

STEFANO MARCHESE

**NOTE SULLA DOPPIA IMPOSIZIONE IVA
ALL'IMPORTAZIONE**

Estratto da: **Rivista di Diritto e Pratica Tributaria**
Volume LX - (1989) - n. 6



PADOVA

CEDAM - CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

1989

Note sulla doppia imposizione iva all'importazione (*)

Ai fini della determinazione dell'imposta sul valore aggiunto da prelevare all'importazione di beni ceduti da privati in ambito comunitario, occorre, in ossequio al disposto dell'art. 95 del Trattato Cee, tener conto della quota residua di imposta pagata nello Stato membro esportatore ancora inglobata nel valore del bene; detta quota d'imposta va quindi detratta dall'iva pagata alla importazione e di essa non si tiene conto nella determinazione della base imponibile.

È similmente incompatibile con l'art. 95 del Trattato una disciplina nazionale che sanzioni le infrazioni relative all'iva all'importazione in misura sproporzionatamente più severa rispetto alle infrazioni commesse nelle transazioni interne laddove le differenze tra le due tipologie di infrazioni non giustifichino una severità così fortemente differenziata.

Corte giust. Cee, sez. VI (pres. Due, avv. gen. Darmon), 25 febbraio 1988, n. 299/86, Governo italiano c. R.D.

Il testo della sentenza è pubblicato *retro*, 1988, II, 691.

(*) 1. La prima massima della sentenza (1) che si annota presenta un notevole interesse in quanto costituisce l'ulteriore conferma di un principio giurisprudenziale, già espresso dalla Corte di giustizia delle Comunità europee (2), volto a sancire il divieto, in materia di imposta sul valore aggiunto, della doppia imposizione all'importazione (3).

(1) La sentenza può essere letta anche in *Il Fisco*, 1988, p. 6880; *Foro it.*, 1988, IV, p. 377; *Boll. trib.*, 1988, p. 1557; *Dir. comm. int.*, 1988, p. 333.

(2) Cfr. sentenza 5 maggio 1982, in causa n. 15/81, *retro*, 1984, II, p. 834; sent. 21 maggio 1985, in causa n. 47/84, in *Racc. giur. Cee*, 1985, p. 501; sent. 23 gennaio 1986, in causa n. 39/85, in *Dir. comun. e sc. int.*, 1987, p. 423 ss.

(3) Per la dottrina sull'argomento cfr. Braccioni, *Sul regime fiscale relativo alle importazioni di beni ceduti da privati nell'ambito della Cee*, *retro*, 1984, II, p. 834 ss.; Id., *Ancora sull'iva all'importazione di beni ceduti da privati in ambito comunitario*, in *Dir. comun. e sc. int.*, 1987, p. 427 ss.; Id., *La giurisprudenza comunitaria in materia di iva*, *retro*, 1987, II, p. 1193 ss.; Burgio, *Rassegna dei lavori delle comunità europee in materia fiscale*, in *Il Fisco*, 1986, p. 3305 ss.; Id., *Le franchigie fiscali concesse alle importazioni effettuate da privati*, *ivi*, 1986, p. 5549 ss.; Id., *Doppia imposizione iva*, *ivi*, 1986, p. 6107 ss.; Capolupo, *La Corte di giustizia Cee boccia il regime delle importazioni*, *ivi*, 1988, p. 7389 ss.; Carota, *Determinazione della base imponibile e incompatibilità con il Trattato Cee delle disposizioni italiane in materia di evasione dell'iva all'importazione*, in *Foro it.*, 1988, IV, p. 377 ss.; Croxatto, *Normativa comunitaria e disciplina dell'iva all'importazione*, in *Dir. comm. int.*, 1988, p. 332 ss.; Granelli, *Profili tributari dell'importazione parallela di autoveicoli*, in *Boll. trib.*, 1985, p. 453 ss.; Maresca, *Riflessioni su alcuni principi e strumenti fiscali in tema di libera circolazione delle merci nella Comunità economica europea*, *retro*, 1986, I, p. 1527 ss.; Scarpa, *Rassegna di giurisprudenza della Corte di giustizia Cee nell'anno 1982*, in *Giust. civ.*, 1984, II, 23 ss. e spec. p. 53 ss.; vedi ancora, da ul-

affermarono pertanto che la doppia imposizione avrebbe dovuto in ogni caso essere evitata, soprattutto nel campo delle imposte indirette.

3. Considerata la profonda contraddizione che sussiste fra gli scopi del Trattato e le ipotesi di doppia imposizione, appare ora interessante esaminare i criteri ermeneutici utilizzati dalla Corte per elaborare un divieto operante nell'ordinamento interno dei Paesi Cee.

La Corte ha fondato la propria tesi sull'art. 95 del Trattato Cee, il quale «vieta di colpire, non solo direttamente, ma anche indirettamente, le merci degli altri Stati membri con tributi interni superiori a quelli che colpiscono le merci nazionali analoghe» (7). Essa cioè, attraverso una interpretazione che può essere definita sistematico-teleologica della norma (8), ha ritenuto che tale divieto «non verrebbe osservato se le merci importate potessero essere assoggettate ad iva nella stessa misura delle merci nazionali analoghe, senza considerare la parte di imposta gravante ancora su di esse al momento dell'importazione», poiché una procedura siffatta sarebbe confliggente con gli scopi del Trattato (9).

Va innanzi tutto osservato che presupposti per l'applicabilità del divieto di discriminazione contenuto in tale norma sono la maggior tassazione, la sostituibilità o concorrenzialità dei prodotti e, con riferimento al secondo comma, lo scopo, o comunque il risultato di fatto, protezionistico (10).

(7) Sentenza 5 maggio 1982, *cit.*, p. 845.

(8) I metodi sistematico e teleologico sono in generale preferiti dalla Corte rispetto all'interpretazione puramente letterale, sia per le difficoltà oggettive che sorgono in qualche caso dal multilinguismo, sia soprattutto per consentire meglio alla norma di raggiungere il suo scopo. Sul punto v. sinteticamente e in generale Ballarino, *Lineamenti di diritto comunitario*, 2ª ed., Padova, 1987, p. 156 e p. 160 ss. e *ivi* rife. bibl. Per la giurisprudenza della Corte v. *infra*, nota 13.

(9) V. Manzoni, *op. cit.*, p. 14 il quale sottolinea che a determinare la scelta dell'iva da parte degli organi Cee fu proprio la preoccupazione «di assicurare, nell'ambito dell'area comunitaria, un equilibrio concorrenziale non influenzato o distorto dal diverso regime di imposizione indiretta sugli scambi, operante nei singoli Paesi membri». In tal senso v. anche la motivazione della prima direttiva iva n. 67/227 ove si parla dello scopo di giungere ad una «neutralità concorrenziale», attraverso l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, che sia diretta ad eliminare i fattori che possono alterare la concorrenza; cfr. pure la sentenza della Corte di Giustizia 1 aprile 1982, in causa n. 89/81, in *Foro it.*, 1983, IV, p. 299.

(10) Sul punto v. Amatucci, *L'adattamento del sistema finanziario italiano agli atti delle istituzioni della Cee*, retro, 1975, I, p. 1281 ss. e spec. p. 1311; Id., *Imposizione fiscale e armonizzazione economica nella Cee*, in Pistone, *L'ordinamento tributario*, V, *Tax Policy and Economy*, Padova, 1988, p. 135; Burgio, *La politica fiscale*, in Pennacchini, Monaco, Ferrari Bravo, *Manuale di diritto comunitario*, II, Torino, 1984, p. 483 ss.; Id., *Gli orientamenti comunitari e l'ordinamento tributario italiano*, in *Operazioni internazionali e fiscalità*, *cit.*, p. 95 ss.; Id., *Direttive comunitarie e sistemi fiscali nazionali*, in Pistone, *L'ordinamento*, *cit.*, V, *cit.*, p. 141 ss.; Catalano - Scarpa, *Compatibilità con l'art. 95 del Trattato Cee della tassazione differenziata di prodotti analoghi di diversa destinazione*, in *Giust. civ.*, 1981, I, p. 655; Cosciani, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, p. 111 ss.; Daniele, voce «Circolazione delle merci nel diritto comunitario», in *Digesto*, IV ed., sez. comm., vol. III, Torino, 1988, p. 101 ss. e spec. p. 109 ss. e l'ampia bibliografia *ivi cit.*; De Mita, *Diritto tributario interno e norma comunitaria*, in *Boll. trib.*, 1981, p. 325; Maresca, *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1984, p. 85 ss.; Id., *Il regime comunitario*

Inoltre, la migliore dottrina (11) ha dimostrato che l'art. 95 del Trattato di Roma ha una duplice valenza: una valenza «negativa», consistente nel divieto di imposizione di misure fiscali discriminatorie, ma soprattutto una valenza «positiva», che si esprime nel sancire la legittimità di un sistema fiscale che, in virtù del principio cardine della tassazione nel Paese di destinazione, abbia finalità di riequilibrio del mercato, gravando sul medesimo bene a prescindere dalla sua provenienza.

In particolare la Corte, nella sentenza del 5 maggio 1982, causa Schul, sancì il divieto di doppia imposizione iva correlandolo — anzi, subordinandolo — al fatto che «un'imposta del genere non fosse riscossa sulla cessione di merci analoghe da parte di un privato all'interno di uno Stato membro importatore». Essa cioè, attraverso la comparazione fra imposizione all'importazione e imposizione interna (12) ravvisò la discriminazione sanzionata dall'art. 95 del Trattato Cee nella maggior tassazione cui la doppia imposizione dava luogo.

In tale ricostruzione vi sono tutti i presupposti sopra citati per l'operatività del divieto contenuto nel primo comma dell'art. 95: il prodotto è identico e la doppia imposizione viene dichiarata illegittima in quanto causa di maggior tassazione.

Nella sentenza che qui si annota, si afferma che «secondo una giurisprudenza costante della Corte, l'applicazione dell'iva all'importazione non può avere per conseguenza che un prodotto di importazione sia soggetto ad una doppia imposizione, perché ciò è in contrasto con l'articolo 95 del Trattato». Parrebbe cioè che in questo caso la Corte abbia espresso un generale divieto di doppia imposizione all'importazione.

Per verificare la fondatezza di tale assunto che ravvisa l'esistenza di un siffatto divieto nell'ordinamento comunitario, occorre esaminare le affermazioni contenute nelle sentenze sulla doppia imposizione iva alla luce dei

delle tasse di effetto equivalente, retro, 1983, I, p. 1234 ss.; Id., *Riflessioni, cit.*, a nota 1; Mascardi, *Applicabilità dell'art. 95 del Trattato Cee al protezionismo di fatto*, retro, 1986, II, p. 217; Meraviglia Canu, *Sui limiti posti dall'art. 95, 1° c., del Trattato Cee alla politica fiscale degli Stati membri*, in *Dir. comun. e sc. int.*, 1977, p. 309 ss.; Muratori, *L'imposta di consumo sul cacao e il principio di non discriminazione sancito dall'art. 95 del Trattato Cee*, retro, 1971, II, p. 595 ss.; Pescatore, *La giurisprudenza fiscale della Corte delle Comunità europee*, retro, 1982, I, p. 601; Romoli Venturi, voce *«Imposte e tasse (diritto comunitario)»*, in *NN. Digesto It., App.*, III, Torino, 1982, p. 1289 ss. e spec. p. 1298 ss.; Sacchetto, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee sulle disposizioni fiscali del Trattato Cee*, retro, 1969, II, p. 1509 ss.; Id., *Contenuto ed efficacia immediata negli ordinamenti degli Stati membri delle disposizioni fiscali del Trattato Cee*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1969, II, p. 330 ss. e spec. p. 341 ss.; Id., *I divieti di discriminazione contenuti nell'art. 95 Cee, L'evoluzione dell'interpretazione della Corte di Giustizia Cee e l'applicazione nell'ordinamento italiano*, retro, 1984, I, p. 499 ss.; Stammati, *Art. 95*, in *Commentario Cee* diretto da Quadri, Monaco, Trabacchi, Milano, 1955, p. 777; Id., *Sistemi fiscali e mercato comune*, Roma, 1959, p. 5 ss.; Tizzano, *Sul divieto di discriminazioni fiscali nella Comunità economica europea*, in *Foro it.*, 1976, IV, p. 318 ss.; Venturini, *La non discriminazione nei rapporti commerciali internazionali: il principio della parità tributaria e la sua applicazione nell'ordinamento interno*, in *Dir. comun. e sc. int.*, 1975, p. 291 ss.

(11) Maresca, *Riflessioni, cit.*, p. 1536; Id., *Il regime comunitario, cit.*, p. 1241; Id., *Le tasse di effetto equivalente, cit.*, loc. cit.

(12) Cfr. la nota *Credit for foreign Vat, cit.*, p. 289.

principi che emergono dalla giurisprudenza dell'art. 95 del Trattato Cee. Il che ci conduce a considerare i rapporti esistenti fra tale ultima norma e la presente questione.

Già sopra si è evidenziato che la interpretazione sistematica e teleologica della norma scopi del Trattato.

L'utilizzo di questi criteri, che si applicano specie l'art. 95 — di esprimere tutti i presupposti e i fini che le sono propri — del dato lessicale, costituisce una interpretazione (13) (14).

A ciò si aggiunge la necessità di interpretare estensivamente l'art. 95 (15).

Emerge quindi l'ampia portata della norma garante del normale gioco del mercato, ogni ostacolo di carattere fiscale che si oppone alle merci all'interno del mercato comune.

Ma soprattutto il principio di non discriminazione nell'art. 95 la sua affermazione e la sua portata programmatica, ma come precetto di comportamento operare nell'ambito dei sistemi impositivi.

Delineato in questi termini il principio di non discriminazione si colloca, è conseguenziale che le sue applicazioni operano siano altrettanto ampie.

Intendiamo riferirci in particolare alla interpretazione nella cui elaborazione la Corte ha tenuto conto del fenomeno, rispetto ad analisi per caso, di interpretazione adottate dagli Stati comunitari.

(13) Fra le più significative, v. le sentenze: *Racc.* 1962, p. 804; 8 luglio 1965, in causa n. 27/67, *ivi*, 1968, p. 298; 4 aprile 1968, in causa n. 24/68, in *Foro it.*, 1968, p. 1000; 10 ottobre 1969, in cause nn. 2 e 3/69, *ivi*, 1969, p. 845; 15 luglio 1982, in causa n. 216/81, *ivi*, 1982, p. 1000.

(14) Per il rilievo che l'argomentazione interpretativa estensiva e, in genere, «agli organi giudiziari» v. da ultimo e in *Digesto*, IV ed., sez. civ., I, Torino, 1982, p. 1000.

(15) V. le sentenze 3 aprile 1969, *Racc.* 1969, II, p. 329; 16 febbraio 1977, in causa n. 148/76, *ivi*, 1977, p. 1000; 10 ottobre 1978, in causa n. 148/77, *ivi*, 1978, p. 1000; 86/78, *ivi*, 1981, IV, p. 290; 27 febbraio 1981, in causa n. 17/80, *ivi*, 1981, p. 1000.

(16) V. ad esempio le sentenze 16 febbraio 1980 in causa n. 168/78, *cit.*; 17 febbraio 1981, in causa n. 17/80, *ivi*, 1981, IV, p. 287; 27 febbraio 1980, in causa n. 17/80, *ivi*, 1981, p. 1000.

(17) Cfr. ancora le sentenze citate.

(18) V. le sentenze 29 giugno 1979, in causa n. 109; 27 febbraio 1980, in causa n. 171/78, *cit.*; 15 luglio 1982 in causa n. 216/81, *ivi*, 1982, p. 1000.

principi che emergono dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia sull'art. 95 del Trattato Cee. Il che ci consentirà anche di meglio comprendere i rapporti esistenti fra tale ultima norma e il fenomeno della doppia imposizione.

Già sopra si è evidenziato che la Corte si è avvalsa dei metodi di interpretazione sistematico e teleologico che consentono di tener conto degli scopi del Trattato.

L'utilizzo di questi criteri, che permettono alla norma invocata — nella specie l'art. 95 — di esprimere tutte le sue valenze funzionali e di raggiungere appieno i fini che le sono propri, anche oltre i limiti, talora angusti, del dato lessicale, costituisce una costante nella giurisprudenza comunitaria (13) (14).

A ciò si aggiunga la necessità, espressa dalla Corte, di interpretare estensivamente l'art. 95 (15).

Emerge quindi l'ampia portata dell'art. 95 del Trattato: esso assurge a norma garante del normale gioco della concorrenza (16) intesa ad eliminare ogni ostacolo di carattere fiscale che possa intralciare la libera circolazione delle merci all'interno del mercato comune (17).

Ma soprattutto il principio di neutralità dell'imposizione interna trova nell'art. 95 la sua affermazione e la sua tutela, non già come mera norma programmatica, ma come precetto immediatamente efficace e ed idoneo ad operare nell'ambito dei sistemi impositivi dei singoli Stati membri (18).

Delineato in questi termini il quadro in cui il divieto di discriminazione si colloca, è conseguenziale che le latitudini in cui i suoi elementi costitutivi operano siano altrettanto ampi.

Intendiamo riferirci in particolare al concetto di maggior tassazione, nella cui elaborazione la Corte ha privilegiato gli aspetti sostanziali del fenomeno, rispetto ad analisi per così dire «esterne» delle norme di imposizione adottate dagli Stati comunitari.

(13) Fra le più significative, v. le sentenze 14 dicembre 1962, in cause nn. 2 e 3/62, in *Racc.* 1962, p. 804; 8 luglio 1965, in causa n. 10/65, *ivi*, 1965, p. 545; 4 aprile 1968, in causa n. 27/67, *ivi*, 1968, p. 298; 4 aprile 1968, in causa n. 31/67, *ivi*, 1968, p. 321; 1 luglio 1969, in causa n. 24/68, in *Foro it.*, 1969, IV, p. 119; 1° luglio 1969, in cause nn. 2 e 3/69, *ivi*, 1969, IV, p. 113; 5 maggio 1982, in causa n. 15/81, *cit.*, p. 845; 15 luglio 1982, in causa n. 216/81, in *Foro it.*, 1983, IV, p. 285.

(14) Per il rilievo che l'argomento teleologico costituisce uno dei veicoli di interpretazioni estensive e, in genere, «di traslazione dei poteri di creazione del diritto agli organi giudiziari» v. da ultimo e per tutti Tarello, voce «Argomenti interpretativi», in *Digesto*, IV ed., sez. civ., I, Torino, 1987, p. 419 ss. e spec. p. 422.

(15) V. le sentenze 3 aprile 1968, in causa n. 28/67, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1969, II, p. 329; 16 febbraio 1977, in causa n. 20/76, in *Foro it.*, 1977, IV, p. 304; 10 ottobre 1978, in causa n. 148/77, *ivi*, IV, p. 291; 13 marzo 1979, in causa n. 86/78, *ivi*, 1981, IV, p. 290; 27 febbraio 1980, in causa n. 168/78, *ivi*, 1981, IV, p. 288; 27 febbraio 1981, in causa n. 171/78, *ivi*, 1981, IV, p. 287.

(16) V. ad esempio le sentenze 4 aprile 1968, in causa n. 27/67, *cit.*; 27 febbraio 1980 in causa n. 168/78, *cit.*; 27 febbraio 1980, in causa n. 170/78, in *Foro it.*, 1981, IV, p. 287; 27 febbraio 1980, in causa n. 171/78, *ivi*, 1981, IV, p. 287.

(17) Cfr. ancora le sentenze *cit.* alla nota precedente.

(18) V. le sentenze 29 giugno 1978 in causa n. 142/77, in *Foro it.*, 1979, IV, p. 109; 27 febbraio 1980, in causa n. 168/78, *cit.*; 27 febbraio 1980, in causa n. 171/78, *cit.*; 15 luglio 1982 in causa n. 216/81, *cit.*.

pronuncia del 1973 (24) nella quale veniva ritenuto in contrasto con l'art. 95 del Trattato Cee una duplicazione del prelievo dovuta al realizzarsi di due diversi presupposti d'imposizione del bene nell'ambito della medesima giurisdizione fiscale (doppia imposizione interna del prodotto importato); il contrasto con il divieto di discriminazione emergeva in relazione al fatto obiettivo del maggior carico fiscale gravante sul bene importato.

Particolarmente illuminante è la sentenza 29 giugno 1978 in causa n. 142/77 (25) nella quale la Corte di Giustizia, dopo aver premesso che «il Trattato intende garantire in generale la neutralità dei sistemi di imposte interne rispetto all'interscambio comunitario ogni volta che un'operazione economica oltrepassa i confini di uno Stato membro costituisce al tempo stesso il fatto generatore di una riscossione fiscale nell'ambito di un sistema di questo tipo», afferma che «il Trattato Cee non contiene alcuna norma volta ad impedire un'eventuale doppia tassazione» e che «l'interesse a promuovere la libera circolazione delle merci induce senza dubbio ad auspicare che venga evitata la doppia tassazione, ma questo risultato si può raggiungere soltanto mediante l'armonizzazione» delle legislazioni. Per comprendere esattamente tale pronuncia, resa ai sensi dell'art. 177 del Trattato, occorre precisare che una delle questioni sottoposte alla Corte era se l'assoggettamento ad un particolare tributo dei beni da esportare, che poteva dar luogo ad una seconda imposizione nello Stato di destinazione, fosse in contrasto con l'art. 95.

A questo punto è possibile tirar le fila del nostro discorso.

Il Trattato Cee non sanziona espressamente il fenomeno della doppia tassazione (26): la totale eliminazione della possibilità che vi verifichi tale fattore di distorsione può essere attuata solo sul piano legislativo ex artt. 99 e 100 del Trattato stesso. Non è l'ufficio dell'art. 95 prevenire la doppia imposizione o statuire su reiterazioni del prelievo meramente potenziali. Ma l'art. 95 non tollera la doppia imposizione effettiva, cioè quella che «di fatto» si realizza negli scambi comunitari, in quanto anch'essa costituisce una maggior tassazione che si pone in contrasto ed irriducibile antitesi con i principi di fondo su cui si basa il mercato comunitario. Si aggiunga che l'armonizzazione delle legislazioni non costituisce una *condicio sine qua non* per la piena operatività dell'art. 95 (27): tale articolo, è vero, non può arrivare ad obbligare lo Stato d'origine a sgravare in ogni caso il prodotto esportato (non vi è cioè un divieto di doppia imposizione potenziale) (28); nondimeno esso vieta allo Stato importatore di assoggettare il prodotto comunque all'imposta piena, senza tener conto di quella già assolta nel Paese di origine (divieto della doppia imposizione effettiva all'importazione).

Ne deriva che il divieto di doppia tassazione iva all'importazione non costituisce un *revirement* giurisprudenziale, ma trova le sue radici nell'elabo-

(24) Sentenza 20 febbraio 1973, in causa n. 54/72, *retro*, 1973, II, p. 740, nella quale v. il commento di Burgio, *Rassegna comunitaria*, *retro*, 1973, I, p. 811 ss.

(25) In *Foro it.*, 1979, IV, p. 109.

(26) Salvo che all'art. 220, norma programmatica volta ad eliminarla nel settore delle imposte dirette.

(27) In questo senso v., oltre alla sentenza 5 maggio 1982, causa Schul, *cit.*, le segg.: 27 febbraio 1980, in causa n. 55/79, *cit.*; 27 febbraio 1980, in causa n. 171/78, *cit.*

(28) Così pure Maresca, *Riflessioni*, *cit.*, p. 1537.

razione, fatta dalla Corte, degli elementi di cui si compone il precetto contenuto nell'art. 95 del Trattato Cee. Non solo: la giurisprudenza della Corte, nel sancire, con riferimento all'iva, il divieto della doppia imposizione, ne ha messo in luce tutta la sua portata. Onde, a nostro sommo avviso, si può affermare l'esistenza nell'ordinamento comunitario di un divieto di doppia imposizione all'importazione operante per qualunque tributo interno che gravi sul prodotto e che quindi ricada nel campo di applicazione dell'art. 95 del Trattato Cee.

Un'ulteriore considerazione deve essere fatta: per effetto dell'interpretazione, fornita dalla Corte nella causa Schul, dell'art. 2 n. 2 della VI Direttiva iva nel senso che esso non consente la doppia tassazione, il divieto *de quo* si «rafforza» ulteriormente in materia di iva, essendo implicitamente espresso in una norma derivata dell'ordinamento comunitario, munita di efficacia diretta nell'ordinamento interno dei singoli Stati membri (29). E ciò è particolarmente significativo se si considera che nella normativa italiana sull'iva non si trova un principio espresso che vieti la doppia tassazione, neppure quella interna, come per esempio l'art. 127 del t.u. delle imposte sui redditi; come pure l'esistenza di un siffatto implicito o generale divieto è tutto da dimostrare (30) (31).

(29) Cfr. in generale Ballarino, *op. cit.*, p. 82 3 la giurisprudenza ivi cit.; con particolare riferimento alla efficacia diretta della VI Direttiva Cee si vedano i lavori di Braccioni, *Contrarietà alle norme comunitarie ed incostituzionalità delle restrizioni transitorie in materia di deduzioni iva*, in *Boll. trib.*, 1983, p. 1847 ss.; Id., *Armonizzazione fiscale nella Cee relativa all'imposta sulla cifra d'affari e contrarietà alle direttive comunitarie del regime forfettario iva previsto dalla Visentini ter*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 346 ss.; Id., *L'efficacia delle direttive in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 1987, I, p. 246 ss.; Trimarchi, *Contrasto tra le norme comunitarie e le norme nazionali con particolare riferimento alla disciplina dell'iva*, in *Boll. trib.*, 1985, p. 1802 ss.. Sulla VI Direttiva si rinvia ai fondamentali lavori del Granelli, *L'attuazione in Italia della VI Direttiva Cee*, *retro*, 1979, I, p. 301 ss.; Id., *In tema di attuazione della VI Direttiva Cee e di illegittimità costituzionale della legge delega*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 21 e del Micheli, *Dalle direttive comunitarie sull'iva alla nuova legislazione italiana*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1979, I, p. 663 ss.

(30) *Contra* il Capolupo, *op. cit.*, p. 7390, il quale ritiene che l'art. 67 del d.p.r. n. 600/1973 sia «unanimemente ritenuto espressione di un principio generale». Ci pare che tale tesi non sia condivisibile: in *primis* ogni tentativo di estensione di detto divieto al di fuori della normativa delle imposte dirette deve essere sorretto da precisi argomenti ermeneutici; in secondo luogo, secondo la giurisprudenza, l'art. 67 aveva natura procedimentale e non sostanziale (v. in argomento Lanteri, *L'atto di accertamento e il divieto di doppia imposizione*, *retro*, 1985, II, p. 3); in terzo luogo, anche dopo la inclusione di detta norma nella disciplina sostanziale del t.u. delle imposte sui redditi, il divieto in essa contenuto sanziona solo la doppia imposizione giuridica e non quella economica, e opera solo sul piano interno e non sul piano internazionale.

(31) Vero è l'art. 1 del d.p.r. n. 633/1972, nell'escludere dall'applicazione dell'imposta, per mancanza di presupposto soggettivo, le cessioni fra privati ha, fra le altre finalità, quella di evitare doppie imposizioni; vero è anche che l'art. 2, 3° c., lett. h) dello stesso d.p.r. nel dichiarare non soggette ad iva per carenza del presupposto oggettivo le cessioni di beni acquistati o importati dal cedente (operatore economico) senza poter detrarre la relativa imposta ex art. 19, 2° c., tende ad evitare imposizioni plurime; vero è infine che l'art. 68, lett. e) della legge iva ha — come affermato dallo stesso Ministero delle finanze con nota 23 marzo 1979, n. 410515 (re-

La ricostruzione da noi fatta della doppia imposizione deriva anche dalle seguenti considerazioni: la doppia imposizione nel Paese di destinazione (32) (33) di non discriminazione fiscale, e la rendere più o meno competitivi i prodotti praticate nello Stato esportatore. Per questo effetto: cumulando l'imposta di differenza di imposta rilevante ai fini non sia proprio l'imposta estera. Se il prodotto estero rispetto a quello in giungono alla frontiera gravati da una quota applicata nel Paese di provenienza, la tassazione nel Paese di origine si sovrappone all'imposizione nel Paese di destinazione.

Potrebbe però sorgere la pretesa che l'esercizio della piena giurisdizione nel prevedere a carico di quest'ultimo l'onere di evitare la doppia imposizione si verifica nei pochi casi in cui il bene esportato sta all'atto dell'esportazione, occorrendo meccanismi, che si esamineranno più avanti, di imputazione d'imposta per tributi esteri, la libertà di tassare le importazioni: egli a questo punto e l'accreditamento dell'imposta estera è un problema di gettito, non intaccando il principio di neutralità.

Pertanto, il principio di tassazione in base al criterio di neutralità fiscale sono pienamente compatibili con l'importazione con l'applicazione del principio di sommo con un carico fiscale perfetto e non addotti all'interno del Paese.

4. Occorre a questo punto vedere se il principio di neutralità fiscale è in contrasto con l'ordinamento interno in seguito al fatto che ormai pacifico il carattere di diritto di

(32) 1979, I, p. 1373) — «l'evidente scopo della doppia imposizione al tributo», e che si ispirano a tali finalità; ma il trarre da tale principio generale che vieti la doppia imposizione condendo, ci sembra che sia una forzatura.

(33) Si ricorda che tale principio è del criterio di tassazione nel Paese di provenienza (cfr. il Rapporto Neumark).

(34) Sul punto v. Maresca, *Riflessioni*.

(35) In questo senso ci pare Mar-

La ricostruzione da noi fatta del divieto comunitario della doppia imposizione deriva anche dalle seguenti riflessioni. Il principio della tassazione nel Paese di destinazione (32) (33) discende in modo immediato da quello di non discriminazione fiscale, e la sua intima *ratio* è quella di evitare di rendere più o meno competitivi i prodotti stranieri a seconda delle aliquote praticate nello Stato esportatore. Ora, la doppia imposizione ha proprio questo effetto: cumulando l'imposta estera all'imposta nazionale fa sì che la differenza di imposta rilevante ai fini concorrenziali dal punto di vista interno sia proprio l'imposta estera. Si ha così discriminazione non solo del prodotto estero rispetto a quello interno, ma anche fra prodotti esteri, che giungono alla frontiera gravati da un'imposta differente a seconda dell'aliquota applicata nel Paese di provenienza del bene. Onde il principio di tassazione nel Paese di origine si sostituirebbe surrettiziamente a quello dell'imposizione nel Paese di destinazione.

Potrebbe però sorgere la preoccupazione (34) che la Corte abbia limitato l'esercizio della piena giurisdizione fiscale da parte del Paese importatore nel prevedere a carico di quest'ultimo, anziché dello Stato esportatore, l'onere di evitare la doppia imposizione. Premesso che tale fenomeno si verifica nei pochi casi in cui il bene non ha potuto essere sgravato dall'imposta all'atto dell'esportazione, occorre sottolineare che con l'introduzione dei meccanismi, che si esamineranno più oltre, riconducibili al *genus* del «credito d'imposta per tributi esteri», lo Stato importatore non perde la sovranità di tassare le importazioni: egli applicherà l'imposta con l'aliquota propria e l'accreditamento dell'imposta estera afferente il bene costituisce semmai un problema di gettito, non intaccando il potere di imposizione.

Pertanto, il principio di tassazione nello Stato di destinazione e la sua *ratio* di neutralità fiscale sono pienamente rispettati, poiché i beni tassati all'importazione con l'applicazione di tale credito d'imposta giungono al consumo con un carico fiscale perfettamente omogeneo a quello dei beni prodotti all'interno del Paese.

4. Occorre a questo punto vedere quali conseguenze vi siano nell'ambito dell'ordinamento interno in seguito alle affermazioni della Corte, essendo ormai pacifico il carattere di diretta applicabilità delle disposizioni dell'art.

1979, I, p. 1373) — «l'evidente scopo di evitare all'interno dei Paesi della Cee la doppia imposizione al tributo», così come esistono altre norme che appaiono ispirate a tali finalità; ma il trarre da tali norme che operano in fattispecie particolari il principio generale che vieti la doppia imposizione, per quanto assai auspicabile *de iure condendo*, ci sembra che sia una forzatura del dato normativo.

(32) Si ricorda che tale principio fu prescelto per le oggettive difficoltà pratiche del criterio di tassazione nel Paese di origine, peraltro più efficace dal punto di vista teorico (cfr. il Rapporto Neumark e il Piano Cockfield).

(33) Sul punto v. Maresca, *Riflessioni*, cit., p. 1530.

(34) In questo senso ci pare Maresca, *Riflessioni*, cit., p. 1536.

95 del Trattato, che vanno quindi ad incidere direttamente sulla normativa dei singoli Stati membri (35).

Si tratta in altri termini di coordinare i principî espressi dalla giurisprudenza comunitaria che interpretano le norme del Trattato con le norme interne che si pongono, ad un primo esame, in dissonanza con gli stessi.

L'applicazione della normativa italiana contenuta nel d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 in materia di importazioni effettuate da privati relative a beni per i quali non è avvenuto alcuno sgravio di imposta all'esportazione implica che all'atto dell'importazione l'imposta italiana sia applicata;

a) su un valore già comprensivo dell'iva assolta nello Stato estero di esportazione, creando una fattispecie patologica dal punto di vista dei principî generali, quale è quella dell'applicazione dell'imposta sull'imposta;

b) su un imponibile già assoggettato, in tutto o in parte, al tributo estero, per cui si realizza una doppia imposizione *stricto sensu*.

La Corte di Giustizia risolve l'anomalia contenuta nella legge interna affermando alcune regole che possono essere così sintetizzate;

1) il valore del bene su cui applicare l'imposta all'importazione deve essere depurato dell'imposta assolta nello Stato membro estero e in esso ancora incorporata;

2) dall'imposta calcolata applicando l'aliquota vigente nello Stato di importazione sull'imponibile come sopra determinato deve essere detratta l'imposta già assolta nello Stato membro.

Ci pare che i principî sopra indicati non incidano sulla norma che reca il presupposto dell'iva (36) e cioè l'art. 1 del d.p.r. n. 633/1972, in quanto rimane fermo il potere dello Stato di assoggettare al tributo le importazioni, come sopra precisato. Invece essi operano sulle concrete modalità di determinazione dell'imponibile e introducono, nell'ambito della liquidazione e pagamento del tributo, un elemento del tutto nuovo: il «credito all'importazione dell'imposta assolta all'estero».

Per quanto attiene alla base imponibile ritengo che non necessitino particolari sforzi interpretativi: l'art. 69 della legge iva già prevede che è esclusa dalla base imponibile l'imposta sul valore aggiunto, e pertanto tale esclusione sarà da ritenersi applicabile anche all'iva già assolta in un altro Paese comunitario, e incorporata nel valore del bene.

Una maggiore difficoltà potrebbe sorgere per la liquidazione dell'imposta. Si tratta di inserire fra l'art. 69 e l'art. 70 il citato credito d'imposta, i cui caratteri mi paiono sufficientemente delineati nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (37). Inoltre essi costituiscono l'oggetto di una apposita

(35) Sacchetto, *I divieti*, cit., loc. cit.; Liccardi, in Pistone, op. cit., III, cit., p. 237; Tizzano, op. cit., loc. cit.; Trimarchi, op. cit., p. 1805 ss.. Per la giurisprudenza della Corte di Giustizia v., oltre alla pronuncia del 5 maggio 1982 in causa Schul, cit., le seguenti sentenze: 16 giugno 1966, in causa n. 57/65, in *Raccolta*, 1966, p. 220; 3 aprile 1968, in causa n. 28/67, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1969, II, p. 329; 4 aprile 1968, in causa n. 27/67, in *Raccolta*, 1968, p. 298; 17 febbraio 1976, in causa n. 45/75, in *Foro it.*, 1976, IV, p. 297; 22 marzo 1977, in causa n. 74/76, *ivi*, 1977, IV, p. 283; 27 febbraio 1980, in causa n. 68/79, *ivi*, 1981, IV, p. 286; 27 maggio 1981, in cause n. 142/80 e n. 143/80, *ivi*, 1981, IV, p. 463.

(36) Così Braccioni, *Sul regime fiscale*, cit., p. 851.

(37) In particolare nelle sentenze in causa n. 47/84 e n. 39/85, cit..

comunicazione della Commis vengono specificati i presup di computo nelle ipotesi di malità, soprattutto sul piano portatore al fine di poter usuf

Considerati i limiti delle taglio le soluzioni tecniche a poste di direttive in maniera c

In questa sede ci prem nanziarla italiana ha preso po

Nella risoluzione 21 lug to i principî espressi dalle c affermando che la richiesta portazione senza tener conto estero deve essere rivolta al nitiva, che in quel caso specif

5. Rimane da esprimere Corte di Giustizia.

La prima sull'argomento dese (41) «*een doorbraak i* «varco» nel campo dell'appli tori stranieri (42) non manca

Anzitutto con l'interpre Corte vengono superate alc limitavano l'applicabilità del operante «unicamente a li influente il carico fiscale za» (43).

Inoltre, nella prima sen affermato in modo limitato nota, esso è sancito come rilevanza della decisione del

Estremamente positivo soltanto per i riflessi pratici ra di «creazione del diritto

(38) Vedila nella g.u.c.e. letta in *Il Fisco*, 1986, p. 6109 3 e Id., *Rassegna comunitaria*, r

(39) In particolare la pro cesima direttiva, la direttiva 2 sulle quali v. Burgio, *opp. citt.* desco, *Proposte di sedicesima c* la proposta di direttiva COM (one dell'esportatore non sogget

(40) *Retro*, 1987, I, p. 14

(41) Si tratta del Simon nota 8.

(42) I redattori della nota

(43) Liccardi, op. cit., p.

comunicazione della Commissione delle Comunità europee (38), nella quale vengono specificati i presupposti per la spettanza di detto credito, i criteri di computo nelle ipotesi di rivalutazione e svalutazione del bene, e le formalità, soprattutto sul piano probatorio, che devono essere eseguite dall'importatore al fine di poter usufruire di detto meccanismo.

Considerati i limiti delle presenti note, non verranno esaminate nel dettaglio le soluzioni tecniche adottate, né ci soffermiamo sulle direttive e proposte di direttive in maniera di franchigie fiscali all'importazione (39).

In questa sede ci preme soltanto sottolineare che l'Amministrazione finanziaria italiana ha preso posizione sull'argomento.

Nella risoluzione 21 luglio 1987 n. 505203 (40) il Ministero ha recepito i principi espressi dalle citate sentenze nelle cause n. 15/81 e n. 47/84, affermando che la richiesta di rimborso dell'iva percepita all'atto dell'importazione senza tener conto della detrazione del tributo assolto nello Stato estero deve essere rivolta al Paese nel quale è avvenuta l'importazione definitiva, che in quel caso specifico era la Grecia, e non l'Italia.

5. Rimane da esprimere una valutazione generale sulla sentenza della Corte di Giustizia.

La prima sull'argomento, la n. 15/18, fu definita da uno studioso olandese (41) «*een doorbraak in de internationale btw*», cioè un'apertura, un «varco» nel campo dell'applicazione internazionale dell'iva; altri commentatori stranieri (42) non mancarono di rilevarne la fondamentale importanza.

Anzitutto con l'interpretazione dell'art. 95 del Trattato adottata dalla Corte vengono superate alcune posizioni dottrinali e giurisprudenziali che limitavano l'applicabilità del divieto di discriminazione nel senso di ritenerlo operante «unicamente a livello di prelievo tributario interno, risultando influente il carico fiscale sopportato dal bene nel Paese di provenienza» (43).

Inoltre, nella prima sentenza, il divieto di doppia imposizione iva veniva affermato in modo limitato e circoscritto mentre, nella sentenza che si annota, esso è sancito come principio generale: il che mette in luce tutta la rilevanza della decisione del 1988.

Estremamente positivo è quindi il giudizio che se ne deve dare, non soltanto per i riflessi pratici che ne derivano, ma anche per l'indubbia opera di «creazione del diritto» attuata attraverso lo strumento ermeneutico;

(38) Vedila nella g.u.c.e. c. 13 del 21 gennaio 1986; essa può anche essere letta in *Il Fisco*, 1986, p. 6109. In argomento vedi gli scritti di Burgio cit. alla nota 3 e Id., *Rassegna comunitaria*, retro, 1988, I, p. 100 ss..

(39) In particolare la proposta di settima direttiva, le diverse proposte di sedicesima direttiva, la direttiva 28 marzo 1983 sulle franchigie fiscali all'importazione, sulle quali v. Burgio, *opp. citt. supra* nota 38, ed ivi ulteriori riferimenti; v. pure Tedesco, *Proposte di sedicesima direttiva*, in *Il Fisco*, 1985, p. 2454. Si segnala anche la proposta di direttiva COM (86) 163 del 21 marzo 1986 sullo sgravio dell'iva a favore dell'esportatore non soggetto d'imposta.

(40) *Retro*, 1987, I, p. 1450.

(41) Si tratta del Simons, citato in *Credit for foreign Vat*, cit., p. 290, testo e nota 8.

(42) I redattori della nota *Credit for foreign Vat*, cit., loc. ult. cit.

(43) Liccardi, *op. cit.*, p. 245.

onde, al di là di ogni valutazione di carattere generale del fenomeno, nel caso di specie si deve parlare di esercizio da parte della Corte di una funzione di supplenza e, per così dire, di «catalizzatore» dell'opera del legislatore comunitario, volta a colmare una non trascurabile lacuna dell'ordinamento.

E anche se, per effetto dell'Atto unico, di qui a pochi anni le frontiere fiscali verranno meno, insieme ai problemi che esse comportano, riteniamo che la sentenza annotata meriti di essere ricordata per il suo innegabile contributo alla sistemazione del diritto tributario comunitario.

dott. STEFANO MARCHESE