CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GERHARD REISCHL DEL 2 OTTOBRE 1974 [1]

Signor Presidente,
Signori Giudici,

Nell'autunno 1968 la Repubblica federale tedesca registrava un forte attivo nella bilancia dei pagamenti, dovuto alla differenza tra l'andamento dei prezzi sul mercato interno e quello dei prezzi praticati nei principali Paesi acquirenti di prodotti tedeschi. Altro elemento essenziale di questo fenomeno sono stati i massicci movimenti di capitali speculativi, effettuati in previsione della rivalutazione del marco tedesco e della svalutazione del franco francese.

Data la situazione, si rendeva necessaria l'applicazione della legge 8. 6. 1967 sulla incentivazione della stabilità e dello sviluppo economico, il cui art. 4 recita: «Ove gli scambi commerciali con l'estero provochino scompensi nell'equilibrio economico generale, che non può venir ristabilito mediante provvedimenti economici interni oppure può ripristinarsi solo sacrificando il funzionamento delle finalità di cui all'art. 1, il Governo federale deve fare appello a tutti i mezzi offerti dal coordinamento internazionale. Qualora questa soluzione risulti insufficiente, esso adotta tutti i provvedimenti di politica economica idonei a salvaguardare l'equilibrio degli scambi con l'estero».

Di conseguenza, il 29. 11. 1968, veniva emanata una «legge sui provvedimenti idonei a salvaguardare l'equilibrio degli scambi con l'estero, in conformità all'art. 4 della legge sulla incentivazione della stabilità e dello sviluppo economico», legge entrata in vigore il 1° dicembre 1968. Allo scopo di agevolare le importazioni, tale legge prevedeva nell'art. 1 una restituzione alle importazioni sotto forma di una riduzione dell'imposta sull' entrata per le importazioni effettuate nel periodo 20. 11. 1968 — 31. 3. 1970. L'art. 2 — ed è questo il punto che ci interessa maggiormente — stabiliva invece una imposta straordinaria sull'entrata a carico delle esportazioni di beni effettuate dalle imprese nel periodo 29. 11. 1968 — 31. 3. 1970.

Tale imposta era normalmente pari al 4 % dell'imponibile (praticamente del prezzo fatturato), era ridotta al 2 % per talune merci, mentre ne andavano esenti i prodotti oggetto di regolamenti comunitari relativi all'organizzazione di mercato.

Quanto al modo di riscossione di tale imposta, l'esportatore doveva, nella prima decade di ogni mese (c.d. periodo di dichiarazione fiscale preventiva), dichiarare le operazioni effettuate nel mese precedente e calcolare il relativo importo dell'imposta dovuta. Il debito fiscale sorgeva alla scadenza della decade in cui si doveva effettuare la denuncia.

Si era previsto che tale legge restasse in vigore per un certo periodo, ma ancor prima della scadenza del termine prefissato, dall'11. 10. 1969, il governo federale decideva, mediante regolamento, di ridurre a zero le aliquote della restituzione e dell'imposta sulle esportazioni. Infine, in seguito ad una rivalutazione del DM del 9,3%, decisa il 27. 10. 1969, gli artt. 1 e 2 della «legge protettiva» venivano abrogati il 28. 10. 1969.

Il 25 novembre 1968, il rappresentante permanente della repubblica tedesca informava con nota verbale la Commissione delle CE, circa il contenuto del progetto di legge del 22 novembre 1968. Dopo aver immediatamente esaminato il progetto, la Commissione stabiliva che, almeno per il momento, le disposizioni ivi contenute erano compatibili col diritto comunitario. Val la pena di ricor-

1 — Traduzione dal tedesco.

dare che i provvedimenti che la repubblica tedesca intendeva adottare sono stati presi in esame anche dai ministri e dai governatori degli istituti di emissione dei dieci Stati aderenti all'accordo generale di credito (fra cui tutti gli Stati allora membri della Comunità, tranne il Lussemburgo), riuniti a Bonn dal 20 al 22 novembre 1968. Anche in questa sede le intenzioni del governo tedesco non suscitarono obiezioni.

La ditta Demag, attrice nella causa principale — specializzata nella fabbricazione e nella vendita di impianti per l'industria meccanica — effettuava delle esportazioni nel periodo in cui era in vigore la «legge protettiva». Essa pertanto era tenuta al versamento anticipato dell'imposta straordinaria sull'entrata per il periodo dicembre 1968 — settembre 1969. La ditta Demag riteneva che, almeno per le esportazioni nell'area comunitaria, tale tributo fosse incompatibile con il trattato CEE, e faceva opposizione contro i relativi accertamenti.

In seguito alla reiezione del suo reclamo, essa adiva il Finanzgericht di Düsseldorf, sostenendo, in primo luogo, che l'imposta straordinaria sull'entrata costituiva una tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale e pertanto contravveniva all'art. 12 del trattato CEE, norma primaria ed immediatamente efficace.

L'ufficio delle imposte convenuto, richiamandosi all'orientamento del Bundesfinanzhof, sosteneva invece trattarsi di un elemento del sistema di norme interne relative all'imposta sull'entrata, e come tale, quindi, perfettamente conforme alle disposizioni fiscali del trattato.

Il Finanzgericht di Düsseldorf, perplesso circa l'ortodossia di tale asserzione, su domanda dell'attrice, con provvedimento 8. 3. 1974, sospendeva il procedimento e sottoponeva a questa Corte — a norma dell'art. 177 del trattato CEE — le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Se il divieto di istituire tasse d'effetto equivalente ai dazi doganali, sancito dall'art. 12 del trattato CEE, si applichi ad un onere fiscale che

   a) colpisce con un'aliquota del 4 % o del 2 % le esportazioni di prodotti industriali in altri Stati membri della Comunità;

   b) viene qualificato dal legislatore nazionale come «imposta speciale sull'entrata» (Sonderumsatzsteuer);

   c) è retto da criteri propri del sistema di norme interne relative all'imposta sull'entrata;

   d) ha lo scopo di sottoporre i prodotti nazionali destinati all'esportazione ad uno speciale onere, di cui non si hanno altri esempi nell'ambito della CEE, al fine di influire negativamente sulla loro competitività nei confronti dei prodotti degli altri Stati membri, ed

   e) ha come conseguenza il fatto che la merce esportata è ormai soggetta alla tassazione tanto nel Paese d'origine quanto nel paese destinatario.

2. Se l'eventuale contrasto di un siffatto onere fiscale con l'art. 12 del trattato CEE possa essere sanato dalla circostanza che la sua istituzione è intesa ad evitare una rivalutazione della moneta.

   Se la facoltà di modificare i propri tassi di cambio, riservata agli Stati membri dall'art. 107 del trattato CEE, comprenda anche l'autorizzazione ad istituire tasse d'effetto equivalente ai dazi doganali onde evitare la rivalutazione.

   A quali condizioni l'istituzione di un siffatto onere fiscale potrebbe essere giustificata in quanto «misura di salvaguardia» ai sensi dell'art. 109, n. 1, del trattato CEE.

   Se, mancando i presupposti di cui al suddetto art. 109, n. 1, l'istituzione di una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale, al fine di evitare la rivalutazione, possa essere legittimata dal fatto che la ricerca di una maggiore stabilità, e quindi anche la tutela della parità esterna della moneta

(art. 2 del trattato CEE) e l'eliminazione di squilibri nella bilancia dei pagamenti dei singoli Stati membri (art. 3, g) rientrano fra i compiti della Comunità.

È opportuno esaminare tali questioni alla luce delle osservazioni presentate dall'attore nella causa principale, dal governo della Repubblica federale tedesca e dalla Commissione delle Comunità europee.

La prima questione, che mira ad una precisazione della nozione di «tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale» ai sensi dell'art. 12 del trattato CEE, descrive le caratteristiche dell'imposta straordinaria sull'entrata istituita nel 1968 a carico delle esportazioni. Sentite le parti interessate, occorre in primo luogo stabilire se tale definizione sia sufficiente. È infatti utile delineare ulteriori caratteristiche dell'imposta suddetta, come ha fatto il prof. Zuleeg nel suo parere allegato agli atti.

Va inoltre tenuto presente — come ho già accennato nell'esposizione dei fatti — che la «legge protettiva», istituendo un'imposta straordinaria a carico delle esportazioni, perseguiva obiettivi di politica monetaria e congiunturale. In particolare, essa tendeva ad evitare uno squilibrio delle bilance dei pagamenti ed a contenere la lievitazione dei prezzi sul mercato interno.

In correlazione con tali finalità, la legge agiva su due settori, cioè le importazioni e le esportazioni, il che implicava un' identità di imponibili e di aliquote.

Tali misure, poi, si riferivano in prevalenza agli scambi di prodotti industriali e di talune categorie di servizi, mentre ne restavano escluse le merci oggetto di organizzazioni comunitarie di mercato.

Va ancora sottolineato che il tributo gravante sulle esportazioni, configurato come imposta straordinaria sull'entrata, si imperniava su principi tipici alle imposte interne. In primo luogo, infatti, l'esportatore doveva essere un imprenditore ai sensi della legislazione relativa all'imposta sull'entrata. Il debito fiscale, poi, traeva origine da un'operazione commerciale ai sensi della stessa legge, ovvero dal trasferimento di un prodotto all'estero in funzione di un'utilizzazione commerciale o della trasformazione da parte di terzi.

Infine le modalità di riscossione erano disciplinate dalla legislazione relativa all' imposta sull'entrata, il procedimento era affine e le restituzioni all'importazione venivano concesse prevalentemente nell' ambito delle stesse norme fiscali.

Come ho già anticipato, secondo il Finanzgericht di Düsseldorf occorre anzitutto definire la nozione di «tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale».

Considerate le finalità perseguite dalla «legge protettiva» e gli argomenti svolti dai partecipanti al procedimento pregiudiziale, ci si può chiedere, però, se questo sia davvero il modo più ragionevole di affrontare il problema della compatibilità della suddetta legge con il diritto comunitario, interrogativo che sta alla base delle perplessità del giudice di rinvio.

In realtà — come sostiene il governo tedesco — sarebbe logico ritenere che la «legge protettiva», in quanto provvedimento di politica monetaria e congiunturale, abbia la prevalenza sulle norme comunitarie in materia. Per di più, da un esame di tali norme si desume che gli Stati membri disponevano di una discrezionalità che consentiva loro di sottrarsi alla disciplina delle disposizioni generiche del trattato, ivi comprese quelle concernenti i dazi doganali e tasse di effetto equivalente.

Ogni apprezzamento circa i provvedimenti adottati, alla luce delle norme in materia doganale contenute nel trattato, è quindi superfluo. La Corte, poi — come si evince dalla sua stessa giurisprudenza — non è vincolata, nell'esame della domanda pregiudiziale, dallo schema proposto dal giudice di rinvio: essa, invece, può prendere in considerazione tutte le norme disciplinanti l'oggetto della controversia, se ciò può servire a dare risposte esaurienti e pertinenti alle questioni sottopostele. Pertanto, è opportu-

no giudicare la «legge protettiva» alla luce delle disposizioni del trattato in materia di politica monetaria e congiunturale.

In primo luogo, secondo l'art. 107, gli Stati membri «considerano la propria politica in materia di tasso di cambio, come un problema di interesse comune». A norma del n. 2 dello stesso articolo però, in alcuni casi, gli Stati membri possono modificare i propri tassi di cambio. A questo proposito si deve ricordare che simili provvedimenti vanno valutati unicamente alla luce dell'art. 107, comunque non è lecito assumere come parametro altri articoli all'infuori di quelli compresi tra il 103 e il 109. Non è detto, quindi, che il divieto dell'art. 12 non ha alcuna efficacia nel caso in cui le misure adottate possano configurarsi come tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale.

Ciò è stato dimostrato in maniera convincente dal prof. Zuleeg, il quale si richiama alla giurisprudenza della Corte in materia di ripercussioni dei provvedimenti monetari sul mercato comune agricolo. In proposito vanno anche ricordate le sentenze 24. 10. 1973 nella causa 9-73 — Carl Schlüter c. Hauptzollamt Lörrach (Raccolta 1973, pag. 1160) —, 24. 10. 1973, nella causa 10-73 — Rewe-Zentral AG c. Hauptzollamt Kehl (Raccolta 1973, pagg. 1190 e 1194) —, e 13. 6. 1972, nelle cause riunite 9 e 11-71 — Compagnie d'approvisionnement, de transport et de crédit SA, e Grands Moulins de Paris, SA c. Commissione delle Comunità europee (Raccolta 1972, pag. 406).

Il governo tedesco richiamandosi a tale giurisprudenza, ha sostenuto che, se tale apprezzamento vale in caso di rivalutazione di una moneta, di svincolo del corso dei cambi o di istituzione di un duplice corso, esso deve valere anche per i provvedimenti equipollenti ad una rivalutazione. Si può affermare che la legge protettiva abbia avuto tale effetto: tale provvedimento, che agiva in due sensi (cioè sulle importazioni e sulle esportazioni) ha avuto, nello scambio di talune categorie di beni e di servizi, lo stesso effetto di una rivalutazione parziale, ed è chiaro a tutti coloro che hanno dimestichezza con tale settore, che il provvedimento è stato adottato in questa forma solo per evitare le ripercussioni sul mercato agricolo di una rivalutazione pura e semplice e anche per sventare le eventuali manovre speculative. Non si può negare che questa tesi si fondi su argomenti convincenti; tuttavia non sono sicuro che si possa accettarla senza riserve.

Non mi riferisco ai criteri di cui si deve tener conto a norma dell'art. 107, vale a dire la tutela dell'interesse comune, l'osservanza degli scopi dell'art. 104 e la necessità di evitare gravi alterazioni delle condizioni della concorrenza. Da questo punto di vista non vi sono dubbi che la legge in causa è perfettamente legittima; infatti, in primo luogo gli altri Stati membri e la stessa Commissione non sollevarono alcuna obiezione; in secondo luogo le finalità del provvedimento erano evidentemente quelle di perseguire gli obiettivi dell'art. 104 (conservazione di un alto grado di occupazione, stabilizzazione dei prezzi, equilibrio della bilancia dei pagamenti, fiducia nella moneta); infine, il provvedimento fu emanato alla scopo di ripristinare normali condizioni di concorrenza.

Ritengo piuttosto di dover avanzare talune riserve per quanto riguarda un'interpretazione estensiva dell'art. 107. Tali riserve derivano dalla necessità di interpretare in maniera restrittiva le norme del trattato che consentono agli Stati di emanare provvedimenti che possono avere ripercussioni negative sulle strutture comunitarie, e in particolare sul mercato agricolo.

Tale esigenza esclude che si possano ammettere, tramite un silenzio di connivenza, infrazioni di norme comunitarie cogenti, tanto più che gli artt. 108 e 109 del trattato contengono speciali clausole di tutela in materia di provvedimenti di politica economica e monetaria.

Inoltre, come ha sostenuto anche l'attrice nella causa principale, un'interpretazione estensiva dell'art. 107, si presterebbe a manovre illecite. Non va poi dimenticato

che il trattato, in materia di provvedimenti di politica monetaria e congiunturale, pone in sostanza l'accento sull'azione comune.

Infine è opportuno — specie nel presente contesto — richiamarsi alla giurisprudenza della Corte, e in particolare alla sentenza 10. 12. 1969 nelle cause riunite 6 e 11-69 (Commissione delle CE c. Repubblica francese) (Raccolta 1969, pag. 523).

In quell'occasione è stato affermato che:

«Gli artt. 108, n. 3, e 109, n. 3, conferiscono alle istituzioni comunitarie poteri di autorizzazione e d'intervento che non avrebbero senso se gli Stati membri, col pretesto che la loro azione rientra unicamente nella politica monetaria, potessero derogare unilateralmente, e al di fuori del controllo di dette istituzioni, agli obblighi loro derivanti dalle disposizioni del trattato ... L'esercizio dei poteri che gli Stati si sono riservati non può quindi giustificare l'adozione unilaterale di misure vietate dal trattato.»

Tali considerazioni possono farsi anche nel nostro caso.

Per tutti i motivi suesposti non ritengo possibile accettare la tesi secondo cui la «legge protettiva» va esaminata unicamente in base all'art. 107; ritengo invece opportuno approfondire ulteriormente l'esame della questione alla luce delle norme generiche del trattato.

Ciò ci riporta, logicamente, alla prima domanda del giudice di rinvio, cioè alla definizione della tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, ai sensi dell'art. 12. Per meglio dire — e qui sta il nocciolo del problema — si tratta di isolare tale nozione, distinguendola dai provvedimenti fiscali di cui agli artt. 95 e seguenti.

Non credo che sia il caso di aggiungere altre considerazioni sulla nozione. In materia esiste una ricca giurisprudenza, che ha stabilito e messo in luce tutta una serie di criteri e alla quale conviene quindi richiamarsi, come del resto hanno fatto tutti i partecipanti al processo.

Secondo il governo tedesco, l'imposta straordinaria sull'entrata non presenta tutte le caratteristiche della tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, così come le ha delineate la giurisprudenza suddetta, ed esula, pertanto, dalla disciplina dell'art. 12 del trattato. Essa non ha ostacolato gli scambi commerciali, perché la sua funzione specifica — com'era nelle intenzioni del legislatore — era di agevolare le importazioni nella Repubblica federale tedesca. Né si può dire che la concorrenza ne sia risultata falsata; il provvedimento in causa ha anzi contribuito a ripristinare eque condizioni di concorrenza, com'è dimostrato dal diverso andamento dei prezzi nella Repubblica federale rispetto ai paesi confinanti.

Comunque non ritengo sia il caso di indugiare sulla fondatezza di tali tesi. È più opportuno, invece, passare al punto cruciale del presente problema, a stabilire, cioè, se l'imposta straordinaria sull'entrata costituisca un provvedimento fiscale la cui legittimità vada valutata alla luce dei soli artt. 95 e segg., — nonché delle norme comunitarie derivate — e non già dell'art. 12.

La via da seguire è stata additata dalla Corte nelle sentenze in materia di oneri all'importazione (sentenza 16. 6. 1966 nella causa 57-65, Alfons Lütticke GmbH c. Hauptzollamt Saarlouis (Raccolta 1966, pag. 219); sentenza 4. 4. 1968, nella causa 25-67, Milch-, Fett- und Eierkontor GmbH c. Hauptzollamt Saarbrücken (Raccolta 1968, pag. 277).

Gli stessi principi valgono senza dubbio anche per le tasse all'esportazione, a proposito delle quali l'art. 96 del trattato reca disposizioni speciali.

Secondo la giurisprudenza relativa alle tasse sull'importazione, un'imposta deve considerarsi quale provvedimento fiscale quando è riscossa in forza di una legge sulle imposte sull'entrata e rientra in un sistema fiscale generale che grava indifferentemente su prodotti nazionali e su quelli importati.

In talune sentenze è stato inoltre precisato che tali tributi non hanno carattere

protezionistico, bensì puramente fiscale (sentenza 4. 4. 1968 nella causa 7-67, Milchwerke H. Wöhrmann und Sohn KG c. Hauptzollamt Bad Reichenhall (Raccolta 1968, pag. 237); sentenza 4. 4. 1968 nella causa 20-67, Kunstmühle Tivoli c. Hauptzollamt Würzburg (Raccolta 1968, pag. 265) — nella causa 25-67 non si fa riferimento al carattere fiscale).

Se si esamina l'imposta straordinaria istituita dalla «legge protettiva» alla luce dei suddetti criteri, si deve ricordare anzitutto che tale imposta, al pari del sistema di restituzioni all'importazione — che viene assimilato all'imposta sulla cifra d'affari gravante sull'importazione — al momento della riscossione viene assimilata alla tassa ordinaria sulla cifra d'affari, ed anche il procedimento seguito è il medesimo.

Tale caratteristiça però non basta, da sola, a giustificarla come provvedimento fiscale; la Corte ha infatti esplicitamente affermato che la modalità di riscossione di un tributo è irrilevante ai fini del suo esame alla luce del trattato (sentenza 1. 7. 1969, nelle cause riunite 2 e 3-69, Sociaal fonds voor de Diamantarbeiders c. SA Ch. Brachfeld and Sons e Chougol Diamond Co. (Raccolta 1969, pag. 211), e che le nozioni del diritto fiscale interno degli Stati membri non costituiscono criteri vincolanti (sentenza 16. 6. 1966 nelle cause riunite 52 e 55/65, Repubblica federale tedesca c. Commissione CEE (Raccolta 1966, pag. 345). Vi sono però altri criteri di valutazione altrettanto attendibili: come si è visto, la tassa speciale rientrava nella disciplina generale dell' imposta sull'entrata, in quanto solo gli imprenditori erano soggetti di imposta — oggetto dell'imposta era quindi l'esportazione di prodotti industriali — ed in quanto due presupposti erano fondati su un fatturato imponibile, elementi sconosciuti nel diritto doganale.

Il primo di questi elementi riguardava inoltre le prestazioni di servizi che fiscalmente sono esenti da oneri contemplati dalle norme del trattato in materia doganale.

Quanto all'altro aspetto, anche se presupponeva incontestabilmente un passaggio di frontiera, esso costituiva tuttavia un elemento generico, dotato di caratteristiche sconosciute al diritto doganale, in quanto l'imposta colpiva esclusivamente le imprese ed era connessa alla finalità degli scambi. Inoltre non va dimenticato, in tale contesto, che l'attraversamento di frontiera — e le direttive del Consiglio lo confermano — è un elemento rilevante anche ai fini dell'imposta sull'entrata.

Se tali considerazioni forniscono un motivo attendibile per affermare che il provvedimento in esame può essere definito in base agli artt. 95 e segg. del trattato, e quindi si può ritenere che esso costituisca un elemento del sistema fiscale nazionale — si deve aggiungere che, sostanzialmente, esso si risolveva in una riduzione dell'onere fiscale per le importazioni ed in una riduzione dell'esenzione fiscale a favore dell'esportazione, prassi squisitamente fiscali.

Il sistema prescelto è stato adottato per le esportazioni sottoposte ad un onere fiscale inferiore a quello gravante sui prodotti destinati al consumo interno, in considerazione dell'eventualità che la riduzione dell'aliquota defalcabile per le tasse versate a monte avrebbe comportato notevoli difficoltà ed inique discriminazioni fra imprenditore e imprenditore.

D'altro canto — come è stato ribadito nel corso del procedimento — è chiaro che era impossibile inserire la tassa nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto senza incorrere in soluzioni di continuità, sia perché tale sistema non contemplava un defalco per le imposte versate a monte, sia perché nel paese di destinazione, che a sua volta applicava ulteriori gravami, essa si risolveva in un'imposta a cascata.

L'imposta non può nemmeno definirsi un tributo di «carattere prevalentemente fiscale», ma piuttosto un provvedimento di politica monetaria e congiunturale, sebbene l'aspetto fiscale non fosse indifferente per quanto rigurdava il finanziamento delle restituzioni all'importazione.

Comunque questo particolare non ha importanza decisiva.

Questa irrilevanza è indubbia per quel che riguarda la tesi esposta ultimamente; questa infatti non ha effettivamente particolare importanza dal momento che oggi è normale far ricorso a provvedimenti squisitamente fiscali per raggiungere qualsiasi obiettivo di politica economica. Lo stesso vale per le considerazioni che hanno indotto l'attrice nella causa principale ad affermare che il tributo in questione è un «intruso» nel sistema generale dell'imposta sull'entrata. In realtà, nell'esame di un simile caso limite, che può contenere elementi dei più svariati rami del diritto, quel che importa è stabilire quale sia la definizione logica in base agli elementi più significativi, quale sia cioè il punto focale della misura legislativa in oggetto. Se detto punto focale — come nella presente fattispecie — è facilmente individuabile, e se deve quindi escludersi che sussista solo una connessione puramente formale col sistema fiscale, se ne arguisce che l'imposta straordinaria sull'entrata costituisce un provvedimento di carattere fiscale ai sensi del trattato, e la sua legittimità va vagliata unicamente alla luce delle norme in materia, non già alla luce delle disposizioni in materia doganale.

Per quanto riguarda il *trattato,* occorre pertanto richiamarsi al solo art. 96. Tale norma non si limita affatto — come afferma l'attrice — al campo delle sovvenzioni all'esportazione, ma va considerata come una disposizione di diritto tributario, in quanto fissa l'importo massimo delle restituzioni che gli Stati membri possono concedere sui tributi gravanti sui prodotti esportati. Così stando le cose, gli Stati membri possono restare al di sotto di tale limite, quindi un onere fiscale sulle esportazioni, specie se contenuto, deve considerarsi conforme all'art. 96.

Per di più il trattato non ha accolto in materia fiscale il principio degli oneri imposti dal paese di destinazione, quindi, sotto il profilo del trattato, un onere fiscale imposto dal paese d'origine, come pare sia il caso per talune imposte di consumo, non va escluso a priori. In conclusione, l'imposta straordinaria sull' entrata istituita dalla «legge protettiva» è perfettamente conforme alle disposizioni del trattato.

Lo stesso vale anche per quanto riguarda la norma comunitaria *derivata.* A questo proposito ci si è richiamati, nel corso del procedimento, alle due direttive del Consiglio 11. 4. 1967 (GU 1967, pagg. 1301 e segg.) in materia di imposta sul valore aggiunto. Nella prima si stabiliva che gli Stati membri avrebbero dovuto sostituire il sistema di imposte sull'entrata con un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto entro il 1° gennaio 1970.

La seconda direttiva concerneva la struttura e le modalità di applicazione dell' imposta sul valore aggiunto. L'art. 10, in particolare, — ed è questo il punto che più ci interessa — esentava da tale imposta «le cessioni di beni spediti o trasportati al di fuori del territorio nel quale lo Stato interessato applica l'imposta sul valore aggiunto».

Nel nostro caso non si può configurare una trasgressione a tali disposizioni, dal momento che, secondo il testo originale delle direttive, il nuovo sistema, e quindi anche lo sgravio fiscale delle esportazioni, doveva entrare in vigore solo l'1. 1. 1970. A decorrere da questa data, però, l'imposta straordinaria sull'entrata non è più stata applicata. Né si può sostenere — come fa l'attore — che nel caso di un'istituzione anticipata dell'imposta sul valore aggiunto (com'è noto nella Repubblica federale tedesca essa fu adottata l'1. 1. 1968), uno Stato membro non avrebbe più avuto il potere di modificare provvisoriamente il sistema fiscale, in modo da far combinare l'imposta sul valore aggiunto con altri oneri riallacciantisi alla vecchia imposta sull'entrata.

In realtà tale incompatibilità non era stata sancita, come si evince chiaramente dalla giurisprudenza della Corte (sentenza 6. 10. 1970 nella causa 9-70, Grad c. Finanzamt Traunstein (Raccolta 1970, pag. 825) che dichiara esplicitamente che

gli Stati membri, fino alla scadenza fissata dal diritto comunitario per l'instaurazione dell'IVA, conservavano la loro piena autonomia in materia.

Va pertanto ribadito che l'imposta straordinaria sull'entrata non costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale e che dal suo esame alla luce delle disposizioni fiscali del trattato, nonché delle norme comunitarie derivate, non è emerso alcun elemento contrario alla sua compatibilità col diritto comunitario.

A questo punto sarebbe superfluo procedere all'esame delle altre questioni che il giudice di rinvio ha formulato per l'ipotesi in cui fosse stata accertata una violazione dell'art. 12. Tuttavia, per amor di completezza, ritengo opportuno soffermarmi brevemente sui problemi sollevati nell'ambito della seconda questione. Si tratta, in altre parole, di individuare le norme del trattato su cui potrebbe fondarsi la legittimità dell'imposta straordinaria sull'entrata, ove questa fosse dichiarata tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale.

In primo luogo, come ha fatto l'attrice nelle sue osservazioni orali, occorre prendere in considerazione gli art. 2 e 3 g) richiamati nell'ultima parte dell'ordinanza di rinvio. Tali norme — secondo quanto hanno concordemente riconosciuto tutti i partecipanti al procedimento — stabiliscono gli obiettivi della Comunità e le modalità della loro attuazione. La loro importanza ai fini dell'interpretazione del trattato è pertanto fuori discussione.

Del pari è da escludere che esse contengano disposizioni in materia di competenza o clausole di salvaguardia, specie per quanto riguarda gli Stati membri.

Dai principi programmatici in esse stabiliti, pertanto, non può certo desumersi la liceità di provvedimenti nazionali adottati in contrasto con precise disposizioni del trattato. Tali principi, peraltro, definiscono obiettivi eterogenei e contrastanti fra loro, motivo per cui la soluzione va ricercata sulla base di disposizioni comunitarie positive e delle relative norme sulla competenza.

Un'altra norma da prendere in esame — ignorata nel provvedimento di rinvio, ma richiamata nelle osservazioni presentate alla Corte — è l'art. 108, e in particolare il n. 3, che è interessante soprattutto per la sua connessione con le disposizioni di politica monetaria. Il n. 1 di tale articolo dispone che in caso di difficoltà, effettive o seriamente paventate, nella bilancia dei pagamenti, che possano compromettere il funzionamento del mercato comune, o la graduale attuazione della politica commerciale comune, gli Stati membri possono adottare provvedimenti in conformità all'art. 104. A questo proposito si citano le raccomandazioni della Commissione e nel secondo capoverso si menziona inoltre il «concorso reciproco» approvato dal Consiglio.

Il n. 3, poi, recita:

«Quando il concorso reciproco raccomandato dalla Commissione non sia stato accordato dal Consiglio, ovvero il concorso reciproco accordato e le misure adottate risultino insufficienti, la Commissione autorizza lo Stato che si trova in difficoltà ad adottare delle misure di salvaguardia di cui essa definisce le condizioni e le modalità.»

È opportuno infine precisare, in conformità con la giurisprudenza in materia, che i provvedimenti nazionali incompatibili con altre norme imperative del trattato possono esser adottati solo su autorizzazione della Commissione. Supponendo che l'imposta straordinaria sull' entrata costituisse una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale, e prescindendo da altri problemi che possono sorgere in relazione all'art. 108 — come quello evocato in particolare dall'attore, sull'idoneità dei provvedimenti al perseguimento degli obiettivi prefissi — Bisognerebbe accertare che le misure della «legge protettiva» siano state autorizzate dalla Commissione.

A questo proposito il governo tedesco fa notare che la Commissione ne fu tempestivamente informata, sia con la già ricordata nota verbale, sia in occasione

della riunione dei rappresentanti dei Dieci, alla quale esse aveva inviato due esponenti. I provvedimenti in questione furono inoltre approvati dalla Commissione, come risulta da una dichiarazione pubblicata sul Bollettino 1969, n. 1, pag. 41. Il governo tedesco sostiene inoltre che l'autorizzazione della Commissione non deve necessariamente essere contenuta in un atto formale, ma può essere anche tacita; essa si richiama in merito alla sentenza 18. 2. 1964 nelle cause riunite 73 e 74/63, NV Internationale Crediet- en Handelsvereniging «Rotterdam» e Coöperatieve Suikerfabriek en Raffinaderij GA «Puttershoek» c. ministro olandese dell'agricoltura e della pesca (Raccolta 1964, pag. 1).

Neanche su questo punto — come a proposito dell'interpretazione dell'art. 107 — ritengo di poter condividere la tesi del governo federale. L'autorizzazione, di cui all'art. 108, n. 3, costituisce senza dubbio alcuno una decisione ai sensi dell'art. 189 del trattato, il quale elenca in senso limitativo le varie specie di atti giuridici attraverso cui la Commissione esperisce la propria attività per l'adempimento degli obblighi comunitari. Pertanto è difficile immaginare che un provvedimento di questo genere possa essere adottato tacitamente; l'art. 108 stabilisce infatti che la decisione è «obbligatoria per i destinatari da essa *designati*». Occorre inoltre tener presente che le «condizioni e le modalità» delle misure di salvaguardia, di cui all'art. 108, n. 3, non possono verosimilmente essere definite in forma tacita. Quanto alle cause riunite 73 e 74-63, già citate, non va dimenticato che esse vertevano su un atto formale della Commissione, e che in quella sede si trattava di accertare, attraverso un esame di tutte le circostanze, quale fosse il suo significato e se esso si rivolgesse implicitamente anche ad altri Stati membri.

Ritengo pertanto che, ove il provvedimento in esame avesse richiesto l'autorizzazione della Commissione, la sua validità non avrebbe potuto venir argui-ta dalle disposizioni dell'art. 108, tanto più che, a quanto risulta, la Commissione ha espresso il suo parere a norma non già dell'art. 108, bensì degli artt. 95 e segg.

Infine, resta da considerare l'art. 109 del trattato CEE, secondo il quale, in caso di improvvisa crisi della bilancia dei pagamenti, e quando non sia emanata tempestivamente una decisione ai sensi dell'art. 108, n. 2, — in merito cioè all'assistenza reciproca — lo Stato membro interessato può adottare le misure di salvaguardia necessarie. Tali provvedimenti «devono provocare il minor turbamento possibile nel funzionamento del mercato comune e non andare oltre la portata strettamente indispensabile ad ovviare alle difficoltà improvvise manifestatesi». La Commissione e gli Stati membri devono essere informati non oltre il momento della loro entrata in vigore. Il Consiglio può decidere che tali provvedimenti siano modificati, sospesi o aboliti.

Tutti i partecipanti al processo concordano nel riconoscere che tale disposizione autorizza un'infrazione unilaterale del trattato, e quindi una temporanea inosservanza delle norme in materia di dazi doganali e misure equivalenti. Essa potrebbe pertanto venir invocata — se necessario — per giustificare la «legge protettiva».

L'attendibilità di un'eventuale giustificazione dipende da svariate condizioni, il che implica una maggiore severità nell' esame delle circostanze. In primo luogo, occorre stabilire se si può considerare crisi della bilancia dei pagamenti — fenomeno ben più grave delle «difficoltà» cui si fa cenno nell'art. 108 — anche un attivo di bilancio. Un eccessivo afflusso di divise in uno Stato membro, infatti, può pregiudicare gli scopi stabiliti dall' art. 2, e indurre gli altri Stati ad adottare provvedimenti cautelativi che turberebbero il normale funzionamento del mercato comune.

È poi necessario che la crisi sia *repentina,* che non rappresenti cioè il punto culminante di un lungo processo economico. Ad esempio la situazione economica di un paese, a causa di un'ondata di specu-

lazioni internazionali, potrebbe aggravarsi tanto rapidamente che non ci sia tempo di mettere in moto la procedura di cui all'art. 108.

Per quanto riguarda l'assistenza reciproca, essa scatta soprattutto in caso di deficit della bilancia dei pagamenti, mentre appare superflua nel caso contrario.

In merito alle norme di salvaguardia, queste, — come si è visto — devono provocare il minor turbamento possibile sul funzionamento del mercato comune e non devono eccedere la portata strettamente indispensabile a porre riparo alla crisi. Sotto questo aspetto è significativo che nella fattispecie l'imposta straordinaria sull'entrata gravasse unicamente sulle esportazioni di prodotti industriali, con esclusione delle merci oggetto di organizzazione comune di mercato.

È infine necessario che la Commissione e gli altri Stati membri siano messi al corrente dei provvedimenti in questione al più tardi nel momento della loro entrata in vigore. Tale notifica va fatta con esplicito riferimento all'art. 109, come la Corte ha già avuto occasione di precisare (sentenze 10. 12. 1969 nelle cause riunite 6 e 11-69 Commissione c. Repubblica francese (Raccolta 1969, pag. 523). A tale proposito potrebbero formularsi riserve sulla legittimità delle misure adottate nel caso di specie.

Si deve ammettere, infatti, che la Repubblica federale tedesca informò tempestivamente sia la Commissione che tutti gli altri Stati membri (il Granducato di Lussemburgo, anche se assente alla riunione dei Dieci, era comunque rappresentato in virtù dell'unione economica belgo-lussemburghese); tuttavia non fu fatto alcun esplicito riferimento all'art. 109. Se dunque questa forma di pubblicità è sufficiente — ed un eccessivo formalismo sarebbe assurdo — anche sull'ultimo punto non dovrebbero più sussistere dubbi. Il principio sancito dalla sentenza ricordata fu infatti sostanzialmente rispettato dal momento che gli interessati (cioè la Commissione e gli altri Stati membri) vennero messi al corrente, in maniera esplicita ed esauriente, sia della situazione che dei provvedimenti in cantiere.

Dopo questo esame della seconda questione presentata dal giudice di rinvio — necessariamente succinto, dato che non vi sono dubbi che il problema andava risolto sulla base degli artt. 95 e segg. — non credo vi sia più motivo per ulteriori considerazioni. In particolare, ritengo non sia più il caso di prendere in considerazione l'obiezione sollevata dall'attore nelle sue osservazioni orali, secondo cui l'applicazione dell'imposta straordinaria sull'entrata ai contratti stipulati prima dell'entrata in vigore della «legge protettiva» stride con i principi del diritto comunitario.

Nel provvedimento di rinvio non vi è alcun accenno a tale problema, ed a ragione; esso infatti è stato oggetto di un'analisi approfondita da parte della Corte costituzionale federale tedesca ed un suo ulteriore esame alla luce del diritto comunitario appare ormai superfluo.

Ricapitolando, propongo quindi di rispondere come segue alle questioni deferite dal Finanzgericht:

1. Un'imposta che comporta un onere finanziario sulle esportazioni di prodotti industriali verso altri Stati membri della Comunità, cosicché può configurarsi come revoca parziale dell'esenzione dai tributi interni, e quindi è sostanzialmente connessa al sistema nazionale di imposte sull'entrata, non costituisce una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale di cui all'art. 12 del trattato CEE, ed è inoltre conforme alle disposizioni fiscali del trattato stesso.

Un'imposta siffatta può venir istituita anche successivamente all'instaurazione in uno Stato membro del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, ma non oltre il termine obbligatorio fissato dalle direttive del Consiglio 11.4.1967 per l'adozione del sistema suddetto.

2. La facoltà, attribuita agli Stati membri dall'art. 107 del trattato CEE, di modificare i tassi di cambio, non li autorizza anche ad istituire tributi di effetto equivalente ai dazi doganali, destinati a compensare la diminuzione eventuale dei prezzi delle importazioni a seguito di una rivalutazione monetaria.

3. L'autorizzazione della Commissione per i provvedimenti cautelativi di cui all'art. 108, n. 3, deve essere espressa con un atto formale.

4. Una crisi improvvisa nella bilancia dei pagamenti ai sensi dell'art. 109 può essere provocata anche da eccedenze che si producano così repentinamente da impedire l'instaurazione del procedimento di cui all'art. 108. In tal caso uno Stato membro può adottare provvedimenti necessari, derogando alle disposizioni generali del trattato in materia doganale, se il Consiglio non autorizza tempestivamente «il concorso reciproco», o se questo è escluso.

   Perché tali provvedimenti di salvaguardia siano legittimi, occorre che la Commissione e gli altri Stati membri ne vengano informati in modo chiaro e completo al più tardi al momento della loro entrata in vigore.

5. Gli artt. 2 e 3 g) del trattato CEE non contengono clausole di salvaguardia o disposizioni in materia di competenza a favore degli Stati membri che consentano una deroga alle norme generali del trattato stesso.