CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CHRISTINE STIX-HACKL presentate il 7 marzo 2006 [1]

I — Introduzione

1. Con la sua domanda di pronuncia pregiudiziale il giudice del rinvio olandese desidera sapere in sostanza se un tributo applicato in occasione della fornitura di gamberetti da parte di pescherecci battenti bandiera olandese violi l'art. 25 CE ovvero l'art. 90 CE, nella misura in cui esso serve al finanziamento di attrezzature per il controllo dell'osservanza delle norme di commercializzazione valide per tali prodotti e viene segnatamente applicato anche nel caso in cui la fornitura venga effettuata in un altro Stato membro.

2. La controversia oggetto della causa nazionale trae origine dall'applicazione del detto tributo nell'esercizio di attività 2000 a gamberetti forniti in Danimarca.

1 — Lingua originale: il tedesco.

II — Contesto normativo

A — *Normativa comunitaria*

3. L'art. 25 CE è così formulato:

«I dazi doganali all'importazione o all'esportazione o le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale».

4. L'art. 90 CE dispone quanto segue:

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

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

5. L'art. 23 del regolamento (CEE) n. 2913/92 [2] contiene una definizione del concetto di origine (non preferenziale) di un prodotto e stabilisce, nella parte qui di interesse, quanto segue:

«Articolo 23

1. Sono originarie di un paese le merci interamente ottenute in tale paese.

2. Per merci interamente ottenute in un paese s'intendono:

a) (...)

e) i prodotti della caccia e della pesca ivi praticate;

f) i prodotti della pesca marittima e gli altri prodotti estratti dal mare, al di fuori delle acque territoriali di un paese, da navi immatricolate o registrate in tale paese e battenti bandiera del medesimo;

g) (...)

3. Per l'applicazione del paragrafo 2, la nozione di paese comprende anche il rispettivo mare territoriale».

B — *Normativa nazionale*

6. Il Productschap Vis è un'organizzazione di categoria olandese di diritto pubblico. L'art. 3, n. 2, del regolamento istitutivo del «Productschap Vis» descrive come segue l'oggetto di tale organizzazione:

«Il "Productschap" è istituito per le imprese che:

a. esercitano la pesca;

2 — Regolamento del Consiglio 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»).

b. lavorano o trasformano il pesce in prodotti che, eventualmente dopo ulteriore lavorazione o trasformazione, possono essere utilizzati per l'alimentazione umana o animale;

c. esercitano il commercio del pesce o di prodotti ottenuti dal pesce che, eventualmente dopo ulteriore lavorazione o trasformazione, possono essere utilizzati per l'alimentazione umana o animale, ad eccezione del commercio di approvvigionamento, di transito o triangolare».

7. Il Verordening financiering garnalenzeven en garnalenkrakers visafslagen 2000 (regolamento del 2000 sul finanziamento dei setacci per gamberetti e delle attrezzature per la sgusciatura dei gamberetti nelle aste ittiche; in prosieguo: il «regolamento») dispone, nella parte che qui rileva, quanto segue:

«Articolo 2

1. Un imprenditore che fornisce gamberetti a mezzo di un peschereccio olandese è assoggettato, a partire dal primo lunedì successivo al giorno di entrata in vigore del presente regolamento, ad un tributo di NGL 0,01 per chilo a favore del "Produchtschap" sui gamberetti da esso trasportati e venduti per il consumo umano.

2. (...).

Articolo 3

1. Il gettito del tributo è destinato a finanziare l'acquisto, da parte del "Productschap", di setacci per gamberetti e di attrezzature per la sgusciatura dei gamberetti, nonché l'installazione e la manutenzione di tali impianti.

2. Il tributo di cui all'articolo 2, n. 1, non è più dovuto a partire dal giorno successivo al giorno in cui il saldo della voce Cogestione iscritta al bilancio alla rubrica Setacci per gamberetti superi l'importo di NGL 600 000.

(...)

Articolo 5

1. Il presente regolamento entra in vigore a partire dal 1° gennaio 2000.

(...)»

III — Situazione di fatto e questioni pregiudiziali

8. La ricorrente nella causa principale, la Vissereijbedrijf D.J. Koornstra & Zn. vof (in prosieguo: la «Koornstra») è un'impresa che fornisce gamberetti con il peschereccio olandese «Elizabeth». Secondo la dichiarazione della ricorrente del 1° agosto 2002, tale peschereccio ha sbarcato nell'anno 2000 52 984 kg di gamberetti, dei quali 28 774 kg sono stati venduti in aste ittiche nei Paesi Bassi, mentre 24 210 kg sono stati forniti direttamente a commercianti in Danimarca.

9. Con decreto in data 19 settembre 2002 la parte resistente nella causa principale, il Productschap Vis, ha imposto alla Koornstra per l'anno 2000, ai sensi dell'art. 2, n. 1, del regolamento, un tributo di NLG 242,10 (EUR 109,86) sul quantitativo di 24 210 kg fornito in Danimarca.

10. Contro tale decreto la Koornstra ha proposto reclamo con atto in data 25 ottobre 2002.

11. Il Productschap Vis ha respinto tale reclamo come infondato con decreto in data 19 marzo 2003. In tale contesto esso ha fatto riferimento in particolare ad una decisione del giudice del rinvio del 21 febbraio 2003. Secondo tale pronuncia, la circostanza che la fattispecie imponibile — ossia la fornitura tramite un peschereccio olandese — si sia perfezionata in Danimarca non osterebbe alla debenza del tributo. Infatti, ai sensi dell'art. 9 del regolamento istitutivo del «Productschap», il comitato direttivo di quest'ultimo disporrebbe di un potere discrezionale nella definizione della fattispecie imponibile. Inoltre, dalla detta pronuncia emergerebbe che il fatto che l'impresa interessata, secondo quanto da essa affermato, non tragga beneficio dalle attività finanziate con il gettito del tributo ed abbia già versato un tributo in Danimarca non farebbe venir meno il fondamento giuridico del tributo controverso.

12. Contro il decreto di rigetto del reclamo la Koornstra ha proposto impugnazione con atto in data 25 aprile 2003. A sostegno della sua impugnazione la Koornstra ha affermato in particolare che il tributo, laddove riscosso per gamberetti sbarcati in Danimarca, viola l'art. 25 CE ovvero l'art. 90 CE. Ad avviso della Koornstra, la violazione dell'art. 25 CE o dell'art. 90 CE risulterebbe anche dal fatto che essa avrebbe pagato due volte per la cernita e la sgusciatura, una volta alla Dansk Heiploeg ed una volta all'organizzazione parte resistente. Tale doppia imposizione avrebbe effetti discriminatori nel commercio intracomunitario.

13. Nell'ordinanza di rinvio il College van Beroep voor het Bedrijfsleven (in prosieguo: il «College» o il «giudice del rinvio») evidenzia anzitutto che il tributo previsto dall'art. 2, n. 1, del regolamento (in prosieguo: il «tributo controverso») è dovuto anche

in caso di fornitura al di fuori dei Paesi Bassi effettuata da un imprenditore con un peschereccio olandese, tenendo conto del fatto che il detto tributo si basa sulla quantità complessiva di gamberetti forniti e venduti per il consumo umano.

14. Il giudice del rinvio rileva inoltre che nella causa nazionale il tributo fissato a carico della Koornstra per l'anno 2000 è contestato soltanto nella misura in cui si riferisce a gamberetti che sono stati forniti e venduti per il consumo umano in Danimarca.

15. Il College osserva che il tributo controverso non viene riscosso all'atto o a motivo dell'importazione da un altro Stato membro e inoltre non determina alcuna discriminazione tra prodotti nazionali e prodotti di altri Stati membri. Tuttavia, in considerazione della destinazione del gettito del tributo controverso la compatibilità di quest'ultimo con gli artt. 25 CE e 90 CE non sarebbe evidente.

16. In tale contesto il College rileva che il gettito del tributo va a beneficio unicamente delle imprese con un peschereccio olandese che sbarcano gamberetti nei Paesi Bassi, senza che al riguardo assuma rilievo l'origine di tali gamberetti. Il gettito proveniente dal tributo andrebbe a vantaggio anche dei gamberetti stranieri forniti nei Paesi Bassi, ma non dei gamberetti olandesi forniti all'estero.

17. Il giudice del rinvio reputa che il tributo potrebbe avere effetti restrittivi sugli scambi commerciali per il fatto che esso viene riscosso anche nel caso in cui i gamberetti vengano forniti in un altro Stato membro e in tale Stato venga corrisposta una somma per la cernita e la sgusciatura dei gamberetti.

18. Stanti tali premesse, il College ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un tributo come quello controverso, che un'impresa di uno Stato membro è tenuta a versare per il trasporto di gamberetti a mezzo di un peschereccio registrato in tale Stato membro e che mira a finanziare i setacci per gamberetti e le attrezzature per la sgusciatura dei gamberetti in tale Stato membro, sia compatibile con il diritto comunitario, e in particolare con gli artt. 25 CE e 90 CE, laddove esso sia dovuto anche per i gamberetti che tale impresa trasporta in un altro luogo all'interno della Comunità.

2) Se, ai fini della soluzione della questione precedente, siano rilevanti:

a) il luogo in cui sono stati catturati i gamberetti;

b) la circostanza che i gamberetti, dopo essere trasportati in un altro luogo all'interno della Comunità, siano portati nello Stato membro in cui è registrato il peschereccio;

c) la circostanza che, in caso di trasporto in un altro luogo all'interno della Comunità, anche ivi la cernita e la sgusciatura dei gamberetti siano soggette ad un pagamento».

III — Sulle questioni pregiudiziali

A — *Considerazioni preliminari*

19. I prodotti oggetto della causa nazionale, ossia i gamberetti (*Crangon crangon*), ricadono nell'ambito di applicazione del regolamento (CEE) del Consiglio 17 dicembre 1992, n. 3759, relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore dei prodotti della pesca e dell'acquicoltura [3] (in prosieguo: il «regolamento n. 3759/92»). Tale regolamento stabilisce, ai sensi del suo art. 1, un regime dei prezzi e degli scambi nonché norme comuni in materia di concorrenza.

20. Sulla base dell'art. 2 del regolamento n. 3759/92 sono state stabilite norme comuni di commercializzazione mediante il regolamento (CE) del Consiglio n. 2406/96 [4] (in prosieguo: il «regolamento n. 2406/96»). Ai sensi dell'art. 3, n. 2, del regolamento n. 2406/96, tali norme di commercializzazione comprendono categorie di freschezza e categorie di calibro.

21. I prodotti per i quali sono state fissate norme di commercializzazione possono essere commercializzati — indipendentemente dalla loro origine — soltanto se soddisfano alle disposizioni del regolamento n. 2406/96 [5]. Ai sensi dell'art. 3, n. 1, del regolamento n. 3759/92, spetta agli Stati membri garantire l'osservanza delle norme di commercializzazione.

22. Il regolamento nazionale costituente la base giuridica per l'imposizione del tributo controverso serve chiaramente a dare attuazione alla detta normativa comunitaria, in quanto garantisce il finanziamento degli impianti di sgusciatura e di cernita ai fini dell'effettuazione dei controlli di cui all'art. 3, n. 1, del regolamento n. 3759/92. Tutte le parti intervenute nel procedimento sono dell'opinione che il regolamento nazionale di cui trattasi non pregiudichi il funzionamento dei meccanismi previsti nell'ambito

3 — GU L 388, pag. 1.

4 — Regolamento 26 novembre 1996, che stabilisce norme comuni di commercializzazione per taluni prodotti della pesca (GU L 334, pag. 1).

5 — V. art. 2, n. 1, del regolamento n. 2406/96.

dell'organizzazione comune di mercato in questione [6].

23. Occorre inoltre premettere che le questioni pregiudiziali non si riferiscono alle disposizioni del Trattato in materia di aiuti, sebbene la Corte abbia statuito che la nozione di aiuto di Stato può comprendere non soltanto determinati tributi parafiscali in considerazione della destinazione del gettito di questi ultimi [7], ma anche la riscossione di un contributo costituente un tributo parafiscale [8]. Ciò è chiaramente dovuto al fatto che il regolamento nazionale controverso è stato notificato alla Commissione.

24. Al riguardo, nelle sue osservazioni scritte la Commissione ha indicato che in data 10 maggio 1999 ha dichiarato compatibile con il Trattato CE la normativa nazionale relativa all'aiuto in questione. La detta istituzione afferma di aver adottato tale decisione sulla base dell'erronea supposizione che il tributo riguardasse unicamente le imprese che forniscono gamberetti nei Paesi Bassi con pescherecci olandesi, e dunque non quelle imprese che forniscono gamberetti con pescherecci olandesi in altri Stati membri. La Commissione sostiene dunque che, se avesse avuto precisa conoscenza della normativa, avrebbe dichiarato la disciplina relativa all'aiuto in questione incompatibile con il mercato comune.

25. Tuttavia, la Commissione ritiene che la propria decisione del 10 maggio 1999 non arrechi alcun pregiudizio, in quanto, secondo la giurisprudenza della Corte, «l'autorizzazione di un regime fiscale generale riguardante i prodotti agricoli nazionali, (...) accordata dalla Commissione in applicazione delle disposizioni del Trattato sugli aiuti di Stato, non impedisce affatto ai giudici nazionali di valutare se un tributo facente parte di tale regime, quale quello considerato, sia compatibile con gli artt. [25 CE o 90 CE], in riferimento, in particolare, alla destinazione del suo gettito» [9].

26. Pertanto, da tale sentenza si può desumere che le questioni pregiudiziali vanno esaminate senza cha assuma rilievo la decisione adottata dalla Commissione in base alla normativa sugli aiuti di Stato.

B — *Stato della giurisprudenza in merito alla ratio sistematica degli artt. 25 CE e 90 CE*

1. Primato applicativo degli artt. 25 CE e 90 CE

27. Nell'ordinanza di rinvio il giudice remittente fa giustamente riferimento agli

6 — Per la pertinente giurisprudenza della Corte, v. ad esempio sentenza 13 dicembre 1983, causa 222/82, Apple and Pear Development Council/Lewis e a. (Racc. pag. 4083, punto 31).

7 — V., tra le altre, sentenza 16 dicembre 1992, causa C-17/91, Lornoy e a. (Racc. pag. I-6523, punto 28).

8 — V. sentenze 27 ottobre 1993, causa C-72/92, Scharbatke (Racc. pag. I-5509, punto 20), e 27 novembre 2003, cause riunite da C-34/01 a C-38/01, Enirisorse (Racc. pag. I-14243, punto 43).

9 — Sentenza 23 aprile 2002, causa C-234/99, Nygård (Racc. pag. I-3657, punto 64).

artt. 25 CE e 90 CE, in quanto gli artt. 28 CE e 29 CE non si applicano ai tributi parafiscali qualora siano applicabili altre disposizioni del Trattato, quali ad esempio l'art. 25 CE in materia di tasse di effetto equivalente o l'art. 90 CE riguardante le imposizioni interne discriminatorie.

2. Ambito di applicazione e rispettiva delimitazione degli art. 25 CE e 90 CE

28. Infatti, secondo una costante giurisprudenza della Corte, l'ambito di applicazione dell'art. 28 CE non coincide né con quello delle norme del Trattato in materia di tasse di effetto equivalente a dazi doganali (art. 25 CE), né con quello delle norme del Trattato in materia di imposizioni interne discriminatorie (art. 90 CE) [10].

30. Ai sensi dell'art. 25 CE, i dazi doganali all'importazione o all'esportazione e le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Quanto alle tasse di effetto equivalente, il giudice del rinvio ricorda giustamente che, secondo una costante giurisprudenza della Corte [12], il divieto di cui trattasi riguarda qualsiasi tassa riscossa in occasione o a causa dell'importazione, che si applichi specificamente a un prodotto importato con esclusione del prodotto nazionale similare. Inoltre, il giudice del rinvio parte dall'esatto presupposto che anche gli oneri pecuniari destinati a finanziare l'attività di un ente di diritto pubblico possono costituire tasse di effetto equivalente ad un dazio doganale.

29. Ai fini dell'ulteriore disamina, ciò significa che occorre anzitutto stabilire se una misura quale quella controversa nella causa nazionale ricada nell'ambito di applicazione dell'art. 25 CE o dell'art. 90 CE, e che solo nel caso in cui la risposta a tale quesito fosse negativa occorrerebbe verificare se la misura in questione rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 28 CE o dell'art. 29 CE [11].

31. Come la Corte ha già più volte statuito, un onere pecuniario, anche se minimo, imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, e gravante sulle merci nazionali o estere a causa del fatto che varcano una frontiera, se non è un dazio doganale vero e proprio,

10 — In tal senso, tra le altre, sentenze 22 marzo 1977, causa 74/76, Iannelli e Volpi (Racc. pag. 557, punto 9); 11 marzo 1992, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, Compagnie commerciale de l'Ouest e a. (Racc. pag. I-1847, punto 20); Lornoy e a. (cit. alla nota 7, punto 14) e Enirisorse (cit. alla nota 8, punto 56).

11 — V. anche le sentenze Lornoy e a. (cit. alla nota 7, punto 15) e Enirisorse (cit. alla nota 8, punto 57).

12 — V., tra le altre, sentenza 11 giugno 1992, cause riunite C-149/91 e C-150/91, Sanders (Racc. pag. I-3899, punto 15).

costituisce una tassa di effetto equivalente ai sensi dell'art. 23 CE [13].

32. Ai sensi dell'art. 90 CE, gli Stati membri non possono applicare direttamente o indirettamente sulle merci provenienti da altri Stati membri imposizioni interne più elevate di quelle applicate ai prodotti nazionali similari. Secondo la giurisprudenza, un onere non costituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, bensì un'imposizione interna ai sensi dell'art. 90 CE, qualora esso rientri in un regime generale di tributi interni che gravano sistematicamente su categorie di prodotti secondo criteri obiettivi applicati indipendentemente dall'origine o dalla destinazione del prodotto [14].

33. In tale contesto occorre altresì considerare che, secondo una costante giurisprudenza, le disposizioni relative alle tasse di effetto equivalente e quelle concernenti le imposizioni interne discriminatorie non sono applicabili cumulativamente, di modo che, nel sistema del Trattato CE, una stessa imposizione non può appartenere contemporaneamente ad entrambe le categorie [15].

34. Risulta dunque indispensabile delimitare il rispettivo ambito di applicazione degli artt. 25 CE e 90 CE.

35. Nondimeno, la giurisprudenza della Corte non manca di evidenziare le difficoltà connesse con tale essenziale delimitazione. Infatti, qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisce delle merci per il fatto che esse attraversano una frontiera, quando non si tratti di un dazio doganale in senso proprio, costituisce una tassa di effetto equivalente ai sensi degli artt. 23 CE e 25 CE [16]. Tuttavia, ciò non vale nel caso in cui l'onere suddetto faccia parte di un regime generale di tributi interni che colpisce sistematicamente categorie di merci secondo criteri obiettivi, applicati indipendentemente dall'origine delle merci, nel qual caso esso rientra nella sfera di applicazione dell'art. 90 CE [17]. Quale esempio in tal senso si può indicare un onere che colpisca allo stesso stadio di commercializzazione i prodotti nazionali lavorati o commercializzati sul mercato nazionale, da

13 — Sentenza 9 settembre 2004, causa C-72/03, Carbonati Apuani (Racc. pag. I-8027, punto 20), con rinvio alle sentenze 9 novembre 1983, causa 158/82, Commissione/Danimarca (Racc. pag. 3573, punto 18); 16 luglio 1992, causa C-163/90, Legros e a. (Racc. pag. I-4625, punto 13); 22 giugno 1994, causa C-426/92, Deutsches Milch-Kontor (Racc. pag. I-2757, punto 50); 14 settembre 1995, cause riunite C-485/93 e C-486/93, Simitzi (Racc. pag. I-2655, punto 15), e 17 settembre 1997, causa C-347/95, UCAL (Racc. pag. I-4911, punto 18). Il divieto di tasse di effetto equivalente a dazi doganali risulta tanto dall'art. 23 CE quanto dall'art. 25 CE.

14 — Sentenza Carbonati Apuani (cit. alla nota 13, punto 17), con rinvio alle sentenze 3 febbraio 1981, causa 90/79, Commissione/Francia (Racc. pag. 283, punto 14), e Legros e a. (cit. alla nota 13, punto 11).

15 — V., tra le altre, sentenze UCAL (cit. alla nota 13, punto 17); 2 aprile 1998, causa C-213/96, Outokumpu Oy (Racc. pag. I-1777, punto 19), e Nygård (cit. alla nota 9, punto 17).

16 — V. supra, paragrafo 30. V. inoltre sentenze 17 luglio 1997, causa C-90/94, Haahr Petroleum (Racc. pag. I-4085, punto 20), e Outokumpu (cit. alla nota 15, punto 20).

17 — V. supra, paragrafo 32.

un lato, ed i prodotti nazionali esportati senza lavorazione, dall'altro, qualora il fatto generatore dell'obbligo tributario sia identico per entrambe le categorie di prodotti [18].

36. Per quanto riguarda la qualificazione giuridica di un onere siffatto, quale quello che si presenta anche nel caso di specie, dalla giurisprudenza della Corte si desume inoltre che può essere necessario prendere in considerazione la destinazione del gettito derivante dal tributo. Nelle sue conclusioni riunite presentate nelle cause riunite Lornoy e a., l'avvocato generale Tesauro ha tra l'altro affermato [19] che la considerazione di questo aspetto «è essenziale in quanto consente di rilevare, al di là degli aspetti puramente formali, che taluni tributi, che pur gravano negli stessi termini tanto sul prodotto nazionale quanto sul prodotto importato, possono poi, proprio in ragione della loro destinazione, assumere un'incidenza sostanzialmente diversa sui due prodotti, così da configurarsi, a seconda delle circostanze, vuoi come tasse di effetto equivalente, vuoi come imposizioni interne incompatibili con l'art. [90 CE]» [20].

37. Infatti, quando il gettito di un'imposizione del genere è diretto a finanziare attività che giovano in modo specifico, tra i prodotti nazionali tassati, a quelli lavorati o commercializzati sul mercato nazionale, può derivarne che il tributo riscosso secondo gli stessi criteri costituisca nondimeno una tassazione discriminatoria, nella misura in cui l'onere fiscale gravante sui prodotti lavorati o commercializzati sul mercato nazionale sia neutralizzato da vantaggi finanziati per mezzo di esso, mentre quello gravante sui prodotti esportati senza lavorazione rappresenti un onere netto [21].

38. Ai sensi della giurisprudenza, un tributo come quello in questione nel caso di specie costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, incompatibile con gli artt. 23 CE e 25 CE, se i benefici derivanti dalla destinazione del gettito di tale tributo compensano integralmente l'onere sopportato dal prodotto nazionale lavorato o commercializzato sul mercato nazionale all'atto della sua immissione in commercio [22] [23].

18 — Sentenza Nygård (cit. alla nota 9, punto 20). In tale sentenza la Corte rinvia per analogia alle sentenze Sanders (cit. alla nota 12, punto 17) e Outokumpu (cit. alla nota 15, punto 24), che però riguardavano tributi applicati tanto a prodotti nazionali quanto a prodotti importati.

19 — Conclusioni riunite dell'avvocato generale Tesauro presentate il 25 giugno 1992 nelle cause C-17/91, C-144/91, C-145/91 e C-114/91 (sentenza cit. alla nota 7).

20 — In considerazione dell'analogia riconosciuta dalla Corte — soprattutto nella sentenza Nygård (cit. alla nota 9) — tra la qualificazione come tassa di effetto equivalente a dazi all'importazione e la qualificazione come tassa di effetto equivalente a dazi all'esportazione, tali considerazioni dell'avvocato generale appaiono trasponibili anche al tributo controverso, nella misura in cui viene in questione la qualificazione del medesimo come tassa di effetto equivalente a dazi all'esportazione oppure come imposizione interna discriminatoria.

21 — Sentenza Nygård (cit. alla nota 9, punto 22). Come già accennato alla nota 18, tale sentenza fa rinvio per analogia alle sentenze 21 maggio 1980, causa 73/79, Commissione/Italia (Racc. pag. 1533, punto 15); Compagnie commerciale de l'Ouest e a. (cit. alla nota 10, punto 26) e UCAL (cit. alla nota 13, punto 21).

22 — Sentenza Nygård (cit. alla nota 9, punto 23), con rinvio alle sentenze Compagnie commerciale de l'Ouest e a. (cit. alla nota 10, punto 27); Lornoy e a. (cit. alla nota 7, punto 21) e Scharbatke (cit. alla nota 8, punto 10).

23 — In precedenza la Corte — v. ad esempio sentenze 18 giugno 1975, causa 94/74, IGAV (Racc. pag. 699), e Compagnie commerciale de l'Ouest (cit. alla nota 10), nonché 19 giugno 1973, causa 77/72, Capolongo (Racc. pag. 61); 22 marzo 1977, causa 78/76, Steinike (Racc. pag. 595); 25 maggio 1977, causa 77/76, Cucchi (Racc. pag. 987); 25 maggio 1977, causa 105/76, Interzuccheri (Racc. pag. 1029); Commissione/Italia (cit. alla nota 21) e 28 gennaio 1981, causa 32/80, Kortmann (Racc. pag. 251) — aveva seguito il medesimo ragionamento in relazione al raffronto tra il trattamento riservato a prodotti nazionali e quello applicato a prodotti importati.

39. Per contro, un tributo di tal genere costituirebbe una violazione del divieto di discriminazione sancito dall'art. 90 CE se i benefici derivanti dalla destinazione del gettito dell'imposizione per i prodotti nazionali gravati da imposta che vengono lavorati o commercializzati sul mercato nazionale compensassero solo parzialmente l'onere da questi sopportato [24].

40. La Corte ha infine riconosciuto che un onere che rappresenti la remunerazione di un servizio effettivamente reso all'operatore economico che è tenuto a pagare tale onere, di importo proporzionato al detto servizio, non costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale [25].

C — *Analisi*

41. Occorre anzitutto ricordare ancora una volta che il tributo imposto alla Koornstra per l'esercizio fiscale 2000 viene contestato soltanto nella misura in cui esso si riferisce ai gamberetti forniti e venduti per il consumo umano in Danimarca. Quanto al fatto generatore dell'obbligo di corrispondere il tributo controverso, occorre rilevare come quest'ultimo venga applicato ai gamberetti qualora questi vengano forniti con pescherecci olandesi, senza che assuma rilievo il luogo dove viene effettuata tale fornitura.

42. Pertanto, occorre anzitutto stabilire se un tributo quale quello controverso costituisca una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale ai sensi degli artt. 23 CE e seguenti.

Sulla qualificazione del tributo come tassa di effetto equivalente

43. Il giudice del rinvio è dell'avviso che nel presente caso non possa parlarsi di una tassa di effetto equivalente già per il fatto che il tributo controverso non viene applicato *all'atto o a motivo dell'importazione* da un altro Stato membro. In tal senso è anche l'opinione del governo greco. Anche il governo olandese e il Productschap Vis sostengono che il tributo controverso è applicabile indistintamente ai gamberetti esportati in altri Stati membri ed ai gamberetti forniti nei Paesi Bassi. A loro avviso, il tributo, non gravando esclusivamente su beni destinati all'esportazione, non ricade nell'ambito di applicazione dell'art. 25 CE. Esso costituirebbe eventualmente un'imposizione interna ai sensi dell'art. 90 CE,

24 — Sentenza Nygård (cit. alla nota 9, punto 23), con rinvio alla sentenza UCAL (cit. alla nota 13, punto 22).

25 — Sentenze 26 febbraio 1975, causa 63/74, Cadsky (Racc. pag. 281, punto 8); Commissione/Danimarca (cit. alla nota 13, punto 19); 22 aprile 1999, causa C-109/98, CRT France International (Racc. pag. I-2237, punto 17), e Carbonati Apuani (cit. alla nota 13, punto 31).

compatibile con il Trattato CE in quanto riguardante in egual modo e al medesimo stadio di commercializzazione i gamberetti lavorati nel territorio nazionale e ivi messi in commercio ed i gamberetti esportati in altri Stati membri.

44. Secondo le indicazioni del giudice del rinvio, il tributo in questione si applica esclusivamente ad imprese con pescherecci olandesi sui gamberetti da esse forniti e venduti per il consumo umano, e ciò indipendentemente dal paese di fornitura e di vendita e senza riguardo alla destinazione successivamente data dal compratore ai gamberetti.

45. I dubbi circa la compatibilità delle norme relative al tributo in questione con gli artt. 25 CE o 90 CE derivano pacificamente dal fatto che la cerchia dei soggetti passivi del tributo stesso — vale dire le imprese che forniscono gamberetti con un peschereccio olandese, quale che sia il luogo della fornitura — e la cerchia dei soggetti che beneficiano delle modalità di utilizzazione del gettito di questo tributo — vale dire le imprese che sbarcano gamberetti nei Paesi Bassi — non coincidono. Mentre le imprese che sbarcano gamberetti nei Paesi Bassi con un peschereccio di un altro Stato membro possono avvalersi — gratuitamente (in quanto non sono soggetti passivi obbligati) — degli impianti finanziati con il gettito del tributo, le imprese che forniscono gamberetti in un altro Stato membro con un peschereccio olandese, pur essendo tenute al pagamento del tributo, non possono utilizzare gli impianti finanziati con il gettito del medesimo.

46. Il giudice del rinvio parte dall'erroneo presupposto che la qualificazione del tributo controverso come tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale sia preclusa già per il fatto che tale tributo non viene riscosso all'atto o a motivo dell'importazione da un altro Stato membro. Decisivo è piuttosto il fatto che il tributo in questione costituisca un ostacolo agli scambi nel mercato interno [26]. Ai sensi della giurisprudenza sopra citata [27], un simile ostacolo può derivare dal fatto che una misura nazionale comporti un onere pecuniario imposto «a causa del passaggio di una frontiera» [28]. Tuttavia, in conformità della giurisprudenza sopra citata, la questione se il tributo qui controverso comporti un onere pecuniario siffatto va esaminata non soltanto sulla base delle norme riguardanti la riscossione del tributo, bensì anche sulla scorta di quelle relative all'impiego del gettito derivante dal tributo stesso.

47. Pertanto, nel presente caso occorre verificare se il tributo controverso comporti un onere pecuniario specifico per quelle

26 — Sentenza Carbonati Apuani (cit. alla nota 13, punto 28).

27 — V. supra, paragrafi 35 e segg..

28 — Sentenza Carbonati Apuani (cit. alla nota 13, punto 22).

imprese che esportano i loro gamberetti su pescherecci olandesi [29].

48. Al riguardo la Commissione osserva che il tributo controverso colpisce in particolar modo l'esportazione di gamberetti effettuata mediante pescherecci olandesi, in quanto lo sbarco del prodotto, quale fatto generatore dell'obbligo tributario, porta ad un'applicazione del tributo, senza però che l'impresa interessata possa utilizzare gli impianti finanziati con il gettito. Per contro, il governo greco ritiene che nessun rilievo assuma l'effettiva utilizzazione degli impianti di cernita e sgusciatura, in quanto la messa a disposizione di questi ultimi costituirebbe già una prestazione di servizi.

49. Nel corso della causa nazionale e nelle sue osservazioni scritte la Koornstra ha fatto valere che tale obbligo tributario privo di controprestazione porta inoltre ad una doppia imposizione, in quanto anche l'utilizzazione di corrispondenti impianti in Danimarca sarebbe a pagamento. Tuttavia, la natura della disciplina danese relativa a tale compenso non può essere desunta dagli atti di causa.

50. Nondimeno, la questione di un'eventuale doppia imposizione appare irrilevante. La Commissione ha infatti in tale contesto giustamente richiamato la giurisprudenza della Corte [30] secondo cui, «allo stato attuale, il diritto comunitario non contiene alcuna norma volta ad impedire gli effetti di una doppia tassazione, che si producono nel caso di tasse come quella di cui trattasi nella causa principale, disciplinate da normative nazionali autonome, e (...), se l'eliminazione di tali effetti è auspicabile nell'interesse della libera circolazione delle merci, essa può essere, tuttavia, conseguita soltanto mediante l'armonizzazione dei sistemi nazionali (...)».

51. Quanto agli effetti del tributo controverso, il giudice del rinvio ha sollevato anche la questione dell'origine dei prodotti interessati dalla normativa nazionale di cui trattasi. La normativa relativa al tributo controverso opera, ai fini della riscossione del tributo, una distinzione in base alla bandiera del peschereccio interessato, ma non in base all'origine dei gamberetti.

52. In realtà, nel presente procedimento la determinazione dell'origine dei gamberetti sembra comportare qualche problema. Nel-

29 — Per quanto riguarda i gamberetti sbarcati nei Paesi Bassi, il tributo controverso porta eventualmente ad una discriminazione nei confronti dei soggetti nazionali, in quanto gli impianti per gamberetti finanziati con il gettito del tributo servono anche per il controllo dei gamberetti che vengono forniti nei Paesi Bassi con un peschereccio non olandese, senza che al riguardo sia stato previsto un obbligo di pagamento del tributo. Tuttavia, non è necessario addentrarsi nell'esame di tale questione, in quanto la causa nazionale riguarda soltanto i gamberetti che vengono sbarcati con un peschereccio olandese in un altro Stato membro, nel presente caso la Danimarca.

30 — Sentenza Nygård (cit. alla nota 9, punto 38).

l'ordinanza di rinvio il giudice nazionale prospetta l'applicazione dell'art. 23 del codice doganale, laddove invece il governo olandese nelle sue osservazioni scritte contesta l'applicabilità di tale norma, affermando che il codice doganale non può trovare alcuna applicazione al commercio intracomunitario.

53. Orbene, qualora si presupponga la sostanziale rilevanza della definizione di origine offerta dal codice doganale, la presente fattispecie si delinea nei seguenti termini: i gamberetti che vengono forniti con un peschereccio olandese costituiscono, ai sensi dell'art. 23, n. 2, del codice doganale, prodotti originari dei Paesi Bassi, se ed in quanto essi siano stati catturati al di fuori delle acque territoriali di un paese [lett. f)] oppure nelle acque olandesi [lett. e)]. Per contro, qualora i gamberetti siano stati catturati nelle acque di un altro Stato membro, essi si considerano prodotti originari di tale Stato.

54. Se si riferiscono tali principi al presente caso, occorre rilevare che il tributo controverso, in caso di sbarco dei gamberetti nei Paesi Bassi, favorisce i gamberetti stranieri nella misura in cui questi vengono assoggettati al detto tributo soltanto nel caso in cui si trovino a bordo di un peschereccio olandese, mentre i gamberetti olandesi non soggiacciono al tributo soltanto qualora vengano sbarcati con un peschereccio straniero.

55. Nondimeno, l'applicabilità dell'art. 23 del codice doganale appare dubbia. L'obiezione del governo olandese appare infatti giustificata nella misura in cui in linea di principio l'origine di un prodotto è irrilevante nell'ambito del commercio intracomunitario. La distinzione operata dall'art. 23, n. 2, del codice doganale non corrisponde ai principi della politica comune della pesca, secondo cui in sostanza i prodotti che vengono sbarcati con un peschereccio di un determinato Stato membro vengono attribuiti a tale Stato. Pertanto, con riferimento alla presente fattispecie, sembra opportuno non operare una distinzione in base all'effettivo luogo di cattura dei gamberetti e dunque considerare sostanzialmente olandesi i gamberetti trasportati con un peschereccio olandese.

56. Se si parte dunque da questo presupposto, occorre constatare che il tributo controverso si applica tanto ai gamberetti olandesi che vengono sbarcati nei Paesi Bassi, quanto ai gamberetti olandesi che vengono sbarcati altrove. Tuttavia, dell'utilizzazione del gettito derivante dal tributo controverso approfittano soltanto i gamberetti — olandesi o stranieri — che vengono sbarcati nei Paesi Bassi [31].

31 — Al riguardo v. anche l'ordinanza di rinvio: «(...) il gettito del prelievo è destinato unicamente a favore dei gamberetti trasportati verso i Paesi Bassi dagli imprenditori che utilizzano un peschereccio olandese, peraltro indipendentemente dall'origine dei gamberetti», e «(...) il gettito del prelievo va a vantaggio anche dei gamberetti esteri trasportati nei Paesi Bassi e non dei gamberetti olandesi trasportati all'estero».

57. Pertanto, la presa in considerazione della destinazione del gettito del tributo, quale richiesta dalla giurisprudenza, porta a constatare che, in relazione ai gamberetti esportati su pescherecci olandesi, la normativa controversa comporta un onere pecuniario per l'impresa interessata, essendo questa obbligata a corrispondere il tributo senza poter approfittare del gettito derivante dal medesimo, cosicché in tale ipotesi è esclusa una compensazione dell'onere risultante dal tributo stesso con i vantaggi apportati dal finanziamento. In tale contesto, contrariamente alla tesi del governo greco, è irrilevante il fatto che gli impianti finanziati con il gettito del tributo controverso siano a disposizione, in quanto essi servono all'adempimento di un obbligo di controllo incombente al relativo Stato membro. Stanti tali premesse, l'adempimento di tale obbligo di controllo difficilmente può essere definito quale «prestazione di servizi».

58. Pertanto, il tributo controverso ha un effetto restrittivo degli scambi, in quanto viene applicato anche nel caso in cui i gamberetti vengano forniti con un peschereccio olandese in un altro Stato membro. La questione se in tale altro Stato membro venga corrisposto un importo per la cernita e la sgusciatura dei gamberetti non sembra rilevante nel presente contesto [32].

59. Conformemente a ciò, occorre constatare che un tributo quale quello controverso, che un'impresa è tenuta a pagare in uno Stato membro per la fornitura di gamberetti con un peschereccio registrato in tale Stato, e che serve al finanziamento di attrezzature per la cernita e la sgusciatura dei gamberetti in questo medesimo Stato membro, non è compatibile con il diritto comunitario e, in particolare, con l'art. 25 CE, qualora esso sia dovuto anche per i gamberetti che non vengono consegnati nel detto Stato membro.

Tale constatazione è valida senza che assuma rilievo il luogo dove i gamberetti sono stati catturati e indipendentemente dal fatto che tali prodotti, dopo essere stati consegnati in un altro Stato della Comunità, vengano trasportati nel detto Stato membro oppure che, in caso di consegna in un altro Stato della Comunità, sia stata corrisposta anche là una somma per la cernita e la sgusciatura dei gamberetti.

60. Di conseguenza, risulta superfluo verificare se il tributo controverso debba essere qualificato come imposizione interna discriminatoria.

32 — Tale pagamento risulta avvenuto nel caso di specie. Secondo le indicazioni del giudice del rinvio, le relative spese sono state inglobate nel prezzo che la Koornstra ha ricevuto dalla ditta Dansk Heiploeg per la vendita dei gamberetti in Danimarca.

IV — Conclusione

61. Sulla scorta delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere le questioni sollevate dal College dichiarando quanto segue:

«Un tributo quale quello controverso, che un'impresa è tenuta a pagare in uno Stato membro per la fornitura di gamberetti con un peschereccio registrato in tale Stato, e che serve al finanziamento di attrezzature per la cernita e la sgusciatura dei gamberetti in questo medesimo Stato membro, non è compatibile con il diritto comunitario e, in particolare, con l'art. 25 CE, qualora esso sia dovuto anche per i gamberetti consegnati dalla detta impresa in un altro Stato della Comunità.

Tale constatazione è valida senza che assuma rilievo il luogo dove i gamberetti sono stati catturati e indipendentemente dal fatto che tali prodotti, dopo essere stati consegnati in un altro Stato della Comunità, vengano trasportati nel detto Stato membro oppure che, in caso di consegna in un altro Stato della Comunità, sia stata corrisposta anche là una somma per la cernita e la sgusciatura dei gamberetti».