CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN MISCHO
presentate il 22 ottobre 1987 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Nel nuovo ricorso proposto contro il regno del Belgio in materia d'imposizione fiscale sulle autovetture, la Commissione chiede alla Corte di dichiarare che tale Stato membro, « continuando *di fatto* a considerare nella legge 31 luglio 1984 il prezzo di listino come base imponibile per la *tassazione* delle autovetture nuove e delle autovetture miste nuove, non ha adottato i provvedimenti necessari per l'esecuzione della sentenza della Corte di giustizia 10 aprile 1984 [1], la quale ha dichiarato *incompatibile con la sesta direttiva* del Consiglio 17 maggio 1977 (77/388/CEE), il suddetto prezzo di listino ».

2. La direttiva 77/388/CEE si intitola « Sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme » (in prosieguo: « sesta direttiva ») [2].

3. Il dispositivo della sentenza 10 aprile 1984 di cui si allega l'esecuzione non corretta, è del seguente tenore:

« Mantenendo in vigore, nel settore delle autovetture, il prezzo di listino come base imponibile dell'IVA, a titolo di misura particolare di deroga all'art. 11 della sesta direttiva, senza che ricorressero i presupposti di cui all'art. 27, n. 5, della stessa direttiva, il regno del Belgio è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del trattato CEE ».

4. Ora, col regio decreto 20 dicembre 1984, n. 17, relativo all'individuazione di una base imponibile minima per le autovetture usate, e le autovetture miste usate in materia d'imposta sul valore aggiunto, decreto che all'art. 4 abroga il regio decreto 20 luglio 1970, n. 17, il Belgio poneva fine all'utilizzazione del prezzo di listino in quanto base imponibile minima per l'IVA sulle autovetture nuove.

5. Va quindi dato atto al Belgio di non servirsi ormai più del prezzo di listino per fissare la base imponibile dell'IVA sulle autovetture nuove.

6. Nondimeno, l'acquirente di un'autovettura nuova ha pur sempre l'obbligo di versare un'imposta proporzionata al prezzo di listino, poiché in forza di una legge 31 luglio 1984 il Belgio ha modificato il codice delle imposte assimilate al bollo in modo tale che, con effetto retroattivo dalla data della sentenza della Corte, viene percepita sul prezzo di listino delle autovetture nuove una *tassa d'immatricolazione* la cui percentuale è identica a quella dell'IVA.

7. Il Belgio sostiene che tale fatto non costituisce in alcun modo un'erronea esecuzione della sentenza 10 aprile 1984, poiché non implica *alcun elemento di valutazione su imposte diverse dall'IVA.*

* Traduzione dal francese.

1 — Sentenza 10 aprile 1984, causa 324/82, Commissione/Belgio, Racc. 1984, pag. 1861.

2 — GU L 145 del 13 giugno 1977, pag. 1.

8. È vero che la Corte, né nel dispositivo della sentenza, né nella motivazione, ha preso posizione riguardo al prezzo di listino in un'ottica che non fosse quella degli artt. 11 e 27 della direttiva, articoli vertenti unicamente sull'IVA.

9. Il Belgio peraltro ha dimostrato — a mio parere in modo convincente e senza essere confutato dalla Commissione — che l'imposta sull'immatricolazione ha *caratteristiche che la differenziano dall'IVA*. Gli argomenti che ha fatto valere sono ripresi nella relazione d'udienza. Il più decisivo è costituito dal fatto che l'imposta sull'immatricolazione non è detraibile.

10. In tal modo potreste concludere, riferendovi al tenore letterale della sentenza 10 aprile 1984, che il Belgio ha effettivamente adottato i provvedimenti che l'esecuzione di tale sentenza comporta, e che il ricorso presentato dalla Commissione è infondato.

11. Così facendo, accoglieresti in qualche modo un'interpretazione stretta dell'art. 171 che così potremmo definire: l'art. 171 esige che lo Stato membro prenda i provvedimenti specifici che scaturiscono dal dispositivo della sentenza che ha constatato l'inadempimento. Tali provvedimenti possono avere carattere negativo (abrogazione di una norma, come in questo caso) o positivo (adozione di una norma nuova).

12. Tuttavia, qualora lo Stato membro adotti un nuovo provvedimento al di fuori dell'ambito normativo definito dalla sentenza, o che affronta un problema di diritto non toccato dalla sentenza stessa, ebbene in tal caso siamo in presenza di un *fatto nuovo* la cui compatibilità col diritto comunitario non può essere messa in discussione dalla Commissione se non attraverso un procedimento per inadempimento tuttaffatto nuovo, non collegato alla questione della mancata esecuzione della precedente sentenza.

13. Bisogna ammettere che un'impostazione del genere ha dalla sua la logica e la coerenza. È la sola praticabile? La Commissione ritiene di no, poiché il suo ricorso è volto a far dichiarare l'erronea esecuzione della vostra sentenza e non una nuova trasgressione indipendente dalla precedente.

14. Occorre ancora osservare che il nuovo procedimento avviato dalla Commissione si presenta nella forma di due ricorsi per inadempimento combinati, uno per infrazione dell'art. 171 del trattato CEE, e l'altro per inadempimento dell'art. 33 della sesta direttiva.

15. Sin dalla lettera di diffida la Commissione ha sostenuto la tesi che l'imposta sull'immatricolazione trasgrediva l'art. 33 della sesta direttiva. Ha riproposto tale argomento nel parere motivato, nel ricorso e nella replica.

16. È dunque irrefutabile che il Belgio ha fruito riguardo a tale ultima censura delle stesse possibilità di difesa che se si fosse trattato di una procedura per inadempimento interamente autonoma. Nel corso della fase orale la Commissione ha nondimeno insistito sul fatto di aver presentato unicamente un ricorso per inadempimento a norma dell'art. 171.

17. Il Belgio dal canto suo contesta che si tratti di un vero e proprio ricorso per trasgressione dell'art. 171, poiché tale articolo — ed è esatto — non è citato né nel parere motivato né nell'atto introduttivo. Nondimeno mi sembra che a tal scopo basti che

l'articolo di cui trattasi sia stato citato nella lettera di diffida, e che i suoi termini siano stati ripresi tanto nella conclusione del parere motivato quanto in quella del ricorso, perché ci si trovi in presenza di un ricorso per inadempimento dell'art. 171. Vi propongo quindi di disattendere tale mezzo.

18. A sostegno della tesi della Commissione si possono portare due tipi di argomentazioni tra loro cumulabili. Il primo si fonda sull'implicita portata della sentenza 10 aprile 1984 e il secondo sul legame esistente tra i provvedimenti adottati dal Belgio e l'esecuzione della sentenza.

19. La prima impostazione risottolinea come l'oggetto del ricorso della Commissione che fu all'origine della sentenza 10 aprile 1984 sia stato forzatamente limitato alle modalità di riscossione dell'IVA, poiché allora in Belgio non esisteva alcun altro tipo d'imposta sulle autovetture *nuove*. La Corte quindi non aveva alcun motivo di pronunciarsi riguardo alla compatibilità con la sesta direttiva di altre imposte basate sul prezzo di listino. La Corte nondimeno era pienamente cosciente del fatto che, nel sistema della sesta direttiva, non poteva esserci altra imposta sulla cifra d'affari se non l'IVA (vedasi l'art. 33 della direttiva). La sentenza 10 aprile 1984 significava quindi implicitamente che la vendita (fatto generatore dell'IVA) di un'autovettura nuova non può dare luogo ad una tassazione basata sul prezzo di listino.

20. Ne consegue che se l'imposta sull'immatricolazione grava la consegna delle autovetture nuove e se costituisce un'imposta sulla cifra d'affari (e la Commissine si sforza di provarlo), alla sentenza della Corte non è stata data esecuzione in modo corretto.

21. La seconda impostazione è struttata nel modo seguente.

22. In forza dell'art. 171 ogni Stato membro è tenuto a prendere i provvedimenti necessari per l'esecuzione di una sentenza della Corte di giustizia che abbia constatato l'inadempimento di uno degli obblighi ad esso incombenti. Se nel dare esecuzione ad una sentenza uno Stato membro trasgredisce una norma di diritto comunitario, esso non rispetta l'art. 171 del trattato e si espone, in tal modo, al rischio di una dichiarazione di inadempimento.

23. Nel caso di specie il Belgio, costretto a seguito della sentenza della Corte ad eliminare la base imponibile minima dell'IVA, ha adottato una serie di provvedimenti nei quali espressamente ha specificato, nel preambolo del regio decreto 20 dicembre 1984 recante modifica al regime generale delle imposte assimilate al bollo (*Moniteur belge* del 3 gennaio 1985, pag. 17), che essi costituivano un « complesso inscindibile ». L'istituzione di un'imposta sull'immatricolazione calcolata sul prezzo di listino delle autovetture nuove costituiva un ulteriore elemento di tale complesso. Nel preambolo del precitato regio decreto si precisava altresì che l'imposta sull'immatricolazione era volta ad apportare un « correttivo all'eliminazione della base imponibile minima » in materia di IVA.

24. Qualora dovesse giungersi alla constatazione che l'imposta sull'immatricolazione trasgredisce una norma di diritto comunitario, e nel caso di specie l'art. 33 della sesta direttiva, il Belgio non avrebbe allora dato corretta esecuzione alla sentenza di cui trattasi, e sarebbe quindi venuto meno agli obblighi incombentigli a norma dell'art. 171 del trattato.

25. Per quale delle due interpretazioni dell'art. 171 occorre optare, per quella stretta del Belgio o per quella in senso più lato della Commissione?

26. Mi sembra che gli argomenti addotti a sostegno della seconda tesi dimostrino che nel caso di specie, comunque sia, il nesso esistente tra il comportamento imputato allo Stato membro e l'esecuzione data alla sentenza della Corte è sufficientemente stretto per poter considerare ricevibile il ricorso per inadempimento all'art. 171, promosso dalla Commissione.

27. Occorre dunque ora esaminare se l'imposta sull'immatricolazione vada qualificata come imposta sulla cifra d'affari a norma dell'art. 33 della sesta direttiva in materia di IVA.

28. Tale articolo contempla che, « 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 di registro e, più in generale, qualsiasi imposta di diritto e tassa che *non abbia il carattere d'imposta sulla cifra d'affari* ».

29. Se l'imposta belga sull'immatricolazione ha il carattere di un'imposta sulla cifra d'affari, essa è di conseguenza vietata.

30. Nella sentenza 27 novembre 1985 [causa 295/84, SA Rousseau Wilmot/Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic), Racc. 1985, pag. 3759], la Corte ha fornito indicazioni su cosa deve intendersi per « imposta sulla cifra d'affari ».

31. Al punto 16 della motivazione di detta sentenza si legge infatti quanto segue:

« l'art. 33 della sesta direttiva, lasciando liberi gli Stati membri di mantenere in vigore o di istituire determinati tributi, come le imposte indirette, a condizione che non si tratti di tributi aventi " il carattere d'imposta sulla cifra d'affari', si propone d'impedire che il funzionamento del sistema comune dell'IVA sia leso da *provvedimenti fiscali* di uno Stato membro che gravano *sulla circolazione dei beni* e dei servizi e *colpiscono i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA*. Questa disposizione non può quindi mirare a vietare agli Stati membri il mantenere in vigore o l'istituire tributi che non abbiano natura fiscale, ma siano istituiti specificamente per alimentare fondi previdenziali e il cui fatto generatore sia costituito dall'attività delle imprese, o di determinate categorie di imprese, e siano commisurati al fatturato annuo complessivo, *senza incidere direttamente sul prezzo dei beni e dei servizi* ».

32. Vi propongo di esaminare i diversi criteri contenuti nel testo.

33. a) Rileviamo in via preliminare che l'imposta litigiosa costituisce un *provvedimento di natura fiscale*. Il regno del Belgio ammette peraltro che è volta a conseguire un risultato di bilancio equivalente all'IVA non più percepita a seguito della sentenza della Corte. L'imposta ha anche il risultato che grava sui soggetti passivi nella stessa misura di prima, poiché osta in via generale a che sconti o ristorni concessi dal venditore possano avere una qualche incidenza sul livello della tassazione (vedasi punto 31 della motivazione della sentenza 10 aprile 1984).

34. b) È giocoforza constatare, allo stesso modo, che un'imposta del genere *grava sulla circolazione* delle autovetture.

35. Essa colpisce la prima utilizzazione di un veicolo ed è poi percepita ad ogni passaggio di proprietà. In altre parole essa cade sulle ulteriori cessioni dello stesso bene, anche se la base imponibile minima, espressa da una percentuale decrescente del prezzo di listino, diminuisce a mano a mano che l'autovettura invecchia (art. 10 del regolamento generale sulle imposte assimilate al bollo, così come modificato dal regolamento 20 dicembre 1984).

36. c) L'imposta colpisce negozi commerciali in misura analoga all'IVA, e incide direttamente sul prezzo del bene?

37. Se ci si basa sul modo in cui ufficialmente viene definita la base imponibile dell'imposta (« per le autovetture nuove e le autovetture miste nuove, *l'imposta è percepita sul prezzo di listino* in vigore alla data dell'immatricolazione del veicolo », art. 5, n. 1, introdotto dalla legge 31 luglio 1984), si è portati a constatare che essa sicuramente colpisce un negozio commerciale, poiché il prezzo di listino include il prezzo realmente pagato. *In linea di principio* non colpisce solamente lo sconto concesso dal venditore, ma anche il prezzo effettivamente pagato dal venditore, prezzo che nel contempo costituisce anche la base imponibile IVA. Nella tabella intitolata « esempio relativo all'incidenza effettiva dell'imposta sull'immatricolazione », che il governo belga ha fatto pervenire alla Corte in risposta alle questioni da essa poste, troviamo d'altro canto una rubrica intitolata « base imponibile in via di principio = prezzo di listino ».

38. Solo in un secondo tempo viene concessa esenzione dall'imposta sull'immatricolazione, sino a concorrenza dell'importo utilizzato come base imponibile IVA (art. 7, n. 2, del « Code des taxes assimilées au timbre », introdotto con legge 31 luglio 1984).

39. Come sottolineato dal governo belga al punto 53 del controricorso, l'acquirente dell'autovettura fruisce semplicemente di un « credito d'imposta » sino a concorrenza dell'IVA da lui versata. Perciò mi sembra possibile affermare che l'imposta sull'immatricolazione colpisce il negozio commerciale allo stesso modo dell'IVA.

40. Se abbandoniamo l'astrattezza dei principi per osservare lo sviluppo concreto dei fatti, constatiamo che vi è sia pagamento simultaneo delle due imposte al momento del pagamento dell'autovettura (si veda ad esempio la fattura d'acquisto allegata agli atti di causa da parte della Commissione), sia pagamento del prezzo d'acquisto e dell'IVA con separato pagamento dell'imposta sull'immatricolazione. Nei due casi la base imponibile *effettiva* dell'imposta sull'immatricolazione è la differenza tra prezzo di listino e prezzo reale, vale a dire lo sconto concesso dal venditore.

41. È per questo che il governo belga, al punto 26 della controreplica, afferma che la base imponibile dell'imposta « non costituisce il corrispettivo di un negozio commerciale, una spesa per beni di consumo o un elemento della cifra d'affari ». Ma si può forse affermare che nella realtà dei fatti l'imposta sull'immatricolazione non colpisce il negozio commerciale in modo *simile* a quanto avviene per l'IVA, e che essa non incide direttamente sul prezzo del bene considerato, secondo il criterio individuato dalla Corte?

42. A tale riguardo si può notare in via preliminare che la base imponibile dell'imposta

sull'immatricolazione è del tutto diversa da quella delle imposte in merito alle quali la Corte ha già rilevato che non costituivano imposte sulla cifra d'affari.

43. Nella causa Rousseau Wilmot l'imposta si basava sul fatturato annuo complessivo delle imprese, e nella causa Grad (sentenza 6 ottobre 1970, causa 9/70, Grad/Finanzamt Traunstein, Racc. pag. 825), si trattava di un importo fisso di 1 pfennig per tonnellata e per chilometro.

44. L'imposta sull'immatricolazione, invece, *« incide sul prezzo del bene considerato » poiché ha per scopo di far lievitare il prezzo che il consumatore deve pagare per l'autovettura, sempre se egli vuole realmente adibirla all'uso a cui è destinata.* L'ipotesi che qualcuno voglia acquistare un'autovettura senza contemporaneamente far richiesta di una targa d'immatricolazione è infatti così rara che possiamo non prenderla in esame.

45. Mi sembra anche che, anche prendendo in considerazione unicamente la base imponibile *effettiva* dell'imposta, vale a dire la differenza tra prezzo di listino e prezzo reale, occorra riconoscere che può essere determinata solo con riferimento alle precise condizioni della vendita — cioè di un negozio — cui è indissolubilmente legata.

46. Il fatto che l'imposta sull'immatricolazione possa essere percepita dal concessionario per conto dello Stato, contemporaneamente all'IVA, non comporta forse anche la conseguenza che tale imposta colpisca il negozio in modo simile all'IVA? Da ultimo rinvia ad altre analogie tra le due imposte, fatte presenti dalla Commissione, e su cui non è qui necessario soffermarsi nuovamente.

47. Il governo belga sostiene nondimeno che il *fatto generatore* di questa imposta non è l'acquisto dell'autovettura quanto la sua immatricolazione. L'imposta è unicamente una forma di tassazione forfettaria che si applica quando un'autovettura viene ammessa a circolare sulla pubblica via.

48. Ora, se così fosse, l'imposta dovrebbe essere immancabilmente riscossa allorché un'autovettura è ammessa a circolare. Ma così non è. L'imposta sull'immatricolazione non è percepita affatto quando sia stata riscossa l'IVA sulla base del prezzo di listino o quando vi sia stata *esenzione dall'IVA* (vedasi l'art. 7 del « Code des taxes assimilées au timbre », come modificato dal regio decreto 17 ottobre 1980, e dalla legge 31 luglio 1984).

49. A mio parere, il fatto che l'imposta sull'immatricolazione sia così interamente interscambiabile con l'IVA dimostra in modo inoppugnabile che si tratta di un'imposta sulla cifra d'affari, vietata dall'art. 33 della direttiva.

50. La situazione muterebbe se l'IVA si cumulasse con l'imposta sull'immatricolazione, invece di esserne detratta?

51. A prima vista sarei propenso a ritenere che tale fatto non arrecherebbe modifiche alla natura giuridica dell'imposta sull'immatricolazione, e che si tratterebbe sempre e comunque di un'imposta sulla cifra d'affari, vietata dall'art. 33. È comunque un problema che richiede un approfondito esame, e che la Corte non ha necessità di risolvere nell'ambito della presente causa.

52. Infine, quanto alle preoccupazioni avanzate dal governo belga circa la frode fiscale

vorrei ricordare ad ogni buon conto che nella sentenza 10 aprile 1984 la Corte aveva rilevato come non fosse da escludersi che misure del tipo di quelle ammesse dall'art. 27 della sesta direttiva « possano, eventualmente, comprendere *taluni elementi forfettari*, a condizione che esse non deroghino al regime stabilito dall'art. 11 in misura superiore a quanto è necessario per evitare il rischio di evasione o di frode » (punto 30 della motivazione). Tale opinione meriterebbe forse una più profonda analisi.

Conclusione

53. Per tutte le considerazioni che precedono, propongo alla Corte di dichiarare che il regno del Belgio, continuando di fatto a considerare, nella legge 31 luglio 1984, il prezzo di listino come base imponibile per la tassazione delle autovetture nuove, e delle autovetture « miste » nuove, non ha adottato i provvedimenti necessari per l'esecuzione della sentenza della Corte di giustizia 10 aprile 1984, e di condannare alle spese lo Stato membro convenuto.