CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN MISCHO

presentate il 16 giugno 1987 *

Signor Presidente,
signori Giudici,

1. Il tribunal de grande instance di Mulhouse ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

« Se l'art. 95 del trattato di Roma vieti di sottoporre autoveicoli che superano una determinata potenza fiscale ad una tassa differenziale il cui importo aumenta in modo esponenziale in funzione di detta potenza fiscale, definita a sua volta da una formula che si risolve nel sottoporre a detto aumento esponenziale qualsiasi veicolo di una determinata cilindrata e non prodotto in Francia, dove, contrariamente a determinati paesi, in particolare della Comunità, siffatti veicoli non vengono costruiti ».

2. Detta questione è sollevata nell'ambito di una controversia tra un privato, il sig. Feldain, proprietario di una autovettura di marca straniera, e il fisco francese. Il Feldain sostiene che il sistema di tassazione annuale degli autoveicoli di gran lusso contemplato dall'art. 18 della legge 11 luglio 1985 n. 85-695, adottato in seguito alla sentenza della Corte 9 maggio 1985 (causa 112/84, Humblot, Racc. pagg. 1367, 1375) non è, nemmeno esso, conforme all'art. 95 del trattato.

3. Il sistema vigente in precedenza e le caratteristiche della nuova normativa sono illustrati nella relazione d'udienza e non occorre pertanto ricordarli in questa sede.

4. La Corte ha avuto occasione di definire in varie sentenze i criteri per l'applicazione dell'art. 95. Una delle pronuncie contenenti le indicazioni più particolareggiate è la sentenza 27 febbraio 1980 (causa 169/78, Commissione/Italia, Racc. pag. 385), in cui la Corte ha, in particolare, dichiarato che « l'art. 95 è volto a garantire l'*assoluta neutralità* dei tributi interni riguardo alla concorrenza tra merci nazionali e merci importate » (punto 4 della motivazione).

5. Nella sentenza 15 marzo 1983 (causa 319/81, Commissione/Italia, Racc. pag. 601, punto 21 della motivazione) la Corte ha precisato che gli Stati membri hanno la facoltà di « stabilire, nell'osservanza delle direttive in materia, un'aliquota IVA più alta per i *prodotti di lusso* rispetto ai prodotti nazionali o importati che non abbiano tale carattere, purché tuttavia *i criteri scelti per determinare la categoria più colpita* non siano discriminatori nei confronti dei prodotti importati analoghi o che siano nel rapporto di concorrenza di cui all'art. 95, 2° comma, con i prodotti nazionali ».

6. Per quanto riguarda, più in particolare, la tassazione delle autovetture, la Corte ha ricordato di recente (sentenza 16 dicembre 1986, causa 200/85, Commissione/Italia, Racc. 1986, pagg. 3953, 3969) che, « al fine di decidere sulla compatibilità con l'art. 95

* Traduzione dal francese.

del trattato di una differenziazione fiscale oggetto di contestazione, occorre (...) esaminare se questa è stabilita in funzione di un criterio obiettivo, se è direttamente o indirettamente discriminatoria e se è intesa a proteggere produzioni nazionali concorrenti nei confronti delle importazioni provenienti da altri Stati membri » (punto 9 della motivazione). Nella medesima sentenza la Corte ha indicato (ai punti 16 e 20 della motivazione) che la relazione di concorrenza da prendere in considerazione per valutare l'esistenza di un effetto protezionistico deve estendersi a tutte le automobili, siano esse munite di motore diesel o di motore a benzina.

7. Nell'ambito della presente controversia, quella che riveste maggiore importanza è evidentemente la menzionata sentenza 9 maggio 1985, Humblot. In detta sentenza la Corte ha innanzitutto ricordato che, « allo stato attuale del diritto comunitario, gli Stati membri rimangono liberi di sottoporre prodotti come le autovetture ad un sistema di tasse di circolazione il cui importo aumenta *progressivamente* in base ad un *criterio obiettivo,* quale la *potenza fiscale,* che può essere determinata in vario modo ».

8. Tuttavia, « un siffatto sistema di tributi interni è compatibile con l'art. 95 solo in quanto sia privo di qualsiasi effetto discriminatorio o protezionistico ».

9. La Corte ha poi rilevato che l'assoggettamento di tutte le vetture di potenza superiore a 16 CV fiscali ad una tassa speciale che ammonta a cinque volte l'importo della tassa immediatamente inferiore « comporta un aumento dell'onere fiscale molto più rilevante di quello che deriva dal passaggio da una categoria ad un'altra in un sistema di tassazione progressiva con *scarti equilibrati,* come quello proprio della tassa differenziale ».

10. Occorre pertanto stabilire innanzitutto se il nuovo metodo di tassazione costituisca, nel suo insieme, un « sistema di tassazione progressivo con scarti equilibrati ».

11. I — Il tribunal de grande instance di Mulhouse si chiede se il nuovo sistema sia compatibile con l'art. 95 dato che, per gli autoveicoli che superino una determinata potenza fiscale, l'importo della tassa aumenta in modo esponenziale in funzione di detta potenza fiscale.

12. A questo proposito si deve osservare, in primo luogo, che, se effettivamente la curva che rappresenta i vari livelli della tassa possiede, a partire da un determinato punto, le caratteristiche di una curva esponenziale, ciò è dovuto all'incidenza di tutti gli elementi che entrano in gioco.

13. Per quanto riguarda i vari coefficienti, questi sono stati fissati non già in base ad una « funzione esponenziale », ma secondo una « progressione geometrica »: ciascun livello di imposizione viene ricavato dal livello precedente moltiplicato per un determinato fattore (detto « ragione della progressione »). Nel caso di specie, detto fattore non è costante. Esso varia tra l'1,2 e il 2,4 per le categorie fino a quella di 16 CV compresa ed è di 1,5 per le categorie superiori a 16 CV. Poiché il fattore di moltiplicazione usato oltre i 16 CV è inferiore, con una sola eccezione, a quelli usati al di sotto di detto limite (per il passaggio dallo scaglione fiscale 8 — 9 CV allo scaglione 10 — 11 CV il fattore è solo di 1,2), è legittimo concludere che la normativa francese non può essere censurata sotto questo profilo.

14. Tuttavia la compabilità di un sistema impositivo con l'art. 95 non dipende solo dal ritmo di progressione, ma anche dalla definizione della base imponibile e da altre modalità di applicazione del tributo [1] e, in particolare, nel caso di progressione geome-

1 — Vedasi sentenza 27 febbraio 1980, sopramenzionata, punto 7 della motivazione.

trica, dal numero dei termini. Questo mi induce ad esaminare il modo in cui i vari livelli di tassazione si succedono nell'ambito del sistema in esame.

15. Vi sono nove livelli che si presentano nel seguente modo:

— fino a 4 CV:	2 categorie effettive di potenza fiscale [2]
— da 5 a 7 CV:	3 categorie
— 8 e 9 CV:	2 categorie
— 10 e 11 CV:	2 categorie
— da 12 a 16 CV:	5 categorie
— 17 e 18 CV:	2 categorie
— 19 e 20 CV:	2 categorie
— 21 e 22 CV:	2 categorie
— 23 CV e oltre:	9 categorie effettive [3].

16. Naturalmente, attirano subito l'attenzione le variazioni che si rilevano nel numero delle categorie fiscali classificate nei vari scaglioni fiscali.

17. In particolare, non può non stupire il raggruppamento di cinque categorie fiscali nello scaglione da 12 a 16 CV. Secondo le informazion fornite dalle autorità francesi in risposta a un quesito della Corte, in questo scaglione rientrano 74 modelli di autovetture.

18. I tre scaglioni successivi comprendono soltanto due categorie fiscali ciascuno. Lo scaglione 17 e 18 CV riguarda soltanto due modelli di vetture, lo scaglione 19 e 20 CV dieci modelli e lo scaglione 21 e 22 CV, tre modelli.

19. Il governo francese non ha spiegato i motivi di questa strutturazione e neanch'io sono riuscito ad individuare con i mezzi a mia disposizione il *criterio obiettivo* e *neutro* che potrebbe essere la base di siffatta struttura.

20. Il metodo scelto ha innanzitutto il risultato di impedire che gli autoveicoli di 14, 15 o 16 CV, che era lecito aspettarsi di trovare in un nuovo scaglione fiscale, siano tassati maggiormente dei veicoli di 12 o 13 CV. In questo modo nessuna vettura francese viene colpita da una tassa superiore a 1 729 FF (questo dato si riferisce alla regione di Parigi e al 1984).

21. Per contro, l'istituzione, oltre il limite dei 16 CV, di scaglioni « sottili » che raggruppano solo due categorie fiscali, combinata con la progressione geometrica che caratterizza l'intero sistema, provoca un aumento molto brusco dell'importo e della tassa nelle categorie nelle quali sono offerte in vendita solo vetture di fabbricazione straniera (2 594, 3 882, 5 832 e 8 758 FF).

22. Mentre lo scarto di quattro scaglioni esistente tra un'autovettura di 12 CV ed un'autovettura di 16 CV non dà luogo ad alcun aumento della tassazione, il medesimo scarto esistente tra una vettura di 16 CV e una vettura di 20 CV determina una differenza nella tassazione pari al 224%.

23. È chiaro che *non* si tratta di « *scarti equilibrati* » nel senso in cui avete usato quest'espressione nella sentenza Humblot. Gli effetti della progressività del sistema sono attenuati nei confronti delle autovetture francesi di lusso grazie all'istituzione del predetto scaglione « largo » mentre sono accentuati dal ritorno agli scaglioni « sottili » a partire dal livello nel quale figurano esclusivamente le vetture straniere. È inevitabile, quindi, concludere che il sistema di classificazione delle vetture non è basato su un criterio obiettivo e neutro dal punto di

2 — L'autovettura denominata « 2 CV » ha adesso 3 CV fiscali.

3 — Sembrano esistere soltanto autovetture rientranti nelle seguenti categorie: 23, 26, 27, 31, 32, 34, 39, 40 e 54 CV.

vista della concorrenza tra le autovetture francesi e le autovetture straniere.

24. Se ne deve dedurre che le vetture di potenza fiscale superiore a 16 CV, che sono tutte di fabbricazione straniera, debbano restare esenti dalla tassa oppure debbano essere tassate secondo le aliquote stabilite per lo scaglione da 12 a 16 CV? Non credo. A mio parere, in attesa di un eventuale rimaneggiamento di tutto il sistema, dette vetture dovrebbero essere tassate come se oltre i 16 CV esistessero altri scaglioni di cinque categorie (da 17 a 21 CV, ecc.).

25. II — Nella seconda parte della questione pregiudiziale il tribunal de grande instance di Mulhouse chiede se la formula in base alla quale viene determinata la potenza fiscale non sia anch'essa incompatibile con l'art. 95 del trattato.

26. Nella sentenza Humblot, la Corte ha ammesso che la potenza fiscale può essere considerata come un criterio obiettivo in funzione del quale l'importo della tassa di circolazione può aumentare progressivamente.

27. La Corte ha tuttavia precisato che « la potenza fiscale può essere determinata in vario modo ». Essa, pertanto, non si é pronunziata su di una formula di calcolo del tipo di quella vigente in Francia. Quest'ultima è stata stabilita con circolare amministrativa 23 dicembre 1977, come segue:

$$P = m\,(0{,}0458 \cdot \frac{C}{K})^{1{,}48}$$

In questa formula, P, sta ad indicare la potenza amministrativa, m è pari a 1 per la benzina e 0,7 per il gasolio, C rappresenta la cilindrata del motore espressa in centimetri cubi, K è un parametro che esprime la trasmissione del movimento e che si ottiene calcolando « la media aritmetica ponderata delle velocità espresse in chilometri orari, teoricamente raggiunte dal veicolo al regime del motore di mille giri al minuto per i vari rapporti del cambio in marcia avanti ».

28. Secondo me, il carattere obiettivo e neutro di siffatta formula non potrebbe essere messo in dubbio se esso si applicasse tale e quale ed indistintamente a tutti gli autoveicoli, di produzione nazionale o straniera. Tuttavia, per le autovetture di potenza superiore a 100 kW il valore di K è fissato ad un massimo di 21, anche se obiettivamente è superiore. Orbene, come si vedrà più innanzi, pochissime vetture francesi sono interessate da questa norma.

29. Poiché K si trova al denominatore, la fissazione di un suo valore massimo implica un aumento artificioso della potenza fiscale tutte le volte che il fattore K effettivo è superiore a 21 km/h.

a) *L'effetto della fissazione del valore massimo del fattore K*

30. Nella risposta al secondo quesito della Corte, l'agente del governo francese ha giustificato la limitazione del fattore K a 21 con il seguente ragionamento:

« La necessità di non favorire in misura anormale determinati modelli di orientamento sportivo o della fascia superiore della potenza reale e dalle prestazioni molto elevate, che potevano apparire relativamente parsimoniosi nel consumo di energia se usati al di sotto delle loro reali possibilità, ha indotto a limitare a 21 km/h il valore del parametro K per le vetture particolari di potenza reale superiore a 100 kW ».

31. Alla luce dei chiarimenti forniti all'udienza sembra che detta giustificazione debba essere così intesa.

32. Quanto più la cilindrata (e quindi la potenza) di un motore è elevata [4], tanto più la demoltiplicazione della trasmissione può essere « lunga ». In base al metodo normale di calcolo della potenza fiscale in Francia (qualora per il fattore K non fosse stabilito un limite massimo) molti motori di grossa cilindrata dovrebbero essere inquadrati, a causa dei rapporti « lunghi » della loro trasmissione, in categorie fiscali relativamente basse. Le vetture che dispongono di siffatti rapporti di trasmissione sono relativamente parsimoniose nel consumo di carburante quando non superano i 120 — 130 km/h.

33. Orbene, dette vetture di grossa cilindrata possono raggiungere punte di velocità di 180 — 250 km/h. Quando utilizzano, così, appieno le loro capacità, esse consumano molto di più (perché la resistenza dell'aria che bisogna vincere aumenta proporzionalmente alla velocità). Onde evitare che simili vetture — capaci, in effetti, di consumare molto carburante — siano ingiustamente favorite, occorre prescindere, a partire da un determinato limite, dai predetti rapporti di demoltiplicazione. Questo risultato può essere raggiunto bloccando il coefficiente K al livello di 21 km/h quando la potenza reale del motore supera 100 kW.

34. Questo ragionamento non mi sembra censurabile sul piano logico. Sarebbe infatti paradossale che, in base alla sola presa in considerazione di un rapporto di demoltiplicazione K = 30 per esempio, un autoveicolo della cilindrata di 3 590 cm³ (Jaguar XJ6, 6 cilindri, 21 CV fiscali) fosse inquadrato nella medesima categoria fiscale di un veicolo della cilindrata di 2 500 cm³ (Citroën CX 25, 4 cilindri, 13 CV fiscali).

4 — Ritengo che nell'ambito di questo confronto si debba prescindere dai fenomeni « turbo » e « 16 valvole » che consentono a vetture di media cilindrata di sviluppare una potenza reale superiore a quella di vetture di cilindrata molto più elevata. In conseguenza di questi nuovi sviluppi, mi sembra che la maggior parte degli Stati membri dovranno un giorno o l'altro riordinare il loro sistema di tassazione delle autovetture.

35. Occorre peraltro notare che la quasi totalità delle autovetture straniere di cilindrata inferiore a tre litri, e che offrono spazio e comodità praticamente identici a quelli delle vetture francesi della fascia superiore (Citroën CX, Peugot 505, Renault 25) è inquadrata in categorie fiscali eguali o inferiori a 16 CV (le Alfa 6, tutte le Audi, le BMW della serie 5.0, la 628 Csi e la 730, le Fiat Croma, le Ford Scorpio, le Lancia Thema, le Maserati Biturbo, le Mercedes 260 SE, 300 e/SEL a cambio manuale, le Rover 820, le Saab 9000, le Volvo 740 e 760, ecc.).

36. D'altro lato, il modo in cui viene calcolata in Francia la potenza fiscale si presta alle seguenti critiche.

37. Lo scopo ufficiale dell'introduzione del fattore K nella formula di calcolo della potenza fiscale è quello di favorire le vetture che consumano relativamente poco carburante. Come si è visto, le vetture di grossa cilindrata, ma aventi rapporti di demoltiplicazione lunghi, consumano molto carburante solo oltre i 130 km/h. Orbene, in Francia è, comunque, vietato circolare a velocità superiore.

38. In secondo luogo, è incontestabile che anche vetture di cilindrata inferiore ai tre litri possono consumare molto carburante. Si pensi ai cosiddetti modelli sportivi, il cui motore è caratterizzato da un numero di giri e da un tasso di compressione particolarmente elevato e da rapporti di demoltiplicazione relativamente « corti ». Anch'essi possono raggiungere velocità superiori ai 200 km/h.

39. Dette autovetture possono consumare, alla velocità di 180 km/h, più di una vettura di cilindrata superiore ma munita di rapporti di demoltiplicazione più « lunghi ». Orbene, tali modelli sportivi non sono penalizzati come le vetture di grossa cilindrata.

40. D'altro canto, il governo francese non ha menzionato criteri obiettivi che giustifichino il blocco del fattore K a 21 anziché a 20 o a 22 km/h.

41. Il Feldain, dal canto suo, ha calcolato — come viene riferito nella relazione d'udienza — che, essendo il parametro K limitato a 21 km/h, ad ogni autoveicolo di cilindrata superiore a 3 109,7 cm³ viene automaticamente attribuita una potenza fiscale superiore a 16 CV, quali che ne siano le caratteristiche sul piano del consumo. Orbene, solo autovetture di fabbricazione straniera hanno una cilindrata superiore ai 3 109,7 cm³.

42. Tuttavia questo argomento non mi sembra affatto convincente, giacché la categoria dei 17 CV deve pur cominciare da qualche parte, e non vedo perché la soglia non debba essere stabilita in 3 109,7 cm³. Se a K fosse stato attribuito il valore massimo di 20 km/h, la soglia dei 17 CV si sarebbe situata a 2 961,75 cm³. Questo non avrebbe comportato il passaggio di autovetture francesi dalla categoria 16 CV alla categoria 17 CV, perché nessuna di dette autovetture supera la cilindrata di 2 664 cm³. (Perfino la Peugot 604, che non viene più prodotta, raggiungeva solo 2 849 cm³).

43. Se al fattore K fosse stato attribuito il valore massimo di 22 km/h, la soglia si sarebbe situata a 3 257,92 cm³. Solo un'altra autovettura straniera (la Porsche 911) avrebbe potuto eventualmente « scendere » nella categoria dei 16 CV, ma per esserne sicuri occorrerebbe conoscere il fattore K di questa vettura.

44. Vi è però un altro argomento che, a mio parere, è decisivo in materia. È il fatto che il risultato del calcolo 0,0458 X *C* continua ad essere elevato alla potenza 1,48 anche quando il fattore K è « bloccato » a 21. Ciò ha come risultato di accentuare l'incidenza della cilindrata più elevata delle vetture di oltre 3 109,7 cm³ senza che detto risultato sia minimamente compensato dalla presa in considerazione parallela dei rapporti di demoltiplicazione più « lunghi » che di regola caratterizzano siffatte vetture.

45. Poco fa rilevavo che non è ragionevole che una vettura di 3 590 cm³ sia inquadrata nella categoria dei 13 CV. Inversamente, mi sembra dubbio che la sua collocazione nella categoria dei 21 CV fiscali sia giustificata.

46. È difficile capire perché, a partire dal livello in cui il valore reale di K cessa di essere preso in considerazione, non si ritorni semplicemente ad una classificazione basata solo sulla cilindrata delle vetture.

47. Non vorrei pronunciarmi sul se, in via alternativa, sia sufficiente ridurre l'esponente 1,48 per le vetture in relazione alle quali al coefficiente K è stato attribuito un valore massimo. (Il semplice passaggio da 1,48 a 1,44, per esempio, avrebbe già il risultato di ridurre la potenza fiscale di dette vetture.) Ciò che comunque è sicuro è che il « blocco » di uno degli elementi di una formula matematica dovrebbe logicamente indurre a riesaminare gli altri elementi della formula, onde evitare che la loro incidenza non diventi bruscamente sproporzionata, in particolare quando ci si trovi nel settore della concorrenza internazionale e il mutamento delle modalità di calcolo si ripercuota essenzialmente su vetture fabbricate in altri Stati membri.

48. Questo è, infatti, quanto si verifica nel caso di specie. Rispondendo ad un quesito formulato durante la fase orale del procedimento, le autorità francesi hanno fatto pervenire alla Corte un elenco di sei modelli di vetture francesi la cui potenza fiscale risulta modificata in conseguenza della limitazione del fattore K. Si tratta però di un elenco di vetture « omologate dopo il 1° gennaio

1978 ». Tre di detti modelli non sono più fabbricati attualmente, oppure cambiano categoria solo a motivo del loro cambio automatico a tre rapporti. Gli altri tre modelli sono autovetture di tipo sportivo, prodotte in numero abbastanza limitato solo due delle quali passano ad una fascia di tassazione superiore.

49. Risulta quindi che la produzione francese è interessata solo marginalmente dalla normativa criticata.

50. Purtroppo non disponiamo di un elenco completo delle autovetture straniere che, a causa di questo modo di calcolo, passano ad una categoria superiore. Tuttavia, l'elenco deve essere lungo, dato che, secondo la stampa specializzata, i produttori tedeschi vendono circa 56 modelli di potenza superiore a 100 kw, i produttori britannici circa 20 e i produttori italiani circa 34, mentre pare che i produttori francesi ne fabbrichino solo 8.

51. Si deve quindi concludere che il metodo di calcolo della potenza fiscale delle vetture di oltre 100 kw non è neutro dal punto di vista della concorrenza ed è idoneo a proteggere indirettamente le autovetture di fabbricazione francese aventi detta potenza.

b) *La presa in considerazione dei diversi rapporti del cambio automatico.*

52. Prima del 15 aprile 1983 il calcolo del fattore K per gli autoveicoli muniti di cambio automatico a quattro rapporti veniva effettuato prendendo in considerazione detti quattro rapporti secondo la seguente formula:

$$K = \frac{k1 + k2 + k3 + k4}{4,2}$$

53. A seguito di una circolare 15 aprile 1983 viene presa in considerazione solo la media di tre rapporti invece di quattro secondo una delle seguenti formule:

$K = \frac{k1 + k2 + k4}{3,48}$, è minore di o pari a 1,4 k3,

oppure

$K = \frac{k1 + k2 + 1,4\ k3}{3,48}$, se k4 è maggiore di o pari a 1,4 k3.

54. La modifica della normativa ha quindi il risultato che il fattore K è, dal 1983, inferiore a quello di prima: di conseguenza, la potenza fiscale di un autoveicolo munito di cambio automatico a quattro rapporti aumenta.

55. Orbene, il cambio automatico a quattro rapporti comporta un consumo minore del cambio a tre rapporti. Una normativa avente lo scopo di favorire gli autoveicoli più economici dovrebbe quindi classificare gli autoveicoli muniti di detto cambio in una categoria fiscale più bassa e non in una categoria più elevata.

56. Risulta, tuttavia, che in questi ultimi anni dei dispositivi di cambio automatico a quattro rapporti sono stati montati anche su autoveicoli di fabbricazione francese (vedasi la risposta del governo francese al terzo quesito posto dalla Corte).

57. Così, tutte le vetture automatiche della marca Peugot e le Citroën BX sono munite di cambio a quattro rapporti. Le formule di calcolo sopraccitate si applicano a detti modelli allo stesso modo che ai modelli stranieri.

58. Di conseguenza, il nuovo sistema di calcolo del parametro K delle autovetture munite di cambio automatico a quattro rapporti non può, secondo me, essere considerato discriminatorio o protezionistico.

Conclusione

59. Per i motivi sopra esposti suggerisco alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale come segue:

« L'art. 95 del trattato istitutivo della Comunità economica europea dev'essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato membro assoggetti autovetture che superano una determinata potenza fiscale e che sono esclusivamente importate, in particolare, da altri Stati membri ad una tassa differenziale che aumenta secondo una progressione sostanzialmente maggiore rispetto alla tassa differenziale che si applica alle vetture che non superano detta potenza fiscale, o a che uno Stato membro calcoli la potenza fiscale secondo un metodo che produce il risultato di sopravvalutare la potenza fiscale di determinate categorie di vetture per lo più importate, in particolare, da altri Stati membri ».