

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

13 gennaio 2005 *

Nel procedimento C-174/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) con decisione 8 marzo 2002, pervenuta in cancelleria il 13 maggio 2002, nel procedimento

Streekgewest Westelijk Noord-Brabant

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. A. Rosas, K. Lenaerts, S. von Bahr e K. Schiemann (relatore), giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig. L.A. Geelhoed

cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale

viste le osservazioni presentate:

- per lo Streekgewest Westelijk Noord-Brabant, dai sigg. H. Gilliams e P.H.L.M. Kuypers, advocaten;

- per il governo dei Paesi Bassi, dalla sig.ra H. G. Sevenster, in qualità di agente;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. J. Flett e H. van Vliet, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 4 marzo 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

¹ La presente domanda di pronuncia pregiudiziale attiene all'interpretazione dell'art. 93, n. 3, del Trattato CE (divenuto art. 88, n. 3, CE) ed è volta,

segnatamente, da un lato, ad individuare i soggetti che possono avvalersi del divieto di esecuzione di cui all'ultima frase della detta disposizione e, dall'altro, a chiarire in quali ipotesi sussista un nesso sufficiente tra un aiuto ed una tassa volta al finanziamento del detto aiuto, sicché il divieto previsto dalla detta disposizione si estenda alla tassa.

- 2 La detta domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra lo Streekgewest Westelijk Noord-Brabant (ente locale incaricato della raccolta di rifiuti domestici; in prosieguo: lo «Streekgewest») e lo Staatssecretaris van Financiën (Ministro olandese delle Finanze; in prosieguo: lo «Staatssecretaris»). Lo Streekgewest chiede allo Staatssecretaris la restituzione delle tasse sui rifiuti versate in forza dell'art. 18 della Wet belastingen op milieugrondslag 23 dicembre 1994 (legge che istituisce tributi per la protezione dell'ambiente, *Staatsblad* 1994, nn. 923, 924 e 925; in prosieguo: la «WBM»), sulla base del rilievo che le dette tasse sarebbero state riscosse in violazione del divieto di esecuzione previsto dall'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

- 3 L'art. 93, n. 3, del Trattato così recita:

«Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato comune a norma dell'articolo 92, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale».

La normativa nazionale

- 4 Con lettera 7 agosto 1992, il governo dei Paesi Bassi notificava alla Commissione, in base all'art. 93, n. 3, del Trattato, un progetto di legge intitolato *Wet op de verbruiksbelastingen op milieugrondslag* (legge che istituisce tasse di consumo per la protezione dell'ambiente), il quale, in seguito a modifica, è poi divenuto la WBM. Con lettera 3 dicembre 1992, la Commissione comunicava al governo dei Paesi Bassi di aver deciso, in data 25 novembre 1992, di non sollevare obiezioni nei confronti delle misure di aiuti contemplate dal detto progetto di legge. La relativa decisione veniva pubblicata nella *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* del 24 marzo 1993 (GU C 83, pag. 3).

- 5 In sede di esame parlamentare del progetto di legge venivano decise talune modifiche. La Commissione, atteso che il governo dei Paesi Bassi le aveva notificato tali modifiche con lettera 6 dicembre 1993, comunicava, con lettera 13 aprile 1994, di aver deciso in data 29 marzo 1994 di non sollevare obiezioni avverso le modifiche proposte. Tale decisione veniva pubblicata nella *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* del 4 giugno 1994 (GU C 153, pag. 20).

- 6 Il 13 ottobre 1994 veniva presentato al Parlamento olandese un progetto di legge volto a modificare la WBM con l'introduzione di un emendamento definitivo e di due emendamenti transitori. Per quanto riguarda la tassa sui rifiuti, il detto progetto prevedeva un aumento dell'importo da NLG 28,50 a NLG 29,20 per 1 000 kg di rifiuti e la possibilità di restituzione della tassa a chiunque consegnasse residui di disinchiostrazione a fini di trasformazione, nonché a chiunque consegnasse rifiuti provenienti dal riciclaggio di materie plastiche ad un'impresa di trasformazione di rifiuti. Con lettera 27 ottobre 1994, il governo dei Paesi Bassi notificava tali misure alla Commissione, qualificandole come «precisazioni».

- 7 Con lettera 25 novembre 1994, la Commissione richiamava l'attenzione del governo dei Paesi Bassi sul fatto che la notifica era incompleta e poneva al riguardo taluni quesiti. Il detto governo rispondeva a tali quesiti con lettera 20 dicembre 1994, in cui comunicava, inoltre, che il progetto di legge riguardava anche due nuove misure di aiuto. Una di tali misure consisteva in un'esenzione transitoria dalla tassa sui rifiuti relativa ai fanghi dragati depurabili.
- 8 La WBM, la legge di attuazione del detto progetto di legge nonché la legge di modifica venivano adottate dalla Prima Sezione degli Staten-Generaal il 21 dicembre 1994. Con regio decreto 23 dicembre 1994, la data di entrata in vigore della WBM modificata veniva fissata al 1° gennaio 1995.
- 9 La Commissione, ritenendo che la WBM, nel testo modificato, fosse entrata in vigore il 1° gennaio 1995, con lettera 25 gennaio 1995 informava il governo dei Paesi Bassi di considerare le misure di aiuto in questione quali aiuti non notificati, in quanto adottate prima che la Commissione si pronunciasse al riguardo, e chiedeva che le fossero comunicati, inter alia, i testi integrali della WBM. La Commissione si pronunciava solo al termine del periodo d'imposta controverso. Con telefax 23 maggio 1995, integrato con lettera 3 luglio 1995, l'istituzione comunicava che non sussistevano, a suo avviso, elementi di aiuti incompatibili con il mercato comune.

Causa principale e questioni pregiudiziali

- 10 Lo Streekgewest è un ente con personalità giuridica, inizialmente costituito e controllato da 18 comuni della regione olandese del Westelijk Noord-Brabant. Dal 1° gennaio 1997, i comuni che costituiscono tale ente sono 7. Lo Streekgewest è incaricato della raccolta di rifiuti domestici nonché del loro trasporto verso un

impianto di smaltimento, anch'esso posto sotto la sua responsabilità. Ai sensi dell'art. 18 della WBM, la tassa è dovuta ogni qualvolta i rifiuti vengano consegnati ad un impianto di smaltimento.

- 11 Nel periodo intercorrente tra il 1° e il 31 gennaio 1995, lo Streekgewest versava a titolo di tassa sui rifiuti un importo pari a NLG 499 914,00. Tuttavia, esso presentava reclamo, chiedendo la restituzione dell'importo versato. Tale domanda veniva respinta con decisione dell'ispettorato delle imposte. Avverso tale decisione lo Streekgewest presentava quindi ricorso dinanzi al Gerechtshof te 's-Gravenhage (Paesi Bassi), che disponeva il rimborso di NLG 80 796,40.
- 12 Lo Staatssecretaris impugnava la decisione del detto giudice dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden. Anche lo Streekgewest impugnava dinanzi al medesimo giudice il diniego del Gerechtshof di concedere il rimborso per la totalità dell'importo.
- 13 Ritenendo che la soluzione della controversia principale dipendesse dall'interpretazione dell'art. 93, n. 3, del Trattato, lo Hoge Raad der Nederlanden decideva di sospendere il giudizio e di sollevare dinanzi alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
 - «1) Se le disposizioni dell'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato CE (...) possano essere invocate soltanto da un singolo leso dalla distorsione della concorrenza transfrontaliera conseguente ad una misura di aiuto.
 - 2) Se, nel caso in cui una misura di aiuto ai sensi dell'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato CE (...) consista in un'esenzione (ivi compresa anche la riduzione della tassa e lo sgravio fiscale) da una tassa il cui gettito confluisca nel pubblico erario,

laddove non sia prevista al riguardo una sospensione dell'esenzione durante il procedimento di notifica, detta tassa debba essere considerata quale parte integrante della misura di aiuto medesima in considerazione del fatto che l'imposizione della tassa ai soggetti che non fruiscono di esenzione costituisce il mezzo col quale viene realizzato un effetto favorevole, sicché il divieto previsto dalla detta disposizione si applica del pari alla tassa (o alla sua riscossione) fintantoché l'esecuzione della misura di aiuto non sia autorizzata in base alla disposizione medesima.

- 3) In caso di soluzione negativa alla precedente questione: se, laddove venga ravvisato un nesso [come il fatto che una piccola parte della tassa in questione (NLG 0,70 per tonnellata di rifiuti) serve a compensare gli effetti dei regimi di restituzione di cui al punto 6 della presente sentenza] fra l'aumento di una determinata tassa, il cui gettito confluisce nel pubblico erario, e una misura d'aiuto progettata ai sensi dell'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato, l'introduzione di tale aumento debba essere considerata quale esecuzione della misura di aiuto (o quale inizio della stessa), ai sensi della disposizione in esame. Qualora la soluzione della questione dipenda dall'intensità del detto nesso, quali siano, in tal caso, le circostanze rilevanti.

- 4) Qualora il divieto di esecuzione della misura di aiuto riguardi anche la tassa, se la decisione finale della Commissione con cui la detta misura venga dichiarata compatibile col mercato comune non implichi la successiva sanatoria dell'invalidità della tassa.

- 5) Qualora il divieto di esecuzione della misura di aiuto riguardi anche la tassa, se il soggetto a carico del quale questa viene riscossa possa opporvisi giudizialmente, invocando gli effetti diretti dell'art. 93, n. 3, del Trattato (...), contestando la tassa in toto o in parte.

- 6) In quest'ultima ipotesi, se il diritto comunitario imponga requisiti specifici in ordine ai criteri in base ai quali accertare quale parte della tassa ricada nel divieto di cui all'art. 93, n. [3], ultima frase, del Trattato (...).

Sulla prima questione

- 14 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se le disposizioni dell'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato possano essere invocate da un singolo che non sia leso dalla distorsione della concorrenza transfrontaliera conseguente ad una misura di aiuto.
- 15 Conformemente ad una costante giurisprudenza della Corte, dall'effetto diretto riconosciuto all'ultima frase dell'art. 93, n. 3, del Trattato discende che l'efficacia immediata del divieto di dare esecuzione all'aiuto previsto dal suddetto articolo investe qualsiasi aiuto posto in essere senza preventiva notifica (v. sentenza 21 novembre 1991, causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, Racc. pag. I-5505, punto 11; in prosieguo: la «sentenza FNCE»).
- 16 La Corte ha inoltre affermato che, quando le modalità di finanziamento di un aiuto mediante tassa costituiscano parte integrante della misura di aiuto, le conseguenze derivanti dalla violazione, da parte delle autorità nazionali, del divieto di esecuzione sancito dall'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato CE devono trovare applicazione anche relativamente a tale aspetto della misura di aiuto (sentenza 21 ottobre 2003, cause riunite C-261/01 e C-262/01, *Van Calster e a.*, Racc. pag. I-12249, punto 52). In tali circostanze ne discende che le autorità nazionali sono tenute, in via di

principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto comunitario (v. sentenze 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a., Racc. pag. I-165, punto 20, e van Calster, cit., punto 53).

- 17 Spetta ai giudici nazionali salvaguardare i diritti dei singoli in caso di eventuale inosservanza, da parte delle autorità nazionali, del divieto di dare esecuzione agli aiuti. Siffatta inosservanza, dedotta dai singoli che possono farla valere ed accertata dai giudici nazionali, deve indurre questi ultimi a trarne tutte le conseguenze, conformemente al loro diritto nazionale (v., segnatamente, sentenze FNCE, cit., punto 12, e 16 dicembre 1992, causa C-17/91, Lornoy e a., Racc. pag. I-6523 , punto 30).
- 18 Quanto alle norme nazionali relative alla legittimazione e all'interesse ad agire di un singolo, la Corte ha giudicato che il diritto comunitario richiede che tali norme non ledano il diritto ad un'effettiva tutela giurisdizionale nell'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (sentenze 11 luglio 1991, cause riunite da C-87/90 a C-89/90, Verholen e a., Racc. pag. I-3757, punto 24, e 11 settembre 2003, causa C-13/01, Safalero, Racc. pag. I-8679, punto 50).
- 19 Un singolo può avere interesse ad avvalersi, dinanzi ai giudici nazionali, dell'effetto diretto del divieto di esecuzione previsto dall'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato non solo al fine di far venir meno gli effetti negativi della distorsione della concorrenza provocata dalla concessione di un aiuto contra ius, ma anche per ottenere la restituzione di una tassa riscossa in contrasto con la detta disposizione. In quest'ultima ipotesi, la questione se il soggetto sia stato leso dalla distorsione della concorrenza conseguente alla misura di aiuto non rileva nella valutazione del suo interesse ad agire. Deve essere preso in considerazione solo il fatto che il singolo sia assoggettato ad un tributo che costituisce parte integrante di una misura di aiuto attuata in violazione del divieto sancito dalla detta disposizione.

- 20 Tale conclusione, inoltre, trova giustificazione nell'obiettivo di garantire l'effetto utile del divieto di esecuzione previsto dall'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato (v., segnatamente, sentenza FNCE, cit., punto 16).
- 21 La prima questione va dunque risolta dichiarando che l'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato deve essere interpretato nel senso che tale disposizione può essere invocata da un singolo assoggettato ad una tassa che costituisca parte integrante di una misura di aiuto e venga riscossa in violazione del divieto di esecuzione previsto dalla disposizione medesima, indipendentemente dal fatto che egli sia o meno lesa dalla distorsione della concorrenza conseguente alla misura di aiuto.

Sulla seconda e sulla terza questione

- 22 La seconda e la terza questione pregiudiziale riguardano le circostanze in presenza delle quali sussiste un nesso sufficiente tra una tassa ed una misura di aiuto consistente in un'esenzione dalla tassa medesima, sicché il divieto di esecuzione previsto dall'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato non si applica solo alla misura di aiuto, ma anche alla tassa. È opportuno trattare tali due questioni congiuntamente.
- 23 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se il divieto di esecuzione previsto dall'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato si applichi ad una tassa quando la misura di aiuto consista in un'esenzione dalla tassa medesima. Con la sua terza questione, il giudice del rinvio intende chiarire in quali circostanze la compensazione della perdita di gettito fiscale, conseguente all'esenzione, con un aumento della tassa costituisca un nesso sufficiente tra l'aiuto e la tassa medesima, sicché il divieto di esecuzione previsto dalla detta disposizione si estenda alla tassa.

- 24 In limine deve rilevarsi che, come evidenziato dall'avvocato generale ai paragrafi 28 e 29 delle proprie conclusioni, il Trattato prevede una precisa delimitazione tra i regimi concernenti, da un lato, agli artt. 92 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 87 CE), 93 del Trattato CE e 94 del Trattato CE (divenuto art. 89 CE), gli aiuti di Stato e, dall'altro, agli artt. 101 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 96 CE) e 102 del Trattato CE (divenuto art. 97 CE), le distorsioni risultanti dalla disparità tra le disposizioni legislative, regolamentari od amministrative degli Stati membri e, segnatamente, le disposizioni in materia fiscale.
- 25 I tributi non rientrano nell'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato concernenti gli aiuti di Stato, salvo che costituiscano la modalità di finanziamento di un aiuto, formandone così parte integrante.
- 26 Affinché una tassa o parte di essa possa considerarsi parte integrante di un aiuto, deve necessariamente sussistere un vincolo di destinazione tra la tassa e l'aiuto in forza della normativa nazionale pertinente, nel senso che il gettito della tassa venga necessariamente destinato al finanziamento dell'aiuto. Se tale vincolo sussiste, il gettito della tassa influenza direttamente l'entità dell'aiuto e, di conseguenza, la valutazione della compatibilità dell'aiuto medesimo con il mercato comune (v., in tal senso, sentenza 25 giugno 1970, causa 47/69, Francia/Commissione, Racc. pag. 487, punti 17, 20 e 21). La Corte ha quindi ritenuto che, quando sussista un siffatto nesso tra la misura di aiuto ed il relativo finanziamento, la notifica della misura di aiuto, prevista dall'art. 93, n. 3, del Trattato, deve riguardare anche le modalità di finanziamento dell'aiuto stesso, affinché la Commissione possa svolgere il proprio esame sulla base di informazioni complete. In caso contrario, non potrebbe escludersi che venga dichiarata compatibile una misura di aiuto che tale non avrebbe potuto essere dichiarata se la Commissione fosse stata a conoscenza delle sue modalità di finanziamento (sentenze Van Calster e a., cit., punti 49 e 50, nonché 15 luglio 2004, causa C-345/02, Pearle e a., Racc. pag. I-7139, punto 30).

- 27 Nella fattispecie oggetto della controversia principale, la misura di aiuto assume la forma di un'esenzione dalla tassa sui rifiuti. Ancorché, ai fini delle stime di bilancio dello Stato membro di cui trattasi, il vantaggio fiscale sia stato compensato con un aumento dell'importo della tassa sui rifiuti da NLG 28,50 a NLG 29,20 per 1 000 kg di rifiuti, tale circostanza non è di per sé sufficiente a dimostrare l'esistenza di un vincolo stringente tra la tassa e il vantaggio fiscale.
- 28 Da un lato, infatti, dalla decisione di rinvio emerge che il testo della WBM non prevede alcun vincolo di destinazione tra la tassa sui rifiuti e il finanziamento dell'esenzione fiscale. Dall'altra, il gettito della detta tassa non incide affatto sull'importo dell'aiuto. L'applicazione dell'esenzione fiscale e la relativa portata, infatti, non dipendono dal gettito dalla detta tassa.
- 29 La seconda e la terza questione vanno pertanto risolte dichiarando che l'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato dev'essere interpretato nel senso che il divieto ivi contenuto si applica ad una tassa solamente qualora sussista un vincolo di destinazione tra il gettito della tassa e la misura di aiuto di cui trattasi. La circostanza che l'aiuto venga concesso sotto forma di esenzione fiscale o il fatto che la perdita di introiti fiscali in conseguenza di tale esenzione, ai fini delle stime di bilancio dello Stato membro di cui trattasi, venga compensata con un aumento della tassa non sono di per sé sufficienti a far sorgere il detto vincolo.
- 30 Alla luce della soluzione della seconda e della terza questione, non occorre procedere alla soluzione della quarta, quinta e sesta questione.

Sulle spese

- 31 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare alla Corte osservazioni diverse da quelle delle dette parti non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

- 1) **L'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato CE (divenuto art. 88, n. 3, ultima frase, CE) dev'essere interpretato nel senso che tale disposizione può essere invocata da un singolo assoggettato ad una tassa che costituisca parte integrante di una misura di aiuto e venga riscossa in violazione del divieto di esecuzione previsto dalla disposizione medesima, indipendentemente dal fatto che egli sia o meno leso dalla distorsione della concorrenza conseguente alla misura di aiuto.**

- 2) **L'art. 93, n. 3, ultima frase, del Trattato dev'essere interpretato nel senso che il divieto ivi contenuto si applica ad una tassa solamente qualora sussista un vincolo di destinazione tra il gettito della tassa e la misura di aiuto di cui trattasi. La circostanza che l'aiuto venga concesso sotto forma di esenzione fiscale o il fatto che la perdita di introiti fiscali in conseguenza di tale esenzione, ai fini delle stime di bilancio dello Stato membro di cui trattasi, venga compensata con un aumento della tassa non sono di per sé sufficienti a far sorgere il detto vincolo.**

Firme