

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
JOSÉ LUIS DA CRUZ VILAÇA  
presentate il 24 marzo 1988 \*

*Signor Presidente,  
Signori Giudici,*

1. I — La High Court of Justice, Queen's Bench Division, di Londra, vorrebbe sapere quale sia l'esatta interpretazione di talune disposizioni della diciassettesima direttiva del Consiglio (85/362/CEE), del 16 luglio 1985<sup>1</sup>, relativa all'esenzione dall'IVA nelle importazioni temporanee di beni che non siano mezzi di trasporto.

2. Le questioni sollevate mirano essenzialmente a far stabilire se un cavallo acquistato in Irlanda in esenzione dall'IVA, secondo le norme irlandesi, e poi importato temporaneamente nel Regno Unito debba o meno fruire dell'esenzione dall'IVA britannica.

3. La causa dinanzi al giudice nazionale è il risultato per l'appunto dell'azione esperita da un'agenzia inglese specializzata in aste di cavalli purosangue, la « Tattersalls Ltd », con sede nel Suffolk, contro l'interpretazione data agli art. 10, lett. c), e 11, lett. b), della diciassettesima direttiva dai « Commissioners of Customs and Excise » i quali, in applicazione dell'art. 5 del « Value Added Tax (Temporarily Imported Goods) Relief Order 1985 »<sup>2</sup> accordano il regime di importazione temporanea in esenzione da IVA

ai cavalli da corsa importati dall'Irlanda per un periodo massimo di due anni, per allenarsi o competere nel Regno Unito, nonostante la vendita di questi cavalli in Irlanda continui ad essere esente dall'IVA.

4. In sintesi, le parti nella causa principale non contrastano sul punto se si debbano o meno considerare « acquistati conformemente alle norme relative all'applicazione dell'IVA nello Stato membro di esportazione » (vedi articoli citati) i beni (nella fattispecie, cavalli da corsa) che la normativa di questo Stato esenta dall'IVA e se quindi tali beni possano o meno fruire del regime di importazione temporanea con esenzione dall'IVA nello Stato membro di importazione.

5. Dovendo risolvere questo problema d'interpretazione, la High Court ha deciso di sottoporre alla Corte di giustizia le questioni pregiudiziali riprodotte nella relazione d'udienza.

6. II — Solo l'attrice nella causa principale (Tattersalls Ltd) sostiene che i beni devono considerarsi acquistati conformemente alle norme relative all'applicazione dell'IVA nello Stato membro d'esportazione solo qualora sia stata versata l'imposta su quella determinata compravendita. Se per caso non è stata corrisposta, l'acquisto non è, secondo l'attrice, conforme alle norme relative all'applicazione dell'IVA.

\* Traduzione dal portoghese.

1 — GU L 192, del 24.7.1985, pag. 20.

2 — Sostituita dal 1° gennaio 1987 da un decreto del 1986, ma di identico contenuto.

7. È chiaro che la lettera delle norme in questione fa propendere per un'interpretazione diversa.

8. Pur se con una formulazione leggermente differente<sup>3</sup>, il testo degli artt. 10, lett. c), e 11, lett. b), subordina l'esenzione alle stesse condizioni:

a) i beni devono essere stati acquistati conformemente alle norme dello stato d'esportazione in fatto di IVA;

b) questi beni non devono aver fruito dell'esenzione dall'IVA in conseguenza della loro esportazione.

9. Orbene, l'acquisto di un cavallo purosangue che, secondo le norme vigenti in Irlanda, è ivi esente dall'IVA non può considerarsi effettuato in contrasto con queste norme. Queste a loro volta sono conformi al diritto comunitario che prevede detta esenzione, durante il periodo transitorio, alle condizioni fissate dall'art. 28, n. 3, lett. b), in relazione con il n. 4 dell'allegato F della sesta direttiva del Consiglio (77/388/CEE), del 17 maggio 1977<sup>4</sup>, condizioni che sussistono in Irlanda.

<sup>3</sup> — Differenza dovuta al fatto che in un caso (art. 10), vari requisiti sono formulati positivamente come condizioni di concessione dell'esenzione e, nell'altro caso (art. 11), sono indicati negativamente come condizioni di rifiuto dell'esenzione. La versione inglese della direttiva implica inoltre l'uso di due espressioni diverse nella lett. c) dell'art. 10 (« subject to the rules ») e nella lett. b) dell'art. 11 (« pursuant to the rules »). Non si deve attribuire alcuna importanza a questa differenza di erminologia tanto più che è completamente eliminata in altre versioni linguistiche (come la francese e l'italiana).

<sup>4</sup> — GU L. 145 del 13.6.1977, pag. 1

10. Per questo motivo detta esenzione fa validamente parte integrante delle norme che disciplinano l'applicazione dell'IVA nello Stato membro di esportazione.

11. Una corretta orientazione ermeneutica deve portarci a concludere che, se il legislatore volesse concedere l'esenzione temporanea ai soli casi nei quali l'acquisto è stato gravato d'imposta nel paese d'esportazione, lo avrebbe detto in modo del tutto diverso (ad esempio che sia stata corrisposta l'IVA o che l'acquisto sia stato soggetto all'applicazione dell'imposta). Non l'ha fatto in quanto ha voluto giustamente una soluzione diversa.

12. Inoltre si deve tener conto del fatto che ci troviamo in quel settore del diritto fiscale costituito dalle cosiddette norme di « imposizione» (tributação) che definiscono il campo d'incidenza dell'imposta, e in relazione alle quali una parte della dottrina tributaria — in omaggio al principio « nullum vectigal sine lege », o come esigenza del principio della legalità o della tipicità dei tributi — sostiene che è inammissibile, non solo l'applicazione analogica, ma anche la stessa interpretazione estensiva.

13. Anche se non si accetta questo orientamento — e ammettendo d'altra parte che non può effettuarsi senza adeguamenti la trasposizione di taluni principi tradizionali di diritto tributario nazionale nel settore della fiscalità comunitaria — si deve ammettere che non è pacifico, nemmeno nella stessa dottrina più « permissiva », che l'interpretazione estensiva possa spingersi fino al punto di prescindere da qualsiasi nesso con il senso letterale della norma.

14. Secondo la cosiddetta teoria dell'allusione (*Andeutungstheorie*), corrente in Germania<sup>5</sup>, l'interpretazione estensiva trova un limite nel « senso possibile » della lettera della legge e, quindi, solo questa potrà portarci ad attribuire alla norma da interpretare un senso che, pur non trovando in quella lettera una perfetta e corretta espressione verbale, tuttavia vi rientri in qualche modo, anche se in modo meno felice<sup>6</sup>.

15. Orbene, quello che pare avvenga con l'interpretazione proposta dall'attrice nella causa principale è che questa assume le caratteristiche di un'interpretazione correttiva o addirittura parzialmente abrogativa<sup>7</sup>, in quanto porta a negare un'esenzione la cui concessione rientra manifestamente nella lettera della legge.

16. Si giustifica in questo caso il ricorso, come in particolare ha fatto la giurisprudenza tedesca in talune pronunce<sup>8</sup>, ad un'interpretazione apertamente in contrasto con la lettera della legge, onde evitare « un risultato assurdo ed economicamente insostenibile »?

17. O — se non vogliamo essere tanto radicali — bisognerà pure ammettere che la considerazione dell'elemento razionale o teleologico dell'interpretazione, cioè del senso e dello scopo delle norme o della loro inserzione nell'economia generale del sistema dell'imposta, costringe ad un'interpretazione diversa da quella che risulta, *prima facie*, dal tenore letterale del precetto, che quindi

avrebbe espresso in modo scorretto l'intenzione del legislatore?

18. L'attrice vorrebbe trarre tale conclusione dalla necessaria connessione fra le due parti degli artt. 10, lett. c), e 11, lett. b).

19. A suo parere, l'art. 10, lett. c), prescrive che siano soddisfatte cumulativamente le due condizioni che esso stabilisce perché si possa fruire del regime di importazione temporanea in esenzione da imposta. Orbene, pensa l'attrice, la seconda condizione (l'acquisto senza fruire di un'esenzione a causa dell'esportazione) ha senso solo se la prima si riferisce al proprietario il quale, al momento dell'acquisto dei beni, ha corrisposto l'IVA nello Stato membro di esportazione. Infatti, se vi fosse stata esenzione al momento dell'acquisto, non vi sarebbe stata alcuna IVA dalla quale il proprietario potesse andare esente a causa dell'esportazione.

20. Senza dubbio questo ragionamento è abile ma sofisticato.

21. È certo che, nell'ambito del sistema generale dell'IVA, la norma è quella dell'assoggettamento all'imposta dei negozi tassabili (art. 2 della sesta direttiva) mentre l'esonero è l'eccezione; per questo motivo si può ammettere l'assunto che la situazione normale contemplata dalla prima parte del comma è quella che il negozio nello Stato membro d'esportazione è soggetto all'IVA.

22. Tuttavia poiché le esenzioni sono obbligatoriamente contemplate nella legge comunitaria, quella non è l'unica situazione nella quale le merci sarebbero acquistate « conformemente alle norme che disciplinano l'applicazione dell'IVA nello Stato membro d'esportazione ».

5 — Cfr. i richiami fatti in Karl English: Einführung in das juristische Denken, 4a edizione 1968, Kohlhammer-Verlag, pag. 82, 104 e 105, 146 e 149 (traduzione portoghese della terza edizione « Introdução ao pensamento jurídico », Gulbenkian, 1965, pag. 119, 162 e seguenti, 239 e 243).

6 — Cfr. J. M. Cardoso da Costa: Curso de direito fiscal, Almedina 1970, pag. da 191, nota (1), a 193, nota (2).

7 — Vedi J. Oliveira Ascensão: O direito: introdução e teoria geral, Gulbenkian, 1980, pag. 373 e seguenti.

8 — Cfr. il richiamo in Kruse: Steuerrecht, I, München 1973, paragrafo 8°.

23. L'introduzione della congiunzione « e » che lega le due parti del comma ha perciò il senso di prescrivere (seconda condizione) che, qualora vi sia esenzione nello Stato membro di esportazione, questa non sia dovuta a esportazione dei beni. Il che conferma, di per sé solo, che la conformità alle norme d'applicazione dell'IVA di cui alla prima parte della norma comprende l'ipotesi di esenzione dall'imposta, senza di che non si potrebbe capire la limitazione della condizione posta nella seconda parte al caso in cui l'esenzione sia dovuta all'esportazione del bene. Cioè: se la prima parte già significasse che il regime di importazione temporanea in esenzione dall'IVA non è concesso per un negozio per legge esente dall'IVA nello Stato membro di esportazione, non sarebbe necessario porre una nuova condizione secondo la quale detto regime non si concede unicamente qualora i beni abbiano fruito di esenzione dall'IVA a causa della loro esportazione. Quindi è l'interpretazione dell'attrice quella che finisce per svuotare di senso la norma.

24. La seconda parte del comma, posta in relazione con la prima parte, vorrà quindi dire che il proprietario, se per qualunque motivo ha corrisposto l'IVA al momento dell'acquisto, non potrà fruire dell'esenzione per l'importazione temporanea se è esente a causa dell'esportazione; e che, se non ha versato l'imposta perché esente, l'esenzione non può essere motivata dall'esportazione. Cioè: *in qualsiasi caso* è escluso che sia concessa l'esenzione a causa dell'esportazione dei beni di cui trattasi.

25. La formula usata nella lett. b) dell'art. 11 pare confermi l'esattezza dell'interpretazione che ho esposto. Infatti, detta disposizione stabilisce che l'esenzione per l'importazione temporanea non è concessa *né qualora* l'acquisto non sia stato conforme alle

norme relative all'applicazione dell'IVA, *né qualora*, pur essendo state osservate queste norme, i beni abbiano fruito, per effetto dell'esportazione, di esenzione dall'IVA.

26. Si tratta manifestamente di due situazioni distinte nelle quali l'importazione temporanea in esenzione non può essere concessa — inosservanza delle norme sull'IVA o esenzione per effetto dell'esportazione — e non di due fasi dello stesso procedimento, come pare supponga l'attrice nella causa principale.

27. Tuttavia, proprio partendo da questo presupposto e concentrando la sua attenzione sull'art. 11, lett. b) detta attrice, all'udienza, ha ribadito la sua tesi, insistendo più di una volta sul fatto che solo l'interpretazione congiunta delle due parti della norma consentirà di attribuire ad entrambe un senso coerente.

28. A giudizio della Tattersalls, la seconda parte del comma riguarda le ipotesi nelle quali, essendo stata corrisposta l'IVA al momento dell'acquisto nello Stato membro d'esportazione, conformemente alle norme relative all'applicazione dell'imposta in questo stato, l'imposta versata è, in un secondo momento, rimborsata al momento dell'esportazione.

29. La prima parte del comma si riferisce quindi, secondo l'attrice, alle ipotesi nelle quali non vi è stata corresponsione dell'IVA al momento dell'acquisto, in quanto questa operazione ne andava esente: in queste circostanze l'importatore non può fruire di una nuova esenzione al momento dell'importazione temporanea.

30. Vi è un errore nell'argomentazione della Tattersalls ed ha ragione il Regno Unito nel porlo in evidenza.
31. Il fatto è che la Tattersalls parte dal principio che l'IVA sia in un primo momento versata per l'acquisto delle merci e, in seguito, rimborsata al momento dell'esportazione.
32. Però non è questo il sistema generale: le merci acquistate per l'esportazione costituiscono una categoria di merci il cui acquisto è esente dall'IVA, come si desume dall'art. 15 della sesta direttiva. Sono le vere e proprie cessioni di beni spediti o trasportati, a seconda dei casi, dal venditore o dall'acquirente fuori dal territorio del paese d'esportazione quelle che, a norma dei nn. 1 e, rispettivamente, 2 del citato art. 15 sono esenti da IVA.
33. La logica che presiede alla struttura della lett. b) dell'art. 11 della diciassettesima direttiva (come della lett. c) dell'art. 10) è quindi diversa da quella che le attribuisce la Tattersalls e si basa sulla seguente idea: se il bene non è destinato all'esportazione, l'acquirente verserà l'imposta se è dovuta; l'esenzione a causa dell'esportazione avviene solo se questa è *definitiva*, poiché non ha senso applicare in quel momento il regime di importazione *temporanea* con esenzione dall'imposta nello stato d'importazione.
34. È questo e solo questo l'unico caso di esenzione nello Stato membro d'esportazione che gli artt. 10 e 11 hanno inteso escludere dall'importazione temporanea nel territorio del paese d'importazione con esenzione dall'IVA. Il legislatore non ignorava certo l'esistenza di altre esenzioni oltre a quelle dovute all'esportazione: se ha escluso solo queste dal regime d'importazione temporanea della diciassettesima direttiva lo ha fatto poiché ha voluto o ha ammesso che questo regime potesse coesistere con gli altri casi di esenzione.
35. In definitiva, quello che il regime della diciassettesima direttiva significa è che, in caso di importazione temporanea, i beni durante il periodo corrispondente sono sempre soggetti al regime dell'IVA dello stato di esportazione, tanto se questo implica l'applicazione effettiva dell'imposta, quanto se contempla un'esenzione come pure qualora l'aliquota dell'IVA nel paese d'esportazione sia uguale, oppure qualora sia superiore o inferiore (ed anche molto inferiore) all'aliquota vigente nel paese d'importazione.
36. Quello che giustifica l'esenzione di cui agli artt. 10 e 11 della diciassettesima direttiva (e qui sta l'errore fondamentale dell'attrice Tattersalls) non è il fatto che l'imposta sia stata pagata nel paese d'esportazione, bensì il fatto che l'importazione sia temporanea; e questo motivo vale tanto quando l'acquisto del bene è stato soggetto all'IVA nello stato d'esportazione, quanto allorché quivi non lo è stata in quanto esente per qualsiasi ragione diversa dall'esportazione definitiva (ad esempio, come nella fattispecie, in quanto si trattava di un'esenzione a norma dell'art. 28, n. 3, della sesta direttiva), come pure se il bene è stato acquistato per eredità o donazione o il negozio è stato effettuato da un non contribuente<sup>9</sup>. L'argomento contrario, tratto dall'attrice all'udienza dalla possibilità che il proprietario di una cavalla esporti temporaneamente, per

<sup>9</sup> — Dato che del pari sono le « norme che disciplinano l'applicazione dell'IVA » (in particolare l'art. 2 della sesta direttiva che è stato necessariamente trasposto nelle normative nazionali) quelle che escludono la tassazione nel caso di negozi a titolo gratuito o effettuati da un non contribuente.

farlo allenare o farlo correre in un altro Stato membro, un puledro che questa ha partorito, si ritorce facilmente contro di essa: secondo la sua interpretazione, questo puledro non potrebbe essere ammesso ad alcuna competizione in un altro Stato membro senza pagare l'IVA vigente nello stesso, a meno che fosse stato soggetto all'imposta nello stato d'esportazione per il semplice fatto di essere nato!

37. La giustificazione di un siffatto regime di esenzione nell'importazione temporanea è indicata nella motivazione della diciassettesima direttiva, come è stato sottolineato da vari partecipanti alla causa: « (...) occorre ridurre gli ostacoli fiscali alla circolazione dei beni all'interno della Comunità allo scopo di agevolare la prestazione di servizi e quindi sviluppare e rafforzare il mercato interno » (primo considerando); orbene, « (...) un'esenzione dall'IVA quanto più ampia possibile per i beni importati temporaneamente in uno Stato membro in provenienza da un altro può contribuire alla realizzazione di tale obiettivo » (secondo considerando).

38. Non ignoro che il sistema della diciassettesima direttiva non è stato concepito tenendo presenti le esenzioni temporanee contemplate dall'allegato F della sesta direttiva e che, in questi casi, l'applicazione del regime di detta direttiva causa distorsioni negli scambi commerciali e nella concorrenza, dovute alle differenze nelle norme di natura fiscale tra gli Stati membri<sup>10</sup>. Tuttavia la soluzione non può consistere nel proporre un'interpretazione della diciassettesima direttiva che implichi conseguenze che essa non ha voluto, bensì nel porre fine alla vali-

dità (che all'inizio si ammetteva limitata e temporanea) della disposizione che consente all'Irlanda, in deroga al sistema generale della sesta direttiva, di esentare dall'IVA l'acquisto di cavalli purosangue.

39. Orbene, avviene che, già il 4 dicembre 1984, la Commissione ha presentato al Consiglio una proposta di Diciottesima direttiva in fatto di IVA<sup>11</sup> nella quale erano sopresse dall'allegato F della sesta direttiva le cessioni di cavalli purosangue e di levrieri. Il Consiglio non ha tuttavia adottato la proposta della Commissione, motivo per cui la deroga è rimasta. L'interpretazione della Tattersalls ha costituito, in fondo, un tentativo di correggere, nella situazione specifica, gli effetti pratici dell'omissione del Consiglio, precedendo il potere legislativo. Questo modo di procedere non è lecito in quanto, nell'attuale stato del diritto comunitario, dobbiamo accettare l'esistenza di una distorsione della concorrenza, altrettanto perturbatrice, ma altrettanto inevitabile quanto quella che risulta dalla mancanza di uniformità delle aliquote d'imposta nei vari Stati membri.

40. Contro questa conclusione non si può invocare l'art. 14, n. 2, della sesta direttiva il quale, nel secondo comma, prevede che gli Stati membri *possono* adattare le loro disposizioni nazionali onde ridurre le distorsioni della concorrenza finché non entrino in vigore le norme fiscali comunitarie, alle quali fa riferimento il primo comma della stesa disposizione, destinate a delimitare l'ambito d'applicazione delle esenzioni contemplate nel n. 1 di detto art. 14. Appunto a norma di detto n. 2, nel settore delle importazioni temporanee, la diciassettesima direttiva ha

10 — Distorsioni che, nella fattispecie, non sussisterebbero se per ipotesi la Gran Bretagna potesse concedere la stessa esenzione a norma dell'art. 28 della sesta direttiva.

11 — GU C 347 del 29.12.1984, pag. 3

inteso regolamentare, sul piano comunitario, la concessione dell'esenzione contemplata dall'art. 14, n. 1, lett. c). Non è quindi possibile trarre dal secondo comma del n. 2, dell'art. 14 un argomento che prevalga sulle disposizioni espresse della diciassettesima direttiva e dell'art. 28, n. 3, lett. b) e dell'allegato F della sesta direttiva.

41. I casi di distorsione conseguenti a questo sistema sono d'altra parte limitati dalle condizioni poste dalla diciassettesima direttiva per l'applicazione del regime di importazione temporanea in esenzione. Infatti, le lett. c) dell'art. 10 e b) dell'art. 11 fanno parte, ciascuna, di un complesso di condizioni che delimitano il campo d'applicazione di detto regime, condizioni particolarmente limitative nell'ipotesi dell'art. 11, vale a dire quando i beni appartengono ad una persona stabilita nel territorio dello Stato membro d'importazione, situazione questa che pare preoccupare particolarmente la Tattersalls in quanto da essa deriva una distorsione che può danneggiarla. Tra le condizioni poste in quest'ultimo caso vi è ad esempio quella secondo cui l'esenzione per importazione temporanea non è concessa se l'importatore non è un soggetto passivo<sup>12</sup>.

42. Scartata l'interpretazione suggerita dall'attrice per la prima parte della lettera in esame, il loro senso non può essere altro che, per fruire dell'importazione temporanea in esenzione, il proprietario del bene importato temporaneamente deve aver osservato le norme che disciplinano l'applicazione dell'IVA nello Stato membro di esportazione. Scopo della norma è infatti, come

ha osservato la Commissione, quello di evitare che venga concessa l'esenzione a colui che, mediante frode o elusione, ha omesso di osservare le norme fiscali che vigono per l'acquisto dei beni.

43. Contrariamente a quanto pensa l'attrice, non può sostenersi che la necessità di controllo dell'osservanza di questa condizione da parte dello Stato membro d'importazione renda la disposizione inapplicabile o si risolva in un'esigenza che non può essere soddisfatta.

44. Da una parte è dubbio che la condizione di conformità alle norme relative all'applicazione dell'IVA, posta nella prima parte delle lettere in esame, debba intendersi come riferentesi a qualcosa di più che all'ultimo acquisto, cioè all'acquisto da parte della persona che effettua l'esportazione o l'importazione temporanea del bene. A quanto pare il legislatore non ha voluto prescrivere il controllo dell'osservanza delle norme sull'IVA da parte del venditore del bene o da parte dei suoi successivi proprietari. Questi indicano i termini usati dalla direttiva e la logica secondo la quale essi vanno intesi.

45. Comunque sia, non mi pare che detto controllo implichi particolari difficoltà.

46. La prova dell'osservanza delle norme sull'IVA nell'acquisto può essere prescritta direttamente, tanto più che, normalmente, l'importazione temporanea viene effettuata dalla stessa persona che acquista la merce o che già ne era proprietaria.

12 — La traduzione ufficiale portoghese della direttiva (edizione speciale volume 9, fascicolo 2, pag. 9) che già era difettosa avendo ammesso l'intera lett. c) dell'art. 10 e per aver scritto « sô » invece di « não » all'inizio del n. 2 dell'art. 11 risulta in questo punto (lett. c) dell'art. 11) del tutto incomprensibile e avulsa dal senso corretto della norma.

47. A parte ciò, il diritto comunitario contempla, in caso di dubbio, procedimenti di cooperazione e di assistenza mutua tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri, onde reprimere le pratiche di frode e di elusione fiscali. Dall'entrata in vigore della direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1070/CEE<sup>13</sup>, che ha emendato la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE<sup>14</sup>, gli obblighi di cooperazione e di scambio di informazioni che consentono l'applicazione corretta dell'imposta si applicano anche all'imposta sul valore aggiunto.

48. III — Così stando le cose vi propongo di risolvere come segue le questioni sottopostevi dalla High Court:

« Le disposizioni della lett. c) dell'art. 10 e della lett. b) dell'art. 11 della diciassettesima direttiva in materia di IVA devono interpretarsi nel senso che il regime di importazione temporanea in esenzione è concesso ai beni il cui acquisto nello Stato membro d'esportazione è stato per legge esentato dall'imposta sul valore aggiunto, perché detta esenzione non sia stata concessa a causa dell'esportazione dei beni di cui trattasi ».

13 — GU L 331 del 27.12.1979, pag. 8.

14 — GU L 336 del 27.12.1977, pag. 15.