Nella causa 324/82,

COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, rappresentata dal suo consigliere giuridico sig. David Gilmour e dal sig. Guido Berardis, membro del servizio giuridico della Commissione, in qualità di agenti, e con domicilio eletto in Lussemburgo presso il sig. Oreste Montalto, edificio Jean Monnet, Kirchberg,

ricorrente,

contro

REGNO DEL BELGIO, rappresentato dal ministro delle relazioni esterne, con sede in 2, rue Quatre-Bras, 1000 Bruxelles, a sua volta rappresentato dal sig. Robert Hoebaer, direttore presso il ministero per gli affari esteri, per il commercio con l'estero e per la cooperazione allo sviluppo, e dal sig. Frans J. Wauters, consigliere presso il ministero delle finanze, in qualità di agenti, e con domicilio eletto in Lussemburgo presso l'ambasciata del Belgio, 4, rue des Girondins, Résidence Champagne,

convenuto,

causa avente ad oggetto la dichiarazione del fatto che il Regno del Belgio, non conformandosi alle disposizioni degli artt. 11 e 27 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 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, del 13 giugno 1977) per quanto riguarda il calcolo della base imponibile per le autovetture — è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del diritto comunitario,

LA CORTE

composta dai signori J. Mertens de Wilmars, presidente, T. Koopmans, K. Bahlmann e Y. Galmot, presidenti di sezione, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling e C. Kakouris, giudici,

avvocato generale: P. VerLoren van Themaat

cancelliere: P. Heim

ha pronunziato la seguente

SENTENZA

In fatto

I fatti che hanno dato origine alla controversia, le varie fasi del procedimento, le conclusioni ed i mezzi e argomenti delle parti si possono riassumere come segue:

I — Il contesto normativo e gli antefatti

A — Contesto normativo

1. Le norme di diritto interno

In conformità all'art. 35 del «Code de la taxe sur la valeur ajoutée» (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto), il Regno del Belgio ha stabilito una base imponibile minima per la riscossione dell'IVA in occasione della vendita di vetture nuove e di vetture «di direzione».

a) Per le vetture nuove, il regio decreto 20 luglio 1970, n. 17, relativo alla fissazione di una base imponibile minima per le autovetture ai fini della riscossione dell'IVA, stabilisce quanto segue:

«*Articolo 1.* Per le autovetture vendute all'interno ad utenti o importate dall'utente è fissata, ai fini della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, una base imponibile minima.

Ai fini dell'applicazione del presente decreto, si considera utente qualsiasi persona che si serve di un'autovettura per il proprio uso privato, ovvero per attività professionali diverse dalla vendita di autovetture.

Articolo 2, § 1. Per le vetture nuove, la base imponibile non può essere inferiore al prezzo di listino vigente al momento in cui l'imposta è esigibile.

§ 2. Il prezzo di listino è il prezzo fissato dal costruttore per la vendita all'utente di autovetture nuove di uno stesso tipo, con i relativi accessori.

Si considera costruttore la persona riconosciuta tale dal ministro dei trasporti o da un suo delegato, in conformità all'art. 5 del regio decreto 15 marzo 1968 recante disciplina generale delle condizioni tecniche cui devono rispondere gli autoveicoli ed i loro rimorchi.

Qualora il costruttore abbia sede all'estero, il prezzo dev'essere fissato dal mandatario autorizzato a tal fine, in conformità all'art. 5, § 2, 4, del regio decreto 15 marzo 1968».

Il prezzo di listino viene fissato liberamente dai costruttori o dai loro mandatari e può essere modificato a loro piacimento, senza che l'amministrazione fiscale intervenga in alcun modo. Tuttavia, i costruttori ed i loro mandatari di cui all'art. 2, § 2, sono tenuti, a norma dell'art. 4, § 1, a notificare al direttore generale dell'amministrazione i prezzi di listino delle autovetture ch'essi costruiscono o importano, nonché tutte le modifiche apportate a tali prezzi. La notifica, con tutte le necessarie precisazioni, dev'essere fatta entro cinque giorni dall'entrata in vigore del prezzo di listino o della modifica a questo apportata.

b) Per le vetture «di direzione», l'amministrazione belga applica un regime particolare secondo cui la riscossione dell'IVA avviene in funzione del periodo di messa a disposizione; questo regime, stabilito nelle circolari n. 4 del 12 gennaio 1971 e n. 74 dell'11 luglio 1972, distingue tre diversi stadi di vendita:

aa) Quando la vettura nuova messa a disposizione viene venduta entro sei mesi dall'inizio dell'utilizzazione, su quest'ultima non viene percepito alcun onere fiscale. Tuttavia, secondo il suddetto regio decreto 27 luglio 1970, n. 17, la vettura messa a disposizione è considerata come nuova al momento della vendita e pertanto soggetta, in quel momento, alla riscossione dell'IVA su una base imponibile pari al prezzo di listino in vigore per un veicolo nuovo.

bb) Quando la vettura nuova messa a disposizione viene venduta nel periodo compreso fra 6 e 18 mesi dopo l'inizio dell'utilizzazione, il prelievo fiscale avviene su una base imponibile pari alla differenza tra il prezzo di listino in vigore al momento della vendita e l'effettivo prezzo di vendita della vettura. L'IVA dovuta in ragione della messa a disposizione viene detratta soltanto nella misura del 50 % (art. 45, § 2, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto). La vendita è sottoposta in tal caso al regime d'imposizione delle vetture d'occasione.

cc) Quando la vettura nuova messa a disposizione non viene venduta entro il termine di 18 mesi dopo l'inizio dell'utilizzazione, il prelievo fiscale avviene secondo le norme generali di cui all'art. 12, § 1, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, e precisamente secondo il punto 3°, quando la messa a disposizione abbia luogo per uso privato, e secondo il punto 4°, quando essa abbia luogo per esigenze interne dell'impresa. In tal caso, l'IVA dovuta in ragione di tale messa a disposizione viene calcolata, al tasso del 25 % o del 33 % vigente per le autovetture (art. 33 della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto), sul prezzo d'acquisto o sul costo di produzione della vettura nuova. A norma dell'art. 45, § 2, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta così calcolata e riscossa è detraibile, al massimo, nella misura del 50 % anche qualora la messa a disposizione sia avvenuta esclusivamente per esigenze dell'impresa. L'imposta non è detraibile se la messa a disposizione è avvenuta esclusivamente per uso privato.

Questa norma si applicava fino al 1° gennaio 1977. Tuttavia, nel regime vigente anteriormente al 1° luglio 1980, la specifica limitazione del diritto a detrazione per le autovetture si combinava con una transitoria limitazione del diritto a detrazione per le imposte gravanti su beni d'investimento. Dopo l'abrogazione di tale norma transitoria (art. 100 della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto), sussiste ormai la sola limitazione al 50 %. Il regime particolare vigente per le vetture «di direzione» veniva conseguentemente modificato per i casi di messa a disposizione di cui alle lettere bb) e cc), mentre restava invariato per la messa a disposizione per un periodo inferiore a sei mesi. Il regime particolare, per il quale si può optare rispetto al regime normale indicato sub cc), presenta notevoli vantaggi.

Le suddette disposizioni belghe sono state notificate alla Commissione con lettera 23 dicembre 1977, nell'ambito dell'art. 27, n. 5, della direttiva 77/388/CEE (in prosieguo «sesta direttiva»).

2. Le norme comunitarie

L'art. 27, nn. 1 e 5, della sesta direttiva dispone che:

«1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione,

può autorizzare ogni stato membro a mantenere o ad introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale».

«5. Gli stati membri che il 1° gennaio 1977 applicano misure particolari del tipo di quelle di cui al paragrafo 1 possono mantenerle purché le notifichino alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché tali misure siano conformi, se si tratta di misure destinate a semplificare la riscossione dell'imposta, al criterio definito al paragrafo 1».

L'art. 11 riguarda la base imponibile in quanto oggetto di armonizzazione. Secondo tale norma, la base imponibile è costituita, all'interno del paese.

«a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

Non vanno compresi nella base imponibile

«i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della prestazione ed acquisiti al momento in cui si compie l'operazione».

Quanto all'importazione di beni, la base imponibile è costituita

«a) dal prezzo pagato o da pagarsi dall'importatore, se detta somma costituisce l'unico corrispettivo definito al punto A, paragrafo 1, lett. a);

b) dal valore normale, se il prezzo pagato o da pagare non costituisce l'unico corrispettivo del bene importato.

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».

Secono il punto B, n. 2, gli stati membri possono adottare come base imponibile il valore definito nel regolamento (CEE) n. 803/68, relativo al valore in dogana delle merci (GU L 148, pag. 6).

B — Procedimento precontenzioso

Con lettera 21 novembre 1979, la Commissione comunicava al governo belga che, a suo avviso, le disposizioni belghe di cui sopra non sono compatibili con quelle della sesta direttiva ed in particolare con l'art. 11, riguardante la base imponibile in materia d'IVA; il Belgio non può ricorrere alle disposizioni derogatorie dell'art. 27, n. 5, della direttiva, per far valere che si tratta di misure di prevenzione delle frodi per le vetture nuove

o importate e di misure di semplificazione per le vetture «di direzione».

Il Governo belga rispondeva con lettera 10 giugno 1980 della rappresentanza permanente del Belgio presso le Comunità europee, lettera cui era allegata una nota del ministero delle finanze. Da tale nota risulta che il governo belga non contesta il fatto che la normativa belga si discosti dall'art. 11 della sesta direttiva; esso considera tuttavia applicabile nella fattispecie la deroga di cui all'art. 27, n. 5, della direttiva stessa.

Poiché gli argomenti svolti in tale nota dal governo belga non convincevano la Commissione, questa iniziava, con lettera 20 marzo 1981, nei confronti del Belgio, il procedimento di cui all'art. 169 del trattato CEE ed invitava il governo belga a farle pervenire le sue eventuali osservazioni entro il termine di due mesi dal ricevimento di tale lettera.

Nella risposta inviata dalla rappresentanza permanente del Belgio il 10 giugno 1981, il governo belga teneva fermo il proprio punto di vista insistendo in particolare sul fatto che le disposizioni nazionali rientrano nell'ambito dell'art. 27, n. 5, della sesta direttiva.

Dopo aver nuovamente esaminato questi argomenti, la Commissione riteneva di non dover modificare la propria opinione secondo cui il regime belga dell'IVA è in contrasto con la sesta direttiva: conseguentemente, in data 15 aprile 1982, essa emetteva nei confronti del Belgio un parere motivato, invitando tale stato ad adottare i provvedimenti necessari per conformarsi a detto parere entro il termine di due mesi dalla notifica. Poiché il parere motivato restava senza risposta, la Commissione proponeva il presente ricorso, registrato nella cancelleria della Corte il 20 dicembre 1982.

II — La fase scritta del procedimento e le conclusioni delle parti

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

La *Commissione* chiede che la Corte voglia:

«1) dichiarare che il Regno del Belgio, mantenendo in vigore un regime particolare per quanto riguarda la base imponibile dell'IVA sulle autovetture nuove, sia vendute nel paese sia importate, e sulle vetture dette «di direzione», incompatibile con le precise disposizioni in materia stabilite dall'art. 11 della direttiva n. 77/388/CEE, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del trattato CEE;

2) condannare il convenuto alle spese».

Il *Regno del Belgio* chiede che la Corte voglia:

«1) dichiarare irricevibile il ricorso della Commissione e, in subordine, respingerlo;

2) condannare la Commissione alle spese».

III — I mezzi e gli argomenti delle parti

Nel ricorso, la *Commissione* sostiene in primo luogo che il regime belga è incompatibile con l'art. 11 in quanto implica che la vendita o l'importazione di vetture nuove vengono sistematicamente tassate in base ad un valore che è, in genere, superiore al corrispettivo effettivamente ottenuto dal fornitore o al prezzo pagato

dall'importatore parallelo. Per quanto riguarda il mercato interno, il regime belga colpisce con l'IVA il valore di tutti i ribassi e le riduzioni di prezzo ed è, in questo, contrastante con l'art. 11, A, 3, lett. b). Per le vetture importate, il regime belga non tiene conto del prezzo effettivamente pagato. La Commissione sottolinea d'altronde che il Belgio ha già ammesso l'incompatibilità delle proprie disposizioni con l'art. 11, limitandosi a far valere le deroghe di cui all'art. 27, n. 5.

Per quanto riguarda quest'ultima norma, la Commissione respinge l'argomento secondo cui i provvedimenti belgi sarebbero giustificati dalla lotta contro la frode e contro l'evasione fiscale. Essa ritiene che a torto il Belgio si riferisce, per giustificare la propria legislazione, all'esistenza di numerose frodi nel settore automobilistico. A suo avviso, il problema essenziale è quello di stabilire in qual misura, secondo la norma in questione, gli stati membri sono autorizzati a mantenere in vigore qualunque sistema ed a stabilire qualunque deroga ai principi stessi della stessa direttiva. Perciò, nella presente causa, la questione giuridica decisiva è quella della portata dell'art. 27, n. 5.

In effetti, neppure in base all'art. 27 gli stati membri sono dispensati dal rispettare i *principi essenziali* della sesta direttiva, soprattutto quelli posti dall'art. 11, che costituisce la «disposizione chiave» dell'intero regime di armonizzazione, poiché è con questa disposizione che è stata istituita la base uniforme dell'IVA. Anche i provvedimenti preesistenti alla sesta direttiva devono essere compatibili con l'art. 11, nel senso di rispettare «il sistema» della direttiva stessa.

D'altra parte, la facoltà attribuita dall'art. 27, n. 5, è soggetta al principio di proporzionalità, ed i provvedimenti belgi sono manifestamente sproporzionati rispetto al problema da risolvere.

Quanto alle vetture nuove ed importate, da un lato, ed alle vetture «di direzione», dall'altro, la Commissione precisa come segue la propria tesi giuridica:

a) Vetture nuove

Per quanto riguarda le vetture nuove ed importate, la Commissione sostiene che il regime belga di riscossione dell'IVA è incompatibile con l'art. 11, punti A, n. 1, lett. a); A, n. 3, lett. b) e B, nn. 1 e 2, della sesta direttiva. Questo regime rende in pratica totalmente inoperante l'art. 11 in un importante settore dell'economia ed in tal modo istituisce un sistema di tassazione sostanzialmente diverso da quello previsto dalla direttiva. Provvedimenti di questa portata non sono affatto giustificati dai problemi da risolvere, e cioè dal rischio di fatture false e da quello di sopravvalutazione della vettura usata ritirata in occasione della vendita di un veicolo nuovo. Entrambi questi rischi possono essere evitati mediante un raffronto tra le scorte di vetture, sia nuove, sia usate e ritirate dai commercianti, e le vendite da questi effettuate. Il fatto di mantenere, in modo generale e sistematico, una base minima d'imposizione eccede quindi ampiamente i limiti posti dall'art. 27.

D'altra parte, sostiene la Commissione, il ritiro delle vetture usate viene normalmente effettuato in base ad un listino; la sopravvalutazione di una vettura usata come elemento del prezzo non dà adito, di per sé, ad alcuna frode o evasione fiscale. Tenuto conto di quanto di disposto dall'art. 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, l'IVA dovrebbe essere pagata sulla totalità del prezzo convenuto fra le parti. Il valore attribuito all'usato che venga ritirato in pagamento

nulla ha a che vedere con questo prezzo. L'unica conseguenza della disciplina belga è quella di includere nella base imponibile taluni elementi come gli sconti e le riduzioni di prezzo, che ne sono esclusi dall'art. 11, punto A, n. 3, lett. b), della direttiva.

b) Vetture «di direzione»

La Commissione ritiene che il relativo regime belga costituisca una violazione dell'art. 11, punto A, n. 1, lettere b) e c), della sesta direttiva. Non si tratta né di misure di semplificazione, né di misure riguardanti la riscossione dell'IVA in quanto tale. La Commissione sostiene in particolare che il fatto di non riscuotere l'IVA al momento della messa a disposizione della vettura è incompatibile con la direttiva. Secondo il regime belga, infatti, il soggetto passivo può detrarre immediatamente e totalmente l'IVA pagata su una vettura «di direzione» di cui si sia servito per uso personale, come se la vettura fosse destinata ad essere venduta normalmente, non già a servire in parte ad uso personale. La Commissione considera incompatibile con la direttiva anche la parte del regime belga secondo cui, all'atto della vendita delle vetture «di direzione», l'IVA viene riscossa in base al prezzo di listino vigente al momento in cui l'imposta è esigibile, o con riferimento a tale prezzo.

aa) Quanto al problema di stabilire se i provvedimenti belgi portino ad una *semplificazione,* la Commissione considera incompatibile con la sesta direttiva la parte di tali provvedimenti riguardanti la vendita delle vetture «di direzione» all'interno, entro il termine di sei mesi dal momento della messa a disposizione, in quanto la mancata riscossione dell'IVA dovuta per l'uso in parte privato al momento della messa a disposizione si aggiunge al fatto che, al momento della vendita della vettura, la base imponibile è il prezzo di listino, il che dà luogo alla riscossione di un supplemento d'imposta.

bb) Quanto al fatto di *non riscuotere* l'imposta al momento della messa a disposizione, la Commissione rileva che l'uso della vettura dovrebbe essere assimilato ad una prestazione di servizi a titolo oneroso; perciò, in conformità all'art. 11, punto A, n. 1, lett. c), la base imponibile è costituita dall'importo delle spese sostenute dal soggetto passivo per la prestazione dei servizi. Anche qualora il Belgio avesse potuto considerare l'operazione come una cessione di beni, la Commissione non può ammettere il regime istituito su tale base.

La norma del caso, per la riscossione dell'IVA su un bene soggetto all'impresa e destinato in parte ad uso privato, è infatti l'art. 10, n. 1, lett. a). Per quanto riguarda «il fatto generatore», da quest'articolo si desume che l'IVA diventa esigibile quando il veicolo viene messo a disposizione per la prima volta a scopi di «direzione». La base imponibile è, in conformità all'art. 11, punto A, n. 1, lett. b), il prezzo d'acquisto dei beni ovvero, in base al combinato disposto di questa norma e dell'art. 11, punto A, n. 1, lett. c), nell'ipotesi che la messa a disposizione della vettura sia considerata come una prestazione di servizi, l'importo delle spese sostenute dal soggetto passivo per tale prestazione. Invece, secondo il regime belga, nessuna imposta è dovuta in tale momento.

cc) Quanto alla *riscossione* in momento successivo, la Commissione ritiene che una vettura che sia stata usata come vettura «di direzione» è, in realtà, una vettura d'occasione e dovrebbe perciò essere tassata come tale, non già in base al prezzo di listino come una vettura nuova. Tutte queste misure, e cioè il fatto di non riscuotere l'imposta per la prestazione di servizi, o di riscuoterla in misura troppo elevata in caso di vendita, non sono vere misure di semplificazione.

In realtà, il regime belga è un sistema più complesso di quello previsto dalla sesta direttiva. Inoltre, eventuali misure di semplificazione, per poter fruire della deroga di cui all'art. 27, dovrebbero riguardare l'adeguamento del sistema previsto dalla sesta direttiva, non già un preesistente regime nazionale.

D'altra parte, i provvedimenti belgi non costituiscono affatto misure di semplificazione della riscossione dell'imposta, ma riguardano invece la base imponibile.

Il *governo belga* eccepisce che il ricorso è interamente irricevibile per due motivi e, inoltre, nella parte che riguarda le vetture nuove, anche per un terzo motivo.

In primo luogo esso fa valere che la reazione della Commissione alla notifica fatta dal Belgio, in conformità all'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, è stata molto tardiva ed è all'origine di un'incertezza giuridica dannosa per i legittimi interessi del Belgio. Il regime belga esisteva già prima della seconda direttiva sull'IVA. L'art. 27, n. 5, della sesta direttiva non fa che dar seguito al punto 12 dell'allegato A della seconda direttiva. La Commissione, che era perfettamente al corrente del regime belga, non ha mai constestato la conformità di tale regime al diritto comunitario.

Inoltre, il governo belga fa riferimento alla riunione tenuta dal Consiglio il 25 marzo 1977 e dedicata alla proposta per la sesta direttiva (documento del Consiglio R/716/77, del 25. 3. 1977, pag. 11), in cui, a proposito della discussione dell'art. 27, si fa chiaramente menzione delle «disposizioni intese ad impedire una diminuzione della base imponibile considerata ingiustificata dallo stato membro interessato».

Secondo lo stesso governo, la Commissione ha certamente il potere di esaminare i provvedimenti derogatori preesistenti all'entrata in vigore della sesta direttiva, notificati ai sensi dell'art. 27, n. 5, ma, poiché questa norma non stabilisce espressamente un termine per le eventuali obiezioni da parte della Commissione, la reazione di questa dovrebbe esser resa nota allo stato membro entro un termine ragionevole, in quanto un'eventuale condanna da parte della Corte creerebbe, per lo stato membro interessato problemi amministrativi e di bilancio tanto più gravi quanto tardivo sia stato l'intervento della Commissione e della Corte. In tale contesto, il governo belga si riferisce alla disciplina stabilita per l'esame dei nuovi provvedimenti derogatori, secondo cui la Commissione deve reagire entro il termine perentorio di tre mesi per sottoporre la questione al Consiglio; esso constata che vi sarebbe manifesta sproporzione se la Commissione disponesse, nel caso di provvedimenti preesistenti, di vari anni per reagire.

In secondo luogo, il governo belga sostiene che il ricorso è irricevibile perché a torto la Commissione lo ha fondato sull'art. 11 della sesta direttiva, tanto più che non è stato mai contestato che il regime di cui trattasi si discosta da quanto disposto da quest'articolo. In realtà la controversia riguarda la compatibilità della normativa belga con l'art. 27, n. 5, della direttiva, cosicché la Commissione avrebbe dovuto riferirsi a questa norma nelle conclusioni del ricorso.

In terzo luogo, il governo belga sostiene che il ricorso è irricevibile, per quanto riguarda il regime belga relativo alle vetture nuove, in quanto il procedimento amministrativo precontenzioso avrebbe avuto un oggetto diverso dal procedimento giurisdizionale. La tesi della Commissione in merito a tale regime è infatti essenzialmente basata sul principio di proporzionalità, da essa invocato soltanto dinanzi alla Corte.

Nel merito, il governo belga contesta la fondatezza dei mezzi dedotti dalla Commissione sia riguardo al regime vigente

per le vetture nuove, sia riguardo a quello vigente per le vetture «di direzione».

a) Vetture nuove

Pur ammettendo che il sistema d'imposizione della vendita delle vetture nuove deroga all'art. 11 della sesta direttiva, il governo belga afferma tuttavia che tale deroga è lecita in quanto giuridicamente fondata sull'art. 27, n. 5, della direttiva. Quest'articolo fa una distinzione tra i provvedimenti derogatori nuovi e quelli già esistenti prima dell'entrata in vigore della direttiva. Una seconda distinzione riguarda la natura dei provvedimenti derogatori; questi possono servire sia alla prevenzione della frode fiscale, sia alla semplificazione della riscossione dell'imposta. Tanto i provvedimenti preesistenti quanto quelli nuovi devono rispondere, qualora siano intesi ad uno scopo di semplificazione, al criterio secondo cui essi non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale. Per contro, la direttiva non stabilisce alcuna limitazione per quanto riguarda i provvedimenti nazionali destinati a prevenire la frode fiscale. Il compito della Commissione consiste quindi unicamente nel controllare se la norma di diritto interno costituisca effettivamente un provvedimento avente il solo scopo di evitare le frodi fiscali. Di conseguenza, le considerazioni fatte dalla Commissione nel ricorso esorbitano dall'ambito fissato dall'art. 27, n. 5. Così pure, facendo riferimento alla nozione di proporzionalità, la Commissione applica un criterio che non è previsto dal testo di quest'articolo. Escludendo dal campo d'applicazione delle deroghe talune disposizioni della direttiva ch'essa ritiene essenziali, la Commissione va oltre la volontà espressa dagli stati membri e si sostituisce a questi, interpretando una norma in modo contrastante con la lettera e con lo spirito della stessa.

Per quanto riguarda l'importanza delle deroghe contemplate dall'art. 27, n. 5, il governo belga sostiene che, in base al testo di quest'articolo, nulla consente di limitare la portata della deroga a taluni articoli della direttiva. Questa è invece presa in considerazione nel suo complesso. Di conseguenza, per motivi inerenti alla prevenzione della frode fiscale, uno stato membro può anche discostarsi dalle basi imponibili stabilite dall'art. 11. Tuttavia, il sistema belga, che garantisce una base imponibile minima con il solo rischio di una modesta sovraimposizione, non può costituire se non un'infrazione di lieve entità all'art. 11; per contro, tale sistema salvaguarda lo scopo ad esso inerente, e cioè la corretta riscossione dell'imposta nonostante la possibilità di frode.

In particolare, secondo il governo belga, la Commissione non può richiamare la nozione di proporzionalità. Benché a tale nozione si riferisca chiaramente il n. 1 dell'art. 27, ciò non vale per il n. 5 dello stesso articolo. Al momento dell'adozione della direttiva, infatti, il Consiglio ha ammesso che la lotta contro le frodi doveva prevalere su considerazioni di proporzionalità, il che risulta chiaramente dalle dichiarazioni iscritte, a proposito dell'art. 27, nel verbale della riunione del Consiglio durante la quale veniva adottata la sesta direttiva (nota del Consiglio del 25. 3. 1977, doc. R/716/77 FIN 151). In questo testo viene precisato che «il Consiglio e la Commissione convengono che le misure di prevenzione della frode e dell'evasione fiscali o di semplificazione di cui all'art. 27 possono assumere varie forme. Esse possono ad esempio consistere in una sospensione della tassa in una o più delle fasi in cui l'imposta, se fosse stata riscossa, avrebbe comunque formato oggetto di un diritto a deduzione completa per l'acquirente o il destinatario o in disposizioni intese ad impedire una diminuzione della base im-

ponibile considerata ingiustificata dallo stato membro interessato».

Il governo belga osserva, d'altra parte, che esiste una sostanziale analogia tra le disposizioni che possono venire adottate dopo l'entrata in vigore della sesta direttiva, in base al n. 1 dell'art. 27, e quelle che possono essere mantenute in vigore in base al n. 5 dello stesso articolo. Nonostante tale analogia, la Commissione ha stranamente assunto atteggiamenti diversi per quanto riguarda il minimo imponibile, poiché non ha sottoposto al Consiglio provvedimenti derogatori dello stesso tipo adottati dal Belgio, dai Paesi Bassi e dalla Germania nell'ambito dell'art. 27, nn. 1 e 2.

Inoltre, il principio del minimo imponibile è stato espressamente ammesso dalla seconda direttiva (art. 8, punto 12, dell'allegato A) ed è stato applicato dal Belgio durante i sette anni intercorsi fra l'istituzione dell'IVA nel Belgio e l'entrata in vigore della sesta direttiva, senza suscitare critiche da parte della Commissione.

Secondo il governo belga, anche qualora la nozione di proporzionalità si applicasse al caso di specie, il contesto sarebbe del tutto diverso da quello dell'art. 36 del trattato CEE, poiché non si tratterebbe di un'eccezione ad un principio di base del trattato, bensì unicamente di una deroga, fondata su un incontestato interesse pubblico, e cioè sulla prevenzione delle frodi. In ogni caso, il provvedimento belga di cui è causa risponde all'esigenza di proporzionalità, se si tiene conto dell'importanza della frode fiscale e della sua prevenzione. Spetta agli stati membri adottare al riguardo, sovranamente e sotto la propria esclusiva responsabilità, i provvedimenti ch'essi ritengono più adeguati e più efficaci.

Il governo belga illustra dettagliatamente l'ampiezza del fenomeno della frode nel settore automobilistico e soprattutto le varie tecniche fraudolente che le autorità belghe hanno constatato sin dalla fine della seconda guerra mondiale, sia all'interno del paese, sia all'importazione.

Inoltre, il governo belga osserva che il sistema della riscossione dell'IVA sul prezzo di listino può funzionare efficacemente soltanto per beni la cui vendita si possa facilmente riscontrare in base ai documenti contabili, il che spiega perché, nel Belgio, tale sistema è applicato soltanto per la vendita di automobili, e non di altri beni, come ad esempio gli elettrodomestici.

Infine, il governo belga sottolinea ch'esso si preoccupa di conciliare la prevenzione delle frodi col rispetto del prezzo di vendita effettivo; nel sistema belga, il prezzo di listino si avvicina il più possibile al prezzo effettivo, poiché corrisponde in realtà ai prezzi commerciali normali. Inoltre, il sistema non è affatto rigido e tiene conto perfino delle campagne promozionali. In definitiva, il problema sollevato dalla Commissione non esiste.

b) Vetture «di direzione»

Quanto alle vetture «di direzione», il governo belga sostiene che il regime esistente nel Belgio costituisce un provvedimento di semplificazione rispetto al sistema preconizzato dalla Comunità, e al tempo stesso un provvedimento di lotta contro la frode. Esso condivide il parere della Commissione secondo cui le disposizioni comunitarie relative alle prestazioni di servizi corrispondono meglio

alla realtà, per questo tipo di vetture, che non quelle relative alla vendita. Tuttavia, ciò non toglie, a suo avviso, che per applicare tali disposizioni dovrebbero essere determinati taluni elementi di fatto. Questa determinazione potrebbe essere soltanto forfettaria ed approssimativa, e richiederebbe misure di semplificazione. Si avrebbero inoltre difficoltà nella determinazione del prezzo effettivamente convenuto per una vettura «di direzione» venduta dopo una messa a disposizione per un periodo inferiore a 6 mesi. In questo campo le pratiche fraudolente assumono, o assumerebbero, particolare importanza.

Infine, il governo belga fa valere che l'infrazione delle norme relative all'imponibile è più apparente che reale. Il prezzo di listino, che costituisce la base dell'imposta al momento della vendita, corrisponde infatti approssimativamente all'imponibile relativo alla messa a disposizione ed al prezzo di vendita della vettura, cosicché il sistema belga perviene, mediante un'unica imposizione al momento della vendita, ad un risultato praticamente equivalente alla doppia tassazione comunitaria sulla messa a disposizione della vettura e sulla vendita. D'altra parte, detto governo contesta l'opinione della Commissione secondo cui il regime belga non costituirebbe un provvedimento di semplificazione della riscossione dell'IVA poiché riguarda la base imponibile. Nulla giustifica una siffatta interpretazione restrittiva della nozione di «riscossione», che riduca questa nozione a quella di «modalità di pagamento». La riscossione comprende infatti tutti gli elementi che consentono la liquidazione ed il pagamento dell'imposta, ed in particolare l'accertamento dell'imponibile.

Nella replica, la *Commissione* si oppone all'argomento del governo belga secondo cui il ricorso sarebbe irricevibile perché tardivo. Secondo la Commissione, nel procedimento contemplato dall'art. 155 del trattato in caso di inadempimento, l'obbligo ad essa imposto non è soggetto a limiti di tempo. La Commissione non ha ritenuto opportuno perseguire eventuali infrazioni alla sesta direttiva finché questa non fosse stata attuata in tutti gli stati membri.

Quanto al preteso errore nelle conclusioni del ricorso, la Commissione ritiene di aver a giusto titolo contestato al Belgio un'infrazione dell'art. 11, e non dell'art. 27, n. 5, poiché quest'ultima norma ha, a suo avviso, carattere procedurale.

La Commissione ammette, d'altra parte, che i mezzi e gli argomenti dedotti nelle tre fasi del procedimento per inadempimento devono essere identici, onde garantire allo stato interessato la possibilità di difendersi. Tuttavia, facendo valere la condizione della proporzionalità, essa non ha introdotto, nel ricorso, una nuova censura o un mezzo nuovo, ma ha soltanto esposto più ampiamente le proprie ragioni.

Quanto al merito, la Commissione non contesta che sia necessario prevenire la frode fiscale. Tuttavia, tale prevenzione non può essere perseguita con qualsiasi mezzo, bensì unicamente con mezzi conformi al sistema della sesta direttiva. Perciò, l'art. 27, n. 5, impone agli stati membri non soltanto un obbligo formale di notifica, ma anche, implicitamente, limiti sostanziali per quanto riguarda i provvedimenti che possono essere mantenuti in vigore. Questi devono rispettare, in particolare, le disposizioni che presentano importanza essenziale ai fini dell'armonizzazione, come quelle relative all'imponibile dell'IVA. La Commissione ritiene essere suo compito il verificare se i provvedimenti in questione siano conformi a tali disposizioni.

Secondo la Commissione, la deroga di cui all'art. 27, n. 5, dev'essere interpretata, come qualsiasi deroga, in senso stretto. I provvedimenti nazionali devono quindi rispondere, secondo il testo della

suddetta norma, al criterio della «particolarità» e riguardare soltanto «talune» frodi. È quindi escluso qualsiasi provvedimento di carattere generale che, invece di colpire taluni tipi d'operazioni, sia inteso a negare sistematicamente un fatto economico. Neppure il Consiglio, contrariamente a quanto ritenuto dal governo belga, potrebbe autorizzare un provvedimento siffatto. Stabilire, in deroga all'art. 11, una base fittizia per la riscossione dell'IVA significa compromettere le finalità essenziali della direttiva. In realtà, per effetto del regime belga, la base imponibile viene sistematicamente aumentata. La Commissione riconosce che, con tale sistema, lo stato belga previene molto efficacemente qualsiasi frode o evasione fiscale. Il sistema è tuttavia, al tempo stesso, del tutto sproporzionato alla scopo perseguito.

Quanto ai dettagli di carattere tecnico contenuti nel controricorso, la Commissione aggiunge le seguenti osservazioni complementari:

a) Vetture nuove ed importate

In conformità al verbale del Consiglio del 25 marzo 1977, citato dal governo belga, la Commissione ammette che i provvedimenti contro la frode fiscale possono assumere forme diverse per evitare la riduzione della base imponibile; d'altra parte, sono da condannare i provvedimenti espressamente esclusi ed aventi come conseguenza una sovraimposizione.

Quanto alla valutazione di altri provvedimenti adottati dal Belgio, dai Paesi Bassi e dalla Germania, la Commissione afferma di aver sempre applicato l'art. 27 secondo gli stessi criteri, e rinvia in proposito all'allegato IV della replica.

Quanto all'importanza della frode nel settore delle vendite con ritiro dell'usato, la Commissione sostiene che questo tipo di frode si verifica soltanto in casi isolati e non consente quindi di giustificare, in contrasto con le norme poste dalla sesta direttiva, un provvedimento riguardante tutte le vendite e tutte le importazioni di vetture nuove, tanto più che è possibile un adeguato controllo in base ai libri contabili.

Relativamente alle vetture importate, la Commissione sostiene che la normativa belga non costituisce una misura di prevenzione contro la frode, in quanto non mira a colpire casi particolari di frode; essa è invece una misura avente lo scopo di garantire allo stato belga un minimo di entrate fiscali. D'altra parte, il sistema belga secondo cui l'IVA dev'essere riscossa su un importo diverso da quello convenuto limita la libertà contrattuale.

b) Vetture «di direzione»

La Commissione ritiene inammissibile che l'uso di queste vetture non venga in alcun modo posto a carico dell'impresa e che l'intero onere dell'IVA incomba all'acquirente. Questa disciplina implica una duplice infrazione della sesta direttiva.

Inoltre, è solo nel controricorso che il Belgio presenta per la prima volta il proprio sistema come una misura di prevenzione delle frodi. Ora, quest'argomento è in contraddizione con la giustificazione fornita nella lettera di notifica.

D'altra parte, la Commissione contesta che la normativa belga costituisca una misura di semplificazione, poiché le vetture vengono trattate in tre modi diversi, in funzione della loro età, il che costituisce un sistema piuttosto complicato.

Infine, la Commissione insiste sul fatto che la nozione di «riscossione», di cui all'art. 27, n. 3, non comprende la base imponibile uniforme dell'IVA; ciò si desume da altre disposizioni della direttiva, che

distinguono fra imposizione e riscossione dell'imposta.

Il *governo belga* ribadisce, nella controreplica, che la Commissione avrebbe dovuto valutare i provvedimenti belgi entro un «termine ragionevole», come affermato dalla Corte nella sentenza emessa l'11 dicembre 1973 nella causa 120/73 (Racc. pag. 1481). D'altra parte, nonostante quanto osservato dalla Commissione circa l'entrata in vigore della sesta direttiva, il termine stabilito dall'art. 27, n. 5, non è stato modificato dalla nona direttiva 26 giugno 1978 (GU L 194, pag. 16), cosicché la Commissione avrebbe potuto (e dovuto) intervenire più presto nei confronti del Belgio. Per quanto riguarda i lavori preparatori della sesta direttiva, il governo belga si riferisce all'art. 12, parte C, n. 2, della proposta presentata dalla Commissione, secondo cui non sarebbero state escluse l'introduzione ed il mantenimento in vigore, a titolo di prevenzione della frode o di semplificazione del calcolo e della riscossione dell'imposta, di imponibili forfettari o minimi per talune operazioni. Questo testo, pur non essendo stato formalmente approvato dal Consiglio, trova tuttavia riscontro negli artt. 24 e 27.

a) Vetture nuove

Il governo belga riconosce che, per quanto riguarda i provvedimenti derogatori già esistenti, la Commissione dispone di un diritto di valutazione, salvo il controllo della Corte. Tuttavia, tale diritto è limitato dalla specifica portata dell'art. 27, n. 5, e, benché la procedura sia diversa per il mantenimento in vigore di provvedimenti già esistenti e l'introduzione di provvedimenti nuovi, esso dev'essere necessariamente identico al potere di fare una proposta al Consiglio, espressamente riconosciuto dall'art. 27, n. 1, per i provvedimenti nuovi. Perciò, nella fattispecie, il potere generale attribuito alla Commissione dall'art. 155 del trattato si limita all'accertamento del se siano state rispettate le condizioni poste per il mantenimento in vigore o per l'introduzione di disposizioni derogatorie, e cioè a stabilire se il provvedimento in questione si giustifichi o meno con l'esigenza di prevenire la frode fiscale e, in caso affermativo, se la deroga costituisca o meno un provvedimento particolare. Il governo belga illustra dettagliatamente come, nel caso di specie, queste condizioni siano soddisfatte. Indipendentemente dalle frodi classiche in materia fiscale, l'IVA costituisce oggetto di manovre fraudolente specifiche. Tuttavia, le contromisure adottate nel Belgio hanno carattere prettamente particolare, nel senso che si limitano ad un settore particolare e riguardano un solo tipo di frode. In ogni caso, l'art. 27 non avrebbe senso se non permettesse, in limitati settori, l'attuazione di sistematici ed efficaci provvedimenti per accertare determinati tipi di frodi.

Il governo belga fa inoltre riferimento al provvedimento adottato, con l'accordo della Commissione e del Consiglio, nel settore della costruzione d'immobili, che costituisce un esempio pertinente di ciò che dev'essere una misura di prevenzione della frode nel settore dell'IVA.

Il governo belga ritiene poi che, mentre la Comunità condivide attualmente l'interesse degli stati membri a rendere efficace l'imposta, non foss'altro che per assicurarsi indirettamente risorse proprie non alterate dalle frodi nazionali, la direttiva prevede d'altronde varie altre deroghe sostanziali, e precisamente nell'art. 4, n. 3; nell'art. 11, B, n. 2; nell'art. 13, A, lettere m) e n); nell'art. 13, B, lett. d), n. 6; nell'art. 13, C, e nell'art. 20, n. 4,

disposizioni che limitano tutta la portata dell'armonizzazione.

Secondo il governo belga, l'art. 11, facendo riferimento al prezzo effettivo, osta ad una riduzione di tale prezzo; per contro, un certo aumento dello stesso avrebbe minore importanza. Durante le discussioni nell'ambito del Consiglio, i rappresentanti del governo belga non hanno mai nascosto l'intenzione di mantenere in vigore una base imponibile minima.

b) Vetture «di direzione»

Il governo belga dichiara infine che la stima del valore di una messa a disposizione della vettura per uso privato è, al momento della vendita, talmente difficile da rendere necessario il riferimento, all'atto della vendita, per evitare le complicazioni e i relativi rischi di frode, ai prezzi di listino di detti veicoli.

IV — La fase orale del procedimento

All'udienza del 22 novembre 1983 hanno presentato osservazioni orali la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal suo consigliere giuridico D. Gilmour, in qualità di agente, ed il governo belga, rappresentato dai sigg. R. Hoebaer e F. J. Wauters, in qualità di agenti.

La Commissione e la parte convenuta hanno precisato, a richiesta del presidente della Corte, che in caso d'importazione la base imponibile può essere, secondo il regolamento (CEE) del Consiglio n. 1224/80 (GU L 134, pag. 1), in via generale il valore indicato nella fattura e, in subordine, un importo praticamente equivalente al valore normale nel paese d'esportazione.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni nell'udienza del 24 gennaio 1984.

In diritto

1 Con atto depositato in cancelleria il 20 dicembre 1982 la Commissione delle Comunità europee ha proposto a questa Corte, in forza dell'art. 169 del trattato CEE, un ricorso inteso a far dichiarare che il Regno del Belgio è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del trattato CEE, mantenendo in vigore un regime particolare per quanto riguarda la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo «IVA») sulle autovetture nuove, sia vendute nel paese sia importate, e sulle vetture dette «di direzione», in contrasto con l'art. 11 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in materia d'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 Detto regime particolare è stato stabilito in sostanza dal regio decreto 20 luglio 1970, n. 17 (Moniteur belge del 31. 7. 1970), nonché dalle circolari

n. 4 del 12 gennaio 1971 e n. 74 dell'11 luglio 1972, entrambe basate sull'art. 35 della legge belga relativa all'IVA, ed è fondato per il resto su varie altre disposizioni di questa legge.

3 Per quanto riguarda le vetture nuove, il regio decreto n. 17 prevede, all'art. 1, che è fissata una base imponibile minima per le autovetture vendute all'interno a clienti o importate dal cliente; tale base, secondo l'art. 2 dello stesso decreto, non può essere inferiore al prezzo di listino vigente al momento in cui l'imposta è esigibile.

4 Per le vetture dette «di direzione», e cioè quelle messe a disposizione o cedute dai costruttori o dai negozianti a sé stessi, le circolari n. 4 e n. 74 contemplano un regime particolare facoltativo secondo cui la riscossione dell'IVA avviene in funzione del periodo di messa a disposizione, nel seguente modo:

— Quando la vettura nuova messa a disposizione viene venduta entro 5 mesi dall'inizio dell'utilizzazione, su questa non viene percepito alcun onere fiscale; tuttavia, secondo l'art. 2, n. 3, del regio decreto n. 17, la vettura messa a disposizione è considerata come nuova al momento della vendita e pertanto soggetta, in quel momento, alla riscossione dell'IVA su una base imponibile pari al prezzo di listino in vigore per un veicolo nuovo.

— Quando la vettura nuova messa a disposizione viene venduta nel periodo compreso fra 6 e 18 mesi dopo l'inizio dell'utilizzazione, l'IVA dovuta in ragione della messa a disposizione viene riscossa su una base imponibile pari alla differenza tra il prezzo di listino in vigore al momento della vendita e l'effettivo prezzo di vendita. La vendita, a sua volta, è soggetta al regime d'imposizione delle vetture d'occasione.

— Quando la vettura nuova messa a disposizione non viene venduta entro il termine di 18 mesi dopo dell'utilizzazione, l'IVA viene riscossa secondo le norme generali di cui all'art. 12, n. 1, della legge relativa all'IVA; in tal caso, l'IVA dovuta in ragione della messa a disposizione è calcolata sul prezzo d'acquisto ovvero sul costo di produzione della vettura nuova.

5 Ai sensi dell'art. 2, n. 3, del regio decreto n. 17, si considerano nuove le vetture costruite nel paese «ed ivi cedute per la prima volta ad un cliente, anche qualora siano state utilizzate per un periodo non superiore a 6 mesi dal costruttore o da un commerciante di automobili stabilito nel Belgio», come pure le vetture importate «qualora non sia accertato che esse sono state utilizzate per 6 mesi prima del momento in cui l'imposta è esigibile».

6 L'art. 2, n. 2, del suddetto regio decreto stabilisce che il prezzo di listino è il prezzo fissato liberamente dal costruttore per la vendita al cliente di autovetture nuove di uno stesso tipo, con i relativi accessori, ovvero, qualora il costruttore abbia sede all'estero, dal mandatario a tal fine autorizzato.

7 Secondo l'art. 4 dello stesso decreto, il prezzo di listino, nonché tutte le modifiche a questo apportate, devono essere notificati al direttore generale dell'amministrazione competente.

8 Con lettera 23 dicembre 1977, il governo belga notificava alla Commissione, in conformità all'art. 27, n. 5, della sesta direttiva ed entro il termine stabilito da questo articolo, le disposizioni di cui sopra, in quanto provvedimenti particolari preesistenti all'entrata in vigore della suddetta direttiva.

9 La Commissione faceva conoscere le proprie obiezioni contro il regime belga di cui sopra per la prima volta con lettera 12 novembre 1979 ed iniziava nei confronti del Regno del Belgio, con lettera 20 marzo 1981, il procedimento contemplato dall'art. 169 del trattato CEE per il caso di inadempimento, che portava al ricorso in esame.

Sulla ricevibilità

10 Il governo belga ha fatto valere anzitutto tre motivi d'irricevibilità del ricorso.

11 In primo luogo, esso sostiene che la reazione della Commissione alla notifica della normativa belga è stata tardiva ed ha dato origine ad un'incertezza giuridica, dannosa per i legittimi interessi del Belgio. Poiché nell'art. 27, n. 5,

della sesta direttiva non è espressamente previsto alcun termine per sollevare eventuali obiezioni, la Commissione sarebbe tenuta a rispettare un termine ragionevole, come nei procedimenti previsti dai nn. 3 e 4 dello stesso articolo 27 e dall'art. 93, n. 3, del trattato CEE, in conformità alla sentenza della Corte 11 dicembre 1973 (causa 120/73, Lorenz, Racc. pag. 1481).

12 Questo mezzo va disatteso. Il termine di cui all'art. 27, nn. 2 e 3, della direttiva e quello risultante dall'interpretazione che la Corte ha dato dell'art. 93 del trattato riguardano situazioni particolari, poiché si tratta nel primo caso dell'esame di una domanda di deroga alle disposizioni della direttiva e nel secondo caso di un procedimento che, in parte, deroga espressamente a quanto previsto dall'art. 169 del trattato. Non avendosi una siffatta deroga per i provvedimenti mantenuti in vigore ai sensi dell'art. 27, n. 5, della direttiva, dev'essere applicato l'art. 169 del trattato, senza che la Commissione sia tenuta a rispettare un dato termine. La Commissione ha spiegato che, nella fattispecie, facendo uso del potere discrezionale attribuitole dall'art. 169 del trattato, essa ha ritenuto di dover ritardare l'esame della compatibilità dei provvedimenti belgi di cui trattasi col diritto comunitario fino al momento in cui la direttiva sarebbe stata in vigore in tutti gli stati membri. Così facendo, essa non ha esercitato detto potere discrezionale in modo contrastante col trattato.

13 In secondo luogo, il governo belga sostiene che a torto la Commissione ha fondato il ricorso sull'art. 11 della sesta direttiva, poiché la controversia riguarderebbe in realtà la compatibilità della normativa belga con l'art. 27, n. 5, della suddetta direttiva, cosicché è a questa norma che la Commissione avrebbe dovuto riferirsi nelle conclusioni del ricorso.

14 Anche questo mezzo dev'essere disatteso. Sia nella lettera 20 marzo 1981, nella quale invitava il governo belga, a norma dell'art. 169 del trattato CEE, a presentare le proprie osservazioni, sia nel parere motivato, la Commissione ha chiaramente indicato che a suo avviso la normativa belga era incontrasto con l'art. 11 della direttiva perché non si poteva ammettere il ricorso all'art.

27, n. 5, della direttiva stessa; il governo belga non poteva quindi nutrire alcun dubbio circa la vera portata della controversia.

15 Infine, il Governo belga fa valere che, tenuto conto dei mezzi dedotti dalla Commissione quanto alla normativa belga riguardante le vetture nuove, la fase precontenziosa del procedimento per inadempimento ha avuto un oggetto diverso da quello della fase giurisdizionale, poiché soltanto nel ricorso la Commissione ha richiamato per la prima volta il principio di proporzionalità.

16 Questo mezzo ignora il fondamento giuridico della tesi sostenuta dalla Commissione. Nel ricorso, questa fa valere che l'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, il quale ammette una facoltà di deroga, è soggetto, come qualsiasi disposizone del genere, al principio di proporzionalità, e che i provvedimenti belgi sono manifestamente sproporzionati rispetto al problema da risolvere. In tal modo, la Commissione ribadisce esattamente la tesi da essa costantemente sostenuta durante la fase precontenziosa del procedimento, e cioè che l'art. 27, n. 5, non ha l'ampia portata che gli attribuisce il governo belga ed in particolare non si riferisce a provvedimenti nazionali di portata così generale come quella sui quali verte la controversia.

17 I suddetti mezzi devono quindi essere disattesi e si deve procedere all'esame del merito.

Nel merito

18 La Commissione basa il ricorso sul fatto che il Regno del Belgio, mantenendo in vigore un regime particolare per quanto riguarda la base imponibile dell'IVA sulle autovetture nuove, sia vendute nel paese sia importate nel Belgio, e sulle vetture dette «di direzione», avrebbe violato l'art. 11 della sesta direttiva.

19 Fra le parti è pacifico che la normativa belga di cui trattasi si discosta dall'art. 11 della direttiva, che fissa la base imponibile. Di regola, questa è costituita, per quanto riguarda le forniture di beni e le prestazioni di servizi all'interno del paese, dal corrispettivo versato o da versare, tenuto conto fra l'altro dei ribassi e delle riduzioni di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della prestazione e acquisiti al momento in cui si compie l'operazione. Per

quanto riguarda l'importazione di beni, tale base è costituita dal prezzo pagato o da pagarsi all'importatore, ovvero, se tale prezzo non costituisce l'unico corrispettivo del bene importato, dal valore normale o, a scelta degli stati membri, dal valore in dogana, qual è definito dalla normativa comunitaria.

20 La controversia riguarda la questione del se la normativa belga possa derogare all'art. 11 della direttiva in quanto «misura particolare di deroga» ai sensi dei nn. 1 e 5 dell'art. 27.

21 Il n. 5 del suddetto articolo ha il seguente tenore:

«Gli stati membri che il 1° gennaio 1977 applicano misure particolari del tipo di quelle di cui al paragrafo 1 possono mantenerle purché le notifichino alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 e purché tali misure siano conformi, se si tratta di misure destinate a semplificare la riscossione dell'imposta, al criterio definito al paragrafo 1».

Il n. 1 dello stesso articolo, cui il n. 5 fa riferimento, dispone che:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni stato membro a mantenere o ad introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale».

22 La Commissione sostiene che i provvedimenti nazionali di cui trattasi non rientrano nell'ambito dell'art. 27, n. 5, in quanto hanno carattere troppo generale; in particolare, nella parte riguardante le vetture nuove, essi rendono praticamente inoperante nel settore commerciale in questione il sistema dell'art. 11, cosicché risultano sproporzionati rispetto allo scopo perseguito. In effetti, anche nell'applicazione dell'art. 27, n. 5, della sesta direttiva, gli stati membri sono tenuti a rispettare i principi essenziali e il sistema della direttiva, nonché i principi generali del diritto comunitario, come il principio di proporzionalità.

23 D'altra parte, la Commissione contesta che i provvedimenti controversi siano giustificati dallo scopo di evitare frodi od evasioni fiscali e ch'essi costituiscano vere e proprie misure di semplificazione della riscossione dell'imposta. In ogni caso, a suo avviso è possibile raggiungere tali obiettivi mediante provvedimenti meno rigorosi per la maggior parte dei soggetti passivi, ad esempio procedendo a controlli che potrebbero essere effettuati mediante raffronto tra le scorte di vetture, sia nuove, sia usate e ritirate in pagamento da parte dei commercianti, e le vendite da questi effettuate.

24 Il governo belga sostiene per contro che la deroga all'art. 11 è legittima in quanto fondata sull'art. 27, n. 5. A suo avviso, infatti, in quanto siano intese alla semplificazione della riscossione dell'imposta, le deroghe devono rispondere al criterio stabilito dall'art. 27, n. 1, e cioè non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale. La direttiva non stabilisce invece alcun criterio restrittivo in materia di provvedimenti nazionali destinati ad evitare frodi o evasioni fiscali, di guisa che, in tal caso, la deroga può riguardare l'intera direttiva, ivi compresa la base imponibile ai sensi dell'art. 11, senza che a ciò possa opporsi il principio di proporzionalità o qualsiasi altra condizione particolare.

25 Secondo il governo belga, la normativa controversa soddisfa tuttavia le esigenze di proporzionalità poiché nel settore automobilistico si riscontrano rilevanti pratiche fraudolente. Queste consistono, fra l'altro, nella falsa dichiarazione del prezzo delle autovetture nuove da parte del venditore, in particolare nel caso di vendita con ritiro dell'usato, come pure nella detrazione di imposte che non siano state pagate dall'acquirente. Tali frodi hanno notevole incidenza sul deficit di bilancio e, inoltre, alterano il gioco della concorrenza.

26 Inoltre, il governo belga si riferisce alla dichiarazione che figura nel verbale della riunione del Consiglio durante la quale è stata adottata la sesta direttiva, dichiarazione in cui si considera espressamente come misura derogatoria che può essere mantenuta in vigore in base all'art. 27, n. 5, un provvedimento relativo all'applicazione di una base imponibile minima, e che ha il seguente tenore:

«Il Consiglio e la Commissione convengono che le misure di prevenzione della frode e dell'evasione fiscali o di semplificazione di cui all'art. 27 possono assumere varie forme. Esse possono ad esempio consistere in una sospensione della tassa in una o più delle fasi in cui l'imposta, se fosse stata

riscossa, avrebbe comunque formato oggetto di un diritto a deduzione completa per l'acquirente o il destinatario e in disposizioni intese ad impedire una diminuzione della base imponibile considerata ingiustificata dallo stato membro interessato».

Sui provvedimenti destinati a prevenire talune frodi o evasioni fiscali per quanto riguarda le vetture nuove e le vetture «di direzione»

27 Si deve preliminarmente osservare che la normativa belga riguardante la base imponibile delle autovetture nuove e delle vetture dette «di direzione» è anteriore all'armonizzazione delle disposizioni nazionali in materia, armonizzazione effettuata con l'adozione della sesta direttiva. La suddetta normativa non poteva quindi tener conto dei principi del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto.

28 Per il mantenimento in vigore di siffatti provvedimenti, l'art. 27, n. 5, stabilisce, sul piano procedurale, l'obbligo degli stati membri di notificare i provvedimenti stessi alla Commissione, obbligo che è stato debitamente adempiuto dal Regno del Belgio.

29 Si deve tuttavia osservare che i provvedimenti notificati devono essere idonei alla prevenzione delle frodi o delle evasioni fiscali, ma non possono derogare, in via di principio, al rispetto della base imponibile dell'IVA di cui all'art. 11 se non nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale obiettivo.

30 Incontestabilmente, il governo belga poteva ritenere che l'esistenza, nel settore automobilistico, di un rischio effettivo di evasione o di frode fiscali giustificasse provvedimenti del tipo di quelli di cui l'art. 27 della sesta direttiva consente il mantenimento in vigore. Non è escluso che siffatti provvedimenti particolari possano, eventualmente, comprendere taluni elementi forfettari, a condizione che essi non deroghino al regime stabilito dall'art. 11 in misura superiore a quanto è necessario per evitare il rischio di evasione o di frode.

31 Tuttavia, la normativa belga, la quale si basa per tutte le autovetture nuove sul prezzo di listino notificato alle autorità belghe, modifica la base imponibile in modo così assoluto e generale che non si può ammettere ch'essa si

limiti alle deroghe necessarie per evitare il rischio di evasione o di frode fiscale. In particolare, non è provato che sia necessario, per raggiungere lo scopo perseguito, determinare la base imponibile in funzione del prezzo di listino belga ovvero escludere in modo così generale la possibilità di tener conto di qualsiasi forma di ribasso o di sconto.

32 Di conseguenza, i provvedimenti controversi sono sproporzionati allo scopo perseguito, in quanto derogano globalmente e sistematicamente a quanto stabilito dall'art. 11, per quanto riguarda la vendita e l'importazione di tutte le vetture nuove, sia quelle appena uscite dalla fabbrica, sia quelle già usate per un periodo inferiore a 6 mesi.

33 Quanto all'argomento del governo belga secondo cui l'applicazione di una base imponibile minima sarebbe avallata da una dichiarazione inserita nel verbale del Consiglio, è sufficiente constatare che tale dichiarazione non contiene alcuna precisazione che possa giustificare la tesi di detto governo.

34 Si deve quindi dichiarare che, mantenendo in vigore, nel settore delle autovetture nuove, sia vendute nel paese, sia importate, il prezzo di listino come base imponibile minima dell'IVA, a titolo di misura particolare di deroga all'art. 11 della sesta direttiva, senza che ricorressero i presupposti di cui all'art. 27, n. 5, della stessa direttiva, il Regno del Belgio è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del trattato CEE.

Sui provvedimenti destinati a semplificare la riscossione dell'IVA per quanto riguarda le vetture «di direzione»

35 In quanto i provvedimenti di cui trattasi fissano come base imponibile il prezzo di listino anche per la vendita delle vetture «di direzione» che avvenga entro 6 mesi dall'inizio della messa a disposizione di tali vetture, non si giustifica alcuna diversa valutazione sotto il profilo della semplificazione della riscossione dell'imposta. Quanto al regime fiscale belga relativo all'uso delle vetture «di direzione» messe a disposizione dal soggetto passivo per uso privato, la Commissione ha sufficientemente provato che tale regime non costituisce una vera e propria misura di semplificazione e ch'esso può influire, in misura non trascurabile, sull'importo dell'IVA da versare allo stadio del consumo finale.

Sulle spese

36 A norma dell'art. 69, § 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese. Il Regno del Belgio è rimasto sostanzialmente soccombente; le spese vanno quindi poste a suo carico.

Per questi motivi,

LA CORTE

dichiara e statuisce:

1° **Mantenendo in vigore, nel settore delle autovetture nuove, sia vendute nel paese, sia importate, il prezzo di listino come base imponibile minima dell'IVA, a titolo di misura particolare di deroga all'art. 11 della sesta direttiva, senza che ricorressero i presupposti di cui all'art. 27, n. 5, della stessa direttiva, il Regno del belgio è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del trattato CEE.**

2° **Per il resto, il ricorso è respinto.**

3° **Le spese sono poste a carico del Regno del Belgio.**

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Bosco	Due	Everling	Kakouris

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 10 aprile 1984.

Il cancelliere

P. Heim

Il presidente

J. Mertens de Wilmars