

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

GIUSEPPE TESAURO

presentate il 28 gennaio 1992 *

*Signor Presidente,
Signori Giudici,*

1. Con il presente ricorso la Commissione chiede alla Corte di constatare che la Repubblica ellenica, applicando alle autovetture un regime impositivo differenziato, in particolare utilizzando differenti modalità di calcolo della base imponibile dell'imposta speciale di consumo, in modo tale che le autovetture importate risultino tassate più pesantemente di quelle montate in Grecia, è venuta meno agli obblighi ed essa incombenenti in virtù dell'art. 95 del Trattato CEE.

2. La legge n. 363/1976, integrata e modificata in particolare dalle leggi n. 1003/1979 e n. 1591/1986, ha introdotto in Grecia un'imposta speciale di consumo sulle autovetture importate o prodotte (montate) all'interno del paese (in prosieguo: l'« imposta »).

In applicazione dell'art. 1, n. 3, della citata legge, la base imponibile dell'imposta sulle autovetture importate è determinata dalla somma del prezzo netto all'ingrosso, franco fabbrica, dell'autovettura (che non può discostarsi per più del 25% dal prezzo di listino al dettaglio nel paese di produzione) e del prezzo degli eventuali accessori; somma maggiorata poi del 21% quando le autovetture sono comprate direttamente presso il produttore e del 23,2% negli altri casi, non-

ché di un ulteriore 7% per tener conto delle spese di assicurazione e di trasporto dell'autovettura (per le automobili provenienti da paesi d'oltremare, tale aliquota è fissata al 25%).

La legge n. 1573/1985 assoggetta a sua volta l'industria automobilistica ellenica ad un regime di sorveglianza doganale, prevedendo tra l'altro che l'imposta gravante sulle autovetture prodotte in Grecia sia riscossa dalle autorità doganali al momento dello sdoganamento.

In particolare, l'art. 4, n. 2, stabilisce che la base imponibile dell'imposta sia calcolata, per tali automobili, a partire dal prezzo franco fabbrica riportato sul listino depositato dall'industria automobilistica presso il comitato di controllo dei prezzi e precisa altresì che gli oneri fiscali di qualunque tipo, inclusi nel prezzo di costo dell'autovettura, non costituiscono una componente del prezzo.

Infine, in forza dell'art. 3, n. 1, della medesima legge, le materie prime importate dall'estero o acquistate dall'industria automobilistica sul territorio nazionale sono esentate da qualunque forma di imposizione fiscale a favore dello Stato o di terzi, fatti salvi i dazi doganali previsti dalla normativa comuni-

* Lingua originale: l'italiano.

taria per le materie prime provenienti da paesi terzi.

3. La Commissione, nel censurare la legislazione sopra descritta, rileva in particolare che un tale sistema differenziato di calcolo della base imponibile favorisce le autovetture montate in Grecia rispetto a quelle importate da altri Stati membri, violando il principio di non discriminazione fiscale stabilito dall'art. 95 del Trattato.

La discriminazione lamentata dalla Commissione discenderebbe principalmente dalla circostanza che per le autovetture importate è prevista una maggiorazione forfettaria della base imponibile dell'imposta, mentre le autovetture montate in Grecia sono tassate sulla base di dati reali, vale a dire sulla base del prezzo franco fabbrica.

La Commissione sottolinea inoltre che una tale distinzione non si fonda su ragioni obiettive e non può essere giustificata dalla necessità di compensare oneri non deducibili che siano ricompresi nel costo globale delle autovetture montate in Grecia; la legge greca, infatti, già prevede un'esenzione per l'importazione dei pezzi destinati alla costruzione delle automobili.

4. Il governo ellenico sostiene, al contrario, che il suo sistema impositivo non ha l'effetto di favorire i prodotti greci rispetto a quelli importati dagli altri Stati membri.

Esso sottolinea che in Grecia, a causa dello scarso sviluppo dell'industria automobilistica, i costruttori hanno l'abitudine di ven-

dere le autovetture direttamente al consumatore finale, senza servirsi di intermediari; pertanto, in tale paese, il prezzo di vendita del costruttore, che costituisce la base per il calcolo dell'imposta, equivale al prezzo di vendita al dettaglio ed ingloba le spese di commercializzazione.

Per le autovetture importate, la maggiorazione del 21% o del 23,2% rappresenta invece la differenza esistente tra il prezzo di vendita all'ingrosso ed il prezzo normale di distribuzione e mira a coprire le spese di commercializzazione, quali spese di promozione, di pubblicità o di assistenza sostenute dal concessionario importatore, nonché la commissione percepita dall'importatore esclusivo.

Inoltre, il governo ellenico sostiene che il descritto metodo di calcolo differenziato della base imponibile è destinato a prevenire le frodi consistenti nel ridurre l'importo della fattura, frodi che rischierebbero di essere frequenti a causa delle aliquote molto elevate (sino al 400%) dell'imposta di consumo. Gli autocarri, soggetti ad un'imposta meno elevata e perciò meno esposti a questo tipo di frode, sono infatti tassati, senza distinzione circa la provenienza, sulla base del valore di transazione.

Infine, nel corso dell'udienza, la convenuta ha rilevato che in ogni caso i rischi di discriminazione ai danni delle automobili importate sono eliminati dal disposto dell'art. 4, n. 3, della legge n. 1573/1985, ai cui sensi la base imponibile delle autovetture prodotte in Grecia non può essere inferiore al valore minimo accertato per i veicoli importati di cilindrata corrispondente o simile.

5. Ricordo anzitutto che, secondo una giurisprudenza costante, nel sistema del Trattato CEE le disposizioni dell'art. 95, primo e secondo comma, costituiscono un'integrazione di quelle relative all'abolizione dei dazi doganali e delle tasse d'effetto equivalente. Esse sono intese a garantire la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri, in normali condizioni di concorrenza, mediante l'eliminazione di ogni forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di tributi interni aventi carattere discriminatorio nei confronti di merci originarie di altri Stati membri. L'art. 95 è volto infatti a garantire l'assoluta neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza fra merci nazionali e merci importate¹.

Inoltre, come la Corte stessa ha più volte ricordato, ai fini dell'applicazione del divieto di discriminazione sancito dall'art. 95, del Trattato, è necessario prendere in considerazione non solo l'aliquota, ma anche le disposizioni relative alla base imponibile ed alle modalità di riscossione dei vari tributi. Infatti, il criterio di paragone decisivo per l'applicazione dell'art. 95 è costituito dall'incidenza effettiva di ciascun tributo sul prodotto nazionale, da un lato, e sul prodotto importato, dall'altro; invero, anche qualora l'aliquota del tributo sia identica, l'incidenza del tributo può variare a seconda delle disposizioni in materia di imponibile e di riscossione applicate al prodotto nazionale e, rispettivamente, a quello importato².

Risulta del pari dalla giurisprudenza della Corte che l'art. 95, primo comma, vieta di colpire la merce importata secondo un metodo di calcolo o modalità diverse da quelle usate per il tributo gravante sull'analogo prodotto nazionale che si risolvano in un onere maggiore per la merce importata, indipendentemente dall'eventuale diversa incidenza dei tributi sui prezzi dei due prodotti³ o dal fatto che l'ostacolo creato dall'imposta nazionale risulti di scarsa rilevanza e secondario⁴.

In particolare, come la Corte ha già precisato, si ha violazione dell'art. 95, primo comma, quando i due tributi sono calcolati secondo criteri e modalità differenti, con la conseguenza che il prodotto importato viene assoggettato, sia pure in determinati casi, ad un onere più gravoso⁵.

Infatti, nelle cause C-152/89⁶ e C-153/89⁷, relative alla normativa lussemburghese e belga che fissava come base dell'accisa sulla birra prodotta localmente la quantità di mosto caldo utilizzato, prevedendo invece come base dell'accisa sulla birra importata da altri Stati membri il volume del prodotto finito, maggiorato di un importo forfettario del 5%, la Corte, dopo aver constatato che

1 — V., in particolare, sentenze 27 febbraio 1980, Commissione/Francia, punto 4 della motivazione (causa 168/78, Racc. pag. 347); Commissione/Italia, punto 4 della motivazione (causa 169/78, Racc. pag. 385); Commissione/Danimarca, punto 4 della motivazione (causa 171/78, Racc. pag. 447).

2 — Sentenza 11 dicembre 1990, Commissione/Danimarca, punto 18 della motivazione (causa C-47/88, Racc. pag. I-4509); sentenza 27 febbraio 1980, Commissione/Irlanda, punto 8 della motivazione (causa 55/79, Racc. pag. 481); sentenza 22 marzo 1977 Iannelli e Volpi, punto 21 della motivazione (causa 74/76, Racc. pag. 557).

3 — Sentenza 17 febbraio 1976, Rewe-Zentrale, punto 16 della motivazione (causa 45/75, Racc. pag. 181).

4 — Sentenza 16 febbraio 1977, Schüttle, punto 22 della motivazione (causa 20/76, Racc. pag. 247).

5 — Sentenze 26 giugno 1991, Commissione/Lussemburgo, punto 20 della motivazione (causa C-152/89, Racc. pag. 3141); Commissione/Belgio, punto 12 della motivazione (causa C-153/89, Racc. pag. 3171); sentenza 17 febbraio 1976, causa 45/75, citata, punto 15 della motivazione.

6 — Sentenza 26 giugno 1991, citata, punti 24 e 25 della motivazione.

7 — Sentenza 26 giugno 1991, citata, punti 15 e 16 della motivazione. In senso analogo, in riferimento all'art. 96 del Trattato, v. sentenza 1° dicembre 1965, Commissione/Italia (causa 45/64, Racc. pag. 885).

la normativa in discorso non era configurata in maniera tale da consentire di escludere in ogni caso che la birra importata fosse tassata più pesantemente del prodotto nazionale, ha ritenuto che, tenuto conto della mancanza di trasparenza di tale meccanismo di tassazione, incombeva ai governi convenuti provare che il sistema utilizzato non fosse suscettibile di comportare in alcun caso effetti discriminatori.

6. È alla luce dei ricordati principi che va dunque verificata la compatibilità della normativa in causa rispetto all'art. 95 del Trattato.

Premetto che una legislazione quale quella sopra descritta, che prevede per i prodotti importati un sistema di calcolo della base imponibile fondato in larga misura su criteri forfettari, mentre il corrispondente prodotto nazionale è tassato sulla base di dati reali, comporta, direi per la sua stessa natura, un grave rischio di discriminazione, giacché i criteri forfettari sono in genere basati su valori medi e la loro applicazione consente difficilmente di accertare, come lo richiede la giurisprudenza della Corte, che in nessun caso il prodotto importato sia tassato più pesantemente del prodotto nazionale simile.

Passando poi ad un'analisi più puntuale della normativa ellenica, non può non rilevarsi che vari sono gli elementi che inducono a ritenere che l'imposta speciale di consumo finisce per colpire più pesantemente le automobili importate.

In primo luogo, l'art. 4, n. 2, secondo comma, della legge n. 1573/1985 prevede

per le automobili prodotte in Grecia la detrazione dal prezzo franco fabbrica di tutti gli oneri di carattere fiscale inclusi nel costo di fabbricazione, mentre nessuna deduzione corrispondente è prevista per le automobili importate.

In secondo luogo, l'art. 1, n. 3, della legge n. 363/1976 dispone che, ai fini del calcolo della base imponibile delle auto importate, al prezzo netto all'ingrosso franco fabbrica vada aggiunto il prezzo degli eventuali accessori, mentre non risulta dalla normativa in discorso che una tale maggiorazione sia effettuata per le auto di produzione nazionale che dispongano ugualmente di accessori.

Quanto poi all'ulteriore maggiorazione forfettaria del 21% o del 23,2% che la Commissione giudica arbitraria ed eccessiva⁸, sottolineando che la legislazione ellenica non permette agli interessati di fornire alcuna prova contraria, osservo che, dagli stessi bilanci societari allegati alle memorie del governo ellenico e indipendentemente dal loro valore rappresentativo, risulta che tale maggiorazione è stata calcolata sulla base di una media. Anche sotto tale profilo, il previsto sistema di calcolo della base imponibile non è dunque tale da garantire che il prodotto importato non sia in alcun caso sottoposto ad un'imposizione fiscale superiore al corrispondente prodotto nazionale.

A ciò si aggiunga, da un lato, che appare quantomeno poco plausibile l'affermazione della convenuta, contestata peraltro dalla

8 — A tale riguardo la Commissione sottolinea che fino al 1986 la maggiorazione in discorso era solo del 10%.

Commissione, secondo cui in Grecia il prezzo franco fabbrica equivarrebbe al prezzo di vendita al dettaglio e non vi sarebbe alcun intermediario tra il costruttore ed il consumatore finale e, dall'altro, che le spese di commercializzazione sono, almeno in parte, incluse anche nel prezzo di vendita franco fabbrica delle auto importate.

Analoghi rilievi valgono per l'ulteriore miglioramento del 7%, anch'essa calcolata in base ad una media e volta a coprire le spese di trasporto e di assicurazione. In tale modo, infatti, risultano penalizzate quelle automobili le cui spese di trasporto e di assicurazione sono più limitate; basti osservare al riguardo che le spese di trasporto variano non tanto in funzione del valore del prodotto quanto del suo peso, delle sue dimensioni e del tragitto percorso.

7. Da tali considerazioni mi sembra emergere con sufficiente chiarezza che il diverso sistema di calcolo della base imponibile utilizzato in Grecia per i prodotti nazionali e per quelli importati fa sì che questi ultimi siano tassati più pesantemente dei prodotti nazionali similari e che comunque tale sistema è configurato in maniera tale da non permettere di escludere il verificarsi di effetti discriminatori per i prodotti importati.

A tale riguardo non appare infatti determinante quanto rilevato in udienza dal governo ellenico, secondo cui i rischi di discriminazione ai danni delle automobili impor-

tate sarebbero eliminati dal disposto dell'art. 4, n. 3, della legge n. 1573/1985, ai cui sensi la base imponibile delle autovetture prodotte in Grecia non può essere inferiore al valore minimo accertato per i veicoli importati di cilindrata corrispondente o simile.

Mi sia consentito anzitutto rilevare, poiché il governo ellenico si è detto stupito del fatto che la Commissione, nell'esaminare la legislazione in causa, non abbia rilevato l'esistenza di una tale disposizione, che per parte mia trovo almeno altrettanto sorprendente che uno Stato membro, cui si rimprovera di aver posto in essere una normativa discriminatoria e che ritiene di aver adottato un'apposita norma che elimina ogni rischio di discriminazione, non faccia presente una tale circostanza nel corso della fase precontenziosa o nel corso della procedura scritta, ma attenda solo il momento dell'udienza per avanzare un argomento che pure sostiene di considerare decisivo.

In ogni caso, non mi sembra che la disposizione in discorso abbia la portata che la convenuta le attribuisce. In base al tenore letterale della norma, sul cui funzionamento sarebbe stato peraltro utile che il governo ellenico avesse fornito ulteriori elementi, la base imponibile dell'automobile prodotta in Grecia dovrebbe essere infatti allineata alla base imponibile minima accertata per i veicoli simili; in altri termini, qualora siano importati, come normalmente avviene, più modelli di marche diverse di una stessa cilindrata, la norma dispone che le automobili greche siano tassate alla stregua non già delle automobili importate che hanno una base imponibile elevata, bensì di quelle che

sono sottoposte al trattamento più favorevole, vale a dire in concreto le auto più economiche e probabilmente prive di accessori. Una tale previsione dunque, pur riducendoli, non elimina i rischi di discriminazione ai danni dei prodotti importati.

8. Quanto poi alla circostanza, pure invocata dalla convenuta, secondo cui la descritta modalità di calcolo della base imponibile sarebbe necessaria per evitare il rischio di frodi da parte degli operatori, rischio particolarmente grave a causa delle elevate aliquote dell'imposta di consumo, rilevo in primo luogo che, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, non è lecito giustificare le disparità di trattamento fra il prodotto importato, assoggettato ad un onere avente carattere forfettario, e la merce di produzione nazionale, soggetta ad un tributo suscettibile di riduzioni o migliorazioni, con l'impossibilità di procedere, per quanto concerne la merce d'importazione, ai necessari controlli⁹; d'altra parte,

l'art. 95 del Trattato entra in gioco anche se per evitare l'ostacolo creato dall'imposta nazionale sarebbe necessario sopprimere l'imposta stessa¹⁰.

Inoltre, come ha rilevato giustamente la Commissione, non è del tutto chiaro per quale ragione non sia possibile evitare i rischi di sottofatturazione utilizzando sistemi di calcolo della base imponibile non discriminatori, fondati ad esempio sul prezzo di catalogo, come avviene in altri paesi che hanno analoghe imposte speciali di consumo.

Infine, il fatto che l'imposta in questione sia particolarmente elevata costituisce un elemento aggravante ed accresce gli effetti della discriminazione, giacché anche una minima differenza nel calcolo della base imponibile può avere ripercussioni significative sull'imposta di cui il prodotto risulta gravato.

9. Alla luce delle considerazioni sopra svolte propongo pertanto alla Corte di accogliere il ricorso della Commissione e di condannare la convenuta alle spese del giudizio.

9 — Sentenza 17 febbraio 1976, causa 45/75, citata, punto 15 della motivazione.

10 — Sentenza 16 febbraio 1977, causa 20/76, citata, punto 22 della motivazione.