

SENTENZA DELLA CORTE (quarta sezione)
3 ottobre 1985 *

Nel procedimento 249/84,

avente ad oggetto una domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte a norma dell'art 177 del trattato CEE dalla corte d'appello di Bruxelles nella causa dinanzi ad essa pendente fra

Pubblico ministero e Ministero delle finanze

e

Venceslas Profant,

domanda vertente sull'interpretazione delle norme del trattato CEE relative alla libera circolazione delle merci e dei servizi al fine di consentire al giudice di rinvio di statuire sulla compatibilità, con queste norme, della legge belga in materia di imposta sul valore aggiunto.

LA CORTE (quarta sezione),

composta dai signori G. Bosco, presidente di sezione, P. Pescatore, T. Koopmans, K. Bahlmann e T. F. O'Higgins, giudici,

avvocato generale: P. VerLoren van Themaat
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni presentate:

- per il sig. Venceslas Profant, imputato nella causa principale, dall'avv. J. A. Hardy, del foro di Liegi,
- per il governo del regno del Belgio dal sig. Van Helshoecht, in qualità di agente,

* Lingua processuale: il francese.

— per la Commissione delle Comunità europee dal sig. D. R. Gilmour, membro del suo servizio giuridico,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 luglio 1985,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

(Parte « In fatto » non riprodotta)

In diritto

- 1 Con sentenza 26 settembre 1984, pervenuta alla Corte il 16 ottobre seguente, la corte d'appello di Bruxelles ha proposto, in forza dell'art. 177 del trattato CEE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione delle norme del trattato relative alla libera circolazione delle merci onde valutare la compatibilità con il trattato stesso della normativa belga in materia di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: IVA).
- 2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di procedimenti penali a carico del sig. Venceslas Profant, imputato di essersi rifiutato di pagare l'IVA all'importazione su due autovetture acquistate nel Granducato del Lussemburgo e ivi immatricolate ma utilizzate nel territorio belga.
- 3 Il Profant, cittadino lussemburghese, abitava presso la madre a Diekirch, nel Granducato, quando, nel 1976, iniziava a studiare zoologia presso l'università di Liegi. Durante questi studi, terminati nel 1981, egli aveva un recapito in Liegi notificato alla polizia degli stranieri di questa città pur rimanendo iscritto all'anagrafe del comune di Diekirch in quanto residente presso la madre, dalla quale ritornava regolarmente. Terminati gli studi, egli si stabiliva nel Granducato. Dal 1976 al 1981, il Profant faceva uso successivamente delle due autovetture di cui trattasi; si trattava prima di un'autovettura di marca Alfa Romeo che egli già possedeva nel 1976 e vendeva nel 1979, ed in seguito di una vettura di marca Volkswagen. Queste due vetture venivano acquistate nel Granducato con pagamento dell'IVA lussemburghese, e venivano ivi immatricolate. Tra il 1976 ed il 1981 esse venivano

utilizzate in particolare sul percorso Liegi-Diekirch, nonché per gli spostamenti urbani in Liegi. L'Alfa Romeo veniva venduta ad un acquirente lussemburghese nel Granducato; il Profant continuava a mantenere il possesso della Volkswagen una volta stabilitosi nel Granducato al termine degli studi.

- 4 Nel 1980, l'amministrazione fiscale belga comunicava al Profant che egli aveva la sua residenza normale in Liegi a far data dal suo matrimonio avvenuto nel 1978, e che doveva quindi pagare l'IVA all'importazione su ognuna delle due autovetture. Il 15 settembre 1978, il Profant si era in effetti sposato, nel Granducato, con la sig.na Charlotte Kaiser, cittadina francese attualmente naturalizzata lussemburghese, che esercitava la professione di infermiera in Liegi dal gennaio 1978. Gli sposi abitavano insieme in una camera per studenti a Liegi sino al loro ritorno nel Granducato; il loro recapito era iscritto nel registro degli stranieri della città di Liegi.

- 5 L'art. 40 del codice belga dell'IVA contempla la possibilità di esonero temporaneo dall'IVA all'importazione per taluni beni. In forza di detta norma, il regio decreto 27 settembre 1977, n. 7, relativo alle importazioni di beni per l'applicazione dell'IVA (Moniteur belge del 31. 12. 1977) dispone che possono essere importati temporaneamente in esenzione dall'IVA, fra l'altro, « i mezzi di trasporto », alle condizioni fissate nelle norme che disciplinano le franchigie in materia di dazi di entrata. Con queste ultime norme, stabilite con decreto ministeriale del 17 febbraio 1960, la franchigia viene concessa solo ai mezzi di trasporto « importati da persone fisiche la cui residenza abituale si trovi all'estero e che vengano da esse utilizzati ad uso privato ». Per l'applicazione di queste disposizioni vengono considerati abitualmente residenti all'estero, fra l'altro, le persone che esercitano la loro professione in Belgio ma che ritornano almeno una volta al mese all'estero qualora la località sede del loro nucleo familiare sia ivi situata o, in mancanza di nucleo familiare, siano ivi iscritte nei registri della popolazione. Ai sensi dell'art. 25, n. 3 quarter, lett. a), di detto decreto ministeriale per località sede del nucleo familiare, nel caso di persone coniugate, va inteso il luogo del domicilio familiare.

- 6 Dagli atti di causa sembra risultare che, in forza di queste disposizioni, l'amministrazione fiscale belga conceda in linea di massima, agli studenti lussemburghesi residenti abitualmente nel Granducato e che frequentano un istituto di insegnamento in Belgio, il beneficio della franchigia per le loro autovetture immatricolate

nel Granducato, ma che tale beneficio non venga concesso agli studenti coniugati, presumendosi che essi abbiano il loro nucleo familiare in Belgio. Durante la fase scritta del procedimento dinanzi alla Corte, il governo belga ha in un primo tempo confermato questa prassi chiarendo che i requisiti per la concessione del beneficio della franchigia ricorrevano per il Profant sino alla data del suo matrimonio, momento a partire dal quale si presume che il nucleo familiare si situi nel luogo del domicilio familiare. All'udienza esso ha tuttavia sottolineato che le autorità belghe escludono gli studenti stranieri da questo beneficio solamente qualora risulti che essi hanno stabilito « il nuovo nucleo familiare creato con il matrimonio » sul territorio belga.

- 7 Poiché il Profant si rifiutava di pagare le somme reclamate a titolo di IVA sulle due autovetture, nei suoi confronti venivano intentate, dinanzi al tribunal correctionnel di Liegi, azioni penali dirette a ottenere, in via principale, la confisca delle due autovetture e, in via subordinata, il pagamento del loro controvalore cioè, rispettivamente, 61 565 e 168 950 BFR. Il tribunale accoglieva questa domanda e la sua sentenza veniva confermata dalla corte d'appello di Liegi. Tuttavia, la corte di cassazione annullava la sentenza della corte d'appello in quanto in tale sentenza non erano indicate le norme di legge pertinenti. La causa veniva rinviata alla corte d'appello di Bruxelles la quale in un primo tempo, nel luglio 1984, pronunciava una sentenza in contumacia, tenuto conto della sentenza della corte di cassazione. L'impugnazione di questa sentenza da parte dell'imputato ha poi dato luogo alla sentenza di rinvio.
- 8 In tale sentenza, la corte d'appello di Bruxelles ha dichiarato innanzitutto irricevibile la domanda delle autorità fiscali in quanto vertente sull'utilizzazione in Belgio dell'autovettura Alfa Romeo essendosi nel frattempo verificata la prescrizione dell'azione penale al riguardo. Per quel che concerne l'utilizzazione dell'autovettura Volkswagen, la corte d'appello ha svolto le considerazioni che l'hanno indotta a proporre alla Corte una questione pregiudiziale.
- 9 Il giudice nazionale ha manifestato innanzitutto dubbi circa l'interpretazione — a suo parere immorale — della legge secondo cui, come il ministero delle finanze avrebbe riconosciuto in udienza, non si sarebbe configurato un reato se l'imputato invece di sposarsi avesse instaurato una convivenza di fatto. Il giudice a quo ha poi osservato che, prima di risolvere i problemi relativi al domicilio e di conseguenza alla franchigia all'importazione temporanea, era opportuno constatare che il veicolo controverso era stato acquistato in Lussemburgo e che era stata versata l'imposta globale sul consumo, denominata come in Belgio IVA e, come in Belgio, non rimborsabile. Stando così le cose, insorgerebbe il problema se questa doppia imposizione nei confronti di un cittadino lussemburghese che acquisti la propria auto-

vettura nel proprio paese e l'utilizzi momentaneamente ma principalmente in Belgio non sia contraria ai principi che si sono voluti fissare con i trattati internazionali.

10 Il giudice nazionale si è chiesto, in quest'ottica, se nel caso di specie non possa configurarsi un ostacolo alla libera circolazione delle merci, in quanto l'IVA belga risulterebbe essere molto simile in questo caso ad un dazio doganale dissimulato, visto che il fatto generatore dell'imposizione era costituito dall'importazione in Belgio di un bene proveniente dal Granducato. Orbene, fra questi due stati non esisterebbe più frontiera doganale.

11 Ritenendo quindi che la controversia desse luogo a problemi di interpretazione del diritto comunitario, il giudice nazionale ha deciso di sospendere il procedimento sino alla pronunzia della Corte sulla seguente questione pregiudiziale:

« Se le disposizioni della legge belga del 3 luglio 1969 che istituisce la disciplina relativa alla tassa sul valore aggiunto, come sono state interpretate dal ministero delle finanze, non siano nella fattispecie incompatibili con la disciplina comunitaria in materia di libera circolazione delle merci e dei servizi, in quanto dette norme, e in particolare gli artt. 23 e 24, hanno istituito, con la denominazione di tassa sul valore aggiunto, un vero dazio doganale ».

12 Nell'ambito dell'art. 177 del trattato, non spetta alla Corte verificare la compatibilità con il trattato dell'interpretazione data dalle autorità fiscali di uno Stato membro nella loro normativa nazionale. Essa può tuttavia ricavare dalla formulazione della questione proposta dal giudice nazionale, tenuto conto dei dati forniti da quest'ultimo, gli elementi rientranti nell'interpretazione delle norme di diritto comunitario.

13 Dalla formulazione della questione proposta, congiuntamente alle osservazioni presentate dal giudice nazionale, e alle circostanze di fatto da quest'ultimo accertate, risulta che la questione è volta a stabilire se le norme comunitarie in materia di libera circolazione delle merci, ed in particolare quelle relative alla soppressione dei dazi doganali all'interno della Comunità, siano di ostacolo alla riscossione, da parte di uno Stato membro, dell'IVA all'importazione per quel che riguarda un'autovettura acquistata in un altro Stato membro, con versamento dell'IVA in questo stato ed ivi immatricolata, qualora tale autovettura venga utilizzata da un cittadino del secondo Stato membro che, pur essendo domiciliato in questo stato compia

degli studi nel territorio del primo Stato membro dove sia iscritto nel registro degli stranieri per la durata degli studi stessi.

- 14 L'imputato nella causa principale ritiene che l'imposta reclamata nei suoi confronti abbia l'unico scopo di colpire l'importazione di un bene e che essa vada pertanto qualificata quale dazio doganale dissimulato. Il governo belga e la Commissione sostengono invece che la riscossione di un'IVA all'importazione non può essere equiparata ad un dazio doganale o ad una tassa di effetto equivalente ai sensi degli artt. 9, 12 e 13 del trattato.

- 15 Va ricordato in proposito che dalla giurisprudenza della Corte, ed in particolare dalla sentenza 5 maggio 1982 (causa 15/81, Gaston Schul, Racc. pag. 1409), risulta che l'IVA riscossa da uno Stato membro per l'importazione di prodotti provenienti da un altro Stato membro fa parte del sistema comune dell'IVA la cui struttura e le cui modalità principali sono state stabilite da direttive di armonizzazione del Consiglio che 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. Tale tributo va quindi considerato parte integrante di un regime generale di tributi interni ai sensi dell'art. 95 del trattato e la sua compatibilità col diritto comunitario dev'essere valutata alla luce di tale norma e non alla luce degli artt. 12 e segg. del trattato.

- 16 Di conseguenza, l'IVA riscossa da uno Stato membro per l'importazione di un'autovettura proveniente da un altro Stato membro non costituisce un dazio doganale all'importazione o un tributo di effetto equivalente ai sensi degli artt. 12 e 13 del trattato.

- 17 Nel sistema del trattato, la libera circolazione delle merci all'interno della Comunità, in condizioni normali di concorrenza, è perseguita dalle disposizioni relative alla soppressione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente, congiuntamente a quelle concernenti i tributi interni, fra cui in particolare l'art. 95. Così, nella precitata sentenza 5 maggio 1982, la Corte ha esaminato l'incidenza, sulla libera circolazione delle merci, di un cumulo di tributi consistente nel riscuotere l'IVA all'importazione su di un bene già gravato da un'IVA pagata nello Stato membro esportatore e non sgravato.

- 18 La Commissione sostiene che il medesimo problema potrebbe porsi nel presente procedimento, in quanto la riscossione dell'IVA sulle importazioni è compatibile con l'art. 95 solo nella misura in cui si tenga conto dell'IVA residua già pagata nello Stato membro di esportazione. Tuttavia, essa ritiene che questo problema non insorgerebbe se il diritto comunitario da applicare ostasse ad ogni riscossione dell'IVA all'importazione in un caso come quello di specie. La Commissione ritiene infatti che tale caso sia disciplinato dall'esenzione per le importazioni temporanee di cui all'art. 14, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 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 L 145, pag. 1).
- 19 Onde fornire al giudice nazionale gli elementi utili alla risoluzione della controversia di cui è adito, è opportuno procedere in primo luogo all'esame di questa tesi della Commissione.
- 20 L'art. 14 della sesta direttiva disciplina le esenzioni dell'IVA all'importazione di beni. Questa norma opera una distinzione fra l'importazione di beni definitiva e quella temporanea; essa esenta in particolare, al n. 1, lett. c), le importazioni di beni che costituiscono oggetto di una dichiarazione di assoggettamento a un regime doganale di ammissione temporanea, che beneficiano per questo motivo dell'esenzione dai dazi doganali o che potrebbero beneficiarne se fossero importati da un paese terzo. Ai sensi dell'art. 14, n. 2, ulteriori direttive debbono stabilire norme fiscali comunitarie precisanti il campo di applicazione delle esenzioni di cui al n. 1. Sino all'entrata in vigore di queste norme, gli Stati membri possono « mantenere le disposizioni nazionali in vigore nel quadro delle disposizioni di cui sopra » adattandole per ridurre la doppia imposizione in materia di IVA all'interno della Comunità.
- 21 La Commissione deduce dall'art. 14 della sesta direttiva nel suo complesso che la nozione di importazione temporanea ha un contenuto comunitario che va rispettato da parte degli Stati membri in occasione dell'applicazione delle esenzioni. Onde stabilire questo contenuto comunitario, sarebbe opportuno fare riferimento alla direttiva del Consiglio 28 marzo 1983, n. 83/182, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia di importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto (GU L 105, pag. 59). Anche se tale direttiva è successiva ai fatti del caso di specie, essa sarebbe comunque di natura tale da chiarire i principi che stanno alla base della disciplina delle esenzioni contemplate dalla sesta

direttiva. Orbene, dagli artt. 5 e 7 della direttiva n. 83/182 risulterebbe che nei confronti dello studente che lascia il paese di origine non vengono meno i suoi legami familiari né la presunzione di residenza normale in questo paese per il fatto che egli abiti in un altro Stato membro durante la maggior parte dell'anno onde proseguire gli studi, e che questa situazione non viene modificata dal matrimonio dello studente.

- 22 Il governo belga ricorda in primo luogo che l'art. 10 della direttiva n. 83/182 prescrive che gli Stati membri mettano in vigore le disposizioni necessarie per conformarsi entro il 1° gennaio 1984. Tale direttiva concederebbe d'altronde il beneficio dell'esenzione all'importazione temporanea di un'autovettura da parte di uno studente qualora egli soggiorni sul territorio dello Stato membro interessato al solo scopo di compiere gli studi. In un caso come quello del Profant si tratterebbe tuttavia di una coppia che vive in Belgio pur avendo anche una residenza nel Granducato di Lussemburgo; il governo belga ritiene infatti che tale coppia, per effetto del matrimonio, divenga indipendente dai rispettivi genitori e che si configuri pertanto un'indipendenza nel nuovo nucleo familiare che causa l'estinzione dei precedenti legami con la famiglia lussemburghese.
- 23 In merito va osservato innanzitutto che l'art. 14 della sesta direttiva, stabilendo le esenzioni dell'IVA all'importazione, fa ricorso a nozioni che necessitano di essere precisate, come quella di importazione « temporanea ». Per questo motivo, il n. 2 di tale norma contempla la successiva adozione di norme comunitarie disponendo che, in attesa della loro entrata in vigore, continuano ad essere applicate le disposizioni nazionali degli Stati membri. Ne consegue che le disposizioni nazionali mantenute in vigore devono rispettare i limiti delineati dalle norme di diritto comunitario di cui garantiscono l'attuazione.
- 24 Va poi constatato che, ai sensi del precitato art. 14, il mantenimento delle disposizioni nazionali di cui è causa deve operarsi « nel quadro » delle esenzioni stabilite dalle norme comunitarie e adeguarsi alla riduzione dei casi di doppia imposizione in materia di IVA all'interno della Comunità. Tali condizioni rientrano a loro volta nell'ottica di una delle finalità dell'armonizzazione in materia di IVA la quale consiste, come indica uno dei considerandi della sesta direttiva, nel perseguire la liberalizzazione effettiva della circolazione delle persone e dei beni nonché l'interpenetrazione delle economie.

- 25 Da queste osservazioni risulta che l'applicazione delle esenzioni di cui all'art. 14 della sesta direttiva non è interamente lasciata alla discrezionalità delle autorità negli Stati membri in quanto esse devono rispettare gli obiettivi fondamentali perseguiti dallo sforzo di armonizzazione in materia di IVA, quali fra l'altro la promozione della libera circolazione delle persone e delle merci e la prevenzione dei casi di doppia imposizione.
- 26 Ne deriva che le autorità fiscali di uno Stato membro, applicando la loro disciplina nazionale in materia di esenzione dall'IVA sui veicoli utilizzati da studenti provenienti da un altro Stato membro, sono tenute ad applicare la nozione di importazione temporanea in modo tale da non ostacolare, con la doppia imposizione dei veicoli di cui è causa, la libertà dei cittadini degli Stati membri di compiere i loro studi nello Stato membro di loro scelta.
- 27 Il semplice fatto che uno studente proveniente da un altro Stato membro si sposi non è tale da modificare i dati del problema. La situazione sarebbe diversa se la coppia di cui trattasi si stabilisse nello Stato membro ospite in modo da manifestare la volontà di non rientrare nello Stato membro di origine. Tuttavia, tale situazione non è considerata dalla sentenza di rinvio, e dagli atti di causa non è possibile dedurre che ciò sia avvenuto nel caso di specie.
- 28 La questione proposta va quindi risolta nel senso che le norme di diritto comunitario, ed in particolare quelle stabilite dalla sesta direttiva, ostano alla riscossione, da parte di uno Stato membro, dell'IVA all'importazione su di un autoveicolo acquistato in un altro Stato membro, con pagamento dell'IVA in tale stato, ed ivi immatricolato, qualora tale veicolo venga utilizzato da un cittadino del secondo Stato membro che, pur essendo domiciliato in tale stato, compia degli studi nel primo Stato membro dove sia iscritto, per la durata di tali studi, nel registro degli stranieri. La circostanza che la persona di cui trattasi sia coniugata o no non ha rilevanza al riguardo.

Sulle spese

- 29 Le spese sostenute dal governo belga e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rificazione. 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 (quarta sezione),

pronunziandosi sulla questione sottoposta alla corte d'appello di Bruxelles con sentenza 26 settembre 1984, dichiara:

- 1) L'IVA che uno Stato membro riscuote per l'importazione di un autoveicolo proveniente da un altro Stato membro non costituisce un dazio doganale sull'importazione, o una tassa di effetto equivalente ad un dazio, ai sensi degli artt. 12 e 13 del trattato.
- 2) Le norme del diritto comunitario, ed in particolare quelle stabilite dalla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), ostano alla riscossione, da parte di uno Stato membro, dell'IVA all'importazione su di un autoveicolo acquistato in un altro Stato membro, con pagamento dell'IVA in tale stato ed ivi immatricolato, qualora tale veicolo venga utilizzato da un cittadino del secondo Stato membro che, pur essendo domiciliato in tale stato, compia degli studi nel primo Stato membro dove sia iscritto per la durata di tali studi, nel registro degli stranieri. La circostanza che la persona di cui trattasi sia coniugata o no non ha rilevanza al riguardo.

Bosco

Pescatore

Koopmans

Bahlmann

O'Higgins

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 3 ottobre 1985.

Il cancelliere

Il presidente della quarta sezione

P. Heim

G. Bosco