corporato nel valore del bene al momento dell'importazione, valore che si determina secondo i criteri vigenti nello Stato membro esportatore.

L'importo dell'imposta versata nello Stato membro esportatore ed ancora incorporato nel valore del bene al momento dell'importazione corrisponde:

— in caso di diminuzione del valore del bene 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 ridotta in ragione della percentuale di deprezzamento;
— in caso di aumento del valore del bene durante lo stesso periodo, all'intero importo dell'imposta effettivamente versato nello Stato membro esportatore.

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE MARCO DARMON del 28 novembre 1985 *

Signor Presidente,
signori Giudici,

1. Con le tre questioni sottopostevi relativamente all'imposta sul valore aggiunto, il tribunal d'instance di Bordeaux vi chiede, in sostanza,

1) se, per l'assoggettamento all'IVA dei beni importati, « si debbba effettuare una distinzione a seconda che il negozio sia a titolo oneroso ovvero a titolo gratuito »;

2) in caso negativo, se la base imponibile del tributo debba essere « il valore al lordo delle imposte della merce nello stato esportatore, meno la parte residua dell'IVA che è tuttora inclusa nel valore della merce all'atto dell'importazione », ovvero « il valore al netto delle imposte di una merce analoga nello Stato importatore »;

3) se l'importo dell'IVA da versare allo Stato importatore si determini:

— « in base ad un'aliquota differenziale (aliquota in vigore nello stato importatore meno l'aliquota in vigore nello Stato esportatore) »;

— imputando « la parte residua dell'IVA pagata nello Stato membro esportatore (...), tuttora inclusa nel valore della merce all'atto dell'importazione, all'importo dell'IVA riscossa all'atto dell'importazione »;

— eventualmente, se detta parte residua debba essere restituita dallo Stato membro esportatore.

2. Sorte nell'ambito di una controversia relativa all'imposizione dell'IVA, da parte dell'amministrazione doganale francese, su

* Traduzione dal francese.

un veicolo d'occasione importato dal Belgio da un cittadino di questo Stato membro residente in Francia, tali questioni hanno essenzialmente già trovato soluzione nelle due cause Schul, decise rispettivamente con sentenze 5 maggio 1982 (causa 15/81, Racc. 1982, pag. 1409, per il seguito: « Schul I ») e 21 maggio 1985 (causa 47/84, Racc. 1985, pag. 1491, per il seguito: « Schul II »).

Ciò non è sfuggito, del resto, al giudice di rinvio, il quale fa espresso riferimento, nella motivazione della propria sentenza, alla prima di tali decisioni, rilevando, per la seconda, non ancora intervenuta a quell'epoca, che la Corte di cassazione olandese vi aveva sottoposto varie questioni pregiudiziali, a causa delle difficoltà di applicazione della sentenza Schul I.

Le osservazioni, sia scritte sia orali, che sono state presentate alla Corte non sembrano rimettere in discussione le soluzioni delineate nella vostra giurisprudenza, poiché in sostanza sviluppano argomenti a voi già noti e da voi già accolti o respinti.

Richiamerò quindi la vostra attenzione solo sugli aspetti giuridici propri della fattispecie, che devono essere esaminati specificamente.

3. Per quanto riguarda la *prima questione pregiudiziale*, l'attrice nella causa principale, i Paesi Bassi e la Commissione ritengono che il carattere gratuito della merce importata non incida sull'applicazione dei principi stabiliti dalla vostra giurisprudenza nelle cause Schul I e Schul II.

Per contro, il governo francese, intervenuto in udienza, sostiene che all'importatore di un bene ceduto a titolo gratuito non può essere riconosciuto il diritto alla deduzione dell'IVA riscossa dallo Stato membro esportatore, dal momento ch'egli non ha dovuto sopportare personalmente tale tributo all'atto dell'acquisizione del bene.

Quest'ultima interpretazione non può essere accolta. Il bene d'occasione importato nell'ambito di una donazione è infatti necessariamente gravato dall'IVA da cui è stato colpito inizialmente nello Stato membro esportatore. Rifiutare di prendere in considerazione la parte dell'IVA ancora incorporata nel valore del bene al momento dell'importazione equivarrebbe ad esporre il bene importato al rischio di un cumulo di IVA, dal momento che la cessione di uno stesso bene effettuata da singoli all'interno dello Stato membro importatore, a titolo gratuito come a titolo oneroso, non dà luogo a nuova tassazione (sentenza Schul I, causa 15/81, punti 15, 31 e 34 della motivazione).

A tal riguardo, avete dedotto in particolare dagli artt. 2. n. 2, e 7 della sesta direttiva IVA (direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di 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) che il fatto generatore dell'imposta,

« per quanto riguarda le operazioni *all'importazione* (...), è costituito *dal semplice ingresso di un bene all'interno di uno Stato membro*, indipendentemente dal fatto che abbia luogo o meno un negozio, che l'operazione venga effettuata *a titolo oneroso o gratuito*, da un soggetto passivo o da un privato » (sentenza Schul I, punto 14 della motivazione; i corsivi sono miei),

mentre per le operazioni effettuate *all'interno* di uno Stato membro è la cessione *a titolo oneroso* di un bene da parte di un *soggetto passivo che agisce in quanto tale* e fa sorgere l'imposta.

In altri termini, essendo l'importazione, dal momento che essa esiste, il fatto generatore esclusivo dell'imposta, poco importano le

modalità del trasferimento della proprietà del bene importato. Di conseguenza, i principi sanciti dalla vostra giurisprudenza Schul I e II relativamente all'importazione di un bene acquisito a titolo oneroso devono essere applicati anche ai beni ceduti mediante donazione.

4. Per quanto riguarda la *seconda questione pregiudiziale*, devo ricordare che nella sentenza Schul II, accogliendo il mio suggerimento, avete dichiarato che la parte dell'IVA riscossa dallo Stato membro esportatore ed ancora gravante sul bene al momento dell'importazione

« non fa parte della base imponibile sulla quale va applicata l'IVA all'importazione poiché anche la base imponibile dei prodotti nazionali analoghi è costituita dal valore al netto delle imposte » (sentenza Schul II, punto 21 della motivazione; vedasi anche punto 23).

Di per sé sola, tuttavia, tale soluzione non esaurisce il problema sollevato dal giudice di rinvio. Sussistono infatti due difficoltà.

In primo luogo, la motivazione della sentenza del tribunal d'instance di Bordeaux, nonché i termini della seconda questione pregiudiziale sollevano il problema del se la base imponibile debba essere ottenuta a partire dal valore della merce nello Stato membro *importatore*. Secondo le osservazioni, non contestate, dell'attrice nella causa principale, la prassi seguita dall'amministrazione francese delle dogane consisterebbe nel determinare il valore del veicolo importato in base alla sua quotazione « argus » (valutazione dell'usato) in territorio francese.

In secondo luogo, trattandosi nella fattispecie di una donazione, la mancanza di qualsiasi prezzo di vendita rende necessaria la ricerca di un metodo per valutare il prezzo del bene importato. Questa difficoltà viene espressamente risolta dall'art. 11, lett. B, della sesta direttiva, il quale dispone quanto segue:

« 1) La base imponibile è costituita:

(...)

b) dal valore normale, se manca il prezzo, (...).

Si considera " valore normale " all'importazione di un bene quanto un importatore, allo stadio di commercializzazione al quale si compie l'importazione, dovrebbe pagare ad un fornitore indipendente del paese di provenienza del bene, al momento in cui l'imposta è esigibile, in condizioni di concorrenza perfetta, per ottenere questo stesso bene ».

Gli Stati membri, in tale ipotesi, hanno una possibilità alternativa, concessa dal n. 2 dell'art. 11, lett. B, sopra menzionato. Tale norma dispone che essi « possono adottare come base imponibile il valore definito dal regolamento (CEE) n. 803/68 », sostituito successivamente dal regolamento n. 1224/80, entrato in vigore il 1° luglio 1980 (art. 22, nn. 1 e 2, del regolamento del Consiglio 28 maggio 1980, relativo al valore in dogana delle merci, GU L 134, pag. 1), cioè il valore in dogana. Gli artt. da 2 a 7 di questo regolamento precisano le varie modalità per la determinazione di tale valore.

Queste norme consentono di superare l'altra difficoltà rilevata: valore « normale » o valore « in dogana », il valore del bene importato è senz'altro quello determinato *nello Stato membro esportatore*, nella fattispecie il Belgio. Questa soluzione risponde alla logica di tale imposta, che colpisce il consumo.

D'altronde, su tale concezione sono basate anche le vostre sentenze Schul I e II, nelle

quali, infatti, avete deciso che l'IVA residua dello stato esportatore deve, per la determinazione della base imponibile, essere dedotta dal valore del bene importato. Questo metodo implica che il valore di riferimento sia quello dello Stato membro esportatore.

Ciò posto, ricordo che avete dichiarato che:

« Spetta al richiedente provare la sussistenza dei requisiti per usufruire dell'esonero ovvero della riduzione dell'IVA normalmente riscossa all'importazione » e che, di conseguenza, « lo Stato membro importatore può agevolmente richiedere all'importatore di dimostrare documentalmente l'IVA riscossa nello Stato membro esportatore e ancora gravante sulla merce al momento dell'importazione » (sentenza Schul I, punto 36 della motivazione).

5. Con l'ultima questione, il tribunal d'instance di Bordeaux mira a far precisare le modalità di applicazione dell'IVA nello Stato membro importatore.

A tal riguardo, ci si può limitare a ribadire che il principio posto dalla vostra sentenza Schul I, secondo cui deve essere preso in considerazione l'importo dell'IVA riscossa nello Stato membro esportatore, impone alle autorità doganali dello Stato importatore di dedurre dall'importo dell'IVA dovuta all'atto dell'importazione soltanto la

« quota residua dell'IVA dello Stato membro esportatore ancora inclusa nel valore della merce al momento dell'importazione. L'importo in tal modo detraibile non può tuttavia superare quello dell'IVA effettivamente corrisposta nello Stato membro esportatore » (sentenza Schul I, punto 34 della motivazione).

È precisamente questo punto che la Corte di cassazione olandese vi chiedeva di precisare nella causa Schul II. Seguendo le mie conclusioni, avete dichiarato che l'importo dell'IVA già versata nello Stato membro esportatore — IVA residua ancora incorporata nel valore del prodotto al momento dell'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* del valore del prodotto durante lo stesso periodo, all'importo integrale dell'IVA effettivamente versato nello Stato membro esportatore » (sentenza Schul I, punto 34 della motivazione; i corsivi sono miei).

Se fosse necessario, questo metodo conferma che il valore del bene deve essere accertato in quest'ultimo Stato membro. Come chiarito dai punti 34 delle due sentenze Schul, tale metodo consiste, una volta ottenuto il valore, al netto dell'IVA residua, del bene importato, nel dedurre dall'importo dell'IVA che deve essere riscossa in via di principio dallo Stato membro importatore l'importo residuo dell'IVA riscossa nello Stato membro esportatore ancora incorporato nel valore di detto bene. Questa interpretazione mi sembra atta ad eliminare le incertezze espresse dal giudice di rinvio e a guidare in modo chiaro la prassi delle autorità doganali in materia.

6. Vi propongo quindi di risolvere nel modo seguente le questioni poste dal tribunal d'instance di Bordeaux:

1) In caso di importazione, il fatto generatore dell'IVA è costituito dall'ingresso del bene all'interno dello Stato membro, senza che si debba considerare se il negozio sia a titolo oneroso o gratuito.

2) La base imponibile, sulla quale viene calcolato l'importo dell'IVA nello Stato membro importatore, è costituita dal valore del bene quale determinato nello Stato membro esportatore in conformità a quanto disposto dall'art. 11, lett. B, della sesta direttiva 17 maggio 1977, 77/388, dedotta l'IVA dello Stato membro esportatore ancora incorporata in questo valore.

3) L'importo dell'IVA dello Stato membro esportatore che deve essere dedotto dall'importo dell'IVA applicabile nello Stato membro importatore è pari:

   — in caso di diminuzione del valore del prodotto tra 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.