sua compatibilità con il Trattato deve essere quindi valutata nell'ambito dell'art. 95. Detta imposta sul valore aggiunto costituisce un tributo interno superiore a quello che colpisce i prodotti nazionali analoghi, ai sensi dell'art. 95 del Trattato, qualora non sia presa in considerazione la quota residua dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nello Stato membro esportatore ancora incorporata nel valore della merce al momento dell'importazione. All'importatore incombe l'onere di provare che l'imposta va presa in considerazione.

2. L'art. 2, punto 2 della sesta direttiva del Consiglio 77/388 ai sensi del quale «le importazioni di beni» sono soggette all'imposta sul valore aggiunto, è compatibile col Trattato e perciò valido, fermo restando che esso va interpretato nel senso che esso non osta all'obbligo, derivante dall'art. 95 del Trattato, di tener conto — ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione da un altro Stato membro di merci cedute da privati, qualora un'imposta del genere non venga riscossa sulla cessione, all'interno dello Stato membro importatore, di merce analoga da parte di un privato — della quota residua dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nello Stato membro esportatore ancora incorporata nel valore della merce al momento dell'importazione.

3. L'art. 95 del Trattato vieta agli Stati membri di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto le importazioni, da altri Stati membri, di merci cedute da un privato, qualora un'imposta del genere non sia riscossa sulla cessione di merci analoghe da parte di un privato all'interno dello Stato membro importatore, qualora non venga tenuto conto della quota residua dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nello Stato membro esportatore ancora incorporata nel valore della merce al momento dell'importazione.

Nel procedimento 15/81,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Gerechtshof di 's-Hertogenbosch, nella causa dinanzi ad esso pendente fra

GASTON SCHUL DOUANE EXPEDITEUR BV

e

ISPETTORE DEI TRIBUTI D'IMPORTAZIONE E DELLE IMPOSTE DI CONSUMO DI ROOSENDAAL,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 13 e 95 del Trattato CEE nonché dell'art. 2, n. 2, della Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU n. L 145, pag. 1),

LA CORTE,

composta dei signori J. Mertens de Wilmars, presidente, G. Bosco, A. Touffait e O. Due, presidenti di Sezione, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros e F. Grévisse, giudici,

avvocato generale: S. Rozès
cancelliere: A. Van Houtte

ha pronunziato la seguente

SENTENZA

In fatto

Gli antefatti, lo svolgimento del procedimento e le osservazioni presentate in forza dell'art. 20 del protocollo sullo Statuto della Corte di giustizia delle Comunità europee si possono così riassumere:

I — Gli antefatti e la fase scritta del procedimento

1. Nei Paesi Bassi la legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra d'affari, modificata nel 1978, stabilisce che l'imposta sulla cifra d'affari viene applicata secondo il regime dell'imposta sul valore aggiunto.

Ai sensi dell'art. 1 di tale legge si intende per imposta sulla cifra d'affari «una imposta che colpisce:

a) le cessioni di merci e prestazioni di servizi effettuate all'interno del paese da operatori commerciali nell'ambito della loro attività imprenditoriale;

b) le importazioni di merci».

In forza dell'art. 2, l'operatore è autorizzato a dedurre, dall'imposta di cui è debitore per le cessioni di merci e le prestazioni di servizi, l'imposta riscossa sulle merci a lui cedute e sui servizi a lui prestati così come l'imposta all'importazione delle merci che gli sono destinate. Va inteso come operatore, ai sensi dell'art. 7 della legge, chiunque eserciti un'attività autonoma.

A norma degli artt. 9 e 20 rispettivamente, l'aliquota dell'imposta è fissata nel 18 % sia per le cessioni di merci e le prestazioni di servizi all'interno del paese che per le importazioni.

Dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che l'imposta sulla cifra di affari nei Paesi Bassi non viene riscossa se tali cessioni vengono effettuate all'interno da un privato che non sia imprenditore o commerciante, mentre riguardo all'importazione di merci, provenienti da Stati membri o terzi, l'imposta viene riscossa in linea di principio sempre, vale a dire indipendentemente dalla qualità del fornitore e senza considerare se vi sia stata o meno cessione di merci.

2. La normativa citata è stata posta in essere al fine di uniformare il regime fiscale olandese alle direttive comunitarie in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari. L'art. 2 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU n. L 145, pag. 1), dispone:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2. le importazioni di beni.»

L'art. 4 di tale direttiva stabilisce:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità».

3. Parti della causa principale sono la società a responsabilità limitata Gaston Schul Douane Expediteur BV, spedizioniere doganale, e l'Ispettore dei tributi di importazione e delle accise di Roosendaal. La ditta Schul importava, come bene d'occasione, una imbarcazione sportiva da diporto su incarico e per conto di un privato residente nei Paesi Bassi che aveva acquistato a sua volta l'imbarcazione a Cannes da un privato residente a Monaco. L'Ispettore dei tributi di importazione e delle accise esigeva dalla Schul l'imposta sulla cifra di affari in ragione dell'importazione.

L'interessata faceva opposizione innanzi all'Ispettore, sostenendo che l'imbarcazione era già stata assoggettata ad imposta sulla cifra di affari all'interno della Comunità, vale a dire in Francia, senza rimborso all'esportazione. L'Ispettore tuttavia respingeva l'opposizione adducendo che l'imposizione fiscale era avvenuta in conformità alle disposizioni della legge olandese in materia di imposta sulla cifra di affari.

Avverso tale provvedimento, la società Gaston Schul ricorreva innanzi il Gerechtshof di 's-Hertogenbosch sostenendo, in sostanza, che l'imposizione urtava contro l'art. 13 ed, eventualmente, contro l'art. 12 del Trattato CEE. A suo avviso, l'imposta oggetto della controversia, anche se fa parte di un sistema generale di tributi interni vigente nei Paesi

Bassi, che colpisce sistematicamente sia le merci nazionali sia quelle importate, non viene però applicata né secondo gli stessi criteri né allo stesso stadio commerciale. La Schul parimenti evidenziava che ai fini della risoluzione della controversia poteva assumere rilevanza l'art. 95 del Trattato CEE.

Ritenendo necessaria una pronuncia della Corte di giustizia ai fini della propria decisione, il Gerechtshof di 's-Hertogenbosch sospendeva il procedimento chiedendo alla Corte di pronunciarsi in via pregiudiziale, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, sulle seguenti questioni:

«1. Se debba considerarsi come tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale, ai sensi dell'art. 13, n. 2, del Trattato, l'imposta sulla cifra d'affari riscossa da uno Stato membro all'importazione, da altri Stati membri, di beni ceduti da un privato, qualora la riscossione di tale imposta non venga effettuata in caso di cessione, da parte di un privato, di beni che già si trovano nello Stato membro considerato.

2. Nell'ipotesi che la questione sub 1) venga risolta negativamente, se l'imposta sulla cifra d'affari riscossa da uno Stato membro all'importazione, da altri Stati membri, di beni ceduti da un privato debba considerarsi come un tributo interno più oneroso di quello gravante sui prodotti nazionali similari, ai sensi dell'art. 95 del Trattato, qualora la riscossione di tale imposta non venga effettuata sulla cessione di beni che già si trovano nello Stato membro considerato, se la cessione avviene da parte di un privato.

3. Nell'ipotesi che una delle due precedenti questioni venga risolta affermativamente, se debba ritenersi che l'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva concernente l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposte sulla cifra d'affari è incompatibile col Trattato e perciò invalido, in quanto detta norma impone agli Stati membri di assoggettare l'importazione di merci da altri Stati membri all'imposta sul valore aggiunto, senza stabilire alcuna deroga per i beni ceduti da privati e che, in caso di cessione all'interno dello Stato membro considerato, non sarebbero soggetti alla suddetta imposta.

4. Se la soluzione affermativa della questione sub 3) implichi che ad uno Stato membro è vietato assoggettare all'imposta sul valore aggiunto l'importazione, da altri Stati membri, di beni ceduti da un privato, qualora la cessione di tali beni da parte di un privato all'interno dello Stato membro considerato non sia soggetta alla suddetta imposta.»

4. La sentenza di rinvio è stata registrata nella cancelleria della Corte il 30 gennaio 1981.

In conformità all'art. 20 del Protocollo sullo Statuto (CEE) della Corte di giustizia, hanno presentato osservazioni scritte la società a responsabilità limitata Gaston Schul, all'uopo rappresentata dallo studio legale Barents, Gasille & Mout del foro dell'Aia, il Governo olandese, rappresentato dal sig. F. Italianer a nome del Ministro degli affari esteri, il Consiglio delle Comunità europee, rappresentato dal sig. Raffaello Fornasier, in qualità d'agente, nonché la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. D. Gilmour, in qualità d'agente, assistito dal sig. T. van Rijn.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di iniziare la fase orale senza procedere ad istruttoria. Essa comunque ha invitato le parti della causa principale, i Governi degli Stati membri, nonché il Consiglio e la Commissione ad esporre, prima dell'udienza, il proprio punto di vista in ordine alla ratio della disciplina della Sesta direttiva, che dispone l'imposizione fiscale all'importazione anche nel caso in cui, come per le cessioni fra privati, non sia previsto il rimborso all'esportazione, nonché in ordine alla compatibilità della stessa con l'art. 95 e con i principi generali del Trattato.

Hanno ottemperato all'invito la società Gaston Schul, il Governo olandese, il Governo italiano, all'uopo rappresentato dall'Avvocato dello Stato, sig. Marcello Conti, nonché il Consiglio e la Commissione.

II — Osservazioni scritte

Sulle questioni pregiudiziali

1. La *Gaston Schul* mette preliminarmente in rilievo l'assoggettamento all'imposta sulla cifra d'affari, in Francia, della cessione dell'imbarcazione di cui trattasi al precedente proprietario e la mancata concessione a quest'ultimo, in relazione all'esportazione nei Paesi Bassi, di un rimborso dell'imposta da lui versata.

a) Circa la *prima questione*, la Schul osserva che, secondo la giurisprudenza della Corte, il divieto di cui all'art. 13, n. 2, del Trattato, riguarda in linea di massima qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, indipendentemente dalla sua denominazione e dalle sue modalità, che colpisca le merci importate da un altro Stato membro al passaggio della frontiera. Esulano da tale divieto solo gli oneri pecuniari facenti parte di un sistema generale di tributi interni gravanti sistematicamente, secondo gli stessi criteri e nella stessa fase di distribuzione, sia sulle merci nazionali, sia su quelle importate.

Va rilevato, nella fattispecie, che, se è vero che l'imposta sulla cifra d'affari riscossa sull'imbarcazione importata fa parte, nei Paesi Bassi, di un «sistema generale di tributi interni gravanti sistematicamente ... sia sulle merci nazionali sia su quelle importate» — ai sensi della sentenza della Corte 28 giugno 1978 (causa 70/77, Simmenthal, Racc. pag. 1453) — l'imposizione in oggetto però non è effettuata secondo gli stessi criteri e nello stesso stadio commerciale. I criteri sono diversi in quanto le merci nazionali non sono soggette ad imposta sulla cifra d'affari in caso di vendita da parte di privati; lo stadio commerciale non è lo stesso, in quanto, nella fase dello scambio fra privati, le merci nazionali non sono gravate dell'imposta.

Di conseguenza, alla prima questione deve darsi la seguente soluzione:

«Deve considerarsi come tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale, ai sensi dell'art. 13, n. 2, del Trattato, l'imposta sulla cifra d'affari riscossa da uno Stato membro all'importazione, da altri Stati membri, di beni ceduti da un privato, qualora la riscossione di tale imposta non venga effettuata in caso di cessione, da parte di un privato, di beni che già si trovano nello Stato membro considerato.»

b) Circa la *seconda questione*, la Schul osserva che, secondo la giurisprudenza della Corte, occorre prendere in considerazione, ai fini dell'applicazione dell'art. 95, a parte le aliquote di imposta, anche le disposizioni concernenti la base imponibile e le modalità di riscossione delle varie imposte in quanto il criterio determinante di comparazione risiede nell'incidenza effettiva di ciascuna imposta, da una parte sulle merci nazionali e, dall'altra, su quelle importate.

Orbene, la legislazione olandese stabilisce una diversa base imponibile ai fini della riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari nel senso che le merci nazionali vengono colpite solo quando la loro cessione viene effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo mentre quelle importate sono colpite sulla sola base della loro importazione. Tale disparità comporta un'incidenza concreta sulle merci nazionali e su quelle importate in quanto, anche a parità di aliquota di imposta, l'onere è diverso perché la base imponibile corrispondente al bene importato comprende l'imposta sulla cifra d'affari versata in un altro Stato membro.

Di conseguenza, alla seconda questione, proposta in caso di soluzione negativa alla precedente, va data la soluzione seguente:

«L'imposta sulla cifra d'affari riscossa da uno Stato membro all'importazione, da altri Stati membri, di beni ceduti da un privato va considerata come un tributo interno più oneroso di quello gravante sui prodotti nazionali similari, ai sensi dell'art. 95 del Trattato, qualora la riscossione di tale imposta non venga effettuata sulla cessione di beni che già si trovano nello Stato membro considerato, se la cessione avviene da parte di un privato».

c) Circa la *terza questione*, l'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva, lungi dal promuovere la libera circolazione delle merci, rappresenta un intralcio a quest'ultima, assimilabile a tasse di effetto equivalente. Tale norma è illegittima in quanto non stabilisce alcuna deroga in favore dell'importazione avvenuta in occasione di cessioni effettuate da privati, né impedisce altrimenti l'assoggettamento ad una doppia imposizione, ad esempio stabilendo un rimborso totale o parziale dell'imposta sulla cifra d'affari riscossa in un altro Stato membro in caso di esportazione da quest'ultimo.

Conseguentemente va data la seguente soluzione alla terza questione:

«L'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari è incompatibile col Trattato e quindi invalido, in quanto impone agli Stati membri di assoggettare l'importazione di merci da altri Stati membri all'imposta sul valore aggiunto:

— senza stabilire al riguardo alcuna deroga per i beni ceduti da privati e che, in caso di cessione all'interno dello Stato membro interessato, non sarebbero soggetti alla suddetta imposta,

— o senza stabilire altre disposizioni per impedire una doppia imposizione in caso di circolazione fra gli Stati membri di beni appartenenti a privati».

d) Circa la *quarta questione*, va detto che l'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva, in quanto invalido, non può modificare gli obblighi a cui gli Stati membri sono tenuti in forza degli artt. 13 e 95 del Trattato.

Di conseguenza, alla *quarta questione* va data la soluzione seguente:

«La soluzione della questione sub 3) implica che, allo stato attuale del diritto comunitario, ad uno Stato membro è vietato assoggettare all'imposta sul valore aggiunto l'importazione, da altri Stati membri, di beni ceduti da un privato, qualora la cessione di tali beni da parte di un privato all'interno dello Stato membro considerato non sia soggetta all'imposta suddetta».

2. Il *Governo olandese* mette in rilievo che l'art. 1 della legge olandese relativa all'imposta sulla cifra di affari è conforme all'art. 2 della Sesta direttiva. Quest'ultima mira all'armonizzazione parziale delle legislazioni nazionali in materia di imposte sulla cifra di affari, in conformità ai fini del Trattato CEE.

La suddetta armonizzazione si impone in considerazione del fatto che le legislazioni degli Stati membri in materia di imposta sulla cifra d'affari muovono dal principio che le imposte sul consumo, quali l'imposta sulla cifra d'affari, debbono essere riscosse nel paese in cui i beni e i servizi considerati vengono goduti (principio del paese di destinazione). L'applicazione di tale principio comporta l'esistenza di frontiere fiscali in quanto l'utilizzazione di un bene in uno Stato membro viene colpita dall'imposta sulla cifra d'affari in vigore nello stesso Stato. L'imposta pertanto colpisce non soltanto le cessioni di beni effettuate dagli imprenditori all'interno del paese, ma, allo stesso modo, l'importazione di beni, chiunque sia l'importatore e a qualunque titolo avvenga l'importazione.

a) Circa la *prima questione,* il Governo olandese ritiene che la riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari in caso di importazione di merci da un altro Stato membro da parte di un privato non configuri una tassa di effetto equivalente ai sensi dell'art. 13, n. 2, del Trattato.

La suddetta norma si riferisce, così come affermato dalla Corte nella sentenza 19 giugno 1973 (causa 77/72, Capolongo, Racc. pag. 611), a qualsiasi tributo riscosso in occasione o in ragione dell'importazione il quale, colpendo specificamente una merce importata, provoca, alterandone il costo, la stessa influenza restrittiva di un dazio doganale sulla libera circolazione delle merci. Per contro, non vanno considerate tasse di effetto equivalente, ai sensi della suddetta pronuncia, gli oneri pecuniari, quali l'imposta sulla cifra d'affari, facenti parte di un regime generale di tributi interni che colpiscano sistematicamente i prodotti nazionali e quelli importati secondo gli stessi criteri.

L'imposizione sulle cessioni di beni effettuate da imprenditori all'interno del paese corrisponde ad una pressione fiscale esercitata su tali beni ben prima dell'inizio del loro consumo per ripercuotersi successivamente sull'impiego o sul consumo definitivo. Non è quindi necessario assoggettare ugualmente all'imposta sulla cifra d'affari eventuali cessioni effettuate da privati in uno stadio successivo, venendo l'impiego definitivo già tassato in quanto l'imprenditore corrisponde l'imposta sulla cifra d'affari sul prezzo del bene allo stato nuovo all'atto della cessione al primo privato. D'altro canto, l'assenza di una tale imposizione all'atto dell'importazione comporterebbe una disparità nei confronti della situazione in cui lo stesso privato sarebbe venuto a trovarsi acquistando la stessa merce nello Stato membro. L'importazione di merci è sempre soggetta, in linea di principio, all'imposta nazionale proprio al fine di evitare un vantaggio siffatto.

b) Alla *seconda questione* va ugualmente data soluzione negativa. In effetti, in caso di importazione di merci la cui utilizzazione abbia già avuto inizio fuori dal territorio dei Paesi Bassi, l'imposizione fiscale è funzione del prezzo di vendita pattuito ovvero del valore venale che si può ritenere rappresentino il valore delle merci in vista della durata della loro utilizzazione residua. Quindi, con l'applicazione dell'imposta sul prezzo di vendita ovvero sul valore venale, si ottiene, in rapporto alla durata dell'impiego residuo delle merci considerate, una situazione equivalente sotto il profilo fiscale nei confronti delle merci che già si trovino all'interno del paese nello stesso stadio di utilizzazione o che vengano rivendute dopo una corrispondente utilizzazione parziale. Ne consegue che la riscossione dell'imposta sulla cifra di affari all'importazione di beni da parte di privati non può nemmeno considerarsi come un tributo interno, superiore a quello che colpisce i beni nazionali similari ai sensi dell'art. 95 del Trattato.

c) Data la soluzione negativa delle due prime questioni, quelle sub 3) e 4) risultano prive di oggetto.

3. Le osservazioni del *Consiglio,* che si pronuncia solo sulla *terza questione,* in ordine alla validità della Sesta direttiva, si possono così riassumere:

a) La *Sesta direttiva* si propone l'istituzione di un regime comune in materia di IVA. Tuttavia essa non introduce un sistema normativo completo comprendente tutte le disposizioni di dettaglio che potrebbero consentire la sua applicazione uniforme in tutti gli Stati membri, ma si limita ad una armonizzazione parziale dei regimi fiscali nazionali sì da lasciare agli Stati membri un ampio margine discrezionale per quanto concerne la fissazione delle aliquote dell'imposta e la precisazione delle nozioni impiegate per l'applicazione dell'imposta stessa. Essa concerne principalmente le attività economiche esercitate da imprenditori, ma si estende altresì ad ogni sorta di operazioni, anche prive di carattere commerciale.

Detta armonizzazione si fonda, da un lato, sulla conservazione delle frontiere fiscali, cioè sull'isolamento dei regimi fiscali degli Stati membri, e, dall'altro, sull'omogeneizzazione graduale dei regimi stessi. Nel frattempo, le disparità fra i regimi fiscali nazionali vengono compensate, al passaggio della frontiera, da un sistema di imposizione all'importazione e di sgravio all'esportazione. Il sistema di compensazione è tuttavia imperfetto in quanto le disparità fra legislazioni non ancora armonizzate possono dar luogo ad imposizioni fiscali senza sgravi corrispettivi.

Per quanto riguarda più specificamente l'art. 2 della Sesta direttiva, gli Stati membri sono tenuti, riguardo alle operazioni effettuate all'interno del paese, ad applicare l'IVA solo su quelle effettuate da soggetti passivi ai sensi dell'art. 4 della direttiva. L'articolo suddetto lascia un margine di discrezionalità agli Stati membri in particolare in materia di operazioni occasionali. Per contro, in ordine alle importazioni, gli Stati membri sono obbligati ad applicare l'IVA a tutte le importazioni di beni senza alcun margine di discrezionalità.

Per evitare la doppia imposizione su di un bene, vale a dire sia nel paese esportatore sia in quello importatore, l'art. 15, punto 1, della direttiva obbliga lo Stato

membro esportatore ad esentare le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori dal territorio nazionale. Conseguentemente, di norma, ed in ogni caso nelle operazioni commerciali, non si verifica una doppia imposizione, ma esclusivamente l'applicazione dell'IVA nel paese importatore. Può tuttavia accadere che, in ordine ad operazioni non effettuate da soggetti passivi, la sovrapposizione di regimi fiscali nazionali, solo parzialmente armonizzati, dia luogo a imposizione fiscale all'importazione senza corrispettivo sgravio all'esportazione.

b) Il Consiglio sostiene che il sistema come sopra delineato è *compatibile con il Trattato CEE,* analizzando a tal fine gli artt. 95, 12 e 13 del Trattato.

L'art. 95 del Trattato non viene violato dall'art. 2 della direttiva in quanto non vieta in linea generale l'imposizione di tributi all'importazione ma unicamente l'applicazione di tributi superiori a quelli che colpiscono i prodotti nazionali similari.

L'obbligo degli Stati membri di procedere ad una imposizione all'importazione, alla quale non corrisponda uno sgravio all'esportazione non rientra neppure nella sfera d'applicazione degli artt. 12 o 13 e ciò per tre motivi, cioè in quanto il fenomeno di una siffatta imposizione:

— è marginale verificandosi soltanto nei rari casi di difformità fra i regimi fiscali nazionali;

— è transitorio corrispondendo ad una fase di armonizzazione parziale dei regimi nazionali;

— è indispensabile al funzionamento del sistema.

Se le operazioni fra privati dovessero essere trattate allo stesso modo tanto se effettuate all'interno quanto all'estero, lo scopo delle frontiere fiscali non sarebbe più realizzabile poiché al privato interessato ad acquistare un bene all'aliquota IVA più conveniente, in vigore in un altro Stato membro, basterebbe farlo acquistare da un altro privato e farselo spedire.

c) Di conseguenza, il Consiglio propone che la Corte risolva la *terza questione* nel senso che l'obbligo, imposto agli Stati membri dall'art. 2 della Sesta direttiva, di applicare l'IVA all'importazione di beni, anche se acquistati da privati, non è in contrasto con l'art. 95 del Trattato. Tale obbligo non potrebbe neppure essere visto, in considerazione del suo oggetto, come implicante l'imposizione di una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale ai sensi degli artt. 12 e 13 del Trattato. In ogni caso, esso va ammesso, quale disposizione di carattere transitorio, in quanto strumento necessario alla graduale realizzazione dell'armonizzazione fiscale e che consente altresì di impedire gli abusi che potrebbero altrimenti derivare dal carattere parziale di tale armonizzazione.

4. La *Commissione* ammette che il regime olandese dell'IVA si risolve nel frapporre un ostacolo alla libera circolazione delle merci in quanto nei Paesi Bassi la compravendita fra privati di merci d'occasione non è assoggettata all'IVA a differenza di quanto accade nel caso delle merci acquistate in circostanze analoghe in un altro Stato membro e importate nei Paesi Bassi. Essa sostiene comunque la compatibilità col Trattato sia

della Sesta direttiva sia della riscossione dell'imposta in causa. Al riguardo essa esamina preliminarmente la compatibilità del regime olandese con la direttiva per rivolgersi poi all'esame della compatibilità di quest'ultima con gli artt. 13 e 95 del Trattato.

a) Circa la questione della *compatibilità del regime fiscale olandese con la Sesta direttiva*, ci si deve rifare al meccanismo dell'imposta. Quest'ultima viene riscossa in ogni fase della produzione e della distribuzione fino al consumatore finale in maniera che ogni soggetto passivo che partecipa al circuito commerciale è tenuto a riscuoterla e a versarla al fisco previa detrazione dell'ammontare corrisposto al soggetto passivo immediatamente precedente. L'imposta viene riscossa in base agli stessi metodi e criteri in tutti i territori fiscali, ma gli Stati membri restano liberi di fissarne le aliquote. I privati, non essendo soggetti passivi ai sensi della direttiva, non sono obbligati a versare l'IVA nel caso in cui vendono beni purché la vendita sia effettuata nel territorio fiscale di uno Stato membro.

L'art. 15 della direttiva contempla il diritto all'esenzione dall'imposta in caso di esportazione. Le merci così esportate sono soggette, all'ingresso in un altro Stato membro, all'IVA colà vigente e, in forza dell'art. 12, n. 5, della direttiva, alla stessa aliquota applicata all'interno del paese sulla cessione di un bene identico.

Tuttavia l'art. 32 contiene disposizioni particolari in ordine ai beni d'occasione per i quali il Consiglio avrebbe dovuto adottare, entro il 31 dicembre 1977, un regime comunitario di imposizione. Ai sensi di tale norma, gli Stati membri che, all'entrata in vigore della direttiva, applicassero un regime particolare nel settore, venivano autorizzati a mantenerlo fino all'applicazione di tale regime comunitario.

Ne discende che, se appare incontestabile l'esistenza di un diritto allo sgravio dell'imposta all'esportazione di beni allo stato di nuovi — per cui non si pone il problema della doppia imposizione —, la direttiva non si pronuncia con chiarezza in ordine ai beni d'occasione importati da un privato a seguito di acquisto da altro privato. Al riguardo, la Commissione tratta innazitutto della portata dell'art. 32, in materia di vendita dei beni d'occasione, in forza del quale gli Stati membri possono mantenere in vigore il proprio regime particolare fino all'applicazione di quello comunitario. Ritenendo tale disposizione applicabile ai soli soggetti passivi, la Commissione perviene alla conclusione che la compravendita in uno Stato membro di beni d'occasione fra privati, rientrando nel regime della Sesta direttiva, non è soggetta all'imposta.

La Commissione espone quindi la tesi secondo cui l'IVA può essere riscossa, all'importazione di beni d'occasione da parte di un privato, nel caso di acquisto da altro privato. Questa tesi può fondarsi sulla lettera inequivocabile dell'art. 2, punto 2, della direttiva che prescrive l'assoggettamento all'IVA delle importazioni di beni. L'obbligo così istituito presenta un carattere assoluto, come viene del resto confermato da altre disposizioni della direttiva che pongono la stessa distin-

zione fra le operazioni effettuate all'interno del paese e le importazioni.

Non può obbiettarsi a questa tesi che il sistema descritto provoca una doppia imposizione riguardo ai beni d'occasione già gravati dell'imposta una prima volta allo stadio del consumatore finale; infatti la doppia imposizione non è vietata dalla Sesta direttiva che non è giunta al punto di rendere neutrale l'IVA negli scambi intracomunitari per tutte le categorie di negozi.

La Commissione, pur non aderendovi, menziona un'ulteriore possibile interpretazione. Questa tesi prende lo spunto dall'ipotesi che l'instaurazione del sistema dell'IVA miri a garantire, nel gioco della concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto su quello comunitario, la neutralità fiscale riguardo alla riscossione dell'imposta di cui trattasi. Così l'art. 10 della direttiva sancisce l'equivalenza intrinseca del fatto generatore dell'imposta sul piano interno, cioè la cessione dei beni, e all'importazione, cioè l'introduzione degli stessi beni nel paese interessato, e del pari l'art. 12, n. 5, della direttiva dispone che «l'aliquota applicabile all'importazione di un bene è quella applicata alla fornitura di uno stesso bene effettuata all'interno del paese». Orbene, si potrebbe ritenere insussistente nella fattispecie l'equivalenza del fatto generatore e, a fortiori, dell'aliquota applicata all'importazione, dato che l'operazione equivalente nel mercato interno, cioè la compravendita fra privati, non comporta la riscossione di alcun tributo.

Si deve però eccepire a tale interpretazione che l'espressione chiave dell'art. 12, n. 5, della direttiva è «fornitura di uno stesso bene» che non va intesa, come nell'argomentazione precedente, nel senso di operazione equivalente, cioè di cessione di un bene d'occasione fra privati. Va eccepito altresì che il prezzo richiesto per i beni d'occasione rispecchia l'IVA inizialmente applicata e che vi è quindi motivo di compensare l'imposta che grava sul prezzo dei beni d'occasione nel mercato interno.

Di conseguenza, la Commissione perviene alla conclusione che un'imposta riscossa all'importazione di beni d'occasione acquistati nell'ambito di un'operazione di scambio fra privati è compatibile con la Sesta direttiva.

b) Circa *la compatibilità della Sesta direttiva con il Trattato*, la Commissione ritiene che le imposizioni applicate nell'ambito del regime dell'IVA non possono essere considerate, alla luce della giurisprudenza della Corte, rientranti nella sfera d'applicazione dell'art. 13, n. 2, ma vanno esaminate con riferimento all'art. 95. In effetti l'imposta in discussione rientra nel sistema dell'IVA che costituisce un'imposizione interna sul consumo applicata in tutta la Comunità sulla base degli stessi criteri.

La Corte ha considerato, nella sentenza 31 maggio 1979 (causa 132/78, Denkavit, Racc. pag. 1923) che, per far parte di un sistema generale di tributi interni, l'onere «deve colpire il prodotto nazionale e il prodotto importato identico con la stessa imposta allo stesso stadio commer-

ciale e il fatto generatore dell'imposta dev'essere anch'esso identico per entrambi i prodotti». Tuttavia appare dubbio che tale considerazione si attagli alla fattispecie in esame in quanto la sentenza Denkavit riguarda un sistema di tributi parafiscali in connessione con la tutela sanitaria e quindi non assimilabile al tributo in discussione.

Se quindi si parte dall'ipotesi che nella specie vada applicato l'art. 95 e non l'art. 13 del Trattato, il principale problema consiste nell'appurare se la riscossione del tributo comporti o meno un onere fiscale discriminatorio. La soluzione è negativa.

L'art. 95 consente la compensazione di qualsiasi tributo che colpisca direttamente o indirettamente prodotti nazionali similari ad ogni stadio della loro esistenza commerciale. La vendita di beni d'occasione da parte di privati è colpita indirettamente da una imposizione interna ai sensi dell'art. 95, n. 1, in quanto l'imposta applicata all'atto della cessione dei beni in questione allo stato nuovo da parte dei soggetti passivi sul mercato interno, si ripercuote sul prezzo di mercato dei beni d'occasione proporzionalmente alla quota fiscale ivi ricompresa. Di conseguenza, l'imposta riscossa all'importazione compensa a buon diritto quella riscossa sul bene allo stato nuovo.

c) Concludendo, la Commissione propone alla Corte di risolvere le questioni sollevate nel senso che l'imposta sul valore aggiunto riscossa dai Paesi Bassi all'importazione da parte di un privato di beni d'occasione acquistati nell'ambito di un negozio concluso con altro privato, non va considerata come tassa di effetto equivalente a dazi doganali, ma appartiene ad un sistema di tributi interni. Tale imposizione, essendo priva di carattere discriminatorio, è quindi compatibile con l'art. 95 del Trattato in quanto un'imposizione identica a quella applicata all'importazione colpisce indirettamente i beni utilizzati all'interno del paese.

Le questioni relative alla validità della Sesta direttiva sono di conseguenza prive di oggetto.

Sui quesiti posti dalla Corte

1. In ordine ai motivi e alle conseguenze della normativa

a) A parere della *Gaston Schul*, la normativa della Sesta direttiva, in forza della quale l'imposta sulla cifra d'affari viene riscossa all'importazione anche sulle cessioni effettuate da privati, mentre l'esenzione all'esportazione è contemplata solo per le cessioni effettuate da soggetti passivi, è frutto più di negligenza che di deliberata intenzione. Sarebbe senz'altro possibile attribuire ai privati esportatori di beni il diritto al rimborso dell'imposta subordinatamente alla prova dell'assoggettamento del bene all'imposta all'importazione in un altro Stato membro.

b) I *Governi olandese* e *italiano* così come il *Consiglio* e la *Commissione* sostengono concordemente che la doppia imposizione provocata dalla Sesta direttiva nel caso degli scambi fra privati rappresenta un corollario dell'armonizzazione solo parziale attuata in materia, che consente la sopravvivenza delle frontiere fiscali.

Il Governo olandese aggiunge che il numero e l'importanza dei casi in cui si verifica la doppia imposizione sono assai limitati. L'adozione di una normativa che impedisse ogni forma di doppia imposi-

zione implicherebbe complicazioni di natura legislativa e pratica forse irragionevolmente sproporzionate agli interessi finanziari ed economici coinvolti.

Il Governo italiano precisa che, mentre la tassazione delle merci importate appare sempre necessaria al fine di realizzare la neutralità concorrenziale negli scambi intracomunitari, l'eventuale rimborso al consumatore finale del tributo corrisposto a monte procurerebbe allo stesso un vantaggio ingiustificato che lo indurrebbe ad esportare.

2. Sulla compatibilità con lo spirito dell'art. 95 e con i principi generali

a) La *Gaston Schul* ritiene che una normativa che provoca una disparità di trattamento a seconda che un privato acquisti un bene da un altro privato residente nello stesso Stato membro o in un altro è contraria sia al principio di non-discriminazione contenuto nell'art. 95 che al divieto di tasse di effetto equivalente. Essa si pone ugualmente in contrasto con l'obiettivo dell'armonizzazione che consiste nel garantire, all'interno della Comunità, condizioni analoghe a quelle esistenti entro un mercato nazionale evitando, all'interno del mercato comune, l'imposizione fiscale a cascata.

b) I *Governi olandese e italiano* così come il *Consiglio* e la *Commissione* non considerano in constrasto con lo spirito dell'art. 95 né coi principi generali del diritto comunitario l'imposizione fiscale su di un bene all'importazione anche in caso di esclusione dello sgravio all' esportazione.

Il Governo olandese aggiunge che l'art. 95 non riguarda un tributo stabilito da una normativa comunitaria che si applichi a tutti gli Stati membri in maniera uniforme senza favorire, proprio per questo, la produzione nazionale di uno Stato membro a scapito di quella degli altri. I principi generali del diritto comunitario, in particolare quello della parità di trattamento, non vietano in maniera generale la doppia imposizione.

Il Governo italiano precisa che verrebbe a configurarsi una ingiustificabile posizione di privilegio proprio nel caso in cui si accordasse il rimborso dell'IVA ai privati che cedono all'estero beni d'occasione mentre il privato consumatore che rivende il bene all'interno del paese non gode di alcun rimborso.

A parere della Commissione, il fatto che le cessioni effettuate da privati all'estero siano assoggettate all'imposta in forma più gravosa che non le stesse cessioni effettuate entro il territorio di uno Stato membro, pur costituendo certo una pecca del sistema, non è tuttavia motivo di illegittimità. Il problema della doppia imposizione, che si pone d'altronde allo stesso modo in materia di imposte sulle bevande alcoliche, sul tabacco e sui prodotti petroliferi, va risolto attraverso l'armonizzazione delle legislazioni fiscali.

III — La fase orale

All'udienza del 14 ottobre 1981 la società a responsabilità limitata Gaston Schul, rappresentata dall'avv. W. Alexander, del foro dell'Aja, il Governo francese, rappresentato dal sig. A. Carnelutti, il Governo italiano, rappresentato dal sig. Conti, il Consiglio

delle Comunità europee, rappresentato dal sig. R. Fornasier, assistito dal sig. A. Brautigam e la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. D. Gilmour, T. van Rijn e G. Romoli Venturi, hanno svolto osservazioni orali e risposto ai quesiti posti dalla Corte.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni all'udienza del 16 dicembre 1981.

In diritto

1 Con sentenza 19 dicembre 1980, pervenuta alla Corte il 30 gennaio 1981, il Gerechtshof di 's-Hertogenbosch ha sollevato, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, quattro questioni pregiudiziali relative all'interpretazione degli artt. 13 e 95 del Trattato CEE, nonché alla validità dell'art. 2, n. 2, della Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU n. L 145, pag. 1).

2 Il 16 febbraio 1979, la società a responsabilità limitata Gaston Schul Douane Expéditeur BV, spedizioniere doganale, importava nei Paesi Bassi, come oggetto usato, un'imbarcazione da diporto per ordine e per conto di un privato residente nei Paesi Bassi che l'aveva acquistata in Francia da un altro privato. L'amministrazione tributaria olandese assoggettava tale importazione all'imposta sul valore aggiunto nella misura del 18 % del prezzo di vendita, aliquota normalmente applicata all'interno del paese per le cessioni di beni a titolo oneroso. L'oggetto della controversia nella causa principale è costituito dalla riscossione di tale tributo.

3 L'amministrazione olandese si richiamava alla legge olandese del 1968 relativa all'imposta sull'entrata ed in particolare all'art. 1 della stessa. In forza di tale norma, l'imposta sull'entrata colpisce, in primo luogo, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate all'interno del paese da operatori commerciali nello svolgimento delle proprie attività e, in secondo luogo, le importazioni di merci. La norma stessa è attuativa dell'art. 2 della Seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228, in materia di armonizzazione

delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU pag. 1303), disposizione sostanzialmente riprodotta dall'art. 2 della Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, summenzionata.

4 Essendo stata respinta l'opposizione proposta avverso il suddetto provvedimento in quanto l'imposizione fiscale era stata effettuata in conformità alla legge olandese, la ditta Gaston Schul interponeva appello dinanzi al Gerechtshof di 's-Hertogenbosch. Essa sostiene che l'imposizione fiscale contrasta con le norme del Trattato CEE, in primo luogo particolarmente con gli artt. 12 e 13, e, in secondo luogo, con l'art. 95.

5 Al fine di essere posto in grado di valutare tale mezzo, il Gerechtshof ha sollevato le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se debba considerarsi come tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale, ai sensi dell'art. 13, n. 2, del Trattato, l'imposta sulla cifra d'affari riscossa da uno Stato membro all'importazione, da altri Stati membri, di beni ceduti da un privato, qualora la riscossione di tale imposta non venga effettuata in caso di cessione, da parte di un privato, di beni che già si trovano nello Stato membro considerato.

2. Nell'ipotesi che la questione sub 1. venga risolta negativamente, se l'imposta sulla cifra d'affari riscossa da uno Stato membro all'importazione, da altri Stati membri, di beni ceduti da un privato debba considerarsi come un tributo interno più oneroso di quello gravante sui prodotti nazionali similari, ai sensi dell'art. 95 del Trattato, qualora la riscossione di tale imposta non venga effettuata sulla cessione di beni che già si trovano nello Stato membro considerato, se la cessione avviene da parte di un privato.

3. Nell'ipotesi che una delle due precedenti questioni venga risolta affermativamente, se debba ritenersi che l'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva concernente l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposte sulla cifra d'affari è incompatibile col Trattato e perciò invalido, in quanto detta norma impone agli Stati membri di assoggettare l'importazione di merci da altri Stati membri all'imposta sul valore aggiunto, senza stabilire alcuna deroga per i beni ceduti da privati e che, in

caso di cessione all'interno dello Stato membro considerato, non sarebbero soggetti alla suddetta imposta.

4. Se la soluzione affermativa della questione sub 3. implichi che ad uno Stato membro è vietato assoggettare all'imposta sul valore aggiunto l'importazione, da altri Stati membri, di beni ceduti da un privato, qualora la cessione di tali beni da parte di un privato all'interno dello Stato membro considerato non sia soggetta alla suddetta imposta».

6 Le questioni sollevate dal giudice nazionale mirano in sostanza a stabilire se le norme del Trattato (in primo luogo, particolarmente, gli artt. 12 e 13 e, in secondo luogo, l'art. 95) legittimino la riscossione, da parte di uno Stato membro, in conformità a direttive comunitarie, dell'imposta sull'entrata, nella forma dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) all'importazione, da un altro Stato membro, di beni ceduti da chi non sia soggetto passivo d'imposta (in seguito: privato).

7 L'appellante nella causa principale contesta la compatibilità di tale imposizione col Trattato deducendo che le cessioni analoghe effettuate all'interno di uno Stato membro da un privato non sono soggette all'IVA. Essa sostiene inoltre che la riscossione dell'IVA all'atto dell'importazione, da un altro Stato membro, di beni ceduti da un privato provoca una doppia imposizione, dato che in tal caso, a differenza delle cessioni effettuate da soggetti passivi, non si darebbe luogo a sgravio dell'IVA riscossa nello Stato membro esportatore. Di conseguenza, l'IVA riscossa all'importazione di tali merci dovrebbe essere considerata come una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale ovvero come un tributo interno di carattere discriminatorio.

Sul sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto

8 Al fine di valutare la portata di questi argomenti e di addurre gli elementi necessari per la risoluzione delle questioni sollevate, è opportuna richiamare in breve le caratteristiche, inerenti al caso di specie, del sistema dell'imposta sull'entrata nella forma del sistema comune dell'IVA.

9 Questo sistema è stato istituito, in forza degli artt. 99 e 100 del Trattato, dalla Prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/227 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU pag. 1301) ed è stato completato, in pari data, dalla Seconda direttiva del Consiglio n. 67/228 sostituita dalla Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, summenzionata.

10 Il principio del sistema comune consiste, a norma dell'art. 2 della Prima direttiva, nell'applicare ai beni ed ai servizi, fino allo stadio del commercio al dettaglio compreso, un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero dei passaggi avvenuti nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione. Tuttavia, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo. Il sistema delle detrazioni è congegnato, dall'art. 17, n. 2, della Sesta direttiva, in maniera tale che solo i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'imposta cui le merci sono già state assoggettate a monte.

11 Tale è l'ambito generale in cui si inserisce l'art. 2 della Sesta direttiva, in forza del quale sono soggette all'IVA, in primo luogo, al n. 1, «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale», e, in secondo luogo, al n. 2, «le importazioni di beni». L'art. 4 della stessa direttiva definisce «soggetto passivo» chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo, attività economiche quali le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive agricole nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. La «cessione di beni» viene definita, all'art. 5, come «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario» mentre «l'importazione di un bene» viene definita, all'art. 7, come «l'introduzione di detto bene nell'interno del paese».

12 La Sesta direttiva armonizza anche le nozioni di fatto generatore e di esigibilità dell'imposta (art. 10), e uniforma la base imponibile (art. 11). Esenzioni

sono contemplate sia per le operazioni effettuate all'interno del paese, sia per le importazioni (artt. 13 e 14). Le operazioni all'esportazione e le operazioni assimilate sono esentate dall'imposta (art. 15).

13 Va sottolineato che le direttive summenzionate operano soltanto una armonizzazione parziale del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Nello stato attuale del diritto comunitario, gli Stati membri possono fissare liberamente l'aliquota dell'IVA, fermo restando però che l'aliquota gravante sull'importazione di una merce deve corrispondere a quella applicata alla cessione della stessa merce all'interno del paese (art. 12 della Sesta direttiva).

14 L'esame delle caratteristiche del sistema comune dell'IVA, precedentemente richiamate, consente di desumere, in primo luogo, che, per quanto riguarda le operazioni all'interno di uno Stato membro, il fatto generatore dell'imposta è costituito dalla cessione a titolo oneroso di un bene da parte di un soggetto passivo che agisca in quanto tale, mentre, per quanto riguarda le operazioni all'importazione, il fatto generatore 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.

15 Ne consegue, in secondo luogo, che, benché le cessioni di beni destinati all'esportazione siano di per sé esenti dall'IVA — indipendentemente dal fatto che siano effettuate da un soggetto passivo o da un privato — solo i soggetti passivi sono autorizzati ad esercitare il diritto alla detrazione. Di conseguenza, solo i beni destinati all'esportazione e ceduti da soggetti passivi o per loro conto possono venire sgravati da qualsiasi imposizione di IVA da parte dello Stato membro esportatore, mentre i beni destinati all'esportazione e ceduti da privati o per loro conto restano assoggettati a tale imposta in proporzione al loro valore al momento dell'esportazione. Dato che tutte le importazioni sono sottoposte all'IVA da parte dello Stato importatore, si verifica in tale ipotesi una doppia imposizione, da parte dello Stato esportatore e da parte dello Stato importatore.

16 Le questioni pregiudiziali vanno esaminate partendo da tali aspetti del sistema comune.

Sulla prima questione: l'interpretazione degli artt. 12 e 13 del Trattato

17 Con la prima questione, il Gerechtshof chiede sostanzialmente se la riscossione dell'IVA sull'importazione da altri Stati membri di merci cedute da un privato, qualora un'imposta del genere non venga riscossa sulla cessione di merci analoghe effettuata da un privato all'interno dello Stato membro importatore, sia compatibile con gli artt. 12 e 13 del Trattato.

18 Emerge dalla costante giurisprudenza della Corte che il divieto, nelle relazioni fra Stati membri, di tasse di effetto equivalente a dazi doganali riguarda qualsiasi tributo riscosso all'importazione o a seguito della stessa e che, gravando specificamente la merce importata — ad esclusione della merce nazionale analoga — abbia come effetto — in quanto ne modifica il costo — d'incidere restrittivamente sulla libera circolazione delle merci nello stesso modo di un dazio doganale.

19 La differenza essenziale fra una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale e un tributo interno consiste quindi nel fatto che la prima colpisce esclusivamente il prodotto importato in quanto tale, mentre il secondo grava ad un tempo sulle merci importate e su quelle nazionali.

20 La Corte ha tuttavia ammesso che l'onere pecuniario che colpisce la merce importata da altro Stato membro, ma non la merce nazionale identica o analoga, non costituisce una tassa di effetto equivalente, ma un tributo interno ai sensi dell'art. 95 del Trattato, se fa parte di un regime generale di tributi interni che colpisce sistematicamente categorie di merci secondo criteri obiettivi, applicati indipendentemente dalla provenienza delle merci.

21 Queste considerazioni dimostrano che un tributo del tipo di quello considerato dal giudice nazionale non possiede le caratteristiche di una tassa di effetto equivalente a dazi doganali all'importazione ai sensi degli artt. 12 e 13, n. 2, del Trattato. In effetti, un tributo del genere fa parte del sistema comune dell'IVA la cui struttura e le cui modalità principali sono state stabilite da direttive di armonizzazione del Consiglio. Queste hanno introdotto un

sistema fiscale uniforme, che colpisce sistematicamente e secondo criteri obiettivi, sia le operazioni effettuate all'interno degli Stati membri, sia le operazioni all'importazione. Va rilevato, al riguardo, in particolare, che il sistema comune sottopone alla stessa aliquota d'imposta le importazioni e le cessioni dello stesso bene all'interno di uno Stato membro. Di conseguenza, il tributo controverso va considerato parte integrante di un regime generale di tributi interni ai sensi dell'art. 95 del Trattato e la sua compatibilità col diritto comunitario deve essere valutata alla luce di tale norma e non alla luce degli artt. 12 e segg. del Trattato.

22 La *prima questione* va pertanto risolta nel senso che l'imposta sul valore aggiunto riscossa da uno Stato membro per l'importazione, da un altro Stato membro, di merci cedute da un privato, qualora un'imposta siffatta non venga riscossa in caso di cessione di merci analoghe, da parte di un privato, all'interno dello Stato membro importatore, non costituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale all'importazione ai sensi degli artt. 12 e 13, n. 2, del Trattato.

Sulla seconda questione: l'interpretazione dell'art. 95 del Trattato

23 Con la seconda questione, il Gerechtshof chiede in sostanza se sia compatibile con l'art. 95 del Trattato la riscossione dell'IVA per l'importazione da un altro Stato membro di merci cedute da un privato, qualora un'imposta del genere non venga riscossa per la cessione di merci analoghe da parte di un privato all'interno dello Stato membro importatore.

24 L'appellante nella causa principale ritiene tale disparità di trattamento contraria all'art. 95 del Trattato dato che, in primo luogo, essa svantaggia la cessione di beni fra privati residenti in Stati membri diversi nei confronti di quella che avviene fra privati residenti nello Stato membro importatore e, in secondo luogo, essa provoca una doppia imposizione in ordine alle merci, cedute da privati oltre frontiera, le quali — contrariamente alle merci cedute da soggetti passivi — non vengono sgravate all'atto dell'esportazione.

25 Gli Stati membri che hanno preso parte al procedimento, il Consiglio e la Commissione sostengono che l'eliminazione della doppia imposizione all'in-

terno della Comunità, per quanto auspicabile, può realizzarsi soltanto attraverso l'armonizzazione progressiva dei regimi tributari nazionali, in conformità agli artt. 99 o 100 del Trattato e non attraverso l'applicazione dell'art. 95. Per suffragare tale tesi è stato dedotto che la doppia imposizione è un corollario del fatto che il Trattato, riservando la competenza in materia di imposizioni interne agli Stati membri, ha mantenuto in vita le frontiere fiscali.

26 Nel sistema del Trattato, l'art. 95, unitamente alle disposizioni relative alla soppressione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente, ha lo scopo di garantire la libera circolazione delle merci, nell'ambito della Comunità, in condizioni normali di concorrenza, attraverso l'eliminazione di qualsiasi forma di protezione eventualmente risultante dall'applicazione di tributi interni di carattere discriminatorio nei confronti delle merci importate da altri Stati membri.

27 L'art. 95 del Trattato si basa essenzialmente sul raffronto tra le imposizioni interne che gravano sulle merci importate e quelle che gravano, direttamente o indirettamente, sulle merci nazionali analoghe. Onde applicare correttamente tale norma, si devono confrontare tali merci sotto il profilo fiscale, prendendo in considerazione, ad ogni fase di produzione o di distribuzione, tanto l'aliquota, quanto l'imponibile dell'imposta nonché le modalità della sua riscossione.

28 L'art. 95 del Trattato non osta a che l'importazione di una merce sia soggetta all'IVA, purché la cessione di una merce analoga all'interno del paese vi sia del pari soggetta. È quindi opportuno accertare se l'importazione di una merce possa essere soggetta all'IVA nel caso in cui non vi sia soggetta la cessione, all'interno del paese, di una merce analoga, cioè nella fattispecie la cessione effettuata da un privato.

29 Al riguardo, gli Stati membri che hanno preso parte al procedimento, il Consiglio e la Commissione sostengono che l'applicazione dell'IVA alle importazioni è legittima, purché tanto l'aliquota, quanto l'imponibile e le modalità di riscossione dell'imposta corrispondano a quelle in vigore, per la cessione di una merce analoga, da parte di un soggetto passivo, all'interno dello Stato membro interessato. L'imposizione tributaria si limiterebbe a porre i prodotti importati nella stessa situazione dei prodotti nazionali analoghi, per quanto

riguarda gli oneri fiscali gravanti sulle due categorie. Infatti, le merci nazionali sarebbero già state colpite dall'IVA all'interno dello Stato membro in occasione della loro cessione allo stato nuovo. Dato che tale imposta si ripercuote sul prezzo di mercato dei beni d'occasione, l'IVA applicata all'importazione avrebbe il solo effetto di compensare il residuo di tale imposta, realizzando così, onde pervenire alla perfetta neutralità riguardo agli scambi intra comunitari, la parità di trattamento fra merci nazionali e merci estere.

30 Per contro, l'appellante nella causa principale deduce che il principio della parità di trattamento viene trasgredito in quanto i beni importati dai privati sono già gravati dall'IVA dello Stato membro esportatore, non essendo stati sgravati all'atto dell'esportazione.

31 Va osservato che, nello stato attuale del diritto comunitario, gli Stati membri — a norma dell'art. 95 — possono liberamente compensare, all'atto dell'importazione di merci, l'IVA riscossa sulle merci nazionali analoghe. Tuttavia, siffatta compensazione si giustifica solo qualora le merci importate non siano già gravate dall'IVA nello Stato membro, esportatore, dato che, in caso contrario, l'imposizione all'importazione si rivelerebbe, in realtà, un onere supplementare gravante sulle merci importate in misura maggiore che sulle merci nazionali analoghe.

32 Questa dottrina si evince anzitutto dalla lettera dell'art. 95 del Trattato, il quale vieta di colpire, non solo direttamente, ma anche indirettamente, le merci degli altri Stati membri con tributi interni superiori a quelli che colpiscono le merci nazionali analoghe. Tale divieto non verrebbe osservato se le merci importate potessero essere assoggettate all'IVA nella stessa misura delle merci nazionali analoghe, senza considerare la parte di imposta gravante ancora su di esse al momento dell'importazione.

33 Questa interpretazione corrisponde alla necessità di tener conto degli scopi del Trattato, enunciati negli artt. 2 e 3, fra i quali figura, in primo luogo, l'instaurazione di un mercato comune. La nozione di mercato comune, elaborata dalla Corte nella sua costante giurisprudenza, mira ad eliminare ogni intralcio per gli scambi intracomunitari al fine di fondere i mercati nazionali

in un mercato unico il più possibile simile ad un vero e proprio mercato interno. È importante che i vantaggi di tale mercato siano garantiti, oltre che ai commercianti di professione, anche ai privati che si trovino a intraprendere operazioni economiche oltre le frontiere nazionali.

34 Di conseguenza, al fine di valutare la compatibilità, con i dettami dell'art. 95, dell'assoggettamento all'IVA delle merci importate da un altro Stato membro e cedute da privati — qualora la cessione di merci analoghe effettuata da privati all'interno dello Stato membro importatore sia esente da tributi — va presa altresì in considerazione l'IVA riscossa nello Stato membro esportatore. Pertanto, ove una merce importata e ceduta da un privato — la quale non possa legalmente essere sgravata all'atto dell'esportazione — rimanga effettivamente soggetta, all'atto dell'importazione, ad una parte dell'IVA corrisposta nello Stato membro esportatore, l'importo dell'IVA dovuta al momento dell'importazione va ridotto della quota residua dell'IVA dello Stato membro esportatore ancora inclusa nel valore della merce al momento dell'importazione. L'importo in tal modo detraibile non può tuttavia superare quello dell'IVA effettivamente corrisposta nello Stato membro esportatore.

35 Gli Stati membri che hanno preso parte al procedimento hanno obiettato, avverso tale tesi, che l'IVA corrisposta nello Stato membro esportatore è difficilmente rilevabile essendo variabili nel tempo sia l'aliquota, sia l'imponibile dell'IVA.

36 Sotto tale profilo va osservato che spetta al richiedente provare la sussistenza dei requisiti per usufruire dell'esonero ovvero della riduzione dell'IVA normalmente riscossa all'importazione. Pertanto, in un caso del genere, 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.

37 Inoltre, a parere degli Stati membri, l'instaurazione di un regime che garantisca la piena neutralità dei tributi interni nei confronti degli scambi intracomunitari può realizzarsi solo applicando rigidamente il principio dell'imposizione fiscale nello Stato membro destinatario, il che presuppone lo sgravio integrale di tutti i prodotti all'esportazione. Orbene, l'adozione di tale soluzione, che comporta una scelta politica, spetterebbe agli organi politici della Comunità.

38 Tuttavia, benché l'introduzione di un regime di piena neutralità concorrenziale implicante lo sgravio integrale all'esportazione spetti effettivamente al legislatore comunitario, l'art. 95 del Trattato osta, finché un siffatto regime non venga istituito, all'applicazione, da parte dello Stato membro importatore, del proprio regime IVA ai prodotti importati in modo contrario ai principi dettati da tale norma.

39 Infine, vanno altresì respinte le obiezioni fondate su eventuali difficoltà di ordine tecnico e amministrativo, che deriverebbero dalla presa in considerazione dell'IVA dello Stato membro esportatore, nonché quelle fondate sulla necessità di prevenire movimenti fraudolenti di beni e distorsioni della concorrenza nell'ambito della Comunità. Infatti, il primo ordine di obiezioni va rigettato in quanto spetta al privato, che intende fruire dell'esenzione, ovvero della riduzione dell'IVA all'importazione, provare l'esistenza dei requisiti prescritti. Il secondo ordine di obiezioni non è pertinente, in quanto la riscossione dell'IVA residua elimina l'incentivo agli sviamenti di traffico.

40 La *seconda questione* va pertanto risolta nel senso che l'imposta sul valore aggiunto riscossa da uno Stato membro all'importazione, da altri Stati membri, di merci cedute da un privato, qualora la riscossione di tale imposta non venga effettuata sulla cessione di merci analoghe da parte di un privato all'interno dello Stato membro importatore, costituisce un'imposizione interna superiore a quella applicata ai prodotti nazionali analoghi, ai sensi dell'art. 95 del Trattato, in quanto non sia presa in considerazione la quota residua dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nello Stato membro esportatore ancora inglobata nel valore della merce al momento dell'importazione. All'importatore incombe l'onere di provare che l'imposta va presa in considerazione.

Sulla terza questione: la validità dell'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva

41 La terza questione concerne la validità dell'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva in quanto assoggetta all'IVA le importazioni da un altro Stato membro di merci cedute da privati.

42 L'art. 95 del Trattato è una norma imperativa e non ammette deroghe in forza di qualsiasi atto emanato dalle istituzioni comunitarie. Da quanto detto in precedenza discende tuttavia che tale norma non vieta in maniera generale di assoggettare all'IVA le importazioni di merci qualora la cessione di merci nazionali analoghe all'interno dello Stato membro importatore non vi sia soggetta, ma che essa impone soltanto di tener conto della quota di IVA dello Stato membro esportatore ancora gravante sulla merce al momento dell'importazione.

43 Di conseguenza, non va considerato illegittimo l'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva a norma del quale «le importazioni di beni» sono soggette all'imposta. È soltanto opportuno definire la portata di tale disposizione interpretandola nel senso, conforme ai dettami del Trattato, indicato sopra.

44 La *terza questione* va pertanto risolta dichiarando che l'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, è compatibile col Trattato e perciò valido, fermo restando che esso va interpretato nel senso che esso non osta all'obbligo, derivante dall'art. 95 del Trattato, di tener conto — ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle importazioni da un altro Stato membro di merci cedute da privati, qualora un'imposta del genere non venga riscossa sulla cessione, all'interno dello Stato membro importatore, di merci analoghe da parte di un privato — della quota residua dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nello Stato membro esportatore ancora inglobata nel valore della merce al momento dell'importazione.

Sulla quarta questione: l'efficacia diretta dell'art. 95 del Trattato

45 La quarta questione concerne, stando alla sua lettera, soltanto le conseguenze di un'eventuale invalidità dell'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva. Emerge tuttavia dal suo esame, in particolare alla luce delle soluzioni fornite alle prime tre questioni, che il giudice nazionale ha di mira sostanzialmente l'efficacia diretta dell'art. 95 del Trattato e le conseguenze di tale efficacia diretta sulle norme nazionali e sulle loro modalità applicative.

46 Secondo la costante giurisprudenza della Corte, tale norma contempla un divieto di discriminazione che costituisce un obbligo chiaro ed assoluto, non sottoposto a condizioni né dipendente, per l'adempimento o per la sua efficacia, dall'intervento di atti emanati dalle istituzioni comunitarie o dagli Stati membri. Questo divieto produce quindi effetti diretti attribuendo ai singoli diritti soggettivi che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare.

47 Di conseguenza, in quanto tale norma, nell'interpretazione datane dalla Corte, limita le modalità di imposizione dell'IVA all'importazione da un altro Stato membro di merci cedute da un privato, gli Stati membri sono tenuti a conformarvisi disapplicando qualsiasi norma nazionale eventualmente contrastante.

48 La *quarta questione* va pertanto risolta nel senso che l'art. 95 del Trattato vieta agli Stati membri di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto le importazioni, da altri Stati membri, di merci cedute da un privato qualora un'imposta del genere non sia riscossa sulla cessione di merci analoghe da parte di un privato all'interno dello Stato membro importatore, ove non venga tenuto conto della quota residua dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nello Stato membro esportatore e ancora inglobata nel valore della merce al momento dell'importazione.

Sulle spese

Le spese sostenute dai Governi olandese, francese e italiano, nonché dal Consiglio e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunziandosi sulle questioni pregiudiziali sottopostele dal Gerechtshof di 's-Hertogenbosch, con sentenza 19 dicembre 1980, dichiara:

1° **L'imposta sul valore aggiunto riscossa da uno Stato membro per l'importazione, da un altro Stato membro, di merci cedute da un privato, qualora un'imposta siffatta non venga riscossa in caso di cessione di merci analoghe, da parte di un privato, all'interno dello Stato membro importatore, non costituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale all'importazione ai sensi degli artt. 12 e 13, n. 2, del Trattato.**

2° **L'imposta sul valore aggiunto riscossa da uno Stato membro all'importazione, da altri Stati membri, di merci cedute da un privato, qualora la riscossione di tale imposta non venga effettuata sulla cessione di merci analoghe da parte di un privato all'interno dello Stato membro importatore, costituisce un'imposizione interna superiore a quella applicata ai prodotti nazionali analoghi, ai sensi dell'art. 95 del Trattato, in quanto non sia presa in considerazione la quota residua dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nello Stato membro esportatore ancora inglobata nel valore della merce al momento dell'importazione. All'importatore incombe l'onere di provare che l'imposta va presa in considerazione.**

3° **L'art. 2, punto 2, della Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, è compatibile col Trattato e perciò valido, fermo restando che esso va interpretato nel senso che esso non osta all'obbligo, derivante dall'art. 95 del Trattato, di tener conto — ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle importazioni da altro Stato membro di merci cedute da privati, qualora un'imposta del genere non venga riscossa sulla cessione, all'interno dello Stato membro importatore, di merci analoghe da parte di un privato — della quota residua dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nello Stato membro esportatore ancora inglobata nel valore della merce al momento dell'importazione.**

4° L'art. 95 del Trattato vieta agli Stati membri di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto le importazioni, da altri Stati membri, di merci cedute da un privato qualora un'imposta del genere non sia riscossa sulla cessione di merci analoghe da parte di un privato all'interno dello Stato membro importatore, ove non venga tenuto conto della quota residua dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nello Stato membro esportatore e ancora inglobata nel valore della merce al momento dell'importazione.

Mertens de Wilmars — Bosco — Touffait

Due — Pescatore — Mackenzie Stuart — O'Keeffe

Koopmans — Everling — Chloros — Grévisse

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 5 maggio 1982.

Il cancelliere

P. Heim

Il presidente

J. Mertens de Wilmars

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE SIMONE ROZÈS DEL 16 DICEMBRE 1981 [1]

Signor Presidente,
signori Giudici,

Il Gerechtshof di Boscoducale Vi ha proposto, ai sensi dell'art. 177 del Trattato di Roma, una questione pregiudiziale vertente sul problema dell'imposta sulla cifra d'affari all'importazione di merci cedute da privati all'interno del paese o con attraversamento di una frontiera.

I fatti sono i seguenti:

Con contratto stipulato a Cannes nel 1978 o inizi del 1979, il sig. Giovanni Nanni, cittadino svedese, residente in Monaco, vendeva per contanti, al prezzo di 365 000 franchi francesi, al sig. Han Van Zanten, cittadino olandese, residente in Vuren (Paesi Bassi), un'imbarcazione da diporto di oltre otto tonnellate, marca «Nautor», costruita nel 1973-74, con licenza di navigazione e atto di immatricolazione in Francia. L'imbarcazione era consegnata a ban-

1 — Traduzione dal francese.