

CORTE DI GIUSTIZIA U.E.

Imposta nazionale sui prodotti audiovisivi e fotoottici - Imposizione interna - Incompatibilità eventuale col diritto comunitario.

L'art. 95 del Trattato Ce deve essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro istituisca e riscuota un'imposta di consumo qualora la base imponibile e le modalità di riscossione dell'imposta siano diverse per i prodotti nazionali e per i prodotti importati da altri Stati membri.

*Sentenza
17 giugno 1998;
causa C-68/96;
Pres. Ragnemalm,
Avv. Gen. Lenz;
Grundig Italia S.p.A.
c. Ministero
delle Finanze;
domanda di
pronuncia
pregiudiziale
proposta dal
Tribunale di Trento*

SENTENZA

1. Con ordinanza 15 febbraio 1996, pervenuta in cancelleria il 14 marzo successivo, il Tribunale di Trento ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 95 dello stesso Trattato.
2. Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Grundig Italiana SpA (in prosieguo; la «Grundig Italiana») ed il Ministero delle Finanze a proposito della restituzione dell'importo di L. 112.236.330.770, più gli interessi legali, versato dalla detta società a titolo di imposta erariale di consumo sui prodotti audiovisivi e fotoottici tra il 1° gennaio 1983 ed il 31 dicembre 1992.
3. In forza dell'art. 4 del decreto legge 30 dicembre 1982, n. 953 (GURI n. 359 del 31 dicembre 1982), successivamente convertito nella legge 28 febbraio 1983, n. 53 (GURI, Supplemento ordinario n. 58 del 1° marzo 1983, pubblicato nel testo coordinato nella GURI n. 65 dell'8 marzo 1983; in prosieguo: la «legge n. 53»), era stata istituita in Italia un'imposta di consumo sui prodotti audiovisivi e fotoottici a partire dal 10 gennaio 1983. Tale imposta veniva riscossa sia sui prodotti fabbricati in Italia sia sui prodotti importati. Per il primo gruppo di prodotti, la base imponibile dell'imposta era data dal valore «franco fabbrica», mentre, per il secondo gruppo, l'imposta era applicata al «valore in dogana franco frontiera nazionale». L'aliquota dell'imposta era fissata, qualunque fosse l'origine del prodotto, al 16% del suo valore, mentre per i televisori era prevista un'aliquota ridotta dell'8%.
4. Il 23 marzo 1983 il Ministero delle Finanze aveva adottato un decreto di attuazione della legge n. 53 (GURI n. 83 del 25 marzo 1983, successivamente modificato dai decreti ministeriali 10 giugno 1983, 23 ottobre

- 1984 e 10 aprile 1985, in seguito pubblicati rispettivamente nelle GURI n. 193 del 15 luglio 1983, n. 303 del 3 novembre 1984 e n. 92 del 18 aprile 1985; in prosieguo: il «decreto di attuazione»). L'art. 2, settimo comma, di tale decreto stabiliva che, per le merci importate in Italia, il valore in dogana franco frontiera nazionale era determinato in base al valore in dogana ai sensi del regolamento (CEE) del Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, relativo al valore in dogana delle merci (G.U. L 134, pag. 1), aumentato degli eventuali costi ed oneri per la resa alla frontiera italiana e diminuito degli eventuali componenti del prezzo pagato o da pagare che concernono il trasporto e la commercializzazione all'interno del territorio doganale italiano. L'art. 2, quinto comma, del decreto di attuazione stabiliva inoltre che, per i prodotti fabbricati in Italia, la base imponibile poteva essere costituita dal prezzo addebitato per la vendita dei prodotti, dedotta una percentuale forfettaria del 35%.
5. L'art. 4, terzo comma, seconda frase, della legge n. 53 precisava che i produttori nazionali dovevano presentare agli uffici competenti una dichiarazione contenente gli elementi necessari per l'accertamento dell'imposta entro il mese successivo al trimestre cui si riferiva la detta dichiarazione, mentre la liquidazione dell'imposta dovuta veniva effettuata con riferimento all'insieme delle cessioni di apparecchi audiovisivi e fotoottici effettuate nel trimestre. L'art. 2, nono comma, del decreto di attuazione prevedeva per gli importatori che l'imposta di consumo fosse accertata e riscossa al momento dell'importazione in dogana.
6. L'imposta erariale di consumo è stata soppressa, con decorrenza 1° gennaio 1993, dal decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Imposta nazionale sui prodotti audiovisivi e fotoottici - Imposizione interna - Incompatibilità eventuale col diritto comunitario

7. Il 22 luglio 1993 la Grundig Italiana ha adito il Tribunale di Trento per far dichiarare incompatibili con la normativa comunitaria le disposizioni che avevano istituito l'imposta di consumo sui prodotti audiovisivi e fotoottici e per veder condannare il Ministero delle Finanze a restituire l'importo di L. 12.236.330.770, più gli interessi legali, da essa versato in vigenza delle dette disposizioni.

8. Ritenendo che l'esito della controversia dipendesse dall'interpretazione dell'art. 95 del Trattato, il Tribunale di Trento ha sospeso il procedimento sottoponendo alla Corte la seguente questione pregiudiziale;

«Se l'art. 95 del Trattato CE debba essere interpretato nel senso che vieta ad uno Stato membro di istituire e riscuotere un'imposta erariale di consumo quale quella prevista dall'art. 4 del decreto legge 30 dicembre 1982, convertito dalla legge 28 febbraio 1983 n. 53, ed ulteriormente disciplinata dal decreto del Ministro delle Finanze 23 marzo 1983, laddove viene determinato un differente valore imponibile per i prodotti nazionali e per quelli importati da altri Stati membri e sono contemplate differenti modalità di riscossione dell'imposta per i medesimi prodotti».

9. Dall'ordinanza di rinvio emerge che il Tribunale di Trento chiede in sostanza se l'art. 95 del Trattato osti a che uno Stato membro istituisca e riscuota un'imposta di consumo qualora la base imponibile e le modalità di riscossione di tale imposta siano diverse per i prodotti nazionali e per i prodotti importati da altri Stati membri.

10. Va preliminarmente rilevato che, come la Corte ha precisato nella sentenza 13 luglio 1994, causa C-130/92, OTO (Racc. pag. I-3281, punto 11), che concerneva l'interpretazione del diritto comunitario con riguardo alla medesima normativa italiana, un'imposta quale l'imposta erariale di consumo di cui trattasi nella causa *a qua* dev'essere considerata parte integrante di un regime generale di imposte interne ai sensi dell'art. 95 del Trattato e la sua compatibilità con il diritto comunitario dev'essere valutata alla luce di questo articolo.

11. Inoltre, secondo una costante giurisprudenza, l'art. 95 del Trattato mira a garantire la libera circolazione delle merci fra gli Stati

membri in condizioni normali di concorrenza, tramite l'eliminazione di qualsiasi forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di imposte interne discriminatorie nei confronti di prodotti di altri Stati membri. Tale norma è diretta ad essere applicata a tutti i prodotti provenienti dagli Stati membri ivi compresi i prodotti originari di paesi terzi che si trovano in libera pratica negli Stati membri (v. sentenza 7 maggio 1987, causa 193/85, Co-Frutta (Racc. pag. 2085, punti 25, 26 e 29).

12. Ne consegue che un sistema fiscale è compatibile con l'art. 95 del Trattato solo qualora esso sia congegnato in modo da escludere in ogni caso che i prodotti importati vengano assoggettati ad un onere più gravoso rispetto ai prodotti nazionali (v., in particolare, sentenza 26 giugno 1991, causa C-152/89, Commissione/Lussemburgo, Racc. pag. I-3141, punto 21).

13. Al fine di valutare il carattere discriminatorio o meno di un sistema fiscale, è necessario prendere in considerazione non solo le aliquote dei tributi, ma anche la base imponibile e le modalità di riscossione delle varie imposte (v. sentenza 27 febbraio 1980, causa 55/79, Commissione/Irlanda, Racc. pag. 481, punto 8). Infatti, il criterio di comparazione decisivo ai fini dell'applicazione dell'art. 95 è costituito dall'incidenza effettiva di ciascun tributo sulla produzione nazionale, da un lato, e sui prodotti importati, dall'altro. Anche a parità di aliquota fiscale, l'incidenza di tale onere può variare a seconda delle modalità di determinazione della base imponibile e di riscossione applicate alla produzione nazionale e ai prodotti importati.

14. In ordine all'imposta di consumo controversa nella causa *a qua*, dal fascicolo emerge in primo luogo che, per i prodotti fabbricati in Italia, nella base imponibile non sono incluse le spese di trasporto o di distribuzione, mentre, per i prodotti importati da altri Stati membri, la base imponibile è data dal valore in dogana, aumentato degli eventuali costi ed oneri sostenuti per raggiungere la frontiera italiana e diminuito delle spese di trasporto o di distribuzione sostenute in Italia.

15. Il governo italiano sottolinea che, poiché l'imposta nazionale colpisce i prodotti

Imposta nazionale sui prodotti audiovisivi e fotoottici - Imposizione interna - Incompatibilità eventuale col diritto comunitario

destinati al consumo sul mercato nazionale, l'imposta di cui trattasi va determinata sul valore dei detti prodotti al momento in cui sono messi a disposizione del consumatore italiano, valore che comprenderebbe le spese di trasporto sino alla frontiera italiana. 16. Risulta da una giurisprudenza costante che il divieto di discriminazioni sancito dall'art. 95 del Trattato viene violato nel caso di un tributo calcolato sul valore del prodotto quando, in relazione al solo prodotto importato, si prendano in considerazione elementi di valutazione tali da aumentarne il valore rispetto al prodotto nazionale corrispondente (sentenza 22 marzo 1977, causa 74/76, Iannelli e Volpi, Racc. pag. 557, punto 21).

17. In secondo luogo, dall'ordinanza del giudice nazionale emerge che, per i prodotti nazionali, tutte le spese sostenute sul territorio italiano in ragione della commercializzazione su tale mercato sono escluse dalla base imponibile, mentre, per i prodotti importati, vi rientrano le spese relative alla commercializzazione sul territorio italiano sostenute al di fuori di quest'ultimo. Tali regole si applicano altresì, come ha sottolineato l'avvocato generale nel paragrafo 37 delle conclusioni, qualora le spese di commercializzazione abbiano formato oggetto di un pagamento accentrato.

18. Così, contrariamente al produttore nazionale, l'importatore dei prodotti in questione non può dedurre dalla base imponibile dell'imposta la totalità delle spese di commercializzazione relative al mercato italiano.

19. In terzo luogo, risulta dall'ordinanza di rinvio che i produttori nazionali hanno la possibilità di dedurre dalla base imponibile dei loro prodotti una percentuale forfettaria pari al 35% del prezzo addebitato, mentre tale possibilità non è offerta per i prodotti importati dagli altri Stati membri.

20. Il governo italiano fa valere che siffatta percentuale forfettaria si riferisce alla parte del prezzo di vendita che corrisponde alle spese di commercializzazione del prodotto nazionale. Certo, la concessione ai soli produttori nazionali di tale possibilità di deduzione forfettaria consentirebbe loro di determinare più rapidamente e più facilmente la base imponibile dei prodotti nazionali. Tut-

tavia tale prassi servirebbe solo a ricollocare in situazioni analoghe le merci nazionali e le merci importate. Infatti la base imponibile sarebbe di ben più ardua determinazione per i produttori nazionali, i quali devono stabilire il valore franco fabbrica, che per gli importatori, i quali possono basarsi sul valore in dogana e, di conseguenza, sulle formalità che accompagnano le dichiarazioni in dogana.

21. Occorre rilevare che gli importatori ed i produttori nazionali si trovano in situazioni analoghe in quanto cercano di dedurre le spese di trasporto e di commercializzazione.

22. Infine dall'ordinanza del giudice *a quo* emerge che, per le merci importate, l'obbligo di pagamento dell'imposta sorge al momento dell'importazione in dogana delle stesse, mentre, per le merci nazionali, esso sorge soltanto al momento della presentazione della dichiarazione da parte del produttore nazionale presso le autorità tributarie nel corso del mese successivo al trimestre in cui le merci sono state immesse sul mercato, mentre il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'immissione sul mercato nazionale del prodotto destinato al consumo.

23. Si deve sottolineare in proposito che, secondo una costante giurisprudenza, un vantaggio riservato alla produzione nazionale, sotto forma di dilazioni di pagamento, implica una disparità di trattamento a danno dei prodotti importati da altri Stati membri in violazione del divieto di cui all'art. 95 del Trattato (v. la citata sentenza Commissione/Irlanda).

24. Di conseguenza, non può accogliersi l'argomento del governo italiano secondo cui la differenza tra le modalità di riscossione applicate alle merci nazionali e quelle applicate alle merci importate è diretta a consentire ai produttori nazionali di dover evitare di presentare una dichiarazione d'imposta per ciascun prodotto. Infatti, dal momento che la discriminazione è provata, l'art. 95 non prevede alcuna possibilità di giustificazione per lo Stato in questione.

25. Alla luce di quanto precede, l'art. 95 del Trattato deve ritenersi violato da una

Imposta nazionale sui prodotti audiovisivi e fotoottici - Imposizione interna - Incompatibilità eventuale col diritto comunitario

normativa nazionale che istituisce un'imposta di consumo:

- qualora, per i prodotti fabbricati in tale Stato, nella base imponibile non siano incluse le spese di trasporto o di distribuzione, mentre, per i prodotti importati da altri Stati membri, la base imponibile è data dal valore in dogana, aumentato degli eventuali costi ed oneri sostenuti per raggiungere la frontiera italiana e diminuito delle spese di trasporto o di distribuzione sostenute in Italia;

- qualora, per i prodotti nazionali, tutte le spese sostenute sul territorio nazionale in ragione della commercializzazione su tale mercato siano escluse dalla base imponibile, mentre, per i prodotti importati, vi rientrano le spese relative alla commercializzazione sul territorio nazionale sostenute al di fuori di quest'ultimo;

- qualora la possibilità di procedere ad una deduzione forfettaria ai fini del calcolo della base imponibile sia riservata ai prodotti nazionali, e

- qualora, per le merci importate, l'obbligo di pagamento dell'imposta sorge al momento dell'importazione in dogana delle merci, mentre, per le merci nazionali, esso sorge soltanto al momento della presentazione della dichiarazione da parte del produttore nazionale presso le autorità tributarie nel corso del mese successivo al trimestre in cui le merci sono state immesse sul mercato, mentre il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'immissione sul mercato nazionale del prodotto destinato al consumo.

26. Occorre quindi risolvere la questione dichiarando che l'art. 95 del Trattato dev'essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro istituisca e riscuota

un'imposta di consumo qualora la base imponibile e le modalità di riscossione dell'imposta siano diverse per i prodotti nazionali e per i prodotti importati da altri Stati membri.

Sulle spese

27. Le spese sostenute dal governo italiano e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE
(Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Tribunale di Trento con ordinanza 15 febbraio 1996, dichiara:

L'art. 95 del Trattato CE dev'essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro istituisca e riscuota un'imposta di consumo qualora la base imponibile e le modalità di riscossione dell'imposta siano diverse per i prodotti nazionali e per i prodotti importati da altri Stati membri.

Commento

1. Premessa

Il Giudice comunitario torna a pronunziarsi ancora una volta sulla interpretazione dell'art. 95 del Trattato Ce (1), evidenziando

(1) In materia, la giurisprudenza comunitaria è di tutta evidenza copiosa: Causa ("C") 57/65, 16-06-1966, Società Alfons Luetticke c. Hauptzollamt di Sarrelouis; C-20/76, 16-02-1977, Schöttle c. Finanzamt Freudenstadt; C-74/76, 22-03-1977, Iannelli e Volpi Spa c. Ditta Paolo Meroni; C-142/77, 29-06-1978, Statens Kontrol medoedle Metaller c. Preben Larsen; Flemming Kjerulff c. Statens Kontrol medoedle Metaller; C-148/77, s del 10-10-1978, Hansen jun. c. Hauptzollamt di Flensburg; C-171/78, 27-02-1980, Comm. Cee c. Regno di Danimarca ("R. Danim"); C-170/178, 27-02-1980, Comm. Cee c. Regno unito di G.B. e I.N.; C-68/79, 27-02-1980, Hans Just c. Min. danese delle imp ed accise; C-153/80, 07-05-1981, Rumhaus Hansen c. Hauptzollamt Flensburg; C-17/81, 29-04-1982, Pabst und Richarz c. Hauptzollamt Oldenburg; C-15/81, 05-05-1982, Gaston Schul c. lsp. trib di import. e imp. consdi Roosendaal; C-277/83, 03-07-1985, Comm. Cee c. Rep. it.; C-106/84, 04-03-1986, Comm. Cee c. Regime fiscale degli alcolici vini di frutta; C-200/85, 16-12-1986, Comm. Cee c. Rep. it.; C-184/85, 07-05-1987, Comm. Cee c. Rep. it.; C-193/85, 07-06-1987, Cooperativa Co-Frutta S.r.l c. Amm. delle Finanze dello Stato; Cause riunite 317/86, 48/87, 49/87, 285/87, 363/87, 367/87, 66/88 e 78/88; C-80/88, 15-03-1989, Philippe Lambert c. Directeur des services fiscaux de l'Orne; C-347/95, 17-09-1997, Fazenda Pública c. Uniao das Cooperativas Abastecedoras de Leite di Lisbona, URCL (UCAL); C-74/76, 22-03-1977, Iannelli e Volpi S.p.A. c. Ditta Paolo Meroni; C-21/79, 08-01-1980, Comm. Cee c. Rep. it.; C-168/78, 27-02-1980, Comm. Cee c. Rep. francese; C-55/79, 27-02-1980, Comm. Cee c. Irlanda; C-68/79, 27-02-1980, Hans Just c. Min. danese delle imp. ed accise;

Imposta nazionale sui prodotti audiovisivi e fotoottici - Imposizione interna - Incompatibilità eventuale col diritto comunitario

do e precisando i parametri in relazione ai quali è necessario verificare la omogeneità di trattamento fiscale di operazioni relative a beni nazionali, da un lato, e beni comunitari importati, dall'altro.

La sentenza, peraltro, offre lo spunto per tornare a discutere della ormai abrogata imposta di consumo sui prodotti audiovisivi e cinefotoottici ⁽²⁾ (da ora brevemente la "Imposta") che ha interessato il diritto tributario italiano sino al 31 dicembre 1992 ⁽³⁾.

2. La questione pregiudiziale

La questione pregiudiziale proposta dal Tribunale di Trento con Ordinanza 15 febbraio 1996 attiene, dunque, alla corretta interpretazione dell'art. 95 del Trattato.

Peraltro, è da notare che in altra occasione si è fatto ricorso al Giudice comunitario per verificare la compatibilità dell'imposta di consumo in parola con il Trattato ⁽⁴⁾.

C-73/79, 21-05-1980, Comm. Cee c. Rep. it.; C-140/79, 14-01-1981, Chemical Farmaceutici S.p.A. c. DAF S.p.A.; C-32/80, 28-01-1981, Pubblico Min. c. J.A.W.M.J. Kortmann; C-319/81, 15-03-1983, Comm. Cee c. Rep. it.; C-42/83, 10-07-1984, Dansk Denkvit c. Ministeriet for skatter og afgifter; C-112/84, 09-05-1985, Michel Humblot c. Directeur des services fiscaux; C-132/88, 05-04-1990, Comm. Cee c. Rep. ellenica; C-230/89, 18-04-1991, Comm. Cee c. Rep. ellenica; C-347/95, 17-09-1997, Fazenda Pública c. Uniao das Cooperativas Abastecedoras de Leite di Lisbona, URCL (UCAL); C-28/96, 17-09-1997, Fazenda Pública c. Fricarnes SA; C-37/95, 23-10-1997, Comm. Cee c. Rep. ellenica; C-90/94, 17-07-1997, Haahr Petroleum Ltd c. Åbenrå Havn ed altri; C-152/89 Commissione Cee c. Luuss; C-242/95, 17-07-1997, GT-Link A/S c. De Danske Statsbaner (DSB); C-90/94, 17-07-1997, Haahr Petroleum Ltd c. Åbenrå Havn ed altri; C-169/78, 27-02-1980, Comm. Cee c. Rep. it.; C-278/83, 11-07-1985, Comm. Cee c. Rep. francese; C-130/92, 13-07-1994 Oto; C-356/85, 09-07-1987, Comm. Cee c. Regno del Belgio; Cause riunite 76/87, 86/87, 87/87, 88/87, 89/87 e 149/87, 28-04-1988, Georges Seguela ed altri c. Administration des impôts.

⁽²⁾ Imposta istituita con l'art. 4 del decreto legge 30 dicembre 1982, n. 953 ("Misure in materia tributaria", in Gazz. Uff., 31 dicembre 1982, n. 359), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53 ("Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 30 dicembre 1982, n. 953, recante misure in materia tributaria", in Suppl. ordinario alla Gazz. Uff. n. 58 del 1° marzo 1983): normativa successivamente integrata nelle modalità applicative con D.M. 23 marzo 1983 ("Disposizioni di attuazione del decreto legge 30 dicembre 1982, n. 953, convertito dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53, concernenti un'imposta erariale di consumo sui prodotti audiovisivi e fotoottici", in Gazz. Uff., 25 marzo, n. 83).

⁽³⁾ L'imposta è stata "soppressa" ai sensi dell'art. 35, comma 1, lettera i) (la cui rubrica recita "Soppressione di imposte") del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 ("Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcol, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia d'IVA con quelle recate da direttive Cee e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie" in Gazz. Uff., 30 agosto 1993, n. 203), conv. con mod. dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, (in Gazz. Uff. 29 ottobre 1993, n. 225).

⁽⁴⁾ Nell'ambito della cit. sentenza del 13 luglio 1994 (C-130/92), la Corte ha chiarito che "un tributo quale l'imposta erariale di consumo introdotta nel diritto italiano dall'art. 13 del D.L. 30 dicembre 1982 n. 953, convertito nell'art. 4 L. 28 febbraio 1983 n. 53, non costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale all'importazione ai sensi dell'art. 12 trattato Ce. Detto tributo, nella misura in cui si applica alle merci importate direttamente dai paesi terzi, non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 95 del trattato" (in proposito, cfr. Rass. Avv. Stato 1994, I, 428 con nota di Fiumara; cfr. altresì Dir. e prat. trib. 1995, II, 1051 con nota di Pregni). Per un confronto con il dispositivo della sentenza in esame, cfr. Fiorelli e Santi "Non si possono discriminare i prodotti di Paesi europei", in Guida Normativa n. 119/98, p. 29, Cfr., altresì, Cass., I sez. civ., n. 283 del 27 marzo n. 283 (in Giust. civ. Mass. 1992, fasc. 3).

⁽⁵⁾ Naturalmente, la controversia pendente di fronte al Tribunale di Torino verte sulla individuazione delle condizioni necessarie affinché il contribuente (la Grundig Italia S.p.A.) possa accedere al rimborso della imposta di consumo sui beni audiovisivi e fotoottici, negli anni precedenti corrisposta.

Nel caso di specie, il Giudice italiano ritenendo l'esito di una controversia ⁽⁵⁾ subordinato alla corretta interpretazione della norma comunitaria, si è rivolto alla Corte chiedendo

"se l'art. 95 del Trattato Ce debba essere interpretato nel senso che vieta ad uno Stato membro di istituire o di riscuotere un'imposta erariale di consumo quale quella prevista dall'art. 4 del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito dalla L. 28 febbraio 1983, n. 53, ed ulteriormente disciplinata dal Decreto del Ministro delle Finanze 23 marzo 1983, laddove viene determinato un differente valore imponibile per i prodotti nazionali e per quelli importati da altri Stati membri e sono contemplate differenti modalità di riscossione dell'imposta per i medesimi prodotti"

Il punto portato all'attenzione del Giudice, in sostanza, consiste nell'individuazione degli elementi impositivi che sono in grado di alterare il grado di omogeneità di un regime di tassazione e, dunque, di legittimità

Imposta nazionale sui prodotti audiovisivi e fotoottici - Imposizione interna - Incompatibilità eventuale col diritto comunitario

e non discriminazione in ordine al tipo di operazione (su beni nazionali o comunitari importati) oggetto di imposizione.

In particolare, tra gli elementi impositivi rilevanti ai fini della valutazione dell'omogeneità, si chiede il Tribunale di Trento se è possibile includere anche parametri quali la base imponibile del tributo e le modalità di riscossione dello stesso.

3. Pronuncia della Corte di Giustizia e precedenti giurisprudenziali comunitari

Il Giudice comunitario giunge ad una soluzione affermativa non senza passare per una attenta disamina dei profili comunitari rilevanti.

In via preliminare, la sentenza chiarisce che la normativa nazionale in commento deve essere confrontata con i limiti posti dal legislatore comunitario con l'art. 95 del Trattato, in quanto essa deve essere "considerata parte integrante di un regime generale di imposte interne" ⁽⁶⁾.

Viene, poi, evidenziata la ratio dell'art. 95: "garantire la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri in condizioni normali

di concorrenza, tramite l'eliminazione di qualsiasi forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di imposte interne discriminatorie nei confronti di prodotti di altri Stati membri (...) ivi compresi i prodotti originari di paesi terzi che si trovano in libera pratica negli Stati membri".

Tale principio, in effetti, costituisce consolidato orientamento nell'ambito della giurisprudenza comunitaria ⁽⁷⁾.

Successivamente - ribadito il principio secondo cui "un sistema fiscale è compatibile con l'art. 95 (...) qualora esso sia congegnato in modo da escludere [ogni sorta di discriminazione tra] prodotti importati [e] (...) prodotti nazionali (...)" ⁽⁸⁾ - il giudice affronta la questione centrale: come valutare il carattere discriminatorio di una norma impositiva.

Per inciso, deve essere chiarito il campo di indagine. In particolare, su quali prodotti (nazionali ed importati) il confronto deve essere effettuato ⁽⁹⁾. Nel caso di specie la natura dei beni è focalizzata dalla medesima legge nazionale (prodotti audiovisivi e cinefotoottici). Anche per questo motivo, nella sentenza in esame, non viene preso in considerazione il problema dell'indagine che si

⁽⁶⁾ La Corte, sul punto, richiama la cit. C-130/92 del 13 luglio 1994, secondo cui: "l'imposta erariale sul consumo di prodotti audiovisivi e fotoottici, introdotta nel diritto italiano dall'art. 13 del D.L. 30 dicembre 1982 n. 953, convertito nell'art. 4 della L. 28 febbraio 1983 n. 53, non costituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale all'importazione ai sensi dell'art. 12 del trattato Cee". Giur. it. 1995, I, 1, 1608.

⁽⁷⁾ Sulla ratio, in particolare, cfr.: (i) "Nel sistema del trattato Ce le disposizioni dell'art. 95, 1° e 2° comma, (...) 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 a garantire l'assoluta neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza fra merci nazionali e merci importate", cit. C-168/78, sent. del 27-02-1980; (ii) cit. C-171/78, sent. del 27-02-1980; (iii) "L'art. 95 del trattato ha lo scopo di vietare tutti i procedimenti fiscali che possano ledere la parità di trattamento fra prodotti nazionali e prodotti importati. Tale disposizione si applica quindi ai provvedimenti di sgravio che, nell'ambito di un aumento delle imposte sull'alcool, concedono un trattamento più favorevole ai prodotti nazionali analoghi che a quelli importati, anche se detti provvedimenti sono stati adottati con direttive amministrative", cit. C-171/81, sent. del 29-04-1982; (iv) cit. C-277/83, sent. del 03-07-1985; (v) cit. C-184/85, sent. del 07-05-1987; (vi) cit. Cause riunite 317/86, 48/87, 49/87, 285/87, 363/87, 37/87, 66/88 e 78/88 - 80/88; (vii) "Il 2° comma dell'art. 95 è inteso a completare il disposto del 1° comma vietando qualsiasi forma di protezionismo fiscale indiretto ai danni di prodotti che, pur non essendo similari (...), si trovino cionondimeno in concorrenza, anche parziale, indiretta o potenziale, con taluni prodotti del Paese importatore (...)" cit. C-168/78, sent. del 27-02-1980; (viii) cit. C-169/78, sent. del 27-02-1980; (ix) cit. C-356/85, sent. del 09-07-1987.

In relazione ai prodotti di paesi terzi immessi in libera pratica nel territorio comunitario cfr. cit. Causa 193/85, sent. del 07-05-1987: "L'art. 95 del trattato riguarda tutte le merci provenienti da Stati membri, ivi comprese le merci originarie di Paesi terzi che vi si trovino in libera pratica. Infatti, l'interpretazione dell'art. 95 che escludesse la sua applicazione alle merci in libera pratica avrebbe un risultato in contrasto tanto con lo spirito del trattato, espresso negli artt. 9 e 10, quanto col suo sistema, il quale riserva in via esclusiva alla Comunità la politica commerciale nei confronti dei Paesi terzi, salvi restando i necessari provvedimenti di protezione (...)".

⁽⁸⁾ In proposito, cfr. la richiamata sentenza C-152/89 del 26-06-1991.

⁽⁹⁾ Posto che comunque il problema non si pone per i beni provenienti direttamente da Paesi terzi. In proposito, cfr. cit. C-130/92, secondo cui "l'imposta erariale sul consumo di prodotti audiovisivi e fotoottici, nella misura in cui si applica alle merci importate direttamente dai Paesi terzi, non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 95 del trattato Cee" (Giur. it. 1995, I, 1, 1608).

Imposta nazionale sui prodotti audiovisivi e fotoottici - Imposizione interna - Incompatibilità eventuale col diritto comunitario

renderebbe altrimenti necessaria. Sul punto, per la verità, si è più volte soffermata la giurisprudenza comunitaria, chiarendo che oltre al criterio della "similarità" tra i prodotti oggetto di confronto deve essere adottato il criterio della "concorrenza", nel senso che sono confrontabili i regimi fiscali interni relativi anche a prodotti che si trovano in concorrenza tra di essi e che non necessariamente siano legati da un rapporto di identità⁽¹⁰⁾.

Dalla sentenza emerge che gli spunti di valutazione a disposizione dell'interprete, per l'indagine sulla sussistenza del carattere discriminatorio nell'ambito di un regime impositivo, non devono limitarsi alla aliquota dei tributi, ma piuttosto è necessario che essi si estendano anche alla base imponibile ed alle modalità di riscossione⁽¹¹⁾.

In verità questo metodo non è sconosciuto al Giudice comunitario. Infatti, nella risalente sentenza C-74/76 del 22 marzo 1977, peraltro richiamata nella sentenza in commento, si è chiarito che

"ai fini dell'applicazione dell'art. 95 del trattato è necessario prendere in considerazione non solo l'aliquota del tributo interno gravante direttamente o indirettamente sui

prodotti nazionali e su quelli importati ma anche la base imponibile e le modalità di riscossione del tributo stesso. Qualora, sotto questo profilo, sussistano differenze implicanti per il prodotto importato, nella medesima fase del processo produttivo o della distribuzione, un maggior onere fiscale rispetto all'analogo prodotto nazionale, si ha violazione del divieto di cui all'art. 95"⁽¹²⁾.

Dello stesso tenore è la successiva sentenza C-55/79 del 27 febbraio 1980, peraltro richiamata nella sentenza in commento, dal disposto della quale emerge che

"(...) è necessario prendere in considerazione, oltre all'aliquota, anche le disposizioni relative alla base imponibile e 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 di questo può variare a seconda delle disposizioni in materia di imponibile e di riscossione applicate al prodotto nazionale e, rispettivamente, a quello importato"⁽¹³⁾.

(10) Sulla natura dei beni, cfr.: (i) cit. C-106/84, sent. del 04-03-1986: "per valutare l'analogia sulla quale è basato il divieto di cui all'art. 95, 1° comma, del trattato, si deve accertare se le merci abbiano caratteristiche analoghe e rispondano alle stesse esigenze dei consumatori. Poiché l'analogia dev'essere interpretata in senso ampio, questo accertamento richiede l'applicazione di un criterio non già di rigorosa identità, bensì di analogia e di paragonabilità nell'uso"; (ii) cit. C-184/85, sent. del 07-05-1987, in cui è ribadito che "per valutare l'analogia fra merci nazionali e merci importate sulle quali si basa il divieto di cui al 1° comma di detto articolo, si deve stabilire se le merci di cui trattasi abbiano caratteristiche analoghe e rispondano alle stesse esigenze dei consumatori. [Ed è precisato che] qualora manchino questi due presupposti, può acquistare rilievo il 2° comma. Questa disposizione ha infatti lo scopo di vietare qualsiasi forma di protezionismo fiscale indiretto nel caso di merci le quali, pur non essendo analoghe ai sensi del 1° comma, si trovino cionondimeno in concorrenza anche parziale, indiretta o potenziale"; (iii) "Vanno considerati simili i prodotti che hanno, agli occhi del consumatore, proprietà analoghe o rispondono alle medesime esigenze. La sfera di applicazione del 1° comma dell'art. 95 va quindi determinata in base non già al criterio dell'assoluta identità, ma a quello dell'analogia e della comparabilità sotto il profilo dell'impiego", cit. C-168/78, sent. del 27-02-1980; (iv) cit. C-169/78, sent. del 27-02-1980; (v) C-171/78, sent. del 27-02-1980; (vi) "Ai fini dell'applicazione della suddetta disposizione è sufficiente che il prodotto importato si trovi in concorrenza col prodotto nazionale protetto in uno o più impieghi economici, anche se non costituisca un vero e proprio prodotto simile ai sensi dell'art. 95, 1° comma. Mentre il criterio di valutazione stabilito dal 1° comma è il confronto degli oneri fiscali, in base all'aliquota al calcolo dell'imponibile o ad altre modalità di applicazione, il 2° comma, data la difficoltà di stabilire un confronto abbastanza preciso fra i prodotti interessati, contempla un criterio più globale, vale a dire il carattere protezionistico del sistema fiscale interno. Per determinare la sussistenza di un rapporto di concorrenza ai sensi dell'art. 95, 2° comma, bisogna prendere in considerazione non soltanto lo stato attuale del mercato, ma anche le possibilità di evoluzione nel contesto della libera circolazione delle merci su scala comunitaria e le nuove potenzialità di sostituzione fra prodotti che l'intensificazione degli scambi può mettere in luce, così da porre pienamente in valore le complementarità fra le economie degli Stati membri, conformemente alle finalità stabilite dall'art. 2 del trattato. Quando fra un prodotto importato e un prodotto nazionale esiste un siffatto rapporto di concorrenza, l'art. 95, 2° comma, vieta le pratiche fiscali "intese a proteggere indirettamente, la produzione dello Stato membro importatore", cit. C-168/78, sent. del 27-02-1980; (vii) C-169/78, sent. del 27-02-1980; (viii) cit. C-171/78, sent. del 27-02-1980.

(11) In particolare, cfr. punto 13 della sentenza in commento.

(12) Sentenza cit., tra Iannelli e Volpi S.p.A. c. Ditta Paolo Meroni.

(13) Sentenza cit., tra Commissione Cee c. Irlanda.

Mentre di carattere più generale è il dispositivo della sentenza G-20/76, del 16 febbraio 1977 nel passo in cui chiarisce che:

"per comparare, ai fini dell'applicazione dell'art. 95, l'imposta applicata ai prodotti circolanti all'interno dello Stato e quella gravante sui prodotti importati, occorre prendere in considerazione non solo l'imponibile dell'una e dell'altra, ma anche i relativi vantaggi od esenzioni. Spetta al giudice nazionale confrontare di volta in volta le situazioni che possono determinarsi"⁽¹⁴⁾.

Imposta nazionale sui prodotti audiovisivi e fotoottici - Imposizione interna - Incompatibilità eventuale col diritto comunitario

4. La fattispecie

Sin qui i principi generali ispiratori nell'attività di interpretazione dell'art. 95.

Per quanto concerne la fattispecie concreta, connessa alla questione portata all'attenzione del Giudice comunitario, il problema si è posto in considerazione della differente qualificazione della base imponibile e delle modalità di riscossione che caratterizzano i prodotti nazionali ed i prodotti comunitari importati ai sensi della normativa oggetto di contestazione.

L'Imposta, le cui fonti normative e regolamentari sono state indicate in apertura, infatti, presenta aspetti e peculiarità che meritano una analisi attenta alla quale in effetti non possono sfuggire la diversità di trattamento ed i contestati effetti discriminatori sia a livello di determinazione della base imponibile, sia a livello di regime di pagamento.

In particolare, per quanto concerne la base imponibile, l'art. 4 del D.L. 953/82, come sostituito in occasione della legge di conversione 53/83, prevede che l'imposta si applica nella misura del sedici per cento del valore franco fabbrica al netto delle spese di spedizione, distribuzione ed intermediazione e di ogni altra spesa inerente alla commercia-

lizzazione nel mercato nazionale, ovvero, per i prodotti importati, del valore in dogana franco frontiera nazionale.

La discriminazione rilevata dal Giudice, dunque, attiene al diverso valore di riferimento (franco fabbrica, in un caso, e franco frontiera, nell'altro) nonché nella non simmetrica deduzione delle spese di immissione al consumo nel mercato nazionale (riservata, come anticipato, ai soli prodotti nazionali).

L'effetto sostanziale che emerge è che la base imponibile, concettualmente riferita al valore dei prodotti al momento in cui sono messi a disposizione dei consumatori nazionali, al netto delle spese di trasporto e di distribuzione, in realtà se riferita ai beni comunitari importati finisce per comprendere le spese di distribuzione sostenute, sì al di fuori dei confini dello Stato, ma comunque per il mercato ed i consumatori italiani.

Per quanto concerne, poi, le modalità di pagamento dell'imposta, la disparità di trattamento tra le operazioni relative a prodotti nazionali e prodotti comunitari importati emerge nel momento in cui si nota che nel primo caso l'obbligo del pagamento sorge al momento della presentazione della dichiarazione da parte del produttore nazionale (i cui termini coincidono con il mese successivo al trimestre in cui le merci sono state immesse sul mercato); nel secondo caso, invece l'obbligo del pagamento si consolida nel momento della importazione⁽¹⁵⁾.

È di tutta evidenza che nel caso dei beni nazionali vi è un oggettivo differimento dell'obbligazione di pagamento della imposta che non appare in linea con l'anticipazione di tale obbligo per gli importatori di beni comunitari.

(14) Sentenza cit., tra Schöttle c. Finanzamt Freudenstadt.

(15) Dal decreto ministeriale di attuazione, peraltro, emerge che "l'imposta è dovuta per effetto delle cessioni sul mercato interno da parte dei produttori nazionali ovvero per effetto delle importazioni da parte di soggetti obbligati ai sensi della legislazione doganale", cfr. art. 2, cit. D.M. 23 marzo 1983. L'art. 4 del D.L. 953/82, come modificato in sede di conversione, in particolare, prevede che "l'imposta è dovuta per le cessioni dei prodotti [nazionali], nelle condizioni idonee alla loro utilizzazione da parte del consumatore finale, effettuate in ciascun trimestre solare dal produttore ai sensi dell'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. I produttori nazionali debbono presentare agli uffici tecnici delle imposte di fabbricazione apposita dichiarazione, contenente gli elementi necessari per l'accertamento, entro il mese successivo al trimestre solare cui si riferisce. Entro lo stesso termine l'imposta dovuta in base alla dichiarazione deve essere versata alla sezione di tesoreria provinciale".

Imposta nazionale sui prodotti audiovisivi e fotoottici - Imposizione interna - Incompatibilità eventuale col diritto comunitario

5. Conclusioni

In definitiva, il Giudice comunitario, con la sentenza in esame pone una volta per tutte una serie di punti fermi per l'indagine dell'eventuale carattere discriminatorio nei confronti di prodotti comunitari importati, ad opera di un sistema impositivo interno.

In particolare l'analisi non può non passare per il confronto tra (i) le aliquote, se diverse; (ii) le basi imponibili, se diverse, (esame degli imponibili di riferimento - franco fabbrica o franco frontiera - della eventuale non paritaria deduzione di spese di trasporto o di distribuzione, all'interno ovvero all'esterno dello Stato impositore); (iii) le eventuali ipotesi di deduzioni forfetarie, se diverse; (iv) i momen-

ti impositivi, se diversi, i termini di effettuazione dei pagamenti, se non omogenei.

Sulla scorta di tali precisazioni e sulla base della giurisprudenza comunitaria precedente, sembra si possa affermare, dunque, che l'interprete è chiamato di volta in volta a mettere in evidenza l'effetto netto impositivo gravante su operazioni in cui sono coinvolti prodotti nazionali e quello che incombe su operazioni aventi ad oggetto i prodotti comunitari importati. Egli, ove registrasse differenze ed in particolare penalizzazioni in capo a questi ultimi, dovrebbe interrogarsi sulla compatibilità della norma tributaria nazionale con il Trattato ⁽¹⁶⁾.

Carlo Geronimo Cardia

(16) In proposito, cfr.: (i) cit. C-57/65 del 16-06-1966, secondo cui "l'articolo 95, primo comma, ha effetto immediato e attribuisce ai singoli dei diritti soggettivi che i giudici nazionali devono tutelare. Per effetto del terzo comma dell'articolo 95, il primo comma è applicabile alle disposizioni vigenti all'entrata in vigore del trattato solo a decorrere dall'inizio della seconda tappa del periodo transitorio; (ii) cit. Causa 20/76, sent. del 16-02-1977, secondo cui "l'art. 95 del trattato si applica anche se l'ostacolo creato dall'imposta nazionale appare di scarsa rilevanza e secondario, ed anche se in pratica, per evitarlo, sarebbe stato necessario sopprimere l'imposta"; (iii) cit. C-74/76, sent. del 22-03-1977, secondo cui "spetta al giudice nazionale stabilire, in base al diritto interno, se un tributo interno discriminatorio ai sensi dell'art. 95 debba essere considerato non dovuto nella sua totalità, oppure limitatamente alla parte che eccede l'onere gravante sul prodotto nazionale".