CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F. G. JACOBS

presentate il 13 novembre 1997 *

1. Se sia compatibile con il diritto comunitario, e, in particolare, con gli artt. 12 e 95 del Trattato l'assoggettamento da parte di uno Stato membro dell'energia elettrica importata ad un tributo ad aliquota fissa, mentre il tributo gravante sull'energia elettrica di produzione nazionale viene stabilito secondo aliquote differenziate, in ragione essenzialmente del metodo di produzione e sulla base di considerazioni di natura ambientale: questa è, in sostanza, la questione sottoposta alla Corte dal Lääninoikeus di Uusimaa (Tribunale amministrativo della provincia di Uusimaa, Finlandia).

La normativa nazionale

2. Il compendio della normativa nazionale qui riprodotto è stato tratto, quasi alla lettera, dall'ordinanza di rinvio.

3. In forza della Eräiden energialähteiden valmisteverosta annettu laki (legge n. 1473/94, concernente l'imposta di fabbricazione sulle diverse fonti di energia) [1], il carbon fossile, la torba, il gas naturale, l'elettricità e la resina di pino sono soggetti ad un'imposta di fabbricazione a favore dello Stato che è composta da un tributo base e da un tributo addizionale. L'amministrazione doganale è incaricata di applicare l'imposta di fabbricazione sui prodotti contemplati dalla legge. Con il termine «elettricità» che in essa figura, la legge intende indicare l'energia elettrica di cui alla voce 2716 della tariffa doganale, menzionata nella tabella delle aliquote allegata alla legge stessa. È tenuto a versare l'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica:

1) chi, in Finlandia, produce energia elettrica in centrali nucleari o idroelettriche;

2) chi, nell'esercizio di un'attività economica, acquista energia elettrica da altri Stati della Comunità o la importa da paesi terzi.

Non si deve tuttavia pagare l'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica prodotta da generatori di potenza inferiore a 2 megavoltampere. Risulta inoltre che l'energia elettrica ottenuta da taluni cascami industriali e quella ottenuta dalla torba combustibile sono esenti da tributi entro un limite annuo di 25 000 MWh.

* Lingua originale: l'inglese.

1 — Risulta che tale legge è stata abrogata con legge 30 dicembre 1996, n. 1260, sull'imposta sulle merci applicabile all'elettricità e a taluni combustibili, entrata in vigore il 1° gennaio 1997.

4. La tabella allegata alla legge è la seguente ([1]):

Prodotto	*Categoria*	*Imposta di base (in FIM o penni)*	*Addizionale (1 FIM = 100 penni)*
Carbone, mattonelle di carbone, combustibili solidi ricavati dall'antracite, lignite	1	—	116,1 FIM/t
Torba combustibile	2	—	3,5 FIM/MWh
Gas naturale, sostanze gassose	3	—	11,2 p/nm³*
Energia elettrica			
— prodotta in centrali nucleari	4	1,5 p/kWh	0,9 p/kWh
— prodotta in centrali idroelettriche	5	—	0,4 p/kWh
— importata	6	1,3 p/kWh	0,9 p/kWh
Resina di pino	7	18,55 p/kg	—

([1]) «FIM» e «p» sono le abbreviazioni delle unità monetarie finlandesi, markka e penni. «kWh» e «MWh» sono abbreviazioni per chilowatt/ora e megawatt/ora.
* Per il periodo dal 1° gennaio 1995 al 31 dicembre 1997 l'imposta sul gas naturale è stata ridotta del 50%.

5. La tassazione del carbone, dell'energia elettrica, del gas naturale, della torba combustibile, delle zolle di torba e della resina di pino grezza si fonda su considerazioni di carattere ecologico. L'imposta totale sull'energia elettrica importata è stata fissata in modo tale da corrispondere all'aliquota media della tassa sull'energia elettrica prodotta in Finlandia. Nel calcolo non si è tenuto conto delle riduzioni d'aliquota per la torba combustibile e il gas naturale.

I fatti e il processo a quo

6. La Outokumpu Oy (in prosieguo: l'«Outokumpu») è la società capogruppo di un gruppo di imprese che è tra i principali consumatori di energia elettrica ad uso industriale in Finlandia. La Outokumpu vende, tra l'altro, energia elettrica alle proprie società controllate. Sin dal 1° novembre 1995 la Outokumpu ha importato energia elettrica da un'impresa produttrice svedese, conformemente a un contratto di fornitura di 5 anni. Prima di iniziare la fornitura ai sensi del detto contratto, la società svedese ha fornito energia elettrica alla Outokumpu per un periodo di prova dal 18 settembre 1995 al 9 ottobre 1995. La Outokumpu, con riferimento alla fornitura-prova, ha effettuato una dichiarazione d'imposta all'ufficio doganale regionale di Helsinki, unendo a tale dichiarazione una lettera nella quale esprimeva il suo punto di vista secondo cui la riscossione del tributo contrastava con gli artt. 12 e 13 del Trattato CE ed il tributo non doveva per tale motivo essere pagato. Dagli atti emerge che l'ufficio doganale decideva ciononostante che l'imposta doveva essere pagata. La Outokumpu impugnava la detta decisione dinanzi al lääninoikeus.

7. Il lääninoikeus ha deciso di sospendere il procedimento e di chiedere alla Corte di pronunciarsi in via pregiudiziale sulla compatibilità del tributo con il diritto comunitario. Le questioni sollevate erano precedute dal seguente compendio dei principali aspetti della controversa normativa applicabile:

«Secondo la legge nazionale finlandese concernente l'imposta sull'energia, in Finlandia si applica all'energia elettrica prodotta nel paese un'imposta di fabbricazione la cui aliquota è fissata in funzione del modo di produzione dell'energia. All'energia elettrica prodotta nelle centrali nucleari si applica, come imposta di fabbricazione, un' aliquota di base di 1,5 p/kWh ed un'addizionale di 0,9 p/kWh. All'energia prodotta nelle centrali idroelettriche si applica soltanto un'addizionale di 0,4 p/kWh. All'energia elettrica ricavata in altro modo, ad esempio dall'antracite, l'imposta di fabbricazione si applica sulla base della quantità di materie prime impiegate nella produzione dell'energia. Altri modi di produzione, ad esempio la produzione mediante generatori di potenza inferiore a 2 megavoltampere, non sono soggetti ad alcuna imposta di fabbricazione. All'energia elettrica importata si applica, a titolo di imposta di fabbricazione, un'aliquota di base di 1,3 p/kWh ed un'addizionale di 0,9 p/kWh, indipendentemente dal modo di produzione. L'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica importata viene dunque fissata in base a criteri diversi da quelli usati per l'energia elettrica nazionale. L'applicazione di imposte di fabbricazione fissate sulla base del modo di produzione dell'energia è motivata nei lavori preparatori della legge con il richiamo a considerazioni di natura ecologica. Ma l'imposta riscossa sull'energia elettrica importata non è tuttavia fissata sulla base del modo di produzione dell'energia. L'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica importata è più elevata dell'aliquota più bassa applicata al prodotto nazionale, ma più bassa dell'aliquota più elevata applicata al prodotto nazionale. L'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica importata viene riscossa a carico dell'importatore, mentre invece — e questa è un'ulteriore differenza — per quanto riguarda l'energia elettrica prodotta nel paese l'imposta di fabbricazione è versata dal produttore.

1) Se un'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica importata fissata nel modo sopra descritto debba considerarsi come una tassa di effetto equivalente a quello di un dazio doganale all'importazione vietato dagli artt. 9 e 12 del Trattato CE.

2) Qualora non si tratti di una tassa di effetto equivalente a quello di un dazio doganale all'importazione, se un'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica importata fissata nel modo sopra descritto debba considerarsi come un'imposta ai sensi dell'art. 95 del Trattato CE, che discrimina i prodotti degli altri Stati membri».

8. Hanno presentato osservazioni scritte la Outokumpu, i governi finlandese e francese e la Commissione. La Outokumpu, il governo finlandese e la Commissione erano rappresentati in udienza.

9. La ricorrente nel processo a quo ha fornito una dettagliata esposizione della normativa in vigore. Tuttavia, dal momento che i lineamenti essenziali ai fini delle questioni qui considerate sono stati forniti nell'ordinanza di rinvio dal giudice nazionale in modo chiaro e esemplare, sia in testa alla

questione, sia nel compendio della normativa innanzi riprodotto [2], non ritengo di dover esporre la normativa con ulteriori dettagli, se non con l'eccezione dell'aggiunta della tabella qui sotto riprodotta, esibita dal governo finlandese, che fa un raffronto tra gli oneri fiscali gravanti sull'energia elettrica a seconda di ciascuna fonte di produzione considerata.

Fonti di energia elettrica	*FIM/MWh*	*Percentuale di produzione*
Olio combustibile pesante	43	2%
Carbone	43	19%
Torba combustibile	9	8%
Gas naturale	15	9%
Nucleare	24	27%
Idraulica	4	17%
Importata	22	10% [del consumo]

Le disposizioni del Trattato

10. Gli artt. 9 e 12 del Trattato, per quanto riguarda la presente fattispecie, così dispongono:

«*Articolo 9*

1. La Comunità è fondata sopra un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e importa il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente (...)

Articolo 12

Gli Stati membri si astengono dall'introdurre tra loro nuovi dazi doganali all'importazione e all'esportazione o tasse di effetto equivalente e dall'aumentare quelli che applicano nei loro rapporti commerciali reciproci».

11. L'art. 95 del Trattato così dispone:

«Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsi-

2 — Paragrafi 3-5.

voglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari.

Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni.

Gli Stati membri aboliscono o modificano, non oltre l'inizio della seconda tappa, le disposizioni esistenti al momento dell'entrata in vigore del presente Trattato che siano contrarie alle norme che precedono».

La natura del tributo

12. In limine, debbo rilevare che la Corte ha dichiarato che l'energia elettrica rientra nel concetto di «merce». Vengono di conseguenza in considerazione le disposizioni del Trattato relative alle merci piuttosto che quelle concernenti i servizi [3]. Tuttavia, come sottolineato dalla Commissione, le particolari caratteristiche dell'energia elettrica possono porre dei problemi circa il suo inquadramento in un sistema di imposte di fabbricazione. Il governo finlandese aggiunge che il mercato della compravendita di energia elettrica tra Stati membri è notevolmente meno sviluppato e liberalizzato del mercato di molte altre merci. Restrizioni nazionali (legislative, tecniche e altre) sono di ostacolo al libero commercio dell'energia elettrica nell'ambito della Comunità, anche se i Paesi nordici partecipano a una rete unificata, che rende possibile il commercio dell'energia elettrica.

13. È consolidata giurisprudenza che una determinata imposta non può avere contemporaneamente le caratteristiche di tassa di effetto equivalente ai sensi degli artt. 9 e 12 e di tributo interno ai sensi dell'art. 95 [4].

14. La Corte ha ripetutamente affermato che qualsiasi onere pecuniario, imposto unilateralmente, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisce le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera, quando non si tratti di dazio doganale in senso proprio, costituisce una tassa di effetto equivalente ai sensi degli artt. 9 e 12 del Trattato CEE [5]. Nondimeno un siffatto tributo non può essere caratterizzato in questi termini, se fa parte di un regime generale di tributi interni che si applicano sistematicamente a categorie di prodotti secondo criteri oggettivi, applicati indipendentemente dall'origine dei prodotti, nel qual caso esso rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 95 del Trattato.

3 — Sentenze 27 aprile 1994, C-393/92, Almelo e a. (Racc. pag. I-1477, punto 28), e 23 ottobre 1997, causa C-158/94, Commissione/Italia (Racc. pag. I-5789, punti 14-20).

4 — V., per ultimo, sentenze 17 luglio 1997, causa C-90/94, Haahr Petroleum (Racc. pag. I-4085, punto 19), e 17 settembre 1997, causa C-28/96, Fricarnes (Racc. pag. I-4939, punto 19).

5 — V., per altro, sentenze Haahr Petroleum (già citata alla nota 5), punto 20, e Fricarnes (già citata alla nota 5), punto 20.

15. Tuttavia, come ho già avuto modo di osservare nelle mie conclusioni nella causa Haahr Petroleum [6], la linea di demarcazione tra le nozioni parallele di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente, da un lato, e di tributi interni vietati dall'art. 95, dall'altro, è molto sottile [7] e la Corte, sin dalle sue prime decisioni relative alla distinzione tra tali nozioni, ha a più riprese ricordato che la caratteristica di una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale che la contraddistingue da un tributo interno sta nel fatto che la prima grava unicamente sul prodotto importato in quanto tale, mentre il secondo colpisce tutti i prodotti, sia importati che nazionali [8].

16. Siccome l'imposta finlandese sull'energia elettrica si applica sia all'energia elettrica importata sia a quella nazionale, appare chiaro, a prima vista, che non si tratta di una tassa equivalente ad un dazio doganale.

17. I governi finlandese e francese, come pure la Commissione, sono su questo punto d'accordo, e deducono che l'imposta, che si inserisce in un regime generale di tributi interni, deve essere valutata con riferimento all'art. 95 del Trattato.

18. Il governo finlandese paragona un ipotetico tributo, applicato su prodotti importati per il solo fatto che essi attraversano una frontiera, che sarebbe una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, con un tributo, come quello qui in considerazione, che si applica sia ai prodotti importati sia a quelli nazionali. Il fatto generatore dell'imposta di fabbricazione in ambedue i casi è il momento in cui l'energia elettrica entra nella rete nazionale. L'imposta sull'energia elettrica importata fa parte di un sistema generale di imposte di fabbricazione in cui il metodo di produzione si ripercuote sull'aliquota dell'imposta. Solo qualora l'applicazione di tale criterio non risulti possibile, l'imposta è commisurata al prodotto finale. L'imposta si applica pertanto sia all'energia elettrica prodotta in Finlandia, sia a quella importata. Alla riscossione del tributo è preposta la medesima autorità. Lo scopo dell'imposta non era di allineare il prezzo dei prodotti nazionali e di quelli importati, ma di fissare un'aliquota di tassazione dell'energia elettrica importata corrispondente all'aliquota media di tassazione dell'energia elettrica prodotta in Finlandia.

19. Il governo francese rileva che la normativa qui in considerazione fa parte di un sistema generale di tassazione dell'energia, che si applica alla maggior parte delle fonti energetiche non petrolifere. Fa riferimento alla sentenza della Corte nella causa Denkavit [9] secondo cui va cionondimeno rilevato che, per far parte di un sistema generale di tributi interni, l'onere cui è soggetta la merce importata deve colpire il prodotto nazionale e il prodotto importato identico con la stessa imposta allo stesso stadio commerciale e che il fatto generatore dell'imposta deve anch'esso essere identico per entrambi i prodotti. Il governo francese considera che

6 — Già citata, nota 5.

7 — Paragrafo 38.

8 — V., ad esempio, sentenze 22 marzo 1977, causa 78/86, Steinike e Weinlig (Racc. pag. 595, punto 28); 28 gennaio 1981, causa 32/80, Kortmann (Racc. pag. 251, punto 18), e 7 maggio 1987, causa 193/85, Co-Frutta (Racc. pag. 2085, punto 9).

9 — Sentenza 31 maggio 1979, causa 132/78, Denkavit/Francia (Racc. pag. 1923, punto 8).

le dette condizioni sono, nel caso di specie, soddisfatte.

20. In primo luogo l'energia elettrica prodotta in Finlandia viene tassata alla produzione, il che, in pratica, si risolve nell'essere tassata al momento in cui entra nella rete. Ed altrettanto si verifica in pratica anche per l'energia elettrica ottenuta da fonti diverse da quella nucleare e idraulica. Sebbene in termini economici siano queste ultime le fonti di energia sulle quali grava la tassa, questa è, ciononostante, direttamente proporzionale alla quantità dell'energia elettrica ricavata dalle dette fonti e immessa nella rete. L'energia elettrica importata viene parimenti assoggettata ad imposizione, al momento in cui entra nella rete nazionale. Il governo francese rileva che non vi è pertanto necessità di ricollegare un qualsivoglia significato simbolico all'attraversamento della frontiera.

21. In secondo luogo, quand'anche le aliquote applicate all'energia elettrica nazionale e d'importazione differiscano, non si può disconoscere la natura unitaria del tributo. Esso è disciplinato dalla medesima legge e, per quanto le aliquote siano differenti, non si tratta di un'aliquota per la produzione nazionale e di un'aliquota separata per le importazioni. Se l'espressione «aliquote differenti» volesse significare in ogni caso «tassazione differente», l'art. 95 non sarebbe mai applicabile quando le aliquote variano. Il governo francese dubita che questa sia stata l'intenzione degli autori del Trattato.

22. La Commissione rileva che vi sono taluni casi limite nella «zona grigia» esistente tra gli artt. 9 e 12, da un lato, e l'art. 95, dall'altro. Vi sono chiaramente differenze per quanto riguarda la base imponibile dell'energia elettrica importata e di produzione nazionale nella presente fattispecie. Il fatto che vengano operate distinzioni fiscali tra i prodotti nazionali e importati non significa necessariamente che l'art. 95 sia inapplicabile, dato che l'obiettivo stesso dell'art. 95 è quello di prevenire qualsiasi discriminazione o danno delle merci importate. Di conseguenza la Commissione considera, giustamente a mio modo di vedere, che ciascun caso limite deve essere valutato globalmente, tenendo conto degli obiettivi generali e della natura del regime tributario considerato e confrontando il contenuto e gli effetti dei regimi applicati ai prodotti di importazione e nazionali. Quando le differenze sono delineate in modo sufficiente ad escludere un puro e semplice confronto, trova sostegno il punto di vista secondo cui vengono in considerazione gli artt. 9 e 12.

23. La Commissione rileva che il regime di tassazione dell'energia in Finlandia risulta essere un regime tributario generale: l'imposizione del tributo sia sulla produzione importata sia su quella nazionale e la procedura per la sua applicazione sono posti dalla medesima normativa, il tributo sull'energia importata pare essere stato calcolato in modo da corrispondere all'aliquota media delle tasse sull'energia elettrica nazionale, la medesima autorità, cioè la dogana, è preposta alla riscossione dell'imposta e tutto il gettito va allo Stato. Le differenze che possono essere riscontrate possono essere giustificate, considerate la difficoltà, se non l'impossibilità, di usare il metodo di produzione come criterio decisivo per determinare l'aliquota applicata all'energia importata. La Commissione conclude che le differenze tra l'imposta sull'energia elettrica importata e quella sull'energia elettrica di produzione nazionale non sono sufficientemente caratterizzate in modo da classificare la prima delle due tasse come

tassa di effetto equivalente a un dazio doganale secondo l'accezione degli artt. 9 e 12. Il tributo in esame, d'altronde, può considerarsi formare parte integrante del regime generale finlandese delle imposte indirette applicato sia ai prodotti nazionali sia a quelli originari di altri Stati membri.

24. Anche io ritengo che trovi applicazione l'art. 95. La Outokumpu tuttavia sostiene che il tributo sull'energia elettrica importata è una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale e, in quanto tale, in contrasto con gli artt. 9 e 12 del Trattato. Essa deduce numerosi argomenti a sostegno della sua tesi.

25. In primo luogo, la Outokumpu sostiene, in modo quasi assiomatico, che il tributo sull'energia elettrica importata è una tassa sulle importazioni. Ad ogni modo questa sola circostanza non può, secondo il mio punto di vista, implicare che tale tributo sia da considerarsi una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, altrimenti ciò priverebbe l'art. 95 di ogni significato. Occorre valutare come un tutt'uno il contesto tributario nell'ambito del quale siffatto controverso tributo viene riscosso, se si vuole stabilire se esso, sia pure con aliquote differenti, colpisce solo i prodotti importati o tanto quelli importati quanto quelli nazionali [10].

26. In secondo luogo la Outokumpu fa riferimento alla disposizione della normativa finlandese, secondo cui l'imposta sull'energia elettrica importata deve essere versata dall'importatore mentre l'imposta sull'energia elettrica prodotta in Finlandia viene pagata dal produttore. La Outokumpu afferma che da tale disposizione risulta evidente che l'imposta sull'energia elettrica importata è riscossa in ragione dell'attraversamento di una frontiera tra Stati membri. A mio modo di vedere, comunque, il detto argomento non mi pare più decisivo del precedente: ogni tributo che colpisce le importazioni può essere considerato dovuto in ragione dell'attraversamento della frontiera. Come ho sottolineato nelle mie conclusioni nella causa Haahr Petroleum:

«In questo contesto è importante non confondere il fatto che l'imposta viene riscossa al momento dell'importazione con la questione della sua esclusiva applicazione ai prodotti importati: le due questioni sono concettualmente separate. Il fatto che l'importazione costituisca l'evento determinante ai fini dell'imposizione di una determinata tassa non risulta decisivo ai fini della qualificazione ai sensi degli artt. 9-13, da un lato, e 95, dall'altro: ad esempio, l'evento imponibile dell'imposta sul valore aggiunto sulle importazioni ha luogo quando le merci vengono importate, ma ciò evidentemente non significa che la suddetta imposta costituisca una tassa sui prodotti importati» [11].

27. Ad ogni modo la Corte ha considerato taluni tributi riscossi espressamente all'atto

10 — V. sentenza Haahr Petroleum (già citata alla nota 5), punto 25.

11 — V. sentenza già citata alla nota 5, paragrafo 43 delle conclusioni.

dell'attraversamento di frontiere come rientranti nell'art. 95 piuttosto che negli artt. 9 e 12: v., per esempio, sentenza Commissione/Italia [12] che aveva ad oggetto una «sovrimposta di confine» alla quale erano assoggettati taluni oli minerali e derivati importati, nonché la sentenza Stier [13], in cui la Corte ha dichiarato che tributi come l'imposta sull'entrata in considerazione nella detta causa rientrano nel concetto di imposizione interna, di cui all'art. 95, anche se prelevate al momento dell'importazione [14].

28. In terzo luogo la Outokumpu deduce che l'imposta sull'energia elettrica importata non è applicabile all'energia elettrica nazionale in taluni casi e che pertanto, nei limiti in cui colpisce specialmente prodotti importati da un altro Stato membro ma non analoghi prodotti nazionali, costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale. Pare che tale argomento presenti numerose sfaccettature e che possa essere sviluppato secondo due filoni conduttori principali.

29. La Outokumpu esordisce affermando che, con riferimento all'energia elettrica ottenuta in Finlandia da fonti diverse dall'energia idrica o nucleare (cioè, carbone, gas naturale, olio e torba), non vengono riscossi tributi sul prodotto finito in quanto tale, dato che solo le materie prime dalle quali la detta energia elettrica viene ricavata sono soggette a imposta.

30. Tale argomento sembra però infondato. Emerge chiaramente dall'ordinanza di rinvio che ciò che differenzia l'imposta riscossa sull'energia elettrica prodotta da tali fonti dall'imposta che colpisce l'energia elettrica importata e quella ricavata in Finlandia dall'energia nucleare o idraulica è la base su cui l'aliquota dell'imposta viene calcolata. Mentre la detta differenza può essere di cruciale importanza per stabilire se il tributo è in contrasto con l'art. 95, non è possibile escludere a priori che l'imposta rientri nell'ambito d'applicazione della detta disposizione. La Corte ha in più occasioni dichiarato che i tributi sulle importazioni e sui prodotti nazionali calcolati su basi differenti vanno valutati alla luce dell'art. 95. Una analogia forse di particolare evidenza proviene dalle cause sulla birra belga e lussemburghese [15]. In tali cause le accise sulla produzione nazionale di birra erano state calcolate sulla base della quantità effettiva del prodotto intermedio (mosto) usato nel procedimento di preparazione, mentre il tributo sulla birra importata era stato calcolato sulla base del quantitativo di prodotto finito, adeguato in modo da prendere in considerazione un quantitativo stimato di mosto utilizzato per la produzione della birra.

31. Ad ogni modo, quand'anche il tributo fosse riscosso sulla fonte primaria di energia, ciò non avrebbe di per sé precluso l'applicazione dell'art. 95; la Corte aveva già deciso molti anni fa che il primo comma dell'art. 95 ricomprende tutti i tributi che sono effettivamente e specificamente riscossi sui prodotti nazionali in ogni fase della loro lavorazione e distribuzione, fino allo stadio in cui il prodotto viene importato da altri Stati

12 — Sentenza 8 gennaio 1980, causa 21/79 (Racc. pag. 1).

13 — Sentenza 4 aprile 1968, causa 31/67, Stier/Hauptzollamt-Ericus (Racc. pag. 314).

14 — Idem, pag. 321.

15 — Sentenza 26 giugno 1991, causa C-152/89, Commissione/Lussemburgo (Racc. pag. I-3141), e causa C-153/89, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-3171).

membri [16]. Ciò viene riconosciuto dalla Outokumpu nelle argomentazioni da essa dedotte a sostegno delle conclusioni subordinate secondo cui il tributo contravverrebbe all'art. 95.

32. La Outokumpu solleva ancora taluni punti riguardanti le basi differenti su cui viene calcolato il tributo sulle importazioni e sulla produzione nazionale. Rileva che, per quanto riguarda la produzione nazionale, solo l'energia elettrica ottenuta dall'energia nucleare è soggetta al tributo base, mentre l'imposta colpisce tutta l'energia elettrica importata, e che quest'ultima è gravata da un tributo ad aliquota fissa, mentre la produzione nazionale viene tassata secondo aliquote variabili con talune esenzioni di cui l'energia elettrica importata non può avvalersi perché dipendono dalle fonti di energia, le quali non possono essere determinate una volta che l'energia elettrica viene immessa nella rete.

33. Anche tale argomento va disatteso. Il governo finlandese contesta l'affermazione della Outokumpu secondo cui alcuni quantitativi di energia elettrica immessi in rete avrebbero fruito di esenzioni e dichiara che le esenzioni per l'energia elettrica prodotta da generatori di potenza inferiore ai 2 megavoltampere, come pure per un certo quantitativo di energia elettrica ottenuta dalla torba combustibile, riguardano praticamente solo l'energia elettrica prodotta per il fabbisogno del produttore, per esempio, quella di un generatore d'emergenza di un ospedale. Ad ogni modo, quand'anche tale affermazione fosse corretta, sarebbe incongruente che un sistema di tassazione, che prevede talune esenzioni per la produzione nazionale, non rientrasse nel campo di applicazione dell'art. 95, dal momento che è esattamente questo il tipo di sistema che l'art. 95 intende regolare. Sulla base della giurisprudenza della Corte è in ogni caso chiaro che l'art. 95 trova applicazione in circostanze siffatte: v., per esempio, sentenze Schöttle [17] e Commissione/Francia [18]. La Corte ha altresì ritenuto l'art. 95 applicabile, anche qualora fossero esenti tutti i prodotti nazionali equivalenti e le materie prime da cui essi sono ricavati [19].

34. In quarto luogo la Outokumpu invoca il principio posto dalla Corte secondo cui, per rientrare nel campo di applicazione dell'art. 95 del Trattato, piuttosto che in quello degli artt. 9 e 12, il provvedimento controverso deve far parte di un sistema generale di tributi interni, che si applica sistematicamente ai prodotti nazionali e importati, secondo gli stessi criteri [20]. Cita quattro criteri che, a suo dire, differiscono a seconda che l'imposta sia prelevata sull'energia elettrica nazionale o importata e conclude che si tratta di una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, e non di una imposizione interna secondo l'accezione dell'art. 95.

35. La Outokumpu afferma dapprima che è diverso il fatto generatore dell'imposta: per l'energia elettrica di produzione nazionale

16 — Sentenza 3 aprile 1968, causa 28/67, Molkerei-Zentrale (Racc. pag. 191, in particolare pag. 207).

17 — Sentenza 16 febbraio 1977, causa 20/76, Schöttle/Finanzamt Freudenstadt (Racc. pag. 247, punto 21).

18 — Sentenza 7 febbraio 1987, causa 196/85 (Racc. pag. 1597, punto 7).

19 — Sentenza Molkerei-Zentrale Westfalen/Hauptzollamt Paderborn, già citata alla nota 17.

20 — Sentenza 25 gennaio 1979, causa 46/76, Bauhuis/Netherlands (Racc. pag. 5, punto 11).

tale fatto generatore è la produzione di energia elettrica o, per l'energia elettrica prodotta da fonti diverse da quella nucleare o idraulica, l'uso delle materie prime, mentre per l'energia elettrica importata tale fatto generatore è costituito dall'importazione. Come ho già detto, ad ogni modo, il fatto generatore di un tributo sulle importazioni è di frequente l'importazione stessa e la Corte ha ammesso che un siffatto tributo potrebbe, cionondimeno, ricadere sotto l'art. 95. È vero che, nella sentenza Denkavit [21], la Corte ha affermato che, per far parte di un sistema generale di tributi interni, il fatto generatore dell'imposta deve essere identico. Tale affermazione, ad ogni modo, è stata più recentemente chiarita dalla Corte come segue:

«Per quanto concerne l'obbligo relativo all'identità del fatto generatore dell'imposta, occorre precisare che, in un caso come quello della fattispecie, non si può individuare una differenza nel fatto che il prodotto importato è tassato al momento dell'importazione e il prodotto nazionale al momento della sua cessione a terzi o del suo impiego, poiché risulta che nella realtà economica la fase di smercio è la stessa, in quanto entrambe le operazioni vengono effettuate per l'utilizzazione del prodotto» [22].

36. La Outokumpu afferma poi che il tributo viene prelevato in una fase diversa: nel caso di energia elettrica di produzione nazionale, il tributo viene prelevato nello stadio della produzione, mentre nel caso di energia elettrica importata esso viene riscosso nella fase della distribuzione o del consumo. Questa distinzione mi sembra alquanto artificiosa, se applicata a una merce come l'energia elettrica, la cui produzione è certamente contemporanea all'immissione nella rete nazionale. Ad ogni modo è pacifico che il fatto che il tributo sia riscosso in fasi differenti della distribuzione non preclude l'applicazione dell'art. 95 [23].

37. La Outokumpu deduce ancora che la base d'imposizione è diversa: l'energia elettrica di produzione nazionale è assoggettata ad un tributo ad aliquote differenti, a seconda se di origine nucleare o idraulica, o è tassata solo al livello di materie prime (e anche a questo livello vi è una differenziazione), ovvero non è affatto assoggettata ad imposte, mentre l'energia elettrica importata è tassata ad aliquota fissa, relativamente elevata. Tale aliquota è ancora più elevata se si tiene conto dei tributi imposti nello Stato di produzione. La Outokumpu cita un certo numero di cause (in particolare Bresciani [24], Denkavit [25], United Foods e Van den Abeele [26] e Commissione/Belgio [27]) a sostegno della sua tesi secondo cui tali differenze sono sufficienti perché l'imposta sull'energia elettrica non rientri nella sfera di applicazione dell'art. 95. Tutte le predette cause riguardano la natura di tributi basati su motivi sanitari e riscossi su taluni prodotti animali importati. In ciascuna delle dette cause è stato infruttuosamente dedotto che detti tributi costituivano una tassazione nazionale,

21 — Già citata (nota 10), punto 8.

22 — Sentenza 11 giugno 1992, cause riunite C-149/91 e C-150/91, Sanders Adour and Guyomarc'h Orthez/Nutrition animale (Racc. pag. I-3899, punto 18). V. anche conclusioni dell'avvocato generale Mischo per la sentenza 19 novembre 1991 nella causa C-235/90, Aliments Morvan (Racc. pag. I-5419, paragrafi 8-11).

23 — V. causa Molkerei-Zentrale, citata alla nota 17.

24 — Sentenza 5 febbraio 1976, causa 87/85 (Racc. pag. 129).

25 — Già citata, nota 10.

26 — Sentenza 7 aprile 1981, causa 132/80 (Racc. pag. 995).

27 — Sentenza 20 marzo 1984, causa 314/82 (Racc. pag. 1543).

secondo l'accezione dell'art. 95, e non oneri aventi effetto equivalente a un dazio doganale, sulla base della considerazione che si tratta di un onere per un controllo nazionale che si allega essere equivalente. La causa Bresciani aveva ad oggetto un tributo per un controllo sanitario pubblico obbligatorio su pelli bovine grezze importate e un tributo per un controllo veterinario sul bestiame nazionale da macello, il cui principale obiettivo era quello di stabilire se la carne era idonea al consumo. La causa Denkavit aveva ad oggetto un tributo sul lardo importato, prodotto per liquefazione o estratto mediante solventi, e un tributo sulla macellazione di bestiame nazionale. La causa United Foods e Van den Abeele aveva ad oggetto tributi per il controllo del pesce: il controllo del pesce pescato nelle acque nazionali avveniva nei mercati ittici e riguardava lo stato igienico, di freschezza e di genuinità del pesce, mentre il controllo sul pesce importato aveva luogo negli uffici doganali e riguardava, in particolare, il certificato sanitario, le modalità di trasporto e lo stato di conservazione del pesce. La causa Commissione/Belgio aveva ad oggetto un onere per controlli sanitari effettuati durante o dopo la macellazione di pollame nazionale, basato sul numero delle visite effettuate dal veterinario e sul numero degli animali, e un tributo sull'importazione di carne di pollo calcolato sul peso.

38. A mio modo di vedere, tali cause non pongono in essere alcun principio generale secondo cui l'applicazione di differenti basi imponibili sulle importazioni e sui prodotti nazionali sarebbe un fattore decisivo ai fini della classificazione del tributo come tassa di effetto equivalente (anche se, naturalmente, è estremamente importante per valutare se il tributo sia in contrasto con l'art. 95; ritornerò su questo punto al momento dovuto). I tributi in considerazione in tutti i detti casi sono stati riscossi su una base manifestamente distinta per le importazioni e per i prodotti nazionali e per tale ragione, a mio modo di vedere, non sono paragonabili con l'imposta sull'energia elettrica, su cui verte la presente causa. Tali cause stanno piuttosto a dimostrare la comprensibile riluttanza della Corte a qualificare troppo rapidamente come imposizioni interne tributi per controlli sanitari sulle importazioni solo perché è possibile identificare un tributo nazionale approssimativamente equivalente, e sottolineano il principio secondo cui, come detto dall'avvocato generale Warner nella causa Denkavit, «perché un tributo possa essere considerato come facente parte del sistema tributario generale nazionale di uno Stato membro (...) [il] fatto che i prodotti nazionali possano essere gravati in qualche altro modo da un onere analogo a quello che colpisce le importazioni non è sufficiente» [28].

39. La Outokumpu afferma in ultimo che la tassa non viene riscossa su gruppi di prodotti indipendentemente dalla loro origine, dal momento che l'aliquota e la base imponibile sono diverse per l'energia elettrica prodotta in Finlandia e per quella importata. La Outokumpu afferma che un tributo rientra sotto l'art. 95 solo se la provenienza dei beni è ininfluente sull'aliquota del tributo o sulla base imponibile o sul modo secondo cui viene riscosso. Tale argomentazione, però, è basata su una erronea interpretazione delle

28 — Già citata alla nota 10, pag. 1939.

cause che la Outokumpu invoca a suo sostegno. La Outokumpu fa riferimento alle sentenze della Corte nelle cause Co-Frutta [29], Simba e a. [30] e OTO [31]. Nelle dette fattispecie, tuttavia, la Corte, nell'analizzare il tributo in considerazione, si è limitata a rilevare che sia che le merci ad esso soggette fossero prodotte nello Stato sia che fossero prodotte all'estero, ciò non sembrava avere incidenza sull'aliquota, sulla base imponibile o sulle modalità di riscossione del tributo: non è stato affermato che ciò costituiva un requisito essenziale per l'applicazione dell'art. 95. Sarebbe assurdo se l'art. 95 non si dovesse applicare ad uno dei più flagranti esempi di pregiudizio al quale è inteso a porre rimedio, cioè all'applicazione di aliquote di tributi esplicitamente differenti a seconda che si tratti di prodotti importati o nazionali. È ad ogni modo chiaro fin dalla pronuncia della sentenza della Corte nella causa Haahr Petroleum [32] che l'art. 95 si applica a un tributo del genere.

40. Di conseguenza non condivido i vari argomenti dedotti dalla Outokumpu, secondo cui l'imposta finlandese sull'energia elettrica importata sarebbe una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale. A mio modo di vedere, la detta imposta fa parte di un sistema generale di tributi interni e, di conseguenza, la sua compatibilità con il diritto comunitario deve essere considerata sulla scorta dell'art. 95 del Trattato.

29 — Già citata alla nota 9, punto 12.

30 — Sentenza 9 giugno 1992, cause riunite C-228/90-C-234/90, C-339/90 e C -353/90 (Racc. pag. I-3713, punto 8).

31 — Sentenza 13 luglio 1994, causa C-130/92 (Racc. pag. I-3281, punto 12).

32 — Già citata alla nota 5, punto 25.

Compatibilità del tributo con l'art. 95

41. Il primo comma dell'art. 95 vieta imposizioni interne superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari.

42. Il governo finlandese è del parere che l'imposta ricada sotto l'art. 95, ma la considera con esso compatibile. In assenza di armonizzazione dei tributi considerati, la tassazione dell'energia elettrica importata ad un'aliquota media costituisce la sola soluzione logica per trattare l'energia elettrica importata secondo equità e ciò rientra nella competenza interna degli Stati membri.

43. La Outokumpu deduce che la legge n. 1473/1994 è in contrasto con l'art. 95, nella parte in cui prevede un'imposta nazionale sull'energia elettrica importata che, nel caso di energia elettrica prodotta a partire da determinate fonti è più elevata del tributo imposto, direttamente o indirettamente, sull'analogo prodotto nazionale.

44. Vorrei a questo punto soffermarmi sul richiamo che la Outokumpu fa alla circostanza che sull'energia elettrica importata dalla Svezia (che secondo la Outokumpu è

l'unico Stato membro che esporta l'energia elettrica direttamente [33] in Finlandia) avrebbero già gravato tributi, riscossi in Svezia, e non rimborsabili all'esportazione. L'effetto cumulativo dei tributi svedesi e finlandesi ovviamente accresce ulteriormente la differenza tra il totale dei tributi da pagare sull'energia elettrica importata prodotta a partire da talune fonti di energia (in particolare l'energia elettrica prodotta in centrali idroelettriche costruite prima del 1978) e la tassa da pagare sull'energia elettrica ottenuta in Finlandia dalle medesime fonti.

45. È chiaro, sulla base della giurisprudenza della Corte, che la normativa comunitaria non vieta gli effetti della doppia imposizione di questo tipo. Anche se, come dichiarato dalla Corte, l'abolizione di siffatti effetti è senza dubbio auspicabile nell'interesse della libera circolazione delle merci, questo può solo derivare dall'armonizzazione dei sistemi nazionali [34]. L'aumento del divario dovuto alla previa riscossione dei tributi svedesi non può di conseguenza essere considerato come produttivo di un effetto discriminatorio. Si può notare inoltre che gli artt. 95-98 sono basati sul principio della tassazione nel luogo di destinazione, e cioè che le merci sono tassate nel paese di importazione. In applicazione del detto principio, la Svezia potrebbe nel rispetto della legge rimborsare, all'esportazione, i tributi riscossi sulla produzione nazionale di energia elettrica: v. l'art. 96.

33 — Una parte di essa dev'essere stata originaria della Danimarca. La Russia è l'altro principale esportatore in Finlandia.

34 — Sentenza 29 giugno 1978, Larsen (Racc. pag. 1543, punti 32-36).

46. Il governo francese, mentre da un lato riconosce che è difficile, se non impossibile, stabilire come l'energia elettrica importata sia stata prodotta, considera che il regime finlandese sia in contrasto con l'art. 95: esso può essere discriminatorio nei confronti dell'energia elettrica importata da altri Stati membri, dal momento che può essere tassata ad un'aliquota più elevata di quella praticata sullo stesso quantitativo di energia elettrica prodotta in Finlandia a partire dalle stesse fonti.

47. La Commissione, la quale pure conclude che il regime tributario è incompatibile con l'art. 95, fa anche riferimento al fatto che l'energia elettrica prodotta in Finlandia a partire da talune fonti fruisce in determinate circostanze di una esenzione d'imposta.

48. La Corte ha dichiarato in una serie di sentenze che il primo comma dell'art. 95 viene violato qualora l'imposizione su un prodotto importato e quella su un analogo prodotto nazionale siano calcolate in maniera diversa, sulla base di criteri differenti, col risultato che la merce importata venga assoggettata, sia pure soltanto eccezionalmente, ad un onere più gravoso [35]. Pertanto la Corte ha

35 — Sentenze 17 febbraio 1976, causa 45/75, Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels (Racc. pag. 181, punto 17); 22 giugno 1976, causa 127/75, Bobie (Racc. pag. 1079, punto 3); 26 giugno 1991, Commissione/Lussemburgo (già citata alla nota 16), punto 20, e Commissione/Belgio (già citata alla nota 16), punto 12; 12 maggio 1992, causa C-327/90, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-3033, punto 12). V. anche conclusioni nella causa Commissione/Lussemburgo e sentenza Commissione/Belgio (già citate alla nota 16), punto 26.

dichiarato incompatibile con l'art. 95 sistemi che comportano un'aliquota progressiva per i prodotti nazionali, e un'aliquota fissa per quelli importati [36], un tributo sui prodotti nazionali che tiene conto delle effettive perdite subite nel contesto del processo di fabbricazione del prodotto e un tributo sulle importazioni che ne tiene conto in maniera forfettaria [37], nonché un tributo sulla produzione nazionale, basato sull'effettivo prezzo di vendita, e un tributo sulle importazioni soggetto a un aumento forfettario della base imponibile [38].

49. Dal momento che la struttura dell'imposta finlandese sull'energia elettrica, qui in considerazione, non esclude la possibilità che l'energia elettrica importata prodotta a partire da determinate fonti sia assoggettata ad un tributo di aliquota più elevata di quella prodotta in Finlandia a partire da una medesima fonte, tale tributo, sulla base del principio posto nelle dette decisioni, è, a prima vista, in contrasto con il primo comma dell'art. 95. La soluzione sarebbe certamente diversa se si potesse dimostrare che tutta l'energia elettrica importata è della medesima origine di quella, prodotta in Finlandia, cui viene applicata un'aliquota pari o superiore all'aliquota forfettaria applicata alle importazioni: se, per esempio, tutta l'energia elettrica importata fosse generata da energia nucleare, l'imposta totale di 2,2 p/kWh, alla quale essa sarebbe soggetta, sarebbe stata inferiore all'imposta totale di 2,4 p/kWh alla quale è assoggettata l'energia elettrica prodotta in Finlandia a partire dall'energia nucleare. Dal momento che comunque è pacifico che non è possibile determinare il metodo di produzione dell'energia elettrica importata, si deve ritenere che, quantomeno in taluni casi, il tributo riscosso per l'energia elettrica importata è superiore a quello gravante sull'energia elettrica nazionale ottenuta dalle medesime fonti [39].

50. Tuttavia il governo finlandese deduce che il regime tributario è giustificato da esigenze ambientali. Fa riferimento alla consolidata giurisprudenza della Corte, secondo la quale il diritto comunitario, nello stadio attuale del suo sviluppo, non limita la libertà di ciascuno Stato membro di istituire sistemi impositivi differenziati per determinate merci, anche analoghe ai sensi dell'art. 95, sulla scorta di criteri oggettivi, come la natura delle materie prime usate o i processi di produzione seguiti, e siffatte differenziazioni sono compatibili col diritto comunitario purché perseguano scopi di politica economica compatibili, anch'essi, con le esigenze del Trattato e la normativa comunitaria [40]. Il detto governo afferma che, alla luce dell'art. 130 R del Trattato, che fissa gli obiettivi della politica comunitaria in materia ambientale, i detti criteri tengono in considerazione le esigenze ambientali. La tassazione differenziata dell'energia elettrica ottenuta da fonti diverse

36 — Sentenze Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels e Bobie, già citate alla nota 36.

37 — Sentenze Commissione/Lussemburgo e 26 giugno 1991, Commissione/Belgio, già citate alla nota 16.

38 — Sentenza Commissione/Grecia, già citata alla nota 36.

39 — V. sentenze Commissione/Lussemburgo (già citata alla nota 16), punto 25; 26 giugno 1991, Commissione/Belgio (già citata alla nota 16), punto 19, e Commissione/Grecia (già citata alla nota 36), punto 20.

40 — V., ad esempio, sentenza Commissione/Francia (già citata alla nota 19), punto 6.

costituisce a suo parere il solo modo possibile per conciliare considerazioni ambientali e tassazione dell'energia elettrica.

51. Sebbene la Corte abbia ammesso che regimi di tassazione differenziata possono essere giustificati da criteri oggettivi, essa ha sempre precisato che, per poter essere compatibili con il diritto comunitario, le disposizioni particolareggiate devono essere tali da evitare qualsiasi forma di discriminazione, diretta o indiretta, rispetto alle importazioni da altri Stati membri, o di protezione a favore di prodotti nazionali concorrenti [41]. Quand'anche la tassazione differenziata persegua scopi sociali o economici legittimi (e la Corte ha implicitamente ammesso, ancora prima dell'inserimento dell'art. 130 R nel Trattato, che considerazioni di ordine ecologico possono costituire un legittimo obiettivo [42]), il principio fondamentale di non discriminazione esige la neutralità degli effetti e, di conseguenza, le agevolazioni tributarie come esenzioni o riduzioni fiscali debbono essere estese alle merci importate, che rispondono alle medesime condizioni dei prodotti nazionali agevolati [43].

52. Si deve rilevare che uno Stato membro che intenda mantenere aliquote d'imposta differenziate, basate su criteri obiettivi come, nella presente fattispecie, il metodo di produzione, è legittimato ad esigere un'adeguata documentazione dall'importatore attestante che i detti criteri sono stati soddisfatti sempreché ciò risulti fattibile, purché i requisiti di prova pretesi per dare le dimostrazioni richieste non siano più severi nei confronti dei prodotti importati di quanto non lo siano per gli analoghi prodotti nazionali, oppure sproporzionati rispetto all'obiettivo perseguito, che è in particolare quello di eliminare il rischio di frodi [44].

53. Qualora però ciò non risulti possibile, un sistema che applica ai prodotti nazionali una tassazione differenziata basata sul metodo di produzione e alle importazioni un'aliquota d'imposta forfettaria non può, secondo l'attuale giurisprudenza, essere conforme all'art. 95, dato che la Corte ha dichiarato che una differenza di trattamento non può essere giustificata da difficoltà pratiche nel distinguere importazioni che soddisfano criteri differenti. Nella causa Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels [45] la Corte ha dichiarato quanto segue:

«Né è lecito giustificare la disparità di trattamento [in violazione dell'art. 95] fra il prodotto importato, assoggettato ad un onere avente carattere forfettario, e la merce di produzione nazionale, soggetta ad un tributo suscettibile di riduzioni o maggiorazioni, con l'impossibilità di procedere, per quanto concerne la merce d'importazione, ai necessari controlli.

41 — V., ad esempio, sentenze 15 marzo 1983, causa 319/81, Commissione/Italia (Racc. pag. 601, punto 13), e 4 marzo 1986, causa 106/84, Commissione/Danimarca (Racc. pag. 833, punto 22).

42 — Sentenza 8 gennaio 1980, causa 21/79, Commissione/Italia (Racc. pag. 1).

43 — Sentenza 8 gennaio 1980, Commissione/Italia (già citata alla nota 43), punti 14 e 15, e Commissione/Francia (già citata alla nota 19), punto 7.

44 — Sentenze 8 gennaio 1980, Commissione/Italia (già citata alla nota 43), punti 20 e 21, e Commissione/Francia (già citata alla nota 19), punti 14 e 15.

45 — Già citata, nota 36.

Anche qualora, infatti, risultasse realmente impossibile applicare analoghi tributi degressivi o progressivi sia alla merce importata, sia al prodotto nazionale, nulla vieterebbe — per far salvo il divieto di discriminazioni sancito dall'art. 95 — di gravare entrambi i prodotti con lo stesso onere, fisso o forfettario» [46].

54. Se, pertanto, non risulta in pratica possibile per l'importatore fornire nella presente fattispecie dimostrazione delle modalità di produzione dell'energia elettrica, emerge che allo Stato membro d'importazione non resta che una sola scelta: tassare le importazioni all'aliquota più bassa applicata alla produzione nazionale. Sulla base delle pronunce della Corte un sistema di tassazione delle fonti di energia in forza del quale l'imposta sull'energia elettrica importata sia, quand'anche solo in taluni casi, più elevata dell'imposta sull'energia elettrica di produzione nazionale parrebbe in contrasto con il primo comma dell'art. 95 del Trattato.

55. Nella presente fattispecie sussistono tuttavia taluni aspetti che non sono stati esaminati in nessuna delle pronunce della Corte sopra menzionate. Si pone di conseguenza la questione se i principi attualmente in vigore debbano essere estesi alla presente fattispecie.

56. In primo luogo e soprattutto sembra sussistere una giustificazione tassativa del sistema d'imposta in esame nella presente fattispecie: le aliquote d'imposta differenziate per l'energia elettrica di produzione nazionale sono state istituite, a quanto pare, allo scopo di dare preferenza all'energia elettrica ottenuta con metodi meno dannosi per l'ambiente. Le affermazioni del governo finlandese a tal proposito sono confortate dalla struttura delle aliquote d'imposta che vanno da aliquote molto elevate per l'energia elettrica prodotta con oli combustibili pesanti e carbone ad aliquote molto basse per l'energia idroelettrica. La fissazione di un'aliquota media per le importazioni non incide certamente sull'impatto ambientale esercitato nel paese di produzione dell'energia elettrica, ma sembra essere stata concepita per corrispondere all'aliquota media applicata alla produzione nazionale, e quindi per rendere possibile alla Finlandia di mantenere la sua aliquota d'imposta sulla produzione nazionale, basata su motivazioni ambientali. La Corte nelle pronunce in tema di art. 95 non ha sin'ora considerato direttamente la situazione degli interessi ambientali come elemento motivante della differenziazione delle aliquote d'imposta. Per quanto tali esigenze siano state in parte sottese al trattamento tributario agevolato degli oli minerali rigenerati nella causa Commissione/Italia [47], la Corte non si è addentrata in tale aspetto. Questo è stato comunque affrontato dall'avvocato generale Mayras nelle conclusioni relative a quella causa. Dopo essere pervenuto a una prima conclusione secondo cui le divergenze tra le normative nazionali possono portare a disparità di tassazione degli oli rigenerati di produzione nazionale e di analoghi prodotti di importazione, che può ripercuotersi sul funzionamento del mercato comune e comportare distorsioni nella concorrenza, ha proseguito osservando quanto segue: «L'eliminazione di dette disparità non deve, tuttavia, in alcun caso, compromettere la tutela dell'ambiente» [48].

46 — Sentenza già citata alla nota 36, punto 15. V. anche sentenza Commissione/Grecia (già citata alla nota 36), punto 24.

47 — Già citata, nota 43.

48 — Pag. 21.

57. Dopo quella causa e altre pronunce della Corte relative all'art. 95, il Trattato è stato modificato al fine di porre l'accento sugli obiettivi ambientali. Infatti, il preambolo del Trattato sull'Unione europea fa menzione della determinazione degli Stati membri a promuovere il progresso economico e sociale nel contesto del rafforzamento della protezione dell'ambiente [49]. Il Trattato che istituisce la Comunità europea, come modificato dal Trattato sull'Unione europea, dispone che la Comunità ha il compito, tra l'altro, di promuovere una crescita economica sostenibile che rispetti l'ambiente [50] e che la sua azione comporta una politica nel settore dell'ambiente [51]. L'art. 130 R, già menzionato, è dedicato alla politica comunitaria in materia ambientale e dispone, in particolare, che le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e nell'attuazione delle altre politiche comunitarie [52]. Come l'avvocato generale Fennelly ha avuto modo di osservare in una causa recente, i poteri e le responsabilità della Comunità volti a garantire il rispetto dell'ambiente sono, in linea di principio, un complemento inevitabile dei suoi poteri e delle sue responsabilità in materia di regolamentazione dell'attività economica [53].

58. Nello specifico settore della politica dell'energia elettrica l'importanza che il Consiglio attribuisce all'impatto ambientale dei metodi di produzione è sottolineata nel preambolo della direttiva del Consiglio 29 ottobre 1990, 90/457/CEE, relativa al transito di energia elettrica sulle grandi reti [54], dove si legge quanto segue:

«(...) la politica energetica, ancor più delle altre misure che contribuiscono al completamento del mercato interno, non deve essere realizzata nella sola prospettiva di una diminuzione dei costi e dell'esercizio della concorrenza, ma deve anche tener conto della necessità di garantire la sicurezza dell'approvvigionamento e la compatibilità dei metodi di produzione dell'energia con l'ambiente;

(...) per realizzare questo obiettivo occorre tener conto delle caratteristiche particolari nel settore dell'energia elettrica» [55].

59. Una ulteriore caratteristica della presente fattispecie è dovuta al fatto che l'energia elettrica è, come sopra detto, una merce dalle caratteristiche inusuali che non può essere facilmente equiparata ad altre merci o prodotti. Dal momento che non può essere immagazzinata, la sua produzione è contestuale all'immissione in rete e, quindi, alla sua utilizzabilità per il consumo. Per questa ragione è pacifico che non è soltanto difficile ma addirittura impossibile identificare la fonte e quindi il metodo di produzione

49 — Settimo capoverso del preambolo.

50 — Art. 2.

51 — Art. 3, lett. k).

52 — Terza frase dell'art. 130 R, n. 2.

53 — Sentenza 11 luglio 1996, causa C-44/95, Royal Society for the Protection of Birds (Racc. pag. I-3805, paragrafo 45 delle conclusioni).

54 — GU L 313, pag. 30.

55 — Quarto e quinto 'considerando'.

dell'elettricità importata. Non risulterebbe pertanto appropriato applicare all'energia elettrica i principi sviluppati in cause aventi ad oggetto merci come l'alcol, gli oli minerali e la birra, la cui fonte di produzione è meno sfuggente.

60. La giurisprudenza della Corte sembra indicare che un regime di tassazione in forza del quale alla produzione nazionale vengono applicate aliquote differenziate mentre alle importazioni equivalenti viene applicata una media di dette aliquote non può mai essere compatibile con l'art. 95, dal momento che l'applicazione alle importazioni di un'aliquota che rappresenta la media delle aliquote differenziate applicate alla produzione nazionale può comportare che alcune importazioni vengano tassate con un'aliquota più elevata del corrispondente prodotto nazionale [56]. Tale conclusione dogmatica mi sembra inadeguata qualora le importazioni siano, come nel caso dell'energia elettrica, inestricabilmente commiste, di modo che risulta impossibile dimostrare, anzi reperire, un caso specifico di onere fiscale più elevato. In particolare, nei casi in cui, come nella specie, le aliquote differenziate sui prodotti nazionali sono basate sui metodi di produzione differenti ed è impossibile stabilire il metodo di produzione delle importazioni oppure identificare le importazioni provenienti da un determinato produttore, la rigorosa applicazione della giurisprudenza della Corte innanzi citata starebbe in pratica a significare che uno Stato membro mai potrebbe assoggettare la produzione nazionale ad aliquote differenziate.

61. Parimenti, un'analoga mancanza di alternativa realistica ha ispirato gli autori del Trattato a disporre, all'art. 97, che gli Stati membri che riscuotono l'imposta sulla cifra d'affari in base al sistema dell'imposta cumulativa a cascata possono procedere alla fissazione di aliquote medie per prodotto o gruppo di prodotti, senza pregiudizio tuttavia dei principi enunciati negli artt. 95 e 96. È vero che l'estensione dell'applicazione dell'imposta sulla cifra d'affari a molte categorie di merci e servizi significava che l'utilizzo di aliquote medie non è stato in fin dei conti considerato una soluzione soddisfacente, con la conseguenza che il sistema di imposta cumulativa a cascata è stato infine sostituito dalla normativa comunitaria con il sistema comune di imposta sul valore aggiunto. I problemi che però si pongono con riferimento all'energia elettrica sono comunque molto più specifici e sono dovuti alle particolari caratteristiche della merce. Mi sembra che, in mancanza di una disciplina comunitaria della materia, tenuto conto del fatto che aliquote medie calcolate in maniera appropriata non implicano alcuna restrizione complessiva sulle importazioni, che i casi particolari di discriminazione restano presunti e non quantificabili e che non sembrano essere prontamente disponibili altri sistemi per il perseguimento di obiettivi ambientalistici, sarebbe sproporzionato privare gli Stati membri di ogni possibilità di far ricorso a un regime di tassazione differenziata allo scopo di perseguire obiettivi ecologici in materia di produzione dell'energia elettrica.

62. Tuttavia, affinché un'aliquota forfettaria sulle importazioni sia ammissibile in un caso del genere, la media dev'essere calcolata correttamente. Deve essere in particolare ponderata in modo da riflettere esattamente il divario esistente nella gamma della produzione nazionale soggetta alla tassazione differenziata: inoltre tale calcolo deve essere regolarmente sottoposto a revisione alla luce dei cambiamenti delle strutture produttive. La tabella fornita dal governo finlandese (esposta nel paragrafo 9 supra) fa ritenere che

56 — V. le cause citate nella nota 40.

l'aliquota di 22 FIM/MWh applicata all'energia elettrica importata rappresenta una media delle aliquote d'imposta applicate all'energia elettrica di produzione nazionale da fonti di varia natura, ponderate in funzione della quantità ricavata da ciascuna fonte (sempreché resti ferma la presunzione che le cifre fornite come percentuali della produzione nazionale corrispondono effettivamente alle percentuali del consumo nazionale).

Origine dell'energia elettrica	*A FIM/MWh*	*B Percentuale della produzione*	*A x B*
Olio pesante	43	2%	86
Carbone	43	19%	817
Torba combustibile	9	8%	72
Gas naturale	15	9%	135
Nucleare	24	27%	648
Idraulica	4	*17%*	*68*
		82%	1 826
Aliquota media ponderata applicata alla produzione nazionale (escluso l'8% della produzione nazionale esente da imposte)			$\frac{1826}{82} = 22{,}27$
Aliquota d'imposta applicata alle importazioni (rappresentativa del 10% del consumo)			22

Sulla base di tali cifre, l'imposta sull'energia elettrica importata è approssimativamente la metà di quella sull'energia elettrica di produzione nazionale ottenuta da oli pesanti e da carbone

[che costituisce al 23 % $\left(\frac{2\% + 19\ \%}{90\ \%}\right)$

della produzione nazionale]

e leggermente inferiore a quella sull'energia elettrica nazionale ottenuta dall'energia nucleare

[rappresentativo del 30 % $\left(\frac{27\ \%}{90\ \%}\right)$

della produzione nazionale].

63. Spetta comunque al giudice nazionale verificare l'esattezza delle cifre fornite dal governo finlandese e dell'aliquota media dell'imposta che ne risulta e alla quale le importazioni possono essere correttamente assoggettate. Si rilevi che la Outokumpu produce dati leggermente diversi. Risulta inoltre che l'aliquota media di 22 FIM/MWh non tiene conto delle categorie di energia elettrica esenti da imposte (inclusa l'energia elettrica ottenuta da taluni cascami industriali, e da un generatore di potenza inferiore a 2 megavoltampere). Se così stanno le cose, il giudice nazionale deve verificare se siffatta energia elettrica entri in concorrenza con l'energia elettrica importata, ad esempio se essa venisse immessa nella rete nazionale.

64. Alla luce di tutte le considerazioni di cui sopra, concludo che un regime di tassazione dell'energia elettrica, come quello in considerazione nella presente specie, non deve essere considerato in contrasto con l'art. 95 qualora l'aliquota media applicata alle importazioni sia stata correttamente calcolata.

Conclusione

Sono di conseguenza del parere che alle questioni sollevate dal lääninoikeus della provincia di Uusimaa debba darsi la seguente soluzione:

«1) Un regime nazionale di tassazione dell'energia elettrica in forza del quale l'energia elettrica di produzione nazionale è soggetta a un'imposta ad aliquota differenziata in funzione, essenzialmente, del metodo di produzione, mentre l'energia elettrica importata, indipendentemente dal suo metodo di produzione, è soggetta a un'imposta ad aliquota fissa che corrisponde alla media di tutte le aliquote applicate alla produzione nazionale, non costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, ai sensi degli artt. 9 e 12 del Trattato CE, bensì un tributo interno ai sensi dell'art. 95 del Trattato CE.

2) L'art. 95 del Trattato non osta ad un regime di tassazione dell'energia elettrica in forza del quale l'energia elettrica di produzione nazionale è soggetta a un'imposta ad aliquota differenziata, in funzione essenzialmente del metodo di produzione, e destinata a favorire metodi di produzione meno dannosi per l'ambiente, mentre l'energia elettrica importata, di cui è impossibile determinare il metodo di produzione, è soggetta ad un'imposta ad aliquota fissa che corrisponde alla media debitamente ponderata di tutte le aliquote applicate alla produzione nazionale».