

Mercato comune ed abolizione delle barriere fiscali: nuovi spunti evolutivi

di Roberta Alfano

Sommario: 1. Introduzione - 2. L'abolizione dei dazi e delle tasse di effetto equivalente - 3. Il divieto di imposizioni fiscali discriminatorie - 4. Conclusioni

1. Introduzione – Recentemente⁽¹⁾ la Corte di Giustizia Europea ha ulteriormente contribuito a definire i confini relativi al campo di applicazione del diritto comunitario relativamente al mercato comune; in particolare, la sentenza si è soffermata sull'applicazione delle norme relative alla libera circolazione, con uno sguardo anche alle sulle situazioni interne agli Stati membri.

Si tratta di una pronuncia di particolare rilievo, che consolida una precedente, minoritaria interpretazione in merito all'applicabilità del divieto di tasse di effetto equivalente anche alla circolazione nell'ambito territoriale di un Paese⁽²⁾. La sentenza contribuisce a modificare la tradizionale posizione della Corte circa l'inapplicabilità delle norme poste a tutela delle libertà di circolazione a situazioni interne, riferendo il principio alla sola circolazione *fra* Paesi membri. Il divieto posto dagli articoli 23 e 25 del Trattato parrebbe, infatti, ad un'analisi meramente letterale, far riferimento soltanto a tale situazione. La circolazione sul territorio dello Stato membro, nel caso di specie l'Italia, non dovrebbe rilevare per il diritto comunitario; in tali casi, per l'ordinamento italiano, sarebbe applicabile soltanto l'articolo 120 della Costituzione, secondo cui *la Regione non può istituire dazi di importazione o esportazione o transito tra le Regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni*. Con la pronuncia in esame, invece, si rafforza l'interpretazione secondo cui il divieto di tasse di effetto equivalente deve trovare pieno riconoscimento sia relativamente alla circolazione infracomunitaria, sia a quella infranazionale, regionale o locale che sia. L'articolo 23 del Trattato relativamente all'unione doganale, deve essere inteso nel senso che la libera circolazione delle merci è garantita non solo nell'ambito del commercio tra Stati, ma su *tutto* il territorio dell'Unione stessa⁽³⁾.

Il ruolo della giurisprudenza, ancora una volta, risulta determinante per lo sviluppo ed il consolidamento del sistema di libertà degli scambi.

La centralità del mercato comune per il sistema comunitario comporta la necessaria eliminazione delle diverse barriere alla libera circolazione⁽⁴⁾. Fra queste, in particolare, i dazi e le tasse di effetto equivalente.

2. L'abolizione dei dazi e delle tasse di effetto equivalente – Gli articoli 23 e 25 del Trattato⁽⁵⁾ sono norme fondamentali per il regime di libera circolazione, aventi effetto diretto⁽⁶⁾. La nozione di tassa di effetto equivalente è stata oggetto sia di un'attenta elaborazione dottrinale⁽⁷⁾, sia di una vasta e puntuale giurisprudenza, che, come per la fattispecie in questione, ne ha definito progressivamente gli elementi essenziali.

Per tale tassa si intende ogni onere pecuniario che, a prescindere dalla denominazione e dalla struttura, sia direttamente o indirettamente collegato all'importazione o all'esportazione di un prodotto, con conseguente aumento del suo costo⁽⁸⁾. Ne è compreso ogni prelievo imposto unilateralmente da uno Stato, che colpisca le merci destinate oltre frontiera, aumentandone il prezzo. Rientrano nella medesima nozione sia le ipotesi in cui l'onere venga applicato all'atto del materiale attraversamento della frontiera, sia le ipotesi in cui tale aumento avvenga in un momento successivo. Perché si rientri nella fattispecie prevista dall'art.25, deve trattarsi sempre di un onere suscettibile di valutazione economica; ad esempio, è stato ritenuto onere pecuniario l'aggravio degli adempimenti amministrativo-burocratici, legati alla circolazione delle merci⁽⁹⁾. Nel caso in cui non sia possibile una quantificazione economica dell'eventuale onere sopportato può eventualmente realizzarsi una mera misura di effetto equivalente, ai sensi dell'articolo 28 del Trattato.

Il Trattato intende eliminare ogni ostacolo tariffario agli scambi, anche laddove sia interessato un solo prodotto⁽¹⁰⁾ o si tratti di importi modesti o addirittura minimi⁽¹¹⁾. Il divieto di tassa di effetto equivalente *vige tout court*: a nulla rileva che tale tassa non sia riscossa a profitto dello Stato

o non produca alcun effetto discriminatorio o protezionistico, non turbando la concorrenza sul mercato comunitario. Neppure rilevano gli scopi perseguiti con l'istituzione della tassa. I dazi sono vietati a prescindere da ogni considerazione circa lo scopo in vista del quale sono stati istituiti, come pure della destinazione dei proventi che ne derivano: né lo scopo sociale, ambientale, culturale o altro, né la finalizzazione dei proventi possono giustificare l'istituzione.

La norma, come rilevato, si riferisce esplicitamente ai soli *Stati membri*. Questo dovrebbe comportarne l'inapplicabilità sia agli scambi con i Paesi terzi, sia alle situazioni interne. I singoli Paesi membri non possono adottare una politica commerciale e tariffaria con i Paesi terzi divergente dalla politica commerciale e dalla tariffa doganale comunitaria(12). Sono stati realizzati, con i singoli Paesi terzi, Accordi di Cooperazione, molti dei quali resi obbligatori e direttamente applicati negli Stati membri attraverso Regolamenti(13). In caso di mancato rispetto da parte di uno Stato membro, l'esecutivo europeo avvia la procedura di infrazione prevista dall'art. 226 del Trattato(14): attualmente la Commissione ha adito contro l'Italia la Corte di giustizia europea ex art.226 in riferimento alla cosiddetta "tassa sul tubo(15)".

Come già rilevato, gli articoli 23 e seguenti del Trattato sono stati tradizionalmente interpretati nel senso che le situazioni puramente interne sfuggono a tale disciplina comunitaria. La graduale elaborazione, sublimata con la sentenza in questione, permette di interpretarli nel senso che la previsione espressa dei soli scambi tra Stati membri è dovuta alla presunzione dell'assenza di dazi all'interno degli Stati. Qualora, però, si verifichi una tale fattispecie, il divieto deve trovare naturale applicazione, in virtù del ruolo centrale del mercato comune nell'ordinamento comunitario. Ciò, trova conferma anche nell'art.14, n.2, del Trattato, che, nel definire il mercato interno, in cui vige l'unione doganale, lo qualifica come "*uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali*": non vi sono distinzioni tra frontiere fra gli Stati e frontiere all'interno degli Stati.

Tale interpretazione, vista da taluni come un'incoerenza rispetto al tema generale delle situazioni interne(16), legittima il carattere fondamentale del divieto ex articoli 23 e 25 del Trattato, per la libertà di circolazione delle merci: l'eventuale presenza di dazi regionali ha carattere eccezionale e non trova una generale giustificazione.

È lecito pensare, ad un punto di vista interpretativo, ad un rovesciamento di posizioni: laddove un prelievo interno con tali connotazioni debba trovare, nell'ambito del proprio sistema, una reale giustificazione, sarà ipotizzabile una delimitazione della sfera di applicazione materiale del divieto comunitario, da verificare caso per caso, in funzione anche degli interessi del Paese membro(17).

Alcune imposte locali, teoricamente contrastanti con il principio di libera circolazione, non si ritengono tasse di effetto equivalente, ma compatibili con il mercato unico. Si tratta di tributi il cui gettito rappresenta la remunerazione di un servizio effettivamente reso all'operatore economico che ha sostenuto l'onere stesso. In tali casi, la Corte, in precedenti pronunce(18), ha stabilito per altri tributi finiti *sub iudicio*, apparentemente simili a quello in questione, la non equivalenza a dazi doganali: in determinate ipotesi, un servizio effettivamente prestato può dar luogo ad una proporzionata controprestazione. Qualora ricorrano tali presupposti è legittimo considerare che l'onere imposto non sia una mera misura protezionistica dello Stato interessato. Ma perché ciò si realizzi occorrono una serie di presupposti, precisi e rigorosi, cumulativamente presenti, la cui sussistenza deve essere valutata dal giudice nazionale(19).

Altra fondamentale deroga si realizza nell'ipotesi in cui il prelievo sia parte di un sistema generale di tributi interni, che colpisca sia il prodotto nazionale sia quello importato. Gli Stati membri hanno facoltà, ovviamente, di imporre tributi interni purché, in linea generale, questi non comportino turbamento al mercato unico e non si trasformino in forme di protezione o sostegno dei propri prodotti.

Quanto previsto dagli articoli 23 e 25 deve essere integrato con il divieto di cui all'articolo 90 del Trattato, relativamente alle imposizioni fiscali discriminatorie.

3. Il divieto di imposizioni fiscali discriminatorie - Ogni Stato membro è libero, nel rispetto dei limiti comunitari eventualmente presenti in determinati settori o del processo di armonizzazione in atto, di istituire

il sistema fiscale che ritiene più idoneo, in virtù della riserva di competenza tributaria riconosciuta agli Stati membri in materia di imposizione interna. Con riferimento alla tematica in questione, occorre garantire la libertà di circolazione in condizioni di neutralità fra prodotti nazionali ed importati. L'articolo 90 è strettamente connesso agli articoli 23 e seguenti del Trattato, in quanto garantisce che il divieto contenuto in tali articoli non sia aggirato attraverso lo strumento tributario(20). Entrambe le disposizioni sono accomunate dallo scopo di eliminare le restrizioni dissimulate alle libertà degli scambi intracomunitari, pur dando luogo a regimi diversi e fra loro incompatibili(21). Le tasse di effetto equivalente violano un esplicito divieto e debbono essere abolite; i tributi interni debbono trovare applicazione in modo da escludere ogni discriminazione fra prodotti interni e prodotti importati(22). Il divieto di imposizioni fiscali discriminatorie è norma fondamentale per il funzionamento del mercato comune, dotata di effetto diretto. Può comprendere qualsiasi prelievo tributario, di diversa natura, imposto dallo Stato o da altro ente pubblico. Un'imposizione interna si considera compatibile con il mercato unico quando, in buona sostanza, grava sistematicamente su intere categorie di prodotti, senza tenere conto dell'origine o della destinazione dei medesimi: vi è assoluta indifferenza sull'origine del prodotto.

E' possibile che vi siano prodotti nazionali non colpiti da un tributo, rispetto ai prodotti concorrenti o similari importati(23); tale prelievo è legittimo, qualora non si rilevi un intento discriminatorio(24) - non necessariamente palese, ma anche solo indirettamente, dal punto di vista sostanziale -, a vantaggio del prodotto nazionale.

Significativa è anche la destinazione del tributo. Infatti, nell'ipotesi che tale gettito sia destinato ad attività correlate al solo prodotto nazionale si rientra nella previsione dell'articolo 23 del Trattato; qualora i benefici compensino anche solo parzialmente l'onere che grava sui prodotti nazionali, il tributo è lecito ex articolo 90.

4. Conclusioni – La recente giurisprudenza comunitaria rileva, dunque, che la *ratio* del divieto di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente deve fondarsi sul limite alla circolazione delle merci causato da oneri pecuniari imposti al passaggio di *una qualsiasi* frontiera nell'ambito dell'unione doganale non necessariamente corrispondente a quelle statali. L'abolizione dei dazi doganali mal si concilia con la possibile esistenza di un dazio regionale o locale: l'eventuale presenza di un tale dazio ha carattere eccezionale e non trova una generale giustificazione. In caso contrario, l'eventuale dazio regionale o locale non può essere considerato mera situazione interna, estranea al diritto comunitario, in ragione della centralità del mercato comune nel sistema comunitario.

La giurisprudenza, ancora una volta, ha assunto un ruolo decisivo per lo sviluppo ed il consolidamento del sistema di libertà degli scambi; anche tale pronuncia contribuisce al graduale processo di integrazione, eliminando ulteriori barriere alla libertà di circolazione. La sentenza lascia ipotizzare un ribaltamento di posizioni. Qualora un dazio interno debba trovare, nell'ambito del proprio sistema, una reale giustificazione, sarà possibile prevedere una delimitazione della sfera di applicazione materiale del divieto comunitario, da verificare caso per caso, in funzione dei precisi interessi del Paese membro.

BIBLIOGRAFIA

- R. ALFANO, Applicabilità d'ufficio del diritto comunitario nel processo tributario (a proposito del tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia), in *TributImpresa*, n.3, 2004;
- R. ALFANO, Tasse di effetto equivalente e libera circolazione delle merci all'interno del territorio dello Stato membro in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, III;
- ANZON, Il difficile avvio della giurisprudenza costituzionale sul nuovo Titolo V della Costituzione in *Giur. Cost.*, n.2, 2003;
- G. ARDIZZONE, voce Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria), in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, vol. VII;
- S. ARMELLA, I dazi doganali, in *AA.VV.*, Corso di Diritto tributario internazionale, coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2002;
- F.CALIANDRO, Poteri sostitutivi, obblighi comunitari ed assetto delle fonti normative dopo la riforma del Titolo V della Costituzione in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario*, n.2, 2004;

- A. CARINCI, Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea, in *Rass. Trib.*, n.4, 2004;
- S. F. COCIANI, Olimpiadi, automobili e tartufi: due strani casi di riqualificazione di tributi regionali propri (nota a Corte Costituzionale, 26 settembre 2003, n. 296 e n. 297) in *Riv. Dir. Trib.*, n.4, 2004, II;
- L. DANIELE, voce Circolazione delle merci nel diritto comunitario, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, vol. III, Torino, 1988;
- L. DEL FEDERICO, Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali in *La finanza locale*, n.4, 2003;
- V. FICARI, "Scintille" di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari, in *Rass. Trib.*, n.4, 2002;
- F. GALLO, Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione, in *Rass. Trib.*, n.1, 2002;
- F. GALLO, Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali in *Rass. Trib.*, n.6, 2002, 2007;
- S. GOZI, Regioni Europee e processi decisionali dell'Unione: quale equilibrio? I casi di Belgio, Spagna, Germania e Regno Unito in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario*, n.2, 2003;
- M.A. GRIPPA SALVETTI, La legittimità costituzionale di modifiche regionali a leggi statali in *Rass. Trib.*, n.6, 2003;
- M. MARESCA, Le tasse di effetto equivalente, Padova, 1983;
- P. ORSINI, Sulle istanze di restituzione degli indebiti sono competenti le Commissioni tributarie, in *Guida Normativa del 20.09.04*;
- R. PERRONE CAPANO, Prime riflessioni su autonomia finanziaria e riforma del titolo V della Costituzione, in *Rivista del Dipartimento di Scienze dello Stato, Università degli Studi di Napoli "Federico II"*, Napoli, n.1, 2002;
- R. PERRONE CAPANO, L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale in *Innovazione e Diritto rivista on line*, n.1-2, 2005 in <http://www.innovazionediritto.unina.it/>;
- P. PISTONE, Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario, in *Dir. Prat. Trib.*, n.4, 1998, III;
- P. PISTONE, Discriminazioni fiscali nell'accesso al patrimonio culturale locale e libera prestazione dei servizi in ambito comunitario (Corte di Giustizia, 16 gennaio 2003, Causa C- 88/01, Commissione contro Repubblica Italiana), in *Aedon, Rivista di Arti e Diritto on line*, n.2, 2003 in www.ilmulino.aedon.it;
- G. PIZZANELLI, Libera prestazione dei servizi, cittadinanza europea, principio di non discriminazione e responsabilità per inadempimento dello Stato unitariamente considerato: il caso della disciplina italiana sull'ingresso a musei gestiti da Regioni ed Enti locali (Corte di Giustizia, 16 gennaio 2003, Causa C- 88/01, Commissione contro Repubblica Italiana), in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunitario*, n.6, 2003;
- M. POIARES MADURO, *The Scope of European Remedies: The Case of Purely Internal Situations and Reverse Discrimination, The Future of Remedies in Europe*, Hart Publishing, USA, 2000;
- R. ROMBOLI, Riforma del Titolo V della Costituzione e processo costituzionale: le prime risposte della Corte (con qualche disattenzione) in *Foro It.*, 2002;
- P. ROSSI, La tassa sui marmi di Carrara equivale a un dazio e gli importi percepiti dal 1992 vanno rimborsati, in *Guida Normativa del 20.09.04*;
- C. SCALINCI, Riserva di legge e primato della fonte statale nel "sistema" delle autonomie fiscali (nota a Corte Costituzionale, 26 gennaio 2004, n. 37) in *Riv. Dir. Trib.*, n.4, 2004, II;
- G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, III, 2004;
- C. VERRIGNI, La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali in *Rass. Trib.*, n.5, 2003;

Note

(1) Corte Di Giustizia Delle Comunità Europee, Sez I, 9 settembre 2004, Causa C-72/03, Carbonati Apuani Srl / Comune di Carrara in *Riv. Dir. Trib.*, n.3, III, 2005

(2) Corte di Giustizia 16 luglio 1992, Causa C-163/90, *Legros e altri* in Racc. I-4625, in particolare punti 16-18; 9 agosto 1994, Cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-410/93 e C-411/93, *Lancry e altri*, in Racc. I-3957, in particolare, punti 27 e 32; 14 settembre 1995, Cause

riunite C-485/93 e C-486/93, *Simitzi e altri*, in Racc. I- 2655, in particolare, punto 17; 23 aprile 2002, Causa C-234/99, *Nygaard*, in Racc. I-3657, punto 19.

(3) Come si evidenzia dalle conclusioni dell'Avvocato Generale G. TESAURO alle citate Cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-410/93 e C-411/93, è inammissibile che “ *in un mercato unico sono vietati gli ostacoli agli scambi tra il Portogallo e la Danimarca, mentre sono irrilevanti gli scambi tra Napoli e Capri*”.

(4) Cfr. G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, III, 368. Per l'autore, il ruolo centrale del mercato comune è indirettamente provato anche dal fatto che, nel linguaggio corrente, tale espressione sia sinonimo di Comunità Europea.

(5) L'articolo 23, n.1, del Trattato stabilisce che “ La Comunità è fondata su un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi”. L'articolo 25 stabilisce che “I dazi doganali all'importazione o all'esportazione o le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale”.

(6) Per effetto diretto si intende l'idoneità della norma comunitaria a creare diritti e obblighi per i singoli, persone fisiche o giuridiche, nonostante sia rivolta agli Stati. Per la giurisprudenza, si veda Corte di Giustizia, 14 dicembre 1962, Cause riunite 2/62 e 3/62, *Commissione contro Lussemburgo e Belgio* (“Pan Pepato”) in Racc., 813 e 5 febbraio 1963, Causa 26/62 *Van Gend en Loos*, in Racc., 3.

(7) Cfr. M. MARESCA, *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1983; L. DANIELE, *voc e Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale, vol. III, Torino, 1988, 107 e ss; G. ARDIZZONE, voce *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, in Enciclopedia giuridica Treccani, Roma, vol. VII, 5 ss; S. ARMELLA, *I dazi doganali*, in AA.VV., Corso di Diritto tributario internazionale, coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2002, 1055; G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, cit., 382; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in Rass. Trib., n.4, 2004, 1228

(8) A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, cit., 1228. Si veda anche la nutrita rassegna giurisprudenziale ivi citata, in particolare, Corte di Giustizia, 17 settembre 1997, Causa C-347/95, *UCAL*, in Racc., I-4911, punto 18; 21 settembre 2000, Cause riunite C-441 e C-442/98, *Kapniki Michailidis*, in Racc. I-7145, punto 15; 27 febbraio 2003, Causa 389/00, *Commissione contro Germania*, in Racc. I-02001, punto 22.

(9) Ancora G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, cit., 385. L'autore cita, in merito, Corte di Giustizia, 14 dicembre 1972, Causa 34/73, *Variola*, in Racc. 981, punto 6.

(10) In tal senso si era già espressa la Corte : si veda Corte di Giustizia, 21 settembre 2000, Cause riunite C-441/98 e C-442/98, *Kapniki Michailidis*, cit. Il tributo in esame colpiva esclusivamente l'esportazione dei prodotti del tabacco.

(11) Si veda Corte di Giustizia, 1 luglio 1969, Causa 24/68, *Commissione/Italia*, in Racc.193, punti 9 e 14.

(12) Cfr. S. ARMELLA, *I dazi doganali*, in AA.VV., Corso di Diritto tributario internazionale, cit., 1081.

(13) Un esempio è l'Accordo di Cooperazione tra la Comunità Europea e l'Algeria, reso obbligatorio e direttamente applicato negli Stati membri con il Regolamento 2210/78 del Consiglio, che prevede il divieto di dazi doganali o misure ad effetto equivalente sulle merci provenienti da tale Paese.

(14) “ la Commissione , quando reputi che uno Stato membro abbia mancato ad uno degli obblighi a lui incombenti in virtù del presente trattato, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizione di presentare le sue osservazioni. Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale parere nel termine fissato dalla Commissione, questa può adire la Corte di giustizia”.

(15) Tale tassa, istituita dalla Regione Sicilia con l'articolo 2 la legge 26 marzo 2003, n.2, è già stata oggetto di una sentenza del TAR Lombardia del 19 dicembre 2002, n. 2665 e di una sentenza della

Commissione tributaria provinciale di Palermo, del 5 gennaio 2004 n.1203. Il tributo è stato disapplicato per contrasto con l'articolo 23 del Trattato, in quanto quest'ultima norma vieta agli Stati membri di introdurre dazi doganali o tributi aventi effetti equivalenti sulle merci importate all'interno della comunità da Paesi extracomunitari. Il contrasto con la normativa comunitaria ha indotto la Commissione europea ad avviare, nel dicembre 2004, la procedura d'infrazione nei confronti dello Stato italiano, rilevando che "le autorità italiane non hanno dato risposta al parere motivato che era stato inviato loro nel mese di luglio 2004 né reso conforme al diritto comunitario la legislazione italiana relativa a tale tributo". Sul tributo si veda L. DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali* in *La finanza locale*, n.4, 2003, 522; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali* in *Rass. Trib.*, n.5, 2003, 1614; R. ALFANO, *Applicabilità d'ufficio del diritto comunitario nel processo tributario (a proposito del tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia)*, in *TributImpresa*, n.3, 2004, 109; ID, *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: aspetti interni e comunitari* in *Questa Rivista*, n.0 del 2004; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, cit., 1225.

(16) In tal senso si vedano le citate conclusioni alla causa in oggetto dell'Avvocato Generale M. POIARES MADURO, punto 24.

(17) Cfr. G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, cit., 386. L'autore prospetta l'esempio dei dazi di mare francese, alla base della più volte citata Sentenza *Lancry*. Tale pronuncia, contraria ad un dazio interno, per l'autore, è frutto di un equivoco terminologico e non di un'evoluta posizione giurisprudenziale. Tuttavia, proprio l'importanza dei dazi di mare per gli interessi francesi, ha portato ad una modifica dell'art.229 del Trattato ad opera del Trattato di Amsterdam, che permette al Consiglio, per tali territori, di adottare misure specifiche.

(18) Cfr. Corte di Giustizia, 26 febbraio 1975, Causa C-63/74, *Cadsky* in *Racc.*, 281 e 17 maggio 1983, Causa C-132/82, *Commissione/Belgio*, in *Racc.*, 1669.

(19) Si vedano le Conclusioni dell'Avvocato Generale, cit., punto 36. Il servizio deve essere effettivamente eseguito, deve essere concesso individualmente agli operatori interessati e l'importo dell'onere deve essere strettamente proporzionato al servizio stesso.

(20) In parte diversa l'opinione di G. ARDIZZONE, voce *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, cit., 4. L'autore propone la tesi della posizione sistematica delle disposizioni fiscali, secondo la quale il divieto riguarda il carico fiscale complessivo e non le singole imposte. Per l'autore tale disposizione vieta gli aiuti di Stato mascherati, in quanto concessi alla produzione nazionale mediante la leva fiscale e non secondo la disciplina fissata dal Trattato.

(21) Corte di Giustizia, 17 settembre 1997, Causa C-347/95, *UCAL*, cit., punto 17; 2 aprile 1998, Causa C-213/96, *Outokumpu*, in *Racc.*, I-1777, punto 19; 23 aprile 2002, Causa C-234/99, *Nygaard*, cit., punto 17.

(22) Ancora L. DANIELE, voce *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, cit., 109; G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, cit., 394. Corte di Giustizia, 17 settembre 1997, Causa C-347/95, *Fazenda Publica*, in *Racc.*, I-4911, punto 17; 11 marzo 1992, Cause riunite C-78/90, C-79/90, C-80/90, C-81/90, C-82/90, C-83/90, *Compagnie Commerciale de l'Ouest e altri*, in *Racc.* I-1847.

(23) Corte di Giustizia, 14 gennaio 1981, Causa C-140/79, *Chemical Farmaceutici* in *Racc.*,1. In dottrina, ancora G. ARDIZZONE, voce *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, cit., 3 ss, che evidenzia come la giurisprudenza della Corte sia, in materia, spesso contraddittoria, soprattutto per ciò che riguarda l'individuazione del prodotto simile. Secondo l'autore, per prodotti simili si intendono prodotti che, allo stesso stato di commercializzazione, costituiscono l'effetto di identici processi produttivi, anche relativamente alle materie impiegate.

(24) La discriminazione può assumere diverse connotazioni, realizzarsi in qualsiasi stadio dell'importazione, in particolare durante la commercializzazione, attraverso agevolazioni, dilazioni differenziate del pagamento dell'imposta, criteri e modalità differenti di calcolo.

