SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
14 settembre 1995 *

Nei procedimenti riuniti C-485/93 e C-486/93,

aventi ad oggetto alcune domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Monomeles Dioikitiko Protodikeio e dal Trimeles Dioikitiko Protodikeio, entrambi di Rodi (Grecia), nelle cause dinanzi ad essi pendenti tra

Maria Simitzi

e

Dimos Kos,

domande vertenti sull'interpretazione sia del Trattato CEE, segnatamente degli artt. 9, 12, 13, 16 e 95 dello stesso, sia dell'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori C. Gulmann, presidente di sezione, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward (relatore), J.-P. Puissochet e L. Sevón, giudici,

* Lingua processuale: il greco.

avvocato generale: G. Tesauro
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la signora Maria Simitzi, dagli avv.ti Dimitrios Kyriakopoulos, Konstantinos Finokaliotis e Dimos Nikopoulos, del foro di Salonicco,

— per il governo ellenico, dai signori Panagiotis Kamarineas, sostituto avvocato dello Stato, e Panagiotis Mylonopoulos, consigliere giuridico presso il servizio speciale del contenzioso comunitario del ministero degli Affari esteri, e dalla signora Christina Sitara, procuratore, in qualità di agenti,

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Richard Wainwright, consigliere giuridico principale, e dalla signora Maria Kontou-Durande, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della signora Maria Simitzi, con gli avv. ti Dimos Nikopoulos, Dimitrios Kyriakopoulos e Konstantinos Finokaliotis, del governo ellenico, rappresentato dal signor Panagiotis Kamarineas e dalla signora Ioanna Galani-Maragoudaki, consigliere giuridico speciale aggiunto presso il servizio speciale del contenzioso comunitario del ministero degli Affari esteri, in qualità di agenti, e della Commissione delle Comunità europee, rappresentata dalla signora Maria Kontou-Durande, all'udienza del 23 marzo 1995,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 maggio 1995,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con due decisioni 25 ottobre 1993, depositate presso la cancelleria della Corte il 24 dicembre 1993, il Monomeles Dioikitiko Protodikeio e il Trimeles Dioikitiko Protodikeio, entrambi di Rodi (Grecia), hanno sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, numerose questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione sia del Trattato CEE, segnatamente degli artt. 9, 12, 13, 16 e 95 dello stesso, sia dell'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di due ricorsi miranti all'annullamento o alla modifica di una decisione in forza della quale la signora Maria Simitzi è stata iscritta nel ruolo d'imposta per alcuni tributi comunali all'importazione e inoltre le sono state inflitte ammende per mancato adempimento degli obblighi ad essa incombenti.

3 Il Dodecaneso, arcipelago situato all'estremità sud orientale del mare Egeo, è stato retto dall'amministrazione italiana sino al 1946. I decreti locali nn. 187/1938 e 132/1939 della suddetta amministrazione avevano previsto l'imposizione di un'imposta (dazio di consumo) sui beni di consumo importati ed esportati nel Dodecaneso e ne avevano autorizzato la riscossione da parte dei comuni dell'arcipelago.

4 Dopo l'annessione del Dodecaneso alla Grecia queste imposte comunali sono state mantenute in vigore in forza di una serie di disposizioni normative elleniche.

5 All'epoca dei fatti oggetto del contendere l'imposta comunale all'importazione era pari al 4% del valore dei prodotti importati, mentre quella all'esportazione era stata fissata, ad eccezione di Rodi, all'1% del valore delle merci esportate.

6 La signora Simitzi importava alcune merci nell'isola di Cos nei due periodi 8 novembre -23 dicembre 1991 e 2 gennaio -26 febbraio 1992. In base alle leggi nazionali, il sindaco di Cos adottava una decisione in forza della quale la signora Simitzi veniva iscritta nel ruolo comunale d'imposta sia per il pagamento dei tributi comunali all'importazione, calcolati in base al valore delle merci importate durante detti periodi, sia per il versamento di ammende inflittele per inosservanza degli obblighi imposti dalle leggi nazionali.

7 La signora proponeva due ricorsi miranti all'annullamento o alla modifica di detta decisione dinanzi, rispettivamente, al Monomeles Dioikitiko Protodikeio di Rodi, il 14 luglio 1992, e al Trimeles Dioikitiko Protodikeio di Rodi, il 24 giugno 1992.

8 Questi due giudici hanno ritenuto necessario disporre la sospensione dei procedimenti in attesa che questa Corte si pronunci sulle seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un tributo riscosso in base al valore delle merci da uno Stato membro per le merci importate da un altro Stato membro a motivo del loro ingresso in una regione determinata del primo Stato membro costituisca una tassa di effetto equivalente a dazi doganali all'importazione, pur se detto onere fiscale gravi anche sulle merci che giungono in questa regione da altre parti del territorio dello stesso Stato membro.

2) Se un tributo riscosso in base al valore delle merci da uno Stato membro per le merci esportate in un altro Stato membro a motivo della loro uscita da una regione determinata del primo Stato membro costituisca una tassa di effetto equivalente a dazi doganali all'esportazione, pur se detto onere fiscale gravi anche sulle merci spedite dalla suddetta regione verso un'altra parte del territorio dello stesso Stato membro.

3) Se siano compatibili con il diritto comunitario le norme di legge in forza delle quali continuano ad essere riscossi i due tributi, riscossi in base al valore delle merci, di cui trattasi.

4) In caso di soluzione negativa al quesito precedente e tenendo conto che il territorio in cui vige il diritto comunitario comprende anche lo spazio su cui esercita la propria sovranità lo Stato membro, in una parte dei cui confini sono riscossi i suddetti tributi basati sul valore delle merci e per il quale non sono state adottate misure particolari negli atti comunitari di adesione, si chiede se sia consentita dal diritto comunitario una disciplina con la quale si impone un onere sulle merci introdotte nella regione in questione e originarie esclusivamente di altre parti dello stesso Stato, ovvero spedite da tale regione e destinate esclusivamente ad altre zone dello stesso Stato, o se questo particolare onere costituisca un trattamento meno favorevole delle merci che provengono dalle zone suddette, o sono ad esse destinate, rispetto alle merci che provengono da altri Stati membri o sono ivi esportate, in relazione alla parte dello Stato membro interessata, che si traduce in un ostacolo alla libera circolazione delle merci all'interno dello spazio unico europeo.

5) Nel caso in cui la Corte voglia ritenere che i tributi, riscossi in base al valore delle merci, di cui trattasi costituiscono un'imposta interna, si chiede se essi abbiano il carattere di imposta sulla cifra d'affari e se sia vietata la loro applicazione cumulativa con l'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 33 della direttiva del Consiglio 77/388/CEE».

9 Con ordinanza 30 gennaio 1995, adottata in applicazione dell'art. 43 del regolamento di procedura della Corte, le due cause sono state riunite ai fini della fase orale e della sentenza.

Sulla prima questione

10 Con la loro prima questione i giudici a quibus chiedono chiarimenti alla Corte in merito alla nozione di tasse d'effetto equivalente a dazi doganali all'importazione.

11 Nella sentenza 16 luglio 1992, causa C-163/90, Legros e a. (Racc. pag. I-4625), la Corte ha dichiarato che un'imposta proporzionale al valore in dogana dei beni, riscossa da uno Stato membro sulle merci importate da un altro Stato membro all'atto della loro introduzione in una regione del territorio del primo Stato membro, costituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio all'importazione, nonostante il fatto che essa colpisca altresì le merci introdotte in tale regione in provenienza da un'altra parte di questo stesso Stato.

12 La Repubblica ellenica sostiene tuttavia che la tassa di cui trattasi nelle cause principali va distinta da quella oggetto della citata causa Legros e a. In quest'ultima, il dazio di mare gravava unicamente sui prodotti importati e aveva lo scopo di limitare le importazioni al fine di incoraggiare la produzione locale. Nelle cause principali, al contrario, la tassa comunale grava non solo sulle importazioni bensì anche sulle esportazioni in partenza dal Dodecaneso, ivi comprese quelle di prodotti locali. Tale differenza evidenzierebbe che scopo dell'imposizione della tassa comunale era unicamente quello di garantire risorse alle amministrazioni locali. Di conseguenza, tale tributo non costituirebbe una tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale all'importazione o all'esportazione.

13 L'argomento non può essere accolto.

14 In primo luogo, per giurisprudenza consolidata, dal sistema d'unione doganale previsto dal Trattato e, in particolare, dagli artt. 9, 12, 13 e 16 dello stesso, e dal carattere generale ed assoluto del divieto di applicare qualsiasi dazio doganale alle merci che circolano fra gli Stati membri risulta che i dazi doganali sono vietati a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo in vista del quale sono stati istituiti, come pure circa la destinazione dei proventi che ne derivano (v. sentenza 1° luglio 1969, causa 24/68, Commissione/Italia, Racc. pag. 193, punto 7).

15 In secondo luogo, un onere pecuniario imposto unilateralmente, che colpisce le merci nazionali o estere in ragione del fatto che esse varcano la frontiera, se non è un dazio doganale propriamente detto, costituisce una tassa di effetto equivalente ai sensi degli artt. 9, 12, 13 e 16 del Trattato, anche se non sia riscosso a profitto dello Stato e non abbia alcun effetto discriminatorio o protezionistico (stessa sentenza, punto 9).

16 Infine, dal punto di vista del Trattato è irrilevante che in una tassa si debba ravvisare un unico tributo ovvero due tributi distinti, costituenti un dazio all'esportazione e, rispettivamente, un dazio all'importazione. Una tassa come quella di cui trattasi, colpendo in via generale tutti i transiti attraverso la frontiera, rende più difficile la compenetrazione voluta dal Trattato e produce quindi sulla libera circolazione delle merci un effetto equivalente a un dazio doganale (stessa sentenza, punto 14).

17 Occorre pertanto risolvere la prima questione posta dai giudici a quibus dichiarando che un tributo riscosso in base al valore delle merci da uno Stato membro per le merci importate da un altro Stato membro a motivo del loro ingresso in una regione determinata del primo Stato membro costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale all'importazione, pur se detto onere fiscale gravi anche sulle merci che giungono in questa regione da altre parti del territorio dello stesso

Stato membro e benché le merci esportate in partenza dalla regione di cui trattasi siano parimenti colpite da un tributo riscosso in base al valore.

Sulla seconda questione

18 Con la seconda questione i giudici a quibus chiedono chiarimenti alla Corte in merito alla nozione di tasse d'effetto equivalente a dazi doganali all'esportazione.

19 Come precedentemente ricordato, un onere pecuniario imposto unilateralmente e che colpisce le merci in ragione del fatto che esse varcano la frontiera costituisce una tassa di effetto equivalente. Un onere che colpisce le merci nazionali in ragione del fatto che esse sono esportate a partire dallo Stato membro di cui trattasi costituisce pertanto una tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale all'esportazione ai sensi dell'art. 16 del Trattato.

20 Ai fini di tale conclusione è irrilevante la circostanza che l'onere pecuniario grava anche sulle merci spedite da una regione di uno Stato membro verso un'altra parte del territorio dello stesso Stato.

21 Un'imposta riscossa ad una frontiera regionale per il fatto della spedizione di prodotti a partire da una regione di uno Stato membro e destinati ad altre regioni del medesimo Stato costituisce un ostacolo alla libera circolazione delle merci di gravità almeno pari a quella di un'imposta riscossa alla frontiera nazionale a causa dell'esportazione dei prodotti a partire dall'intero territorio di uno Stato membro (v., per analogia, sentenza Legros e a., citata, punto 16).

22 Occorre pertanto risolvere la seconda questione pregiudiziale posta dai giudici a quibus dichiarando che un tributo riscosso in base al valore delle merci da uno Stato membro per le merci esportate in un altro Stato membro a motivo della loro uscita da una regione determinata del primo Stato membro costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale all'esportazione, pur se detto onere fiscale gravi anche sulle merci spedite dalla suddetta regione verso un'altra parte del territorio dello stesso Stato membro.

Sulla terza questione

23 Alla luce delle soluzioni date alla prima e alla seconda questione dei giudici a quibus, occorre risolvere la terza questione dichiarando che una disposizione nazionale in forza della quale venga riscossa una tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale è incompatibile con gli artt. 9 e seguenti del Trattato.

Sulla quarta questione

24 Con la quarta questione i giudici a quibus chiedono chiarimenti alla Corte in merito alla natura di tributi riscossi in base al valore e percepiti da uno Stato membro sulle merci introdotte in una regione determinata del suo territorio in provenienza unicamente da altre regioni del medesimo Stato e sulle merci spedite da una regione e destinate unicamente ad altre regioni del medesimo Stato.

25 Nella sentenza 9 agosto 1994, cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93, Lancry e a. (Racc. pag. I-3957), la Corte ha dichiarato che un tributo proporzionale al valore in dogana dei beni riscosso da uno Stato membro su tutte le merci introdotte in una regione del suo territorio costituisce una tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale all'importazione non

solo quando colpisce le merci introdotte in tale regione in provenienza da altri Stati membri, ma anche quando grava sulle merci introdotte in tale regione in provenienza da un'altra regione dello stesso Stato.

26 Il medesimo ragionamento va applicato nel caso di un tributo che colpisca le merci spedite da una regione e destinate ad altre regioni del medesimo Stato.

27 Occorre pertanto risolvere la quarta questione posta dai giudici a quibus dichiarando che tributi riscossi in base al valore e percepiti da uno Stato membro sia sulle merci introdotte in una regione determinata del suo territorio in provenienza unicamente da altre regioni del medesimo Stato, sia sulle merci spedite da una regione e destinate unicamente ad altre regioni del medesimo Stato, costituiscono tasse d'effetto equivalente a dazi doganali, rispettivamente all'importazione e all'esportazione.

Sulla quinta questione

28 Alla luce delle soluzioni precedentemente date, non occorre risolvere la quinta questione sollevata dai giudici a quibus.

Sugli effetti nel tempo della presente sentenza

29 Il governo ellenico, in sede di osservazioni orali, ha fatto richiamo alla facoltà della Corte di limitare nel tempo gli effetti della presente sentenza, qualora essa giudicasse incompatibile con le norme rilevanti del Trattato una tassa del tipo di quella controversa. Esso ha dedotto, da un lato, le incertezze esistenti in merito alla portata effettiva del divieto di tasse d'effetto equivalente fino alla pronuncia delle sen-

tenze Legros e a. e Lancry e a., citate, e, dall'altro, le gravi conseguenze finanziarie che discenderebbero per le amministrazioni locali da una decisione che dichiarasse incompatibile con il diritto comunitario la tassa di cui trattasi.

30 Nella citata sentenza Legros e a., la Corte ha rilevato in merito che, per esigenze imperative di certezza del diritto, le disposizioni del Trattato relative alle tasse di effetto equivalente a dazi doganali all'importazione non potevano essere invocate a sostegno di richieste di rimborso di un tributo come il dazio di mare, pagato anteriormente alla data di tale sentenza (16 luglio 1992), salvo per i richiedenti i quali, prima di tale data, avessero agito in giudizio o altrimenti contestato l'imposizione con un'impugnativa equivalente.

31 Ebbene, il tributo controverso può essere qualificato quale tassa avente la stessa natura del dazio di mare di cui alla causa Legros e a. Può pertanto essere accolta la tesi secondo la quale, fino al 16 luglio 1992, la Repubblica ellenica poteva ritenere a ragione che la tassa controversa fosse conforme al diritto comunitario.

32 Occorre quindi riconoscere valide le medesime considerazioni in tema di certezza del diritto e, pertanto, decidere che la limitazione nel tempo enunciata nella sentenza Legros e a. si applica parimenti a richieste di rimborso di importi riscossi a titolo della tassa controversa.

33 Di contro, non c'è ragione di limitare gli effetti della presente sentenza successivamente al 16 luglio 1992, data della citata sentenza Legros e a. Infatti, dopo tale data il governo ellenico non poteva ignorare che la tassa controversa fosse incompatibile con il diritto comunitario.

34 In conclusione, occorre precisare che le disposizioni del Trattato relative alle tasse di effetto equivalente a dazi doganali non possono essere invocate a sostegno di richieste di rimborso di importi riscossi anteriormente al 16 luglio 1992 a titolo della tassa controversa, salvo per i richiedenti i quali, prima di tale data, abbiano agito in giudizio o altrimenti contestato l'imposizione con un'impugnativa equivalente.

Sulle spese

35 Le spese sostenute dal governo ellenico e dalla Commissione delle Comunità europee, 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 (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Monomeles Dioikitiko Protodikeio e dal Trimeles Dioikitiko Protodikeio, entrambi di Rodi, con decisioni 25 ottobre 1993, dichiara:

1) **Un tributo riscosso in base al valore delle merci da uno Stato membro per le merci importate da un altro Stato membro a motivo del loro ingresso in una regione determinata del primo Stato membro costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale all'importazione, pur se detto onere fiscale gravi anche sulle merci che giungono in questa regione da altre parti del territorio dello stesso Stato membro e benché le merci esportate in partenza dalla regione di cui trattasi siano parimenti colpite da un tributo riscosso in base al valore.**

2) Un tributo riscosso in base al valore delle merci da uno Stato membro per le merci esportate in un altro Stato membro a motivo della loro uscita da una regione determinata del primo Stato membro costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale all'esportazione, pur se detto onere fiscale gravi anche sulle merci spedite dalla suddetta regione verso un'altra parte del territorio dello stesso Stato membro.

3) Una disposizione nazionale in forza della quale venga riscossa una tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale è incompatibile con gli artt. 9 e seguenti del Trattato CEE.

4) Tributi riscossi in base al valore e percepiti da uno Stato membro sia sulle merci introdotte in una regione determinata del suo territorio in provenienza unicamente da altre regioni del medesimo Stato, sia sulle merci spedite da una regione e destinate unicamente ad altre regioni del medesimo Stato, costituiscono tasse d'effetto equivalente a dazi doganali, rispettivamente all'importazione e all'esportazione.

5) Le disposizioni del Trattato CEE relative alle tasse di effetto equivalente a dazi doganali non possono essere invocate a sostegno di richieste di rimborso di importi riscossi anteriormente al 16 luglio 1992 a titolo della tassa controversa, salvo per i richiedenti i quali, prima di tale data, abbiano agito in giudizio o altrimenti contestato l'imposizione con un'impugnativa equivalente.

Gulmann Moitinho de Almeida Edward

Puissochet Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 14 settembre 1995.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

C. Gulmann