CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PIETER VERLOREN VAN THEMAAT

20 marzo 1985 *

Signor Presidente,
signori Giudici,

1. Osservazioni introduttive

Nelle questioni pregiudiziali di cui dobbiamo occuparci viene sollevato un problema che ha già richiamato l'attenzione della dottrina nel 1982, in un interessante articolo della RTDE (pag. 288). L'articolo aveva il romantico titolo « Les " belles étrangères " et le traité de Rome ». Il problema riguarda una tassa speciale, imposta in Francia sulle autovetture aventi potenza fiscale superiore a 16 CV. Queste autovetture non sono fabbricate in Francia, bensì in altri Stati membri. L'aliquota della tassa in questione è notevolmente superiore a quella massima della tassa differenziale e progressiva riscossa sulle autovetture che rientrano in categoria di prezzo praticamente analoghe e che presentano, agli occhi del consumatore numerose caratteristiche comparabili, ma la cui potenza fiscale è meno elevata. Le autovetture colpite dalla tassa speciale rispondono anche ad esigenze del consumatore praticamente analoghe a quelle cui rispondono le autovetture colpite da una tassa inferiore, fabbricate sia in Francia sia in altri Stati membri.

Una prima questione preliminare — esaminata esaurientemente nell'articolo sopramenzionato — che sorge quando si debba valutare l'ammissibilità di una tassa speciale del genere, di fatto gravante solo sulle autovetture importate, riguarda il se nella fattispecie si tratti di una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'importazione, vietata dall'art. 12 del trattato CEE, o di un tributo interno superiore a quello applicato ai prodotti nazionali similari, vietato dall'art. 95 di detto trattato. Se si dovesse accogliere la tesi del governo francese secondo cui le autovetture colpite dalla tassa speciale non sono similari ad altre autovetture a causa della differente potenza fiscale, resterebbe da risolvere, in caso di applicabilità dell'art. 95, la questione del se nella fattispecie si tratti di un tributo interno inteso a proteggere indirettamente altre produzioni.

Affronterò più dettagliatamente queste due questioni preliminari, dopo aver anzitutto esposto gli antefatti e lo svolgimento del procedimento in questa causa, che ha indotto il tribunal de grande instance di Belfort a sottoporvi due questioni pregiudiziali, e prima di esaminare le questioni stesse. Mi rifarò alla sintesi della causa fatta nella relazione d'udienza, aggiungendo alcuni dati ulteriori forniti nel corso dell'udienza e non contestati.

2. Antefatti e procedimento

Il 13 aprile 1981, Michel Humblot diveniva in Francia proprietario di una Mercedes avente una potenza fiscale di 36 CV. In tale circostanza egli pagava la cosiddetta « tassa

* Traduzione dall'olandese.

speciale » (taxe spéciale), che nel 1981 ammontava a 5 000 FF.

La tassazione degli autoveicoli è disciplinata in Francia dall'art. 1007 del Code général des impôts. Esistono due tipi di tasse annuali: una tassa differenziale e progressiva, che colpisce gli autoveicoli aventi potenza fiscale pari o inferiore a 16 CV, ed una tassa speciale (ad aliquota unica), che colpisce gli autoveicoli aventi potenza fiscale superiore a 16 CV. È quest'ultima che il sig. Humblot doveva pagare.

Detta tassa speciale, istituita nel 1956, è stata modificata ripetutamente nel corso degli anni. La legge finanziaria del 1980 la modificava nel seguente modo: in precedenza, la tassa speciale veniva riscossa solo per due anni, dopo di che si applicava il regime vigente per gli altri autoveicoli, cioè quello della tassa differenziale. Dal 1980 in poi, la tassa speciale viene riscossa per cinque anni, e solo dopo il decorso di tale periodo si applica un'aliquota decrescente. Inoltre, le aliquote fiscali sono aumentate. Pertanto, sempre nel 1980, l'aliquota della tassa differenziale è passata dal 40 al 60%, mentre la tassa speciale è aumentata del 177%. Nel 1983 la tassa speciale ammontava a 8 100 FF, mentre l'importo massimo della tassa differenziale, che colpiva gli autoveicoli da 12 a 16 CV di meno di cinque anni, era di 2 400 FF. Com'è stato spiegato in udienza dal rappresentante del governo francese, a decorrere dal 1984/85 è possibile, a livello dipartimentale, una limitata differenziazione delle aliquote, che tuttavia non può derogare al principio della differenziazione delle aliquote tra le due suddette categorie principali di autovetture. Secondo il rappresentante del governo francese, l'aliquota vigente per le autovetture di più di 16 CV è attualmente, a Parigi, più del quintuplo di quella massima vigente per le altre categorie (8 856 FF contro 1 734 FF). A sua volta, il difensore del ricorrente nella causa principale ha dichiarato, in udienza, senza essere contraddetto, che nel 1983, l'elevata aliquota di base della tassa speciale, pari a 8 100 FF, doveva applicarsi, per l'autovettura di cui trattasi, non più solo per i primi due anni, ma per i primi cinque anni. Per i quindici anni successivi è stata istituita una tassa annuale di 4 050 FF. Infine, il difensore del ricorrente nella causa principale ha inoltre sottolineato, in udienza, che le modalità di calcolo della potenza fiscale contengono un elemento discriminatorio, che può essere rilevante per il giudice del merito.

Secondo il sig. Humblot, la tassa speciale colpisce solo gli autoveicoli stranieri, poiché in Francia non vengono fabbricate autovetture aventi potenza fiscale superiore a 16 CV. La tassa speciale costituisce perciò una misura discriminatoria, incompatibile con l'art. 95 del trattato CEE. Di conseguenza, il sig. Humblot chiedeva alla Direction des services fiscaux (amministrazione delle imposte) di adeguare la tassa speciale all'importo massimo della tassa differenziale (che nel 1981 ammontava a 1 100 FF) e di rimborsare la differenza.

Poiché la Direction des services fiscaux gli opponeva un rifiuto il sig. Humblot citava tale amministrazione il 23 febbraio 1982, dinanzi al tribunal de grande instance di Belfort. Dinanzi a questo tribunale, egli sosteneva che la tassa speciale ostacola la libera circolazione degli autoveicoli stranieri, sottoponendoli ad un onere fiscale superiore a quello gravante sui prodotti nazionali similari e concorrenti, ed è quindi in contrasto con gli artt. 30 e 95 del trattato CEE.

Ritenendo necessario conoscere l'opinione della Corte in proposito, il tribunal de grande instance di Belfort, con ordinanza 6 marzo 1984, sospendeva il procedimento e

sottoponeva alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

« Se l'art. 95 del trattato che istituisce la Comunità economica europea, eventualmente in collegamento con ogni altra disposizione di questo trattato e/o qualunque principio fondamentale di quest'ultimo, vada interpretato nel senso ch'esso vieta — ed eventualmente a quali condizioni — ad uno Stato membro di colpire con un tributo specifico i prodotti di un altro Stato membro, non fabbricati nel primo stato, ma che, per ipotesi, siano similari o concorrenti, secondo la giurisprudenza della Corte, rispetto ai suoi prodotti nazionali, ed in particolare se l'art. 95 del trattato consenta ad uno Stato membro di colpire con tributi specifici, come la tassa speciale vigente in Francia, gli autoveicoli di più di 16 cavalli, considerato che in detto stato, contrariamente a taluni altri stati della Comunità, tali autoveicoli non vengono fabbricati ».

3. Norme comunitarie applicabili

3.1. *Delimitazione tra l'art. 12 e l'art. 95.*

Nelle cause 57/65 (Racc. 1966, pag. 220) e 25/67 (Racc. 1968, pag. 278) la Corte ha già dichiarato che gli art. 12 e 95 del trattato CEE non possono applicarsi contemporaneamente ad una stessa fattispecie. Di conseguenza, prima di affrontare la questione formulata dal giudice di rinvio, esaminerò anzitutto brevemente se a giusto titolo esso parta dal presupposto che nella fattispecie debba applicarsi l'art. 95. Per delimitare il campo di applicazione degli artt. 12 e 95, è importante rilevare in primo luogo che, in base alle sentenze della Corte nelle cause 24/68 (Commissione/Italia, Racc. 1969, pag. 193) e 29/72 (Marimex, Racc. 1972, pag. 1309), solo gli oneri pecuniari imposti sulle merci scambiate nell'ambito della Comunità in ragione del passaggio alla frontiera sono considerati come tasse d'effetto equivalente a dazi doganali all'importazione. La Corte ha ribadito tale criterio di delimitazione, in termini leggermente differenti, nel punto 12 della più recente sentenza 3 febbraio 1981 (causa 90/79, Commissione / Francia, Racc. 1981, pag. 283). Manifestamente, nella presente fattispecie, non si tratta di un siffatto onere percepito *a causa dell'importazione.* Inoltre, sono rilevanti le sentenze che la Corte ha emesso nelle cause Fink-Frucht (causa 27/67, Racc. 1968, pag. 298) e Stier (causa 31/67, Racc. 1968, pag. 314). Secondo queste sentenze, l'art. 95 non vieta agli Stati membri di colpire le merci importate da altri Stati membri con tributi interni (anche al momento dell'importazione), qualora non esistano prodotti nazionali similari, né altri prodotti nazionali da proteggere. Tuttavia, detti tributi non possono essere talmente elevati da compromettere la libera circolazione delle merci in questione all'interno della Comunità. Secondo le stesse sentenze, un siffatto pregiudizio per la libera circolazione delle merci non si può tuttavia presumere se l'aliquota resta entro i limiti generali del sistema nazionale di tributi del quale fa parte l'onere di cui trattasi.

Alla luce di queste sentenze, ritengo di poter condividere il punto di vista manifestato tanto dalla Commissione quanto dal governo francese nel presente procedimento, e cioè che la tassa controversa dev'essere di fatto esaminata nei confronti non già dell'art. 12, bensì dell'art. 95 di tale trattato.

3.2. *Delimitazione tra il 1° ed il 2° comma dell'art. 95.*

Per quanto riguarda poi la delimitazione tra il 1° ed il 2° comma dell'art. 95, è decisivo, come si desume dal testo di questo articolo, il fatto che la produzione nazionale di riferimento sia o no similare. Secondo il punto

5 della motivazione della sentenza 27 febbraio 1980 (causa 169/78, Commissione/Italia, Racc. 1980, pag. 385), vanno considerati similari « i prodotti che abbiano agli occhi del consumatore proprietà analoghe e rispondano alle medesime esigenze ». Le parti sono in disaccordo sul se questa ipotesi si verifichi nella fattispecie. Il ricorrente nella causa principale e la Commissione ritengono tuttavia, secondo me a ragione, che tale sia effettivamente il caso. Dai dati presentati in udienza e tratti da numerose riviste specializzate si desume anzitutto che gli autoveicoli aventi potenza fiscale di più di 16 CV sono lungi dall'essere sempre più cari dei veicoli che non superano i 16 CV. Fra le autovetture meno care e quelle più care, esiste invece una linea di prezzi che aumenta progressivamente, come si può anche dedurre facilmente dalle tabelle che figurano nelle riviste specializzate. In particolare, questa linea non presenta alcuna brusca interruzione derivante dal fatto che la potenza fiscale superi o no i 16 CV. Dai dati prodotti in causa e da quelli generalmente disponibili per quanto riguarda il peso, il consumo di benzina, la velocità massima, la comodità o altri elementi eventualmente rilevanti per i consumatori, si desume poi che non esiste alcuna differenza essenziale tra i più prestigiosi modelli di autovetture francesi e le autovetture importate alle quali si applica la tassa speciale e per le quali esiste una brusca discontinuità circa gli elementi di qualità sopra citati, discontinuità che si ricollega al limite di 16 CV. Né i rapporti di prezzo di cui abbiamo notizia, né le caratteristiche qualitative possono pertanto giustificare nella fattispecie una più elevata tassazione la cui possibilità è stata ammessa in via di principio, per i prodotti di lusso, dalla giurisprudenza della Corte (causa 319/81, Commissione/Italia, Racc. 1983, pag. 601), tassazione nella quale il limite di 16 CV costituisce il criterio per un aumento improvviso dell'aliquota, talvolta superiore al 400%. Come risulta dalla sentenza testé menzionata, tale constatazione è rilevante, fra l'altro, perché in caso di differenza non graduale, bensì effettivamente considerevole e sufficientemente caratterizzata sul mercato, tra prodotti di lusso e prodotti ordinari, il brusco aumento dell'aliquota fiscale tra le due categorie di autoveicoli può essere valutato solo nei confronti dell'art. 95, 2° comma. Qualora la differenza tra le autovetture meno lussuose e le autovetture più lussuose aumenti in modo continuo, quindi progressivo, come nella fattispecie, sarà possibile valutare la tassa speciale che colpisce gli autoveicoli di più di 16 CV nei confronti dell'art. 95, 1° comma, com'è stato chiesto dal giudice di rinvio. Del resto, spetta in via di principio al giudice nazionale determinare se vi sia similarità, benché nulla impedisca alla Corte di definire in astratto la nozione di similarità in un caso come quello di specie. Ha evidentemente particolare importanza, in un procedimento pregiudiziale la possibilità di applicare l'art. 95, 1° comma, poiché è dubbio che, qualora si dovesse applicare l'art. 95, 2° comma, l'importo della tassa indebitamente percepito possa essere determinato in modo così preciso che il giudice nazionale sia in grado di effettuare tale determinazione ai fini di una domanda di rimborso come quella di cui trattasi nella fattispecie. La vostra sentenza del 12 luglio 1983 (causa 170/78, Commissione/Regno Unito, Racc. 1983, pag. 2265) fornisce un buon esempio dei problemi inerenti a tale determinazione.

4. Soluzione delle questioni poste

4.1. Per risolvere le questioni poste, si può ritenere, con la Commissione, che l'art. 95, 1° e 2° comma, secondo il punto 4 della motivazione della suddetta sentenza 169/78, ha lo scopo « di garantire la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri in normali condizioni di concorrenza, me-

diante l'eliminazione di ogni forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di tributi interni aventi carattere discriminatorio nei confronti di merci originarie di altri Stati membri. Come ha giustamente sostenuto la Commissione, l'art. 95 è volto a garantire l'assoluta neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza fra merci nazionali e merci importate ».

Al punto 7 della motivazione della stessa sentenza la Corte ha dichiarato inoltre che « il criterio di valutazione stabilito dal 1° comma (dell'art. 95) è il confronto degli oneri fiscali, in base alle aliquote, al calcolo dell'imponibile o ad altre modalità di applicazione ».

4.2. Richiamandosi a tal riguardo al punto 14 della motivazione della summenzionata sentenza 3 febbraio 1981 (causa 90/79, Commissione / Francia, Racc. 1981, pag. 283), il governo francese sostiene che la tassa speciale di cui trattasi nella fattispecie è un tributo interno « che grava sistematicamente su categorie di prodotti secondo criteri obiettivi applicati indipendentemente dall'origine dei prodotti ». Così come il criterio della durata, sul quale era basato il tributo allora controverso, il criteio della potenza fiscale superiore a 16 CV è effettivamente obiettivo e viene applicato indipendentemente dall'origine dei prodotti. In proposito, il governo francese si richiama ancora al punto 14 della motivazione della sentenza 15 marzo 1983 (causa 319/81, Commissione/Italia, Racc. 1983, pag. 601), che è così formulato: « Non si può, del resto, contestare che, nell'ambito dei regimi armonizzati d'imposta sul valore aggiunto, gli Stati membri hanno la facoltà di gravare maggiormente, in particolare, certi beni di consumo considerati prodotti di lusso. Tuttavia, la libertà d'imposizione in materia di tributi nazionali, che deve pertanto essere lasciata agli Stati membri, non può legittimare deroghe al principio fondamentale di non discriminazione fiscale di cui all'art. 95, ma deve rientrare nell'ambito di detta norma e rispettarne i divieti ». Secondo il governo francese, la similarità tra le autovetture di più di 16 CV e quelle di meno di 16 CV non può essere provata. Il limite dei 16 CV corrisponderebbe al carattere di lusso delle autovetture che superano tale limite ed il cui prezzo sarebbe superiore del 60% circa al prezzo delle autovetture che non lo superano. Tenuto conto del carattere obiettivo dei criteri applicati, il solo fatto che la tassa speciale colpisce soprattutto le autovetture importate non sarebbe sufficiente per concludere che detta tassa è discriminatoria ai sensi dell'art. 95, 1° comma.

4.3. La Commissione sostiene che la nozione di « similarità » ai sensi dell'art. 95, 1° comma, va interpretata in conformità al punto 5 della motivazione della sentenza emessa dalla Corte nella causa 169/78, che ho già citato. Si tratta quindi di accertare se « i prodotti abbiano agli occhi del consumatore proprietà analoghe e rispondano alle medesime esigenze ». Secondo la Commissione, non si può contestare che nella fattispecie si tratta di prodotti similari, alla stregua di tale criterio. A suo parere, essi presentano proprietà analoghe, se non identiche, agli occhi dei consumatori, rispondono alle stesse esigenze e si caratterizzano per il fatto di essere assolutamente comparabili quanto al loro uso. La Commissione e il ricorrente nella causa principale hanno fornito vari esempi concreti di questa comparabilità, aggiungendone altri in udienza. La comparabilità riguarda fra l'altro i prezzi, che per le autovetture che superano il limite dei 16 CV non sono affatto sempre superiori, e tanto meno superiori del 60%, a quelli delle autovetture che non superano questo limite. Laddove uno Stato membro

può stabilire, in base alla vostra giurisprudenza, un'imposizione superiore in ragione del carattere di lusso di taluni prodotti, il criterio distintivo applicato a tal fine dovrà, secondo la Commissione, essere conforme all'obiettivo sopra menzionato ed evitare ogni discriminazione diretta o indiretta. Nella fattispecie, a suo avviso, questa conformità tra il criterio di tassazione ed il carattere di lusso non esiste. Numerose autovetture aventi potenza fiscale inferiore a 16 CV sono manifestamente prodotti di lusso, a prescindere dal fatto che, al riguardo, si consideri in particolare il prezzo o si tenga conto anche di altre caratteristiche che provano il carattere di lusso [1]. La Commissione sostiene che, anche dal punto di vista del consumo di benzina (laddove anche le economie di energia siano uno degli obiettivi della tassa speciale), la pratica dimostra che tra il criterio distintivo applicato e tale obiettivo non esiste alcun nesso tale da far ritenere che detto criterio sia conforme all'obiettivo stesso. Infine, secondo la Commissione, la tassa speciale, anche in quanto onere gravante su prodotti di lusso, non soddisfa affatto la condizione, posta nella vostra giurisprudenza, di non creare una discriminazione diretta o indiretta nei confronti delle importazioni provenienti da altri Stati membri. Si potrebbe ammettere che un'aliquota progressiva implichi un'imposizione più elevata per i prodotti importati solo qualora la progressività delle aliquote sia proporzionata agli obiettivi perseguiti dal tributo. Una discontinuità delle aliquote come quella che si verifica nella fattispecie non risponde affatto agli ipotizzati obiettivi della tassa (imposizione dei prodotti di lusso, economie di energia).

1 — Per quanto riguarda queste altre caratteristiche rilevanti, rinvio al § 3 delle presenti conclusioni.

4.4. Posso aderire a questa tesi della Commissione, sostanzialmente condivisa dal ricorrente nella causa principale. In proposito, neppure in udienza sono stati messi in luce aspetti veramente nuovi. Tuttavia, mi sembra opportuno precisare, in particolare su due punti, la soluzione proposta dalla Commissione [2]. In primo luogo, ritengo auspicabile una precisazione relativa al fatto che, in casi come quello in esame, si applica l'art. 95, 1° comma. In secondo luogo, considero opportuno precisare che l'art. 95, 1° comma, vieta una discontinuità dell'aliquota come quella che si riscontra nella fattispecie, ma non un aumento graduale dell'aliquota stessa, a condizione che questo aumento graduale sia proporzionato agli obiettivi non fiscali, perseguiti con tale progressività. Infine, vorrei sottolineare che, in funzione della natura di un tributo specifico, la relativa aliquota può essere fissata a seconda dei prodotti cui deve applicarsi con maggior precisione che non quella dell'imposta generale sulla cifra d'affari.

2 — 1) L'art. 95 del trattato CEE va interpretato nel senso ch'esso vieta ad uno Stato membro di colpire con un tributo specifico gli autoveicoli che superano una determinata potenza fiscale e che sono fabbricati esclusivamente in altri Stati membri, mentre sugli autoveicoli che non superano questa stessa potenza e sono fabbricati in questo stato viene percepito un tributo notevolmente inferiore, in quanto gli autoveicoli delle due categorie sono da considerare come prodotti similari ai sensi del 1° comma dello stesso articolo.

2) Un sistema d'imposizione progressiva di prodotti similari, basato su criteri obiettivi, è compatibile con il diritto comunitario, a condizione ch'esso persegua obiettivi economici compatibili, anch'essi, con le esigenze del trattato, e che questa progressività sia conforme a tali obiettivi e si concreti in scarti equilibrati, evitando ogni forma di discriminazione, diretta o indiretta, nei confronti delle importazioni provenienti da altri Stati membri, o di protezionismo a favore dei prodotti nazionali concorrenti.

5. Conclusione

Infine, sulla base di quanto sopra constatato, vi propongo di risolvere nel modo seguente le questioni che vi sono state poste:

« 1) L'art. 95, 1° comma, del trattato CEE va interpretato nel senso ch'esso vieta ad uno Stato membro di colpire con un tributo specifico gli autoveicoli che superano una determinata potenza fiscale e che sono fabbricati esclusivamente o quasi esclusivamente in altri Stati membri, mentre sugli autoveicoli che non superano tale potenza fiscale e che sono fabbricati in questo Stato membro viene percepito, anche in caso di applicazione dell'aliquota progressiva più elevata, un tributo notevolmente meno elevato, stabilito in base a modalità differenti. Ciò vale, in particolare, qualora le due categorie di autoveicoli non presentino, relativamente ai prezzi o alle altre caratteristiche rilevanti per i consumatori, differenze che si riflettano in modo adeguato e proporzionato nel criterio distintivo suddetto e dette categorie soddisfino entrambe esigenze analoghe.

2) In particolare, una tassa speciale sugli autoveicoli come quella di cui trattasi nella fattispecie è compatibile con il divieto di discriminazione di cui all'art. 95, 1° comma, soltanto qualora il criterio distintivo scelto per l'applicazione delle differenti aliquote e le modalità scelte per l'eventuale applicazione di un'aliquota progressiva rispondano agli obiettivi economici perseguiti, questi obiettivi siano compatibili con le esigenze del trattato e, inoltre, la progressività delle varie tasse speciali che colpiscono le categorie di autoveicoli definite dalla legge si concreti in scarti equilibrati. Al riguardo, si può considerare compatibile con tale divieto di discriminazione un aumento continuo dell'aliquota progressiva calcolato per entrambe le categorie in base ad uno stesso fattore di progressione, non già un brusco passaggio ad un'aliquota notevolmente più elevata, al di sopra di un certo limite ».