CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F.G. JACOBS

presentate il 27 febbraio 2003 [1]

1. In Danimarca le nuove autovetture sono soggette ad una tassa di immatricolazione riscossa ad un'aliquota particolarmente elevata. Un'associazione di importatori di autoveicoli si oppone all'entità dell'imposta e ha contestato la stessa dinanzi alle autorità giurisdizionali nazionali sul fondamento di alcuni motivi, asserendo in particolare che costituisce una misura di effetto equivalente ad una restrizione quantitativa all'importazione, vietata ai sensi dell'art. 28 CE. In proposito, l'Østre Landsret (Corte d'appello della regione orientale) mira ad accertare: 1) se una siffatta tassa possa essere inclusa in detto divieto, e 2) in caso affermativo, se possa essere tuttavia giustificata sulla base di alcuni dei motivi sanciti dall'art. 30 CE o accettati dalla Corte nella sua giurisprudenza.

Disposizioni pertinenti del Trattato

2. Il Trattato CE contiene tre specifici gruppi di disposizioni che vietano di ostacolare gli scambi di merci tra Stati membri: gli artt. 23 CE e 25 CE; gli artt. 28 CE - 30 CE, sui quali si mira ad ottenere una decisione della Corte, e l'art. 90 CE. Gli stessi riguardano vari tipi di ostacoli — rispettivamente, dazi doganali e tasse di effetto equivalente, restrizioni quantitative e misure di effetto equivalente, e l'imposizione interna —, e pertanto anche le condizioni della loro applicazione differiscono.

3. Gli artt. 23 CE - 31 CE riguardano la libera circolazione delle merci. Contemplano un'unione doganale e il divieto di restrizioni quantitative al commercio.

4. In particolare, l'art. 25 CE prevede: «I dazi doganali all'importazione o all'esportazione o le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale» [2].

5. L'art. 28 CE così dispone: «Sono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantita-

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — Si fa spesso riferimento all'art. 25 CE in combinato disposto con l'art. 23 CE, che contiene lo stesso divieto ma non include espressamente «dazi doganali di carattere fiscale»; per ragioni di semplicità mi riferirò esclusivamente all'art. 25.

tive all'importazione nonché qualsiasi misura di effetto equivalente». L'art. 29 CE contiene un identico divieto per quanto riguarda le esportazioni

6. Nella sentenza Dassonville [3] la Corte ha definito come misure aventi un tale effetto quelle «che possa[no] ostacolare direttamente o indirettamente, in atto o in potenza, gli scambi intracomunitari».

7. Ai sensi dell'art. 30 CE, tuttavia, gli artt. 28 CE e 29 CE lasciano impregiudicati «i divieti o restrizioni (...) giustificati da motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita delle persone e degli animali o di preservazione dei vegetali (...). Tuttavia, tali divieti o restrizioni non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al commercio tra gli Stati membri».

8. Inoltre, la Corte ha elaborato una giurisprudenza, iniziata con la sentenza «Cassis de Dijon» [4], in base alla quale provvedimenti «applicati senza discriminazioni» (che riguardano in pari misura beni nazionali e importati) possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 28 CE se limitano gli scambi, ma sono giustificabili qualora siano necessari al fine di soddisfare requisiti obbligatori come l'efficacia della supervisione fiscale, la tutela della salute pubblica, l'equità delle transazioni commerciali e la tutela del consumatore, purché siano anche proporzionati all'obiettivo perseguito e costituiscano un mezzo per raggiungere tale obiettivo che ostacoli il commercio in minor misura.

9. Gli artt. 90 CE - 93 CE, contenuti nel titolo relativo alle norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni, riguardano le disposizioni fiscali. L'art. 90 CE prevede:

«Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari.

Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni».

3 — Sentenza 11 luglio 1974, causa 8/74, Dassonville (Racc. pag. 837).

4 — Sentenza 20 febbraio 1979, causa 120/78, Rewe-Zentral (Racc. pag. 649).

Fatti e procedimento

10. Tutti gli Stati membri, tranne la Germania, la Francia, il Lussemburgo, la Svezia e il Regno Unito, prelevano una tassa di immatricolazione sull'acquisto di nuove autovetture. In Italia l'importo è fisso, in Belgio e in Portogallo la base dell'imposta è la cilindrata del veicolo, e negli altri Stati il fondamento del calcolo è costituito dal prezzo dell'autovettura. In Spagna, Grecia, Paesi Bassi, Austria e Finlandia, tale base è il prezzo esclusa l'IVA, mentre in Danimarca e in Irlanda include già l'IVA. Le aliquote variano considerevolmente da uno Stato membro all'altro e questo può avvenire anche secondo altri criteri (come la cilindrata o il tipo di uso) nell'ambito di ogni Stato membro [5].

11. Sebbene l'oscillazione sia pertanto considerevole e le differenze tra i metodi di calcolo rendano difficoltosa una comparazione precisa, l'importo e la proporzione della tassa di immatricolazione riscossa in Danimarca sono notevolmente più elevati rispetto a qualsiasi altro Stato membro. La tassa viene riscossa alla percentuale del 105% del prezzo di acquisto sino ad una soglia determinata ogni anno — apparentemente circa DKK 53 000 (EUR 7 122) nel 2002 — e il 180% del valore residuo, laddove il prezzo utilizzato come base dell'imposta include già il 25% di IVA e un aumento forfettario del 9% per tener conto del margine del commerciante, indipendentemente dal margine effettivamente riscosso da quest'ultimo. Un'autovettura con un prezzo base pari a EUR 10 000 potrebbe quindi costare all'acquirente la somma complessiva di circa EUR 30 000, inclusi circa EUR 17 000 per la tassa di immatricolazione, e una il cui prezzo base sia pari a EUR 30 000 costerebbe complessivamente circa EUR 107 000, inclusi circa EUR 67 000 a titolo di tassa di immatricolazione.

12. Un siffatto onere fiscale globale che oltrepassa il 200% non ha paragoni in qualsiasi altro Stato membro: le aliquote di imposizione immediatamente più gravose, in Finlandia e Grecia, non raggiungono il 100% per un motore non superiore ai 2000 cc e la proporzione della tassa di immatricolazione è minore in quanto riscossa al netto dell'IVA. All'opposto, in Lussemburgo l'unica tassa sul prezzo di acquisto di (nuove) auto è il 15% di IVA, e il Belgio, la Germania, la Francia, l'Italia, la Svezia e il Regno Unito riscuotono tutti un'aliquota inferiore al 30% in totale.

13. La tassa danese di immatricolazione delle auto risale apparentemente al 1924 e sembra essere comune opinione che il suo

5 — Questa e molte altre utili informazioni sulla fattispecie si possono trovare nella comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo — La tassazione delle autovetture nell'Unione Europea — Possibili interventi a livello nazionale e comunitario (COM/2002/431 def.).

scopo principale sia stato sempre quello di assicurare un accrescimento delle entrate, sebbene possano sussistere anche altre considerazioni, quali le preoccupazioni di tutela dell'ambiente e di sicurezza stradale.

14. La Danimarca non possiede alcuna industria automobilistica cosicché tutte le nuove autovetture che entrano nel mercato danese vengono, in pratica, importate da un altro Stato membro o dall'esterno della Comunità. La tassa è riscossa sulla prima immatricolazione in Danimarca, ma non su qualsiasi successiva rivendita; essa si preleva anche quando un'autovettura di seconda mano venga importata.

15. Prima del 1990 la tassa veniva applicata ad auto di seconda mano in un modo che non rifletteva adeguatamente il deprezzamento del loro valore. Ritenendo che la tassa su auto sia nuove sia usate fosse incompatibile con le norme comunitarie, la Commissione ha promosso un procedimento di inadempimento contro la Danimarca, che culminava nella sentenza della Corte 12 dicembre 1990 [6], in cui veniva accertato che il Regno di Danimarca, imponendo una tassa d'immatricolazione sulle automobili usate importate basata in genere su un valore forfettario superiore al valore effettivo del veicolo [7], con la conseguenza che gli autoveicoli usati importati venivano tassati maggiormente degli autoveicoli usati venduti in Danimarca dopo esservi stati immatricolati, è venuto meno agli obblighi impostigli dall'attuale art. 90 CE.

16. La Corte respingeva, tuttavia, la tesi della violazione nella parte relativa alla tassa sulle nuove autovetture. Il suo ragionamento era il seguente [8].

17. L'azione della Commissione era basata esclusivamente sull'attuale art. 90 CE, ed entrambe le parti concordavano sul fatto che la tassa fosse, a tale scopo, un tributo interno. Tuttavia, la funzione di detto articolo è di garantire l'assoluta neutralità dei tributi interni fra merci nazionali e merci importate. Esso non può essere invocato nei confronti di un tributo che colpisce prodotti importati in mancanza di produzione nazionale similare o concorrente; in particolare, esso non consente di censurare il carattere eccessivo del livello di tassazione che uno Stato membro potrebbe stabilire per determinati prodotti in mancanza di ogni effetto discriminatorio o protezionistico.

6 — Causa C-47/88, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-4509). Al tempo dei fatti della causa principale la soglia tra le aliquote del 105% e del 108% era pari a DKK 19 750.

7 — Il 100% del prezzo del veicolo, se nuovo, quando quest'ultimo ha meno di sei mesi e il 90% di detto prezzo per tutti i veicoli più vecchi.

8 — Punti 5-14 della sentenza.

18. La Corte ha ammesso che, come statuito nella sentenza Stier [9], gli Stati membri non possono imporre tributi talmente alti da compromettere la libera circolazione di prodotti quando, in mancanza di prodotti nazionali comparabili, i divieti dell'art. 90 CE non si applicano. Tuttavia, tali tributi possono essere imposti soltanto sulla base degli attuali artt. 28 CE - 30 CE, e il ricorso non veniva promosso su detto fondamento [10].

19. La ricorrente dinanzi al giudice nazionale nel procedimento di cui trattasi, De Danske Bilimportører (in prosieguo: la «DBI»), è un'associazione di categoria di importatori di autovetture. Nel 1999 acquistava una nuova automobile (modello Audi) — presumibilmente importata da un altro Stato membro — ad uso del suo direttore, per un prezzo complessivo (comprensivo di costi di consegna) pari a DKK 498 546 di cui DKK 297 456 a titolo di tassa di immatricolazione.

20. Essa ha presentato ricorso contro il Ministero del Tesoro danese in cui sostiene che la tassa sia illegittima alla luce di una serie di disposizioni del diritto comunitario, e chiede un rimborso.

21. Oltre agli artt. 28 CE, 29 CE e 90 CE, sopra menzionati, la ricorrente fa riferimento agli artt. 11, parte A, n. 2, lett. a), e 33 della sesta direttiva IVA [11], ai sensi dei quali, rispettivamente, la base imponibile a fini IVA deve comprendere tutte le altre imposte, dazi, tasse e prelievi e gli Stati membri devono mantenere o introdurre qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari a condizione che non diano luogo a formalità connesse con il passaggio di una frontiera: agli artt. 3, n. 1, lett. g), CE e 10 CE, con il cui combinato disposto si chiede agli Stati membri di astenersi da qualsiasi azione che possa compromettere la realizzazione della concorrenza non falsata nel mercato interno; all'art. 81 CE, che vieta accordi e pratiche concordate che restringano o falsino la concorrenza, e al regolamento n. 1475/95 [12], con cui si applica l'art. 81, n. 3, CE ad accordi per la distribuzione di autoveicoli all'interno della Comunità.

22. L'Østre Landsret, investita della causa, intende ottenere un chiarimento dalla Corte in merito, in particolare, all'interpretazione dell'art. 28 CE; nella sua ordinanza di rinvio non si occupa della domanda proposta in subordine basata sulle altre disposizioni menzionate nel precedente paragrafo. Lo stesso ha deciso di sospendere il proce-

9 — Sentenza 4 aprile 1968, causa 31/67, Stier (Racc. pag. 314).

10 — Punto 13 della sentenza.

11 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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 (GU L 145, pag. 1).

12 — Regolamento (CE) della Commissione 28 giugno 1995, n. 1475, relativo all'applicazione dell'articolo 85, paragrafo 3 del Trattato [ora art. 81, n. 3, CE] a categorie di accordi per la distribuzione di autoveicoli e il relativo servizio di assistenza alla clientela (GU L 145, pag. 25).

dimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un tributo indiretto (tassa di immatricolazione) percepito da uno Stato membro che ammonta, per le nuove autovetture, al 105% di DKK 52 800 e al 180% sul residuo del valore imponibile costituisca una misura di effetto equivalente ad una restrizione quantitativa all'importazione e sia pertanto vietato ai sensi dell'art. 28 CE (v., a tal riguardo, sentenza della Corte 11 dicembre 1990, causa C-47/88, Commissione/Danimarca, Racc. pag. I-4509, punto 13).

2) In caso di soluzione affermativa della questione sub 1), se una tassa di immatricolazione possa trovare giustificazione nelle ragioni indicate nell'art. 30 CE o derivanti dalla giurisprudenza della Corte relativa all'art. 28 CE, come risulta dalla sentenza 20 febbraio 1979, causa 120/78, Rewe Zentral, Racc. pag. 649».

23. Sono state sottoposte osservazioni scritte dalla DBI, dal governo danese che rappresentava il Ministero del Tesoro quale convenuto nella causa principale, dai governi italiano e finlandese e dalla Commissione, i quali tutti, tranne il governo italiano, hanno presentato difese orali in udienza.

Valutazione

24. La questione essenziale nella fattispecie è se una tassa di immatricolazione del tipo descritto possa essere valutata ai sensi dell'art. 28 CE; la possibilità di giustificazione sorge solo nel caso di una risposta positiva. Il giudice nazionale non mira espressamente ad ottenere chiarimenti su altre disposizioni; al contrario, per quanto riguarda alcune affermazioni della DBI, si è chiaramente astenuto dal farlo. Tuttavia, l'art. 28 CE dev'essere analizzato nel contesto della struttura del Trattato, cosicché sarà anche necessario esaminare gli artt. 25 CE e 90 CE.

Artt. 25 CE, 28 CE e 90 CE in generale

25. Ho brevemente enunciato supra le suddette norme [13], ma può essere utile un'ulteriore ricapitolazione di alcune delle loro più rilevanti caratteristiche.

26. L'art. 25 CE vieta qualsiasi dazio doganale o tassa di effetto equivalente. La

13 — Paragrafi 3-9.

nozione include qualsiasi dazio, per quanto esiguo, imposto per il fatto che le merci attraversano una frontiera [14]. Essa comprende tributi connessi a formalità amministrative quali controlli, a meno che detti tributi non eccedano il costo effettivo dei controlli originati e che le formalità del caso abbiano carattere obbligatorio e uniforme, siano contemplate dal diritto comunitario nell'interesse generale della Comunità e agevolino la libera circolazione delle merci, in particolare neutralizzando gli ostacoli che possono derivare da misure unilaterali di controllo [15]. Altrimenti, il divieto è assoluto e prescinde da qualsiasi effetto restrittivo sugli scambi, sebbene si possa pensare che un determinato livello di effetto restrittivo sia normalmente inerente a un siffatto tributo. Quando esiste una tale tassa o tributo, per quanto esiguo possa essere, l'osservanza dell'art. 25 CE può essere conseguita solo mediante la sua abolizione.

27. L'art. 90 CE vieta imposizioni interne che colpiscono merci analoghe di altri Stati membri o protegge indirettamente i prodotti nazionali in qualsiasi modo. Integrando l'art. 25 CE, esso è inteso a garantire la libera circolazione delle merci in normali condizioni di concorrenza, mediante l'eliminazione di ogni forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di tributi interni discriminatori, e pertanto a garantire l'assoluta neutralità delle imposizioni interne fra merci nazionali e merci importate [16].

28. Come nel caso dell'art. 25 CE, non vi è alcuna possibilità che la tassazione sfugga al divieto sulla base di qualche regola de minimis o di una qualche giustificazione. Tuttavia, non si tratta di un divieto di tassazione, ma di discriminazione o di protezionismo, cosicché è sufficiente abolire l'elemento discriminatorio o protezionistico al fine di conformarsi all'articolo. La situazione viene considerata in modo globale al momento di valutare se vi sia discriminazione o protezionismo, e quindi potrebbero subentrare fattori di compensazione — a seconda delle relative condizioni di applicazione un'imposta forfettaria potrebbe in effetti originare una discriminazione [17] — e sarebbe possibile concepire un tributo applicato solo a prodotti importati che di fatto corregge uno squilibrio causato dall'imposizione di un tributo diverso sulle merci nazionali in una fase anticipata della produzione.

29. L'art. 28 CE vieta tutte le restrizioni quantitative e le misure di effetto equiva-

14 — Sentenze 1° luglio 1969, causa 24/68, Commissione/Italia (Racc. pag. 193, punti 8-10), e cause riunite 2/69 e 3/69, Diamantarbeiders (Racc. pag. 211, punti 15-18); v., più recentemente, sentenza 23 aprile 2002, causa C-234/99, Nygård (Racc. pag. I-3657, punto 19).

15 — Sentenza 27 settembre 1988, causa 18/87, Commissione/Germania (Racc. pag. 5427, punto 8).

16 — V., ad esempio, sentenza 3 marzo 1988, causa 252/86, Bergandi/Direttore generale delle Imposte (Racc. pag. 1343, punto 24).

17 — V., ad esempio, sentenza della Corte 5 maggio 1970, causa 77/69, Commissione/Belgio (Racc. pag. 237).

lente. La nozione è molto ampia [18] e anche in questo caso (come generalmente accettato) non c'è una regola de minimis [19]. Tuttavia, a differenza delle situazioni disciplinate dagli artt. 25 CE o 90 CE, se una misura nazionale rientra in linea di principio nell'ambito di applicazione dell'art. 28 CE, potrebbe ciò nonostante essere giustificata, e pertanto sfuggire al divieto, sulla base di uno dei motivi previsti dall'art. 30 CE e dalla giurisprudenza della Corte [20].

30. Se comparato agli artt. 25 CE e 90 CE, l'art. 28 CE ha manifestamente un'ampia portata e adempie in qualche modo la finalità di una rete di sicurezza. La Corte ha statuito che esso contempla, in via generale, tutti i provvedimenti che ostacolino le importazioni e che non siano già specificamente contemplati da altre disposizioni del Trattato [21]. In relazione a tali norme, ognuna delle quali costituisce una lex specialis, è stato definito come lex generalis [22].

31. Evidentemente, alla luce delle conseguenze diverse derivanti dall'applicazione dei suddetti tre articoli, è importante sapere con sicurezza nel singolo caso quale degli stessi sia pertinente. Se un tributo rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 25 CE, dev'essere abolito, mentre, se rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 90 CE, occorre in quel caso eliminare solo l'elemento discriminatorio o protezionistico. Un provvedimento che rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 28 CE può essere consentito se persegue uno o più fini giustificati in un modo proporzionato al loro conseguimento, laddove la portata della giustificazione in base agli artt. 25 CE o 90 CE è molto più limitata. D'altro canto, questi due articoli si applicano solo in una limitata casistica, sempre implicante un tributo o una tassa, mentre l'art. 28 CE può applicarsi ad una varietà estremamente ampia di provvedimenti in grado di ostacolare gli scambi.

32. In una situazione del genere non sorprende che la Corte abbia ripetutamente indicato che i rispettivi ambiti di applicazione dei tre articoli sono distinti e che solo una delle suddette norme può applicarsi ad una determinata misura.

33. Nella sentenza Compagnie Commerciale de l'Ouest [23], ad esempio, essa ha rilevato che «il campo di applicazione

18 — V. la definizione di cui alla sentenza Dassonville, citata supra al paragrafo 6.

19 — V., ad esempio, sentenze 5 aprile 1984, cause riunite 177/82 e 178/82, Van de Haar (Racc. pag. 1797, punto 13); 13 marzo 1984, causa 16/83, Prantl (Racc. pag. 1299, punto 20); 14 marzo 1985, causa 269/83, Commissione/Francia (Racc. pag. 837, punto 10), e 5 giugno 1986, causa 103/84, Commissione/Italia (Racc. pag. 1759, punto 18). Tuttavia la Corte ha accettato che alcuni effetti restrittivi possano essere talmente aleatori e indiretti da non poter essere considerati atti a ostacolare il commercio: v. sentenze 18 giugno 1998, causa C-266/96, Corsica Ferries France (Racc. pag. I-3949, punto 31); 6 dicembre 2001, causa C-44/98, BASF (Racc. pag. I-6269, punto 16), e 13 gennaio 2000, causa C-254/98, TK-Heimdienst (Racc. pag. I-151, punto 30).

20 — V. supra, paragrafi 7 e 8.

21 — V., ad esempio, sentenza Bargandi (citata supra alla nota 16, punto 33).

22 — V., ad esempio, le conclusioni dell'avvocato generale Tesauro rese nelle cause riunite da C-78/90 a C-83/90, Compagnie commerciale de l'ouest (Racc. pag. I-1847, in particolare pag. 1865).

23 — Citata supra alla nota 22 (punti 20-22); v. altresì, per una più recente conferma, sentenza sentenza 3 febbraio 2000, causa C-228/98, Dounias (Racc. pag. I-577, punto 39).

dell'art. [28 CE] non comprende gli ostacoli considerati da altre disposizioni specifiche del Trattato (...) ostacoli di natura fiscale o di effetto equivalente a dazi doganali considerati dagli artt. [25 CE e 90 CE] non rientrano nel divieto dell'art. [28 CE]. (...) la Corte deve esaminare anzitutto se una misura (...) rientri nelle disposizioni degli artt. [25 CE o 90 CE], e solo nel caso in cui la soluzione fosse negativa essa dovrebbe verificare se la misura di cui trattasi ricada nel campo di applicazione dell'art. [28 CE] (...)».

34. E, per quanto riguarda le distinte finalità degli artt. 25 CE e 90 CE[24], secondo una giurisprudenza consolidata «le disposizioni relative alle tasse di effetto equivalente e quelle concernenti imposizioni interne discriminatorie non sono applicabili cumulativamente, di modo che, nel sistema del Trattato, una stessa imposizione non può appartenere contemporaneamente a queste due categorie».

Artt. 25 CE e 90 CE nel presente procedimento

35. La tassa di immatricolazione di cui trattasi ha chiaramente natura fiscale. Sulla base di tale caratteristica e alla luce della giurisprudenza menzionata supra al paragrafo 33, potrebbe essere necessario esaminarla ai sensi dell'art. 25 CE in quanto tributo avente effetto equivalente a quello di un dazio doganale o ai sensi dell'art. 90 CE, come una misura di imposizione interna.

36. Tuttavia, l'art. 25 CE riguarda solo i tributi riscossi per il fatto che le merci attraversano una frontiera. A questo punto, sebbene la tassa venga probabilmente riscossa, nella pratica, subito dopo l'importazione, sembra che la fattispecie assoggettabile a imposta sia la prima registrazione ai fini dell'uso su strada in Danimarca anziché l'attraversamento della frontiera. Sebbene la Corte non disponga di tutti i dettagli relativi al modo di applicazione, si può presumere che la tassa si applicherebbe anche se un appassionato dovesse costruire la propria autovettura in Danimarca e mirasse ad utilizzarla su strada in detto paese. Viceversa, sembra plausibile che un veicolo importato esclusivamente al fine di essere esposto in un museo o, forse, utilizzato esclusivamente su una proprietà privata possa sfuggire all'imposizione. In ogni caso non si è suggerito, né dinanzi alla Corte né — in apparenza — dinanzi ad un giudice nazionale, che la tassa sia di fatto un dazio doganale o un tributo avente effetto equivalente, che venga riscossa per il fatto che le autovetture attraversano una frontiera o che dovrebbe essere prelevata alla luce dell'art. 25 CE.

37. Se tali affermazioni sull'applicazione della tassa di immatricolazione fossero esatte, l'art. 90 CE sembrerebbe essere pertanto il parametro sulla base del quale

24 — V. la più recente sentenza Nygård (citata supra alla nota 14, punto 17).

misurarla, anche se di fatto viene percepita solo su auto importate. Come la Corte ha osservato nella sentenza 3 febbraio 1981, causa 90/79, Commissione/Francia [25], «anche un onere gravante su un prodotto importato da un altro Stato membro, qualora non esistano prodotti nazionali identici o similari, non costituisce una tassa d'effetto equivalente, bensì un tributo interno ai sensi dell'art. [90 CE], purché rientri in un regime generale di tributi interni che gravano sistematicamente su categorie di prodotti secondo criteri obiettivi applicati indipendentemente dall'origine dei prodotti».

38. La tassa di immatricolazione di cui trattasi sembra corrispondere a tale definizione. Essa si applica sistematicamente a categorie di veicoli secondo criteri obiettivi. Le tasse di immatricolazione dei veicoli sono state inoltre regolarmente valutate dalla Corte quale imposizione interna ai sensi dell'attuale art. 90 CE [26]. E nella sentenza Commissione/Danimarca [27] la tassa danese veniva qualificata da entrambe le parti e dalla Corte come imposizione interna ai sensi di tale articolo.

39. Tuttavia, in detta sentenza la Corte ha statuito in modo del tutto chiaro che l'art. 90 CE non veniva violato dalla tassa sulle nuove autovetture dal momento che non vi era produzione nazionale similare o concorrente e pertanto non era possibile l'effetto discriminatorio o protezionistico. Con riferimento ai veicoli di seconda mano, dall'ordinanza di rinvio emerge che la Danimarca si è conformata alla sentenza Commissione/Danimarca e che l'elemento discriminatorio riscontrato dalla Corte è stato ora abolito.

40. È vero che la DBI ha affermato, in un commento su altri aspetti del proprio caso dinanzi al giudice nazionale, che il fatto che il margine del commerciante ad un'aliquota fissa del 9% sia automaticamente incluso quando si tassano veicoli nuovi e non quelli usati e che questo non riguardi pezzi di ricambio e riparazioni favorisce veicoli di seconda mano (prevalentemente un «prodotto nazionale») rispetto a quelli nuovi (tutti importati) e pertanto introduce una discriminazione vietata dall'art. 90 CE. Tuttavia, dal momento che non è stato sottoposto alcun altro argomento — e non è stata presentata alcuna questione pregiudiziale — a questo riguardo, ritengo non sia opportuno per la Corte affrontare questo aspetto.

41. In questa fase, pertanto, sembra necessario concludere che la tassa di immatricolazione in questione, essendo parte di un regime di tributi interni anziché venire riscossa a fronte dell'attraversamento di una frontiera, dev'essere valutata facendo riferimento non all'art. 25 CE ma

25 — Racc. pag. 283, punto 14.

26 — Ad esempio, in una serie di procedimenti che coinvolgono automezzi francesi; v., per un recente caso, sentenza 15 marzo 2001, causa C-265/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-2305).

27 — Citata supra alla nota 6.

all'art. 90 CE; tuttavia, non contenendo alcun elemento discriminatorio o protezionistico, non è incompatibile con quella disposizione.

Art. 28 CE nel presente procedimento

42. Se la tassa di immatricolazione danese dev'essere valutata facendo riferimento all'art. 90 CE, è peraltro dubbio se, essendo sfuggita al divieto ai sensi di detto articolo, potrebbe allora essere presa in considerazione nell'ambito dell'art. 28 CE. Ciò nonostante, si potrebbe ritenere che una tassa manifestamente eccessiva, chiaramente responsabile di ostacolare il commercio delle merci cui si riferisce, potrebbe essere eccezionalmente basata sull'art. 28 CE. Infatti, nella sentenza Commissione/Danimarca, la Corte affermava che gli Stati membri non possono colpire i prodotti con tributi talmente alti da compromettere la libera circolazione delle merci se, in mancanza di prodotti nazionali comparabili, i divieti dell'art. 90 CE non si applicano, e che detti tributi potrebbero essere valutati sulla base dell'art. 28 CE.

43. Tuttavia, possono essere sollevati almeno due ordini di obiezioni contro tale approccio. Quest'ultimo sembra incompatibile, in primo luogo, con il sistema del Trattato come ripetutamente evidenziato nella giurisprudenza, vale a dire la relazione di reciproca esclusione dei divieti contenuti negli artt. 25 CE, 28 CE e 90 CE, e, in secondo luogo, con l'approccio globale della Corte all'analisi dell'art. 28 CE, in particolare in merito alla mancanza di qualsiasi soglia di applicabilità e alla natura delle cause di giustificazione che possono essere invocate.

Relazione di reciproca esclusione degli artt. 25 CE, 28 CE e 90 CE

44. Come ho osservato precedentemente [28], la Corte ha costantemente affermato che l'art. 28 CE non riguarda gli ostacoli agli scambi da qualificare con riferimento ad altre disposizioni specifiche del Trattato cosicché gli ostacoli da considerare ai sensi degli artt. 25 CE e 90 CE non rientrano nella sua finalità.

45. Tale regola è giustificata dalla struttura delle disposizioni di cui trattasi.

46. Gli artt. 25 CE e 28 CE sono chiaramente disposizioni parallele destinate a disciplinare situazioni parallele e non a sovrapporsi. Lo stesso risulta chiaro per l'art. 90 CE, in relazione a tali articoli, sebbene il suo tenore letterale sia leggermente diverso e sebbene tale norma si collochi in un altro titolo del Trattato.

28 — Al paragrafo 33.

47. La regola sopra citata può essere anche giustificata sulla base di ragioni di certezza del diritto.

48. I tre articoli riguardano espressamente vari tipi di provvedimenti e applicano criteri diversi per la loro qualificazione. È importante che le autorità nazionali — e i singoli interessati — sappiano a quali criteri debba corrispondere ogni specifica misura. Gli Stati membri devono essere in grado di determinare le aree in cui la sovranità fiscale può essere liberamente esercitata ed essere consapevoli dei limiti oltre i quali detta sovranità è vincolata. Inoltre, se un ostacolo fiscale agli scambi che rientri nell'ambito dello scopo dell'art. 25 CE o dell'art. 90 CE, ma non nell'ambito del divieto sancito da detti articoli, potesse essere considerato ai sensi dell'art. 28 CE, potrebbe essere ammesso, in linea di principio, se fosse giustificato da uno dei motivi previsti dall'art. 30 CE o nella giurisprudenza Cassis de Dijon [29]. Se, d'altro canto, rientrasse nell'ambito di uno dei suddetti divieti, non potrebbe essere ammesso sulla base di tali motivi. Non sembra ragionevole che un provvedimento fiscale adottato da uno Stato membro debba essere pertanto qualificato sulla base di un parametro alternativo.

49. Il fatto di ignorare la distinzione tra le tre serie di norme introdurrebbe pertanto un'indesiderabile incertezza in un'area in cui è richiesta chiarezza.

50. Sembra che l'unica sentenza diversa da quella Commissione/Danimarca in cui la Corte può aver alluso alla possibilità di riferire l'attuale art. 28 CE ad una tassazione interna eccezionalmente gravosa sia la sentenza Stier, citata nella sentenza Commissione/Danimarca. Si può rilevare, peraltro, che nella sentenza Stier la Corte non ha fatto specificamente riferimento a tale disposizione, ma più genericamente alla libera circolazione delle merci, per la quale non si può presumere che esista alcuna limitazione, risultante dall'imposizione di tributi particolarmente elevati, se l'aliquota resta entro i limiti generali del complesso nazionale di tributi del quale fa parte la tassa di cui trattasi [30]. Infatti, sembra plausibile che la Corte possa aver pensato piuttosto all'attuale art. 25 CE [31].

51. Si può altresì osservare che i ragionamenti della Corte non hanno di fatto condotto alla disamina ai sensi dell'art. 28 CE né nella sentenza Stier né nella sentenza Commissione/Danimarca e potrebbero quindi essere considerati casuali in tali circostanze.

52. È vero che la Corte, in più di un caso, sulla base dell'attuale art. 28 CE ha esaminato provvedimenti fiscali che si sarebbe

29 — Tuttavia v. infra, paragrafi 64 e segg.

30 — Stier, citata supra alla nota 9, pag. 241.

31 — V. gli argomenti della Commissione riassunti a pagg. 319-320 e le conclusioni dell'avvocato generale Gand a pag. 219.

potuto pensare rientrassero nell'ambito di applicazione dell'art. 90 CE. Come ha sottolineato la Commissione, nella sentenza Commissione/Francia [32], ad esempio, la Corte ha esaminato un'agevolazione fiscale garantita a imprese editoriali in relazione a pubblicazioni stampate in Francia ma non in altri Stati membri, e ha concluso che, dal momento che una siffatta agevolazione era tale da frenare le importazioni, dovesse essere qualificata come una misura di effetto equivalente ad una restrizione quantitativa, vietata dall'art. 28 CE. E nella sentenza Franzén [33] un regime di autorizzazione nazionale per importatori di bevande alcooliche, ai sensi del quale gli operatori dovevano pagare un elevato diritto fisso per chiedere una licenza e una considerevole tassa annuale per conservare quest'ultima, veniva esaminato basandosi sull'art. 28 CE e riscontrato incompatibile. Tale regime — dichiarava la Corte — costituiva un ostacolo all'importazione delle bevande alcooliche in provenienza dagli altri Stati membri in quanto esso esponeva tali bevande a costi supplementari, incluso il pagamento di diritti e tasse richiesti per la concessione di una licenza.

53. Tuttavia, si potrebbe pensare che il caso Commissione/Francia, in cui non sembra sia emersa la possibilità che l'art. 90 CE possa essere un parametro di valutazione più adeguato, si sarebbe dovuto risolvere basandosi su un diverso fondamento, e il tipo di tributo oggetto del caso Franzén può essere indubbiamente distinto da una tassa sui prodotti, cosicché l'art. 90 CE non sarebbe stato adatto in alcun caso.

32 — Sentenza 7 maggio 1985, causa 18/84 (Racc. pag. 1339; v., in particolare, punti 16 e 17).

33 — Sentenza 23 ottobre 1997, causa C-189/95 (Racc. pag. I-5909, punti 67-77).

54. Mi sembra quindi auspicabile, per i motivi espressi supra ai paragrafi 45-49, che debba essere mantenuta una chiara linea distintiva tra le finalità degli articoli in questione e che tali provvedimenti fiscali non dovrebbero essere esaminati ai sensi dell'art. 28 CE, a meno che gli stessi in qualche modo non rientrino nell'ambito di applicazione di entrambi gli artt. 25 CE e 90 CE.

Schema e analisi dell'art. 28 CE

55. La proposta valutazione di una tassa interna ai sensi dell'art. 28 CE non solo è contraria allo schema del Trattato, ma lo è anche e in modo ben più significativo, per diversi aspetti, allo schema di quello stesso articolo e all'analisi della Corte su quest'ultimo nella sua giurisprudenza costante.

56. È vero che il commercio di un qualsiasi prodotto è almeno potenzialmente limitato, in una qualche misura, quando viene sottoposto a tassazione rispetto al commercio dello stesso prodotto esente da imposizione fiscale. È improbabile comunque che risulti un'attuale o una considerevole limitazione del commercio (nel caso in cui non vi sia un prodotto nazionale alternativo), a meno che l'aliquota dell'imposta non sia particolarmente elevata. Viceversa, vi è un chiaro rischio che un'imposta nazionale eccezionalmente gravosa, come quella in questione

nel presente procedimento, avrà un notevole effetto sulle importazioni.

57. Il fatto di esaminare tali imposte ai sensi dell'art. 28 CE originerebbe, tuttavia, due maggiori difficoltà.

— Necessità di una soglia

58. In primis, ogni tassa sui prodotti di cui non esiste una produzione nazionale deve rientrare nell'ambito di applicazione della definizione Dassonville in quanto «possa ostacolare direttamente o indirettamente, in atto o in potenza, gli scambi intracomunitari». Un certo numero di Stati membri non dispone di una produzione automobilistica, cosicché sarebbero interessate tutte le tasse di immatricolazione riscosse in detti Stati, indipendentemente dal loro livello, e altre tasse possono essere riscosse su molti tipi di beni che non siano di produzione nazionale.

59. Anche il fatto di considerare tutti questi tributi come rientranti nell'ambito di applicazione del divieto di cui all'art. 28 CE sarebbe una provvisoria innovazione ben lungi da quanto proposto nella sentenza Commissione/Danimarca.

60. Pertanto, se «tributi talmente alti da compromettere la libera circolazione di dette merci all'interno del mercato comune» [34] devono ricadere sotto la suddetta disposizione, dev'essere stabilita una qualche soglia di applicabilità (presumibilmente elevata).

61. Tuttavia, da un lato, l'introduzione di una siffatta soglia non si può conciliare con la prospettiva generale, riflessa nella giurisprudenza costante della Corte, che non vi è neppure un'eccezione de minimis all'art. 28 CE [35]; e, d'altro lato, nel definire tale soglia, sarebbe impossibile soddisfare i necessari presupposti di pratica applicabilità e di certezza del diritto senza scegliere qualche criterio puramente arbitrario.

62. Se tali difficoltà devono essere superate, l'iter adeguato apparirebbe quello che si avvalga della chiarificazione nell'ambito dello stesso Trattato piuttosto che dell'intervento in sede giudiziaria, in particolare alla luce del fatto che l'intenzione degli autori del Trattato sembra essere stata quella che gli effetti della tassazione interna sul commercio intracomunitario venissero esaminati conformemente all'art. 90 CE.

34 — Citata sentenza Commissione/Danimarca (punto 12).

35 — V., ad esempio, la giurisprudenza citata supra alla nota 19; si può rilevare che il criterio di incertezza e di effetto indiretto cui si fa riferimento nella stessa non sarebbe di alcun ausilio in una fattispecie come quella in oggetto.

— Possibili tipi di giustificazione

63. Il secondo principale problema riguarda il fatto che i provvedimenti che rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 28 CE, in base alla giurisprudenza della Corte, non possono essere giustificati da motivi economici, elemento questo che riguarda in particolare la seconda questione sottoposta dal giudice nazionale.

64. Se la tassa di immatricolazione danese dev'essere esaminata alla luce dell'art. 28 CE e se risulta che rientri nell'ambito del divieto previsto da tale articolo, in linea di principio la soluzione alla seconda questione è chiara. Una volta che un divieto si debba valutare in base all'art. 28 CE, possono essere prese in considerazione le varie giustificazioni esistenti ai sensi dell'art. 30 CE o della giurisprudenza Cassis de Dijon.

65. Tuttavia, come hanno evidenziato sia la DBI sia la Commissione, la Corte ha statuito che «obiettivi di natura puramente economica non possono giustificare un ostacolo al principio fondamentale della libera circolazione delle merci» [36].

36 — Sentenza 28 aprile 1998, causa C-120/95, Decker (Racc. pag. I-1831, punto 39); v. altresì sentenze 19 dicembre 1961, causa 7/61, Commissione/Italia (Racc. pag. 619, in particolare pag. 644); 9 giugno 1982, causa 95/81, Commissione/Italia (Racc. pag. 2187, punto 27), e 7 febbraio 1984, causa 238/82, Duphar (Racc. pag. 523, punto 23).

66. Orbene, l'obiettivo principale della tassazione in genere è sempre quello economico di garantire un accrescimento delle entrate per lo Stato. Alcuni tributi mirano anche a rendere meno attraente l'acquisto di alcuni prodotti, che si ritiene abbiano effetti nefasti o indesiderabili, ma non siano atti a giustificare un divieto puro e semplice. Ciò nonostante, i prodotti in questione spesso danno prova di grande flessibilità di domanda e pertanto possono procurare allo Stato considerevoli entrate pubbliche.

67. Se un tributo compatibile con l'art. 90 CE rientrasse nell'ambito del divieto di cui all'art. 28 CE, sulla base della citata giurisprudenza la natura economica inerente a detto tributo sembrerebbe escluderlo da qualsiasi giustificazione.

68. Un tale risultato sarebbe perverso, in quanto implicherebbe che imposte non vietate dall'art. 90 CE dovrebbero nondimeno essere esposte alla censura dell'art. 28 CE senza che allo Stato sia consentito invocare, a titolo giustificativo, il reale obiettivo per il quale sono state riscosse, ossia l'accrescimento delle entrate, sebbene si possa difficilmente smentire che l'obiettivo di finanziare la spesa pubblica mediante la tassazione pubblica sia di per sé giustificabile.

69. Tuttavia, la giurisprudenza menzionata dalla DBI e dalla Commissione non suf-

fraga del tutto un punto di vista così categorico.

70. Nella sentenza Duphar [37] la Corte ha dichiarato che l'art. 30 CE non può giustificare una misura «che mira soprattutto al pareggio del bilancio», la qual cosa implica che può esistere una giustificazione solo se la misura mira soprattutto a un obiettivo non economico. Nella sentenza Campus Oil [38], essa ha ammesso che quando determinate misure sono giustificate da esigenze di pubblica sicurezza, il fatto che esse consentano di raggiungere altri fini d'indole economica non esclude l'applicazione dell'art. 30 CE, il che non sempre copre una situazione in cui le preoccupazioni di interesse pubblico sono puramente secondarie. Nella sentenza Decker [39] la Corte ha menzionato esclusivamente «obiettivi di natura *puramente* economica» [40] e ha ammesso che un rischio di grave alterazione dell'equilibrio finanziario del sistema previdenziale possa costituire un motivo imperativo di interesse generale atto a giustificare tale ostacolo.

71. Dalla giurisprudenza sembra discendere che un obiettivo economico, come quello di assicurare un accrescimento delle entrate al fine di finanziare la spesa pubblica, di per sé non può costituire una giustificazione ai sensi dell'art. 30 CE o della giurisprudenza Cassis de Dijon, ma la sua presenza non sconfessa l'esistenza di una giustificazione di pubblico interesse di quel genere se: 1) è sussidiario a quest'ultimo obiettivo, o 2) se costituisce lo strumento per conseguire tale obiettivo. Pertanto, numerose imposizioni potrebbero probabilmente non essere giustificate.

72. Nella fattispecie, il governo danese ha sostenuto che la tassa di immatricolazione viene riscossa per motivi sostanzialmente relativi alle finanze pubbliche (costituisce circa il 9,5% di tutte le risorse fiscali statali derivanti da diritti d'accisa e dalle imposte sul consumo), ma che sussistono anche preoccupazioni relative alla tutela dell'ambiente (al fine di ridurre i congestionamenti del traffico e incentivare il trasporto pubblico).

73. Gli obiettivi di prelievo fiscale non sembrano quindi poter rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 30 CE o della giurisprudenza della Corte relativa alla giustificazione.

74. Tuttavia, se dovessero rientrarvi, sarebbe comunque necessario che il prelievo fiscale soddisfi il principio di proporzionalità; esso dev'essere proporzionato all'obiettivo da raggiungere [41] e non può godere della deroga se gli obiettivi perseguiti possono essere conseguiti in modo

37 — Citata supra alla nota 36.

38 — Sentenza 10 luglio 1984, causa 72/83, Campus Oil (Racc. pag. 2727, punti 35 e 36).

39 — Citata alla nota 36.

40 — Il corsivo è mio.

41 — V., ad esempio, sentenza 8 marzo 2001, causa C-405/98, Gourmet International Products (Racc. pag. I-1795, punto 28).

altrettanto efficace con provvedimenti meno restrittivi nei confronti degli scambi intracomunitari [42]. In quel caso spetterebbe al giudice nazionale verificare l'osservanza di tale principio.

Considerazioni finali

75. Le difficoltà che comporta lo stabilire — in un modo compatibile con la giurisprudenza esistente — sia una soglia che potrebbe originare/determinare l'applicazione dell'art. 28 CE all'imposizione interna sia uno schema di possibili giustificazioni per la suddetta tassazione rafforza, dal mio punto di vista, la conclusione che l'art. 28 CE non è la disposizione adeguata alla luce della quale esaminare misure di imposizione interna, per quanto queste possano avere de facto un effetto restrittivo sugli scambi intracomunitari.

76. Sono consapevole del fatto che una simile conclusione sembra indicare una lacuna nel Trattato là dove non ci si attenderebbe di riscontrarla. Appare infatti totalmente incompatibile con gli obiettivi del mercato interno che uno Stato membro possa assoggettare a tassazione alcuni prodotti importati al punto tale che il flusso degli scambi intracomunitari ne sia sensibilmente inficiato.

77. Considerando la giurisprudenza relativa agli artt. 25 CE e 90 CE, può sembrare altresì anomalo che il più esiguo tributo riscosso in occasione dell'attraversamento di una frontiera violi il Trattato, mentre in molti casi non lo viola una tassa interna molto elevata, indipendentemente dagli effetti rispettivi di tali misure sugli scambi intracomunitari.

78. Tuttavia, la soluzione ad entrambe le apparenti anomalie può risiedere in parte, quando è in questione la compatibilità con l'art. 90 CE, in un esame più minuzioso della misura in cui ogni tassa controversa costituisca effettivamente parte integrante di un normale sistema di tassazione nello Stato membro di cui trattasi, esame questo di un genere che è stato già realizzato in passato, in contesti leggermente diversi [43]. A tale scopo, può rivelarsi utile anche prendere in considerazione il livello dell'imposta con riferimento sia a quello di altre imposte nazionali in settori paragonabili sia anche alle aliquote differenziate di tale tassazione in altri Stati membri.

79. Si può rammentare per concludere che la Commissione ha sottoposto alcune raccomandazioni al Consiglio e al Parlamento nella sua comunicazione del 6 settembre 2002 [44]. Tali raccomandazioni mirano, inter alia, ad avanzare sul piano della

42 — V., per un recente esempio, sentenza 24 ottobre 2002, causa C-121/00, Hahn (Racc. pag. I-9193, punto 39).

43 — Ad esempio nella sentenza 7 maggio 1987, causa 193/85, Co-Frutta/Amministrazione delle finanze dello Stato (Racc. pag. 2085), in particolare al punto 12, riguardante la distinzione tra gli artt. 25 CE e 90 CE.

44 — Citata alla nota 5.

ristrutturazione e del ravvicinamento della tassazione nazionale sugli autoveicoli al fine, in particolare, di migliorare il funzionamento del mercato interno e di incentivare una riduzione delle emissioni di CO_2. Non mi esprimo sul contenuto di tali raccomandazioni ma, in materia fiscale, un'iniziativa legislativa mi sembra più appropriata di un approccio giurisprudenziale nel contesto dell'art. 28 CE.

Conclusione

80. Ritengo pertanto che la Corte debba rispondere all'Østre Landsret come segue:

«Un tributo riscosso da uno Stato membro sulla prima immatricolazione di un autoveicolo in linea di principio non costituisce una misura di effetto equivalente ad una restrizione quantitativa all'importazione, vietata ai sensi dell'art. 28 CE, ma dev'essere esaminato alla luce dell'art. 90 CE quale imposizione interna, a meno che il modo di imposizione sia tale da costituire un dazio doganale o tassa di effetto equivalente ai sensi dell'art. 25 CE».