CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN MISCHO
presentate il 9 febbraio 1988 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Il sig. Ledoux, imputato nella causa principale, è stato accusato d'importazione fraudolenta nel Belgio, paese in cui risiede, di un'automobile immatricolata in Francia e appartenente all'impresa francese da cui dipende, per averla usata il 22 febbraio 1983, al di fuori del percorso di lavoro, quindi a fini privati. Dal fascicolo di causa emerge che detto autoveicolo è stato messo a disposizione dell'imputato nell'ambito del contratto di lavoro, e che egli era autorizzato a servirsene tanto per il lavoro quanto nel tempo libero.

2. Sembra che all'epoca dei fatti vigesse nel Belgio una prassi, confermata in seguito da una circolare dell'amministrazione belga delle dogane e delle imposte indirette 1° maggio 1984, che consentiva al lavoratore frontaliero, residente normalmente nel Belgio, di servirsi di un'autovettura messa a sua disposizione dal datore di lavoro stabilito in un altro Stato membro, sul percorso belga tra il luogo di lavoro all'estero e la residenza. Tuttavia questa prassi non comprendeva l'uso accessorio dell'autoveicolo a fini privati.

3. La questione che la cour d'appel di Liegi, dinanzi alla quale pende la causa principale dopo che il tribunal correctionnel di Neufchâteau aveva assolto il Ledoux, ha sottoposto alla Corte si risolve in sostanza nell'accertare se la normativa comunitaria, in particolare in fatto d'IVA, autorizzi uno Stato membro ad esigere il pagamento dell'IVA dovuta all'importazione, in caso di uso da parte di un residente, nell'ambito del contratto di lavoro e del tempo libero, dell'autovettura messa a sua disposizione dal datore di lavoro, stabilito in un altro Stato membro, in cui l'IVA è stata pagata, restando inteso che l'autovettura resta di proprietà del datore di lavoro e che l'importazione nel paese di residenza dell'utente è solo temporanea.

4. La normativa comunitaria più specificamente da applicare all'epoca dei fatti era la sesta direttiva 77/388 del Consiglio, del 17 maggio 1977, in fatto 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, pag. 1).

5. In seguito è stata adottata la direttiva 83/182 del Consiglio, del 28 marzo 1983, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto (GU L 105, pag. 59), il cui termine di attuazione era stato fissato al 1° gennaio 1984. Posso evidentemente richiamarmi a quest'ultimo testo solo in via accessoria ed usarlo solo come elemento di riflessione nell'ambito del ragionamento da fare in base al diritto vigente all'epoca dei fatti. La direttiva 83/182 non contempla d'altra parte la franchigia delle imposte per quanto riguarda le importazioni temporanee del tipo di quella qui in esame. Il 4 febbraio 1987 la Commissione ha presentato ciononostante al Consiglio una proposta intesa a

* Traduzione dal francese.

modificare la direttiva 83/182, inserendovi una disposizione in questo senso (GU C 40 del 18.2.1987, pag. 7).

6. Quanto alla sesta direttiva essa prescrive all'art. 2, che

« sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. (...)

2. le importazioni di beni ».

7. L'art. 10, n. 3, precisa che in caso d'importazione « il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto dell'introduzione del bene all'interno del paese (...) » (1° comma), salvo quando esso è situato sotto un regime d'ammissione temporanea (4° comma).

8. Contrariamente a quanto avviene per la « cessione di un bene » all'interno del paese, che richiede « il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario » (art. 5, n. 1), è quindi in linea di principio il semplice fatto materiale dell'importazione, cioè dell'entrata del bene all'interno di un paese, quello che rende l'IVA esigibile. Non viene fatta alcuna distinzione a seconda della qualità dell'importatore, indipendentemente dal fatto che esso sia proprietario o utente di un bene importato. In forza dell'art. 21, n. 2, il debitore dell'imposta all'importazione è « la/e persona/e designata/e o riconosciuta/e dallo Stato membro d'importazione ».

9. Tuttavia, il criterio del semplice fatto materiale dell'importazione è manifestamente apparso troppo rigido agli stessi autori della sesta direttiva giacché all'art. 14 essi hanno ammesso delle esenzioni dall'IVA all'importazione. Tale articolo dispone, in particolare, al n. 1, che

« ferme restando le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

c) le importazioni di beni che costituiscono oggetto di una dichiarazione di assoggettamento ad un regime doganale di ammissione temporanea, che beneficiano per questo motivo dell'esenzione dai dazi doganali che potrebbero beneficiarne se fossero importati da un paese terzo;

(...) ».

10. Il n. 2 aggiunge che in attesa dell'adozione di norme fiscali comunitarie che precisino il campo di applicazione di dette esenzioni e le loro modalità pratiche di attuazione,

« gli Stati membri possono:

— mantenere le disposizioni nazionali in vigore nel quadro delle disposizioni di cui sopra,

— modificarle per ridurre le distorsioni di concorrenza ed in particolare la non imposizione o la doppia imposizione in materia d'imposta sul valore aggiunto all'interno della Comunità;

— utilizzare le procedure amministrative che esse ritengono più indicate per ottenere l'esenzione ».

11. La Corte ha dovuto interpretare queste norme in tre occasioni, cioè nelle sentenze Carciati [1], Abbink [2] e Profant [3].

12. La causa Carciati riguardava una situazione molto diversa da quella del Ledoux, nel senso che l'autoveicolo non veniva riesportato ogni giorno nello Stato membro nel quale si trovava l'impresa che ne era proprietaria, ma sembra essere stato usato in modo quasi permanente nel paese di residenza dell'utente.

13. Nella causa Abbink l'andirivieni non era nemmeno giornaliero. Inoltre, in queste due cause la Corte ha esaminato il problema alla luce dei soli principi del trattato relativi alla libera ricolazione delle merci, come esigeva, d'altra parte, il tenore letterale delle questioni pregiudiziali sollevate.

14. Nella sentenza Profant, la più recente in materia, la Corte ha collocato il problema delle franchigie in un contesto più ampio.

15. Dopo aver constatato che, stando ai termini dell'art. 14, il mantenimento delle disposizioni nazionali di cui è causa deve operarsi « nel quadro » delle esenzioni stabilite dalle norme comunitarie e che occorre adeguarle al fine di ridurre i casi di doppia imposizione in materia d'IVA all'interno della Comunità, la Corte ha aggiunto che tali condizioni rientrano a loro volta nella prospettiva di uno degli scopi dell'armonizzazione in fatto d'IVA la quale consiste, come è detto in uno dei considerando della sesta direttiva, nel perseguire l'effettiva liberalizzazione della circolazione delle persone e dei beni nonché l'interpenetrazione delle economie.

16. La Corte ne ha dedotto che da queste considerazioni risultava che « l'applicazione delle esenzioni di cui all'art. 14 della sesta direttiva non è interamente lasciata alla discrezionalità delle autorità degli Stati membri, in quanto esse devono rispettare gli scopi fondamentali perseguiti dall'opera di armonizzazione in materia d'IVA, quali fra l'altro la promozione della libera circolazione delle persone e delle merci e la prevenzione dei casi di doppia imposizione. Ne deriva che le autorità fiscali di uno Stato membro, applicando la disciplina nazionale in materia di esenzione dall'IVA ai veicoli usati da studenti provenienti da un altro Stato membro, sono tenuti ad applicare la nozione d'importazione temporanea in modo tale da non ostacolare, con la doppia imposizione dei veicoli di cui è causa, la libertà dei cittadini degli Stati membri di compiere i loro studi nello Stato membro di loro scelta » (punti da 24 a 26 della motivazione della sentenza). La Corte ne ha concluso che, in un caso del genere, le norme del diritto comunitario ostano alla riscossione dell'IVA all'importazione.

1 — Sentenza 9 ottobre 1980, Carciati, causa 823/79, Racc. pag. 2773.

2 — Sentenza 11 dicembre 1984, Abbink, causa 134/83, Racc. pag. 4097.

3 — Sentenza 3 ottobre 1985, Pubblico ministero/Profant, causa 249/84, Racc. pag. 3237.

17. Ritengo che la struttura logica della sentenza Profant si possa applicare al problema di cui ci occupiamo. Indubbiamente, è vero che il Profant non aveva la residenza principale nel paese d'importazione, contrariamente a quanto avviene per il Ledoux. E altrettanto vero che la Corte ha aggiunto che la soluzione dovrebbe essere diversa qualora la persona di cui trattasi, nel frattempo coniugata, « si stabilisse nello Stato membro ospite in modo da manifestare la volontà di non rientrare nello Stato membro di origine » (punto 27 della motivazione). In un caso del genere l'importazione non avrebbe più natura temporanea, ma diverrebbe definitiva.

18. Si può tuttavia ritenere che, nel presente caso, il fatto che l'importazione avvenga nel paese di residenza del Ledoux non ne fa venir meno la natura temporanea, dato che l'autovettura continua ad appartenere al datore di lavoro stabilito nel paese vicino, che esso viene regolarmente riesportato nel territorio di questi e si ritiene che esso vi ritorni definitivamente non oltre la scadenza del contratto di lavoro del Ledoux.

19. Poiché l'importazione del bene, indipendentemente dalla qualità dell'importatore, costituisce il fatto generatore che rende l'IVA esigibile, il suo carattere temporaneo dovrebbe, di per sé solo, essere sufficiente, in linea di principio, per giustificare l'esonero.

20. Nella prospettiva della realizzazione di un « mercato che presenti caratteristiche analoghe a quelle di un vero mercato interno » (quarto considerando della sesta direttiva) la doppia imposizione è infatti realmente inconcepibile in situazioni di questo tipo. Orbene, la doppia imposizione sussiste, in linea di principio, anche in casi, come quello della fattispecie, in cui, in pratica, in conformità alle sentenze Schul I [4] e II [5], nessuna IVA può essere riscossa nel paese d'importazione, in quanto l'importo dell'IVA ivi da applicare è inferiore all'importo vigente nel paese d'esportazione.

21. Viceversa, non vi sarebbe doppia imposizione e l'esenzione nel paese dell'importazione temporanea non sarebbe giustificata qualora l'IVA non fosse stata versata nel paese d'esportazione ovvero qualora essa fosse stata rimborsata.

22. Giustamente quindi, sia la succitata direttiva 83/182 [ultimo considerando e art. 4, n. 1, lett. c)], sia la direttiva 85/362 relativa alle importazioni temporanee di beni diversi dai mezzi di trasporto [diciassettesima direttiva del Consiglio 16 luglio 1985, GU L 192, pag. 20, art. 10 c)] subordinano l'esenzione alla condizione espressa che i beni siano stati gravati dall'IVA nello Stato membro d'esportazione e non abbiano fruito, a causa della loro esportazione, di una qualsivoglia esenzione dall'IVA.

23. D'altra parte, dev'essere provato che l'autoveicolo sia stato effettivamente messo a disposizione del lavoratore dal datore di lavoro, cioè che non ci si trovi di fronte ad un caso di frode, come l'immatricolazione fittizia dell'autoveicolo nel paese vicino, mentre l'autoveicolo appartiene in realtà all'utente. Ma la prova dell'appartenenza dell'autoveicolo al datore di lavoro può essere data mediante tecniche amministrative molto semplici.

4 — Sentenza 5 maggio 1982, Schul/Ispettore dei tributi d'importazione e delle imposte di consumo, causa 15/81, Racc. pag. 1409.

5 — Sentenza 21 maggio 1985, Segretario di Stato per le finanze/Schul, causa 47/84, Racc. pag. 1491.

24. Mi sembra d'altra parte un indizio rivelatore il fatto che, per le importazioni temporanee di beni diversi dai mezzi di trasporto, l'art. 10, lett. d), della succitata direttiva del Consiglio 85/362 esiga che i beni di cui trattasi « *appartengano* ad una persona stabilita al di fuori del territorio dello Stato membro d'importazione ».

25. Va detto, del pari, che la direttiva 83/182 non ha regolato tutte le ipotesi immaginabili e possibili d'importazioni temporanee di autoveicoli e non costituisce certo l'ultima parola in materia. A mo' di prova cito l'art. 9, n. 1, che autorizza gli Stati membri a mantenere e/o a prevedere regimi più liberali di quelli espressamente previsti, nonché alla proposta della Commissione intesa a completare questa direttiva, cui ho già fatto cenno all'inizio.

26. Non v'è quindi ragione imperativa, *attinente alle esigenze del sistema comune dell'IVA*, di subordinare, in situazioni di questo genere, la concessione di franchigie all'importazione temporanea di autoveicoli alla condizione che l'*utente* abbia la normale residenza in uno Stato membro diverso da quello dell'importazione.

27. In secondo luogo, va ricordato che l'uso, da parte degli Stati membri, delle esenzioni contemplate all'art. 14 della sesta direttiva deve farsi « ferme restando le altre disposizioni comunitarie » e nell'osservanza dello scopo fondamentale costituito dall'incoraggiamento della *libera circolazione delle persone.*

28. Ricordiamoci che il terzo e il quarto considerando del regolamento del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU L 257, pag. 2) precisano che

« la libera circolazione costituisce per i lavoratori e per le loro famiglie un diritto fondamentale (...) (che) dev'essere riconosciuto indistintamente ai lavoratori " permanenti ", stagionali e *frontalieri* o a quelli che esercitano la loro attività in occasione di una prestazione di servizi ».

Il quinto considerando aggiunge che

« il diritto di libera circolazione richiede, perché esso possa essere esercitato in condizioni obiettive di libertà e di dignità, che sia assicurata di diritto e di fatto la parità di trattamento per tutto ciò che si riferisce all'esercizio stesso di un'attività subordinata (...), e che *siano anche eliminati gli ostacoli che si oppongono alla mobilità dei lavoratori* (...) ».

29. D'altra parte, in forza dell'art. 5 del trattato, tutti gli Stati membri hanno l'obbligo generale di adottare tutti i provvedimenti necessari per garantire l'esecuzione degli obblighi derivanti dal trattato o che risultino dagli atti delle istituzioni, di facilitare alla Comunità l'adempimento dei suoi compiti e di astenersi da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del trattato.

30. Lo Stato membro trasgredisce quest'obbligo generale di collaborazione qualora, con l'adozione di un provvedimento nazionale, contribuisca al mantenimento o all'istituzione di un ostacolo per la libera circolazione dei lavoratori che, pur risiedendo nel suo territorio, esercitino le loro attività in un altro Stato membro.

31. Orbene, è quello che fa lo Stato membro il quale, mediante la doppia imposizione dell'IVA, obbliga in pratica un lavoratore frontaliero a rinunciare a taluni vantaggi che gli sono concessi dal datore di lavoro, con la sola motivazione che esso ha la residenza nel suo territorio. Tale lavoratore si trova quindi svantaggiato, sul piano delle condizioni di lavoro, rispetto ai suoi colleghi residenti nel paese del loro datore di lavoro e che fruiscono dello stesso vantaggio in natura. Il vantaggio che potrebbe avere per lui l'esercizio di un lavoro in uno Stato membro diverso da quello di residenza si trova quindi diminuito, il che inficia direttamente l'esercizio del diritto di libera circolazione all'interno della Comunità.

32. Lo stesso ragionamento vale qualora il datore di lavoro consenta l'uso del veicolo del pari a fini privati. Infatti, si può allora ritenere che tale elemento faccia parte della retribuzione, in senso lato. Non si può d'altra parte escludere che tale vantaggio in natura sia, in taluni casi, compensato da un salario leggermente inferiore a quello concesso ai lavoratori che non ne fruiscono.

33. Con ragione la Commissione pone in rilievo, a pag. 10 delle osservazioni scritte, che « una parte della retribuzione data al lavoratore, residente in un altro Stato membro, si troverebbe ad essere annullata a causa della legislazione del paese di residenza, mentre, nei confronti del paese del lavoro, vi è perfetta parità di retribuzione tra residenti e non residenti, come prescritto dall'art. 48 del trattato e precisato all'art. 7 del regolamento n. 1612/68, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità ».

34. E interessante sottolineare, in tale contesto, che tutti quelli che in forza dell'art. 4 della direttiva 83/182 fruiscono della franchigia per uso professionale dell'autoveicolo di cui sono proprietari, non perdono la franchigia qualora, alla fine della giornata di lavoro, si servano a titolo privato dell'autoveicolo (per recarsi in un ristorante o alla spiaggia, per esempio). Ritengo quindi che non esista motivo grave per rifiutare al lavoratore che si trovi nella situazione del Ledoux il diritto di usare, anche a fini privati, l'autoveicolo messo a sua disposizione dal datore di lavoro nell'ambito del contratto di lavoro.

35. Come abbiamo visto, le autorità belghe erano perfettamente consce del problema dell'uso da parte del lavoratore frontaliero dell'autoveicolo messo a sua disposizione dal datore di lavoro per effettuare il tragitto dal domicilio al luogo di lavoro, giacché hanno tollerato, indi ufficialmente consentito, tale abuso a titolo di prova a partire dal 1° maggio 1984. La circolare dell'amministrazione doganale belga del 1° maggio 1984 ha, d'altra parte, il merito di comprendere anche l'ipotesi in cui più lavoratori siano ricondotti nel paese di residenza mediante un autoveicolo per il trasporto in comune che resta in tale paese durante la notte.

36. Per le ragioni sopra illustrate sono ciononostante del parere che tale regime avrebbe dovuto essere istituito a titolo definitivo, non già solo a titolo di prova (con possibilità di porvi fine senza preavviso; vedasi pag. 7 della circolare 1° maggio 1984) e che dette esenzioni non dovrebbero poter essere revocate qualora il veicolo sia usato accessoriamente a fini privati.

37. Per tutte queste considerazioni propongo di risolvere come segue la questione pregiudiziale sollevata dalla cour d'appel di Liegi:

« Le norme di diritto comunitario, in particolare in fatto d'IVA, ostano alla riscossione, da parte di uno Stato membro, dell'IVA all'atto dell'importazione temporanea di un autoveicolo appartenente ad un datore di lavoro stabilito in un altro Stato membro, in cui l'IVA è stata pagata, qualora tale veicolo sia usato da un dipendente residente nel primo Stato membro nell'ambito del contratto di lavoro e del tempo libero ».