SENTENZA DELLA CORTE (quarta sezione)
6 luglio 1988 *

Nel procedimento 127/86,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dalla cour d'appel di Liegi, nella causa dinanzi ad essa pendente fra

Pubblico ministero

Ministro delle finanze del Regno del Belgio,

e

Yves Ledoux,

domanda vertente sull'interpretazione della normativa comunitaria in materia fiscale e più particolarmente in materia d'IVA onde consentire al giudice nazionale di pronunziarsi sulla compatibilità, con le suddette norme comunitarie, della legislazione belga in fatto d'imposta sul valore aggiunto,

LA CORTE (quarta sezione),

composta dai signori G. C. Rodríguez Iglesias, presidente di sezione, T. Koopmans e C. Kakouris, giudici,

avvocato generale: J. Mischo
cancelliere: B. Pastor, amministratore,

considerate le osservazioni presentate:

— per il ministro delle finanze del regno del Belgio, attore nella causa principale, dall'avv. J. Herbiet e dal sig. Neckebroeck, in qualità di agenti, nella fase orale,

* Lingua processuale: il francese.

— per il governo danese, rappresentato dal sig. L. Mikaelsen, consigliere giuridico, nelle fasi scritta e orale,

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. H. Étienne, consigliere giuridico principale, in qualità di agente, nelle fasi scritta e orale,

vista la relazione d'udienza ed in seguito alla fase orale del 10 dicembre 1987,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 9 febbraio 1988,

ha pronunziato la seguente

Sentenza

1 Con sentenza 12 marzo 1986, pervenuta alla Corte il 26 maggio successivo, la cour d'appel di Liegi ha sollevato, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione della normativa comunitaria in fatto d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: « IVA »), onde essere messa in grado di valutare la compatibilità con detta normativa della legislazione belga in fatto d'IVA.

2 La questione è sorta nell'ambito di un procedimento penale promosso dal Pubblico ministero e dal Ministero delle finanze del regno del Belgio a carico del sig. Yves Ledoux, lavoratore frontaliero, residente nel Belgio e dipendente di un'impresa stabilita in Francia. Questa aveva messo a disposizione del dipendente un'autovettura di sua proprietà ed immatricolata in Francia dove era stata versata l'IVA; in forza del contratto di lavoro il dipendente si serviva di questa autovettura nell'ambito del suddetto contratto e nel tempo libero.

3 L'amministrazione belga delle dogane e delle imposte indirette tollera da molto tempo l'uso da parte di un lavoratore frontaliero, residente nel Belgio, dell'auto-

vettura messa a sua disposizione dal datore di lavoro, stabilito in un altro Stato membro, per effettuare il tragitto dal luogo di lavoro alla residenza nel Belgio. Detta prassi è stata confermata da una circolare dell'amministrazione belga 1° maggio 1984. La circolare in parola comprende però solo l'uso dell'autovettura per rendersi sul luogo di lavoro, escludendo l'uso a fini privati.

4 Fermato il 22 febbraio 1983, mentre passava la frontiera al di fuori del percorso per recarsi al lavoro, il Ledoux veniva imputato d'importazione fraudolenta di un'automobile, infrazione passibile di pene che implicano o la confisca dell'automobile, o il pagamento del suo controvalore.

5 Il tribunal correctionnel di Neufchâteau, avendo accertato che la situazione del Ledoux non costituiva oggetto di norme specifiche, lo assolveva. Il ministro delle finanze impugnava detta sentenza davanti alla cour d'appel di Liegi che, al fine di dirimere la lite, ha sospeso il giudizio ed ha sottoposto alla Corte la seguente questione:

« Se la disciplina comunitaria in materia fiscale, e più particolarmente in fatto d'IVA, autorizzi lo Stato belga, nell'ambito della legge 3 luglio 1969, che disciplina l'imposta sul valore aggiunto, dei decreti d'applicazione e dell'interpretazione che ne è data dal Ministero delle finanze del regno del Belgio, come risulta dall'azione promossa a carico di Ledoux Yves, residente in Marcinelle, rue Leroy, 32, ad applicare l'imposta sul valore aggiunto ad un veicolo appartenente ad una società di diritto francese, con sede in Francia, soggetto all'IVA in Francia, ove detta imposta è stata pagata, qualora detto veicolo venga usato da un dipendente di detta società, residente nel Belgio, nel contesto del contratto di lavoro e nel tempo libero, essendo precisato inoltre che il veicolo resta di proprietà del datore di lavoro francese e che l'importazione nel Belgio è solo temporanea e provvisoria ».

6 Per una più ampia esposizione degli antefatti della causa principale, delle norme comunitarie e nazionali in questione, dello svolgimento del procedimento e delle osservazioni presentate alla Corte, si rinvia alla relazione d'udienza. Questi aspetti del fascicolo vengono qui di seguito riprodotti solo nella misura necessaria per il ragionamento della Corte.

7 È opportuno precisare che al momento in cui si sono svolti gli antefatti della causa principale, la direttiva del Consiglio 28 marzo 1983, n. 182, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto (GU L 105, pag. 59), non era ancora stata adottata. Di conseguenza, la normativa comunitaria da applicare 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), (in prosieguo: la « sesta direttiva »).

8 La questione sollevata dal giudice nazionale mira ad accertare se detta direttiva osti alla riscossione, da parte di uno Stato membro, dell'IVA qualora un autoveicolo appartenente ad un datore di lavoro stabilito in un altro Stato membro, in cui è stata pagata l'IVA, sia usato da un lavoratore frontaliero, residente nel primo Stato membro, nell'ambito del contratto di lavoro, per esercitare le sue mansioni e nel tempo libero.

9 La sesta direttiva dispone, all'art. 14, 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 e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso, fra l'altro, le importazioni di beni che costituiscono oggetto di una dichiarazione di assoggettamento ad un regime doganale di ammissione temporanea. Il n. 2 dello stesso articolo contempla la successiva adozione di norme fiscali comunitarie precisanti il campo d'applicazione delle esenzioni di cui al n. 1 e le relative modalità pratiche di applicazione; in attesa dell'entrata in vigore di tali norme, gli Stati membri possono tener ferme le disposizioni nazionali nell'ambito dei principi della direttiva o modificarle per ridurre in particolare la doppia imposizione in fatto d'IVA all'interno della Comunità.

10 Alla luce di queste disposizioni, le condizioni poste dalla legislazione degli Stati membri per l'esenzione dall'IVA dei veicoli messi sotto il regime doganale d'importazione temporanea devono tener conto, da una parte, degli scopi dell'armonizzazione in fatto d'IVA che sono, come è detto nella motivazione della sesta direttiva, la soppressione delle imposizioni all'importazione e delle detassazioni all'esportazione, il perseguimento della liberalizzazione effettiva della circolazione delle persone e dei beni nonché l'interpenetrazione delle economie e, dall'altra, lo scopo della prevenzione delle frodi, evasioni o abusi in caso di ammissione temporanea.

11 Va ricordato in proposito che, come la Corte ha affermato nella sentenza 3 ottobre 1985 (Profant, causa 249/84, Racc. pag. 3237), l'attuazione delle esenzioni di cui all'art. 14 della sesta direttiva non è interamente a discrezione delle autorità degli Stati membri, dato che queste devono far salvi gli scopi fondamentali perseguiti dall'opera di armonizzazione in fatto 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 l'interpretazione dell'art. 14 della sesta direttiva dev'essere effettuata tenendo presente il complesso dei principi fondamentali della Comunità.

12 Alla luce di queste considerazioni, uno Stato membro trasgredirebbe l'obbligo generale di collaborazione che spetta agli Stati membri, a norma dell'art. 5 del trattato, qualora contribuisse, con un provvedimento nazionale, al mantenimento o all'istituzione di un ostacolo per la libera circolazione dei lavoratori i quali, pur risiedendo nel suo territorio, esercitino le loro attività in un altro Stato membro.

13 Al fine di accertare se ciò possa accadere nelle circostanze di cui alla questione pregiudiziale, è opportuno anzitutto esaminare il caso dell'uso per lavoro di un autoveicolo da parte di un lavoratore frontaliero residente nello Stato membro d'importazione.

14 Va osservato in proposito che gli Stati membri, nello stabilire le condizioni, consentite dall'art. 14, n. 1, della sesta direttiva, per l'esenzione dall'IVA, contemplata da questo numero alla lett. c), in caso d'importazione temporanea, devono far salvo lo scopo dell'esenzione per importazione temporanea.

15 Orbene, il semplice fatto che l'importazione di un autoveicolo sia stata effettuata nel paese di residenza dell'utente non fa venir meno la natura temporanea di detta importazione qualora, in primo luogo, detto autoveicolo venga messo, per il periodo del rapporto di lavoro, a disposizione del lavoratore frontaliero dal datore di lavoro, appartenga a quest'ultimo, stabilito nello Stato di confine in cui l'IVA è stata pagata, sia regolarmente riesportato in tale Stato e si ritenga che vi ritorni in via definitiva al più tardi al termine del rapporto di lavoro col lavoratore frontaliero, e qualora, in secondo luogo, non esista alcun indizio di frode, di abuso o di evasione fiscale.

16 È vero che la Corte, nelle sentenze 9 ottobre 1980 (Carciati, 823/79, Racc. pag. 2773) e 11 dicembre 1984 (Abbink, 134/83, Racc. pag. 4097), ha affermato che al fine dell'esonero dall'IVA per un autoveicolo temporaneamente importato, lo Stato membro dell'importazione è ammesso ad esigere, come condizione per la franchigia, che l'importatore non risieda nel suo territorio; questa norma è giustificata dal fatto che, normalmente, è il residente dello Stato membro d'importazione quello che, essendo di solito pure il proprietario del veicolo, lo importa per suo uso personale a titolo permanente. Tuttavia, questa giustificazione non è valida nel caso in cui il residente frontaliero di uno Stato membro, senza essere il proprietario del veicolo, lo importa effettivamente a titolo temporaneo nell'ambito dell'esercizio della sua attività lavorativa.

17 Resta da esaminare il caso in cui il contratto di lavoro del lavoratore frontaliero gli consenta, a parte l'uso nell'ambito dell'attività lavorativa nel senso sopraindicato, di usare l'autoveicolo importato temporaneamente pure a fini non di lavoro.

18 È opportuno, in proposito, osservare che l'uso non per lavoro, avente natura accessoria rispetto all'uso professionale, ed essendo contemplato nel contratto di lavoro, facendo quindi parte, dal punto di vista economico, della retribuzione del lavoratore, dev'essere messo sotto lo stesso regime dell'uso per lavoro. La soluzione contraria avrebbe come conseguenza d'impedire in pratica al lavoratore frontaliero di fruire di taluni vantaggi che gli sono concessi dal datore di lavoro, per il solo motivo che tale lavoratore ha la residenza nel territorio dello Stato membro dell'importazione temporanea. Il lavoratore si troverebbe quindi svantaggiato, sul piano delle condizioni di lavoro, rispetto ai suoi colleghi che risiedono nel paese del loro datore di lavoro, il che inficierebbe direttamente l'esercizio del diritto di libera circolazione all'interno della Comunità.

19 Spetta al giudice nazionale decidere di volta in volta se l'uso non strettamente per lavoro sia accessorio, rispetto all'uso per lavoro, in base al complesso degli elementi rilevanti in ciascun caso.

20 La questione sollevata dalla cour d'appel di Liegi va quindi risolta nel senso che 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), osta alla riscossione dell'IVA da parte di uno Stato membro, qualora un autoveicolo appartenente ad un datore di lavoro stabilito in un altro Stato membro, in cui è

stata pagata l'IVA, sia usato da un lavoratore frontaliero residente nel primo Stato membro, nell'ambito del suo contratto di lavoro, per svolgere le sue mansioni e, accessoriamente, nel tempo libero.

Sulle spese

21 Le spese sostenute dai governi belga, danese 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 costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, al quale spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (quarta sezione),

statuendo sulla questione sottopostale dalla cour d'appel di Liegi, con sentenza 12 marzo 1986, dichiara:

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), osta alla riscossione dell'IVA da parte di uno Stato membro, qualora un autoveicolo appartenente ad un datore di lavoro stabilito in un altro Stato membro, in cui è stata pagata l'IVA, sia usato da un lavoratore frontaliero residente nel primo Stato membro, nell'ambito del suo contratto di lavoro, per svolgere le sue mansioni e, accessoriamente, nel tempo libero.

Rodríguez Iglesias Koopmans Kakouris

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo il 6 luglio 1988.

Il cancelliere

J.-G. Giraud

Il presidente della quarta sezione

G. C. Rodríguez Iglesias