CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE SIR GORDON SLYNN

presentate il 31 maggio 1988 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

Fino al 1985 si versavano in Francia due tipi di imposte sugli autoveicoli: la prima, un'imposta differenziale, progressiva, gravante sugli automezzi di potenza fino a 16 CV fiscali e la seconda, un'imposta speciale d'importo fisso gravante sui veicoli di potenza superiore ai 16 CV fiscali. L'imposta speciale è stata istituita nel 1956 e più volte modificata negli anni successivi, tanto nella struttura quanto nell'importo, ma la sua entità è sempre stata molto superiore all'aliquota massima dell'imposta differenziale. Nel 1985 pare fosse superiore di quasi cinque volte.

Nessun autoveicolo di produzione francese aveva una potenza fiscale superiore ai 16 CV. Di conseguenza, l'imposta speciale veniva a gravare solo sugli autoveicoli importati, anche su quelli importati dagli altri Stati membri, mentre tutta la produzione francese era colpita solo dalla più mite aliquota dell'imposta differenziale. Nella sentenza 9 maggio 1985, causa 112/84, Humbolt/Directeur des services fiscaux (Racc. 1985, pag. 1367), la Corte dichiarava che un siffatto sistema fiscale era discriminatorio e incompatibile con l'art. 95 del trattato CEE.

In forza dell'art. 18 della legge francese 11 luglio 1985, n. 695, l'imposta speciale veniva soppressa e gli autoveicoli ad essa soggetti passavano nella categoria degli automezzi colpiti dall'imposta differenziale, le cui aliquote venivano modificate al fine di comprendervi gli autoveicoli di potenza superiore. (Il metodo di calcolo dell'imposta differenziale per questi autoveicoli è a sua volta stato giudicato discriminatorio e dichiarato incompatibile con l'art. 95 della Corte con sentenza 17 settembre 1987, nella causa 433/85, Feldain/Directeur des services fiscaux (Racc. 1987, pag. 3521), ma questa imposta esula dalla presente causa). L'art. 18 della legge 695 disponeva inoltre le modalità di rimborso della differenza tra la vecchia imposta speciale e la nuova imposta differenziale. Il primo comma dell'art. 18, paragrafo V, fissa le condizioni per la definizione delle pratiche pendenti e non fa alcun cenno a limitazioni nel tempo. Quanto alle domande presentate dopo la sentenza Humbolt, il 2° comma dell'art. 18, paragrafo V, dispone:

« I contribuenti che, dopo il 9 maggio 1985 presentino domanda, possono ottenere uno sgravio determinato nello stesso modo, se la domanda è presentata nel termine contemplato dall'art. R 196-1, lett. b), del codice di procedura fiscale (livre des procédures fiscales) decorrente dalla data del pagamento dell'imposta speciale ».

L'art. R 196-1 del codice di procedura fiscale, per quanto ci interessa recita:

* Traduzione dall'inglese

« Saranno prese in considerazione solo le domande presentate all'amministrazione entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello, a seconda dei casi:

a) (...);

b) del versamento dell'imposta contestata;

c) del verificarsi dell'evento che motiva la domanda ».

Il 10 dicembre 1982 il sig. Christian Deville de Bachy (Francia), versava l'imposta speciale per una Ferrari — costruita in un altro Stato membro — e classificata in Francia nella categoria superiore ai 16 CV fiscali. Il 31 dicembre 1985, circa sette mesi dopo la sentenza Humblot, egli chiedeva il rimborso della differenza tra l'imposta speciale e quella differenziale. Con provvedimento 6 giugno 1986, le competenti autorità respingevano la domanda per scadenza del termine, giacché a norma dell'art. R 196-1, lett. b), del codice di procedura fiscale la domanda avrebbe dovuto essere presentata entro il 31 dicembre 1984.

Il 21 agosto 1986 il Deville impugnava questo provvedimento dinanzi al tribunal de grande instance di Lilla, sostenendo che poteva far assegnamento sull'art. R 196-1 lett. c, del codice di procedura fiscale, a norma del quale il termine decorre dal verificarsi dell'evento sul quale si fonda la domanda; che la sentenza Humblot cositutiva un evento in questo senso e che quindi era tempestiva la domanda presentata entro due anni dalla data di detta sentenza. Il termine stabilito dal 2° comma dell'art. 18, paragrafo V, della legge n. 85-695, che si richiama all'art. R 196-1, lett. b), del codice di procedura fiscale, lo privava dei diritti attribuitigli dal diritto comunitario, e nella fattispecie svuotava d'efficacia pratica la sentenza Humblot. Le autorità francesi ribattevano che l'art. 18, paragrafo V, era valido e pertinente al caso di specie. Di conseguenza, il tribunal de grande instance di Lilla ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

« Se sia conforme ai principi generali del diritto comunitario limitare nel tempo, come fa l'art. 16, paragrafo V, 2° comma, della legge 11 luglio 1985, n. 85-695, gli effetti dell'abolizione retroattiva dell'imposta speciale sugli autoveicoli di oltre 16 cavalli, imposta dichiarata contrastante con l'art. 95 del trattato di Roma dalla sentenza 9 maggio 1985, causa 112/84 ».

Il Deville sostiene che una pronunzia pregiudiziale della Corte di giustizia su una norma di diritto comunitario determina gli effetti della norma dal momento della sua entrata in vigore per tutti i rapporti giuridici passati e futuri e che gli Stati membri non hanno il potere di limitare questi effetti nel tempo, come si è fatto nel 2° comma (dell'art. 18, paragrafo V). Quindi egli propone di risolvere la questione dichiarando che la sentenza della Corte nella causa Humblot impone alla Repubblica francese l'obbligo di rimborsare l'imposta speciale per l'intero periodo nel quale è stata applicata.

Il governo francese invoca la giurisprudenza della Corte, secondo la quale, se non vi sono provvedimenti di armonizzazione adottati dal legislatore comunitario, le norme di procedura che disciplinano le azioni per il rimborso dei tributi nazionali riscossi in ispregio del diritto comunitario

dovevano essere fissate dall'ordinamento giuridico nazionale di ciascuno Stato membro. Esso propone di risolvere la questione dichiarando che il diritto comunitario non vieta di imporre un termine per calcolare un rimborso in giudizio, giacché spetta a ciascuno Stato membro lo stabilire i presupposti per il rimborso di tributi dichiarati incompatibili col diritto comunitario.

Il governo irlandese sostiene che la questione dev'essere risolta affermativamente, cioè nel senso che la fissazione di un termine, come quello di cui al 2° comma, dell'art. 18, paragrafo V, è consona al diritto comunitario, dal momento che il Consiglio non ha adottato alcun provvedimento di armonizzazione e che, stando alla sentenza 33/76, Rewe/Landwirtschaftskammer Saarland (Racc. 1976, pag. 1989) il diritto comunitario non prescrive di far nuovamente decorrere a prorogare i termini per chiedere il rimborso di un tributo già scaduto in forza della normativa nazionale.

La Commissione sottolinea che, pur se nell'attuale stato del diritto comunitario il procedimento per ottenere il rimborso dei tributi riscossi in ispregio al diritto comunitario è disciplinato dalla legge nazionale, le norme nazionali non devono rendere impossibile, in pratica, l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento comunitario. La legge francese 85-695 va contro questo principio, poiché il termine di due anni che essa stabilisce priva la sentenza Humblot, che non ha limitato la sfera della propria applicazione, di ogni efficacia pratica.

Il punto di partenza, mi pare, è che quando la Corte si pronunzia a norma dell'art. 177 sull'interpretazione e sulla portata di una norma del diritto comunitario, la pronunzia della Corte è vincolante per tutti i provvedimenti nazionali e i mezzi privati disciplinati da quella norma, siano essi anteriori o posteriori alla data della sentenza: ad esempio sentenza 61/79, Amministrazione delle finanze dello Stato/Denkavit italiana (Racc. 1980, pag. 1205; recentemente ribadita nel punto 11 della sentenza 309/85, Barra/Stato belga, 2 febbraio 1988). Eccezionalmente la Corte — e solo essa — può limitare l'effetto nel tempo della pronunzia, in modo che valga solo ex nunc: sentenza 43/75 Defrenne/Sabena (Racc. 1976, pag. 455); Denkavit, Barra, punti 12 e 13. La sentenza Humblot non è stata limitata in questo senso. Di conseguenza, essa vale anche per i rapporti instauratisi e vigenti prima della data della sua pronunzia. Quindi, in linea di massima, si applica ai pagamenti dell'imposta speciale sugli autoveicoli di potenza superiore ai 16 CV effettuati prima del 9 maggio 1985. Questi pagamenti sono in constrasto con l'art. 95 del trattato CEE, anche se risalgono a una data anteriore alla sentenza Humblot.

D'altra parte, è del pari assodato che le modalità processuali che disciplinano le azioni per la ripetizione di tributi nazionali riscossi in ispregio del diritto comunitario sono rette dall'ordinamento giuridico nazionale di ciascuno Stato membro, se non vi sono norme comunitarie in materia, salve restando due condizioni. In primo luogo, le modalità processuali prescritte dalla legge nazionale per le azioni di ripetizione di tributi nazionali riscossi in ispregio del diritto comunitario non possono essere meno favorevoli che quelle contemplate per azioni analoghe di natura nazionale e — in secondo luogo — dette modalità non devono rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti dal diritto comunitario che i giudici nazionali devono tutelare: sentenza 33/76 Rewe, già citata.

Se non è rispettata una delle due condizioni di cui sopra, le norme di procedura nazionali sono incompatibili con il diritto comunitario. Per questo motivo la Corte ha dichiarato incompatibili con il diritto comunitario norme nazionali in materia di prova congegnate in modo da rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esperimento dell'azione di ripetizione di tributi nazionali riscossi in ispregio del diritto comunitario: sentenza 199/82, Amministrazione delle finanze dello Stato/San Giorgio (Racc. 1983, pag. 3595); confermata nelle cause riunite 331, 376 e 378/85, Les fils de Jules Bianco/Directeur général des douanes (Racc. pag. 1099), sentenza 25 febbraio 1988, e causa 104/86, Commissione/Italia (Racc. pag. 1799), sentenza 24 marzo 1988. Analogamente il termine, fissato dalla legge nazionale, che privi i singoli del diritto di ripetere le somme versate in ispregio del diritto comunitario, è incompatibile con questo e non può essere opposto a chi agisce: Barra, nella quale la Corte ha affermato (n. 19) che la norma di legge che limitava il rimborso a chi avesse agito per la ripetizione prima della pronunzia della sentenza Gravier del 13 febbraio 1985 (Racc. pag. 593), privava tutti coloro che non avevano agito in questo senso del diritto di ottenere il rimborso di quanto avevano indebitamente pagato e rendeva impossibile per loro l'esercizio di diritti loro attribuiti dal trattato CEE. Di conseguenza, la Corte dichiarava che il giudice nazionale, il quale doveva applicare per intero il diritto comunitario e tutelare i diritti che questo attribuisce ai singoli, doveva disapplicare questa norma di diritto nazionale.

L'art. 18, paragrafo V, della legge 85-695 non limita, a differenza della norma su cui verteva la causa Barra, le domande a quelle presentate prima della data della sentenza Humblot. Esso tuttavia le limita a quelle presentate entro il termine fissato dall'art. R 196-1, lett. b), e mi pare non abbia rilevanza il fatto che si consideri l'art. 18, paragrafo V, come istitutivo di un nuovo termine o, come mi sembra, come una limitazione ad uno dei termini generali preesistenti.

Mi pare che, se il giudice nazionale decide che, secondo la normativa nazionale vigente alla data della sentenza Humblot, quello fissato dall'art. R 196-1, lett. b), era l'unico termine rilevante, una disposizione come quella contenuta nell'art. 18, paragrafo V, della legge 85-695, non è in contrasto con il diritto comunitario. Come la Corte ha deciso nella sentenza Rewe, la fissazione di termini nazionali non rende impossibile in pratica l'esercizio dei diritti di natura comunitaria, che i giudici nazionali devono tutelare.

Il termine per agire si giustifica per motivi di certezza del diritto: il termine prescritto dall'art. R 196-1, lett. b),, a mio parere non si può considerare irragionevole. Se questo era l'unico termine rilevante, l'art. 18, paragrafo V, non ha soppresso alcun diritto quesito.

D'altro canto, ritengo che una norma nazionale, adottata dopo una sentenza della Corte, la quale modifichi i termini in vigore e riduca gli effetti della pronunzia della Corte, è incompatibile con il diritto comunitario.

Mi pare che in questo caso il legislatore avesse intenzione di limitare gli effetti della sentenza Humblot. L'« emendamento » apportato dall'art. 18 è stato specificamente spiegato dinanzi all'Assemblea nazionale come mirante a limitare le conseguenze finanziarie della sentenza Humblot (2a sessione del 20 giugno 1985).

Il vero problema è, tuttavia, se l'art. 18, paragrafo V, abbia avuto questo effetto. Se, come sostiene il Deville, senza l'art. 18, paragrafo V, avrebbe potuto avvalersi dell'art. R 196-1, lett. c), del codice di procedura fiscale, in quanto parte della normativa generale, o se, come pare abbia dichiarato il tribunal de grande instance di Chambéry l'11 giugno 1987 nella causa Gorlier/Services fiscaux (Gazette du Palais 17 e 19 gennaio 1988, pag. 12 e 13) egli avrebbe potuto invocare la prescrizione trentennale contemplata dal codice civile, l'art. 18, paragrafo V, ha avuto l'effetto di ridurre i suoi diritti e di limitare gli effetti della sentenza Humblot. In altre parole, rende impossibile per lui, in pratica, l'esercizio di diritti conferitigli dalla norma comunitaria, che i giudici nazionali devono tutelare. Nell'uno e nell'altro caso la perseguita restrizione è invalida, in quanto stride col diritto comunitario, e non può essere opposta, dinanzi al giudice nazionale, alle domande di rimborso di tributi riscossi in ispregio dell'art. 95 del trattato.

Propongo quindi di risolvere la questione sottopostavi secondo la seguente impostazione:

Non è conforme ai principi generali di diritto comunitario fissare un termine, come quello di cui al 2° comma dell'art. 18, paragrafo V, della legge 11 luglio 1985 n. 85-695, dopo una pronunzia pregiudiziale della Corte di giustizia nella quale si dichiara che un tributo nazionale è incompatibile con il trattato, se detto termine è più breve di quello che varrebbe altrimenti, secondo il diritto dello Stato membro interessato che vigeva al momento della pronunzia della Corte.

Le spese sostenute dai governi francese e irlandese e dalla Commissione non sono ripetibili. Sulle spese sostenute dal Deville deve provvedere il giudice nazionale.