

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
JEAN MISCHO

presentate il 27 aprile 1989 \*

*Signor Presidente,  
Signori Giudici,*

1. Le due cause trattate nelle presenti conclusioni vertono sul problema se la riscossione, parallelamente all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: « IVA ») di un'imposta straordinaria gravante sulla fornitura e sull'importazione di autovetture da turismo sia compatibile o meno con il sistema comunitario dell'IVA.
2. Nei Paesi Bassi si applica infatti una « imposta straordinaria di consumo sugli autoveicoli da turismo » (« Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto's », in prosieguo: « imposta straordinaria o BVB ») le cui principali caratteristiche sono le seguenti. Il fatto generatore dell'imposta è la fornitura di autovetture da turismo da parte del produttore all'interno dei Paesi Bassi o l'importazione di autovetture nello stesso paese. La base imponibile è il prezzo di listino, al netto di IVA, vigente al momento del rilascio del certificato di immatricolazione. Per prezzo di listino si intende il prezzo consigliato dal produttore o dall'importatore ai propri rivenditori per la vendita al pubblico. Per le autovetture d'occasione, la base imponibile corrisponde ad una determinata percentuale di detto prezzo. La BVB grava attualmente per il 18,2 % per la parte del prezzo di listino inferiore o pari a 10 000 HFL od al 27,3 % sulla quota del prezzo che supera i 10 000 HFL. Vi è un'aliquota pari a zero per le autovetture nuove prodotte nei Paesi Bassi e direttamente esportate da un imprenditore. L'imposta si riscuote una sola volta, cioè nella fase testé indicata e viene poi interamente riversata sulla successiva fase di vendita, senza che vi sia una nuova imposizione. Il rimborso della BVB è possibile in determinati casi se l'autovettura importata viene successivamente riespatriata come veicolo nuovo. Però se l'autoveicolo viene immatricolato nei Paesi Bassi si considera posto in circolazione e non è più consentito il rimborso della BVB. La fattura d'acquisto non indica l'importo della BVB, bensì quello dell'IVA, se questa è dovuta. L'IVA si calcola sulla somma del prezzo di vendita e della BVB.
3. Come ha giustamente osservato la Commissione, la BVB non è una tassa di immatricolazione, poiché il fatto generatore è la fornitura da parte del produttore nei Paesi Bassi o l'importazione, non già l'immatricolazione dell'autoveicolo. In ogni modo la BVB non colpisce gli autoveicoli usati rivenduti all'interno del paese.
4. Quanto agli antefatti della lite tra la società Wisselink e l'entità fiscale Abemij contro il segretario di Stato per le finanze dei Paesi Bassi, mi sia consentito far rinvio alla relazione d'udienza.

\* Lingua originale: il francese.

5. La lite verte essenzialmente sul punto se l'imposta straordinaria abbia, nonostante il suo nome, le caratteristiche di un'imposta sulla cifra d'affari e se vada quindi considerata vietata dall'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, 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 (direttiva 77/388, GU L 145)] che recita:

« fatte salve le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari ».

### I — Sulla prima questione

6. La prima questione sollevata dallo Hoge Raad, identica nelle due cause, è la seguente:

« se la prima, la seconda e la sesta direttiva ostino alla riscossione di un'imposta speciale di consumo sulle autovetture come quella descritta nella domanda pregiudiziale ».

*A — Sugli argomenti relativi al fondamento giuridico della BVB ed alle circostanze nelle quali l'imposta è stata istituita*

7. Richiamandosi ai lavori preparatori della legge olandese in fatto di imposta sull'entrata del 1968, che ha introdotto il sistema dell'IVA, le attrici nella causa principale sostengono che la BVB va considerata come la conservazione parziale dell'imposta sull'entrata secondo il sistema dell'imposta cumulativa a cascata in vigore prima dell'adozione di detta legge. La BVB null'altro sarebbe che una forma dissimulata della vecchia imposta sull'entrata. Che se ne deve pensare?

8. È assodato che sotto il regime della legge olandese relativa all'imposta sull'entrata del 1954, la fornitura e l'importazione di autovetture da turismo erano soggette all'applicazione dell'imposta sull'entrata secondo l'aliquota maggiorata del 25%, detta aliquota di lusso. Poiché la nuova legge non contempla alcuna aliquota IVA maggiorata, agli autoveicoli da turismo si è dovuta applicare l'aliquota IVA normale (a quel tempo) del 12%.

9. Onde compensare la differenza tra l'onere fiscale gravante sulle autovetture da turismo anteriormente al 1° gennaio 1969 e l'aliquota IVA del 12%, il governo olandese proponeva al Parlamento di istituire, mediante un articolo dello stesso disegno di legge, un'imposta detta « di conguaglio » sulle forniture da parte del produttore e sulle importazioni di autovetture da turismo, da riscuotersi parallelamente all'IVA. In considerazione di alcune osservazioni fatte da parlamentari che nutrivano dubbi sulla compatibilità di detta imposta con il sistema dell'IVA, il nome di « imposta di conguaglio » è stato mutato in « imposta straordi-

itaria di consumo sulle autovetture da turismo». Il mutamento della denominazione non ha però comportato alcuna modifica della sostanza. Il fondamento della BVB è quindi incontestabilmente l'art. 50 della nuova legge sull'imposta sull'entrata, le cui altre disposizioni riguardano l'IVA e non una legge specifica. Questo sistema consente, tramite un solo ed unico rinvio, di applicare per analogia, alla BVB, tutta una serie di definizioni e di modalità d'imposizione contemplate da questa legge per l'IVA. Le attrici sostengono perciò che già dal complesso di questi elementi emerge che la BVB altro non è che un tipo particolare d'imposta sull'entrata.

10. A questo argomento si deve però ribattere, come fa il Regno Unito nelle sue osservazioni, che i motivi e le circostanze dell'istituzione dell'imposta straordinaria non hanno alcuna rilevanza nel determinare la *natura oggettiva di quest'imposta*. La sua natura non dipende né dalla sua denominazione né dall'iter legislativo nazionale con il quale è stata istituita. Il fatto che le disposizioni nazionali per l'attuazione dell'IVA siano pure state usate per istituire l'imposta straordinaria e il fatto che talune disposizioni della legge nazionale valgano per questi due tipi d'imposta non costituiscono elementi sufficienti per sostenere che, istituendo detta imposta in questo modo, i Paesi Bassi siano venuti meno agli obblighi che loro incontrano in forza delle direttive sull'IVA.

11. A sostegno della loro tesi, le attrici si appellano inoltre alle sentenze pronunciate dalla Corte nelle cause 324/82 e 391/85, tra la Commissione e il Regno del Belgio. Nella prima di dette sentenze<sup>1</sup> la Corte aveva di-

chiarato in sostanza che conservando, come base imponibile dell'Iva nel settore degli autoveicoli, il prezzo di listino invece del prezzo effettivamente corrisposto dall'acquirente, il Belgio non aveva correttamente applicato la sesta direttiva.

12. In seguito a questa sentenza, il Belgio aveva modificato la sua normativa nel senso che da quel momento l'IVA non si calcolava più in base al prezzo di listino, ma in funzione del prezzo effettivamente pattuito tra acquirente e venditore. Ma, parallelamente a questa modifica legislativa, il Belgio aveva pure assoggettato gli autoveicoli nuovi ad una tassa di immatricolazione percepita, questa, sul prezzo di listino. L'aliquota delle due imposte era identica e l'importo da corrispondersi come IVA era detratto dall'importo da versare come tassa d'immatricolazione. Adita con un nuovo ricorso per inadempienza da parte della Commissione, nella sentenza 4 febbraio 1988 (causa 391/85, Racc. pag. 579) la Corte ha osservato che la normativa belga stabiliva un *collegamento diretto* tra questa tassa di immatricolazione e l'imposta sulla cifra d'affari in quanto stabiliva che, se l'imposta sul valore aggiunto era stata corrisposta all'atto della fornitura o dell'importazione, l'acquirente fruiva di un'esenzione dalla tassa di immatricolazione per l'importo assunto come base imponibile per l'imposta sul valore aggiunto. La Corte ne ha concluso che questo nuovo tributo, quanto al suo ammontare, per non dire alla sua stessa esistenza, *non* costituiva un *tributo autonomo*, ma dipendeva dall'IVA da corrispondersi sullo stesso veicolo. In un altro punto della sentenza la Corte ha osservato che vi era una *relazione indissociabile e complementare*<sup>2</sup> tra l'IVA e la tassa d'immatricolazione.

1 — Sentenza 10 aprile 1984, causa 384/82, Racc. pag. 1861.

2 — Non in corsivo nel testo cui si fa richiamo.

13. Di conseguenza, la Corte ha ritenuto che il Belgio, conservando di fatto nella sua normativa il prezzo di listino come base imponibile per le autovetture nuove, non aveva adottato le misure che comportava l'esenzione della precedente sentenza della Corte ed era venuto meno agli obblighi che gli incombono in forza del trattato.

14. Sta di fatto, però, che tra l'IVA e l'imposta straordinaria olandese non vi è alcun nesso paragonabile a quello accertato per i tributi belgi. L'IVA e la BVB sono veramente indipendenti l'una dall'altra e mai costituiscono oggetto di compensazione. Ricordo inoltre che la BVB non è menzionata nelle fatture, ma fa parte del prezzo del veicolo e che l'IVA si applica sul valore dell'autovettura costituito dal prezzo di listino più l'imposta straordinaria. Così stando le cose, non è dunque possibile nella fattispecie trasporre il ragionamento seguito dalla Corte nella causa 391/85.

15. D'altro canto, si deve constatare che l'imposta straordinaria grava su due sole categorie di prodotti, cioè le autovetture da turismo ed i ciclomotori, le cui fabbricazioni non hanno nulla di comune e viene riscossa una sola volta, in una fase ben precisa del loro procedimento di fabbricazione o di distribuzione. Questa imposta non può dunque considerarsi come conservazione parziale della vecchia imposta cumulativa a cascata. Essa non è perciò incompatibile con la prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU del 14.4.1967, pag. 1301) che aveva lo scopo di eliminare i sistemi di imposta cumulativa a cascata e di instaurare in tutti gli Stati membri un sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

16. Quanto alla seconda direttiva, adottata dal Consiglio lo stesso giorno, essa definisce la struttura e le modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (stesso numero di GU, pag. 1303) ed è quindi irrilevante nel presente contesto. D'altra parte è stata sostituita dalla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, già ricordata.

17. Ma le attrici sostengono anche che l'imposta straordinaria è incompatibile con la « ratio legis » del sistema IVA e che è incompatibile con la volontà espressa dal Consiglio di continuare la liberalizzazione effettiva della circolazione delle persone, dei beni, dei servizi, dei capitali e l'interpenetrazione delle economie (terzo considerando della sesta direttiva). Esaminerò perciò l'imposta straordinaria sotto questo profilo.

#### B — *L'imposta straordinaria e gli scambi intracomunitari*

18. Emerge tanto dalla motivazione della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, in materia d'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari, quanto dagli artt. 1 e 4 di detta direttiva (tuttora vigente) che, con l'istituzione dell'IVA, il Consiglio intendeva perseguire due scopi.

19. Il più importante era la soppressione dei sistemi di imposta cumulativa a cascata onde poter sopprimere i provvedimenti di compensazione *forfettaria* all'importazione o all'esportazione per le imposte sulla cifra d'affari.

fari che comportavano restrizioni agli scambi e distorsioni della concorrenza tra gli Stati membri.

sto, la BVB ha certe caratteristiche, non stride dunque con questo primo obiettivo perseguito dalla Comunità con l'istituzione del sistema dell'IVA.

20. Le vecchie imposte cumulative a cascata non permettevano infatti di accertare con esattezza quale onere fiscale avesse colpito le merci che erano passate per più stadi di produzione o di distribuzione. Gli Stati membri avevano perciò fissato sgravi fiscali forfettari all'esportazione che potevano includere un fattore di sovvenzione e imposte compensative all'importazione che potevano colpire più onerosamente i prodotti importati rispetto alla tassazione gravante sui prodotti nazionali. Il sistema dell'IVA, rendendo trasparente la tassazione gravante su ciascun prodotto, elimina questa difficoltà. Esso si risolve infatti in una neutralità concorrenziale, nel senso che all'interno di ciascun paese i prodotti analoghi sono soggetti allo stesso onere fiscale, indipendentemente dalla lunghezza del circuito di produzione o di distribuzione. E poiché è ora possibile accertare l'entità dell'onere gravante sui prodotti nazionali, è possibile compensare esattamente questo onere al momento dell'importazione o dell'esportazione. Le merci importate vengono infatti gravate con la stessa aliquota IVA delle merci fabbricate nello Stato membro importatore e le merci esportate vengono sgravate esattamente dell'importo dell'IVA che le colpisce.

22. Solo le autovetture importate e riesportate come automezzi nuovi possono fruire del rimborso della BVB e questo rimborso è pari all'importo dell'imposta. Esso non comprende dunque alcun fattore forfettario che possa considerarsi aiuto all'esportazione. Al contrario, un'autovettura fabbricata in un altro Stato membro sarà soggetta, al suo ingresso nei Paesi Bassi, alla stessa imposta straordinaria gravante sulle autovetture di fabbricazione nazionale. Questa tassazione non comporta quindi alcun effetto protettivo e non contravviene perciò all'art. 95 del trattato.

23. Le attrici nella causa principale osservano tuttavia che i veicoli usati che il proprietario olandese intende vendere in un altro Stato membro sarebbero svantaggiati concorrenzialmente, poiché la BVB versata all'acquisto non può essere rimborsata, secondo la legge olandese. D'altro canto, giacché è un'imposta diversa dall'IVA, le autorità fiscali del paese di importazione non sono obbligate a tener conto dell'ammontare della BVB, sempre incluso nel prezzo di vendita dell'automezzo<sup>3</sup>.

21. Orbene, le distorsioni della concorrenza esposte in precedenza non si producono se non vi è un sistema di « imposta cumulativa a cascata », cioè se l'incidenza fiscale può essere esattamente calcolata, in quanto la merce è stata colpita una sola volta e in una fase ben precisa. Poiché, come abbiamo vi-

24. A questo proposito è però opportuno ricordare la sentenza Hulst<sup>4</sup>:

3 — Sentenza Schul, 21 maggio 1985, causa 47/84, Racc. 1985, pag. 1491.

4 — Sentenza 23 gennaio 1975, causa 51/74, Huest/Produktschap voor Siergewassen, Racc. pag. 79, nn. da 34 a 36 della motivazione.

« Una tassa interna sulle vendite di un prodotto è incompatibile con i divieti di discriminazione sanciti dal trattato CEE allorché essa è più onerosa per le vendite all'esportazione che non per le vendite sul mercato interno o allorché dal gettito della tassa traggono vantaggio i prodotti nazionali ».

È fuori discussione che ciò non avviene per la BVB.

25. Anche la sentenza *Staten Kontrol* è interessante in questo contesto<sup>5</sup>. Ricordo infine che, per quel che riguarda le importazioni, cioè la situazione opposta a quella ora in esame, nella vostra sentenza *Peureux*<sup>6</sup> avete dichiarato che:

« l'art. 95, benché vieti a ciascuno Stato membro di applicare ai prodotti degli altri Stati membri tributi superiori a quelli gravanti sui prodotti nazionali, non vieta di applicare ai prodotti nazionali tributi superiori a quelli che colpiscono i prodotti importati; le disuguaglianze di questo genere non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 95, bensì derivano dalle peculiarità delle legislazioni nazionali non armonizzate in settori di competenza degli Stati membri ».

Nella fattispecie è lo stesso tipo di disparità tra le legislazioni degli Stati membri che rende inevitabile lo svantaggio a danno degli

olandesi che intendano vendere autovetture usate negli altri Stati membri.

26. Le ricorrenti sostengono inoltre che coloro i quali nei Paesi Bassi praticano la *locazione* di autovetture a turisti stranieri sono del pari vittime di distorsioni della concorrenza. Data l'imposta straordinaria, i noleggiatori olandesi devono acquistare a prezzi molto superiori rispetto agli altri noleggiatori degli Stati membri. Questa differenza diventa particolarmente marcata allorché i noleggiatori dei vari Stati membri operano sullo stesso mercato, specie il mercato americano. Le formule forfettarie di viaggio in Europa offerte ai turisti o agli uomini d'affari americani, comprendenti il noleggio dell'automobile o del camper (che del pari è soggetto all'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo) sono molto più favorevoli se provengono dagli altri Stati membri che se partono dai Paesi Bassi, il che costituisce una perturbazione per la libera circolazione dei beni e dei servizi che consegue unicamente dalla percezione dell'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo.

27. A questo argomento non si può ribattere che si tratta di un'inevitabile conseguenza delle disparità tra le legislazioni nazionali. D'altro canto, le differenze tra l'aliquota dell'IVA applicata alle autovetture nei vari Stati membri, che varia dal 12% in Lussemburgo al 38% in Italia, possono anch'esse creare distorsioni della concorrenza dello stesso genere nel settore del noleggio di autovetture.

5 — Sentenza 26 giugno 1978, causa 142/77, *Staten Kontrol Med Ædle Metaller/Larsen*, Racc. pag. 1543.

6 — Sentenza 13 marzo 1979, causa 86/78, *Peureux/Services fiscaux de la Haute Saône e del territorio di Belfort*, Racc. pag. 897.

28. L'imposta straordinaria olandese non crea dunque ostacoli illeciti alla libera circolazione delle merci.

29. Il secondo obiettivo che le istituzioni della Comunità hanno perseguito con l'instaurazione del sistema dell'IVA, l'obiettivo finale per così dire, è quello di giungere un giorno alla soppressione dei tributi all'importazione e allo sgravio delle esportazioni per gli scambi tra Stati membri (art. 4 della prima direttiva). Orbene, è innegabile che l'esistenza, a fianco dell'IVA, di tributi come l'imposta straordinaria renderà certamente più difficile la creazione di un « mercato comune (...) che presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno » (primo considerando della prima direttiva). Nell'ipotesi in cui le aliquote IVA siano tutte armonizzate, un giorno, la sussistenza di oneri speciali come la BVB continuerà infatti ad implicare oneri all'importazione e sgravi all'esportazione.

30. Le istituzioni politiche della Comunità dovranno quindi risolvere — sotto questo aspetto — un problema di armonizzazione tanto più difficile in quanto nei tre quarti degli Stati membri questi tributi sono sconosciuti. Questo problema non può però influire sulla valutazione che si deve dare della natura giuridica della BVB. Si tratta di un ostacolo alla realizzazione del mercato interno, simile a quello scaturente dalla diversità tra le aliquote delle accise, ma non di un ostacolo al normale funzionamento del sistema IVA.

31. Posso perciò concludere che la BVB non stride né con la « ratio legis » delle di-

rettive in materia di sistema comune dell'IVA né con la norma di non discriminazione sulla quale si fonda l'art. 95 del trattato. Ma l'imposta straordinaria va comunque stigmatizzata in quanto contravviene alla sesta direttiva?

C — *L'IVA ed un'altra imposta indiretta possono essere riscosse cumulativamente?*

32. Le attrici nella causa principale sostengono anzitutto che non è consentito agli Stati membri aggiungere all'IVA altre forme di imposta sulla cifra d'affari o di consumo gravanti sugli stessi beni o servizi, eccezion fatta per la deroga espressa di cui all'art. 33 della sesta direttiva. Questa affermazione va temperata.

33. Come ha ricordato la Commissione nelle sue osservazioni (pag. 14),

« l'armonizzazione comunitaria riguarda attualmente solo l'imposta sulla cifra d'affari. Le altre imposte indirette di consumo rientrano nel potere sovrano degli Stati membri qualora facciano difetto disposizioni comunitarie specifiche ».

34. Nell'ambito della direttiva 83/183 del Consiglio del 28 marzo 1983, relativa alle franchigie fiscali applicabili alle importazioni definitive di beni personali di privati provenienti da uno Stato membro (GU L 105, pag. 64), il legislatore comunitario stesso ha contemplato il cumulo dell'IVA con altre imposte poiché la franchigia dai tributi all'importazione definitiva di beni personali da parte di un singolo, istituita con questa direttiva, non comprende taluni diritti e imposte, tra i quali

« quelli concernenti l'utilizzazione di questi beni all'interno del paese, quali ad esempio

diritti riscossi all'atto dell'immatricolazione di autovetture ».

35. La Commissione aggiunge, giustamente, che nemmeno la sesta direttiva lascia sussistere dubbi sul fatto che il cumulo di tributi nazionali con l'IVA non è escluso a priori. A questo proposito la Commissione si richiama alle disposizioni dell'art. 11, parte B, n. 3, lett. a), e art. 13, parte B, di questa direttiva.

36. Infine, nella sentenza 8 luglio 1986, causa 73/85, Kerutt/Finanzamt Mönchengladbach-Mitte (Racc. pag. 2219) la Corte ha affermato molto chiaramente che emerge dall'art. 33 della sesta direttiva che il diritto comunitario non contempla, nel suo stato attuale, alcuna disposizione specifica mirante ad escludere o a limitare la competenza degli Stati membri ad istituire tributi diversi dall'imposta sulla cifra d'affari e ammette quindi che tali imposte possono anche essere riscosse allorché la loro funzione può sfociare in un cumulo con l'imposta sul valore aggiunto per una sola ed unica operazione. Poiché risulta inattaccabile il principio del cumulo, non resta che esaminare se l'imposta in questione, date le sue caratteristiche specifiche, possa considerarsi uno dei tipi di tributo elencati nell'art. 33 della sesta direttiva, la cui conservazione o istituzione restano consentite agli Stati membri.

D — *Se la BVB costituisca o meno un diritto d'accisa*

37. Le attrici osservano che si dovrebbe accertare se la BVB costituisca o meno un diritto d'accisa, nel qual caso la sua funzione sarebbe autorizzata. In caso contrario sarebbe un'imposta con indole di imposta sulla cifra d'affari, vietata dall'art. 33 della sesta direttiva. A loro giudizio, il termine « accise », di cui all'art. 33, si riferisce solo alle accise *in senso formale*. A questo proposito, solo un'interpretazione restrittiva può rientrare nell'ambito di un'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari. Orbene, nel diritto fiscale olandese esistono « accise », ma « l'imposta straordinaria di consumo sulle autovetture da turismo » non può venir annoverata come accisa. Non costituisce dunque un'accisa in senso formale.

38. D'altro canto, l'imposta straordinaria non è nemmeno un diritto d'accisa *nel senso sostanziale* del termine. Le accise possono infatti gravare solo su beni di consumo non durevoli e il modo di riscossione dell'imposta straordinaria (diritto ad valorem) è diverso dal modo di riscossione dei diritti d'accisa (diritto specifico).

39. La Commissione, il governo olandese e il governo britannico sostengono invece che se la maggior parte delle accise gravano in realtà sui beni che vengono meno con il loro consumo (ad esempio birra ed altre bevande alcoliche, zucchero, benzina, prodotti di profumeria) e se il loro tasso è generalmente calcolato in funzione della quantità o del peso della merce o della percentuale alcolometrica, esistono anche accise costituite al-

meno in parte da un diritto ad valorem. Ciò avviene ad esempio con le accise sul tabacco manifatturato che, mediante la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1972, n. 464, relativa alle imposte diverse dall'imposta sulla cifra d'affari gravante sul consumo di tabacchi manifatturati<sup>7</sup>, ha costituito oggetto di un'armonizzazione sul piano comunitario per quel che riguarda la sua struttura. Queste accise si compongono infatti di due elementi: un diritto specifico secondo il numero di sigarette e un diritto ad valorem sul prezzo di vendita al dettaglio.

40. D'altra parte, la Commissione ci segnala che in Danimarca, in Grecia e in Italia vi sono tasse riscosse su taluni apparecchi fotografici, registratori e riproduttori di suono, televisori, ecc., vale a dire su beni di consumo durevoli, denominate accise e calcolate in base al valore.

41. I governi dei Paesi Bassi e del Regno Unito ritengono perciò che l'imposta straordinaria olandese possa venir assimilata ad un diritto di accisa.

42. Quanto all'argomento tratto dal fatto che la BVB non si ritiene, secondo il diritto olandese, un'accisa nel senso formale del termine, vorrei far osservare che l'espressione « accise » ricorrente all'art. 33 della sesta direttiva deve assumere significato comunitario, poiché altrimenti l'applicazione uniforme di questa disposizione in tutti gli Stati membri non sarebbe garantita. Sarebbe infatti sufficiente che uno Stato membro definisca « accisa » un'imposta per sottrarla al divieto sancito dall'ultima parte di questo

articolo. Non capisco d'altra parte il senso della dichiarazione nel verbale del Consiglio, relativa all'art. 33, di cui la Commissione ci ha segnalato l'esistenza. Secondo questa dichiarazione, « il Consiglio e la Commissione dichiarano che questa disposizione non osta al mantenimento o all'istituzione da parte di uno Stato membro di accise diverse da quelle che vi sono espressamente menzionate ». L'art. 33 non menziona infatti alcun tipo d'accisa ma si riferisce, in modo generale, alle « accise ». Se questa dicitura significa che gli Stati membri possono ancora istituire nuove accise, non è più esplicita dello stesso art. 33. Se questa dichiarazione vuol invece dire che gli Stati membri possono chiamare « diritto d'accisa » qualunque imposta che essi possono adottare, la frase entra in collisione con l'obiezione di cui sopra.

43. L'espressione « accise » di cui all'art. 33 non può considerarsi come riferentesi a qualsiasi imposta qualificata tale dal diritto nazionale di uno Stato membro. Essa può riferirsi solo alle accise che il diritto comunitario ritiene tali data la loro intrinseca natura. Orbene, non mi risulta che questa definizione esista.

44. Se dovessimo elaborarla nel corso delle presenti cause, vi proporrei di accogliere l'accezione tradizionale di questa nozione e di dichiarare che costituiscono diritti d'accisa le imposte che gravano, in una fase unica, sui beni di consumo non durevoli ben determinati e che sono costituite in tutto o in parte da un diritto specifico, cioè da un diritto calcolato in funzione della quantità, del peso o della gradazione alcolometrica di una merce.

7 — GU L 303 del 1972, pag. 1

45. Ma non penso si debba giungere tanto lontano, poiché l'art. 33 della sesta direttiva consente la conservazione o l'istituzione non solo di accise, d'imposte sui contratti di assicurazione, sui giochi e le scommesse e di diritti di registro, ma anche di « qualsiasi imposta, diritto e tassa che non ha carattere di imposta sulla cifra d'affari ».

46. Sarà quindi sufficiente, per le esigenze delle presenti cause, esaminare se l'imposta straordinaria olandese costituisca o meno un'imposta sulla cifra d'affari.

E — *Sulla natura giuridica dell'« imposta straordinaria »*

47. Nel « *Lexique des termes juridiques* » pubblicato dalla casa editrice Dalloz (1988, pag. 440) si trova la seguente definizione dell'imposta sulla cifra d'affari:

« Appellation générique désignant, dans son sens large, un ensemble d'impôts indirects — voire de taxes parafiscales — présentant le caractère commun d'être calculés en pourcentage du prix des produits et des services imposés. La TVA en est, de loin, le plus important. Employé au singulier, le terme est parfois utilisé dans les milieux d'affaires comme synonyme de la TVA elle-même ».

48. La storia delle imposte indirette in Francia<sup>8</sup>, precedente all'istituzione dell'IVA nel 1954-1955, dimostra peraltro eloquentemente che l'imposta sulla cifra d'affari può

assumere varie forme. Può colpire tutti i negozi, in qualunque stadio successivo degli scambi, salvo le esenzioni espressamente previste, ma può anche venir riscossa in una sola volta, ad un solo stadio della trafila di produzione o di distribuzione.

49. Se l'imposta colpisce più stadi può essere cumulativa (cosiddetta « a cascata ») o non cumulativa (defalco dell'imposta corrisposta ad opera dello stesso produttore). Infine può riguardare prodotti ben determinati o, in linea di principio, tutti i prodotti o tutta una categoria di prodotti.

50. Si può perciò concludere che né il numero di fasi di commercializzazione gravate da imposta né l'esistenza o l'assenza di un diritto a defalco né la sfera d'applicazione hanno incidenza sul problema se un'imposta può qualificarsi o meno imposta sulla cifra d'affari.

51. Poiché la BVB è calcolata in percentuale del prezzo delle autovetture fornite da un fabbricante o da un importatore e quindi è vincolata alla cifra d'affari di quest'ultimo, ritengo che costituisca proprio un'imposta sulla cifra d'affari nella comune accezione del termine.

52. Resta da vedere se l'art. 33 della sesta direttiva si riferisce a tutte le imposte che possono qualificarsi imposta sulla cifra d'affari o se conferisce a questa nozione una portata più ristretta. Nella causa 295/84, *Rousseau Wilmot*<sup>9</sup>, la Corte doveva stabilire se oneri come il contributo sociale di solida-

8 — L. Trotabas e J. M. Cotteret: *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 1985, pag. 195.

9 — Sentenza 27 novembre 1985, Racc. pag. 3759, in particolare pag. 3767.

rietà e l'imposta di aiuto reciproco francese, la cui aliquota è calcolata in base al giro d'affari di una società fossero vietate dall'art. 33. Orbene, la Corte ha ritenuto che il problema vertesse sullo stabilire se dette imposte avessero l'indole di imposta sulla cifra d'affari *ai sensi della sesta direttiva* (n. 9 della sentenza). La Corte ha perciò ritenuto che la nozione di « imposta sulla cifra d'affari » rivestiva, nell'ambito dell'art. 33 della sesta direttiva, una portata particolare. Essa ha dichiarato che, per risolvere il problema sollevato, la portata dell'art. 33 doveva determinarsi alla luce della funzione di questa disposizione nell'ambito del sistema armonizzato dell'imposta sulla cifra d'affari sotto forma di sistema comune di imposta sul valore aggiunto (n. 14 della sentenza).

53. Essa ha poi esaminato il principio di questo sistema osservando (n. 15) che emerge dall'art. 2 della prima direttiva che questo principio consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta *generale*<sup>10</sup> di consumo, esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero di negozi succedutisi nella fase produttiva e distributiva antecedente questa fase di imposizione. Dopo aver fatto riferimento al sistema di deduzione, la Corte ha concluso al n. 16:

« L'art. 33 della sesta direttiva, lasciando liberi gli Stati membri di mantenere in vigore o di istituire determinati tributi, come le imposte indirette, a condizione che non si tratti di tributi " aventi (...) il carattere di imposta sulla cifra d'affari ", *si propone di impedire che il funzionamento del sistema comune dell'IVA sia lesa da provvedimenti fiscali di uno Stato membro che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpi-*

*scono i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA*<sup>10</sup> ».

54. Nella sentenza del 3 marzo 1988, nella causa 252/86, Bergandi (Racc. pag. 1343) la Corte ha assunto un orientamento analogo. Dopo aver ricordato che la nozione di imposta avente carattere di imposta sulla cifra d'affari rivestiva un carattere comunitario in quanto interviene nella realizzazione dell'obiettivo perseguito dall'art. 33 che è quello di *garantire piena efficacia al sistema comune dell'IVA*, la Corte ha ribadito, al n. 14 di detta sentenza, gli stessi criteri già enunciati nel punto della sentenza Rousseau Wilmot testé citato.

55. Vi propongo di seguire lo stesso cammino nella presente causa, controllando se la BVB presenta le caratteristiche definite nell'ambito delle due sentenze di cui sopra.

56. È però giocoforza ammettere che la BVB, pur essendo proporzionale al prezzo delle autovetture, non costituisce tuttavia un'imposta generale, poiché colpisce solo due categorie di prodotti, cioè le autovetture da turismo e i ciclomotori. D'altro canto non si può sostenere che gravi sulla *circolazione* dei beni e dei servizi e che colpisca i negozi commerciali in modo comparabile a quello che caratterizza l'IVA, poiché è applicata una sola volta, nella fase della fornitura da parte del fabbricante o dell'importazione. Gli autoveicoli usati, diversi da quelli importati, non sono soggetti alla BVB. Abbiamo visto d'altra parte che la BVB non compromette il funzionamento del sistema comune dell'IVA.

10 — Non in corsivo nell'originale.

57. Vi propongo dunque di risolvere come segue la prima questione sottopostavi dallo Hoge Raad:

« Le disposizioni della prima, seconda e sesta direttiva non ostano alla riscossione di un'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo, come definita nella domanda pregiudiziale ».

**II — Sulla questione n. 2**

58. Nel procedimento 93/88 (Wisselink) la seconda questione è così formulata:

« In caso di soluzione affermativa della prima questione, se ne consegua che il soggetto passivo può, in base all'art. 17 della sesta direttiva, detrarre dall'imposta da lui dovuta l'imposta speciale di consumo sulle autovetture, addebitatagli nel modo descritto nella domanda pregiudiziale, anche qualora la normativa nazionale non contempli detta detrazione .»

59. La seconda questione nel procedimento 94/88 (Abemij e a.) è redatta come segue:

« In caso di soluzione affermativa della prima questione, se ne consegua che un'imposta speciale di consumo sulle autovetture come quella dovuta dalla ricorrente, in forza della normativa olandese, per l'importazione di autovetture nel periodo al quale si riferisce la causa non può affatto essere riscossa oppure dev'essere riscossa in funzione di un diverso imponibile ».

III. 60. Poiché ho suggerito una soluzione negativa alla prima questione, la seconda, in entrambi i casi, si svuota di contenuto.

IV. 61. Se però decideste di risolvere affermativamente la prima questione ne risulterebbe che un'imposta avente le caratteristiche dell'imposta straordinaria olandese è in contrasto con il diritto comunitario poiché ricade sotto il divieto sancito dall'art. 33 della sesta direttiva.

V. 62. In questo caso bisognerebbe risolvere la seconda questione sollevata nel procedimento 94/88 (Abemij e a.) dichiarando che un'imposta di tal fatta non può essere riscossa in alcun caso. Orbene, se non può essere riscossa, viene a cadere la questione del suo defalco sollevata nella seconda questione del procedimento 93/88 (Wisselink).

VI. 63. Date le conseguenze finanziarie di rilievo che una dichiarazione di illegittimità di questo tipo di imposta potrebbe avere nei Paesi Bassi e forse in altri Stati membri, sarebbe opportuno specificare da parte vostra che questa illegittimità non può venire invocata per rivendicare il rimborso di imposte versate prima della vostra pronuncia, salvo per coloro che già avevano promosso ricorsi in questo senso anteriormente a questa data.