Un'imposta straordinaria di consumo, come la Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto's, che è riscossa nei Paesi Bassi, oltre l'imposta sul valore aggiunto contemplata dalle direttive comunitarie, sulle autovetture da turismo e sui ciclomotori, all'atto della consegna o all'atto dell'importazione, non presenta le caratteristiche di un'imposta sulla cifra d'affari ai sensi della predetta norma, dato che:

- pur costituendo un'imposta di consumo la cui base imponibile è proporzionale al prezzo delle merci, non è tuttavia un'imposta generale, poiché colpisce solo due categorie di prodotti ben determinati;
- non grava sulla circolazione dei beni e dei servizi e non colpisce i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA, poiché si applica una sola volta, al momento della consegna da parte del fabbricante o dell'importa-

zione, e viene poi interamente ripercossa nella fase di vendita successiva, senza che vi sia nuova imposizione;

- se, dopo essere stata versata, non è detraibile a monte, fa parte integrante del costo del veicolo e non grava più sui veicoli usati, diversi da quelli importati;
- si calcola su una base imponibile costituita dal prezzo di listino dell'autoveicolo, al netto dell'IVA, che, ove sia dovuta, è calcolata con riferimento alla contropartita effettivamente percepita dal fornitore, ivi compresa l'imposta straordinaria;
- non compromette d'altro canto, il funzionamento del sistema comune di imposta sul valore aggiunto poiché è riscossa parallelamente all'IVA, non già in sostituzione totale o parziale di quest'ultima.

RELAZIONE D'UDIENZA presentata nelle cause riunite 93/88 e 94/88 *

I — Antefatti e fase scritta

1. Le due cause che hanno dato origine al presente procedimento vertono essenzialmente sulla compatibilità con il regime comunitario dell'IVA della riscossione, da

parte dello Stato olandese, di un'imposta straordinaria gravante sulla fornitura e l'importazione di autovetture da turismo.

2. Il fondamento giuridico dell'imposta straordinaria di consumo sulle autovetture

* Lingua processuale: l'olandese

da turismo (in prosieguo: « BVB ») (Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto's) è costituito dall'art. 50 della legge 28 giugno 1968 sulla cifra d'affari (in prosieguo: « WOB ») (« Wet op de Omzetbelasting ») e dall'art. 25 dell'Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting del 1968 (decreto di applicazione della legge del 1968 sull'imposta sulla cifra d'affari). La WOB — che sostituisce la legge sulla cifra d'affari del 1954, in forza della quale la fornitura e l'importazione di autovetture da turismo erano soggette all'applicazione dell'imposta sulla cifra d'affari in base all'aliquota maggiorata del 25%, detta aliquota di lusso — ha soppresso il sistema di imposte cumulative a cascata sostituendolo con l'imposta sul valore aggiunto, di stampo comunitario. Onde compensare la differenza tra l'onere fiscale gravante sulle autovetture da turismo anteriormente al 1° gennaio 1969 — data di entrata in vigore della WOB — e quello successivo, veniva istituita un'imposta « di conguaglio » (« Egalisatieheffing ») sulle forniture e sulle importazioni di autovetture da turismo nell'ambito della WOB e ciò parallelamente all'IVA. In seguito, la denominazione dell'« imposta di conguaglio » è stata mutata in « imposta straordinaria di consumo sulle autovetture da turismo ».

3. Le principali caratteristiche di questa imposta sono le seguenti: la BVB è un'imposta di consumo sulle autovetture da turismo applicata sul territorio olandese. Viene riscossa all'atto della fornitura delle autovetture da turismo da parte del fabbricante all'interno dei Paesi Bassi e al momento della loro importazione. La base imponibile è l'importo che viene o che verrebbe fatturato al momento della vendita dell'autoveicolo ad una persona che non è imprenditore al momento del rilascio del certificato di immatricolazione. Tuttavia, per le autovetture nuove, questa base è quanto meno pari al prezzo di listino, cioè al prezzo consigliato nell'ultima

fase, al momento della fornitura o dell'importazione da parte del fabbricante o da parte dell'importatore, ai propri rivenditori per la vendita al cliente finale e, per le autovetture usate, questa base corrisponde ad un valore calcolato in funzione del prezzo di listino. La BVB viene riscossa una sola volta all'importazione o alla fornitura di un'autovettura e viene poi integralmente ripercossa nelle successive fasi di vendita, senza dar luogo a nuova imposizione. La BVB può essere rimborsata a determinate condizioni, se un'autovettura viene importata e poi riesportata come veicolo nuovo. Ciononostante, l'immatricolazione di un'autovettura nei Paesi Bassi equivale alla sua immissione in circolazione e la BVB non può più essere rimborsata.

4. In forza della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 227, poi integrata dalla seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 228, e, dal 1° gennaio 1979, dalla sesta direttiva del Consiglio 17 marzo 1977, n. 388, gli Stati membri dovevano sostituire i loro sistemi di imposta sulla cifra d'affari con il sistema comune di imposta sul valore aggiunto. Inoltre, la sesta direttiva contempla, all'art. 2, che sono assoggettate all'imposta sul valore aggiunto le forniture di beni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo, che agisce in quanto tale, e le importazioni di beni. Il suo art. 17 disciplina l'insorgere e la portata del diritto a defalco. Il suo art. 33 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 ».

Procedimento 93/88

5. La ricorrente in cassazione *Wisselink en Co. BV* (in prosieguo: la « *Wisselink* ») è una società a responsabilità limitata nel cui ambito operano consulenti fiscali. Nel dicembre 1983 veniva acquistata, a nome di detta società, un'autovettura di servizio. L'acquirente chiedeva al fornitore di indicare separatamente in fattura l'importo dell'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo gravante sul mezzo acquistato. In fattura sono quindi stati indicati separatamente prezzo di vendita netto, BVB e IVA.

6. Sulla sua dichiarazione IVA del dicembre 1983, la *Wisselink* defalcava quindi non solo l'importo dell'IVA, ma anche la somma fatturata per la BVB. L'ispettore non accettava questa seconda deduzione e la *Wisselink* ricorreva, contro questa decisione, dinanzi al *Gerechtshof d'Amsterdam*.

7. Richiamandosi ai lavori preparatori della WOB, l'attrice ritiene che la BVB vada considerata come la conservazione parziale dell'imposta sulla cifra d'affari secondo il sistema dell'imposta cumulativa a cascata applicabile prima del 1969 e che essa quindi non è altro che una forma dissimulata di imposta sulla cifra d'affari. Dovrebbe quindi venir trattata alla stessa stregua dell'IVA (con facoltà per gli imprenditori di defalcare la tassa versata a monte), il che porterebbe ad un risultato incompatibile con il sistema comunitario dell'IVA. A ciò l'ispettore ha

replicato che vi era, nella WOB, oltre la tassa cumulativa a cascata, un'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo riscossa in base all'aliquota detta di lusso secondo un sistema di riscossione unica, che questa tassazione concordava appieno con un diritto d'accisa e che, per la soluzione della controversia insorta nella fattispecie, era pacifico che le norme dell'art. 50 non contemplano la possibilità di defalcare la BVB dovuta, versata o fatturata, dall'imposta sulla cifra d'affari dovuta.

8. Nella sentenza che disattende il ricorso della *Wisselink*, il *Gerechtshof* ha in particolare osservato che la BVB è un'imposta speciale « che ha carattere di imposta straordinaria di consumo e che non rientra nell'imposta sulla cifra d'affari riscossa come imposta generale di consumo ». Quanto all'allegata incompatibilità della BVB con le direttive comunitarie in materia di IVA, il *Gerechtshof* ha sottolineato che, anche se risultasse che vi è incompatibilità, i) l'interessata non può farla valere dinanzi al giudice nazionale poiché non è soggetto passivo della BVB (lo è invece l'importatore) e ii) non ne consegue inevitabilmente che la BVB è deducibile, anche se dovesse venire assimilata all'IVA.

9. La *Wisselink* è ricorsa in cassazione dinanzi allo *Hoge Raad*. In cassazione le parti hanno praticamente ribadito gli argomenti già svolti. In una sentenza interlocutoria, lo *Hoge Raad* ha riassunto i principali punti di questa controversia tipo e, poiché il vaglio degli argomenti della ricorrente implicava la soluzione di alcune questioni relative all'interpretazione della prima, seconda e sesta direttiva IVA, ha chiesto alla Corte di pronunciarsi sulle seguenti questioni pregiudiziali:

« 1) 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.

2) 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 contempra detta detrazione. »

Procedimento 94/88

10. In questa causa, l'interessata, l'unità fiscale Abemij BV, Hart Nibbrig en Greeve BV e a. (in prosieguo: « Abemij »), importa autovetture di marca Mitsubishi e versa direttamente la BVB relativa. Il 16 gennaio 1984 il prezzo di listino di tutta la gamma veniva aumentato. Tra l'interessato e i suoi rivenditori si era convenuto che, per i contratti di vendita in corso, le autovetture ordinate e da consegnarsi entro il febbraio 1984 sarebbero state fatturate al vecchio prezzo di listino (perciò a prezzo inferiore). La controversia verte sulla questione se la BVB da versare su queste autovetture vada calcolata in base al nuovo prezzo di listino o sul vecchio prezzo di listino effettivamente corrisposto.

11. Nella sua dichiarazione della BVB l'interessata ha seguito il primo criterio (ha as-

sunto cioè il prezzo più alto), ma ha poi promosso reclamo contro questa dichiarazione onde ottenere il rimborso della differenza tra l'importo calcolato sul nuovo prezzo di listino e quello calcolato sul vecchio prezzo. Questa differenza ammontava a 214,56 HFL. L'ispettore respingeva il reclamo. L'Abemij adiva allora il Gerechtshof dell'Aia.

12. L'interessata sosteneva che la BVB costituisce uno strascico della vecchia imposta sulla cifra d'affari riscossa secondo il sistema dell'imposta cumulativa a cascata e, in quanto tale, avrebbe dovuto essere trasformata in IVA soggetta alle norme praticate per quest'ultima, specie a quella secondo la quale l'unica base imponibile è costituita dal prezzo effettivamente corrisposto per il bene o il servizio. Nella fattispecie, ciò significa che la BVB andava calcolata sul vecchio prezzo di listino.

13. Il Gerechtshof dell'Aia ha disatteso gli argomenti dell'interessata. Ha ritenuto che l'art. 50 della WOB non venisse privato della sua forza vincolante per incompatibilità con le direttive comunitarie in materia di IVA, poiché l'obbligo che ne scaturiva per gli Stati membri non andava oltre la sostituzione del sistema « attuale » di imposta sulla cifra d'affari con il sistema dell'IVA e che questa espressione si riferiva al sistema di imposte cumulative a cascata allora vigente e non ad un'aliquota maggiorata. Non vi era dunque obbligo di sostituire questa aliquota maggiorata di imposta sulla cifra d'affari con l'IVA e il legislatore poteva istituire, parallelamente all'IVA, un'imposta di consumo sulle autovetture da turismo.

14. L'Abemij ricorreva in cassazione avverso questa sentenza dinanzi allo Hoge Raad che, come nella causa precedente, con sentenza di pari data, ha sottoposto alla Corte di giustizia questioni sull'incompatibilità dell'art. 50 della WOB con le direttive comunitarie sull'IVA, chiedendole di pronunciarsi sulle seguenti questioni:

« 1) Se la prima, la seconda e la sesta direttiva ostino alla riscossione di un'imposta straordinaria di consumo sulle autovetture come quella descritta nella domanda pregiudiziale.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se ne consegue che un'imposta straordinaria 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. »

Le sentenze dello Hoge Raad nelle due cause sono state registrate nella cancelleria della Corte il 17 marzo 1988.

Conformemente all'art. 20 del protocollo sullo statuto della Corte di giustizia della CEE, hanno presentato osservazioni scritte nel procedimento 93/88 e nel procedimento 94/88 le attrici nella causa principale in ciascuna causa, rappresentate dall'avvocato D. G. Van Vliet del foro di Amsterdam, il governo dei Paesi Bassi, rappresentato dal sig. E. F. Jacobs del Ministero degli affari esteri,

il governo del Regno Unito, rappresentato dall'avv. J. A. Gensmantel del Treasury Solicitor's Department e la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. H. Etienne, consigliere giuridico principale, e dal sig. B. J. Drijber, membro del suo servizio giuridico, in qualità di agenti.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria e di riunire i due procedimenti ai fini della fase orale.

II — Osservazioni scritte presentate alla Corte

1. Le osservazioni presentate dalle due parti attrici nelle cause 93/88 e 94/88 concordano, mutatis mutandis; sulla prima questione pregiudiziale sollevata dallo Hoge Raad, le attrici sostengono che adottando la prima e la seconda direttiva sull'imposta sulla cifra d'affari, l'11 aprile 1967, il Consiglio ha dichiarato, nei considerando, che l'armonizzazione iniziata « deve giungere all'eliminazione dei sistemi di imposta cumulativa a cascata ed all'adozione, da parte di tutti gli Stati membri, di un sistema comune di imposta sul valore aggiunto »; di conseguenza agli Stati membri è stato imposto l'obbligo di sostituire integralmente il sistema di imposta sulla cifra d'affari vigente nei loro territori con il sistema comune di IVA definito all'art. 2 della prima direttiva e che doveva venir istituito in base alle disposizioni della seconda direttiva.

Esse segnalano inoltre che la vecchia imposta olandese sulla cifra d'affari (WOB del 1954) intendeva colpire l'impiego e il consumo di tutti i beni e servizi, che la sua riscossione si operava secondo il sistema dell'imposta cumulativa a cascata, fermo restando che andava a carico dei fabbricanti e dei grossisti e non a carico dei dettaglianti, con un'aliquota del 25% per gli autoveicoli, che vi erano inoltre imposte specifiche di consumo, in particolare le accise sul consumo di taluni beni determinati e che le autovetture da turismo non erano soggette ad alcuna speciale imposta di consumo, né a diritti d'accisa, ma solo all'imposta generale sulla cifra d'affari.

La cronistoria parlamentare della WOB e della BVB contemplata all'art. 50 dimostra chiaramente, secondo le attrici, che l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo è incompatibile con le direttive, poiché altro non è che un'aliquota maggiorata dell'imposta sulla cifra d'affari istituita per compensare la perdita fiscale che l'erario dovrebbe subire se le autovetture da turismo fossero tassate esclusivamente secondo l'aliquota generale proposta per l'imposta sulla cifra d'affari. L'erario rischierebbe in questo caso una perdita annua di 300 milioni di HFL. Per questo motivo si è pensato ad un'aliquota maggiorata dell'IVA, particolarmente applicabile a questi beni: una aliquota speciale, insomma, sotto forma di imposta sulla cifra d'affari istituita da un articolo distinto e riscossa parallelamente all'IVA.

Il prelievo di quest'imposta deroga in vari punti al regime IVA prescritto dalla prima direttiva:

- la riscossione grava sul solo fabbricante e si pratica solo all'importazione (e non a ciascuna transazione; vedasi art. 2, secondo comma, della prima direttiva);
- il defalco dell'imposta versata a monte è escluso;
- la base imponibile è costituita dal prezzo al quale i singoli possono normalmente acquistare l'autoveicolo, cioè al prezzo di listino dell'autovettura.

Ciò induce a concludere, secondo le attrici nelle due cause summenzionate, che conservando immutata, o per lo meno immutata nei punti essenziali, una parte della vecchia imposta sulla cifra d'affari, i Paesi Bassi non hanno assolto in modo soddisfacente gli obblighi che loro incombono in forza della prima e della seconda direttiva. Questo « residuo della vecchia imposta sulla cifra d'affari » non potrebbe dunque più essere riscosso dopo il 1° gennaio 1969, data alla quale i Paesi Bassi hanno adottato la loro normativa di messa in atto delle direttive. L'art. 50 della legge è perciò incompatibile con le disposizioni della prima e della seconda direttiva.

Per suffragare questo punto di vista le attrici si fondano sulle sentenze che la Corte di giustizia ha pronunciato il 10 aprile 1984 nella causa 324/82 e il 4 febbraio 1988 nella causa 391/85, in particolare sulla motivazione di queste sentenze dalla quale si evince che è illecito sostituire una imposta che va abrogata in applicazione delle misure per l'armonizzazione delle tasse e delle im-

poste con una diversa tassa o imposta che colpisce gli stessi beni e mira a neutralizzare gli effetti dell'abrogazione del vecchio onere. Orbene, secondo le ricorrenti, ciò si è verificato per l'appunto nei Paesi Bassi nel 1969 per quel che riguarda le autovetture da turismo. La vecchia imposta sulla cifra d'affari del 25% che colpiva le autovetture da turismo avrebbe dovuto essere soppressa, in applicazione delle direttive. Il conseguente mancato introito per lo Stato non veniva tuttavia compensato nell'ambito del regime IVA autorizzato, ma continuando ad applicare per le autovetture da turismo una tassa o un'imposta complementare sulla cifra d'affari, destinata a sostituire la vecchia imposta.

D'altro canto, esse sostengono che, se fosse consentito agli Stati membri aggiungere all'IVA altre forme di imposta sulla cifra d'affari o sul consumo che gravano sui beni e sui servizi (eccezion fatta per la deroga espressa di cui all'art. 33 della sesta direttiva), gli obiettivi che stanno alla base del regime comune di imposta sulla cifra d'affari verrebbero compromessi e non si potrebbe realizzare — come avviene nella fattispecie — « la liberalizzazione effettiva della circolazione delle persone, dei beni, dei servizi, dei capitali e l'interpenetrazione delle economie » (terzo considerando).

La Corte è stata ripetutamente sollecitata a pronunciarsi sull'interpretazione della deroga contenuta nell'art. 33 della sesta direttiva. Gli interrogativi sollevati dalla sua applicazione vertono sul contenuto della nozione « indole dell'imposta sulla cifra d'affari ». Secondo la giurisprudenza della Corte, osservano le attrici, un'imposta ha indole d'imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 se verte sul prezzo dei beni e/o dei servizi, in altri termini, allorché mira a incidere sul prezzo dei beni e/o dei servizi

ed è destinata ad essere ripercossa sul consumatore.

Per quel che riguarda la legittimità dell'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo, si dovrebbe dunque stabilire se questa imposta è un diritto d'accisa (autorizzato) o se si tratta di un tassa (vietata) avente indole di imposta sulla cifra d'affari. Secondo le attrici, l'espressione « accise » di cui all'art. 33 comprende solo le accise in senso formale. A questo proposito, solo un'interpretazione ristretta potrebbe rientrare nell'ambito di un'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari. Esse ritengono quindi che l'art. 33 non autorizzi nessuna imposta di consumo diversa dal diritto d'accisa nel senso formale.

Non si può nemmeno sostenere, esse osservano, che l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo è un diritto d'accisa nel senso sostanziale del termine. L'accisa è un'imposta che colpisce i beni di consumo, come la benzina, lo zucchero, la birra, le bevande alcoliche, i prodotti di profumeria e che non viene mai a gravare sui beni durevoli, mentre l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo colpisce i beni di consumo durevoli.

Per di più, l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo non rientra nella categoria delle accise, perché il suo modo di riscossione è differente da quello dei diritti d'accisa. I diritti d'accisa vengono riscossi al momento della fabbricazione nei Paesi Bassi o all'importazione di taluni beni di consumo, mentre l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo, proprio come l'imposta sulla cifra d'affari esistente prima del 1979, viene riscossa sulla fornitura da parte del fabbricante o sull'importazione.

Secondo le attrici, i diritti d'accisa sono sempre stati riscossi, in linea di massima, in funzione dei quantitativi, l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo, invece, si riscuote in funzione del prezzo.

Le attrici sostengono che l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo è un'imposta sulla cifra d'affari o un'imposta di consumo che colpisce le autovetture e non un diritto d'accisa, né nel senso formale né nel senso sostanziale del termine. Poiché l'art. 33 della sesta direttiva non autorizza le imposte sulla cifra d'affari o le imposte di consumo diverse dai diritti d'accisa (nel senso formale del termine), la riscossione dell'imposta straordinaria sulle autovetture è incompatibile con questa disposizione della direttiva.

Le attrici aggiungono che l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo è incompatibile con la ratio legis della sesta direttiva, come risulta dal terzo considerando del preambolo.

Esse osservano che la direttiva si fonda sull'intento di giungere all'effettiva liberalizzazione della circolazione delle persone, dei beni, dei servizi e dei capitali nonché all'interpretazione delle economie. La riscossione dell'imposta straordinaria in questione in questa causa comprometterebbe gravemente questo progetto per quel che riguarda le autovetture da turismo, cosa che non avviene con i diritti d'accisa, poiché questi ultimi riguardano in realtà beni di consumo che, per definizione, non possono mai essere esportati come beni « di seconda mano ».

Le attrici ritengono che si debbano risolvere affermativamente tutti i punti della prima questione pregiudiziale.

Quanto alla *seconda questione* sollevata nella causa 93/88, Wisselink, l'interessata osserva che pare conforme all'obiettivo in considerazione del quale il legislatore olandese ha istituito l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo, cioè l'istituzione di un'aliquota maggiorata della imposta sulla cifra d'affari, il dichiarare inapplicabile l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo solo nei limiti in cui deroga al regime dell'IVA. Ciò comporta in particolare un adeguamento del sistema che consenta ai soggetti, acquirenti di beni che intendono impiegare nella loro impresa, di defalcare la tassa versata a monte. In questo modo si supererebbero le obiezioni che solleva l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo alla luce della disciplina comunitaria.

È quindi necessario, secondo la Wisselink, risolvere come segue la seconda questione: la riscossione dell'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo, come è disciplinata dall'art. 50 della WOB, risulta incompatibile con le disposizioni della prima, seconda e sesta direttiva, di conseguenza un soggetto d'imposta è autorizzato, in forza dell'art. 17 della sesta direttiva, a defalcare dall'IVA di cui è debitore l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo applicata nei suoi confronti, anche nel caso in cui la normativa nazionale non contempli questa deduzione.

Nella causa 94/88, Abemij, l'attrice, dopo essersi pronunciata a favore del divieto puro e semplice di imposta straordinaria sulle

autovetture da turismo, ritiene che si potrebbe riconoscere che questa imposta va di applicata solo in quanto sia incompatibile con il sistema comune dell'IVA e che, per il resto, dovrebbero essere applicate nei suoi confronti le altre disposizioni di detto regime come se costituisse soltanto un'aliquota più alta di IVA. In questo caso dovrebbe assumersi come base imponibile quella definita dall'art. 11 della sesta direttiva.

2. Il *governo dei Paesi Bassi* ritiene che emerga dall'art. 33 della sesta direttiva che gli Stati membri hanno conservato la facoltà di mantenere o di istituire diritti e tasse che non hanno l'indole di imposte sulla cifra d'affari. La soluzione della prima questione pregiudiziale dipende quindi dall'accertamento se l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo faccia parte delle « imposte, diritti e tasse che non hanno il carattere di imposte sulla cifra d'affari » ai sensi dell'art. 33 e per risolvere il primo quesito è necessario, secondo il *governo dei Paesi Bassi*, riferirsi agli obiettivi comunitari e al contenuto dato alla nozione di « imposta sulla cifra d'affari » nella sfera comunitaria. La posizione di un'imposta nella legislazione nazionale non ha invece rilevanza per risolvere questa questione.

Orbene, in contrapposizione ai dettagli elencati nelle conclusioni dell'avvocato generale nella causa 255/84, *Rousseau Wilmot* (Racc. 1985, pag. 3759, 3760) che contraddistinguono l'IVA dalle altre imposte indirette, l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo presenta, secondo il *governo olandese*, le seguenti caratteristiche:

— colpisce un « prodotto determinato » e non « il consumo generale »;

— è riscossa una sola volta e quindi non è « dovuta su ciascuna transazione »;

— non colpisce il « valore aggiunto »;

— per questo motivo non è stato previsto alcun sistema che consenta di defalcare l'imposta riscossa dalla tassa dovuta dall'interessata.

Secondo il *governo dei Paesi Bassi*, l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo presenta tutte le caratteristiche di un diritto d'accisa e non ha l'indole di un'imposta generale di consumo percepita tramite un sistema di imposta sul valore aggiunto.

Bisogna osservare, aggiunge il *governo olandese*, che mai, nemmeno nella sentenza del 4 febbraio 1988 nella causa 391/85, la Corte ha dichiarato che un'imposta straordinaria riscossa in correlazione con il rilascio di un certificato di immatricolazione di un autoveicolo è di per sé incompatibile con la prima, la seconda e/o la sesta direttiva, in particolare con l'art. 33 di quest'ultima. Questa sentenza mira esclusivamente a condannare lo « stratagemma di sostituzione » cui è ricorso il Belgio nella fattispecie. A mo' di conclusione e per risolvere la prima questione pregiudiziale sollevata nelle due cause, il *governo dei Paesi Bassi* sostiene che:

« Le disposizioni della prima, seconda e sesta direttiva non ostano alla riscossione di

un'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo la quale in sostanza presenti le seguenti caratteristiche:

- il fatto generatore d'imposta è costituito dalla fornitura di autovetture da parte del fabbricante all'interno del territorio dei Paesi Bassi e dall'importazione delle autovetture nei Paesi Bassi;
- la base imponibile è l'importo che è o sarebbe fatturato al momento della vendita dell'autovettura ad una persona che non è imprenditore al momento del rilascio del certificato di immatricolazione, al netto dell'imposta sulla cifra d'affari che vi è inclusa (art. 50 della legge);
- per gli autoveicoli nuovi, questa base è, tuttavia, per lo meno uguale al prezzo di listino, cioè al prezzo consigliato nella fase finale al momento della fornitura o dell'importazione dal fabbricante o dall'importatore ai propri rivenditori per la vendita al cliente finale; per le autovetture d'occasione questa base corrisponde ad un valore calcolato in funzione del prezzo di listino;
- non vi è diritto a defalco ai sensi degli artt. 2 e 15 della legge, dell'art. 11 della seconda direttiva e dell'art. 17 della sesta direttiva. »

Quanto alla *seconda questione* sollevata nelle due cause, il governo olandese osserva che ha indole condizionale. Di conseguenza, nel caso in cui la soluzione alla prima questione fosse affermativa ci si dovrebbe chiedere, nella causa 93/88, Wisselink, se si possa de-

falcare dall'IVA dovuta dall'interessato conformemente all'art. 17 della sesta direttiva un importo corrispondente ad un'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo versata a monte.

Secondo il governo olandese, data la sua natura e la sua economia generale, la norma del defalco di cui all'art. 17 della sesta direttiva non si presta ad un'applicazione isolata ad un imprenditore che, da un lato, non è vincolato per legge a versare l'imposta in questione al suo fornitore e che, dall'altro, non è tenuto per legge a fatturare questa stessa imposta allorché fornisce direttamente il bene in questione in una fase successiva. Non è compatibile con la natura e la struttura del sistema comune dell'IVA applicare sporadicamente una norma di defalco allorché non è garantito che l'imposta viene riscossa in ciascuna fase del procedimento produttivo e distributivo. L'interessata non soddisfa nemmeno, secondo il governo dei Paesi Bassi, le condizioni poste dall'art. 17, n. 1, della sesta direttiva.

Esso propone perciò di risolvere come segue la seconda questione pregiudiziale:

« Il diritto a defalco contemplato dall'art. 17 della sesta direttiva non spetta a coloro che non sono vincolati da alcuna disposizione di legge, da un lato, a versare l'imposta in questione nei confronti del fornitore e, dall'altro, a fatturare la stessa tassa al o agli acquirenti. »

Se però la Corte risolvesse affermativamente la seconda questione pregiudiziale, il go-

verno olandese propone, poiché l'art. 17, n. 6, della sesta direttiva dispone che « saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale » — infatti l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo riscossa in eccedenza equivarrebbe alla conservazione di un'imposta su di una spesa di lusso che rientrava in precedenza nell'aliquota cosiddetta di lusso — di fornire in subordine la seguente soluzione.

« L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva esclude dal diritto a deduzione un'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo nei limiti in cui verte su di una spesa che non ha carattere strettamente professionale, »

o quanto meno la soluzione seguente.

« L'art. 17, n. 6, della sesta direttiva esclude dal diritto a deduzione un'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo nei limiti in cui verte su di una spesa di lusso. »

Per quel che riguarda la prima parte della seconda questione pregiudiziale sollevata nella causa 94/88, *Abemij*, e nell'ipotesi in cui la prima questione pregiudiziale venisse risolta affermativamente, il governo olandese sostiene, visto il preambolo e l'art. 1 della prima direttiva, che i Paesi Bassi avevano la facoltà di conservare l'aliquota vigente prima del 1968. Emerge inoltre dall'art. 33 della sesta direttiva e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia che gli Stati membri hanno mantenuto la facoltà di istituire nuove imposte, purché queste non

abbiano indole di imposta sulla cifra d'affari.

Se per ipotesi le modalità secondo le quali i Paesi Bassi hanno conservato una parte della stessa (cioè l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo) presentassero caratteristiche incompatibili con la prima, la seconda e/o la sesta direttiva, è possibile trarre alcune conclusioni quanto a dette caratteristiche, ma non sull'imposta come tale.

Di conseguenza, il governo olandese formula la seguente soluzione per la prima parte della seconda questione pregiudiziale:

« La soluzione alla prima questione non consente di desumere che l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo non potesse essere riscossa in alcun caso. »

Quanto alla seconda parte della seconda questione pregiudiziale, « l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo avrebbe dovuto essere riscossa su una base diversa », il governo olandese sottolinea che l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo è calcolata in base al prezzo di listino vigente al momento del rilascio del certificato d'immatricolazione. Se si dovesse ritenere che questa imposta ha indole di imposta sulla cifra d'affari, si dovrebbe ammettere che questa disciplina nazionale non è compatibile con la normativa comunitaria. La base imponibile applicabile dovrebbe allora essere quella stabilita dall'art. 11, n. 1, lett. b), cioè il prezzo d'acquisto delle autovetture da turismo.

Ciò la induce a suggerire la seguente soluzione:

« La base imponibile da assumere per l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo, riscossa all'importazione di detti veicoli e che presenta in sostanza le caratteristiche enunciate nella risposta alla prima questione, è il prezzo d'acquisto di detti autoveicoli da turismo. »

Il governo olandese chiede inoltre alla Corte, nell'ipotesi in cui questa adottasse soluzioni diverse da quelle proposte, di limitare gli effetti della sentenza che pronuncerà al periodo susseguente alla data della sentenza.

3. Il *governo del Regno Unito* sostiene che la prima e la seconda direttiva prescrivevano agli Stati membri il solo obbligo di sostituire i loro sistemi vigenti di imposta sulla cifra d'affari, come l'imposta generale di consumo, con il sistema comune di imposta sul valore aggiunto, che consiste nell'applicare un'imposta generale di consumo su scala comunitaria in base alle disposizioni di dette direttive e conformemente alle modalità che queste prevedevano. D'altro canto, sostiene, il punto n. 3 dell'art. 1 della prima direttiva vieta espressamente agli Stati membri di conservare o di istituire qualsiasi misura di compensazione forfettaria all'importazione o all'esportazione a titolo di imposta sulla cifra d'affari per gli scambi tra gli Stati membri.

Queste due direttive non vietano quindi affatto ad uno Stato membro, che ha adottato detto sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, di istituire o di mantenere, per un

determinato prodotto, un'imposta diversa dall'imposta sulla cifra d'affari, purché garantisca l'osservanza degli artt. 95 e 96 del trattato CEE. Secondo il Regno Unito, l'imposta straordinaria di consumo che colpisce le autovetture da turismo nei Paesi Bassi, che è l'imposta litigiosa nella fattispecie, costituisce un'imposta autonoma di questo tipo. La sua natura non dipende, precisa il Regno Unito, né dalla sua designazione né dall'iter legislativo nazionale con il quale è stata inserita nell'ordinamento nazionale.

Il diritto comunitario non osta a che uno Stato membro istituisca un obbligo di diritto comunitario adottando una normativa nazionale che viene poi applicata ad un settore puramente interno, giacché ciò rientra nella facoltà discrezionale degli Stati membri.

Il Regno Unito ritiene che, nonostante i problemi connessi con la forma conferita all'imposta litigiosa, i Paesi Bassi non siano venuti meno agli obblighi che loro incombevano in forza del diritto comunitario, istituendo e mantenendo in vigore questa imposta straordinaria di consumo, quanto meno fino all'adozione della sesta direttiva.

Orbene, aggiunge il Regno Unito, in questa direttiva, il legislatore ha ritenuto necessario includere una disposizione espressa (l'art. 33) per disciplinare il problema delle imposte diverse dall'imposta sul valore aggiunto. Il fatto che, anche dopo l'adozione della sesta direttiva, sia apparso necessario autorizzare espressamente gli Stati membri ad introdurre o a conservare in vigore nel loro diritto nazionale le varie imposte e tasse specificamente menzionate e soprattutto

ampliare questa autorizzazione aggiungendo una disposizione più generale (l'art. 33), è una circostanza che contribuisce, secondo il Regno Unito, a mettere in evidenza che né la prima né la seconda direttiva prescrivono agli Stati membri di sopprimere o di astenersi dall'istituire qualsiasi altra imposta nazionale, quanto meno per quel che riguarda imposte che non hanno « l'indole di imposte sulla cifra d'affari ».

Basta quindi, ritiene il Regno Unito, stabilire se l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo sia o meno un diritto d'accisa o più generalmente un'imposta, una tassa o un diritto che non ha l'indole di un'imposta sulla cifra d'affari.

Per il Regno Unito, detta imposta (che costituisce oggetto dell'ordinanza di rinvio) non pare possieda le caratteristiche prescritte per essere considerata imposta sulla cifra d'affari: non si fonda sul giro d'affari; non si tratta di imposta generale di consumo, ma di un'imposta particolare che grava su un prodotto particolare; esso incide su una sola fase del processo di vendita; non è deducibile da parte dei soggetti. Ne consegue, secondo il Regno Unito, che la natura di questa imposta è più simile alla natura di un diritto d'accisa che grava su taluni beni particolari, calcolato in percentuale del loro valore in una certa fase, che è o la fase della fornitura da parte del costruttore o quella dell'importazione. Pare dunque che esuli dalla sfera del divieto contenuto in questo articolo.

Di conseguenza, il Regno Unito ritiene che si debba risolvere come segue la *prima questione* sollevata nelle cause 93 e 94/88:

« Le disposizioni della prima, della seconda e della sesta direttiva non rappresentano affatto un ostacolo alla riscossione di un'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo come quella definita nell'ordinanza di rinvio. »

Quanto alla *seconda questione* pregiudiziale nella causa 93/88, il Regno Unito ritiene che non sia il caso di fornire soluzioni, salvoché venga risolta affermativamente la prima questione. Poiché il Regno Unito pensa che la prima questione vada risolta negativamente, non è il caso, a suo modo di vedere, di risolvere la seconda. Tuttavia, nell'ipotesi in cui non venisse condiviso il suo modo di vedere, il Regno Unito ritiene che si dovrebbe desumere da una soluzione affermativa della prima questione che l'imposta straordinaria sulle autovetture da turismo è in contrasto con il diritto comunitario, in quanto ricade sotto il divieto di cui all'art. 33 della sesta direttiva. Ne consegue che, mantenendo in vigore detta imposta dopo l'introduzione delle disposizioni della sesta direttiva in tutta la Comunità, i Paesi Bassi sono venuti meno agli obblighi che loro incombono in virtù del diritto comunitario.

Nella causa 94/88, il Regno Unito replica con un argomento identico al precedente alla seconda questione pregiudiziale.

4. Nelle sue osservazioni, identiche nel procedimento 93/88 e in quello 94/88, la Commissione, dopo aver sottolineato che la questione sulla quale vertono le presenti cause è

se la BVB abbia carattere di imposta sulla cifra d'affari e che la soluzione dipende dall'interpretazione dell'art. 33 della sesta direttiva, osserva che è innegabile che la BVB e l'IVA presentino le seguenti analogie:

- il fatto generatore è identico, ma questo fattore non è decisivo, in quanto le accise vengono del pari generalmente riscosse all'importazione e alla fornitura e solo motivi inerenti la messa in opera e il controllo inducono a preferire il prodotto di fabbricazione propria a quello fornito dall'esterno;
- l'imposta incide sul prezzo finale poiché viene ripercossa sul consumatore finale, ma nemmeno in questo caso si tratta di una caratteristica determinante, giacché vale del pari per le accise;
- la base imponibile è il valore del prodotto poiché, in entrambi i casi, la tassa da versare è pari ad una percentuale del prezzo del prodotto.

La Commissione ritiene ciononostante che le differenze siano più numerose e notevoli: contrariamente ad un'imposta sulla cifra d'affari, la BVB non è un'imposta che grava in generale sulla circolazione dei beni e dei servizi. Essa grava infatti sulle sole autovetture da turismo, ma non sugli altri beni; inoltre essa viene riscossa una sola volta e non in ogni fase di commercializzazione; inoltre, la riscossione della BVB non è funzione del giro d'affari dell'impresa del soggetto, ma del prodotto venduto in quanto tale.

Secondo la Commissione, la BVB presenta inoltre, rispetto all'IVA come è strutturata nella sesta direttiva, le seguenti differenze:

- la BVB versata non è deducibile in quanto tassa versata a monte;
- la BVB non viene rimborsata in caso di esportazione di un'autovettura d'occasione acquistata presso un imprenditore;
- la BVB fa parte integrante del costo di un autoveicolo (come le altre spese), mentre l'IVA è un elemento separato;
- la BVB è soggetta ad IVA, cosa che non si verifica per l'IVA stessa.

Tenuto conto del suo carattere specifico, la BVB non è dunque « assimilabile » ad un'imposta sulla cifra d'affari e, nelle attuali condizioni, non è incompatibile con il diritto comunitario.

A questo proposito, la Commissione ritiene che non vi sia infrazione al divieto sancito dall'art. 1, n. 1, della prima direttiva. In realtà la BVB non è riscossa in maniera comparabile a quella della vecchia imposta a cascata. Essa è riscossa una sola volta e non nelle varie fasi della commercializzazione sulla cifra d'affari realizzata. Anche se in effetti la BVB è stata istituita per compensare le perdite fiscali dovute alla soppressione del vecchio sistema ad aliquota maggiorata, ciò

non significa tuttavia che la BVB sia lo strascico proibito di questo sistema precedente. Il fatto che la BVB sia stata inserita nell'ambito legale e amministrativo dell'imposta olandese sulla cifra d'affari non ha rilevanza per il presente procedimento pregiudiziale, la cui unica finalità è l'interpretazione del diritto comunitario. Non vi è contravvenzione all'art. 33 della sesta direttiva. La BVB non compromette il funzionamento del sistema comune dell'IVA, poiché viene riscossa parallelamente all'IVA e non in sostituzione totale o parziale di questa. Non si può inoltre sostenere che l'applicazione della BVB alteri le condizioni di concorrenza all'interno del mercato comune. La BVB non costituisce nemmeno, secondo la Commissione, un ostacolo all'importazione di autovetture da turismo incompatibile con il sistema della sesta direttiva. Infine, la Commissione non comprende come la riscossione della BVB potrebbe nuocere alle risorse proprie della Comunità poiché, parallelamente alla BVB, l'IVA normale viene riscossa sul prezzo d'acquisto realmente versato.

Per questi motivi, la Commissione conclude chiedendo una soluzione negativa per la *prima questione*.

Sulla *seconda questione* sollevata nelle due cause, dato che è stata posta solo per l'ipotesi in cui la prima questione fosse risolta affermativamente, la Commissione ritiene che non sia il caso di esaminarla e che spetti al giudice a quo applicare il diritto nazionale che disciplina la materia.

La Commissione propone che la Corte risolva come segue le questioni pregiudiziali sollevate dallo Hoge Raad nei due procedimenti:

« Nessuna disposizione del diritto comunitario, in particolare né l'art. 1, primo comma, della prima direttiva né l'art. 33 della sesta direttiva, relativa all'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari, osta a che uno Stato membro applichi un'imposta di consumo sulla fornitura e sull'importazione di autovetture da turismo (come, nei Paesi Bassi, l'imposta speciale di consumo sulle autovetture da turismo) che viene riscossa una sola volta ed è anch'essa assoggettata all'imposta sul valore aggiunto ».

M. Díez de Velasco
giudice relatore