vare nella tassazione delle automobili una discriminazione vietata dall'art. 95 del Trattato poiché, sul mercato nazionale e per quanto attiene ai veicoli usati, costituiscono prodotti similari o concorrenti i veicoli acquistati in loco, da un lato, e quelli importati, dall'altro. Costituisce una discriminazione del genere il fatto di basare la tassa d'immatricolazione riscossa sui secondi su un valore forfettario superiore in genere al loro valore effettivo, il che porta ad assoggettarli ad un onere fiscale superiore rispetto ai primi che, non tassati in occasione della loro rivendita, ed essendo stati sottoposti, come automobili nuove, all'atto della loro prima messa in circolazione dopo l'importazione soltanto ad una tassazione basata sul loro valore effettivo, incorporano ormai nel loro prezzo soltanto un valore residuo minore della stessa tassa d'immatricolazione.

RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nella causa C-47/88 *

I — Antefatti e ambito normativo

A — *La normativa nazionale*

In forza della normativa danese quale emerge dal testo unico 16 gennaio 1985, n. 13, più volte modificato, gli autoveicoli immatricolati conformemente alle disposizioni del codice della strada sono soggetti in Danimarca ad una tassa d'immatricolazione. Questa tassa è riscossa solo al momento della prima immatricolazione del veicolo nel territorio danese.

Le aliquote in vigore per veicoli privati, che sono in funzione del valore del veicolo, inclusa l'imposta sul valore aggiunto, sono stabilite attualmente come segue:

— fino a 19 750 DKR	105% del valore
— oltre 19 750 DKR	105% di 19 750 DKR e 180% del resto

Il seguente quadro mostra come le tasse gravano sul prezzo d'acquisto dei veicoli privati nuovi in Danimarca.

* Lingua processuale: il danese.

Valore senza IVA e tassa d'immatricolazione	IVA (22 %)	Tassa di immatricolazione	IVA e tassa Percentuale di immatricolazione	Percentuale di immatricolazione	Prezzo complessivo inclusi oneri fiscali	Percentuale degli oneri fiscali sul prezzo complessivo
20 000	4 400	27 383	31 783	159	51 783	61,4
25 000	5 500	38 363	43 863	175	68 863	63,7
30 000	6 600	49 343	55 943	186	85 943	65,1
35 000	7 700	60 323	68 023	194	103 023	66,0
40 000	8 800	71 303	80 103	200	120 103	66,7
50 000	11 000	93 262	104 263	209	154 263	67,6
60 000	13 200	115 223	128 423	214	188 423	68,2
70 000	15 400	137 183	152 583	218	222 583	68,6
80 000	17 600	159 143	176 743	221	256 743	68,8

Quanto ai veicoli usati importati gli artt. 10-12 della legge n. 13/85 stabiliscono che il valore imponibile è pari al 100% del prezzo del veicolo allo stato nuovo quando ha meno di sei mesi e al 90% di questo prezzo quando ha oltre sei mesi. Per contro, la vendita di autoveicoli già immatricolati in Danimarca non comporta la riscossione di una nuova tassa d'immatricolazione.

Inoltre, il sistema fiscale danese è composto, per quanto riguarda le imposte indirette, dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) del 22% — l'unica imposta che può veramente essere considerata facente parte del sistema generale tributario, poiché si applica a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel paese — e da vari diritti specifici e imposte supplementari che colpiscono numerosi beni di consumo.

Per quanto concerne in particolare le tasse che colpiscono i beni di consumo duraturi, la legge 1° luglio 1982, n. 379, più volte modificata, prescrive quanto segue:

« Accise sui televisori, sui videoregistratori e su taluni elettrodomestici

Articolo 1

1. I televisori e i videoregistratori sono gravati da una tassa il cui importo unitario è il seguente:

1) televisori a colori di oltre 25 pollici ..... 1 050 DKR

2) televisori a colori di meno di 25 pollici, ma di oltre 16 pollici ..... 900 DKR

3) televisori a colori di 16 pollici o meno ..... 400 DKR

4) altri televisori ..... 210 DKR

5) magnetoscopi ..... 1 875 DKR ».

B — *Il procedimento precontenzioso*

Con lettera 24 dicembre 1985 la *Commissione* comunicava al Regno di Danimarca che considerava la tassa d'immatricolazione sugli autoveicoli in Danimarca incompatibile con il disposto di cui all'art. 95 del Trattato.

Innanzitutto essa sosteneva, per quanto riguarda gli autoveicoli nuovi, che la tassa d'immatricolazione è a un livello talmente elevato che non fa parte dell'ambito generale del sistema tributario nazionale e, di conseguenza, è in contrasto con l'art. 95 del Trattato CEE, poiché compromette la libera circolazione delle merci all'interno del mercato comune degli autoveicoli, veicoli che la Danimarca non produce.

Inoltre, essa affermava, per quanto riguarda le automobili usate, che veicoli importati sono colpiti da una tassa d'immatricolazione la cui base imponibile è almeno pari al 90% del prezzo iniziale dell'automobile allo stato nuovo; questo sistema di imposizione comporta un onere fiscale notevolmente superiore alla parte fiscale rientrante nel prezzo delle automobili usate nel mercato danese.

Il *governo danese* rispondeva il 7 maggio 1986. Nella sua lettera deduceva, in particolare, i seguenti argomenti.

Per quanto riguarda gli autoveicoli nuovi, anzitutto sosteneva che la tassa d'immatricolazione danese, che è un'imposta interna, non è incompatibile con l'art. 95 del Trattato CEE. A suo avviso, il disposto di questo articolo non può essere interpretato nel senso che gli Stati membri privi di industria automobilistica non hanno il diritto di stabilire il proprio livello di imposte interne per gli autoveicoli.

Il governo danese sottolineava inoltre che la tassa d'immatricolazione non è incompatibile con l'art. 95 del Trattato poiché la Danimarca non produce autoveicoli né prodotti che fanno loro concorrenza. A suo avviso, il disposto di cui all'art. 95 del Trattato mira a garantire la parità delle condizioni di concorrenza e si applica solo entro questo limite; se in uno Stato membro non vi è alcuna produzione di prodotti analoghi o di prodotti succedanei, dall'art. 95 non può dedursi alcun limite per il suo diritto di gravare con imposte i prodotti da esso importati.

Il fatto che la tassa d'immatricolazione danese si applichi solo ad un'unica categoria di merci — vale a dire gli autoveicoli — e non a varie categorie non può essere decisivo, come non può essere giustificato paragonare la tassa d'immatricolazione sugli autoveicoli con le accise che colpiscono i frigoriferi e gli altri beni di consumo duraturi.

Infine, precisava che la tassa d'immatricolazione non ha avuto alcun effetto negativo sulla libera circolazione delle merci, come dimostrato dal fatto che la densità degli autoveicoli in Danimarca è assai vicina a quella dei paesi della Comunità con analogo tenore di vita.

Per quanto riguarda le automobili usate, il governo danese anzitutto osserva che, a causa dell'aumento del prezzo di talune marche di automobili, il principio del 90% per determinare la base imponibile delle automobili usate importate può avere come conseguenza che la tassa d'immatricolazione che grava su questi veicoli non supera la tassa residua che grava sugli autoveicoli usati acquistati sul mercato danese e già immatricolati in Danimarca.

Detto governo ha poi rilevato che i veri rapporti di concorrenza sono quelli che sussistono tra i veicoli importati nuovi e quelli usati, poiché una diminuzione della tassa d'immatricolazione sulle automobili usate importate comporterebbe solo un aumento delle importazioni di questi veicoli a danno delle importazioni di veicoli nuovi.

Il 22 giugno 1987 la Commissione emetteva un parere motivato in cui continuava a sostenere che la forte imposizione che grava sugli autoveicoli in Danimarca è in contrasto con l'art. 95 del Trattato, sia che si tratti di veicoli nuovi o di veicoli usati importati. Con lettera 30 settembre 1987 il governo danese comunicava che teneva fermo il suo punto di vista.

Il 12 febbraio 1988 la Commissione ha proposto il presente ricorso. Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

II — Conclusioni delle parti

La *Commissione* conclude che la Corte voglia:

— dichiarare che riscuotendo, in forza della legge 16 gennaio 1985, n. 13, avente ad oggetto la tassa d'immatricolazione degli autoveicoli e dei suoi successivi emendamenti, una tassa d'immatricolazione sulle automobili e gli altri autoveicoli tanto elevata da ostacolare la libera circolazione delle merci all'interno della Comunità europea il Regno di Danimarca è venuto meno agli obblighi impostigli dall'art. 95 del Trattato che istituisce la Comunità economica europea;

— dichiarare che per quanto riguarda gli autoveicoli usati il Regno di Danimarca infrange del pari il suddetto art. 95, in quanto la tassa d'immatricolazione degli autoveicoli usati importati in genere si basa su un valore forfettario superiore al valore effettivo del veicolo, con la conseguenza che gli autoveicoli usati importati sono tassati più degli autoveicoli usati venduti in Danimarca dopo esservi stati prima immatricolati;

— condannare il Regno di Danimarca alle spese.

Il *Regno di Danimarca* conclude che la Corte voglia:

— respingere le conclusioni della Commissione;

— condannare la Commissione alle spese.

III — Mezzi ed argomenti delle parti

A — *Sulla tassa d'immatricolazione degli autoveicoli nuovi*

La *Commissione* rileva che la tassa d'immatricolazione danese è un'imposta interna incompatibile con l'art. 95 del Trattato CEE, poiché, a causa del suo livello molto elevato e in mancanza di produzione nazionale, compromette la libera circolazione delle merci nel mercato comune e non rientra nell'ambito del sistema generale tributario danese.

Secondo la Commissione, l'art. 95 del Trattato deve essere esaminato alla luce degli artt. 2 e seguenti del Trattato dedicati ai principi sui quali si basa la Comunità europea. In questo contesto, l'art. 95 costituisce una delle garanzie essenziali, in quanto il suo disposto mira a salvaguardare la libera circolazione delle merci all'interno della Comunità e il libero esercizio dell'attività economica ad essa collegata.

L'art. 95 stabilisce un divieto assoluto e mira ad impedire il mantenimento degli ostacoli fiscali agli scambi all'interno della Comunità dopo l'eliminazione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente.

Di fronte ad una tale tassa d'immatricolazione delle automobili che ostacola notevolmente la circolazione dei prodotti di cui trattasi nella Comunità, la Commissione considera che l'art. 95 del Trattato può essere applicato, anche quando nello Stato membro di cui trattasi non vi è una produzione nazionale concorrente.

Siffatta interpretazione è conforme alla giurisprudenza della Corte. Infatti, la Corte ha affermato in varie sentenze che il fatto che uno Stato membro non produca provvisoriamente una merce determinata non osta all'applicazione dei principi enunciati dall'art. 95 (v., in particolare, sentenza 4 aprile 1968, Stier, causa 31/67, Racc. pag. 347; sentenza 7 maggio 1987, Commissione/Repubblica italiana, causa 184/85, Racc. pag. 2013; sentenza 7 maggio 1987, Co-Frutta, causa 193/85, Racc. pag. 2085).

La Commissione osserva che nella summenzionata giurisprudenza la Corte ha precisato che il Trattato fa salvo il potere fiscale degli Stati membri e non vieta la tassazione del prodotto importato. Per contro, essa ha anche rilevato che gli Stati membri non possono compromettere i principi del mercato comune aggirando, tramite la fiscalità interna, un divieto assoluto che garantisce la viabilità nella Comunità europea, vale a dire il divieto di qualsiasi tassa che impedisca la libera circolazione delle merci nella Comunità.

La Corte, allo scopo di distinguere tra una tassa di effetto equivalente e la fiscalità interna in senso stretto, ha affermato che in mancanza di produzione nazionale il diritto

di tassare il prodotto importato senza che nessuna condizione sia stabilita dal Trattato è subordinato all'appartenenza dell'imposta ad un sistema generale tributario nazionale.

La Commissione sostiene che gli Stati membri non possono colpire i prodotti importati con imposte interne tanto elevate da, in pratica, chiudere il mercato nazionale alla vendita a prezzi normali dei prodotti fabbricati negli altri Stati membri.

Orbene, nel caso della tassa d'immatricolazione danese la Commissione considera che è evidente che questa tassa, la quale, a causa della sua struttura, è un elemento della fiscalità interna, ma che, per la sua aliquota, non fa parte del sistema generale tributario danese, esercita un effetto restrittivo sulla libera circolazione delle merci.

La Commissione sostiene, pertanto, che un'imposta interna può essere riscossa liberamente sul prodotto importato che non è in concorrenza con alcuna produzione nazionale analoga o succedanea solo se si situa al livello della tassazione generale dello Stato membro considerato. Orbene, a suo avviso, la tassa d'immatricolazione danese supera di gran lunga il livello generale delle imposte riscosse in Danimarca.

Questa interpretazione risulta da un raffronto fra la tassa d'immatricolazione degli autoveicoli e le accise che colpiscono in Danimarca i beni di consumo duraturi. Questo raffronto è conforme alla giurisprudenza della Corte. La Commissione si basa, infatti, sulla summenzionata sentenza 7 maggio 1987 relativa all'imposta di consumo sulle banane in Italia, in cui la Corte ha rilevato che questa imposta superava il livello d'imposizione sui prodotti alimentari nazionali notevolmente diversi dalle banane.

La Commissione fa riferimento, infine, alle conseguenze economiche e commerciali dell'elevato livello della tassa d'immatricolazione danese. Al riguardo constata che il parco autoveicoli danese è minore di quello di altri Stati membri con un livello di vita equivalente a quello della Danimarca. Sembra, inoltre, che le automobili siano, in media, conservate dai loro proprietari più a lungo in Danimarca che negli altri Stati membri della Comunità.

Essa osserva del pari che gli importatori di autoveicoli in Danimarca hanno dovuto condurre una politica commerciale con effetti contrari alla logica del mercato. Ad esempio, il distributore, riducendo al massimo i prezzi al momento della vendita, deve recuperare sul prezzo dei pezzi di ricambio; il prezzo elevato di questi pezzi è all'origine di importazioni di automobili al solo scopo di procurarsi pezzi a buon mercato.

Detto prezzo di vendita induce, inoltre, i consumatori non residenti ad acquistare la loro automobile in Danimarca per importarla nel proprio paese. La tassa d'immatricolazione incentiva così una corrente artificiale di importazioni parallele.

Il *governo danese* dichiara di essere d'accordo con la Commissione sulla sua qualifica della tassa d'immatricolazione danese come imposta interna rientrante nella sfera

di applicazione dell'art. 95. Per contro, non condivide l'opinione della stessa per quanto riguarda l'incompatibilità di questa tassa con l'art. 95.

Secondo il governo danese, l'art. 95 deve essere considerato un complemento necessario al divieto delle restrizioni tariffarie e quantitative nonché delle misure di effetto equivalente nel commercio tra gli Stati membri. Esso mira a garantire la neutralità dei rapporti di concorrenza fra i prodotti importati e i prodotti di fabbricazione nazionale sul mercato interno. Per contro, detto articolo non comporta alcuna protezione della libera circolazione delle merci in quanto tale.

A norma dell'art. 95, primo comma, l'onere fiscale effettivo imposto dallo Stato membro d'importazione sul prodotto concreto importato dovrà essere confrontato con l'onere fiscale sostenuto dal prodotto nazionale analogo al prodotto importato. È determinante accertare quale onere fiscale avrebbe colpito il prodotto concreto importato se quest'ultimo fosse stato di produzione nazionale. Se l'onere fiscale sostenuto da un prodotto di fabbricazione nazionale è inferiore il sistema di tassazione è discriminatorio ai sensi dell'art. 95.

Inoltre, conformemente all'art. 95, secondo comma, rilevante è l'onere fiscale relativo. Ciò significa che, qualora alcune differenze fra i prodotti concorrenti giustifichino una situazione fiscale diversa, l'art. 95, secondo comma, prescrive solo un rapporto di proporzionalità fra le differenze nella situazione fiscale e le differenze fra i prodotti.

L'elemento più importante rispetto all'art. 95, secondo comma, è che il prodotto importato non deve essere colpito con imposte atte a proteggere un altro prodotto. Poiché non vi sono prodotti fabbricati in Danimarca in concorrenza con le automobili prodotte in altri Stati membri, non sussiste quindi alcun rapporto di proporzionalità di carattere fiscale che possa essere valutato. Di conseguenza, la tassa d'immatricolazione non è in contrasto con l'art. 95.

Al riguardo il governo danese sottolinea che la sua interpretazione dell'art. 95 non comporta necessariamente che gli Stati membri possono liberamente determinare l'importo della tassa con cui intendono colpire i prodotti importati, quando per ipotesi manca una produzione nazionale analoga o concorrente. Se, in tale caso, gli Stati membri colpiscono i prodotti con tasse d'importo tale da rendere impossibile la libera circolazione delle merci o da compromettere la libera circolazione, dette tasse possono essere in contrasto col divieto di tasse di effetto equivalente a dazi doganali sancito dagli artt. 9 e 12.

Inoltre, la giurisprudenza cui si riferisce la Commissione (in particolare sentenze Stier, Commissione/Repubblica italiana, e Co-Frutta) non può corroborare l'argomento della Commissione secondo cui l'art. 95 si applica anche in una situazione in cui non vi è una produzione nazionale concorrente.

Secondo il governo danese, la sopra citata sentenza Stier verteva su un problema assai particolare connesso all'imposizione delle

tasse compensative dell'imposta sulla cifra d'affari sulle merci importate per compensare una tassa cumulativa sulla cifra d'affari in vigore nel mercato interno. In realtà, nella sentenza Stier, la Corte si era limitata a stabilire che siffatta tassa compensativa sui prodotti importati deve restare nell'ambito del sistema a cascata di tassa cumulativa sul valore aggiunto allora vigente.

Quanto alle suddette sentenze Commissione/Repubblica italiana e Co-Frutta, il governo danese sostiene che in queste due cause non ricorreva una fattispecie in cui mancava qualsiasi produzione analoga concorrente. In entrambi i casi alla fattispecie si applicava l'art. 95, secondo comma, poiché la Corte aveva considerato che la produzione nazionale di frutta era in concorrenza con banane importate soggette alla tassa di cui trattasi.

Il governo danese sostiene inoltre che la tassa d'immatricolazione danese fa parte del sistema generale danese delle tasse d'immatricolazione per veicoli a motore. Questo sistema di tasse d'immatricolazione comprende varie categorie (automobili private, autobus, veicoli di trasporto, camion, motocicli, trattori) e comporta aliquote diverse. Questo sistema di tassa d'immatricolazione colpisce, in via di principio, tanto i veicoli a motore importati quanto i veicoli a motore di produzione nazionale. Al riguardo il governo danese richiama l'attenzione sul fatto che la Corte ha ammesso che il sistema nazionale di tassazione delle automobili costituisce un sistema tributario interno indipendente (v. sentenza Humblot, causa 112/84, Racc. 1985, pag. 1367, e sentenza Feldain, causa 433/85, Racc. 1987, pag. 3521).

Questo è il motivo per cui il governo danese ritiene che basandosi sulla sentenza Stier non abbia senso paragonare, come fa la Commissione, le tasse d'immatricolazione delle automobili con altre tasse sui prodotti di consumo duraturo (aspirapolveri, lavatrici, frigoriferi, cucine, televisori, ecc.). Ad avviso del governo danese, non ha senso neanche paragonare con l'IVA, come fa del pari la Commissione, una tassa sul consumo (la tassa d'immatricolazione) su un determinato prodotto (le automobili).

Per quanto riguarda l'effetto della tassa d'immatricolazione sulla libera circolazione delle merci il governo danese cerca di confutare i vari argomenti dedotti dalla Commissione. Al riguardo sostiene che la densità del parco autoveicoli danese non è notevolmente inferiore a quella degli altri Stati membri. Questa densità è inoltre connessa a vari fattori, fra i quali le spese per l'uso delle automobili, le necessità in materia di trasporti, le possibilità alternative di trasporto, la moda, l'ambiente, ecc.

Il fatto che a causa del prezzo elevato delle automobili i consumatori si sforzino di conservarle a lungo — il che comporta che in Danimarca la durata d'uso delle automobili prima della loro sostituzione è maggiore che in altri Stati membri — è perfettamente legittimo e costituisce una manifestazione di una buona gestione economica.

Non è vero che gli importatori di automobili in Danimarca conducano una politica di vendita in contrasto con la logica del mercato. Al contrario, essi si conformano a questa logica cercando di adattarsi alle condizioni della concorrenza sul mercato danese.

Il governo danese osserva, del resto, che le asserzioni della Commissione quanto all'effetto della tassa d'immatricolazione sulla libera circolazione delle merci sono contraddette dai fatti. Le statistiche sulle nuove immatricolazioni di automobili durante gli ultimi anni dimostrano infatti una notevolissima espansione del mercato danese.

B — *Sulla tassa d'immatricolazione dei veicoli usati importati*

La *Commissione* constata anzitutto che la tassa d'immatricolazione sulle automobili usate importate in Danimarca è calcolata in base ad un valore forfettario che non può mai essere inferiore al 90% del valore imponibile dell'automobile nuova. Osserva inoltre che nessuna tassa d'immatricolazione nuova è prescritta per le automobili usate acquistate in Danimarca. Del resto è difficile ammettere che la tassa residua sulle automobili usate nel mercato danese sia sempre pari al 90% della tassa sull'automobile nuova.

Inoltre, il fatto che automobili di talune case automobilistiche possano, a causa del loro valore collezionistico o di aumenti inconsueti del prezzo delle automobili degli anni successivi, avere un valore immutato, o persino aumentato, non può giustificare, a parere della Commissione, il fatto evidente che la riscossione sulle automobili usate importate di una tassa d'immatricolazione la cui base è di almeno il 90% del valore dell'automobile nuova costituisce una evidente sopratassazione di questi veicoli, rispetto al valore residuo della tassa d'immatricolazione per le automobili usate che hanno solo alcuni anni, acquistate sul mercato danese dell'usato.

La Commissione sostiene, inoltre, che non è perché non vi è produzione danese di autoveicoli che in Danimarca non vi è un mercato delle automobili usate. Al riguardo essa ricorda che, in base alla normativa comunitaria, una merce, una volta importata e sdoganata, diviene definitivamente una merce nazionale. Le automobili usate importate e quelle acquistate in loco costituiscono quindi prodotti analoghi o concorrenti, a parità di potenza, qualità e durata di utilizzazione.

La Commissione rileva che, per essere conforme all'art. 95 del Trattato, una tassazione così differenziata deve soddisfare tre condizioni: a) deve basarsi su criteri oggettivi; b) non deve avere effetto discriminatorio sui prodotti importati né diretto né indiretto; e c) non deve avere l'effetto di proteggere i prodotti nazionali a danno dei prodotti importati analoghi o di prodotti loro sostituibili.

Per quanto riguarda questi tre criteri, la Commissione osserva:

a) non vi è un criterio oggettivo che consenta di portare la tassa d'immatricolazione che colpisce le automobili usate importate ad un livello superiore al valore residuo della tassa d'immatricolazione inizialmente versato che grava sulle automobili usate acquistate sul mercato danese dell'usato;

b) il principio secondo cui la base imponibile della tassa d'immatricolazione che colpisce le automobili usate importate è almeno pari al 90% del prezzo delle automobili allo stato nuovo comporta, nella maggioranza dei casi, una tassazione discriminatoria delle automobili usate;

c) le disposizioni della legge n. 13/85 avente ad oggetto la tassa d'immatricolazione degli autoveicoli hanno l'effetto di proteggere il mercato danese dei veicoli usati.

La Commissione osserva inoltre che, qualora si applichi il sistema di calcolo del valore residuo dell'IVA versato su merci usate importate, usato dalla Corte nella sentenza 21 maggio 1985, Schul II (causa 47/84, Racc. pag. 1501), per stabilire se vi sia compatibilità fra la tassa d'immatricolazione che grava su un veicolo usato importato e la parte residua della stessa tassa inclusa nel valore di un veicolo usato immatricolato in Danimarca qualche anno prima, si constata, procedendo a questa diminuzione in proporzione alla tassa che ha gravato sui veicoli immatricolati in Danimarca, che la fissazione forfettaria della base imponibile della tassa che colpisce i veicoli usati importati fra il 90% e il 100% del prezzo del veicolo allo stato nuovo porta ad una manifesta sopratassazione di detti veicoli.

La Commissione si riferisce, peraltro, alla sentenza della Corte 7 maggio 1987 nella summenzionata causa Co-Frutta, per rilevare che le norme sull'imposizione devono essere concepite in modo da escludere qualsiasi discriminazione fiscale nei confronti delle automobili usate prodotte in un paese terzo e che si trovano in libera pratica in uno Stato membro (art. 9 del Trattato).

Secondo la Commissione, sarebbe del tutto in contrasto con lo scopo del Trattato garantire un'imposizione non discriminatoria solo per i veicoli usati prodotti in un paese terzo, mentre i veicoli prodotti nella Comunità potrebbero essere gravati da una tassa il cui importo non sarebbe ridotto in proporzione in modo da corrispondere ragionevolmente all'importo della tassa d'immatricolazione che resta incluso nel prezzo di un'automobile usata acquistata sul mercato danese in cui è stata già immatricolata precedentemente.

La Commissione osserva inoltre che la Danimarca importa attualmente ogni anno da 15 000 a 16 000 automobili usate, di cui soltanto 150-200 sono immatricolate; il resto è destinato ad altri usi (demolizione, riutilizzazione dei pezzi di ricambio, ecc.). La Commissione ne conclude che, a causa dell'inadeguata tassazione delle automobili usate importate, sussiste un effettivo rapporto di concorrenza fra i veicoli usati importati e le autofficine danesi che effettuano lavori di riparazione sul parco autoveicoli danese esistente. Questo rapporto di concorrenza è rafforzato dal fatto che nessuna tassa d'immatricolazione colpisce le automobili importate in Danimarca per la demolizione.

Il *governo danese* osserva che è la natura stessa della tassa d'immatricolazione che fa sì che essa si applica solo alle automobili usate importate e non alle automobili usate che si trovano sul mercato danese, per le quali la tassa è stata già versata all'atto della loro immatricolazione come automobili nuove. Non vi è un'effettiva discriminazione a favore dei prodotti danesi, poiché non vi è una produzione danese di automobili e tutte le automobili usate sono di origine straniera. Al riguardo detto governo contesta l'osservazione della Commissione secondo cui le automobili usate acquistate sul mercato nazionale e le automobili usate importate sono prodotti analoghi o concorrenti ai sensi dell'art. 95 poiché in entrambi i casi si tratta di automobili prodotte all'estero.

Il governo danese rileva inoltre che i rapporti di concorrenza effettivi intercorrono fra le automobili importate nuove e quelle usate. Una modifica della tassa d'immatricolazione nel senso di una diminuzione del tributo sulle automobili usate importate comporterebbe quindi un aumento delle importazioni di veicoli usati a danno delle importazioni di quelli nuovi.

Il governo danese contesta inoltre l'argomento della Commissione secondo cui può applicarsi pienamente nella fattispecie il sistema di calcolo del valore residuo dell'IVA versato per merci usate importate, usato dalla Corte nella suddetta sentenza Schul II.

Infatti, la sentenza Schul II riguardava la riscossione dell'IVA su merci usate vendute fra privati, in particolare il calcolo del valore residuo dell'IVA versato nel paese d'esportazione. Del tutto diverso è il caso in esame poiché si tratta di paragonare una tassa su prodotti importati col valore residuo di una tassa su merci usate acquistate nel paese d'importazione.

Per quanto riguarda l'argomento della Commissione secondo cui le norme sull'imposizione devono essere concepite in modo da escludere qualsiasi discriminazione fiscale nei confronti delle automobili usate prodotte in un paese terzo e che si trovano in libera pratica in uno Stato membro, il governo danese osserva che le norme danesi in materia di tassa d'immatricolazione sulle automobili usate importate sono concepite in modo che non vi sia discriminazione fra le automobili usate prodotte in paesi terzi e importate in seguito per essere poste in libera pratica in uno Stato membro. Ciò risulta dall'art. 11 della legge n. 13/85.

Il governo danese osserva, infine, che è pienamente lecito che una parte delle automobili usate importate sia usata per fornire pezzi di ricambio. Peraltro, esso non comprende come il rapporto — criticato dalla Commissione — fra l'importazione di automobili nuove e il mantenimento di vecchie automobili sarebbe modificato dal fatto che una diminuzione della tassa d'immatricolazione delle automobili usate comporterebbe un aumento delle importazioni di automobili usate a danno delle importazioni di automobili nuove.

M. Díez de Velasco
giudice relatore