CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CLAUS GULMANN

presentate il 26 gennaio 1993 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Il Supremo Tribunal Administrativo del Portogallo ha deferito alla Corte cinque questioni concernenti l'interpretazione delle disposizioni del Trattato CEE affinché si pronunci sulla legittimità di una tassa parafiscale rispetto al diritto comunitario.

2. Nel 1972 è stato creato un istituto dei prodotti forestali (Instituto dos Produtos Florestais). Tale istituto consisteva in un ente di coordinamento economico dotato di personalità giuridica.

L'attività dell'istituto veniva finanziata tramite tributi gravanti su diversi prodotti forestali rientranti nel campo di attività dell'istituto. Nel 1986, a seguito dell'adesione del Portogallo alla Comunità europea, sono state introdotte alcune modifiche al fine di rendere tale regime conforme alle esigenze del diritto comunitario. Il tributo attualmente in esame — tassa gravante sulla «pasta chimica» — ha così cessato di essere una tassa specifica per divenire una tassa «ad valorem». È pacifico che tale tributo costituisce comunque, dal punto di vista formale, un'imposizione interna che incide tanto sui prodotti nazionali quanto su quelli importati, secondo criteri analoghi.

3. In conformità con quanto già deciso dalla Corte nelle controversie aventi ad oggetto tasse parafiscali, all'origine delle questioni relative alla conformità del tributo con il diritto comunitario sta la destinazione dell'imposta. Il giudice a quo riferisce a tal proposito che la tassa è

«destinata a finanziare le attività dell'IPF, che mirano essenzialmente alla "tutela della produzione e dei superiori interessi dell'economia nazionale" [vedi art. 2, lett. b) del DL 31 ottobre 1972 n. 428]. Nella sentenza 18 giugno 1975, causa 94/74, IGAV/ENCC (Racc. pag. 699), la Corte ha dato risposta affermativa nel caso in cui "il contributo sia esclusivamente destinato a finanziare attività che giovano in modo specifico al prodotto nazionale (...)", il che, se non si verifica per la destinazione degli introiti dell'Instituto dos Produtos Florestais [le attività sono talmente diversificate che comprendono anche la regolamentazione delle stesse importazioni (...) e la collaborazione nei negoziati per accordi internazionali (...)], risulta molto simile in quanto la finalità predominante dell'ente dev'essere la tutela dell'interesse del prodotto nazionale».

Il governo portoghese ha chiarito nelle sue osservazioni in cosa consiste l'attività dell'istituto. A tal proposito, il governo ha fatto presente che i compiti dell'istituto erano stati, in una certa misura, modificati alla luce dello sviluppo della situazione portoghese, e

* Lingua originale: il danese.

che all'epoca dei fatti oggetto della causa principale — vale a dire nel 1987 — il suo campo di attività riguardava essenzialmente due settori: da un lato, la realizzazione di studi di carattere tecnico ed economico, di indagini statistiche, nonché la ricerca di laboratorio nel campo della silvicoltura, e dall'altro il controllo del rispetto delle norme vigenti in materia di produzione e trasformazione dei prodotti del settore.

4. Stando alle informazioni pervenuteci, l'istituto è stato del resto soppresso nel 1988, a seguito del trasferimento delle sue attribuzioni al ministero dell'Agricoltura, e di conseguenza le varie imposte sui prodotti della silvicoltura non sono più state riscosse.

5. La Corte ha già avuto occasione di pronunciarsi, da ultimo nell'ambito di tre sentenze 16 dicembre 1992, sull'interpretazione delle disposizioni del Trattato ricorrenti nel caso di specie. Tali sentenze sono state pronunciate in occasione di controversie concernenti la riscossione di tasse parafiscali in Belgio nel settore dell'agricoltura. Trattasi della causa C-17/91, Lornoy (Racc. pag. I-6523), delle cause riunite C-144/91 e C-145/91, Gilbert en Zonen (Racc. pag. I-6613) e della causa C-114/91, Claeys (Racc. pag. I-6559). Tali sentenze contengono in larga misura le soluzioni delle questioni sollevate dal Supremo Tribunal Administrativo. In prosieguo, mi riferirò alla sentenza relativa alla causa C-17/91, Lornoy.

L'interpretazione degli artt. 9 e 12, dell'art. 95 e dell'art. 30, del Trattato CEE

6. La prima, seconda e quinta questione del Supremo Tribunal Administrativo sono così formulate:

«1) Se la nozione di tassa di effetto equivalente a dazi doganali all'importazione, di cui agli artt. 9, 12 e seguenti del Trattato CEE, comprenda o meno un tributo riscosso da un ente pubblico, che grava sulla vendita di paste chimiche, siano esse importate o di produzione nazionale, il cui gettito è destinato a finanziare le attività del detto ente (nella fattispecie l'IPF, le cui finalità sono elencate nel cap. I del decreto legge 31 ottobre 1972 n. 428)

2) In che misura la destinazione prescritta dalla legge per il gettito di un tributo riscosso sia sui prodotti nazionali sia su quelli importati influisca sull'applicazione dell'art. 95 e possa consentire che tale tributo venga considerato tassa di effetto equivalente.

5) Se la riscossione di una tassa che incide in percentuale sul valore totale delle vendite del prodotto nazionale e di quello importato e che viene destinata al finanziamento delle attività di un ente pubblico, descritte dal decreto legge, integri o meno un'infrazione dell'art. 30 del Trattato di Roma».

A mio parere, tali tre questioni vanno risolte in modo analogo alle questioni pregiudiziali nella causa Lornoy. La soluzione della Corte,

la cui motivazione è riportata ai punti 14-26 della sentenza, è stata del seguente tenore:

«Un contributo obbligatorio che costituisce una tassa parafiscale, applicato con le stesse modalità di riscossione ai prodotti nazionali ed ai prodotti importati, i cui proventi sono destinati a favore dei soli prodotti nazionali, cosicché i benefici che ne derivano compensano integralmente l'onere gravante su taluni prodotti, costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale vietata dall'art. 12 del Trattato. Se tali benefici compensano solo una parte dell'onere a carico dei prodotti nazionali, una simile tassa costituisce un'imposizione discriminatoria vietata dall'art. 95 del Trattato.

Una tassa parafiscale del genere, essendo disciplinata dagli artt. 12 e seguenti o 95 del Trattato, non rientra nella sfera d'applicazione dell'art. 30 dello stesso».

7. La terza questione sollevata dal Supremo Tribunal Administrativo recita:

«3) In caso di soluzione affermativa delle due prime questioni, entro quali limiti il presupposto della "compensazione integrale degli oneri gravanti sul prodotto nazionale" elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, si riferisce all'equivalenza pecuniaria tra l'importo della tassa posta a carico degli operatori economici nazionali e i vantaggi di cui gli stessi fruiscono, o va invece inteso come condizione connessa alla natura, all'importanza ed al carattere indispensabile dei servizi di cui fruisce la produzione nazionale, finanziati dal gettito della tassa, in conformità con la citata disposizione (come avviene per tutte le attività dell'ente di cui trattasi)».

8. Dall'ordinanza di rinvio risulta che il giudice a quo è a conoscenza della giurisprudenza della Corte relativa alla legittimità delle tasse parafiscali. È pertanto evidente che, con la terza questione, il giudice nazionale desidera conoscere, in particolare, i criteri che, alla luce della giurisprudenza della Corte, devono essere seguiti per quanto riguarda l'applicazione delle norme del Trattato alle tasse parafiscali.

Anche se dal punto 22 della motivazione della sentenza Lornoy risulta che spetta al giudice nazionale verificare «se l'onere che grava sul prodotto nazionale sia integralmente o parzialmente compensato dall'utilizzazione del gettito della tassa di cui trattasi», a parer mio è possibile precisare, sotto certi aspetti, l'interpretazione delle norme pertinenti del Trattato.

Tale precisazione deve trarre fondamento dall'essenza del ragionamento seguito dalla Corte per stabilire che un tributo apparentemente non discriminatorio può rientrare, a seconda della sua destinazione, nell'art. 12 ovvero nell'art. 95. La Corte ha precisato, al punto 18 della sentenza Lornoy quanto segue:

«Infatti, qualora un onere pecuniario o tributo sia esclusivamente destinato a finanziare attività che giovano in modo specifico ai prodotti nazionali tassati, può derivarne che il tributo generale riscosso secondo gli stessi criteri sulla merce importata e su quella nazionale costituisca cionondimeno per l'una un onere pecuniario supplementare netto, *mentre per l'altra costituisce in realtà una contropartita di vari vantaggi o sovvenzioni*» (il corsivo è mio).

La Corte ha, del pari, precisato al punto 20 quanto segue:

«In effetti, quando il gettito 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 una tassazione discriminatoria nella misura in cui *l'onere fiscale gravante sui prodotti nazionali è neutralizzato da vantaggi che esso serve a finanziare*, mentre quello gravante sui prodotti importati rappresenta un onere netto» (il corsivo è mio).

Il ragionamento è quindi semplice. Il gruppo di prodotti assoggettati a tassazione viene apparentemente trattato in modo uniforme, ma la destinazione del gettito mette tuttavia in evidenza un trattamento di fatto discriminatorio fra prodotti nazionali e prodotti importati. La discriminazione di fatto è conseguenza della circostanza che i prodotti nazionali, attraverso la destinazione del gettito della tassa che grava su di essi, ottengono una compensazione totale o parziale.

9. Partendo da tali premesse, la prima precisazione che merita di essere effettuata è quella formulata nel modo seguente dall'avvocato generale M. Tesauro nelle sue conclusioni del 25 giugno 1992, relative alla causa Lornoy:

«In primo luogo, come la Corte ha espressamente riconosciuto nelle sentenze 25 maggio 1977, causa 77/76, Cucchi (Racc. pag. 987), e Interzuccheri, causa 105/76 (Racc. pag. 1029) l'applicazione alle tasse parafiscali degli artt. 9 e 12, ovvero dell'art. 95, presuppone che vi sia *identità* tra prodotto tassato e prodotto nazionale favorito. In effetti, per poter verificare se vi è stata o no una compensazione dell'onere fiscale sopportato è ovviamente necessario che il gettito della tassa torni, almeno in parte, a beneficio del prodotto nazionale tassato e non esclusivamente a beneficio di prodotti diversi da quello tassato. Così, è chiaro che la questione di un'eventuale compensazione non si pone affatto qualora una tassa parafiscale, riscossa ad esempio sulla commercializzazione dei suini (nazionali o importati), venga poi utilizzata per finanziare incentivi che vanno a vantaggio soltanto di altri settori, per esempio la produzione bovina o l'avicoltura» (il corsivo è mio).

La Corte ha seguito lo stesso ragionamento al punto 17 della citata sentenza relativa alla causa Cucchi, laddove ha affermato che deve essere

«ben accertato il collegamento fra la riscossione di un onere fiscale gravante indistintamente su tutti i prodotti interessati, nazionali od importati, da un lato, e dall'altro, il vantaggio risultante, grazie alle risorse provenienti dallo stesso contributo, per i soli prodotti nazionali tassati».

10. La seconda precisazione che è possibile apportare è anch'essa strettamente ancorata alla giurisprudenza della Corte. Quest'ultima sottolinea che la tassa parafiscale è illegittima solamente se il gettito della tassa è «destinato ad alimentare attività rivolte *specificamente* a vantaggio dei prodotti nazionali tassati» (il corsivo è mio). La compensazione non è quindi vietata qualora il gettito della tassa non venga destinato ad esclusivo vantaggio dei prodotti nazionali tassati, bensì anche a vantaggio di quelli importati. Ciò può accadere, ad esempio, allorquando il gettito della tassa viene utilizzato per l'informazione dei consumatori allo scopo di promuovere la vendita del prodotto in questione, sia esso nazionale o importato.

11. A mio parere, è inoltre possibile aggiungere un'ulteriore precisazione per quanto riguarda la terza questione del Supremo Tribunale Amministrativo. A mio avviso, essa si compone in realtà di due parti. La prima consiste nello stabilire se è necessario, per l'applicazione di una delle disposizioni di divieto alternative contenute nel Trattato, che il vantaggio che la destinazione del gettito attribuisce ai prodotti nazionali sia economicamente valutabile, nel senso che è necessario determinare con maggior esattezza il valore dei vantaggi economici che la destinazione della tassa riveste per i prodotti nazionali. La seconda è volta a stabilire se basta che i vantaggi economici di cui godono i prodotti nazionali siano semplicemente posti, in via generale, a beneficio della produzione nazionale, ovvero se è necessario poter dimostrare che i produttori nazionali, singolarmente considerati, abbiano ricevuto una compensazione determinata per il tributo versato.

12. A mio parere, in conformità con la giurisprudenza della Corte, si deve risolvere la prima parte della questione nel senso che il vantaggio concesso alla produzione nazionale deve essere quantificabile dal punto di vista economico. Deve essere possibile, sulla base delle informazioni disponibili, stabilire l'entità in percentuale, in termini di compensazione, che la destinazione del tributo ha rivestito per la produzione nazionale. Se tale compensazione è totale — vale a dire se essa ammonta al 100% o più — trova applicazione il divieto di cui all'art. 12; se al contrario la compensazione è inferiore al 100%, si applica l'art. 95. La fondatezza di tale conclusione risulta già, a mio parere, dalla circostanza che il divieto previsto dall'art. 95 è applicabile solo se è possibile determinare nel detto modo l'entità della compensazione parziale.

13. Alla seconda parte della questione, a mio avviso, ha già dato risposta l'avvocato generale Tesauro nelle conclusioni relative alla causa Lornoy, laddove afferma che:

«si deve procedere *ad una valutazione globale*, confrontando cioé, sulla base di un periodo di tempo significativo, l'ammontare totale del tributo sopportato dalla produzione nazionale di cui trattasi con l'ammontare totale dei vantaggi economici conseguiti dalla produzione medesima (dati che dovrebbero normalmente risultare dalla contabilità e dalle statistiche di gestione degli organismi che raccolgono il gettito della tassa parafiscale e che erogano sovvenzioni od altri incentivi all'industria nazionale in questione)» (il corsivo è mio).

Il risultato contrario, che importerebbe l'obbligo di dimostrare concretamente che ogni produttore nazionale ha ottenuto un incentivo concreto, economicamente quantificabile, dalla destinazione del gettito della tassa, porterebbe a restringere in maniera eccessiva il campo di applicazione delle due disposizioni pertinenti del Trattato alla luce dell'interpretazione data dalla Corte a tali disposizioni. Tale conclusione significherebbe che i divieti sarebbero limitati ai casi in cui il gettito della tassa venga direttamente utilizzato per sovvenzionare i singoli produttori. In tali casi, l'applicazione del divieto previsto dall'art. 95 darebbe del resto luogo a difficoltà qualora il sussidio erogato ad ogni produttore non fosse di pari entità.

14. L'avvocato generale Tesauro, nelle sue conclusioni relative alla causa Lornoy, analogamente a quanto effettuato da altri avvocati generali in precedenti cause simili, ha precisato che:

«Non va però sottaciuto che un simile accertamento può rivelarsi non sempre agevole in sede giurisdizionale e non può certo escludersi che, qualora più giudici siano chiamati a pronunciarsi in relazione allo stesso tributo, gli orientamenti e le valutazioni possono risultare abbastanza divergenti».

A mio parere è importante insistere su questo punto. Non risulta difficile applicare la giurisprudenza della Corte nei casi in cui la maggior parte del gettito della tassa proviene da merce importata oppure quando, in base alle norme nazionali vigenti e alla prassi amministrativa in vigore, è facile constatare che il gettito della tassa è volto essenzialmente a beneficio dei prodotti nazionali assoggettati a tassazione. Per contro, possono sorgere serie difficoltà quando si tratti di applicare la giurisprudenza della Corte ai casi in cui non è evidente che il gettito della tassa — che potrebbe provenire essenzialmente dai prodotti nazionali, — è rivolto ad esclusivo vantaggio dei prodotti nazionali, di guisa che è inadeguato parlare di compensazione integrale dell'onere tributario che grava sui prodotti nazionali. In particolare non va sottaciuto il fatto che in tali casi l'applicazione del divieto previsto dall'art. 95 rischia di essere piuttosto problematica. L'applicazione dell'art. 95 può infatti al massimo far sì che l'onere tributario gravante sui prodotti importati venga ridotto in modo da corrispondere alla tassa percepita sui prodotti nazionali, tenuto conto della compensazione fiscale derivante, per tali merci, dalla destinazione del gettito della tassa. Non si può nemmeno prescindere dall'eventualità che sopravvengano, da un anno all'altro, modificazioni della destinazione del gettito della tassa, che potrebbero ripercuotersi in particolare sull'applicazione del divieto previsto dall'art. 95.

15. L'avvocato generale Tesauro ha riferito, nelle sue conclusioni relative alla causa Lornoy, che era necessario fissare principi determinati per quanto riguarda la ripartizione dell'onere della prova in cause del tipo di quelle attualmente in esame. In tal senso, egli ha proposto che il contribuente che contesta la legittimità di un tributo deve provare che il gettito della tassa è destinato a finanziare incentivi a vantaggio del prodotto nazionale

tassato, mentre spetta alle autorità nazionali — qualora il contribuente abbia assolto l'onere probatorio posto a suo carico — dimostrare che la compensazione fiscale non è integrale.

Com'è noto, la Corte ha stabilito a tal proposito che la Commissione è responsabile della concreta applicazione delle norme, per quanto riguarda la necessità, relativamente a tale materia, di prendere in considerazione e di valutare fatti e circostanze economiche complesse ed atte a modificarsi rapidamente; v. punto 9 della motivazione nella causa 78/76, Steinike, Racc. 1977, pag. 595.

Pur riconoscendo l'autorevolezza di tali conclusioni, nutro tuttavia alcuni dubbi sul fatto che il problema che ci occupa possa trovare soluzione applicando tale principio dell'onere della prova. Anche alla luce dell'art. 5 del Trattato CEE, deve spettare alle autorità nazionali competenti sottoporre al giudice nazionale tutte le informazioni disponibili relative al gettito della tassa e alla sua destinazione. Su queste basi, spetta poi al giudice nazionale stabilire se ricorrono i citati presupposti perché il tributo di cui trattasi rientri nell'ambito d'applicazione vuoi dell'art. 12, vuoi dell'art. 95. Non si può escludere, a mio avviso, che le informazioni disponibili non consentano al giudice nazionale di stabilire con sufficiente grado di certezza se la tassa controversa violi o meno gli artt. 12 e 95. Il giudice nazionale è tenuto in tale evenienza a respingere il ricorso avverso l'autorità nazionale interessata.

Probabilmente anche alla luce di tali considerazioni l'avvocato generale Mayras ha ritenuto, nelle sue conclusioni relative alla causa 222/78, ICAP (Racc. 1979, pag. 1163), che, per quanto riguarda la declaratoria di illegittimità delle tasse parafiscali a causa della loro destinazione, ciò

«dovrebbe essere rilevato dalla Commissione, in un procedimento ai sensi degli artt. 93 o 169 del Trattato, più che essere lasciato alla valutazione del giudice nazionale, dal quale non si può pretendere l'espletamento di laboriose indagini, accompagnate da raffronti talvolta problematici».

In questo contesto non può nemmeno sottacersi che, malgrado tutto, i divieti di cui agli artt. 12 e 95 non sono altro che una alternativa rispetto a quello che, in taluni casi, può sembrare, secondo alcuni punti di vista, il modo naturale di intervento, ai sensi del Trattato, rispetto ai regimi nazionali di incentivi finanziati con l'ausilio di tasse parafiscali, ovverosia, un'applicazione delle norme del Trattato relative agli aiuti di Stato.

Come risulta da quanto precede, la Corte non ha seguito l'avvocato generale Mayras su questo punto. Non vi sono dubbi che i giudici nazionali possono accertare che le tasse parafiscali, in considerazione della loro destinazione, sono contrarie sia all'art. 12, sia all'art. 95 del Trattato. A mio parere, non si può, tuttavia, disconoscere l'eventualità di situazioni in cui una presa di posizione è talmente difficile, e riposa su raffronti talmente

problematici, che il giudice nazionale può, legittimamente, rimettere alla Commissione il compito di prendere l'iniziativa al fine di accertare in via definitiva la legittimità della tassa parafiscale ai sensi del diritto comunitario.

obblighi imposti dall'art. 93, n. 3, del Trattato, nonché nel caso in cui una decisione della Commissione ai sensi dell'art. 93, n. 2, del Trattato abbia accertato l'incompatibilità con il mercato comune della riscossione della tassa in quanto modo di finanziamento di un aiuto di Stato».

Sull'interpretazione dell'articolo 92 del Trattato

La quarta questione del Supremo Tribunal Administrativo è formulata nel modo seguente:

A mio avviso, la Corte può risolvere in modo analogo la questione sottopostale dal Supremo Tribunal Administrativo, rinviando ai motivi posti a fondamento di tale soluzione, risultanti dai punti 27-32 della motivazione della sentenza.

«4) Se il fatto che il gettito di una tassa che incide sui prodotti nazionali e su quelli importati viene utilizzato per lo svolgimento delle attività dell'ente possa configurare un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 92».

Nella sua sentenza relativa alla causa Lornoy, la Corte ha risolto nel seguente modo una questione analoga:

«Una tassa parafiscale del genere può costituire, in funzione della destinazione del suo gettito, un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune, qualora ricorrano i presupposti per l'applicazione dell'art. 92 del Trattato, fermo restando che per tale valutazione è competente la Commissione, secondo il procedimento previsto a tal fine dall'art. 93 del Trattato. A questo proposito, si deve anche tener conto delle competenze del giudice nazionale in caso di inosservanza da parte dello Stato membro interessato, al momento dell'istituzione della tassa, degli

16. Si è detto in precedenza che le norme fondamentali del regime portoghese controverso sono state emanate nel 1972, vale a dire prima dell'adesione del Portogallo alla Comunità europea, e che nel 1986, anno di pubblicazione delle norme oggetto di controversia nella presente causa, le sole modifiche apportate miravano ad eliminare precedenti incompatibilità con il diritto comunitario. Alla luce di ciò può essere opportuno che la Corte dichiari che l'obbligo di sottoporre alla valutazione della Commissione i progetti costituenti aiuti di Stato, ai sensi dell'art. 93, n. 3, riguarda solamente i «nuovi» progetti, e cioé le misure istituite dopo l'adesione del Portogallo alla Comunità europea, ovvero i provvedimenti le cui disposizioni sono state modificate all'indomani dell'adesione del Portogallo.

17. Alla luce di quanto precede, propongo alla Corte di rispondere nel seguente modo alle questioni sollevate:

«1) Un contributo obbligatorio costituente una tassa parafiscale, gravante in modo analogo sui prodotti nazionali e su quelli importati, il cui gettito viene destinato ad esclusivo vantaggio dei prodotti nazionali con la conseguenza che i vantaggi che ne derivano compensano integralmente l'onere tributario gravante su tali prodotti, costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale vietato dall'art. 12 del Trattato. Se tali vantaggi compensano solo in parte gli oneri gravanti sui prodotti nazionali, tale tassa costituisce un'imposizione discriminatoria vietata dall'art. 95 del Trattato.

2) Considerato che tale tassa parafiscale è disciplinata dagli artt. 12 e seguenti ovvero 95 del Trattato, resta esclusa dal campo di applicazione dell'art. 30 del medesimo.

3) Siffatta tassa parafiscale può tuttavia costituire, in funzione della destinazione del relativo gettito, un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune, qualora ricorrano i presupposti per l'applicazione dell'art. 92, restando inteso che tale valutazione rientra nella competenza della Commissione, in base al procedimento all'uopo previsto dall'art. 93 del Trattato. A tal proposito, si deve anche tener conto della competenza del giudice nazionale in caso di inosservanza, da parte dello Stato membro interessato, all'atto dell'istituzione del tributo, degli obblighi derivanti dall'art. 93, n. 3 del Trattato, nonché dell'eventualità che una decisione della Commissione ai sensi dell'art. 93, n. 2, del Trattato abbia dichiarato l'incompatibilità con il mercato comune della riscossione della tassa, in quanto modo di finanziamento di un aiuto di Stato».