CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GERHARD REISCHL DEL 24 MAGGIO 1977 [1]

Signor presidente,
signori giudici,

L'attrice nella causa principale — che ci è già nota in seguito al procedimento pregiudiziale n. 5/73 (sentenza del 24 ottobre 1973, Racc. 1973, pag. 1091) — stipulava il 6 novembre 1971, con l'impresa commerciale statale bulgara «Rodapaimpex», un contratto per l'acquisto di formaggio pecorino bulgaro da pagarsi in marchi tedeschi. L'importazione in Berlino-Ovest avveniva il 24 marzo 1972. Su di essa venivano riscossi gli importi compensativi monetari consentiti dal regolamento n. 974/71 (GU 12 maggio 1971, n. L 106) dopo che nel maggio 1971 era stato reso libero il cambio del marco tedesco e del fiorino olandese. In tale occasione veniva applicato il tasso in vigore alla data dell'importazione, fissato dalla Commissione col regolamento 16 marzo 1972, n. 548 (GU 18 marzo 1972, n. L 66).

Convinta che la suddetta riscossione non fosse legittima, l'attrice citava dinanzi al Finanzgericht di Berlino lo Hauptzollamt Berlin-Packhof che l'aveva ordinata. Nel corso del procedimento si giungeva alla già citata domanda di pronunzia pregiudiziale n. 5/73, vertente sulla validità dei regolamenti n. 974/71 e n. 548/72 nonché sul calcolo dell'importo compensativo monetario che era stato applicato. Con sentenza 24 ottobre 1973 la Corte, risolvendo le questioni sottopostele, dichiarava non aver riscontrato alcunché «atto ad inficiare la validità del regolamento del Consiglio n. 974/71, né dei regolamenti della Commissione nn. 1013/71, 1014/71 e 548/72, che stabiliscono gli importi compensativi vigenti all'epoca cui si riferiscono le questioni stesse» (cioè alla data del 24 marzo 1972). La sentenza successivamente emanata dal Finanzgericht il 7 febbraio 1975 non si atteneva però con esattezza alla pronunzia pregiudiziale, anzi poneva l'accento sull'importo compensativo che era stato in vigore al momento della stipulazione del contratto e riduceva, in conformità ad esso, la somma dovuta dall'attrice. In seguito a ciò, l'amministrazione finanziaria, la quale ritiene che non si sia correttamente ottemperato alla pronunzia pregiudiziale della Corte di giustizia, ha proposto ricorso per cassazione ed a quanto sembra la causa è tuttora pendente dinanzi al Bundesfinanzhof.

Già in precedenza, cioè nel febbraio 1974, l'attrice aveva compiuto un ulteriore tentativo di liberarsi dal debito d'imposta. Essa aveva presentato allo Hauptzollamt Berlin-Packhof una domanda di remissione e di restituzione degli importi compensativi monetari, richiamandosi al § 131 della Reichsabgabenordnung (codice fiscale tedesco), che, nella versione allora in vigore, disponeva quanto segue:

«In singoli casi è possibile rimettere, in tutto o in parte, le imposte e gli altri tributi pecuniari quando la loro riscossione, tenuto conto delle particolarità del caso specifico, apparirebbe iniqua; alle stesse condizioni possono essere restituiti o accreditati le imposte e gli altri tributi pecuniari già versati ...

Per determinati gruppi di casi simili possono essere fissate delle direttive per la corrispondente applicazione del primo comma.

Le facoltà di cui al primo ed al secondo comma competono all'organo finanziario più elevato dell'ente che gestisce le imposte o agli uffici da esso designati ...».

Una simile remissione discrezionale di tributi è presa in considerazione dal diritto

1 — Traduzione dal tedesco.

tedesco per diverse ragioni. Possono da un lato esser fatti valere motivi d'equità concernenti la persona — ad esempio: condizioni personali di vita, ristrettezze economiche. Dall'altro, esistono i cosiddetti motivi obiettivi d'equità. Di essi si può parlare, sotto un certo aspetto — rinvio in proposito alla direttiva in tema d'equità emanata dal ministero federale delle finanze nel 1974, parte B II — quando, tenuto conto della volontà del legislatore, si può supporre che, se il problema da risolvere fosse stato espressamente regolato da norme di legge, la soluzione avrebbe corrisposto al provvedimento equitativo. In questo modo si intende provvedere alla giusta soluzione di un caso singolo in situazioni non prevedibili dal legislatore, quando la fattispecie appare atipica. D'altra parte, rientrano in tale categoria anche casi nei quali in seguito a irregolarità procedurali o per scadenza di termini d 'opposizione sorgono debiti d'imposta non giustificati a norma del diritto sostanziale.

L'attrice ha fatto valere nella sua domanda unicamente motivi obiettivi d'equità, richiamandosi alle finalità delle norme comunitarie in tema di compensazione monetaria ed osservando che, nel suo caso, la riscossione degli importi condurrebbe ad un risultato non voluto dal diritto comunitario. Tuttavia lo Hauptzollamt ha respinto la domanda con la motivazione che gli effetti della riscossione degli importi nel caso dell'attrice sono stati consapevolmente accettati dal legislatore comunitario. Contro il provvedimento di rigetto l'attrice ha proposto ricorso dinanzi alla Oberfinanzdirektion di Berlino. Dopo che il suo ricorso era stato respinto, essa s'è infine rivolta al Finanzgericht di Berlino chiedendo il rimborso degli importi compensativi monetari.

Il Finanzgericht non ritiene possibile escludere «a priori» una remissione in via d'equità, visto che la compensazione monetaria costituisce una disciplina d'imposta largamente forfettaria. D'altra parte, esso riscontra alcuni dubbi nella giurisprudenza esistente in materia e nella trattazione dottrinale del problema. Esso ha perciò sospeso il procedimento, con ordinanza 23 novembre 1976, e sottoposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Se un ufficio doganale nazionale sia autorizzato, o eventualmente obbligato, a prendere in considerazione le domande di esenzione da tributi comunitari — nella fattispecie, dall'importo compensativo monetario — domande fondate su motivi di equità ai sensi del diritto nazionale (nella fattispecie, ai sensi del § 131 della Reichsabgabenordnung — AO — codice fiscale tedesco).
2. In caso di soluzione negativa della prima questione:
   Se esista un principio giuridico — eventualmente di diritto comunitario — che consenta di esentare dall'importo compensativo monetario per motivi di equità.
3. Quale sia, con riferimento al caso in esame, il tenore dell'eventuale norma tratta da tale principio.
4. Quale sia eventualmente l'organo competente a concedere l'esenzione.

La mia opinione circa le suddette questioni è la seguente:

1. La prima questione richiede anzitutto due chiarimenti.

Laddove essa parla di «tributi comunitari», risulta chiaro dal contesto che tale espressione non va intesa letteralmente nel senso che si tratti per forza di importi spettanti alla Comunità. A suo tempo ciò non avveniva per gli importi compensativi monetari. L'espressione di cui sopra può quindi soltanto significare che si tratta di tributi riscossi in base al diritto comunitario.

Occorre inoltre restringere la fattispecie illustrata nella questione nel senso che si deve soltanto considerare la remissione per motivi d'equità obiettivi, e più precisamente la remissione in quei casi nei quali la riscossione del tributo contrasta

apparentemente con lo scopo della legge ed avviene al di fuori delle previsioni del legislatore. Nel presente procedimento si può dunque trascurare di discutere se la remissione possa aver luogo per motivi personali oppure in considerazione degli effetti di norme concernenti la forma e la procedura.

Ai quesiti precisati come sopra l'attrice nella causa principale propone di rispondere in senso affermativo. A suo parere, è importante il fatto che il regolamento comunitario contenga soltanto un'autorizzazione alla riscossione di importi compensativi monetari. Ne conseguirebbe che i tributi percepiti in base al decreto tedesco 14 maggio 1971 sulla riscossione di un importo compensativo a garanzia dell'agricoltura tedesca erano importi soggetti al diritto nazionale. Da ciò a sua volta si desumerebbe che per la remissione di tali tributi in base a considerazioni d'equità era determinante la procedura tedesca; si sa infatti, in base alla giurisprudenza (causa 33/76, Rewe Zentralfinanz eG e Rewe-Zentral AG/Landwirtschaftskammer für das Saarland, sentenza del 16 dicembre 1976), che la determinazione della procedura rimarrà di competenza degli Stati membri finché non esisterà in proposito una disciplina comunitaria. Inoltre — continua l'attrice — si può ricordare la giurisprudenza relativa ai pareri tariffari contemplati dal diritto tedesco, che sono stati dichiarati ammissibili sebbene conducano, in determinati casi, a discostarsi dalle riscossioni di dazi doganali imposte dalla tariffa doganale comune.

Anche la remissione in via d'equità dei tributi contemplati dal diritto comunitario costituirebbe un'analoga categoria di provvedimenti d'applicazione del diritto.

A ciò s'oppone la tesi della Commissione e del governo federale, i quali si fondano — in particolare la Commissione — sulla mancanza d'un potere normativo dei singoli Stati membri in materia di remissione per motivi obiettivi d'equità, dopo che la Comunità ha fatto uso delle competenze attribuitele dal trattato ed ha fissato in modo dettagliato in presupposti per la riscossione dei tributi. Pertanto, non si potrebbe accettare che gli Stati membri intacchino con provvedimenti interni la portata della norme comunitarie. Questo principio sarebbe già stato fatto valere più volte dalla giurisprudenza in fattispecie analoghe.

Punto di partenza per la valutazione della controversia dovrebbero essere — a mio parere — le considerazioni svolte nella sentenza concernente la già citata causa n. 5/73. In essa è stato sottolineato che la disciplina comunitaria della compensazione monetaria, contenuta nel regolamento n. 974/71, è stata emanata in forza dell'art. 103 del trattato CEE. Era necessario — si legge nella sentenza — evitare provvedimenti unilaterali; i provvedimenti adottati in base all'art. 103 erano indispensabili per assicurare la tutela della finalità e dei congegni della politica agricola comune. Poiché non sussistono dubbi sulla validità della disciplina comunitaria, e neppure sulla validità delle norme d'esecuzione del regolamento n. 974/71 emanate dalla Commissione, è sicuro che la Comunità ha fatto un uso corretto dei poteri attribuitile dal trattato.

Si deve inoltre ricordare che, sebbene il regolamento n. 974/71 enunci soltanto un'autorizzazione in favore degli Stati membri, il suo art. 7 ha tuttavia espressamente disposto che dell'autorizzazione contenuta nel regolamento non si può fare un uso parziale o temporaneo, che non sono dunque consentite esenzioni sulla base di norme nazionali.

Da ultimo, non va dimenticato che nella sentenza n. 5/73 è stato espressamente affermato, in relazione al controllo di validità rel regolamento n. 974/71 e del regolamento della Commissione che aveva fissato gli importi compensativi per i diversi prodotti, che la scelta d'un criterio uniforme e forfettario per la fissazione degli importi compensativi era ineccepibile. Il fatto — si affermava testualmente — che gli importi compensativi non cor-

rispondessero sempre esattamente all'incidenza monetaria della rivalutazione del marco tedesco, non costituiva una violazione del principio di proporzionalità.

Al contrario, l'attrice nella causa principale pretende ora di essere esentata per motivi d'equità dal pagamento degli importi compensativi fissati dal diritto comunitario. A questo riguardo, per giustificare l'applicazione delle norme nazionali d'equità, essa si richiama all'obiettivo legislativo della disciplina comunitaria e deduce a tal fine — come ha giustamente osservato la Commissione — in larga misura argomenti identici a quelli avanzati nella causa n. 5/73, fra cui l'affermazione che la rivalutazione del marco tedesco non aveva influito in alcun modo sul contratto concluso dall'attrice, benché il suddetto contratto fosse stato stipulato in marchi.

L'oggetto della vertenza è quindi soltanto una modifica della disciplina comunitaria, che è contenuta in un regolamento direttamente efficace e che — come risulta espressamente dalla sentenza n. 43/72 (Merkur Außenhandel GmbH/Commissione delle Comunità europee, sentenza del 24 ottobre 1973, Racc. 1973, pag. 1055) ha carattere globale. Si vuole che si intervenga nella sfera di validità del suddetto regolamento e che si ponga parzialmente in dubbio l'applicazione del diritto comunitario.

A mio parere, è già fin dall'inizio poco chiaro come ciò si possa conciliare tanto con le regole vigenti in tema di ripartizione della competenza tra Comunità e Stati membri quanto con la preminenza del diritto comunitario ed il principio della sua applicazione uniforme.

Manifestamente sbagliato è in tale contesto il riferimento dell'attrice alla sentenza n. 33/76 nella quale si affermava che la disciplina di questioni procedurali era, finché non fossero esistite norme comunitarie, riservata agli Stati membri. In realtà non si tratta qui di accertare gli effetti prodotti sul diritto sostanziale dall'inosservanza di norme nazionali concernenti la forma o la procedura; nel presente caso si discute piuttosto d'una remissione in via d'equità per motivi di puro diritto sostanziale, cioè con riferimento allo scopo della norma.

Altrettanto poco coglie nel segno il richiamo dell'attrice alla giurisprudenza concernente l'ammissibilità dei pareri tariffari vincolanti nazionali (causa 30/71, Kurt Siemers & Co/Hauptzollamt Bad Reichenhall, sentenza del 24 novembre 1971, Racc. 1971, pag. 919). Tali pareri non sono altro che un'applicazione anticipata del diritto comunitario, che può naturalmente anche risultare errata, mentre nel caso d'una remissione in via d'equità di tributi contemplati dal diritto comunitario si derogherebbe al suddetto diritto e se ne accetterebbe una modifica.

Viceversa, è utile ricordare alcune altre sentenze relative a fattispecie analoghe, nelle quali venne esclusa senza possibilità d'equivoco l'applicazione delle norme nazionali d'equità o di altre discipline giuridiche nazionali deroganti al diritto comunitario. Tale il caso del procedimento n. 31/70 (Deutsche Getreide- und Futtermittel-Handelsgesellschaft mbH contro Hauptzollamt Hamburg-Altona, sentenza del 15 dicembre 1970, Racc. 1970, pag. 1055), relativo alla riscossione di prelievi su granturco il cui valore era diminuito a causa dell'umidità. Nella relativa sentenza venne considerato — in modo tacito, ma chiaro — irrilevante il richiamo del governo olandese alla possibilità, consentita dal diritto olandese, di ridurre il tasso di prelievo in base a considerazioni d'equità. Va citata anche la sentenza n. 18/72 (NV Granaria Graaninkoopmaatschappij/Produktschap voor Veevoeder, sentenza del 30 novembre 1972, Racc. 1972, pag. 1163) in cui fu affermato in modo assai chiaro che le autorità nazionali non potevano applicare il diritto interno allo scopo di garantire, grazie ad esso, esenzioni dai prelievi giustificate da considerazioni d'equità. Non sono compatibili con la vigente ripartizione della competenza — così proseguiva la sen-

tenza senza alcuna possibilità d'equivoco — provvedimenti nazionali mediante i quali gli Stati membri ostacolino l'applicazione della normativa comunitaria. Non va infine trascurata la sentenza n. 50/76 (Amsterdam Bulb. B.V./Produktschap voor Siergewassen, sentenza del 2 febbraio 1977) in cui — con riferimento ad una fattispecie senza dubbio più lontana — è stato affermato che le autorità nazionali non possono accordare esenzioni dal rispetto dei prezzi minimi comunitari.

In base a tutto ciò, la prima questione non può, secondo me, che essere risolta negativamente, cioè nel senso che non esiste una competenza normativa nazionale di remissione per motivi d'equità nel settore della compensazione monetaria, che è completamente disciplinato dal diritto comunitario, e ciò a prescindere del tutto dal fatto che gli importi compensativi spettino alla Comunità oppure agli Stati membri.

2. In base alla seconda questione si deve poi accertare se esista una base di diritto comunitario per la remissione in via d'equità richiesta dall'attrice. Occorre qui distinguere — come ha giustamente osservato la Commissione — tra diritto scritto e principi giuridici non scritti, che possano eventualmente risultare dalla concordanza degli ordinamenti nazionali degli Stati membri nella suddetta materia.

a) Per quanto riguarda anzitutto il diritto comunitario scritto, la Commissione ci ha spiegato che non esiste una clausola generale d'equità paragonabile a quella contenuta nel § 131 della Reichsabgabenordnung. Vi sono semplicemente singole disposizioni che tengono conto dei principi di equità in casi particolari, soprattutto in relazione ad atti concernenti avvenimenti monetari.

Così, la Commissione accenna, in primo luogo, al regolamento n. 1608/74 (GU 1974, n. L 170), che autorizza gli Stati membri a rinunciare agli importi compensativi monetari istituiti o aumentati in conseguenza di imprevedibili provvedimenti monetari. Di importanza sostanziale è tuttavia il fatto che il predetto regolamento si applica soltanto alle importazioni ed esportazioni effettuate prima del 4 giugno 1973 e concerne unicamente i contratti già stipulati — condizione che del pari non si riscontra nel caso di specie — anteriormente all'entrata in vigore dei provvedimenti monetari. La stessa cosa vale per la disciplina instaurata dal regolamento n. 2966/74 (GU 1974, n. L 316) che, per quanto riguarda le disposizioni transitorie relative alla sospensione dell'art. 4a, 2° comma, del regolamento n. 974/71, contiene anch'essa soltanto un'autorizzazione concernente contratti definitivamente conclusi, e per il regolamento n. 2042/73 (GU 1973, n. L 207) che si riferisce specificamente a situazioni non facilmente prevedibili conseguenti ad una modifica del sistema.

Nel settore della disciplina delle licenze si possono poi ricordare dei regolamenti che escludono la perdita della cauzione in caso di forza maggiore oppure, come ad esempio i regolamenti n. 1134/68 (GU 1968, n. L 188) e n. 556/76 (GU 1976, n. L 65) consentono, nell'ipotesi d'una variazione d'importi prefissati, l'annullamento dei titoli od adeguati provvedimenti sostitutivi. Una corrispondente disciplina, che contempla l'adeguamento delle restituzioni in seguito alla svalutazione «de facto» del dollaro, è contenuta anche nel regolamento n. 842/73 (GU 1973, n. L 82). È tuttavia chiaro che nemmeno dalle predette disposizioni si può desumere alcun principio che abbia rilievo nella causa principale.

Si giustifica così effettivamente l'affermazione che nel diritto comunitario scritto non si può trovare alcuna disciplina atta a legittimare — anche solo per analogia — una remissione in via d'equità degli importi compensativi monetari secondo il modello fornito dal § 131 della Reichsabgabenordnung.

b) Per quanto riguarda il diritto comunitario non scritto, è ovvio anzitutto un

riferimento alla proposta della Commissione d'un regolamento sulla remissione o sulla restituzione di tributi all'importazione o all'esportazione. Il suo contenuto — sebbene non sia ancora divenuto legge — potrebbe essere interessante in quella sua parte che, come osserva la Commissione, può fin d'ora essere considerata diritto consuetudinario della Comunità, a causa della concordanza della situazione giuridica esistente in proposito negli Stati membri. Tale considerazione vale per la remissione nel caso di fissazione errata degli importi a causa d'errori di scrittura e di conto o a sbagli d'altro genere, nel caso di merci dannose o non rispondenti alle clausole contrattuali nonchè in alcuni casi particolari, raggruppati nell'allegato E della proposta di regolamento. Anche questa constatazione è tuttavia di scarsa utilità poichè il caso che è oggetto della causa principale è chiaramente estraneo alle suddette fattispecie.

Per di più, la Commissione ha dimostrato, in un'esauriente indagine di diritto comparato, che dagli ordinamenti giuridici degli Stati membri non si può envincere alcun principio generale di diritto il quale consenta di considerare già ora una disciplina del tipo del § 131 della Reichsabgabenordnung come parte integrante del diritto comunitario.

Un'analoga disciplina esiste in effetti — a prescindere dal diritto lussemburghese — soltanto, a quanto sembra, nei Paesi Bassi. Colà esistono non solo alcune fattispecie, in presenza delle quali si deve concedere l'esenzione dagli importi o la loro restituzione, ma altresì una norma generale in base a cui il ministro competente può adottare per motivi d'equità un simile provvedimento discrezionale.

In Gran Bretagna, invece, la remissione per motivi d'equità non è ammessa. C'è solo una serie di fattispecie, in presenza delle quali non sorge il debito d'imposta, ed è contemplata in particolari casi una remissione solo in presenza di determinati presupposti fissati dalla legge. Neanche il diritto italiano conosce provvedimenti discrezionali in materia di remissione per motivi d'equità e deroghe equitative ad obblighi di pagamento; esistono unicamente singole fattispecie che non hanno però nulla a che vedere con ragioni d'equità concernenti il debitore. In Francia c'è addirittura un divieto d'esenzione dai tributi. Una remissione a titolo di grazia od una riduzione sono possibili solo eccezionalmente per le imposte dirette, cioè non per i dazi doganali e tributi simili, e per di più non in base a ragioni obiettive d'equità. Infine anche in diritto belga, danese ed irlandese si tratta sempre, quand'anche venga concessa una remissione, di fattispecie chiaramente definite che inoltre rientrano piuttosto, a quanto sembra, nella sfera della procedura. Per i dettagli di tutto quanto rinvio alle spiegazioni contenute nelle osservazioni della Commissione e nella allegata tabella.

Ciò premesso, si può in effetti soltanto concludere che non esiste nel diritto comunitario un principio giuridico generale di contenuto corrispondente a quello del § 131 della Reichsabgabenordnung. Nella misura in cui la già citata proposta di regolamento va oltre e mira a porre in essere discipline perlomeno abbastanza vicine a quella contenuta nel § 131 della Reichsabgabenordnung, si tratta dunque sicuramente della creazione di diritto comunitario nuovo. Perciò non è neppure possibile parlare di una lacuna temporanea che consentirebbe di prendere in considerazione già adesso i principi della succitata norma tedesca.

Ciò significa, in ultima analisi, che anche la seconda questione va risolta in senso negativo. Con ciò è al tempo stesso certo che non è più necessario esaminare la terza e la quarta questione.

In conclusione, si può rispondere al giudice proponente che il rifiuto della remissione in via d'equità richiesta dall'attrice è ineccepibile dal punto di vista del diritto comunitario. Con riferimento alla relativa giurisprudenza del Bundesfinanzhof, in base alla quale una remissione in

via d'equità non può avere lo scopo di alleviare conseguenze *accettate* dal legislatore (sentenza del 2 settembre 1964), si può a dire il vero ancora aggiungere che nel presente caso non sarebbero soddisfatte neppure le condizioni che il diritto tedesco pone per una simile remissione. In realtà è chiaro, in base alla citata giurisprudenza comunitaria (sentenza 5/73), che la normativa comunitaria della compensazione monetaria ha previsto le conseguenze giuridiche criticate dall'attrice, accettando nell'interesse d'una disciplina rapida ed efficace che gli importi compensativi monetari vengano riscossi anche in casi nei quali non si constata un'incidenza dei provvedimenti monetari. Per quanto riguarda l'attrice, non si può quindi parlare d'una imprevedibile durezza nei suoi confronti.

3. Ciò premesso, propongo di risolvere come segue le questioni sottoposte alla Corte dal Finanzgericht di Berlino:

a) Le autorità nazionali non possono trattare secondo norme interne d'equità domande di remissione di importi compensativi monetari riscossi in forza d'una disciplina comunitaria, quando vengono fatti valere motivi obiettivi di equità implicanti un margine d'apprezzamento discrezionale.

b) Non esiste per ora una base giuridica comunitaria generale che consenta di rimettere per ragioni obiettive d'equità tributi fissati in base al diritto comunitario.