ostacoli per la libera circolazione delle merci, la libera circolazione dei lavoratori, l'esercizio del libero stabilimento o la libera prestazione di servizi devono essere accettati, qualora siano resi necessari da gravi esigenze connesse all'efficacia dei controlli fiscali. Il divieto assoluto, imposto al residente di uno stato, di guidare in tale stato un autoveicolo immatricolato in uno stato diverso va tuttavia oltre ciò che è all'uopo necessario e non può quindi prevalere sulle libertà fondamentali contemplate dal trattato».

4. La mia valutazione

Non vorrei seguire la Commissione sulla strada di una soluzione così ampia e vi propongo di limitare strettamente la vostra pronunzia alle più rilevanti circo-

stanze astratte dal caso concreto, quali si desumono dall'ordinanza di rinvio e dai documenti allegati, come pure dal restante fascicolo. La questione del giudice nazionale può essere secondo me precisata nel senso che occorre risolvere il problema «se l'art. 38, n. 2 del trattato, in particolare in relazione all'art. 34 dello stesso, osti a che l'esportazione dallo stato membro A di un prodotto agricolo soggetto ad un'organizzazione comune dei mercati (cioè fiori) sia indirettamente ostacolata dal fatto che, per motivi di controllo fiscale, viene vietato al dipendente (con residenza negli stati membri A e B) di un grossista di detto prodotto agricolo stabilito nello stato membro B di usare nello stato membro A l'autoveicolo del suo datore di lavoro, immatricolato nello stato membro B e per il quale è stata ivi pagata l'imposta sull'entrata, senza pagare la stessa imposta nello stato membro A, in manifesta relazione con la regolare esportazione del detto prodotto agricolo dallo stato membro A allo stato membro B».

La questione così precisata deve secondo me essere risolta in senso affermativo per i motivi che seguono.

Secondo la vostra costante giurisprudenza in fatto di applicazione dell'art. 34 del trattato CEE nel settore agricolo, qualora vi sia un'organizzazione comune dei mercati, va applicata senza restrizioni la norma generale di cui alla vostra sentenza Dassonville. Qualsiasi ostacolo diretto o indiretto per l'esportazione di un prodotto agricolo soggetto ad un'organizzazione comune dei mercati va quindi considerato incompatibile in linea di principio con l'art. 34. Mi riferisco in proposito tra l'altro alle sentenze 190/73 (Van Haaster, Racc. 1974, pag. 1123), 111/76 (Van den Hazel, Racc. 1977, pag. 901), 83/78 (Pigs Marketing Board, Racc. 1978, pag. 2347), 177/78 (Pigs and Bacon Commission, Racc. 1979, pag. 2161), 94/79 (Pieter Vriend, Racc. 1980, pag. 327) e da ultimo la sentenza 7 febbraio 1984, causa 237/82 (Jongeneel Kaas BV/Stato dei Paesi Bassi, Racc. 1984, pag. 483). Nella sentenza Groenveld (causa 15/79, Racc. 1979, pag. 3409) citata dalla Commissione la merce non era soggetta ad un'organizzazione comune dei mercati e per questo motivo l'art. 34 era stato da voi interpretato in senso restrittivo. Nella presente causa si tratta invece dell'esportazione di fiori, per i quali esiste una siffatta organizzazione dei mercati.

Nella sentenza «Cassis de Dijon» (120/78, Racc. 1979, pag. 649) citata dalla Commissione, al punto 8, 2° comma, è detto fra l'altro: «gli ostacoli per la circolazione intracomunitaria derivanti da disparità delle legislazioni nazionali relative al commercio dei prodotti di cui trattasi vanno accettati qualora tali prescrizioni possano ammettersi come necessarie per rispondere ad esigenze imperative attinenti, in particolare all'efficacia dei controlli fiscali . . .». Di per sé ritengo possibile giustificare in base a questa massima anche gli ostacoli indiretti per l'importazione di merci soggette ad un'organizzazione dei mercati che siano la conseguenza di controlli fiscali sull'importazione temporanea di veicoli. In forza del principio di proporzionalità, elaborato in proposito dalla vostra costante giurisprudenza, le conseguenze dannose per il commercio di siffatti controlli fiscali o di altre disposizioni in linea di principio ammissibili non sono tut-

tavia accettabili qualora siano disponibili per conseguire lo scopo prefisso altri provvedimenti meno pregiudizievoli per il commercio. In proposito si deve tener conto delle ragionevoli possibilità di un'amministrazione che funzioni in modo normale. Mi richiamo su questo punto, fra l'altro, alle sentenze 104/75 (De Peijper, Racc. 1976, pag. 613), 2/78 (Commissione/Regno del Belgio, Racc. 1979, pag. 1761) e 120/78 (Rewe-Zentral AG, Racc. 1979, pag. 649). Mi sembra chiaro che nei casi come quello in esame la dichiarazione delle competenti autorità del paese di stabilimento del datore di lavoro, secondo cui l'uso dell'autoveicolo è necessario in relazione diretta con la regolare esportazione di fiori dai Paesi Bassi in Germania, costituisce un'adeguata garanzia contro la frodi fiscali. Le norme sostantive sulla tassazione dei veicoli a motore importati temporaneamente non potranno far concludere in modo diverso, qualora implichino la doppia riscossione dell'imposta sull'entrata sui veicoli a motore «importati» in siffatte circostanze ogni volta per alcuni giorni. Mi richiamo in proposito alla motivazione della vostra sentenza Schul (15/81, Racc. 1982, pag. 1409, in particolare i punti 31-34 e 44).

Alle considerazioni di cui sopra non si può nemmeno contrapporre la direttiva n. 83/182/CEE (GU L 105, 1983, pag. 59) citata dal giudice proponente. In primo luogo, questa direttiva non era ancora stata adottata all'epoca dei fatti di cui è causa. In secondo luogo la vostra Corte, già nelle sentenze 104/75 (De Peijper, Racc. 1976, pag. 613), 5/77 (Tedeschi, Racc. 1977, pag. 1555) e 251/78 (Denkavit, Racc. 1979, pag. 3369) ha affermato che le direttive di armonizzazione non possono ampliare, bensì solo limitare i poteri attribuiti nell'art. 36 agli stati membri in fatto di ostacoli per il commercio. In terzo luogo, è vero che le deroghe di portata generale all'obbligo tributario all'importazione possono essere stabilite unicamente dal legislatore comunitario. Tuttavia mi sembra chiaro che una molteplicità di casi, come quelli citati dalla Commissione nella presente causa, non può essere risolta dal legislatore o può esserlo solo dopo troppo tempo e che il giudice è più atto a svolgere questo compito in caso di contestazioni. Ciò vale in particolare nel caso in cui gli interessi dell'amministrazione tributaria debbano nel caso concreto essere contemperati con le norme imperative del trattato riguardanti la «creazione di un mercato comune che abbia caratteristiche analoghe a quelle di un mercato nazionale». Questo scopo delle direttive di armonizzazione nel campo dell'imposta sull'entrata viene ancora una volta ricordato nella motivazione della direttiva n. 83/182/CEE. Esso era già stato menzionato nella prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 riguardante l'armonizzazione delle legislazioni degli stati membri in fatto d'imposta sull'entrata (GU 1301/67). La prescrizione imperativa di cui all'art. 8, n. 7 del trattato secondo cui «la fine del periodo transitorio costituisce il termine ultimo ... per l'attuazione dell'insieme delle realizzazioni richieste dall'istituzione del mercato comune» era stato espressamente ribadito nell'art. 4 della prima direttiva il quale faceva obbligo alla Commissione di presentare entro la fine del 1968 tutte le proposte necessarie nel campo dell'armonizzazione dell'imposta sull'entrata. Dalle informazioni fornite dalla Com-

missione all'udienza in risposta a domande da voi fattele si trae tuttavia l'impressione che essa abbia escluso anche dal suo nuovo programma di azione per il rapido completamento del mercato comune gli obblighi relativi alla soppressione delle frontiere interne che derivano dall'art. 8, n. 7, nel campo dell'armonizzazione dell'imposta sull'entrata pure per i veicoli a motore. La Commissione non ha potuto infatti indicare alcun termine per le ulteriori direttive di liberalizzazione della temporanea importazione di veicoli a motore di cui si parla nell'ultimo considerando della motivazione della direttiva n. 83/182/CEE.

5. Conclusioni finali

Riassumendo sono dell'opinione che, in ossequio al principio di proporzionalità ammesso al punto 9 della motivazione della vostra sentenza Carciati, detta sentenza va precisata nella presente causa in considerazione delle circostanze completamente diverse di questa. In particolare, nella presente causa l'esigenza di prevenire le frodi fiscali nell'importazione di veicoli a motore va contemperata con l'esigenza della libera esportazione di prodotti agricoli soggetti ad un'organizzazione dei mercati. In base all'esame da me effettuato degli aspetti di fatto e di diritto della questione che vi è stata sottoposta, vi propongo di risolvere la questione stessa come segue:

«L'art. 38, n. 2, in relazione in particolare all'art. 34 del trattato CEE, osta a che l'esportazione dallo stato membro A nello stato membro B di un prodotto agricolo soggetto ad un'organizzazione comune dei mercati sia ostacolata dal fatto che, per motivi di controllo fiscale, viene vietato al dipendente (con residenze nello stato membro A e nello stato membro B) di un grossista di detti prodotti agricoli stabilito nello stato membro B di usare nello stato membro A senza pagare l'imposta sull'entrata un veicolo a motore del suo datore di lavoro, immatricolato nello stato membro B ed ivi assoggettato all'imposta sull'entrata, in manifesta connessione con la regolare esportazione del prodotto agricolo di cui trattasi dallo stato membro A nello stato membro B».