CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GIUSEPPE TESAURO

presentate il 18 maggio 1995 *

1. La presente causa investe il problema della legittimità di un tributo riscosso sull'entrata e la produzione di merci a Ceuta, enclave spagnola situata sulla costa mediterranea dell'Africa. Giudice di rinvio, ai sensi dell'art. 177 del Trattato, è il Tribunal Superior de Justicia dell'Andalusia, il quale ha proposto il seguente quesito pregiudiziale:

«L'art. 25, n. 2, dell'atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Spagna alle Comunità europee nonché il protocollo n. 2 dello stesso atto, in relazione alle disposizioni dei Trattati CEE e CECA sulla libera circolazione delle merci, consentono di continuare a percepire un tributo come quello previsto dalla legge spagnola 25 marzo 1991, n. 8, che disciplina l'imposta sulla produzione e l'importazione nelle città di Ceuta e Melilla, strutturata in modo da ottenere l'insussistenza quasi totale di un onere tributario addizionale per le operazioni interne e mantenere nel contempo l'imposizione effettiva sulle importazioni provenienti dal territorio doganale della Comunità?»

2. Tale questione è sorta nell'ambito di una controversia tra l'Ayuntamento (amministrazione comunale) di Ceuta e la Cámara de comercio, industria y navegación della città. Quest'ultima chiede l'annullamento dell'ordinanza municipale con cui, in base alla suddetta legge 25 marzo 1991, n. 8 [1], sono state approvate le modalità di applicazione dell'imposta locale sulle merci introdotte o prodotte nel territorio comunale.

3. Per comprendere l'esatta portata del quesito sottoposto alla Corte, è opportuno riportare le disposizioni dell'atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Spagna alla Comunità [2] (in prosieguo: l'«atto di adesione») che riguardano specificamente, nella materia che qui rileva, i territori di Ceuta e Melilla, nonché la normativa nazionale controversa.

L'art. 25, nn. 1 e 2, dell'atto di adesione prevede quanto segue:

«1. I trattati e gli atti delle istituzioni delle Comunità europee si applicano alle isole Canarie e a Ceuta e Melilla, con riserva delle

* Lingua originale: l'italiano.

1 — BOE n. 73 del 26 marzo 1991, pag. 765.

2 — GU 1985, L 302, pag. 23.

deroghe previste nei paragrafi 2 e 3 e nelle altre disposizioni del presente atto.

2. Le disposizioni del Trattato CEE e del Trattato CECA relative alla libera circolazione delle merci, nonché gli atti delle istituzioni delle Comunità in materia di legislazione doganale e di politica commerciale si applicano alle isole Canarie e a Ceuta e Melilla alle condizioni definite nel protocollo n. 2».

Il protocollo in questione, precisato che «il territorio doganale della Comunità non comprende le isole Canarie né Ceuta e Melilla» (art. 1, n. 2), detta la disciplina applicabile all'importazione di merci da un paese terzo nei suddetti territori, quella cui sono assoggettati i prodotti originari delle isole Canarie e di Ceuta e Melilla immessi in libera pratica sul territorio doganale della Comunità, il regime particolare applicabile ai prodotti della pesca e dell'agricoltura e agli scambi commerciali tra i suddetti territori e, infine, il regime applicabile ai prodotti comunitari introdotti nelle isole Canarie o a Ceuta e Melilla, stabilendo al riguardo la progressiva abolizione dei dazi doganali e delle tasse d'effetto equivalente durante il periodo transitorio.

Più precisamente, l'art. 6 stabilisce che:

«1. I prodotti originari del territorio doganale della Comunità beneficiano, alla loro importazione nelle isole Canarie o a Ceuta e Melilla, dell'esenzione dai dazi doganali e dalle tasse di effetto equivalente alle condizioni stabilite nei paragrafi 2 e 3.

2. I dazi doganali esistenti nelle isole Canarie e a Ceuta e Melilla nonché la tassa detta "arbitrio insular — tarifa general" esistente nelle isole Canarie sono progressivamente aboliti nei confronti dei prodotti originari del territorio doganale della Comunità, secondo il ritmo e alle condizioni previste negli articoli 30, 31 e 32 dell'atto di adesione.

3. (...)».

Queste condizioni sono le stesse stabilite nell'atto di adesione per il restante territorio spagnolo, vale a dire la progressiva riduzione dei dazi durante il periodo transitorio, per arrivare alla loro totale abolizione a decorrere dal 1° gennaio 1993. Nessuna norma particolare è infine stabilita con riguardo ai prodotti rilevanti per il Trattato CECA, che, dunque, sono assoggettati allo stesso regime.

4. Va ancora ricordato che, in forza del combinato disposto dell'art. 26 dell'atto di adesione e del n. 2 del capitolo V dell'allegato I all'atto suddetto, non trova applicazione in questi territori la disciplina comunitaria in materia d'imposta sul valore aggiunto. Nessuna deroga è stata invece prevista riguardo all'applicazione delle disposizioni fiscali del Trattato, il che implica, ex art. 2 dell'atto di adesione, che tali norme, in particolare l'art. 95, si applicano nei territori di Ceuta e Melilla.

5. Proprio al fine di conformarsi agli obblighi derivanti dalle richiamate disposizioni dell'atto di adesione, il legislatore spagnolo ha adottato la già citata legge n. 8/1991, che ha modificato il sistema delle imposte locali vigente a Ceuta e Melilla, sostituendo la precedente imposta municipale sull'entrata delle merci (denominata «aforo») con una nuova imposta, l'«arbitrio». Il presupposto di tale imposta è costituito non più, come in epoca anteriore, solo dall'introduzione di beni mobili nei territori considerati, ma altresì dalla loro produzione interna, allo scopo, espressamente enunciato nel preambolo alla legge, di eliminare qualsiasi discriminazione fondata sull'*origine* delle merci. Tenuto conto, peraltro, delle particolari difficoltà che ritardano lo sviluppo economico dei territori in questione, difficoltà che avevano giustificato, nel passato, la previsione di un regime fiscale differenziato rispetto a quello applicato nelle restanti parti del territorio nazionale, la legge ha previsto alcune misure di protezione, sia pur di carattere temporaneo, dell'industria locale.

Ai sensi dell'art. 1, «l'arbitrio sulla produzione e l'importazione è un'imposta comunale indiretta che colpisce la produzione, la fabbricazione e l'importazione, nelle città di Ceuta e Melilla, di tutte le categorie di beni mobili materiali, conformemente alle disposizioni della presente legge». L'art. 3 precisa poi che costituiscono operazioni imponibili la produzione di beni effettuata professionalmente da un imprenditore nell'esercizio della sua attività, come pure l'importazione di quegli stessi beni nei territori cui si applica la legge, ed include in questa seconda categoria, ex art. 5, n. 1, anche le merci originarie di altre regioni della Spagna. Fatto generatore del tributo è, in base all'art. 11, la messa a disposizione dell'acquirente del bene, nella prima ipotesi; e, nella seconda, la presentazione della dichiarazione d'importazione. Quanto alla base imponibile, essa è rappresentata, per la produzione interna, dall'ammontare complessivo di ciò che è dovuto al cedente al momento del trasferimento del bene, mentre, per le merci di provenienza esterna, dal loro valore in dogana (artt. 15 e 16). La determinazione delle aliquote applicabili ai diversi prodotti è demandata, entro i limiti minimo e massimo stabiliti dalla legge (0,5% e 10%), alle amministrazioni comunali interessate (art. 18), tenute a fissarle nell'ambito delle misure di applicazione della tassa di loro competenza.

Per quanto riguarda la città di Ceuta, tali misure sono state adottate con provvedimento del 24 settembre 1991 [3].

3 — Boletín Oficial de Ceuta del 25 settembre 1991, pag. 143.

Gli artt. 7 e 9 della legge n. 8/1991 stabiliscono, infine, quali produzioni e importazioni siano esentate dal pagamento del tributo. Orbene, le categorie di beni che beneficiano di tale disciplina sono in larga misura le stesse nelle due ipotesi. Un regime particolare è tuttavia previsto a favore dell'industria locale dall'art. 7, n. 2, il quale stabilisce che «delle esenzioni totali o parziali possono essere accordate a titolo temporaneo ai beni prodotti o elaborati dalle industrie stabilite sul territorio delle città di Ceuta e Melilla appartenenti ai settori protetti dalla legge 27 dicembre 1985, n. 50, relativa alle misure regionali volte ad incentivare lo sviluppo economico in vista del superamento degli squilibri esistenti tra le diverse parti del territorio nazionale».

A tale riguardo, va precisato che la citata ordinanza municipale del settembre 1991 ha stabilito, all'art. 14, che la suddetta esenzione può essere ottenuta, alle condizioni e per il periodo indicati nel provvedimento di concessione, su richiesta motivata degli interessati.

6. Alla luce delle rilevanti disposizioni dell'atto di adesione, è dunque rispetto agli artt. 9 e 12 ovvero all'art. 95 del Trattato che va esaminata la compatibilità con il diritto comunitario dell'imposta di cui trattasi.

A questo proposito ricordo anzitutto che, secondo la costante giurisprudenza della Corte [4], lo stesso tributo non può, nel sistema del Trattato, appartenere contemporaneamente alla categoria delle tasse di effetto equivalente ad un dazio doganale, ai sensi degli artt. 9 e 12, ed a quella dei tributi interni ai sensi dell'art. 95, in quanto gli artt. 9 e 12 vietano, tra gli Stati membri, la riscossione di dazi doganali all'importazione e all'esportazione o tasse di effetto equivalente, mentre l'art. 95 si limita a vietare imposizioni interne che hanno, e nei limiti in cui hanno, natura discriminatoria nei confronti dei prodotti degli altri Stati membri.

7. Più in particolare, la caratteristica essenziale di una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, che la distingue da un'imposta interna, consiste nel fatto che la prima colpisce esclusivamente il prodotto importato in quanto tale, mentre la seconda colpisce sia i prodotti importati, sia quelli nazionali [5].

La Corte ha inoltre precisato nella sentenza *Legros* [6], avente ad oggetto il dazio di mare applicato nei DOM francesi, che «un'imposta proporzionale al valore in dogana dei beni riscossa da uno Stato membro sulle merci importate da un altro Stato membro all'atto della loro introduzione in una regione del territorio del primo Stato mem-

4 — Sentenza 18 giugno 1975, causa 97/74, IGAV (Racc. pag. 699, punto 13); sentenza 7 maggio 1987, causa 193/85, Co-Frutta (Racc. pag. 2085, punti 8-11).

5 — Sentenza 7 maggio 1987, causa 193/85, citata, punto 9.

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

bro costituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio all'importazione, nonostante il fatto che essa colpisca altresì le merci introdotte in tale regione in provenienza da un'altra parte di questo stesso Stato» [7]. In quell'occasione la Corte escludeva la possibilità di qualificare il tributo controverso come imposta interna ai sensi dell'art. 95 per il fatto che, mentre esso colpiva tutti i beni introdotti nella regione della Réunion, a causa della loro introduzione in tale parte del territorio francese, i prodotti originari della Réunion ne erano *sistematicamente* esonerati, non in base a criteri oggettivi che avrebbero potuto applicarsi anche ai prodotti importati, ma proprio a causa della loro origine regionale [8].

L'imposta controversa, che sotto questi profili si differenzia in maniera netta dal dazio di mare oggetto della sentenza *Legros*, presenta quindi, in linea di principio, caratteristiche tali da poter essere considerata, alla luce della giurisprudenza della Corte, un'imposta interna ai sensi dell'art. 95.

8. Ora, se si esamina la legislazione in questione alla luce dei principi appena richiamati, si deve rilevare che l'«arbitrio» si applica indistintamente sia alle merci straniere e a quelle originarie delle altri parti del territorio nazionale al momento della loro introduzione a Ceuta, sia alle merci originarie di detto territorio; esso colpisce categorie di prodotti in base ad un criterio obiettivo, cioè l'appartenenza degli stessi alle categorie di merci individuate nella tabella allegata all'ordinanza municipale del 24 settembre 1991, indipendentemente dall'origine del singolo prodotto. Anche le aliquote applicabili ai diversi prodotti e le esenzioni previste, fatta salva la particolare ipotesi di cui all'art. 7, n. 2, della legge n. 8/1991, sulla quale mi soffermerò successivamente, sono stabilite tenendo unicamente conto dell'appartenenza del prodotto — e indipendentemente dalla sua origine — ad una determinata categoria di merci.

9. Tale conclusione non è d'altra parte infirmata dal rilievo contenuto nell'ordinanza di rinvio, secondo cui, in considerazione del fatto che la lavorazione e la produzione industriale a Ceuta sono molto esigue, l'«arbitrio» finisce con il ricadere essenzialmente sull'importazione di beni e, a ben vedere, l'instaurazione di un corrispondente onere anche sulla produzione non è altro che un espediente escogitato dal legislatore allo scopo di tenere in vita la precedente imposta sull'importazione vietata dal diritto comunitario. A tale riguardo, infatti, la Corte ha già avuto modo di chiarire come un'imposta che colpisca sia i prodotti importati, sia i prodotti nazionali, ma che in realtà si applica esclusivamente, o quasi esclusivamente, ai prodotti importati, in quanto una produzione nazionale identica o analoga non esiste o è estremamente ridotta, non costituisce una tassa di effetto equivalente se fa parte integrante di un *sistema generale di tributi interni che colpisce sistematicamente categorie di prodotti secondo criteri obiettivi, che pre-*

7 — Punto 18.
8 — Punto 12.

scindono dall'origine degli stessi [9]. Orbene, come si è detto, l'«arbitrio» grava su una serie di beni al momento della loro immissione al consumo, senza che abbia influenza, almeno in linea di principio, la loro origine regionale, nazionale od estera.

10. Ad un risultato diverso si dovrebbe invece arrivare qualora fosse dimostrato, come sostenuto dalla ricorrente nel giudizio principale, che il gettito del tributo controverso è destinato a finanziare l'attività di un ente pubblico o parapubblico, il quale, poi, opera esclusivamente a vantaggio della produzione regionale, in particolare attraverso la concessione di crediti alle imprese stabilite a Ceuta. La Corte, infatti, già nella sentenza *Capolongo* [10] affermò che:

«Nell'interpretare la nozione "di tasse di effetto equivalente a un dazio doganale all'importazione", può essere opportuno tener conto della destinazione degli oneri pecuniari riscossi. Qualora infatti essi siano esclusivamente destinati a finanziare delle 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 ciononostante per l'una un onere pecuniario supplementare netto, mentre per l'altra costituisce in realtà la contropartita di vantaggi o sovvenzioni.

Di conseguenza, il contributo che rientra in un regime generale di tributi interni, gravanti tanto sui prodotti nazionali quanto su quelli importati, secondo gli stessi criteri, può ciononostante essere una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale all'importazione, qualora sia esclusivamente destinato a finanziare delle attività che giovano in modo specifico al prodotto nazionale tassato».

11. Questo indirizzo giurisprudenziale è stato confermato anche con riguardo all'applicazione dell'art. 95 [11]. Poiché, tuttavia, le disposizioni sulle imposizioni interne discriminatorie e sulle tasse di effetto equivalente non possono essere applicate cumulativamente — come ho ricordato in precedenza — il criterio distintivo tra le due ipotesi è stato tracciato dalla Corte con riferimento al carattere integrale o parziale della compensazione dell'onere sopportato dalla produzione nazionale all'atto della sua immissione in commercio, con i benefici che comporta la destinazione del ricavato dell'imposizione.

9 — V., a questo proposito, le sentenze 22 marzo 1977, causa 78/76, Steinike (Racc. pag. 595, punto 30), e 7 maggio 1987, causa 193/85, citata, punto 14.

10 — Sentenza 19 giugno 1973, causa 77/72 (Racc. pag. 611, punti 13 e 14). Tale giurisprudenza è stata successivamente confermata in una serie numerosa di pronunce, fra le quali ricordo le sentenze 22 marzo 1977, causa 78/76, citata alla nota 9, 25 maggio 1977, causa 105/76, Interzuccheri (Racc. pag. 1029), 28 gennaio 1981, causa 32/80, Kortmann (Racc. pag. 251), 11 marzo 1992, cause riunite da C-78/90 a C-83/90, Compagnie Commerciale de l'Ouest (Racc. pag. I-1847), e 2 agosto 1993, causa C-266/91, CELBI (Racc. pag. I-4337).

11 — V. sentenza 21 maggio 1980, causa 73/79, Commissione/Italia (Racc. pag. 1533, punto 15).

Nel caso di compensazione integrale si tratta di un'imposizione incompatibile con gli artt. 12 e seguenti del Trattato; nel caso di compensazione parziale, il tributo è incompatibile con l'art. 95 e vietato nella misura in cui è discriminatorio a danno del prodotto importato [12].

12. Il comune di Ceuta nega che il provento dell'«arbitrio» abbia una destinazione specifica: esso contribuirebbe, con le altre entrate, a fornire all'amministrazione locale i mezzi finanziari necessari allo svolgimento del complesso delle sue attività istituzionali. Visto che nulla è precisato a tale proposito nella normativa controversa, si impone un accertamento di fatto che spetta al giudice nazionale effettuare. Egli dovrà verificare, nella fattispecie, se il gettito dell'imposta è destinato al finanziamento di attività che profittano alla sola produzione regionale. Nell'eventualità, poi, che tale destinazione sia provata, egli dovrà concludere nel senso che la tassa gravante sul prodotto importato costituisce una tassa di effetto equivalente, qualora i vantaggi per il prodotto regionale compensino *in toto* l'onere sopportato all'atto della messa in commercio. Se invece i vantaggi compensano solo parzialmente l'onere gravante sul prodotto regionale, il regime in questione realizza una discriminazione fiscale incompatibile con l'art. 95.

13. Ciò precisato, peraltro, il sistema fiscale controverso appare sicuramente, sotto un altro profilo, discriminatorio ai danni delle merci importate. L'art. 7, n. 2, della legge n. 8/1991 prevede, infatti, che alcune esenzioni totali o parziali dall'imposta possano essere concesse, a titolo temporaneo, esclusivamente a favore di alcune categorie di merci prodotte da industrie stabilite sul territorio di Ceuta (e di Melilla); dall'art. 14 dell'ordinanza 24 settembre 1991, che fissa le modalità di applicazione di quella particolare disposizione, risulta che le suddette esenzioni sono accordate su richiesta degli interessati. Orbene, il carattere discriminatorio di tale disposizione non viene meno per il fatto che non solo le merci importate, ma altresì quelle originarie di altre parti del territorio spagnolo sono escluse dal beneficio in questione. Come rileva la Commissione, infatti, discriminazioni fondate sull'origine regionale di un prodotto costituiscono, almeno parzialmente, una discriminazione fondata sulla nazionalità, in quanto inevitabilmente i prodotti importati simili o concorrenti a quelli locali che possono fruire dell'esenzione subiscono un trattamento meno favorevole. Come risulta da una consolidata giurisprudenza della Corte in materia di art. 30, infatti, perché una misura possa essere qualificata discriminatoria o protezionistica, non è necessario che essa favorisca l'insieme dei

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

prodotti nazionali o sfavorisca solo i prodotti importati ad esclusione dei prodotti nazionali [13].

Tenuto conto, d'altronde, che l'art. 95 non può essere invocato nei confronti di tributi interni che colpiscono prodotti importati in mancanza di produzione nazionale similare o concorrente [14], la rilevata incompatibilità dell'«arbitrio» con la suddetta disposizione può essere fatta valere solo nella misura in cui esso sia applicato a merci per le quali vi sia una produzione regionale tassata meno pesantemente della produzione similare o concorrente importata.

14. Non mi sembra infine che le conclusioni cui sono arrivato possano essere modificate richiamandosi, come ha fatto il governo spagnolo, alle norme del Trattato relative alla coesione economica e sociale, in particolare all'art. 130A. Se infatti tale norme, le quali impegnano la Comunità a proseguire la sua azione volta in particolare a ridurre il divario tra i livelli di sviluppo delle varie regioni, devono costituire una chiave di lettura dell'ordinamento comunitario nel suo complesso, esse non possono tuttavia giustificare deroghe all'applicabilità di altre norme del Trattato, che non siano nello stesso o in atti di pari rango espressamente previste. Orbene, per quanto riguarda l'applicabilità delle norme in materia di libera circolazione delle merci nei territori di Ceuta e Melilla, l'atto di adesione non ha stabilito al riguardo alcuna eccezione al termine del periodo transitorio. Ciò detto, ritengo che il Trattato stesso, come d'altra parte il diritto derivato, offre vari strumenti utilizzabili per realizzare lo scopo indicato all'art. 130A, senza che sia necessario intaccare le fondamenta su cui la Comunità è basata.

15. Alla luce delle osservazioni suesposte ritengo si debba rispondere al giudice nazionale nei termini seguenti:

«1) L'art. 25 ed il protocollo n. 2 dell'atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Spagna alle Comunità europee, letti congiuntamente agli artt. 9 e

13 — V. sentenze 15 dicembre 1993, cause riunite C-277/91, C-318/91 e C-319/91, Ligur Carni (Racc. pag. I-6621, punti 37 e 38), 10 dicembre 1991, causa C-179/90, Merci (Racc. pag. I-5889, punto 21), 25 luglio 1991, cause riunite C-1/90 e C-176/90, Aragonesa de Publicidad (Racc. pag. I-4151, punto 24), e 20 marzo 1990, causa C-21/88, Du Pont de Nemours italiana (Racc. pag. I-889, punti 12 e 13).

14 — V. sentenza 11 dicembre 1990, causa C-47/88, Commissione/Danimarca (Racc. pag. I-4509, in particolare punto 10).

seguenti del Trattato CE, ostano alla percezione di un'imposta sulle merci importate dagli altri Stati membri e sulle merci nazionali all'atto della loro immissione al consumo a Ceuta, ove risulti che il gettito dell'imposta medesima sia destinato a finanziare attività che vanno a beneficio specificamente dei prodotti originari della suddetta regione, in modo da compensare *integralmente* l'onere su questi gravante in ragione della riscossione dell'imposta. Tale imposta dovrà essere qualificata come imposizione interna discriminatoria ai sensi dell'art. 95 del Trattato ove il suo gettito sia destinato a finanziare attività che compensano *solo in parte* l'onere gravante sui prodotti regionali assoggettati, in ragione della riscossione dell'imposta.

2) L'art. 25 ed il protocollo n. 2 dell'atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Spagna alle Comunità europee, letti congiuntamente all'art. 95 del Trattato CE, ostano alla percezione di un'imposta sulle merci importate dagli altri Stati membri e sulle merci nazionali all'atto della loro immissione al consumo nel territorio di Ceuta, nella misura in cui è applicata a prodotti importati similari, o concorrenti, di prodotti originari di Ceuta ed esentati totalmente o parzialmente dal versamento dell'imposta a causa della loro origine regionale».