SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
17 giugno 1998 *

Nel procedimento C-68/96,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Tribunale di Trento nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Grundig Italiana SpA

e

Ministero delle Finanze,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 95 del Trattato CE,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori H. Ragnemalm, presidente di sezione, G. F. Mancini e J. L. Murray (relatore), giudici,

* Lingua processuale: l'italiano.

avvocato generale: C. O. Lenz
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Grundig Italiana SpA, dall'avv. Enrico Giammarco, del foro di Trento;

— per il governo italiano, dal professor Umberto Leanza, capo del servizio del contenzioso diplomatico presso il Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dal signor Ivo M. Braguglia, avvocato dello Stato;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Enrico Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità d'agente;

— per l'Autorità di vigilanza dell'EFTA, dal signor Håkan Berglin, direttore del servizio degli affari giuridici e commerciali, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del governo italiano e della Commissione all'udienza del 12 giugno 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 luglio 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 15 febbraio 1996, pervenuta in cancelleria il 14 marzo successivo, il Tribunale di Trento ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 95 dello stesso Trattato.

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Grundig Italiana SpA (in prosieguo: la «Grundig Italiana») ed il Ministero delle Finanze a proposito della restituzione dell'importo di 112 236 330 770 LIT, più gli interessi legali, versato dalla detta società a titolo di imposta erariale di consumo sui prodotti audiovisivi e fotoottici tra il 1° gennaio 1983 ed il 31 dicembre 1992.

3 In forza dell'art. 4 del decreto legge 30 dicembre 1982, n. 953 (GURI n. 359 del 31 dicembre 1982), successivamente convertito nella legge 28 febbraio 1983, n. 53 (GURI, Supplemento ordinario n. 58 del 1° marzo 1983, pubblicato nel testo coordinato nella GURI n. 65 dell'8 marzo 1983; in prosieguo: la «legge n. 53»), era stata istituita in Italia un'imposta di consumo sui prodotti audiovisivi e fottoottici a partire dal 1° gennaio 1983. Tale imposta veniva riscossa sia sui prodotti fabbricati in Italia sia sui prodotti importati. Per il primo gruppo di prodotti, la base imponibile dell'imposta era data dal valore «franco fabbrica», mentre, per il secondo gruppo, l'imposta era applicata al «valore in dogana franco frontiera nazionale». L'aliquota dell'imposta era fissata, qualunque fosse l'origine del prodotto, al 16% del suo valore, mentre per i televisori era prevista un'aliquota ridotta dell'8%.

4 Il 23 marzo 1983 il Ministero delle Finanze aveva adottato un decreto di attuazione della legge n. 53 (GURI n. 83 del 25 marzo 1983, successivamente modificato dai decreti ministeriali 10 giugno 1983, 23 ottobre 1984 e 10 aprile 1985, in seguito

pubblicati rispettivamente nelle GURI n. 193 del 15 luglio 1983, n. 303 del 3 novembre 1984 e n. 92 del 18 aprile 1985; in prosieguo: il «decreto di attuazione»). L'art. 2, settimo comma, di tale decreto stabiliva che, per le merci importate in Italia, il valore in dogana franco frontiera nazionale era determinato in base al valore in dogana ai sensi del regolamento (CEE) del Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, relativo al valore in dogana delle merci (GU L 134, pag. 1), aumentato degli eventuali costi ed oneri per la resa alla frontiera italiana e diminuito degli eventuali componenti del prezzo pagato o da pagare che concernono il trasporto e la commercializzazione all'interno del territorio doganale italiano. L'art. 2, quinto comma, del decreto di attuazione stabiliva inoltre che, per i prodotti fabbricati in Italia, la base imponibile poteva essere costituita dal prezzo addebitato per la vendita dei prodotti, dedotta una percentuale forfettaria del 35%.

5 L'art. 4, terzo comma, seconda frase, della legge n. 53 precisava che i produttori nazionali dovevano presentare agli uffici competenti una dichiarazione contenente gli elementi necessari per l'accertamento dell'imposta entro il mese successivo al trimestre cui si riferiva la detta dichiarazione, mentre la liquidazione dell'imposta dovuta veniva effettuata con riferimento all'insieme delle cessioni di apparecchi audiovisivi e fotoottici effettuate nel trimestre. L'art. 2, nono comma, del decreto di attuazione prevedeva per gli importatori che l'imposta di consumo fosse accertata e riscossa al momento dell'importazione in dogana.

6 L'imposta erariale di consumo è stata soppressa, con decorrenza 1° gennaio 1993, dal decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 427.

7 Il 22 luglio 1993 la Grundig Italiana ha adito il Tribunale di Trento per far dichiarare incompatibili con la normativa comunitaria le disposizioni che avevano istituito l'imposta di consumo sui prodotti audiovisivi e fotoottici e per veder condannare il Ministero delle Finanze a restituirle l'importo di 112 236 330 770 LIT, più gli interessi legali, da essa versato in vigenza delle dette disposizioni.

8 Ritenendo che l'esito della controversia dipendesse dall'interpretazione dell'art. 95 del Trattato, il Tribunale di Trento ha sospeso il procedimento sottoponendo alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 95 del Trattato CE debba essere interpretato nel senso che vieta ad uno Stato membro di istituire e riscuotere un'imposta erariale di consumo quale quella prevista dall'art. 4 del decreto legge 30 dicembre 1982, convertito dalla legge 28 febbraio 1983 n. 53, ed ulteriormente disciplinata dal decreto del Ministro delle Finanze 23 marzo 1983, laddove viene determinato un differente valore imponibile per i prodotti nazionali e per quelli importati da altri Stati membri e sono contemplate differenti modalità di riscossione dell'imposta per i medesimi prodotti».

9 Dall'ordinanza di rinvio emerge che il Tribunale di Trento chiede in sostanza se l'art. 95 del Trattato osti a che uno Stato membro istituisca e riscuota un'imposta di consumo qualora la base imponibile e le modalità di riscossione di tale imposta siano diverse per i prodotti nazionali e per i prodotti importati da altri Stati membri.

10 Va preliminarmente rilevato che, come la Corte ha precisato nella sentenza 13 luglio 1994, causa C-130/92, OTO (Racc. pag. I-3281, punto 11), che concerneva l'interpretazione del diritto comunitario con riguardo alla medesima normativa italiana, un'imposta quale l'imposta erariale di consumo di cui trattasi nella causa a qua dev'essere considerata parte integrante di un regime generale di imposte interne ai sensi dell'art. 95 del Trattato e la sua compatibilità con il diritto comunitario dev'essere valutata alla luce di questo articolo.

11 Inoltre, secondo una costante giurisprudenza, l'art. 95 del Trattato mira a garantire la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri in condizioni normali di

concorrenza, tramite l'eliminazione di qualsiasi forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di imposte interne discriminatorie nei confronti di prodotti di altri Stati membri. Tale norma è diretta ad essere applicata a tutti i prodotti provenienti dagli Stati membri ivi compresi i prodotti originari di paesi terzi che si trovano in libera pratica negli Stati membri (v. sentenza 7 maggio 1987, causa 193/85, Co-Frutta (Racc. pag. 2085, punti 25, 26 e 29).

12 Ne consegue che un sistema fiscale è compatibile con l'art. 95 del Trattato solo qualora esso sia congegnato in modo da escludere in ogni caso che i prodotti importati vengano assoggettati ad un onere più gravoso rispetto ai prodotti nazionali (v., in particolare, sentenza 26 giugno 1991, causa C-152/89, Commissione/Lussemburgo, Racc. pag. I-3141, punto 21).

13 Al fine di valutare il carattere discriminatorio o meno di un sistema fiscale, è necessario prendere in considerazione non solo le aliquote dei tributi, ma anche la base imponibile e le modalità di riscossione delle varie imposte (v. sentenza 27 febbraio 1980, causa 55/79, Commissione/Irlanda, Racc. pag. 481, punto 8). Infatti, il criterio di comparazione decisivo ai fini dell'applicazione dell'art. 95 è costituito dall'incidenza effettiva di ciascun tributo sulla produzione nazionale, da un lato, e sui prodotti importati, dall'altro. Anche a parità di aliquota fiscale, l'incidenza di tale onere può variare a seconda delle modalità di determinazione della base imponibile e di riscossione applicate alla produzione nazionale e ai prodotti importati.

14 In ordine all'imposta di consumo controversa nella causa a qua, dal fascicolo emerge in primo luogo che, per i prodotti fabbricati in Italia, nella base imponibile non sono incluse le spese di trasporto o di distribuzione, mentre, per i prodotti importati da altri Stati membri, la base imponibile è data dal valore in dogana, aumentato degli eventuali costi ed oneri sostenuti per raggiungere la frontiera italiana e diminuito delle spese di trasporto o di distribuzione sostenute in Italia.

15 Il governo italiano sottolinea che, poiché l'imposta nazionale colpisce i prodotti destinati al consumo sul mercato nazionale, l'imposta di cui trattasi va determinata sul valore dei detti prodotti al momento in cui sono messi a disposizione del consumatore italiano, valore che comprenderebbe le spese di trasporto sino alla frontiera italiana.

16 Risulta da una giurisprudenza costante che il divieto di discriminazioni sancito dall'art. 95 del Trattato viene violato nel caso di un tributo calcolato sul valore del prodotto quando, in relazione al solo prodotto importato, si prendano in considerazione elementi di valutazione tali da aumentarne il valore rispetto al prodotto nazionale corrispondente (sentenza 22 marzo 1977, causa 74/76, Iannelli e Volpi, Racc. pag. 557, punto 21).

17 In secondo luogo, dall'ordinanza del giudice nazionale emerge che, per i prodotti nazionali, tutte le spese sostenute sul territorio italiano in ragione della commercializzazione su tale mercato sono escluse dalla base imponibile, mentre, per i prodotti importati, vi rientrano le spese relative alla commercializzazione sul territorio italiano sostenute al di fuori di quest'ultimo. Tali regole si applicano altresì, come ha sottolineato l'avvocato generale nel paragrafo 37 delle conclusioni, qualora le spese di commercializzazione abbiano formato oggetto di un pagamento accentrato.

18 Così, contrariamente al produttore nazionale, l'importatore dei prodotti in questione non può dedurre dalla base imponibile dell'imposta la totalità delle spese di commercializzazione relative al mercato italiano.

19 In terzo luogo, risulta dall'ordinanza di rinvio che i produttori nazionali hanno la possibilità di dedurre dalla base imponibile dei loro prodotti una percentuale

forfettaria pari al 35% del prezzo addebitato, mentre tale possibilità non è offerta per i prodotti importati dagli altri Stati membri.

20 Il governo italiano fa valere che siffatta percentuale forfettaria si riferisce alla parte del prezzo di vendita che corrisponde alle spese di commercializzazione del prodotto nazionale. Certo, la concessione ai soli produttori nazionali di tale possibilità di deduzione forfettaria consentirebbe loro di determinare più rapidamente e più facilmente la base imponibile dei prodotti nazionali. Tuttavia tale prassi servirebbe solo a ricollocare in situazioni analoghe le merci nazionali e le merci importate. Infatti la base imponibile sarebbe di ben più ardua determinazione per i produttori nazionali, i quali devono stabilire il valore franco fabbrica, che per gli importatori, i quali possono basarsi sul valore in dogana e, di conseguenza, sulle formalità che accompagnano le dichiarazioni in dogana.

21 Occorre rilevare che gli importatori ed i produttori nazionali si trovano in situazioni analoghe in quanto cercano di dedurre le spese di trasporto e di commercializzazione.

22 Infine dall'ordinanza del giudice a quo emerge che, per le merci importate, l'obbligo di pagamento dell'imposta sorge al momento dell'importazione in dogana delle stesse, mentre, per le merci nazionali, esso sorge soltanto al momento della presentazione della dichiarazione da parte del produttore nazionale presso le autorità tributarie nel corso del mese successivo al trimestre in cui le merci sono state immesse sul mercato, mentre il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'immissione sul mercato nazionale del prodotto destinato al consumo.

23 Si deve sottolineare in proposito che, secondo una costante giurisprudenza, un vantaggio riservato alla produzione nazionale, sotto forma di dilazioni di

pagamento, implica una disparità di trattamento a danno dei prodotti importati da altri Stati membri in violazione del divieto di cui all'art. 95 del Trattato (v. la citata sentenza Commissione/Irlanda).

24 Di conseguenza, non può accogliersi l'argomento del governo italiano secondo cui la differenza tra le modalità di riscossione applicate alle merci nazionali e quelle applicate alle merci importate è diretta a consentire ai produttori nazionali di dover evitare di presentare una dichiarazione d'imposta per ciascun prodotto. Infatti, dal momento che la discriminazione è provata, l'art. 95 non prevede alcuna possibilità di giustificazione per lo Stato in questione.

25 Alla luce di quanto precede, l'art. 95 del Trattato deve ritenersi violato da una normativa nazionale che istituisce un'imposta di consumo

— qualora, per i prodotti fabbricati in tale Stato, nella base imponibile non siano incluse le spese di trasporto o di distribuzione, mentre, per i prodotti importati da altri Stati membri, la base imponibile è data dal valore in dogana, aumentato degli eventuali costi ed oneri sostenuti per raggiungere la frontiera italiana e diminuito delle spese di trasporto o di distribuzione sostenute in Italia;

— qualora, per i prodotti nazionali, tutte le spese sostenute sul territorio nazionale in ragione della commercializzazione su tale mercato siano escluse dalla base imponibile, mentre, per i prodotti importati, vi rientrano le spese relative alla commercializzazione sul territorio nazionale sostenute al di fuori di quest'ultimo;

— qualora la possibilità di procedere ad una deduzione forfettaria ai fini del calcolo della base imponibile sia riservata ai prodotti nazionali, e

— qualora, per le merci importate, l'obbligo di pagamento dell'imposta sorga al momento dell'importazione in dogana delle merci, mentre, per le merci nazionali, esso sorge soltanto al momento della presentazione della dichiarazione da parte del produttore nazionale presso le autorità tributarie nel corso del mese successivo al trimestre in cui le merci sono state immesse sul mercato, laddove il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'immissione sul mercato nazionale del prodotto destinato al consumo.

26 Occorre quindi risolvere la questione dichiarando che l'art. 95 del Trattato dev'essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro istituisca e riscuota un'imposta di consumo qualora la base imponibile e le modalità di riscossione dell'imposta siano diverse per i prodotti nazionali e per i prodotti importati da altri Stati membri.

Sulle spese

27 Le spese sostenute dal governo italiano e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Tribunale di Trento con ordinanza 15 febbraio 1996, dichiara:

L'art. 95 del Trattato CE dev'essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro istituisca e riscuota un'imposta di consumo qualora la base imponibile e le modalità di riscossione dell'imposta siano diverse per i prodotti nazionali e per i prodotti importati da altri Stati membri.

Ragnemalm Mancini Murray

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 17 giugno 1998.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

H. Ragnemalm