CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GIUSEPPE TESAURO

presentate il 20 marzo 1997 *

1. Le presenti procedure pregiudiziali riportano all'attenzione della Corte la problematica della legittimità del «dazio di mare», tassa gravante su tutti i prodotti introdotti nei dipartimenti francesi d'oltremare e cioè Martinica, Guadalupa, Riunione e Guyana (nel prosieguo: «DOM»).

La Corte si è già occupata della questione nelle cause Legros [1], Lancry [2] e Cadi Surgelés [3]. Nella prima, lo ricordo, la Corte ha qualificato il dazio di mare allora vigente come tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale. Nella causa Lancry, ha anzitutto dichiarato invalido l'art. 4 della decisione 89/688/CEE del Consiglio, del 22 dicembre 1989 (nel prosieguo: la «decisione») [4], che autorizzava il provvisorio mantenimento in vigore del regime dell'imposta vigente al momento dell'adozione della decisione stessa. Inoltre, la Corte ha qualificato come tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale il tributo in questione anche qualora riscosso all'atto della introduzione nei DOM di merci *originarie* di e provenienti da un'altra regione della Francia, dunque anche rispetto ad una situazione puramente interna.

Nella causa Cadi Surgelés, infine, la Corte ha dichiarato incompatibile con il Trattato l'applicazione del dazio di mare alle merci importate nei DOM dai Paesi terzi non legati alla Comunità da alcun accordo commerciale.

Dai giudici francesi della Riunione (causa C-212/96) e di Parigi (cause riunite C-37/96 e C-38/96), il tema del dazio di mare viene riproposto nella configurazione introdotta dalla legge 92-676 del 16 luglio 1992 (in prosieguo: «la legge»), che a sua volta dà attuazione alla ricordata decisione 89/688/CEE. Con tale decisione s'imponeva alla Francia di trasformare il dazio di mare in un tributo indistintamente applicabile a tutti i prodotti, salva la possibilità di esenzioni per un certo periodo a favore dei prodotti locali.

Il quadro normativo, i fatti ed i quesiti pregiudiziali

2. Va innanzitutto ricordato che i DOM costituiscono parte integrante della Repubblica francese e del territorio doganale della Comunità. L'applicazione ad essi del Trattato è disciplinata dalle specifiche previsioni

* Lingua originale: l'italiano.

1 — Sentenza 16 luglio 1992, causa C-163/90 (Racc. pag. I-4625).

2 — Sentenza 9 agosto 1994, cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93 (Racc. pag. I-3957).

3 — Sentenza 7 novembre 1996, causa C-126/94 (Racc. pag. I-5647).

4 — Decisione relativa al regime dei dazi di mare nei dipartimenti francesi d'oltremare (GU L 399, pag. 46).

contenute nell'art. 227, n. 2, ai sensi del quale:

«Per quanto riguarda i dipartimenti francesi d'oltremare, le disposizioni particolari e generali del presente trattato riguardanti:

— la libera circolazione delle merci,

— l'agricoltura, escluso l'articolo 40, paragrafo 4,

— la liberalizzazione dei servizi,

— le regole di concorrenza,

— le misure di salvaguardia contemplate dagli artt. 109 H, 109 I e 226,

— le istituzioni,

sono applicabili fin dall'entrata in vigore del presente Trattato.

Le condizioni di applicazione delle altre disposizioni del presente trattato saranno definite al più tardi entro due anni dall'entrata in vigore di esso, mediante decisioni del Consiglio, che delibera all'unanimità su proposta della Commissione.

Le istituzioni della Comunità vigileranno, nel quadro delle procedure contemplate dal presente trattato e in particolare dall'articolo 226, a che sia consentito lo sviluppo economico e sociale di tali regioni».

3. L'art. 227, n. 2, come confermato dalla Corte nella sentenza Hansen [5], distingue dunque fra le disposizioni indicate nel primo comma, comprendenti anche quelle in materia di libera circolazione delle merci e di concorrenza, immediatamente applicabili fin dall'entrata in vigore del Trattato; e le «altre», la cui applicazione ai DOM sarebbe dovuta avvenire gradualmente, lasciando al Consiglio la facoltà di emanare al riguardo una disciplina adeguata alle esigenze specifiche di dette parti del territorio francese.

4. Avvalendosi della facoltà in tal modo riconosciutagli, il Consiglio ha adottato una serie di provvedimenti di sostegno allo sviluppo

5 — Sentenza 10 ottobre 1978, causa 148/77 (Racc. pag. 1787).

dei DOM [6]. In particolare, con la già ricordata decisione 89/688/CEE, il Consiglio, considerando il ruolo svolto dal dazio di mare a sostegno dello sviluppo economico e sociale dei DOM, ma valutata anche la necessità di riformare la disciplina vigente al fine di integrare pienamente tali regioni nel processo di realizzazione del mercato interno, ha sancito, all'art. 1, l'obbligo per le autorità francesi di modificare entro il 31 dicembre 1992 il regime del dazio di mare, in modo da renderlo indistintamente applicabile alle merci introdotte ed a quelle prodotte nei DOM.

All'art. 2, n. 2, la decisione prevede che le autorità competenti di ciascun dipartimento d'oltremare fissino l'aliquota di base, che può essere diversa per le categorie di prodotti; tale differenziazione non deve essere comunque tale da «mantenere o creare discriminazioni nei confronti di prodotti di provenienza comunitaria».

Lo stesso art. 2, al n. 3, stabilisce che:

«Tenuto conto dei condizionamenti particolari dei dipartimenti d'oltremare e per raggiungere l'obiettivo di cui all'articolo 227, paragrafo 2, del trattato, possono essere autorizzate a favore delle produzioni locali, per un periodo che non superi i dieci anni a decorrere dall'introduzione del sistema in questione, alle condizioni previste nell'articolo 3, esenzioni dall'imposta, parziali o totali a seconda delle necessità economiche. Tali esenzioni devono contribuire a promuovere o mantenere un'attività economica nei dipartimenti d'oltremare e inserirsi nella strategia di sviluppo economico e sociale di ciascun dipartimento d'oltremare, tenuto conto della sua struttura comunitaria di sostegno, senza tuttavia essere tali da alterare le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune. I regimi di esenzione adottati dalle autorità competenti di ciascun dipartimento d'oltremare sono notificati alla Commissione che ne informa gli Stati membri e, in base ai criteri sopracitati, prende posizione entro due mesi. Se la Commissione non si pronuncia entro tale termine, il regime si considera approvato» [7].

5. La Francia ha dato espressa attuazione alla decisione con la già ricordata legge 92-676 del 16 luglio 1992. Secondo l'art. 1 della legge, nelle regioni della Guadalupa, della Guyana, della Martinica e della Riunione,

6 — V., in particolare, la decisione 89/687/CEE, del 22 dicembre 1989, che istituisce il programma *Poséidom* (GU L 399, pag. 39).

7 — Come ricordato in precedenza, l'art. 4 della decisione, in quanto autorizzava la Repubblica francese a mantenere in vigore l'allora vigente regime dei dazi di mare fino al 31 dicembre 1992, è stato dichiarato invalido dalla Corte con la sentenza Lancry, citata alla nota 2.

sono assoggettate ad una tassa denominata «dazio di mare» l'introduzione delle merci, le cessioni a titolo oneroso da parte di persone che vi svolgono attività di produzione, agricole ed estrattive, le cessioni a titolo oneroso da parte di persone che acquistano in vista dell'esportazione o della rivendita a terzi assoggettati al dazio di mare.

I Consigli regionali sono autorizzati ad esentare dall'imposta l'introduzione o la cessione a titolo oneroso di prodotti e materie prime destinati a determinate attività.

6. È sulla interpretazione del diritto comunitario rispetto alla decisione e alla legge nazionale che vi ha dato attuazione che vertono le presenti procedure. In particolare, la causa C-212/96 pone il quesito della validità della decisione, mentre le cause riunite C-37/96 e C-38/96 pongono il problema della compatibilità con il diritto comunitario della normativa nazionale di attuazione della decisione.

Per evidenti ragioni sistematiche, ritengo di dover affrontare il tema nel suo insieme, esaminando nell'ordine il quesito sulla decisione (I) e quello sulla normativa nazionale (II).

I - La validità della decisione 89/688/CEE (causa C-212/96)

7. Nel procedimento pendente innanzi al Tribunal administratif di Saint-Denis (isola della Riunione), il ricorrente ha chiesto l'annullamento della delibera dell'11 dicembre 1992, con la quale il Consiglio Regionale della Riunione ha stabilito le aliquote dei dazi di mare applicabili in tale dipartimento ed esonerato dal pagamento del tributo le merci prodotte nell'isola. A parere del ricorrente, la deliberazione impugnata non rispetterebbe né la *ratio* né la lettera della decisione, a voler supporre che questa sia compatibile con il Trattato.

Ritenendo che la soluzione della controversia implicasse necessariamente l'apprezzamento della conformità al Trattato della decisione, il Tribunal di Saint-Denis ha sottoposto alla Corte i seguenti quesiti pregiudiziali:

«a) Se la decisione del Consiglio 89/688/CEE, che autorizza il mantenimento del dazio di mare gravante sui prodotti importati, nonché sulle merci prodotte da imprese aventi sede in un DOM, sia conforme al Trattato, e più precisamente agli artt. 9, 12 e 13 di quest'ultimo, in quanto ammette la possibilità di esenzione a favore delle imprese locali, alla sola condizione che queste ultime contribuiscano a sviluppare o mantenere un'attività economica.

b) In caso di soluzione in senso affermativo del primo quesito, se la decisione 89/688/CEE possa essere interpretata, alla luce delle disposizioni dell'art. 95, secondo comma, del Trattato, nel senso che autorizza una differenziazione fiscale finalizzata ad obiettivi economici compatibili con gli obblighi del Trattato e del diritto derivato, e giustificata dalle condizioni economiche proprie dei DOM».

8. Ritengo che, per rispondere ai quesiti del giudice della Riunione, la Corte debba anzitutto accertare se la decisione, nell'autorizzare gli esoneri dal pagamento del dazio di mare a favore delle imprese locali, abbia consentito il mantenimento di una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale ovvero una discriminazione fiscale valutabile rispetto all'art. 95. In quest'ultima ipotesi, se tale autorizzazione sia compatibile con il Trattato ed in particolare con l'art. 227, n. 2.

9. Il governo francese e la Commissione rilevano che l'articolo 1 della decisione sancisce il principio dell'assoggettamento al dazio di mare di tutti i prodotti, locali ed importati; e che l'art. 2, n. 2, stabilisce che l'importo del tributo, ai sensi dell'art. 95 del Trattato, deve essere determinato in modo tale da non creare discriminazioni nei confronti dei prodotti importati. La natura d'imposizione interna del tributo non verrebbe modificata, secondo il governo francese e la Commissione, dalla facoltà, accordata alle autorità locali dall'art. 2, n. 3, della decisione, di concedere esenzioni totali o parziali a favore della produzione locale. Si tratterebbe, infatti, di esenzioni transitorie e sottoposte a condizioni, tali da non alterare il regime degli scambi in misura contraria all'interesse comune. D'altra parte, la previsione di tali esenzioni, pur introducendo una differenza di trattamento fra prodotti locali e prodotti importati, potrebbe ritenersi comunque compatibile con il Trattato: secondo quanto affermato nella ricordata sentenza Hansen [8], infatti, sarebbe consentito apportare deroghe all'art. 95, dal momento che tale disposizione non rientrerebbe fra quelle, indicate all'art. 227, n. 2, primo comma, immediatamente applicabili ai DOM fin dall'entrata in vigore del Trattato.

10. Il Consiglio, a sua volta, fa anzitutto valere che la decisione obbliga la Repubblica francese a modificare in modo radicale il regime del dazio di mare, trasformandolo in una imposizione interna gravante indistintamente su tutti i prodotti. Come tale, il regime rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 95, norma di cui il Consiglio può fissare, conformemente all'art. 227, n. 2, le condizioni di applicazione ai DOM. Quanto poi alla previsione dell'art. 2, n. 3, si sostiene, in conformità a quanto dedotto dalla Commissione e dal governo francese, il carattere non sistematico delle esenzioni consentite da tale disposizione. Le esenzioni, pertanto, non sarebbero tali da stravolgere la natura del regime fiscale introdotto dalla legge. Infine, il Consiglio sottolinea che il problema della validità della decisione non può essere confuso con quello della eventuale illegittimità

8 — Sentenza 10 ottobre 1978, citata alla nota 5.

delle misure nazionali di attuazione, illegittimità che, se accertata, non avrebbe alcuna influenza sulla validità della decisione stessa.

11. Comincio col ricordare che, secondo la costante giurisprudenza della Corte [9], lo stesso tributo non può, nel sistema del Trattato, appartenere contemporaneamente alla categoria delle tasse di effetto equivalente ad un dazio doganale, ai sensi degli artt. 9 e 12, ed a quella dei tributi interni ai sensi dell'art. 95. Infatti, gli artt. 9 e 12 vietano, tra gli Stati membri, la riscossione di dazi doganali all'importazione o all'esportazione o di tasse di effetto equivalente, mentre l'art. 95 si limita a vietare imposizioni interne che hanno, e nei limiti in cui hanno, natura discriminatoria nei confronti dei prodotti degli altri Stati membri. Più in particolare, la caratteristica essenziale di una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, che la distingue da un'imposta interna, consiste nel fatto che la prima colpisce esclusivamente il prodotto importato in quanto tale, mentre le seconda colpisce sia i prodotti importati, sia quelli nazionali, in base a criteri obiettivi e applicati indipendentemente dall'origine delle merci [10].

12. Ricordo poi che la Corte ha, nella sentenza Legros [11], escluso che il «vecchio» regime del dazio di mare potesse rientrare nella nozione di imposizione interna ai sensi dell'art. 95. Infatti, mentre tutti i beni introdotti nell'isola della Riunione erano assoggettati al tributo, i prodotti locali ne erano sistematicamente esonerati; ciò avveniva non in base a criteri oggettivi che avrebbero potuto applicarsi anche ai prodotti importati, ma precisamente in ragione della loro origine locale.

13. Ora, ritengo che con la decisione si sia consentito di reintrodurre, a dispetto di quanto statuito con la sentenza Legros, una misura contraria al Trattato [12]. Infatti, mentre l'art. 1 della decisione impone alle autorità francesi di modificare il regime del dazio di mare al fine di trasformarlo in una imposta interna non discriminatoria, l'art. 2, n. 3 — oggetto del quesito pregiudiziale — consente che siano accordate esenzioni totali o parziali dall'imposta esclusivamente a favore dei prodotti locali, dunque non in base ad un criterio obiettivo, ma in ragione della loro origine. Si perviene così a consentire il mantenimento di un regime impositivo discriminatorio, dal momento che le esenzioni vengono riservate ai prodotti locali e negate a quelli importati, sui quali soltanto, in fatto e in diritto, grava il tributo.

Atteso dunque il carattere anche *prima facie* discriminatorio a danno dei prodotti importati che ha il sistema consentito dalla decisione, occorre stabilire se l'imposta si traduca in un tributo interno vietato dall'art. 95 oppure in una misura di effetto equivalente ad un dazio doganale.

9 — Sentenza 7 maggio 1987, causa 193/85, Co-Frutta (Racc. pag. 2085, punti 8-11).

10 — Sentenza 7 maggio 1987, causa 193/85, citata, punto 9; sentenza 7 dicembre 1995, causa C-45/94, Ayuntamiento de Ceuta (Racc. pag. I-4385, punto 28).

11 — Sentenza 16 luglio 1992 (citata alla nota 1), punto 12.

12 — V. già le nostre conclusioni nella causa Lancry (citata alla nota 2), punto 14.

14. Ritengo, invero, che per il problema appena illustrato possano ipotizzarsi tre soluzioni.

15. La prima è che, collegandosi alla previsione ed anzi all'imposizione di un regime fiscale generale ed astratto, indistintamente applicabile a tutte le merci, le agevolazioni previste dalla disposizione controversa non alterino la natura di tributo interno ai sensi dell'art. 95 del prefigurato «nuovo» dazio di mare.

È, questa, un'ipotesi che privilegia, nell'interpretazione delle norme pertinenti, il profilo formale del regime impositivo controverso rispetto ai suoi effetti sostanziali. In tale prospettiva, esso rientrerebbe nella previsione dell'art. 95 e sarebbe vietato nella misura in cui fosse discriminatorio a danno del prodotto importato. A sostegno di una tale prospettazione potrebbe perfino invocarsi un passaggio nella giurisprudenza della Corte, dove, sia pur senza occuparsi *funditus* della questione, si afferma genericamente che sistemi di tassazione strutturati in modo tale da riservare alla sola produzione nazionale esenzioni, così come riduzioni dell'aliquota fiscale, costituiscono una discriminazione vietata dall'art. 95 del Trattato [13].

16. La seconda ipotesi è che il sistema di esenzioni che ci occupa sia tale, per contenuto ed effetti, da costituire, sotto il profilo sostanziale, una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale. Concedendo le esenzioni, infatti, si sottraggono i prodotti locali al pagamento dell'imposta, che grava invece, e nella sua integralità, sui prodotti importati in ragione della loro importazione nei territori dei DOM; le esenzioni, in effetti, determinano l'assoggettamento al tributo dei soli prodotti non locali e quindi, in fatto, l'imposizione su di essi di un onere pecuniario che ha la sostanza e produce gli effetti di un dazio all'importazione.

Ciò è palese nell'ipotesi di esenzioni totali, che, sottraendo del tutto all'imposta la produzione locale, non riescono in alcun modo a nascondere la sostanza di una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale, così come già rilevato dalla Corte nella sentenza Legros [14] e ribadito nella sentenza Ceuta [15].

17. Analogo rilievo, peraltro, dovrebbe valere per le esenzioni parziali: anche queste, invero, vengono autorizzate in base al medesimo criterio stabilito per le esenzioni totali: tenendo conto, cioè, esclusivamente dell'origine dei prodotti. Pure in tale ipotesi, quindi, al pari di quella in precedenza esaminata, il

13 — Sentenza 27 maggio 1981, cause riunite 142 e 143/80, Essevi SpA (Racc. pag. 1413, punti 21-23).

14 — Sentenza 16 luglio 1992 (citata alla nota 1), punto 12.

15 — Sentenza 7 dicembre 1995 (citata alla nota 10), punto 40.

beneficio concesso alle merci locali costituisce una forma di agevolazione fiscale che proprio nella provenienza dei prodotti trova il suo presupposto di applicazione. L'unica differenza, rispetto alle esenzioni totali, risiede nell'entità dell'esenzione, che copre solo una parte dell'imposta. Nella sostanza, però, ciò si traduce nel consentire di assoggettare i prodotti importati al pagamento di una (quota di) imposta che non grava sui prodotti locali e quindi nel consentire di colpire i primi in ragione dell'importazione, che viene resa più onerosa.

In definitiva, totale o parziale che sia, l'esenzione priva il tributo del carattere generale voluto dall'art. 95, in quanto già in partenza vi è assoggettato, per intero o per una parte, il solo prodotto importato.

18. Non nascondo di preferire la seconda soluzione ipotizzata, perché più aderente alla sostanza ed agli effetti del regime di tributi che ci occupa, dunque all'esigenza di una visione realistica, al di là del dato formale, dei fenomeni della vita economica, che garantisce una più adeguata corrispondenza del diritto al fatto e, con ciò, il più efficace perseguimento delle finalità del Trattato. Nella fattispecie, il sistema impositivo solo ad una considerazione strettamente formale ricadrebbe nell'ambito d'applicazione dell'art. 95; mentre di fatto rientra nella previsione degli artt. 9 e 12 [16].

Al riguardo, d'altra parte, non è inopportuno ricordare la costante giurisprudenza secondo cui la qualificazione di un'imposta rispetto al diritto comunitario dev'essere compiuta dalla Corte sulla scorta delle caratteristiche oggettive dell'imposta, indipendentemente dalla qualificazione che le viene attribuita nel diritto nazionale [17].

19. Aggiungo che la fondatezza della soluzione appena ipotizzata non sarebbe infirmata dai rilievi svolti dalle parti sul carattere non sistematico delle esenzioni autorizzate dall'art. 2, n. 3, della decisione per negare che la disposizione consenta allo Stato membro l'introduzione di una tassa di effetto equivalente.

Anzitutto non è chiaro che cosa si intenda per carattere «non sistematico», nessuna delle parti avendo fornito alcuna precisazione al riguardo. Inoltre, non può trascurarsi che la norma in questione si limita ad autorizzare

16 — Nello stesso senso si era espresso l'avv. gen. Trabucchi nella causa IGAV, sentenza 18 giugno 1975, causa 94/74 (Racc. pag. 699, concl. pag. 715, in part. pag. 718). Pur riguardando una fattispecie, diversa da quella che ci occupa, di tassa parafiscale destinata a finanziare le attività di un ente pubblico, le conclusioni in quella causa formulate enunciano un principio a mio parere di portata generale.

17 — V., da ultimo, sentenza 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94, Bautiaa (Racc. pag. I-505, punto 39).

«esenzioni dall'imposta parziali o totali», per un periodo non superiore a 10 anni, senza alcun riferimento alle modalità e alla frequenza di applicazione di tali esenzioni; e, soprattutto, senza stabilire alcuna limitazione per le autorità locali nella concessione delle agevolazioni in esame. Sotto questo aspetto, al contrario di quanto sostenuto dalle parti, sembra difficile trarre dalla previsione della decisione la conclusione che le competenti autorità nazionali non godano del potere di esonerare anche sistematicamente la produzione locale dall'imposta. Oltre ad esser generica, quindi, l'interpretazione suggerita dal governo francese e dalle istituzioni intervenute non trova alcun riscontro nel testo della disposizione controversa.

20. A voler tener conto di un'esigenza di coerenza sistematica della giurisprudenza della Corte, che consiglia di adottare riguardo a problemi contigui soluzioni omogenee, ritengo peraltro possibile prospettare anche una terza soluzione. Si tratterebbe di applicare all'ipotesi che ci occupa gli stessi criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte, in particolare in materia di tasse parafiscali.

Ricordo che la Corte, ai fini della qualificazione di tali tributi rispetto al Trattato, ha ritenuto necessario tener conto della destinazione del gettito; e ciò al fine di ricondurre alla nozione di tasse di effetto equivalente ad un dazio doganale tributi presentati dagli Stati come rientranti in un sistema di disposizioni interne gravanti, nei medesimi termini, sui prodotti nazionali e su quelli importati, quindi apprezzabili, in via di principio, alla luce dell'art. 95 [18].

21. Considerata la già ricordata impossibilità di applicare cumulativamente le disposizioni sulle imposizioni interne discriminatorie e quelle sulle tasse di effetto equivalente, il criterio distintivo tra le due ipotesi è stato tracciato dalla Corte con riferimento al carattere integrale o parziale della compensazione dell'onere sopportato dalla produzione nazionale all'atto della sua immissione in commercio con i benefici che comporta la destinazione del ricavato dell'imposizione. Pertanto, ove la compensazione sia *totale*, si considera che il tributo gravi sulle *sole importazioni* e costituisca quindi una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale ai sensi degli artt. 9 e 12 del Trattato; ove la

18 — Già nella sentenza Capolongo (sentenza 19 giugno 1973, causa 77/72, Racc. pag. 611, punti 13 e 14) la Corte aveva in proposito affermato che «il tributo che rientra in un regime generale di tributi interni, gravanti tanto sui prodotti nazionali quanto su quelli importati, secondo gli stessi criteri, può ciò nondimeno essere una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale all'importazione, qualora sia *esclusivamente* destinato a finanziare delle attività che giovano in modo specifico al prodotto nazionale tassato» (il corsivo è mio). Questo indirizzo giurisprudenziale ha trovato successivamente conferma in una serie di pronuncie, fra cui mi limito a ricordare le sentenze Steinike (sentenza 22 marzo 1977, causa 78/76, Racc. pag. 595); Cucchi (sentenza 25 maggio 1977, causa 77/76, Racc. pag. 987); Interzuccheri (sentenza 25 maggio 1977, causa 105/76, Racc. pag. 1029); e Kortmann (sentenza 28 gennaio 1981, causa 32/80, Racc. pag. 251). Lo stesso orientamento è stato ribadito anche con specifico riguardo all'applicazione dell'articolo 95. Nella sentenza 21 maggio 1980, causa 73/79, Commissione/Italia (Racc. pag. 1533, punto 15), la Corte ha infatti precisato che «*nell'interpretare la nozione di "imposizioni interne"*, di cui all'art. 95, può esservi ragione di tener conto della destinazione del gettito dell'imposizione. In effetti, quando il gettito di un'imposizione del genere è destinato a finanziare attività che giovano in modo specifico ai prodotti nazionali tassati, può derivarne che il tributo riscosso secondo gli stessi criteri costituisca nondimeno tassazione discriminatoria, nella misura in cui l'onere fiscale gravante sui prodotti nazionali sia neutralizzato da vantaggi finanziati per mezzo di esso, mentre quello gravante sui prodotti importati rappresenti un onere netto».

compensazione sia *parziale*, si ritiene che il prodotto nazionale beneficia comunque di una riduzione dell'onere fiscale e che si è pertanto in presenza di una discriminazione nei confronti del prodotto importato, contraria all'art. 95 [19].

22. Applicando tale criterio nel caso che ci occupa, si dovrebbe dedurre che, ove si tratti di *esenzione totale*, rileverebbe il divieto di cui agli artt. 9 e 12 del Trattato; nel caso invece di *esenzione parziale*, il sistema rientrerebbe nella previsione dell'art. 95 e sarebbe vietato nella misura in cui fosse discriminatorio, vale a dire per la parte in cui imponesse ai prodotti importati un onere superiore a quello sopportato dai prodotti locali.

23. La soluzione da ultimo prospettata, pur essendo a mio avviso non del tutto rispondente alla esigenza già evidenziata di verificare la sostanza di un regime impositivo ai fini della sua qualificazione rispetto al Trattato, avrebbe quantomeno il pregio di una certa sintonia con la giurisprudenza in materia di destinazione del gettito dell'imposta.

24. Ciò detto, resta, a mio avviso, che la disposizione controversa, che sia considerata contraria all'art. 95 ovvero agli artt. 9 e 12, non può in ogni caso sfuggire alla declaratoria di invalidità.

25. È pacifico che ad un tale risultato si perverrebbe necessariamente qualora si qualificasse l'imposta in questione, gravante sui soli prodotti importati e oggetto di esenzione per i prodotti locali, come tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale. Come ribadito dalla Corte nella sentenza Lancry [20], infatti, l'art. 227, n. 2, esclude la possibilità di derogare all'applicazione nei DOM delle disposizioni indicate nel 1° comma, comprendenti quelle relative alla libera circolazione delle merci. Il Consiglio, quindi, nella decisione, non poteva legittimamente autorizzare la Francia ad instaurare un sistema di esenzioni fiscali riservate alla produzione locale che trasforma l'imposta in una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, come tale sicuramente vietata dalle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione delle merci.

26. Peraltro, anche nell'ipotesi in cui la Corte non ritenesse che l'aver autorizzato gli esoneri alteri il sistema, nel suo insieme o almeno per le esenzioni parziali, sì che di fatto resterebbe un sistema fiscale discriminatorio ai sensi dell'art. 95, la conclusione,

19 — V., sul punto, sentenze 27 ottobre 1993, causa C-72/92, Scharbatke (Racc. pag. I-5509, punti 10-16), 2 agosto 1993, causa C-266/91, CELBI (Racc. pag. I-4337, punti 13-19), 16 dicembre 1992, causa C-17/91, Lornoy (Racc. pag. I-6523, punti 17-22), 16 dicembre 1992, causa C-114/91, Claeys (Racc. pag. I-6559, punti 14-19), 16 dicembre 1992, cause riunite C-144/91 e C-145/91, Demoor (Racc. pag. I-6613, punti 18-21), 11 giugno 1992, cause riunite C-149/91 e C-150/91, Sanders Adour (Racc. pag. I-3899, punti 20-22), e 11 marzo 1992, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, Compagnie Commerciale de l'Ouest (Racc. pag. I-1847, punti 26-28).

20 — Sentenza citata alla nota 2, punti 37 e 38.

sul piano della invalidità della disposizione in esame, non dovrebbe a mio avviso mutare.

In proposito, il governo francese e la Commissione hanno sostenuto che la decisione ben poteva consentire delle deroghe all'art. 95, e quindi autorizzare misure fiscali discriminatorie a danno delle importazioni, in quanto l'art. 95 non è compreso fra le disposizioni, elencate nel 1° comma dell'art. 227, n. 2, insuscettibili di deroga da parte del Consiglio. E ciò, hanno aggiunto, sarebbe stato confermato anche dalla Corte nella citata sentenza Hansen.

27. Non mi sembra che questo argomento possa essere accolto. È certamente vero che, dal punto di vista della formale collocazione nel Trattato, l'art. 95 rientra tra le disposizioni denominate «fiscali», non comprese espressamente fra quelle insuscettibili di deroghe di cui all'art. 227, n. 2. Tuttavia, la distinzione fra l'ambito proprio e specifico dell'art. 95 (divieto di tributi interni discriminatori) e quello degli articoli 9 e 12 (divieto di tasse di effetto equivalente a dazi doganali) non esclude affatto la complementarietà della funzione della prima disposizione rispetto alle norme che disciplinano la libertà di circolazione delle merci all'interno del mercato comune e dunque comprese tra quelle insuscettibili di deroghe. Il divieto sancito dall'art. 95, in effetti, svolge nient'altro che un ruolo ancillare rispetto a quello stabilito agli artt. 9 e 12, nella misura in cui mira ad evitare che quest'ultimo venga aggirato ed eluso attraverso un diverso strumento tributario. Né si dimentichi, poi, che si tratta in entrambi i casi di tributi, il dazio doganale e la tassa di effetto equivalente avendo natura fiscale al pari dell'imposta ex art. 95; e ciò indipendentemente dall'eventuale scopo economico perseguito, che può ancora essere lo stesso in entrambi i casi, ad esempio uno scopo protezionistico.

28. La Corte ha avuto modo a più riprese e da sempre di evidenziare con chiarezza tale rapporto di complementarietà, affermando che l'art. 95 *«mira (...) a colmare le brecce che, per la via fiscale, si potrebbero aprire nei divieti» di cui all'art. 9 e 12* [21]. Tale affermazione è stata successivamente ribadita e meglio precisata:

«nel sistema del Trattato le disposizioni [dell'art. 95] costituiscono un'*integrazione di quelle relative all'abolizione dei dazi doganali e delle tasse di 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 a garantire l'assoluta neutralità dei tributi interni riguardo

21 — Sentenza 1° luglio 1969, causa 24/68, Commissione/Italia (Racc. pag. 193, punto 5); il corsivo è mio.

alla concorrenza fra merci nazionali e merci importate» [22].

In definitiva, si può desumere che la Corte ha già ampiamente riconosciuto la inerenza dell'art. 95 alla disciplina complessiva della circolazione delle merci, privilegiando, nell'interpretazione e nella qualificazione della norma, il profilo funzionale e sostanziale rispetto a quello nominalistico o definitorio, connesso alla collocazione formale della disposizione nel Trattato.

29. Non mi sembra, d'altra parte, che, in senso contrario a quanto appena rilevato, possano ricavarsi elementi significativi dalla sentenza Hansen, anche a voler ammettere l'assoluta intangibilità dell'orientamento ivi manifestato per una fattispecie specifica. In tale pronuncia, invero, la Corte ha confermato la distinzione fondamentale fissata dall'art. 227 fra le norme espressamente indicate nel primo comma, immediatamente applicabili fin dall'entrata in vigore del Trattato; e le altre, la cui applicazione ai DOM sarebbe dovuta avvenire gradualmente e lasciando comunque la possibilità di emanare al riguardo una disciplina adeguata alle esigenze specifiche di quei territori. È vero che la Corte nella pronuncia in questione ha fatto espresso riferimento ai «capitoli ed articoli del Trattato» immediatamente applicabili ai DOM; tuttavia, non ritengo che da tale riferimento possa dedursi, in modo univoco e definitivo, che la Corte abbia voluto escludere che l'art. 95 afferisca alla disciplina della libera circolazione delle merci e che pertanto non sia compreso nella previsione di cui al 1° comma dell'art. 227, n. 2.

30. Una tale esclusione mi sembrerebbe non condivisibile per le ragioni sistematiche cui ho fatto cenno in precedenza; essa, peraltro, non parrebbe giustificata nemmeno sotto il profilo testuale: va ricordato, infatti, che l'elencazione contenuta nell'art. 227, n. 2, 1° comma, è preceduta dall'inciso «le disposizioni particolari e generali del presente trattato *riguardanti* (...)». Ritengo dunque che il legislatore comunitario non abbia inteso definire una lista chiusa, composta esclusivamente dalle disposizioni collocate sotto i titoli espressamente indicati, quanto piuttosto un elenco di norme che, per contenuto e funzione, rientrino nell'ambito della disciplina di una determinata materia.

31. È quindi l'oggetto delle disposizioni, piuttosto che il loro *nomen iuris*, che viene in rilievo ai fini della loro valutazione rispetto all'art. 227, n. 2, in coerenza con la funzione assolta dalle stesse disposizioni nell'economia generale del sistema.

22 — Sentenza 27 febbraio 1980, causa 168/78, Commissione/Francia (Racc. pag. 347, punto 4); il corsivo è mio. V. anche sentenza 27 febbraio 1980, causa 170/78, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 417, punto 5), nella quale la Corte ha ripetuto che l'art. 95 tende ad «eliminare i pregiudizi causati alla libera circolazione delle merci ed alle condizioni normali di concorrenza fra Stati membri dall'applicazione discriminatoria o protezionistica del sistema fiscale interno»; nonché, più di recente, la sentenza Ayuntamiento de Ceuta, citata alla nota 10, punto 29.

D'altra parte, se si accogliesse la soluzione opposta, escludendo l'art. 95 dalle disposizioni indicate nell'art. 227, n. 2, 1° comma, si otterrebbe il risultato, paradossale quanto inaccettabile, di vanificare l'effetto utile della norma, in particolare l'inderogabilità delle disposizioni sulla libera circolazione delle merci e con esse del divieto di introdurre tasse di effetto equivalente. Si consentirebbe, in definitiva, di far rientrare dalla finestra ciò che si è inteso cacciare dalla porta, a dispetto della logica del sistema e della ricordata, trentennale, giurisprudenza della Corte, che attribuisce all'art. 95 la funzione di «colmare le brecce che, per la via fiscale, si potrebbero aprire nei divieti» di cui agli artt. 9 e 12 [23].

32. Né mi pare che vi sia spazio per tracciare una differenza, rispetto all'art. 227, n. 2, tra esenzioni totali ed esenzioni parziali; e ciò, beninteso, per l'ipotesi in cui la Corte riconducesse le prime nel campo di applicazione degli artt. 9 e 12 e le seconde in quello dell'art. 95. Non è difficile immaginare, infatti, che ove si ritenga l'art. 95 disposizione «derogabile» nel senso qui precisato, un legislatore avveduto possa, attraverso lo strumento dell'esenzione parziale dall'imposta, pervenire al medesimo risultato che si otterrebbe concedendo l'esenzione integrale, compresa nell'ambito di applicazione degli artt. 9 e 12.

23 — Sentenza Commissione/Italia, citata alla nota 21.

Valga un esempio. Ipotizzando una imposta di ammontare 100, con l'esenzione totale sul prodotto locale si paga 0, mentre su quello importato 100: c'è, in fatto, una forbice di 100 fra l'imposta che grava sul secondo e quella che «colpisce» il primo. Orbene, sarebbe ben possibile arrivare allo stesso risultato anche ricorrendo all'esenzione parziale. A tal fine, basterebbe aumentare l'imposta a 150 e prevedere, a favore del prodotto locale, un esonero pari a 100. In tal modo, sul prodotto locale graverebbe un'imposta di 50 e su quello importato di 150: la forbice sarebbe anche in questo caso pari a 100, esattamente come nell'ipotesi di esenzione totale descritta in precedenza.

33. È appena il caso di aggiungere che la sostanziale inosservanza del disposto dell'art. 227, n. 2, ove le esenzioni fossero considerate contrarie all'art. 95 e quest'ultimo escluso dalla disciplina "riguardante" la circolazione delle merci, si produrrebbe anche con riguardo al diverso profilo delle norme sulla concorrenza. Il regime di esenzioni in parola potrebbe rilevare, infatti, anche rispetto alla disciplina degli aiuti. Secondo la giurisprudenza della Corte, la nozione di aiuto comprende quegli interventi che, in varie forme, alleviano gli oneri normalmente gravanti sul bilancio di un'impresa e che, di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno analoga natura ed identici effetti. Di conseguenza, un provvedimento mediante il quale si accordi a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di

quella degli altri soggetti tributari passivi, può costituire un aiuto statale ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato [24].

In tale situazione, essendo le norme sugli aiuti comprese «espressamente» fra quelle insuscettibili di deroga ex art. 227, n. 2, con la deroga all'applicazione dell'art. 95 attraverso la concessione delle esenzioni, si otterrebbe anche il risultato di aggirare le disposizioni sugli aiuti e, quindi, di violare, pure sotto questo profilo, l'art. 227, n. 2. Ciò, naturalmente, non significa che un regime di aiuti ai DOM sarebbe comunque illegittimo; tuttavia, per erogare legittimamente tali aiuti, ritengo che debbano essere rispettate le procedure previste dal Trattato.

34. Alla luce delle osservazioni suesposte, ritengo si debba rispondere al giudice nazionale che l'art. 2, n. 3, della decisione del Consiglio 22 dicembre 1989, 89/688 CEE, relativa al regime dei dazi di mare nei DOM, è invalido in quanto consente l'introduzione di un regime di esenzioni fiscali incompatibile con gli artt. 9 e 12 del Trattato. La stessa conclusione si impone anche qualora la Corte ritenga il dazio controverso, in tutto o in parte, contrario all'art. 95 del Trattato.

24 — V. sentenza 15 marzo 1994, causa C-387/92, Banco Exterior de España (Racc. pag. I-877, punti 13-14).

II - La normativa nazionale sul «nuovo» dazio di mare (cause riunite C-37/96 e C-38/96)

35. Come abbiamo già ricordato all'inizio, il legislatore francese ha dato attuazione alla decisione con la legge 92-676 del 16 luglio 1992, stessa data della sentenza Legros. Istituito il «nuovo» dazio di mare sull'introduzione di merci nei DOM, la legge determina nel dettaglio le modalità di assoggettamento all'imposta e le esenzioni dalla stessa, autorizzando altresì le autorità locali a stabilire ipotesi di esenzioni particolari.

36. In particolare, ai sensi dell'art. 3, n. 1, sono assoggettate all'imposta tutte le imprese che hanno raggiunto, nell'anno precedente, una cifra d'affari superiore a 3 500 000 FF. Possono altresì esservi assoggettate, in determinate ipotesi, le imprese con una cifra d'affari compresa fra i 2 000 000 e i 3 500 000 FF.

La base imponibile del dazio di mare percepito sulle merci importate è il valore doganale al momento della sua introduzione nei territori dei DOM (art. 4). Per le operazioni interne ai DOM, invece, la base imponibile è rappresentata dal prezzo della merce al netto dell'IVA, ridotto del 15% per spese di commercializzazione.

Secondo l'art. 10, infine, i prodotti identici o similari appartenenti alla medesima categoria merceologica sono assoggettati alla stessa imposta, quale che sia la loro provenienza. La stessa disposizione, però, autorizza i Consigli regionali ad esonerare totalmente o parzialmente dall'imposta, secondo le necessità economiche, le consegne a titolo oneroso effettuate dalle persone che svolgono nei DOM attività di produzione. Tali esoneri devono riguardare l'insieme dei prodotti appartenenti ad una stessa categoria merceologica.

37. Nei procedimenti pendenti dinanzi al Tribunal d'Instance di Parigi, le ricorrenti, società della Martinica che commercializzano prodotti importati da altri Stati membri, hanno chiesto il rimborso del dazio di mare da esse versato su tutti i prodotti importati dopo l'entrata in vigore della legge.

A sostegno della domanda, esse hanno dedotto che il nuovo regime del dazio di mare, al di là dell'apparente diversità rispetto a quello precedentemente in vigore, produce il medesimo risultato di una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, in quanto di fatto colpisce solo le importazioni, la gran parte della produzione locale risultando esentata dal pagamento dell'imposta.

38. Il giudice a quo ha innanzitutto rilevato che, in forza della normativa nazionale, il dazio di mare si applica indifferentemente sia alle merci importate che a quelle di produzione locale, venendo riscosso in base ad uno stesso criterio obiettivo: il fatturato. Ciò escluderebbe, quindi, la possibilità di qualificare la nuova imposta come tassa di effetto equivalente, così come preteso dalle ricorrenti.

Tenuto conto, però, delle disposizioni della legge che consentono, come si è visto, esoneri totali o parziali dall'imposta, nonché altre forme di agevolazioni a favore della produzione locale, suscettibili di alterare la parità di trattamento fra imprese locali ed imprese straniere, il giudice nazionale ha posto alla Corte il seguente quesito:

«Se il regime istituito dalla legge 17 luglio 1992, 92-676, relativa al dazio di mare e recante attuazione della decisione del Consiglio 22 dicembre 1989, n. 89/688, abbia avuto l'effetto di sostituire ad una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale, ai sensi della sentenza pregiudiziale 16 luglio 1992 (Legros e a.), e in contrasto col regime anteriormente applicabile al dazio di mare, un vero e proprio tributo interno non discriminatorio, conforme alla lettera e allo spirito del Trattato».

39. Se la Corte dovesse pervenire alla mia stessa conclusione circa l'invalidità dell'art. 2, n. 3, della decisione, quale conseguenza

dovrebbe trarsi in ordine al quesito del Tribunale di Parigi?

Dirò subito che l'eventuale invalidità delle disposizioni della decisione che autorizzano l'introduzione di esoneri totali e/o parziali al regime d'imposizione interna implicherà necessariamente che le misure nazionali che a quella autorizzazione si collegano sono in via di principio incompatibili con il Trattato. Tuttavia, occorre esaminare più da vicino la normativa che in fatto è stata adottata al fine di attuare la decisione e, in particolare, in quale modo e misura si è in fatto dato seguito all'autorizzazione di cui all'art. 2, n. 3, della decisione.

40. Invero, la legge ha formalmente trasformato il nuovo dazio di mare in un tributo interno, gravante indifferentemente su tutte le merci sia locali che importate. Sono state previste tuttavia alcune forme di agevolazioni. Si tratta, in particolare, dell'esenzione dall'imposta concessa alle imprese con una cifra d'affari inferiore a 3 500 000 FF (ex art. 3, n. 1, primo comma); dell'esenzione, totale o parziale, accordata a talune produzioni locali (ex artt. 2, n. 2, secondo comma, e 10, n. 2); nonché della riduzione del 15% della base imponibile dell'imposta gravante sui prodotti locali [ex art. 4, lett. b)].

41. Secondo le ricorrenti nella causa principale, il nuovo regime maschererebbe, sotto la veste di un sistema impositivo indistintamente applicabile a tutte le merci, le caratteristiche e gli effetti discriminatori del «vecchio» dazio di mare: ciò sarebbe reso evidente dal sistema di imposizione del tributo, dai criteri di calcolo nonché dalla modalità di riscossione. In particolare, nella misura in cui in fatto riserva ai prodotti locali le agevolazioni in precedenza ricordate, la legge finirebbe per creare una palese disparità di trattamento in danno delle importazioni.

Le ricorrenti nella causa principale aggiungono che, creando una discriminazione a danno dei prodotti importati, il sistema impositivo introdotto dalla legge finirebbe per avere i medesimi effetti di una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale. In tale situazione, nell'ipotesi in cui si ritenesse l'art. 95 suscettibile di deroga, perché non compreso fra le disposizioni di cui all'art. 227, n. 2, 1° comma, la legge sarebbe comunque contraria agli artt. 9 e 12 del Trattato, immediatamente applicabili ai DOM ai sensi dello stesso art. 227, n. 2. Invero, il nuovo regime del dazio di mare, costituendo un sistema fiscale regionale autonomo e subordinando la concessione delle agevolazioni previste ad una procedura di verifica dell'origine dei prodotti beneficiari, pregiudicherebbe sia l'unicità del territorio doganale che la libera circolazione delle merci.

42. Il governo francese e la Commissione svolgono argomentazioni pressoché identiche. In linea generale, osservano che il nuovo

regime del dazio di mare costituisce una imposizione interna ai sensi dell'art. 95, indistintamente applicabile, secondo criteri obiettivi, alle merci importate ed a quelle prodotte nei DOM. Essi ammettono che l'assoggettamento di tutti i prodotti all'imposta soffre alcune eccezioni, rappresentate dalle già citate agevolazioni riservate ai prodotti locali. Tuttavia, si sostiene, tali agevolazioni, pur discriminatorie, non sarebbero idonee ad alterare la natura di imposizione interna propria del nuovo dazio di mare, essendo per di più giustificate dalla necessità di assicurare lo sviluppo economico e sociale dei DOM. Sotto questo aspetto, d'altra parte, il governo francese e la Commissione sottolineano che i benefici fiscali accordati dalla legge ai prodotti locali devono ritenersi pienamente legittimi: essi, infatti, corrispondono alla previsione della decisione con la quale il Consiglio, in virtù dell'art. 227, n. 2, 1° comma, ha autorizzato le autorità dei DOM ad introdurre regimi fiscali più favorevoli nei confronti dei prodotti locali.

43. Più in particolare, la possibilità di esonerare totalmente o parzialmente dall'imposta determinate produzioni locali, riconosciuta dalla legge ai Consigli regionali dei DOM, sarebbe del tutto legittima in quanto perfettamente corrispondente alla previsione dell'art. 2, n. 3, della decisione.

La riduzione del 15% della base imponibile per l'imposta sui prodotti locali, pur creando una discriminazione, peraltro giustificata dalle esigenze specifiche delle imprese locali, non sarebbe tale, alla luce della giurisprudenza della Corte, da eliminare il carattere di imposizione interna proprio del tributo di cui trattasi.

Quanto, poi, all'ultima eccezione prevista dalla legge, relativa all'esenzione per le imprese con una cifra d'affari inferiore a 3 500 000 FF, si tratterebbe, secondo il governo francese e la Commissione, di una agevolazione necessaria a sostenere le imprese più deboli, rendendole più competitive sul mercato. Dell'esenzione in parola, comunque, non verrebbe a beneficiare, stando alle cifre, esclusivamente o prevalentemente la produzione locale; ciò che ne escluderebbe il carattere discriminatorio.

44. La legittimità del regime impositivo controverso deve essere valutata alla luce dell'art. 95 o, in alternativa, degli artt. 9 e 12 [25].

25 — Le ricorrenti nella causa principale hanno marginalmente chiamato in causa anche il divieto delle restrizioni quantitative all'importazione sancito dall'art. 30 del Trattato. Occorre al riguardo ricordare che l'art. 30, disposizione fondamentale della disciplina della libera circolazione delle merci, è una norma generale rispetto alle disposizioni specifiche in tema di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali e di imposizioni fiscali discriminatorie. Come tale, l'art. 30 si applica in via del tutto alternativa e direi residuale rispetto agli art. 9-12, da un lato, e 95, dall'altro; nel senso che quando ricorrano i presupposti prescritti dal Trattato, saranno le norme specifiche a doversi applicare e non la disposizione generale sulle misure di effetto equivalente; v. sentenza 22 marzo 1977, causa 74/76, Iannelli e Volpi (Racc. pag. 557, punto 9); più di recente, sentenza 11 marzo 1992, cause riunite da C-78/90 a C-83/90 (citata alla nota 19), punti 20-21.

45. Ora, è anzitutto pacifico, in quanto ammesso dal governo francese e riconosciuto dalla Commissione, che il sistema impositivo introdotto con la legge nazionale di attuazione della decisione presenta alcuni profili discriminatori rispetto alle importazioni. In linea generale, ritengo tali discriminazioni illegittime già per il fatto che la loro pretesa «base giuridica», cioè l'art. 2, n. 3, della decisione, cui sono direttamente o indirettamente riconducibili, deve essere considerata invalida. Nella misura in cui il Consiglio non aveva il potere di autorizzare l'introduzione di deroghe alle disposizioni del Trattato, in considerazione delle esigenze dei DOM, le misure nazionali che tali deroghe introducano devono ritenersi illegittime.

46. In particolare, in relazione alla facoltà, accordata dalla legge ai Consigli regionali dei DOM, di concedere esenzioni totali o parziali dall'imposta esclusivamente a favore di produzioni locali, valgono evidentemente i rilievi svolti ed i criteri adottati con riguardo alla causa C-212/96 per qualificare le esenzioni autorizzate dalla decisione [26].

47. Rispetto alla riduzione della base imponibile per il calcolo dell'imposta sui prodotti locali, ricordo che la Corte ha più volte precisato che, 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 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 importato [27].

48. Risulta del pari dalla giurisprudenza della Corte che l'art. 95, 1° comma, vieta di colpire le merci importate in base ad un metodo di calcolo, diverso da quello usato per il tributo gravante sull'analogo prodotto nazionale, che si risolva in un onere maggiore per la merce importata, indipendentemente dall'eventuale diversa incidenza dei tributi sui prezzi dei due prodotti [28] o dal fatto che l'ostacolo creato dall'imposta nazionale risulti di scarsa rilevanza o secondario [29]. In particolare, come la Corte ha più volte chiarito, si ha violazione dell'art. 95, 1° comma, quando i due tributi sono calcolati secondo criteri e modalità differenti, con la conseguenza che il prodotto importato finisce per essere assoggettato ad un onere più gravoso [30].

26 — V. supra, punti da 13 a 24.

27 — V. in particolare, sentenza 12 maggio 1992, causa C-327/90, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-3033, punto 11); sentenza 11 dicembre 1990, causa C-47/88, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-4509, punto 18).

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

29 — Sentenza 16 febbraio 1977, causa 20/76, Schöttle (Racc. pag. 247, punto 22).

30 — Sentenza 12 maggio 1992, causa C-327/90, Commissione/Grecia (citata alla nota 27, punto 12; sentenza 26 giugno 1991, causa C-152/89, Commissione/Lussemburgo (Racc. pag. I-3141, punto 20).

49. Alla luce dei ricordati principi, risulta evidente la incompatibilità con il Trattato del regime in esame: questo è già *prima facie* discriminatorio, poiché prevede una riduzione della base imponibile per il calcolo dell'imposta gravante sul prodotto locale, senza estendere tale riduzione ai prodotti importati. Tale circostanza, del resto, non è stata contestata ed anzi è stata ammessa esplicitamente sia dal governo francese che dalla Commissione. È appena il caso di aggiungere che l'agevolazione in parola si pone in aperto contrasto anche con l'art. 2, n. 2, della decisione, ai sensi del quale la differenziazione dell'aliquota d'imposizione di base, consentita per categorie di prodotti, non deve comunque essere «tale da mantenere o creare discriminazioni nei confronti dei prodotti di provenienza comunitaria».

50. Deve pertanto ritenersi incompatibile con il divieto di imposizioni interne discriminatorie sancito dall'art. 95 una legislazione che, come nel caso di specie, preveda un sistema di calcolo della base imponibile per effetto del quale il prodotto importato finisce per essere colpito in misura maggiore rispetto al prodotto locale similare.

51. Resta da esaminare, delle tre forme di agevolazioni fiscali contemplate dalla legge, quella concernente l'esenzione accordata alle imprese con una cifra d'affari al di sotto della soglia di 3 500 000 FF.

Le ricorrenti nel giudizio principale sostengono, sulla base di dati delle Camere di Commercio, che l'agevolazione in questione riguarda solo apparentemente tutte le imprese: in realtà, si tratterebbe di un beneficio riservato alle aziende locali, la gran parte delle quali si colloca, per cifra d'affari, al di sotto della soglia indicata dalla legge.

Esse aggiungono che comunque spetta al giudice nazionale verificare se l'esenzione in parola finisca per produrre gli effetti da esse ipotizzati.

52. Di segno diametralmente opposto risultano le considerazioni formulate sul punto dal governo francese e dalla Commissione. L'uno e l'altra contestano le affermazioni delle ricorrenti nella causa principale, fornendo alcuni dati che ne evidenzierebbero l'assoluta infondatezza, dimostrando il carattere non discriminatorio dell'esenzione di cui trattasi.

53. Va dunque preso atto che sussiste un netto contrasto fra i dati forniti dalle società ricorrenti e quelli mostrati dalla Commissione. Questi sono parziali, per ammissione della stessa istituzione, in quanto non comprendono tutta la produzione locale ed in particolare le imprese a base familiare. In conseguenza di ciò, quindi, non sembra possibile trarre dai differenti dati forniti dalle parti indicazioni significative.

Peraltro, stante anche l'assenza nell'ordinanza di rinvio di indicazioni chiare ed univoche al riguardo, la Corte può soltanto dedurre, dalla questione pregiudiziale, le diverse ipotesi prospettabili ed indicare, per ciascuna di esse, quali siano i criteri applicabili. Spetterà pertanto al giudice nazionale compiere gli opportuni accertamenti per verificare se l'esenzione in parola venga effettivamente riservata solo, o prevalentemente, alla produzione locale.

54. Va comunque rilevato che l'esenzione in argomento viene concessa secondo un criterio oggettivo, la cifra d'affari, che si applica sia ai prodotti locali che a quelli importati. In linea di principio, quindi, tale agevolazione, essendo indistintamente applicabile a tutte le merci, deve ritenersi compatibile con l'art. 95; ciò, però, nella misura in cui sia priva di qualsiasi effetto discriminatorio o protezionistico. Occorre perciò accertare se, pur non ponendo distinzioni formali a seconda della nazionalità delle imprese, una misura del genere non finisca per tradursi in un beneficio riservato alla sola produzione locale e negato a priori alle imprese straniere. Tale accertamento è demandato al giudice nazionale, cui spetta verificare se la soglia fissata dalla legge sia stata determinata in modo tale che di fatto, almeno la maggior parte delle imprese locali fruiscono delle esenzioni; mentre le imprese straniere, raggiungendo generalmente cifre d'affari superiori a detta soglia, sono le uniche assoggettate all'imposta.

Ove ciò accadesse effettivamente, è evidente che si realizzerebbe una discriminazione «indiretta» in contrasto con il divieto di imposizioni interne discriminatorie sancito dall'art. 95 del Trattato.

55. Alla luce delle considerazioni svolte, suggerisco di rispondere ai giudici nazionali nei termini seguenti:

— nella causa C-212/96:

«L'art. 2, n. 3, della decisione del Consiglio 22 dicembre 1989, 89/688 CEE, relativa al regime dei dazi di mare nei dipartimenti francesi d'oltremare, è invalido in quanto autorizza l'introduzione di un regime di esenzioni fiscali incompatibile con gli artt. 9 e 12 del Trattato ovvero con l'art. 95 dello stesso e non consentito alla stregua dell'art. 227, n. 2».

— nelle cause riunite C-37/86 e C-38/96:

a) «Gli artt. 9, 12 e 95 del Trattato ostano al regime impositivo di cui trattasi, nella misura in cui esso riserva alla produzione locale esenzioni totali o parziali dal tributo nonché la riduzione della base imponibile per il calcolo dell'imposta.

b) Spetta al giudice nazionale verificare se l'esenzione prevista dalla legge a favore delle imprese con una cifra d'affari inferiore ad un valore prefissato sia tale da determinare, in fatto, una discriminazione a danno delle imprese straniere vietata dall'art. 95 del Trattato».