SENTENZA DELLA CORTE (prima sezione)
23 gennaio 1986 *

Nel procedimento 39/85,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dal tribunal d'instance di Bordeaux nella causa dinanzi ad esso pendente tra

G. Bergeres-Becque,

e

Capo del Service interrégional des douanes, Bordeaux,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 95 di detto trattato,

LA CORTE (prima sezione),

composta dai signori R. Joliet, presidente di sezione, G. Bosco e T. Koopmans, giudici,

avvocato generale: M. Darmon
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni presentate:

— per la sig.ra Bergeres-Becque, attrice nella causa principale, dall'avv. O. de Blay de Gaix, del foro di Bordeaux,

— per il governo olandese, dal suo agente sig. E. F. Jacobs,

— per il governo francese, dal sig. R. Abraham, in qualità di agente,

— per la Commissione delle Comunità Europee, dal suo consigliere giuridico sig. J.F. Buhl,

* Lingua processuale: il francese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 novembre 1985,

ha pronunziato la seguente

SENTENZA

(Parte « In fatto » non riprodotta)

In diritto

1 Con sentenza 24 gennaio 1985, pervenuta in cancelleria l'11 febbraio successivo, il tribunal d'instance di Bordeaux ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, varie questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 95 del trattato, nonché delle norme della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388, 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, pag. 1).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia vertente sull'applicazione, da parte dell'amministrazione doganale francese, dell'imposta sul valore aggiunto (per il seguito: « IVA ») ad un veicolo d'occasione importato dal Belgio da un cittadino di tale Stato membro residente in Francia. Il contribuente, che aveva ricevuto in dono il veicolo, faceva opposizione al calcolo dell'IVA all'importazione, poiché l'amministrazione delle dogane aveva applicato l'aliquota in vigore in Francia, pari al 33,1/3%, sul valore del veicolo valutato secondo una quotazione dell'usato seguita abitualmente in Francia.

3 Il tribunal d'instance di Bordeaux, adito per la definizione della controversia, ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

« 1) L'art. 95 del trattato vieta agli Stati membri di assoggettare all'IVA le importazioni da altri Stati membri di merci cedute da un singolo, qualora detto tributo non venga riscosso sulla cessione di merci analoghe effettuata da un singolo nell'ambito dello Stato membro importatore, ove non venga presa in

considerazione la parte residua dell'IVA pagata nello Stato membro esportatore che è tuttora inclusa nel valore della merce all'atto dell'importazione. Se, nell'attuare questo principio, si debba effettuare una distinzione a seconda che il negozio sia a titolo oneroso ovvero a titolo gratuito.

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

3) Se la quota dell'IVA che spetta allo Stato importatore possa essere determinata in base ad un'aliquota differenziale (aliquota in vigore nello Stato importatore meno l'aliquota in vigore nel paese esportatore) applicata al valore al netto di imposte che sarà determinato in relazione alla soluzione data all'alternativa prospettata nella seconda questione. In caso contrario, se si debba imputare la parte residua dell'IVA pagata nello Stato membro esportatore e che è tuttora inclusa nel valore della merce all'atto dell'importazione, all'importo dell'IVA riscossa all'atto dell'importazione. Ovvero detta parte residua debba essere restituita dallo Stato membro esportatore ».

4 Hanno presentato osservazioni scritte l'attrice nella causa principale, il governo olandese e la Commissione. Il governo francese si è fatto rappresentare all'udienza.

5 La prima questione parte dall'affermazione fatta dalla Corte nella sentenza 5 maggio 1982 (causa 15/81, Gaston Schul, Racc. pag. 1409), secondo la quale l'art. 95 del trattato vieta agli Stati membri di sottoporre all'IVA le importazioni da altri Stati membri di merci cedute da un singolo, qualora detto tributo non venga riscosso sulla cessione di merci analoghe effettuata da un singolo nell'ambito dello Stato membro importatore, ove non venga presa in considerazione la parte residua dell'IVA pagata nello Stato membro esportatore che è tuttora inclusa nel valore della merce all'atto dell'importazione. Detta questione verte sul se, nell'attuare questo principio, si debba effettuare una distinzione a seconda che il negozio sia a titolo oneroso o a titolo gratuito.

6 L'attrice nella causa principale, il governo olandese e la Commissione ritengono che non si debba effettuare tale distinzione. Il governo francese considera, per contro, che all'importatore di un bene ceduto a titolo gratuito non possa essere riconosciuto il diritto alla deduzione dell'IVA pagata nello Stato membro esportatore ed ancora gravante su tale bene, dal momento che l'importatore non ha dovuto sopportare personalmente tale tributo all'atto dell'acquisizione del bene.

7 In proposito si deve osservare innanzitutto che, ai sensi dell'art. 2, n. 2, della sesta direttiva, sono assoggettate all'IVA le « importazioni di beni » e che, ai sensi dell'art. 7 della direttiva, l'importazione di un bene consiste nell'introduzione di detto bene all'interno del paese. Nella sentenza 5 maggio 1982, sopra menzionata, la Corte ne ha dedotto che, per quanto riguarda le operazioni all'importazione, il fatto generatore dell'imposta è costituito dal semplice ingresso di un bene all'interno di uno Stato membro, « indipendentemente dal fatto che abbia luogo o meno un negozio [e] che l'operazione venga effettuata a titolo oneroso o gratuito ».

8 Va osservato inoltre che i beni usati importati da un singolo nell'ambito di una donazione sono necessariamente gravati, come quelli importati da un singolo nell'ambito di una vendita o di un altro negozio a titolo oneroso, dall'IVA cui sono stati sottoposti nello Stato membro esportatore.

9 Pertanto, si deve risolvere la prima questione dichiarando che, per l'applicazione dell'art. 95 del trattato alla riscossione dell'IVA all'atto dell'importazione di un bene da parte di chi non è soggetto passivo, non si deve fare distinzione a seconda che il negozio che ha dato luogo all'importazione sia a titolo oneroso o a titolo gratuito.

10 La seconda questione riguarda la determinazione della base imponibile. Nella sentenza 21 maggio 1985 (causa 47/84, Gaston Schul, Racc. 1985, pag. 1491) la Corte ha già dichiarato che, nell'ipotesi della riscossione dell'IVA da parte di uno Stato membro all'atto dell'importazione da un altro Stato membro di un prodotto ceduto da chi non è soggetto passivo, la base imponibile non comprende l'importo dell'IVA versata nello Stato membro esportatore ed ancora incorporata nel valore del prodotto al momento della sua importazione. La suddetta questione mira a far stabilire se tale valore debba essere determinato o no in base alle norme di valutazione in vigore nello Stato membro importatore.

11 L'attrice nella causa principale, il governo olandese e la Commissione sostengono che il valore d'importazione dev'essere fissato in base ai parametri vigenti nel paese esportatore. Secondo il governo francese l'IVA all'importazione dev'essere calcolata sul valore al netto dell'imposta del bene importato, valore che dovrebbe essere equiparato al valore in dogana determinato in base ai metodi abitualmente applicati nel paese importatore.

12 La questione trova soluzione nelle norme stesse della sesta direttiva. Dall'art. 11, lett. B, n. 1, di questa direttiva risulta infatti che la base imponibile per la riscossione dell'IVA all'importazione di un bene è costituita, in mancanza di un prezzo pagato o da pagare, dal valore normale del bene, valore definito come « 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 ».

13 L'art. 11, lett. B, n. 2, consente agli Stati membri di adottare come base imponibile il valore in dogana definito nel regolamento n. 803/68, nel frattempo sostituito dal regolamento del Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, relativo al valore in dogana delle merci (GU L 134, pag. 1). Gli artt. da 2 a 7 di questo regolamento stabiliscono le varie modalità che consentono di determinare questo valore; in base agli artt. 4 e 5, norme pertinenti nella fattispecie, tale valore si determina, in mancanza di prezzo pagato o da pagare, in base al valore di transazione di merci identiche o similari vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare.

14 Ne deriva che, nell'ipotesi della riscossione dell'IVA, da parte di uno Stato membro, all'atto dell'importazione da un altro Stato membro di un bene ceduto da chi non è soggetto passivo, la base imponibile non comprende l'importo dell'IVA versata nello Stato membro esportatore ed ancora incorporato nel valore del bene al momento dell'importazione, valore che si determina in base ai parametri vigenti nello Stato membro esportatore.

15 La terza questione riguarda il calcolo della parte residua dell'IVA versata nello Stato membro esportatore ed ancora inclusa nel valore della merce al momento dell'importazione.

16 Mentre il presente procedimento era in corso, una questione identica è stata risolta nella summenzionata sentenza 21 maggio 1985. Stando così le cose, e dato che nessun argomento nuovo è stato presentato alla Corte su questo punto, ci si deve riferire a tale soluzione.

17 Si deve quindi risolvere la terza questione nel senso che l'importo dell'IVA versata nello Stato membro esportatore ed ancora incorporato nel valore del bene al momento dell'importazione corrisponde:

— in caso di diminuzione del valore del bene fra il momento dell'ultima riscossione dell'IVA nello Stato membro esportatore e quello dell'importazione, all'importo dell'IVA effettivamente versato nello Stato membro esportatore ridotto in ragione della percentuale del deprezzamento;

— in caso di aumento di valore del bene durante lo stesso periodo, all'importo integrale dell'IVA effettivamente versato nello Stato membro esportatore.

Sulle spese

18 Le spese sostenute dal governo francese, dal governo olandese e dalla Commissione delle Comunità europee, 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 (prima sezione),

pronunziandosi sulle questioni pregiudiziali sottopostele dal tribunal d'instance di Bordeaux con sentenza 24 gennaio 1985 dichiara:

1) **Per l'applicazione dell'art. 95 del Trattato alla riscossione dell'IVA all'atto dell'importazione di un bene da parte di chi non è soggetto passivo, non si deve fare distinzione a seconda che il negozio che ha dato luogo all'importazione sia a titolo oneroso o a titolo gratuito.**

2) Nell'ipotesi della riscossione dell'IVA, da parte di uno Stato membro, all'atto dell'importazione da un altro Stato membro di un bene ceduto da chi non è soggetto passivo, la base imponibile non comprende l'importo dell'IVA versata nello Stato membro esportatore ed ancora incorporato nel valore del bene al momento dell'importazione, valore che si determina in base ai parametri vigenti nello Stato membro esportatore.

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

— in caso di diminuzione del valore del bene fra il momento dell'ultima riscossione dell'IVA nello Stato membro esportatore e quello dell'importazione, all'importo dell'IVA effettivamente versato nello Stato membro esportatore ridotto in ragione della percentuale del deprezzamento;

— in caso di aumento di valore del bene durante lo stesso periodo, all'importo integrale dell'IVA effettivamente versato nello Stato membro esportatore.

Joliet Bosco Koopmans

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 23 gennaio 1986.

Il cancelliere

P. Heim

Il presidente della prima sezione

R. Joliet