CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GIUSEPPE TESAURO
presentate il 25 giugno 1992 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

Le presenti procedure sollevano, ancora una volta, la questione della compatibilità, rispetto al diritto comunitario, di regimi nazionali di tasse parafiscali. La fattispecie, descritta sinteticamente, presenta le seguenti caratteristiche:

— si tratta di tributi gravanti sia sui prodotti nazionali sia sui prodotti importati e che, almeno formalmente, non hanno alcun tratto discriminatorio, essendo riscossi secondo una stessa aliquota, sulla stessa base imponibile e secondo le stesse modalità di percezione;

— il gettito di tali tributi è destinato (tramite un organismo a ciò deputato) a finanziare attività che vanno a beneficio dei prodotti nazionali tassati.

Il regime giuridico cui sono soggette in diritto comunitario le tasse parafiscali che presentino le caratteristiche appena indicate è stato progressivamente delineato dalla prassi amministrativa e giurisprudenziale. Nella maggior parte dei casi esaminati dalla Corte, la legittimità di tali tributi è stata essenzialmente valutata alla stregua delle disposizioni fiscali del Trattato, vale a dire gli artt. 9 e 12, da un lato, e l'art. 95, dall'altro.

Accanto a tali pronunce, ve ne sono però altre da cui è dato ricavare che le tasse parafiscali in discorso — proprio perché specificamente destinate a finanziare interventi in favore di determinate imprese — sono soggette *anche* alle disposizioni (sostanziali e procedurali) relative agli aiuti di Stato. In particolare poi, dalla prassi della Commissione in materia di aiuti risulta chiaramente che, in presenza di determinate circostanze, il finanziamento di aiuti mediante tasse parafiscali deve ritenersi incompatibile con l'art. 92 del Trattato.

Alla luce di tali premesse, nelle osservazioni che seguono cercheremo di precisare secondo quali criteri le citate disposizioni del Trattato debbano essere applicate alle tasse parafiscali di cui trattasi. Successivamente, esamineremo talune peculiarità delle controversie oggetto delle procedure principali, onde formulare delle risposte il più possibile circostanziate ai quesiti posti dai giudici di rinvio.

* Lingua originale: l'italiano.

a) *Applicazione alle tasse parafiscali degli artt. 9 e 12 ovvero dell'art. 95*

Sotto tale profilo, va anzitutto ricordato che le norme del Trattato sulle tasse di effetto equivalente (artt. 9 e 12) e la norma sulle imposizioni interne discriminatorie (art. 95) non si applicano cumulativamente (v. da ultimo sentenza 9 giugno 1992, cause riunite da C-228/90 a C-234/90, C-339/90 e C-353/90, Simba, Racc. pag. I-3713). In materia di tasse parafiscali, il carattere alternativo di questi due gruppi di disposizioni è stato affermato dalla Corte in termini chiari e puntuali (v. già sentenza 18 giugno 1975, causa 94/74, IGAV, Racc. pag. 699, e, da ultimo, sentenze 11 marzo 1992, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, Compagnie Commerciale de l'Ouest, Racc. pag. I-1847, ed 11 giugno 1992, cause riunite da C-149/91 e 150/91, Sanders, Racc. pag. I-3899).

La Corte ha inoltre precisato che ai fini della qualificazione e della valutazione giuridica di tasse parafiscali che rispondano ai tratti sopra indicati è necessario tenere conto della *destinazione* del gettito fiscale. La considerazione di questo aspetto è essenziale in quanto consente di rilevare, al di là degli aspetti puramente formali, che taluni tributi, che pur gravano negli stessi termini tanto sul prodotto nazionale quanto sul prodotto importato, possono poi, proprio in ragione della loro destinazione, assumere un'incidenza sostanzialmente diversa sui due prodotti, così da configurarsi, a seconda delle circostanze, vuoi come tasse di effetto equivalente, vuoi come imposizioni interne incompatibili con l'art. 95. In effetti, secondo una consolidata giurisprudenza, anche oneri fiscali formalmente non discriminatori, qualora siano destinati a finanziare attività che vanno a specifico vantaggio dei prodotti nazionali tassati, si traducono, per il prodotto nazionale, in un esborso che viene sostanzialmente compensato dai vantaggi ricevuti, mentre, per il prodotto importato, rappresentano un onere netto, che non trova alcuna compensazione nell'erogazione di altri vantaggi o sovvenzioni (oltre alle sentenze IGAV e Compagnie Commerciale de l'Ouest, citate, v. sentenze 19 giugno 1973, causa 77/72, Capolongo, Racc. pag. 611; 22 marzo 1977, causa 78/76, Steinike, Racc. pag. 595; 25 maggio 1977, causa 77/76, Cucchi, Racc. pag. 987; 25 maggio 1977, causa 105/76, Interzuccheri, Racc. pag. 1029; 21 maggio 1980, causa 73/79, Commissione/Italia, Racc. pag. 1533; 28 gennaio 1981, causa 32/80, Kortmann, Racc. pag. 251).

In queste ipotesi, come precisato nelle sentenze Société Commerciale de l'Ouest e Sanders, occorre quindi verificare in che misura il tributo riscosso sul prodotto nazionale è compensato dai vantaggi ricevuti. Ove la compensazione è totale, si dovrà ritenere che si è in presenza di un onere che grava in realtà esclusivamente sul prodotto importato e dunque di una tassa di effetto equivalente; ove la compensazione è parziale, si dovrà constatare che sul prodotto nazionale grava comunque un onere inferiore a quello che incide sul prodotto importato e che, quindi, si è in presenza di un'imposizione discriminatoria ai sensi dell'art. 95.

In relazione a tale principio si debbono tuttavia formulare tre precisazioni. In primo luogo, come la Corte ha espressamente riconosciuto nelle sentenze Cucchi ed Interzuccheri, 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 pro-

dotto 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 ed importati), venga poi utilizzata per finanziare incentivi che vanno a vantaggio soltanto di altri settori, per esempio la produzione bovina o l'avicoltura.

In secondo luogo, va sottolineato che la Corte non ha mai precisato in base a quali criteri si debba verificare se e in che misura una tale compensazione è stata realizzata. Nondimeno, dal momento che la *ratio decidendi* della citata giurisprudenza consiste nello stabilire se i prodotti nazionali abbiano beneficiato di vantaggi tali da neutralizzare in tutto o in parte la tassa che li ha gravati, riterrei, come ho già sostenuto nella causa Compagnie Commerciale de l'Ouest, che si debba procedere ad una valutazione globale, confrontando cioè, 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). Nell'ipotesi in cui i vantaggi compensino *in toto* (o addirittura superino) l'onere gravante sulla produzione nazionale, la tassa percepita sul prodotto importato dovrà — come indicato — ritenersi integralmente illegittima e, se già riscossa, se ne potrà richiedere l'intera restituzione; nell'ipotesi in cui viceversa i vantaggi compensino *pro parte* l'onere gravante sulla produzione nazionale, la tassa percepita sul prodotto importato dovrà essere ridotta (e all'occorrenza restituita) in proporzione.

In terzo luogo, resta da definire a chi incombe l'onere della prova. A nostro avviso, il soggetto passivo della tassa, che si oppone alla sua percezione, deve soltanto provare che il gettito della tassa è destinato a finanziare aiuti al prodotto nazionale tassato: ciò vale a stabilire che il prodotto nazionale è in sostanza sottoposto ad un regime più favorevole di quello applicato al prodotto importato (in quanto il primo beneficia di una compensazione che il secondo non riceve) e permette quindi di ritenere che la tassa abbia carattere discriminatorio e sia dunque incompatibile con l'art. 95. Ciò stabilito, mi sembra che spetti poi allo Stato membro interessato dimostrare che la discriminazione derivante dagli aiuti erogati al prodotto nazionale tassato ha un'importanza più limitata, provando esattamente in che *misura* tali aiuti compensano l'onere fiscale gravante sul prodotto nazionale.

Tale soluzione ritengo sia conforme ai principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte in tema di applicazione dell'art. 95, secondo cui, una volta che sia accertato che un tributo si applica in condizioni diverse al prodotto nazionale ed al prodotto importato, spetta allo Stato membro dimostrare che tale diversità di regime non si traduce in nessun caso in una discriminazione fiscale (v. sentenza 26 giugno 1991, causa 152/89, Commissione/Lussemburgo, Racc. pag. I-3141). Ora, se in presenza di una

diversità di regime spetta allo Stato dimostrare che non vi è discriminazione, è logico ritenere che in un'ipotesi come quella che ci occupa, in cui è sicuro che la diversità di regime comporta una discriminazione fiscale, sarà lo Stato membro a dover provare il *quantum* della discriminazione realizzata.

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 possano risultare abbastanza divergenti.

b) *Applicazione alle tasse parafiscali degli artt. 92 e seguenti*

Come indicato, nella giurisprudenza e nella prassi della Commissione le tasse parafiscali, oltre che alla stregua delle disposizioni fiscali del Trattato, sono state apprezzate *anche* alla stregua delle disposizioni relative agli aiuti di Stato. Ciò dipende dalla circostanza che la tassa altro non è che un elemento, una condizione dell'aiuto, e precisamente la sua *modalità di finanziamento.* In quanto tale, essa influisce sull'impatto che l'aiuto produce sulla concorrenza e gli scambi e va dunque analizzata onde stabilire se e in che misura essa è da ritenersi compatibile con il mercato comune ai sensi dell'art. 92.

Nella sentenza 25 giugno 1970, causa 47/69, Francia/Commissione (Racc. pag. 487), la Corte si è pronunciata su un ricorso relativo ad una decisione adottata dalla Commissione ex art. 93, n. 2, del Trattato. La decisione, inerente ad un aiuto finanziato mediante una tassa parafiscale, disponeva, in via alternativa, la soppressione dell'aiuto in questione ovvero la sua autorizzazione a condizione che la tassa destinata a finanziarlo non gravasse più sui prodotti importati.

La Corte, nel respingere il ricorso, ha rilevato che la disposizione di cui all'art. 92 del Trattato «prende in considerazione il nesso che può esistere tra l'aiuto concesso da uno Stato membro e il modo in cui è finanziato» e non consente quindi di «separare l'aiuto propriamente detto dal modo in cui è finanziato e d'ignorare quest'ultimo qualora, congiuntamente al primo, renda il tutto incompatibile con il mercato comune». Su questa premessa, la Corte sembra riconoscere che le disposizioni sugli aiuti e le disposizioni fiscali del Trattato, e in particolare l'art. 95, possano venire applicate in modo cumulativo alla tassa parafiscale destinata a finanziare un aiuto di Stato. Come si legge nella pronuncia:

«Il fatto che una misura nazionale sia conforme all'articolo 95 non significa che essa sia legittima rispetto ad altre disposizioni, quali gli articoli 92 e 93.

Qualora un aiuto sia finanziato con un tributo che colpisce determinate imprese o determinate produzioni, la Commissione è tenuta ad accertare se *il modo in cui è finanziato,* non solo sia conforme all'articolo 95 del Trattato, ma anche, congiuntamente all'aiuto che esso alimenta, sia compatibile con gli articoli 92 e 93» (il corsivo è mio).

Nella stessa prospettiva, sia pure in termini meno espliciti, mi sembra si collochi la sentenza 21 maggio 1980, Commissione/Italia, precitata, e, più di recente, la sentenza Compagnie Commerciale de l'Ouest, ove s'afferma:

«une [telle] taxe parafiscale (...) peut constituer, en fonction de l'affectation de son produit, une aide étatique, incompatible avec le marché commun, si les conditions d'application de l'article 92 du traité sont réunies, étant entendu que la constatation du concours de ces conditions doit être effectuée suivant la procédure prévue à cet effet dans l'article 93 du traité».

Quanto poi alla possibilità che, ricorrendone le condizioni, il giudice nazionale faccia applicazione dell'art. 93, n. 3 — che è norma di effetto diretto — agli atti interni che danno esecuzione a tasse parafiscali destinate al finanziamento di aiuti, tale eventualità, oltre ad essere ammessa in principio nel citato passaggio della pronuncia Francia/Commissione, trova una conferma particolarmente significativa nella recente e ben nota sentenza Fédération nationale du commerce extérieur, del 21 novembre 1991 (causa C-354/90, Racc. pag. I-5505). Tale sentenza infatti ha ad oggetto un rinvio pregiudiziale, promosso dal Conseil d'État francese, in relazione ad un decreto nazionale che dava applicazione ad un regime di tasse parafiscali destinate al finanziamento di un aiuto. Dal momento che il decreto era entrato in vigore in violazione degli obblighi sanciti dall'art. 93, n. 3, la giurisdizione di rinvio ha interrogato la Corte circa le conseguenze derivanti da tale violazione per quanto riguarda la validità dell'atto. Nella relativa pronuncia, la Corte ha com'è noto sancito che il mancato rispetto dell'art. 93, n. 3, comporta, sul piano interno, l'invalidità degli atti attraverso cui si dà esecuzione a misure di aiuto ed ha precisato che tale invalidità non può ritenersi sanata neanche dall'intervento ulteriore di una decisione della Commissione che dichiari la compatibilità delle misure in questione con il mercato comune. Ne consegue pertanto che deve ritenersi illegittimo il decreto mediante il quale si dà esecuzione, in violazione degli obblighi sanciti dall'art. 93, n. 3, ad un regime di tasse parafiscali destinate a finanziare, tramite un apposito «fondo», interventi in favore di una determinata industria nazionale; illegittimità che spetta al giudice nazionale dichiarare e che non può ritenersi sanata neanche da una successiva decisione di compatibilità adottata dalla Commissione. Detta illegittimità ci sembra altresì confermata dalla sentenza Sanders precitata, in cui si è ribadito che l'art. 93, n. 3, è applicabile nel quadro di un'azione di restituzione dell'indebito fiscale introdotta dal soggetto passivo di una tassa parafiscale.

Ciò precisato, va altresì ricordato che la prassi della Commissione in materia di aiuti di Stato si è sempre orientata nel senso che è da ritenersi «incompatibile con il mercato comune che gli Stati membri assicurino il finanziamento degli aiuti nazionali con il gettito di tasse parafiscali gravanti non soltanto sui prodotti nazionali ma anche su quelli importati dagli altri Stati membri» (v. già *Seconda Relazione sulla politica di concorrenza*, punto 108). Tale orientamento, come risulta dalle stesse decisioni adottate dalla Commissione in relazione ai regimi oggetto delle procedure principali, si fonda su diverse considerazioni.

Da un lato, una decisione della Commissione ex art. 93, n. 2, non potrebbe dichiarare la compatibilità con il mercato comune di una tassa, destinata al finanziamento di un aiuto, che risulti, per altro verso, in contrasto con disposizioni del Trattato di effetto diretto, quali gli artt. 9 e 12 e l'art. 95 (in tal senso v. anche sentenza 21 maggio 1980, Commissione/Italia, precitata).

Dall'altro, anche qualora non vi siano i presupposti per l'applicazione di tali articoli del Trattato, nulla esclude che le tasse parafiscali *destinate al finanziamento di un aiuto* siano comunque considerate incompatibili con il mercato comune giacché in contrasto con le esigenze proprie del regime degli aiuti di Stato, e in particolare con i fondamentali criteri della *compensatory justification* e della *trasparenza* dell'aiuto.

Così, nelle decisioni adottate dalla Commissione ex art. 93, n. 2, si osserva di norma — in conformità del resto a quanto affermato dalla Corte nella sentenza 47/69 — che il finanziamento di un aiuto mediante una tassa parafiscale, gravante *anche* sul prodotto importato, non è necessario al conseguimento degli obiettivi dell'aiuto propriamente detto ed aggrava in misura del tutto ingiustificata gli effetti protezionistici che sono inerenti a qualsiasi intervento di sostegno pubblico ad imprese nazionali.

Inoltre, il finanziamento dell'aiuto mediante tasse parafiscali può rivelarsi una formula poco trasparente, nella misura in cui faccia dipendere l'entità degli aiuti erogati semplicemente dall'entità del gettito fiscale, il che rende difficilmente prevedibile l'*intensità* degli aiuti che saranno concretamente concessi.

Indipendentemente dunque dalla circostanza che una tassa parafiscale sia soggetta alle disposizioni fiscali del Trattato, essa può essere valutata alla stregua delle disposizioni di cui agli artt. 92 e seguenti qualora, beninteso, costituisca la modalità di finanziamento di un aiuto di Stato.

E va infine sottolineato che risulta dalla giurisprudenza e soprattutto dalla prassi della Commissione che gli artt. 92 e 93 vengono applicati in queste ipotesi alla *tassa* che finanzia l'aiuto e non all'aiuto propriamente detto (vale a dire l'intervento finanziato mediante la tassa). Quest'ultimo dunque, in sé considerato, potrà anche risultare compatibile con il mercato comune; ciò non toglie, tuttavia, che la Commissione con la sua decisione possa rilevare l'incompatibilità con l'art. 92 di quello specifico elemento, o condizione, dell'aiuto rappresentato dalla sua *modalità di finanziamento* ed ingiungere allo Stato di modificare tale modalità (indipendentemente dall'aiuto propriamente detto) in modo da riportarla in linea con le esigenze delle norme comunitarie di concorrenza (le decisioni relative alle tasse oggetto delle procedure principali, nonché la citata decisione impugnata nella causa Francia/Commissione, costituiscono degli esempi molto chiari di casi in cui la Commissione ha espressamente riconosciuto la compatibilità con il mercato comune dell'aiuto propriamente detto e si è limitata soltanto a censurare, sotto il profilo dell'art. 92, il regime di tasse parafiscali istituito per il suo finanziamento).

Da tali premesse si possono desumere due conseguenze. In primo luogo, essendo l'art. 92 privo di efficacia diretta, spetta alla sola Commissione accertare e dichiarare, nell'ambito di una decisione adottata in virtù dell'art. 93, n. 2, la *compatibilità* con il mercato comune di una tassa parafiscale destinata a finanziare un aiuto di Stato (v. sentenza Compagnie Commerciale de l'Ouest).

In secondo luogo, dinanzi alle giurisdizioni nazionali i soggetti passivi della tassa possono opporsi alla sua riscossione, ovvero richiederne la restituzione, fondandosi vuoi su una decisione della Commissione ex art. 93, n. 2, che ne dichiara l'incompatibilità con il mercato comune (tali decisioni hanno, com'è noto, effetto diretto conformemente alla citata giurisprudenza *Steinike*), vuoi sull'art. 93, n. 3, nell'ipotesi in cui la tassa destinata a finanziare l'aiuto sia stata applicata dalle autorità nazionali senza attendere la preventiva autorizzazione delle autorità comunitarie (v. sentenza Fédération nationale du commerce extérieur; sentenza, come si è rilevato, particolarmente significativa in quanto la Corte, rispondendo al preciso quesito formulato dal *Conseil d'État* francese, ha in sostanza riconosciuto che un decreto ministeriale che dava esecuzione ad un regime di tasse parafiscali destinate a finanziare un aiuto era da ritenersi illegittimo sul piano interno proprio per essere entrato in vigore in violazione dell'art. 93, n. 3; v. altresì sentenza Sanders, relativa all'azione di ripetizione dell'indebito introdotta dal soggetto passivo di una tassa parafiscale).

Ciò detto, va nondimeno rilevato che le norme del Trattato relative agli aiuti sono suscettibili anche di una lettura diversa da quella sin qui svolta: una lettura più restrittiva, che limita sostanzialmente la tutela di cui i singoli possono godere in virtù degli artt. 92 e seguenti del Trattato.

È pacifico naturalmente che le norme sugli aiuti impongono di verificare se una tassa che finanzia un aiuto è o no compatibile con il mercato comune ai sensi degli art. 92 e seguenti. Tuttavia, secondo questa diversa lettura, ove risulti che, alla stregua del regime degli aiuti, la tassa è incompatibile con il mercato comune (ovvero è stata irregolarmente eseguita), tale incompatibilità (o irregolarità) comporterebbe come unica conseguenza che l'*aiuto* finanziato mediante la tassa non può essere erogato. Detta incompatibilità (o irregolarità), viceversa, non si rifletterebbe affatto sulla legittimità della tassa come tale.

In pratica, ciò vuol dire che i soggetti passivi della tassa, e specialmente gli importatori, non potranno avvalersi delle norme sugli aiuti per impedire che il tributo venga percepito; essi potranno farvi ricorso soltanto, per così dire, *a valle*, per evitare cioè che gli interventi pubblici finanziati con il gettito della tassa siano effettuati. Per converso, alla riscossione della tassa ci si potrà opporre solo se, e nei limiti in cui, risultino applicabili le disposizioni fiscali del Trattato.

A ben vedere dunque, e fermo restando che occorre sempre stabilire se la tassa violi o meno le norme sugli aiuti, la questione che si pone riguarda l'identificazione (del contenuto) dei diritti che da tale violazione possono derivare: si tratta cioè del solo diritto ad opporsi all'erogazione dell'aiuto o anche del diritto di opporsi alla percezione della tassa?

L'interpretazione restrittiva, che ammette soltanto il primo capo dell'alternativa, e che fu da noi stessi suggerita in una precedente occasione (v. conclusioni nella causa Compagnie Commerciale de l'Ouest), ci sembra, ad una più attenta riflessione, richiedere una rimeditazione. Anzitutto, essa non ci pare in linea con la giurisprudenza dianzi citata e soprattutto appare smentita dalle recenti sentenze Fédération nationale du commerce extérieur e Sanders.

Inoltre, essa non risulta coerente con la *ratio* dell'orientamento costantemente seguito dalla Commissione *in subiecta materia* e confermato nella sentenza 25 giugno 1970, Francia/Commissione. Alla luce di tale orientamento, infatti, ciò che viene davvero considerato incompatibile con il mercato comune non è l'aiuto propriamente detto (che è anzi stimato coerente con l'interesse della Comunità), bensì la sua modalità di finaziamento, e cioè la tassa parafiscale, (almeno) nella misura in cui è stata fatta gravare sul prodotto importato. Detto in chiaro, quello che si vuole evitare in queste ipotesi non è l'aiuto, ma il fatto che l'aiuto sia finanziato in una certa maniera. In questa logica, dunque, sembra perfettamente coerente ritenere che gli artt. 92 e seguenti possano essere invocati proprio per opporsi alla *riscossione della tassa* (unico elemento incompatibile con il mercato comune) e non per opporsi alla sola *erogazione dell'aiuto* finanziato mediante la tassa (aiuto che di per sé non presenta viceversa profili d'incompatibilità). Per contro, la lettura restrittiva dianzi prospettata perviene, come si è visto, al risultato inverso: essa consente al soggetto passivo (ed in particolare all'importatore) di opporsi all'erogazione dell'aiuto e non alla percezione della tassa.

A ciò deve aggiungersi un'ulteriore considerazione. Mi sembra che, nell'ipotesi in discorso, le norme sugli aiuti offrano ai soggetti passivi della tassa una tutela più completa e più semplice di quella risultante dalle norme fiscali del Trattato. Gli artt. 9 e 12 e l'art. 95 sono infatti applicabili solo a condizione che vi sia *identità* fra prodotto tassato e prodotto aiutato ed inoltre impongono di verificare (cosa non sempre agevole) in che misura l'aiuto accordato al prodotto nazionale ha potuto compensare l'onere da questo sopportato per la riscossione della tassa.

Nella valutazione della tassa quale modalità di finanziamento di un aiuto, si prescinde viceversa da questi elementi. In particolare, alla stregua delle norme sugli aiuti, la tassa che grava sul prodotto importato è in principio incompatibile con il mercato comune indipendentemente dalla circostanza che il prodotto nazionale aiutato sia identico al prodotto importato ed indipendentemente dalla misura della compensazione determinata dall'aiuto.

Ma se questa è la valutazione che comunque s'impone alla stregua delle norme sugli aiuti, non si vede perché un tale risultato non debba essere raggiunto in modo *diretto,* riconoscendo cioè agli importatori il diritto di invocare le norme comunitarie sugli aiuti per opporsi alle tasse parafiscali (destinate al finanziamento di aiuti) di cui sia stata accertata l'incompatibilità con il mercato comune ovvero l'irregolare esecuzione. Una tale soluzione è in linea con i precedenti, è coerente con la *ratio* del regime degli aiuti, offre una più ampia ed immediata tutela agli interessati ed è di più semplice applicazione dinanzi alle giurisdizioni nazionali.

In definitiva, a nostro avviso, non v'è ragione di ritenere che, in relazione alle tasse parafiscali destinate al finanziamento di aiuti, i soggetti passivi non possano invocare le norme (naturalmente di effetto diretto) in materia di aiuti. Ciò vuol dire che:

— *dopo* la decisione della Commissione, adottata ex art. 93, n. 2, i soggetti passivi potranno contestare dinanzi ai giudici nazionali le tasse parafiscali destinate al finanziamento di aiuti, nella misura in cui la Commissione, nella sua decisione, ne abbia rilevato l'incompatibilità con il mercato comune;

— *prima* della decisione della Commissione, adottata ex art. 93, n. 2, i soggetti passivi potranno contestare dinanzi ai giudici nazionali (come verificatosi appunto nei casi Fédération nationale du commerce extérieur e Sanders) le tasse parafiscali destinate al finanziamento di aiuti, in quanto applicate in violazione degli obblighi sanciti dall'art. 93, n. 3.

Naturalmente, quando si verifica quest'ultima ipotesi, le conseguenze sono particolarmente rigorose per lo Stato inadempiente, che vede inficiata, per violazione dell'art. 93, n. 3, la validità degli atti di esecuzione prematuramente adottati. Si tratta nondimeno di un risultato pienamente giustificato sia sul piano della logica giuridica che dell'opportunità. Per un verso infatti non è altro che un corollario dell'efficacia diretta dell'art. 93, n. 3, più volte riconosciuta dalla Corte; per l'altro, appare del tutto coerente con l'importanza essenziale che il rispetto di questa disposizione riveste a garanzia dell'effettività del regime sugli aiuti e dello stesso equilibrio del mercato comune (in tal senso v. da ultimo sentenza 21 marzo 1990, causa 142/87, Belgio/Commissione, Racc. pag. I-959). È quindi pienamente giustificato che lo Stato che non ha assolto gli obblighi derivanti dall'art. 93, n. 3, ne sopporti gli effetti: esso infatti, ponendo unilateralmente in esecuzione aiuti finanziati mediante tasse parafiscali senza preventivamente sottoporli al controllo dell'autorità comunitaria, ha impedito alla Commissione di esercitare la propria valutazione su due elementi distorsivi della concorrenza, l'aiuto propriamente detto e le sue modalità di finanziamento.

c) *Le procedure principali*

Per quanto riguarda le cause C-17/91 e C-144/91 e C-145/91, i quesiti posti dai giudici nazionali hanno ad oggetto delle tasse parafiscali (contributi obbligatori) riscosse al fine di finanziare le attività svolte da un apposito fondo (Fonds de la santé et de la production des animaux) istituito dalla legge belga 24 marzo 1987.

Le tasse parafiscali di cui trattasi sono disciplinate dal regio decreto 11 dicembre 1987, destinato a dare applicazione alla citata legge del marzo 1987. L'art. 2 del regio decreto prevede un contributo obbligatorio, d'importo fisso, per ogni animale (bovino, vitello, suino) macellato. L'art. 3 istituisce un contributo obbligatorio di identico ammontare per gli animali vivi esportati. I contributi di cui trattasi sono ripercossi a monte, all'occorrenza sino al produttore.

Il fondo utilizza tali contributi per finanziare indennità, sovvenzioni ed altre prestazioni in favore degli allevatori nazionali di bestiame [1].

I giudici nazionali chiedono in sostanza alla Corte di stabilire se le disposizioni del Trattato relative agli aiuti di Stato, alle tasse di effetto equivalente ed alle imposizioni interne discriminatorie si oppongano all'istituzione delle tasse parafiscali dianzi descritte ed attribuiscano ai singoli dei diritti azionabili dinanzi ai giudici nazionali [2].

Per quanto riguarda l'efficacia diretta delle norme in discorso, questa, come si è già avuto modo di rilevare, si trova più volte affermata nella giurisprudenza dianzi citata, cui si fa pertanto rinvio.

Per quanto riguarda i contributi relativi all'esportazione, risulta dalla giurisprudenza della Corte (v. sentenza 10 marzo 1981, cause riunite 36/80 e 71/80, Irish creamery, Racc. pag. 735) che tasse di questo tipo non sono soggette al divieto di tasse di effetto equivalente, qualora siano di importo identico al tributo gravante sul medesimo prodotto destinato al mercato interno. Secondo la Corte, infatti, solo qualora sia provato che l'applicazione di un'imposta interna colpisce le vendite all'esportazione in misura maggiore delle vendite all'interno del paese, quest'imposta ha un effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione. Per contro, ciò non vale nel caso dell'imposta che colpisca in modo sistematico e secondo gli stessi criteri «animali ... tanto per l'esportazione, quanto per la macellazione».

Le tasse all'esportazione in parola non rientrano evidentemente neanche nella sfera di applicazione dell'art. 95, dal momento che quest'ultimo proibisce soltanto le discriminazioni fiscali in danno del prodotto importato. Inoltre, va rilevato che la Commissione, nella decisione adottata in base all'art. 93, n. 2, in relazione all'aiuto finanziato dal regime fiscale di cui trattasi (decisione 7 maggio 1991), non ha dichiarato l'incompatibilità con il mercato comune di una tale modalità di finanziamento dell'aiuto. Ciò peraltro non vale a sanare il carattere illegittimo di tale modalità, per violazione dell'art. 93, n. 3, per il periodo precedente la decisione menzionata.

Per quanto riguarda, infine, le tasse parafiscali riscosse alla macellazione degli animali di produzione nazionale o di importazione, queste hanno formato oggetto della citata decisione della Commissione. In tale decisione si rileva essenzialmente quanto segue:

— gli aiuti finanziati mediante tali tasse sono stati eseguiti in violazione dell'art. 93, n. 3;

1 — Secondo un comunicato ministeriale «i contributi devono servire al finanziamento di programmi miranti al miglioramento della posizione concorrenziale del bestiame di allevamento belga».

2 — In verità, il quesito posto nelle cause C-144/91 e C-145/91 menziona espressamente soltanto gli artt. 92 e 95 del Trattato. Nondimeno, è evidente che la questione posta dal giudice investe in generale il problema della legittimità comunitaria delle tasse parafiscali destinate al finanziamento degli aiuti pubblici; essa pertanto riguarda non solo l'art. 95 ma anche le norme sulle tasse di effetto equivalente di cui agli artt. 9 e 12 del Trattato.
Per converso, va rilevato che il quesito posto nella causa C-17/91 fa riferimento anche all'art. 30 del Trattato. Riteniamo tuttavia che sia superfluo rispondere sotto tale profilo, atteso il carattere residuale che detta norma assume nei confronti di disposizioni speciali quali appunto gli artt. 9 e 12, l'art. 95 e l'art. 92 del Trattato; residualità confermata da ultimo nella sentenza Compagnie Commerciale de l'Ouest.

— gli aiuti propriamente detti, vale a dire gli interventi svolti dal fondo di cui trattasi, vanno a beneficio dei produttori nazionali;

— detti aiuti sono da ritenersi compatibili con il mercato comune in virtù della deroga di cui all'art. 92, n. 3, lett. c);

— tuttavia, la circostanza che la tassa parfiscale destinata al finanziamento dell'aiuto gravi anche i prodotti importati produce «un effetto protezionistico che va al di là dell'aiuto propriamente detto».

La Commissione conclude pertanto nel senso che l'aiuto debba ritenersi incompatibile «nella misura in cui il contributo obbligatorio colpisce allo stadio della macellazione anche i prodotti importati provenienti da altri Stati membri» ed ingiunge al governo destinatario di informarla entro due mesi dei provvedimenti adottati per conformarsi alla decisione.

Ne consegue dunque che la riscossione delle tasse parafiscali di cui trattasi deve ritenersi comunque illegittima: prima della decisione, per violazione dell'art. 93, n. 3; e dopo la decisione, perché in contrasto con il contenuto di quest'ultima.

Inoltre, come stabilito nella stessa decisione, le tasse parafiscali in questione sono destinate a finanziare aiuti i quali vanno, almeno in parte, a beneficio del prodotto nazionale tassato. In particolare, la Commissione ritiene, nel caso di specie, che i contributi obbligatori di cui trattasi violino l'art. 95.

A nostro avviso, stante l'incompatibilità delle tasse rispetto alle disposizioni comunitarie sugli aiuti, è superfluo esaminare se, e in che misura, siano applicabili le disposizioni fiscali del Trattato. In ogni caso, abbiamo già indicato in base a quali criteri dette norme dovrebbero essere applicate.

Quanto alla causa C-114/91, questa ha ad oggetto la tassa parafiscale percepita all'atto della macellazione di suini in virtù della legge belga 11 aprile 1983 (che modifica la legge 27 dicembre 1938). L'entità della tassa è stabilita dal regio decreto 23 aprile 1986 (che modifica il regio decreto 31 gennaio 1985). Il tributo è destinato ad un organismo (Office national des débouchés agricoles et horticoles) che svolge attività promozionali di prodotti agricoli, orticoli e della pesca.

Il giudice nazionale pone un quesito relativo alla compatibilità con il diritto comunitario di tale tassa [3]. Al riguardo va anzitutto rilevato che la Commissione, in data 17 maggio 1989, ha adottato una decisione ex art. 93, n. 2, in cui, pur censurando diversi aspetti del regime fiscale istituito dai regi decreti 23 aprile 1986 e 31 gennaio 1985, non ha sollevato alcuna obiezione riguardo alla tassa parafiscale riscossa allo stadio della macellazione di suini, che forma oggetto delle procedure principali. Questo specifico aspetto dell'aiuto deve pertanto considerarsi come un elemento autorizzato e quindi soggetto al

3 — La domanda è formulata soltanto in relazione agli artt. 9 e 12. Nondimeno, onde fornire al giudice una risposta utile alla questione sottoposta alla Corte e per evitare evidenti incongruenze, è necessario riferirsi alle diverse disposizioni esaminate in precedenza.

regime proprio degli *aiuti esistenti.* Esso pertanto resta ineccepibile dal punto di vista del regime degli aiuti se e fintanto che la Commissione non avrà adottato una decisione *finale* in cui ne rileva l'incompatibilità con il mercato comune [4]; decisione che — com'è noto — non ha carattere retroattivo e che dunque non può in nessun caso valere a mettere in discussione tributi in precedenza percepiti.

Nondimeno, resta la possibilità di esaminare le tasse di cui trattasi alla stregua delle norme fiscali del Trattato e secondo i criteri di cui si è detto nella prima parte delle presenti conclusioni.

Conclusione

Cause C-17/91 e C-144/91 e C-145/91:

1) I soggetti passivi di tasse parafiscali destinate al finanziamento di aiuti di Stato possono opporsi alla riscossione e, all'occorrenza, chiedere la restituzione di tali tasse qualora:

— la Commissione, nell'ambito di una decisione adottata sulla base dell'art. 93, n. 2, del Trattato, abbia rilevato l'incompatibilità con il mercato comune di una tale modalità di finanziamento di un aiuto di Stato;

— le autorità nazionali abbiano applicato tali tasse in violazione degli obblighi di notifica e di non esecuzione degli aiuti di Stato, sanciti dall'art. 93, n. 3, del Trattato.

2) Nel caso di una tassa parafiscale che colpisca, secondo le stesse modalità, i prodotti nazionali e quelli importati, onde valutarne la compatibilità rispetto alle norme sulle tasse di effetto equivalente o le imposizioni interne discriminatorie, spetta al giudice nazionale prendere in considerazione la destinazione del gettito della tassa medesima. Ove tale gettito sia destinato a finanziare attività che vanno a beneficio specificamente dei prodotti nazionali tassati, di modo da compensare totalmente l'onere su questi gravante in ragione della riscossione della tassa, que-

4 — In relazione alla tassa oggetto della procedura principale la Commissione ha aperto la procedura di cui all'art. 93, n. 2 (v. GU C 22 del 30 gennaio 1990, pag. 4). Tuttavia, fino alla conclusione di tale procedura, tutti gli aspetti dell'aiuto che risultano autorizzati, sia pur implicitamente, dalla citata decisione del 17 maggio 1989, possono essere regolarmente applicati.

st'ultima andrà qualificata come «tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale» ai sensi degli artt. 9 e 12 del Trattato. Ove tale gettito sia destinato a finanziare attività che vanno a beneficio specifico del prodotto nazionale tassato, ma che compensano solo in parte l'onere gravante sui prodotti nazionali in ragione della riscossione della tassa, quest'ultima andrà qualificata come un'imposizione interna discriminatoria ai sensi dell'art. 95 del Trattato. Gli artt. 9 e 12 e l'art. 95 attribuiscono ai singoli dei diritti azionabili dinanzi alle giurisdizioni nazionali.

3) Contributi obbligatori all'esportazione del tipo di quelli oggetto delle cause principali non sono sottoposti al divieto di tasse di effetto equivalente di cui agli artt. 9 e 12 del Trattato, a condizione che l'importo della tassa gravante sul prodotto destinato all'esportazione sia identico all'importo della tassa gravante sul prodotto destinato al mercato interno.

Causa C-114/91:

1) I soggetti passivi di tasse parafiscali destinate al finanziamento di aiuti di Stato possono opporsi alla riscossione e, all'occorrenza, chiedere la restituzione di tali tasse qualora:

— la Commissione, nell'ambito di una decisione adottata sulla base dell'art. 93, n. 2, del Trattato, abbia rilevato l'incompatibilità con il mercato comune di una tale modalità di finanziamento di un aiuto di Stato;

— le autorità nazionali abbiano applicato tali tasse in violazione degli obblighi di notifica e di non esecuzione degli aiuti di Stato, sanciti dall'art. 93, n. 3, del Trattato.

2) Nel caso di una tassa parafiscale che colpisca, secondo le stesse modalità, i prodotti nazionali e quelli importati, onde valutarne la compatibilità rispetto alle norme sulle tasse di effetto equivalente o le imposizioni interne discriminatorie, spetta al giudice nazionale prendere in considerazione la destinazione del gettito della tassa medesima. Ove tale gettito sia destinato a finanziare attività che vanno a beneficio specificamente dei prodotti nazionali tassati, di modo da compensare totalmente l'onere su questi gravante in ragione della riscossione della tassa, quest'ultima andrà qualificata come «tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale» ai sensi degli artt. 9 e 12 del Trattato. Ove tale gettito sia destinato a finanziare attività che vanno a beneficio specifico del prodotto nazionale tassato, ma che compensano solo in parte l'onere gravante sui prodotti nazionali in ragione della riscossione della tassa, quest'ultima andrà qualificata come un'imposizione interna discriminatoria ai sensi dell'art. 95 del Trattato. Gli artt. 9 e 12 e l'art. 95 attribuiscono ai singoli dei diritti azionabili dinanzi alle giurisdizioni nazionali.