

CAPITOLO I

LA LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI

(di *Luigi Sbolci*)

SOMMARIO: I. INTRODUZIONE: 1. Mercato interno e libera circolazione delle merci. – 2. Le fonti della disciplina giuridica della libera circolazione delle merci. – 3. L'ambito di applicazione delle norme dell'Unione europea sulla libera circolazione delle merci. – II. LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI E UNIONE DOGANALE: 4. Il divieto dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente. – 5. La soppressione dei controlli fiscali alle frontiere tra Stati membri. – 6. Le imposizioni fiscali interne. – 7. Il diritto al rimborso dei tributi riscossi da uno Stato membro in violazione del diritto dell'Unione europea. – 8. La tariffa doganale comune e il regime delle franchigie. – III. LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI E DIVIETO DELLE RESTRIZIONI QUANTITATIVE TRA STATI MEMBRI: 9. Il divieto delle restrizioni quantitative e delle misure di effetto equivalente. – 10. Gli ostacoli alla libera circolazione delle merci derivanti dalle norme tecniche nazionali e il principio del mutuo riconoscimento. – 11. L'armonizzazione delle legislazioni nazionali. – 12. Le deroghe al divieto delle restrizioni quantitative e delle misure di effetto equivalente. – 13. (*Segue*) La libera circolazione dei beni culturali. – 14. I monopoli commerciali e la libera circolazione delle merci.

I. INTRODUZIONE

1. MERCATO INTERNO E LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI

La libera circolazione delle merci tra gli Stati membri dell'Unione europea costituisce uno strumento essenziale per realizzare il mercato interno previsto dall'art. 3 del Trattato sull'Unione europea (TUE). I contenuti del mercato interno sono definiti dall'art. 26 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

La nozione di “mercato interno” fondato sulla eliminazione fra gli Stati membri degli ostacoli alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali fu introdotta nel Trattato CEE dall'Atto unico europeo

traendola da alcune dichiarazioni del Consiglio europeo¹ e dal Libro bianco con cui nel 1985 la Commissione delle Comunità europee propose di realizzare il “completamento del mercato interno” entro il 31 dicembre 1992².

La nozione di mercato interno fu aggiunta a quella di mercato comune già presente nella versione originaria di numerose disposizioni del Trattato istitutivo della Comunità economica europea (CEE). Nessuna di tali disposizioni, peraltro, conteneva una definizione di mercato comune. L'interpretazione sistematica delle norme del Trattato poteva suggerire di distinguere i due concetti. Il mercato interno, come definito dall'art. 8 A introdotto dall'Atto unico europeo, avrebbe implicato “uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali ...”. Il mercato comune poteva allora sembrare una nozione più ampia, comprensiva sia delle libertà pertinenti al mercato interno che delle politiche comuni nei settori considerati dal trattato³.

La distinzione poteva inizialmente assumere rilevanza soprattutto perché il concetto di mercato interno faceva riferimento ad un nucleo di norme specialmente valorizzate dall'Atto unico europeo per dare nuovo impulso alla realizzazione delle quattro libertà fondamentali stabilite dal Trattato CEE, tra cui la libera circolazione delle merci. In particolare il concetto di mercato interno implicò un impulso ad assicurare l'effettività della libera circolazione nei settori considerati dal mercato interno. L'assenza di una definizione precisa della

¹ Il Consiglio europeo di Copenaghen del 3-4 dicembre 1982 incaricò il Consiglio “di decidere, entro il mese di marzo 1983, sulle misure prioritarie proposte dalla Commissione per rafforzare il mercato interno”. Il Consiglio europeo di Dublino del 3-4 dicembre 1984 convenne che il Consiglio intraprendesse “i passi necessari per completare il mercato interno”. Sulle conclusioni del Consiglio europeo di Copenaghen e su quelle del Consiglio europeo di Dublino vedi, rispettivamente, *Bollettino CE*, 12-1982, p. 9 ss., *ivi*, 12-1984, p. 16 ss.

² Commissione delle Comunità europee, *Il completamento del mercato interno. Libro bianco della Commissione per il Consiglio europeo*, Bruxelles, 14 giugno 1985, doc. COM(85) 310 def.

A proposito degli effetti di questo termine va ricordata una dichiarazione della Conferenza che adottò il testo dell'Atto unico europeo. Nella dichiarazione relativa all'art. 8A, allegata all'atto finale, la Conferenza esprimeva “la ferma volontà politica di prendere anteriormente al 1° gennaio 1993 le decisioni necessarie per la realizzazione del mercato interno ... La fissazione della data del 31 dicembre 1992 non determina effetti giuridici automatici”.

³ Cfr. EHLERMANN, *The Internal Market following the Single European Act*, in *Common Market Law Review*, 1987, p. 360 ss.; TIZZANO, *L'Atto unico europeo e la realizzazione del mercato interno*, in *Foro it.*, 1989, IV, c. 75 ss.; BEUTLER, BIEBER, PIPKORN, STREIL, WEILER, *L'Unione europea, istituzioni, ordinamento e politiche*, Bologna, 2001, p. 91. Sull'argomento vedi anche ROSSI, *Il “buon funzionamento del mercato comune”*, Milano, 1990, p. 26 ss.; POCAR, *Mercato interno ed Atto Unico Europeo*, in VALENTI (a cura di), *Integrazione europea e promozione dei diritti umani*, vol. I, Perugia, 1997, p. 59 ss.; MORTELMANS, *The Common Market, the Internal Market and the Single Market, what's in a Market?*, in *Common Market Law Review*, 1998, p. 101 ss., spec. p. 107 ss.

nozione di mercato comune favorì tuttavia la tendenza a non distinguerla da quella di mercato interno e a considerare le due nozioni sostanzialmente equivalenti⁴. La prassi delle istituzioni comunitarie confermò gradualmente questa interpretazione. Specialmente la giurisprudenza della Corte di giustizia tese sempre più spesso ad utilizzare indifferentemente le due nozioni⁵. La Corte sembrava collocarsi nella medesima prospettiva anche quando ricostruiva i principi generali di diritto. Può essere indicativo che essa abbia definito la libera circolazione delle merci uno dei principi fondamentali della Comunità europea⁶.

Il Trattato di Lisbona inserisce nella Parte terza del TFUE (Politiche dell'Unione e azioni interne) il Titolo I con la denominazione "Mercato interno" che sostituisce quella di "mercato comune" come espressamente stabilito dal medesimo Trattato di Lisbona (art. 2, par. 2, lett. g).

2. LE FONTI DELLA DISCIPLINA GIURIDICA DELLA LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI

La vigente disciplina giuridica della libera circolazione delle merci è in larga parte contenuta nel TFUE e risulta composta da tre principali gruppi di norme il cui contenuto è rimasto pressoché inalterato a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona: l'art. 28 e l'art. 29 definiscono alcuni ambiti di applicazione della disciplina medesima; l'art. 30, l'art. 31 e l'art. 32 pongono le regole in tema di unione doganale la cui disciplina rientra espressamente

⁴Cfr. MOAVERO MILANESI, *Commercio intracomunitario*, in CHITI, GRECO (diretto da), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, parte speciale, tomo I, Milano, 1997, p. 466; MARINI, *La libera circolazione delle merci*, in TIZZANO (a cura di), *Il diritto privato dell'Unione europea*, tomo I, Torino, 2000, p. 170; TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, Padova, 2012, p. 392.

⁵Cfr. in proposito le seguenti sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee: 9 agosto 1994, Germania c. Consiglio, causa C-359/92, Raccolta, I-3681, punti 2, 8, 36, 37 e 43; 5 ottobre 2000, Germania c. Parlamento e Consiglio, causa C-376/98, *ivi*, I-8419, punto 82 ss.; 7 gennaio 2004, Gerolsteiner, causa C-100/02, <http://curia.europa.eu>, punto 16.

⁶Sentenza 14 luglio 1981, Merck, causa 187-80, Raccolta, 2063, spec. punto 11; sentenza 30 aprile 1996, CIA Security International, causa C-194/94, *ivi*, I-2201, spec. punto 40; sentenza 17 giugno 2003, Schmidberger, causa C-112/00, *ivi*, I-5659, punto 51; sentenza 5 giugno 2007, Rosengren, causa C-170/04, *ivi*, I-4071, punto 31; sentenza 9 dicembre 2010, Humanplasma, causa C-421/09, <http://curia.europa.eu>, punto 25. Sulla libera circolazione delle merci quale principio fondamentale della CE vedi MOAVERO MILANESI, *"Libera circolazione delle merci": osservazioni circa l'importanza e l'attualità dell'obiettivo per gli scambi commerciali nella CEE*, in *Rivista di diritto commerciale*, 1984, p. 331 ss.; CASTANGIA, *Circolazione delle merci (dir. C.E.)*, in *Enc. giur. Treccani*, VI, Roma, 1988, p. 1; COMMISSIONE EUROPEA, *Libera circolazione delle merci: guida all'applicazione delle disposizioni del Trattato che regolano la libera circolazione delle merci*, Bruxelles, 2010.

nella competenza esclusiva dell'Unione europea in virtù dell'art. 3 TFUE; l'art. 34 e l'art. 35 dettano le norme inerenti al divieto di restrizioni quantitative tra Stati membri, mentre l'art. 36 autorizza deroghe a tale divieto per motivi di interesse pubblico tassativamente elencati. Le regole sull'unione doganale vanno considerate integrate dall'art. 110. Esso pone obblighi complementari alle norme sull'unione doganale perché diretti a vietare talune imposizioni fiscali interne applicate ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri. Anche gli atti normativi adottati dall'Unione europea per armonizzare le legislazioni nazionali contribuiscono a sopprimere le barriere al commercio intracomunitario create dalle divergenze delle legislazioni degli Stati membri.

La Corte di giustizia ha affermato più volte che talune di queste disposizioni producono effetti diretti negli ordinamenti nazionali. I criteri fondamentali per riconoscere efficacia diretta ad una norma del Trattato sono stati inizialmente enunciati dalla giurisprudenza della Corte proprio con riferimento alle disposizioni sulla libera circolazione delle merci. Nella sentenza pronunciata sul caso *Van Gend en Loos* la Corte ha attribuito questi effetti giuridici all'art. 12 CEE (ora divenuto art. 30 TFUE) che vietava agli Stati membri sia di introdurre nuovi dazi doganali o tasse equivalenti che di aumentare quelli in vigore; la Corte ha dichiarato che "il disposto dell'art. 12 pone un divieto chiaro e incondizionato ... il divieto è per sua natura perfettamente atto a produrre direttamente degli effetti sui rapporti giuridici intercorrenti fra gli Stati membri e i loro amministratori"⁷.

Nella sentenza pronunciata sul caso *Lütticke* la Corte ha riconosciuto che il divieto sancito dall'art. 95, primo comma, CEE (ora art. 110, primo comma, TFUE) di imporre tributi interni contrari alla libera circolazione delle merci produce effetti diretti in quanto "costituente un obbligo preciso e incondizionato"⁸.

Con altre sentenze la Corte ha affermato l'efficacia diretta dell'art. 30 CEE (ora art. 34 TFUE) che vieta restrizioni quantitative all'importazione⁹ e dell'art. 37 CEE (ora art. 37 TFUE) che vieta qualsiasi discriminazione fra cittadini degli Stati membri praticata a mezzo di monopoli nazionali aventi carattere commerciale¹⁰.

⁷ Sentenza 5 febbraio 1963, *Van Gend en Loos*, causa 26/62, Raccolta, 3, e più recentemente sentenza 23 aprile 2002, *Nygard*, causa 234/99, *ivi*, I-3657, punto 51.

⁸ Sentenza 16 giugno 1966, *Lütticke*, causa 57/65, Raccolta, 293, punto 1. La Corte di giustizia ha affermato l'efficacia diretta anche dell'art. 95, par. 2, del Trattato CEE (sentenza 4 aprile 1968, *Hauptzollamt München*, causa 27/67, *ivi*, 327, *passim*).

⁹ Sentenza 29 novembre 1978, *Redmond*, causa 83/78, Raccolta, 2347, spec. punto 66; sentenza 8 novembre 1979, *Denkavit Futtermittel*, causa 251/78, *ivi*, 3369, punto 3.

¹⁰ Sentenza 3 febbraio 1976, *Manghera*, causa 59/75, Raccolta, 91, punti 16-17; sentenza 13 marzo 1979, *Hansen*, causa 91/78, *ivi*, 935, punti 15-17.

Le disposizioni che producano effetti diretti prevalgono su ogni norma nazionale eventualmente confliggente. Questa prevalenza implica la disapplicazione delle norme interne contrastanti con le disposizioni dell'Unione¹¹.

La giurisprudenza della Corte di giustizia non si è limitata a precisare gli effetti delle principali norme in tema di libera circolazione delle merci. Essa ha altresì contribuito alla ricostruzione delle fonti nella materia. In particolare la Corte ha enunciato fondamentali principi del diritto dell'Unione europea, come il principio del mutuo riconoscimento che è risultato decisivo per superare importanti ostacoli al libero commercio tra gli Stati membri¹². Questa giurisprudenza è indicativa della tendenza della Corte a svolgere una funzione di integrazione del diritto europeo come funzione inerente all'esercizio della propria libertà di apprezzamento che assicura il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del Trattato.

Le disposizioni del Trattato ed i pertinenti principi sono stati affiancati da un cospicuo numero di atti normativi adottati dalle istituzioni. Per instaurare la tariffa doganale comune sono stati approvati regolamenti da parte del Consiglio e della Commissione. Per dar seguito alle proposte contenute nel Libro bianco del 1985 sul completamento del mercato interno sono state adottate numerose direttive che hanno soppresso ostacoli fiscali, tecnici e fisici alla libera circolazione delle merci tra Stati membri.

Gli adattamenti degli atti normativi rispetto ai nuovi Stati membri che hanno aderito all'Unione europea dal 1° maggio 2004 sono regolati dalla Parte terza dell'Atto relativo alle condizioni di adesione. In senso analogo dispongono la Parte terza dell'Atto relativo alle condizioni di adesione di Bulgaria e Romania in vigore dal 1° gennaio 2007 e la Parte terza dell'Atto relativo alle condizioni di adesione della Croazia in vigore dal 1° luglio 2013.

Il Regno Unito per dare effetto all'esito del referendum svolto il 23 giugno 2016 ha notificato in data 29 marzo 2017 al Consiglio europeo, ai sensi dell'art. 50 TUE, l'intenzione di recedere dall'Unione e quindi dalle norme sul mercato interno. Le modalità del recesso potranno essere stabilite da un accordo negoziato tra il Regno Unito e l'Unione europea e potrebbe avere fra i temi principali la disciplina della libera circolazione delle merci.

¹¹ Vanno richiamate principalmente le sentenze della Corte di giustizia 8 marzo 1978, *Simmenthal*, causa 106/77, Raccolta, 629 e 22 giugno 1989, *Fratelli Costanzo*, causa 103/88, *ivi*, 1839. A proposito della supremazia delle norme comunitarie sulle norme italiane secondo la Corte costituzionale vedi le seguenti sentenze di questa Corte: 8 giugno 1984 n. 170, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1984, I, p. 1098; 23 aprile 1985 n. 113, *ivi*, 1985, I, p. 694; 11 luglio 1989 n. 389, *ivi*, 1989, I, 1757; 18 aprile 1991 n. 168, *ivi*, 1991, I, 1409.

¹² Sulla giurisprudenza della Corte di giustizia a proposito del principio del mutuo riconoscimento vedi *infra*, par. 10.

3. L'AMBITO DI APPLICAZIONE DELLE NORME DELL'UNIONE EUROPEA SULLA LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI

L'ambito di applicazione oggettivo della disciplina considerata è molto ampio. L'art. 28 del TFUE indica che tale ambito include "il complesso degli scambi di merci". Risulta pertanto giustificato che la Corte di giustizia abbia tratto la conclusione che per merci devono intendersi "i prodotti pecuniariamente valutabili e come tali atti a costituire oggetto di negozi commerciali"¹³. Dalla giurisprudenza della Corte si ricavano inoltre utili esemplificazioni: nell'ambito di applicazione della normativa sulla libera circolazione delle merci vanno compresi beni di varia natura quali gli oggetti di interesse storico e artistico¹⁴, i rifiuti¹⁵, l'energia elettrica¹⁶, gli apparecchi per giochi d'azzardo¹⁷, ma non le monete aventi corso legale¹⁸. Anche gli stupefacenti sono considerati in linea generale sottoposti alla disciplina in esame¹⁹. Per questi prodotti vengono tuttavia in rilievo le regole poste dalle pertinenti convenzioni internazionali di cui siano parti gli Stati membri²⁰. Le norme di queste convenzioni

¹³ Sentenza 10 dicembre 1968, Commissione c. Italia, causa 7/68, Raccolta, 617, spec. punto 1. In proposito vedi, tra gli altri, PESCATORE, *Le commerce de l'art et le Marché commun*, in *Rev. trim. dr. eur.*, 1985, p. 451 ss. Questa nozione di merci è stata confermata dalla Corte di giustizia con la sentenza 21 ottobre 1999, Jägerskiöld, causa C-97/98, Raccolta, I-7319, punto 30.

¹⁴ Sentenza 10 dicembre 1968, Commissione c. Italia, cit. *ibidem*. Sulla libera circolazione dei beni culturali vedi *infra*, par. 13.

¹⁵ Sentenza 9 luglio 1992, Commissione c. Belgio, causa C-2/90, Raccolta, I-4431, spec. punto 23; sentenza 8 settembre 2009, Commissione c. Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione europea, C-411/06, <http://curia.europa.eu>. In proposito vedi, tra gli altri, VON WILMOWSKY, *Waste Disposal in the Internal Market: the State of Play after the ECJ's ruling on the Walloon Import Ban*, in *Common Market Law Review*, 1993, p. 541 ss., RIETI, *I movimenti di rifiuti e la tutela dell'ambiente nel diritto UE*, in *Sudin Europa*, ottobre 2009, p. 20.

¹⁶ Sentenza 27 aprile 1994, Comune di Almelo, causa C-393/92, Raccolta, I-1477, spec. punto 28.

¹⁷ Sentenza 21 settembre 1999, Läära, causa C-124/97, Raccolta, I-6067, punto 20.

¹⁸ Sentenza 23 novembre 1978, causa 7/78, Thompson, Raccolta, 2247, spec. punto 26. La Corte di giustizia sottolinea come le monete di lega d'argento aventi corso legale negli Stati membri vadano considerate come mezzi di pagamento e pertanto non soggette alle norme sulla libera circolazione delle merci.

¹⁹ Sentenza 28 marzo 1995, Evans, causa C-324/93, Raccolta, I-563, punto 20. Occorre però ricordare quanto disposto dalla decisione quadro n. 2004/757/GAI del Consiglio del 25 ottobre 2004 riguardante la fissazione di norme minime relative agli elementi costitutivi dei reati e delle sanzioni applicabili in materia di traffico illecito di stupefacenti, in *GUUE*, L 335 dell'11 novembre 2004.

²⁰ Per tali convenzioni cfr. SBOLCI, *Stupefacenti (diritto internazionale)*, in *Enciclopedia del diritto*, XLIII, Milano, 1990, p. 1229 ss. L'Unione europea svolge un'azione significativa in materia di lotta contro la droga; in proposito vedi la Raccomandazione del Consiglio sulla strategia dell'Unione europea in materia di droga (2013-2020) in *GUUE*, C 402 del 29 dicembre 2012.

potrebbero porre obblighi incompatibili con quelli stabiliti dalle norme dell'UE. Rispetto agli obblighi incompatibili posti dalle convenzioni concluse anteriormente al 1° gennaio 1958 o, per gli Stati aderenti, anteriormente alla loro adesione, dovrebbe operare la subordinazione disposta dall'art. 351 TFUE perché la loro osservanza tra gli Stati membri può essere pretesa dagli Stati terzi che siano parti di dette convenzioni internazionali. L'osservanza degli obblighi incompatibili eventualmente stabiliti da convenzioni successive potrebbe trovare giustificazione nel diritto europeo sulla base delle norme del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea che ammettono deroghe alla libera circolazione delle merci²¹.

La libera circolazione dei prodotti agricoli è generalmente assicurata dalle norme speciali sulla politica agricola dell'UE che istituiscono organizzazioni comuni di mercato in determinati settori della produzione²². Ai prodotti agricoli eventualmente non contemplati da queste norme, sono applicabili le regole generali sulla libera circolazione delle merci²³.

Una disciplina speciale è stabilita dal TFUE anche per le armi, le munizioni e il materiale bellico che figurino in un apposito elenco approvato dal Consiglio: l'art. 346, par. 1, lett. *b* (*ex* art. 296, par. 1, lett. *b*, TCE) consente a ciascun Stato membro di porre limiti al loro commercio, qualora lo ritenga necessario per la tutela degli interessi essenziali della propria sicurezza²⁴.

Assume rilievo anche l'art. 71 della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen firmata a Lussemburgo il 19 giugno 1990 secondo cui le Parti contraenti si impegnano relativamente alla cessione di stupefacenti ad adottare tutte le misure necessarie a prevenire e a reprimere il traffico illecito di tali sostanze.

²¹ Sui motivi che ammettono deroghe alla libera circolazione delle merci vedi *infra*, par. 12.

²² Sentenza 5 ottobre 1977, Tedeschi, causa 5/77, Raccolta, 1555, spec. punto 32.

Di conseguenza "le norme del Trattato relative alla politica agricola comune prevalgono, in caso di divergenze, sulle altre norme relative all'instaurazione del mercato comune" (sentenza 28 novembre 1978, Redmond, causa 83/78, *ivi*, 2347, punto 37).

²³ Vedi le sentenze 20 aprile 1978, Sarl, causa 80/77, Raccolta, 927, spec. punto 19; 29 marzo 1979, Commissione c. Regno Unito, causa 231/78, *ivi*, 1447, spec. punto 14.

Le regole sulla libera circolazione delle merci sono applicabili anche ai prodotti contemplati da un'organizzazione comune di mercato ove le regole che istituiscono tale organizzazione non dispongano espressamente la libera circolazione dei prodotti considerati; in tal senso la sentenza 29 novembre 1978, Redmond, causa 83/78, *cit.*, spec. punto 55. Nello stesso senso OLIVER (ed.), *Oliver on Free Movement of Goods in the European Union*, Oxford and Portland, Oregon, 2010, p. 403.

²⁴ L'elenco delle armi, munizioni e materiale bellico fu adottato con decisione del Consiglio 225/58 del 15 aprile 1958. In proposito cfr. RONZITTI, *Diritto internazionale dei conflitti armati*, Torino, 2014, p. 410; PALANDRI, commento all'art. 346, in POCAR, BARUFFI (a cura di), *Commentario breve ai trattati dell'Unione europea*, Padova, 2014, p. 1547. Vedi anche la direttiva 2008/51/CE del 21 maggio 2008 relativa al controllo dell'acquisizione e della detenzione delle armi nonché la direttiva 2009/43/CE del 6 maggio 2009 che semplifica le modalità e le condizioni dei trasferimenti all'interno della Comunità di prodotti per la difesa, recentemente modi-

Norme speciali erano stabilite anche dal Trattato CECA e sono stabilite dal Trattato Euratom per la circolazione dei prodotti da essi contemplati²⁵.

Gli artt. 28 e 29 del TFUE definiscono l'ambito di applicazione dei divieti dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative per quel che riguarda l'origine delle merci. In tale ambito sono compresi sia i prodotti originari degli Stati membri che quelli provenienti dagli Stati terzi. Questi ultimi vi sono compresi purché si trovino in "libera pratica" in uno Stato membro, ovvero siano stati importati da un paese terzo in osservanza delle pertinenti disposizioni.

Per quel che riguarda il profilo soggettivo, l'ambito di applicazione della disciplina considerata comprende in primo luogo gli Stati membri. Questi vanno considerati destinatari degli obblighi tenendo conto del principio dell'unitarietà dello Stato come soggetto di diritto internazionale. Di conseguenza le norme sulla libera circolazione delle merci sono applicabili con riferimento alle misure adottate da tutte le autorità degli Stati membri, senza distinzione, per esempio, tra autorità del potere centrale e autorità locali²⁶. Le misure adottate da amministrazioni o enti locali risulterebbero imputate al rispettivo Stato membro.

Gli effetti diretti eventualmente prodotti negli ordinamenti nazionali da talune norme stabilite dal Trattato non potrebbero attribuire ai singoli beneficiari di tali effetti la qualità di destinatari di quelle norme. Esse configurano obblighi con riferimento agli Stati membri²⁷.

Numerose disposizioni che avevano per destinatarie le istituzioni sono state abrogate dal Trattato di Amsterdam perché collegate a termini già scaduti. Tuttavia gli obblighi posti in primo luogo a carico degli Stati membri per quel che riguarda l'adozione di provvedimenti nazionali impongono implicitamente limiti anche all'attività delle istituzioni²⁸.

ficata dalla direttiva 2016/970/UE del 24 maggio 2016, in *GUUE* L 163 del 21 giugno 2016. L'art. 1 della direttiva 2009/43/CE dispone una clausola di subordinazione rispetto all'art. 296 TCE (ora art. 346 TFUE).

²⁵ Secondo quanto era stabilito dall'art. 305 TCE, ora abrogato dal Trattato di Lisbona, le disposizioni del TCE non derogavano a quanto stabilito dai trattati istitutivi della CECA e dell'Euratom. Il Trattato istitutivo della CECA del 18 aprile 1951, in vigore dal 23 luglio 1952, era stato stipulato per la durata di cinquanta anni. Pertanto esso non è più in vigore per la scadenza avvenuta il 23 luglio 2002.

²⁶ Sentenza 25 luglio 1991, *Aragonesa*, cause C-1/90 e C-176/90, Raccolta, I-4151, spec. punto 8. In tal senso vedi OLIVER, *op. cit.*, p. 55 ss.

²⁷ Vedi WEATHERILL, BEAUMONT, *UE Law*, London, 1999, p. 459 ss. Si ricordi quanto affermato dalla Corte di giustizia nella sentenza 5 febbraio 1963, *Van Gend en Loos*, cit.: "Il fatto, poi, che questo stesso articolo designi gli Stati membri come soggetti dell'obbligo di non fare non significa affatto che gli amministratori non se ne possano avvalere".

²⁸ I divieti stabiliti per assicurare la libera circolazione delle merci valgono non solo per i provvedimenti nazionali, ma anche per quelli adottati da parte delle istituzioni. In tal senso si è

L'ambito di applicazione territoriale delle norme sulla libera circolazione delle merci è definito dall'art. 52 TUE e precisato dall'art. 355 TFUE. L'art. 52 stabilisce che i Trattati si applicano a tutti gli Stati membri. L'art. 355 dispone l'applicabilità dei Trattati ad altri territori da esso specificatamente indicati, tra cui la Guadalupa, la Martinica, le Azzorre e le Canarie.

II. LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI E UNIONE DOGANALE

4. IL DIVIETO DEI DAZI DOGANALI E DELLE TASSE DI EFFETTO EQUIVALENTE

Il contenuto delle norme del TFUE sulla libera circolazione delle merci indica che questa libertà fondamentale si realizza a mezzo dell'instaurazione di un'unione doganale²⁹ e dell'applicazione del divieto di restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione³⁰.

L'unione doganale non può assumere più, per una modifica introdotta dal Trattato di Lisbona, maggior rilievo rispetto al divieto di restrizioni quantitative³¹. Entrambi sono parimenti rilevanti per realizzare la libera circolazione delle merci tra Stati membri.

Le norme sull'unione doganale che nell'ordine di esposizione del Trattato precedono quelle sulle restrizioni quantitative, implicano il divieto di dazi doganali all'importazione e all'esportazione, il divieto di tasse aventi effetti equivalenti ai dazi³² e l'adozione di una tariffa doganale comune nei confronti delle merci provenienti da Stati terzi³³. Le merci provenienti da questi Stati, una

pronunciata la Corte di giustizia nella sentenza 14 luglio 1998, *Safety Hi-tech*, causa C-284-95, Raccolta, I-4328, spec. punto 63.

²⁹ L'unione doganale è disciplinata dal capo 1 del titolo dedicato alla libera circolazione delle merci.

³⁰ Il divieto di restrizioni quantitative tra gli Stati membri è disciplinato dal capo 3 del titolo sulla libera circolazione delle merci. Il capo 2 è dedicato alla cooperazione doganale ed è composto dal solo art. 33.

³¹ L'art. 23 TCE stabiliva che "La Comunità è fondata sopra un'unione doganale ...". L'art. 28 TFUE dispone che "L'Unione comprende un'unione doganale ...".

³² Questi divieti sono stabiliti dall'art. 30 TFUE.

³³ L'adozione di una tariffa doganale comune è prevista dall'art. 31 TFUE. Per assicurare il coordinamento tra le amministrazioni doganali degli Stati membri nell'applicazione della disciplina doganale è istituito un Programma d'azione doganale nell'Unione europea per il periodo 2014-2020, denominato Dogana 2020; vedi regolamento n. 1294/2013/UE del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2013 in *GUUE*, L 347 del 20 dicembre 2013.

volta importate in osservanza della tariffa doganale comune, sono considerate in libera pratica nel commercio interno all'UE. Anche per tale effetto può essere giustificato l'inserimento della normativa sulla tariffa doganale esterna nel titolo del Trattato che disciplina la libera circolazione delle merci tra Stati membri.

L'unione doganale dovrebbe perseguire le finalità che possono essere ricavate indirettamente dai compiti affidati in proposito alla Commissione europea dall'art. 32 TFUE. Questa norma consente di individuare alcuni obiettivi: in particolare vengono in evidenza quelli di accrescere la concorrenza nell'Unione europea, di promuovere gli scambi commerciali tra Unione e Stati terzi, di assicurare lo sviluppo della produzione e dei consumi.

Il divieto di dazi doganali all'importazione e all'esportazione e il divieto di tasse equivalenti sono stabiliti dall'art. 30 TFUE. Il divieto si riferisce anzitutto a tutti gli oneri pecuniari denominati propriamente dazi doganali e riscossi da uno Stato membro in ragione del passaggio di una merce attraverso una frontiera fra Stati dell'Unione europea. Ai sensi dell'art. 30, ultima parte, sono vietati "anche i dazi doganali di carattere fiscale". Ciò implica che il divieto è generale e assoluto, a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo protezionistico o tributario del dazio e circa la destinazione dei proventi³⁴. Il divieto riguarda non solo i dazi imposti sul commercio tra Stati membri, ma anche quelli eventualmente vigenti all'interno di tali Stati³⁵.

L'art. 30 stabilisce inoltre il divieto di applicare tasse di effetto equivalente. Questo divieto ha lo scopo di completare e rendere effettivo l'obbligo di non porre dazi. Tale obbligo potrebbe essere aggirato mediante l'imposizione di altri oneri pecuniari sulle merci che varcano le frontiere tra gli Stati membri.

La giurisprudenza della Corte di giustizia ha contribuito in modo significativo a definire la nozione di tassa di effetto equivalente. Essa va intesa come "qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisca le merci in ragione del fatto che esse varcano la frontiera"³⁶. Si deve trattare quindi di un onere pecuniario che uno Stato imponga di sua iniziativa sugli scambi di merci tra Stati membri.

³⁴ Sentenza 1° luglio 1969, *Sociaal Fonds Diamantarbeiders*, cause 2 e 3/69, Raccolta, 211, spec. punti 13-14; sentenza 1° luglio 1969, *Commissione c. Italia*, causa 24/68, *ivi*, 193, spec. punto 7.

³⁵ Sentenza 9 settembre 2004, *Carbonati apuani Srl*, causa C-72/03, Raccolta, I-8027, punti 22-23.

³⁶ Sentenza 25 gennaio 1977, *Bauhuis*, causa 46/76, Raccolta, 5, spec. punti 7-11; sentenza 14 settembre 1995, *Simitzi*, cause C-485/93 e C-486/93, *ivi*, I-2655, spec. punto 15; sentenza 23 aprile 2002, *Nygard*, causa C-234/99, cit., punto 19; sentenza 21 giugno 2007, *Commissione c. Italia*, causa C-173/05, *ivi*, I-4917, punto 28.

Può essere strutturato come onere di entità minima³⁷, imposto a favore di un ente diverso dallo Stato³⁸, percepito all'atto dell'attraversamento della frontiera o in altro momento³⁹. Ne possono essere esempi significativi gli oneri imposti per effettuare controlli sanitari su prodotti importati⁴⁰ o su prodotti esportati⁴¹ e la tassa sulle esportazioni di oggetti di interesse storico e artistico⁴².

Alcune tipologie di oneri pecuniari percepiti rispetto a merci importate o esportate esulano dall'ambito di applicazione di questo divieto. Anzitutto vanno esclusi quegli oneri che costituiscono il corrispettivo di un servizio effettivamente prestato, purché questo non sia obbligatorio⁴³ e gli oneri siano proporzionati al servizio⁴⁴.

Devono essere considerati esclusi anche tutti gli oneri riscossi per operazioni imposte da norme dell'UE. I relativi provvedimenti sono disposti nell'interesse generale e generalmente per prevenire eventuali misure unilaterali degli Stati. Gli oneri pecuniari riscossi per tali operazioni non costituiscono tasse di effetto equivalente purché il loro importo non ecceda il costo effettivo del servizio svolto⁴⁵.

Infine esulano dalla sfera del divieto stabilito dall'art. 30 TFUE gli oneri imposti da uno Stato membro nel quadro di un regime generale di tributi interni applicabili sia alle merci nazionali che a quelle importate dagli altri Stati membri. Tali oneri soggiacciono ai divieti stabiliti dall'art. 110 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea⁴⁶.

³⁷ Sentenza 1° luglio 1969, *Sociaal Fonds Diamantarbeiders*, cause 2 e 3/69, cit., spec. punti 17-18.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ Sentenza 14 dicembre 1962, *Commissione c. Lussemburgo e Belgio*, cause 2 e 3/62, Raccolta, 813, spec. punto 1.

⁴⁰ Sentenza 15 dicembre 1976, *Simmenthal*, causa 35/76, Raccolta, 1871, spec. punto 42, con richiami alla precedente giurisprudenza della Corte in materia. Vedi anche la successiva sentenza 8 novembre 1979, *Denkavit*, causa 251/78, Raccolta, 3369, spec. punto 10. Sugli oneri riscossi dagli Stati per ragioni di controllo sanitario delle merci vedi CAPOGRANDE, *I diritti per i controlli sanitari nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Dir. com. sc. int.*, 1984, p. 421 ss.

⁴¹ Sentenza 25 gennaio 1977, *Bauhuis*, causa 46/76, cit., spec. punti 48-51; sentenza 15 aprile 1997, *Deutsches Milch-Kontor*, causa C-272/95, Raccolta, I-1905, spec. punto 40.

⁴² Sentenza 10 dicembre 1968, *Commissione c. Italia*, causa 7/68, loc. cit.

⁴³ Sentenza 17 maggio 1983, *Commissione c. Belgio*, causa 132/82, Raccolta, 1649, spec. punti 12-13.

⁴⁴ Sentenza 25 gennaio 1977, *Bauhuis*, causa 46/76, cit., spec. punti 7-11; sentenza 17 maggio 1983, *Commissione c. Belgio*, causa 132/82, cit. spec. punto 8; sentenza 22 aprile 1999, *CRT France International*, causa C-109/98, Raccolta I-2237, punto 17.

⁴⁵ Sentenza 25 gennaio 1977, *Bauhuis*, causa 46/76, cit., spec. punti 27-31; sentenza 22 aprile 1999, *CRT France International*, causa C-109/98, cit.

⁴⁶ Sentenza 25 gennaio 1977, *Bauhuis*, causa 46/76, cit., spec. punto 25. Sui divieti stabiliti dall'art. 110 del Trattato sul funzionamento dell'UE vedi *infra*, par. 6.

5. LA SOPPRESSIONE DEI CONTROLLI FISCALI ALLE FRONTIERE TRA STATI MEMBRI

Il divieto dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente ha contribuito a determinare la soppressione dei controlli fiscali sulle merci in transito alle frontiere fra Stati membri⁴⁷.

L'esigenza di tali controlli è definitivamente venuta meno per effetto della graduale armonizzazione delle legislazioni nazionali nel settore delle imposte indirette che in proposito stabilivano sistemi impositivi differenti⁴⁸.

L'abolizione dei controlli fiscali alle frontiere interne ha eliminato importanti ostacoli agli scambi di merci tra Stati membri⁴⁹. Il Libro bianco del 1985 aveva incluso tali controlli sia tra le "barriere fiscali"⁵⁰ che tra le "barriere fisiche"⁵¹ al completamento del mercato interno. La loro scomparsa ha offerto un contributo significativo ad un'effettiva libera circolazione delle merci agevolando anche la libera circolazione delle persone, come mostra in modo emblematico il regime applicato alle merci trasportate dai viaggiatori. Essi possono introdurre in uno Stato membro senza limiti e senza controlli i prodotti acquistati in un altro Stato⁵². Le imposte indirette su questi prodotti sono pagate nello Stato di acquisto, purché essi siano destinati esclusivamente ad uso per-

⁴⁷ Sulla soppressione dei controlli fiscali alle frontiere tra Stati membri vedi le considerazioni della Corte di giustizia nella sentenza 11 novembre 1997, Eurotunnel, causa C-408/95, Raccolta, I-6315, *passim*, e le considerazioni del Tribunale di primo grado nella sentenza 29 gennaio 1998, Dubois c. Consiglio, causa T-113/96, *ivi*, II-129.

⁴⁸ Le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni nazionali relative alle imposte indirette sono adottate sulla base dell'art. 113 TFUE. A proposito dell'armonizzazione in questa materia vedi, tra gli altri: COMELLI, *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'Iva*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, p. 1590 ss.; CALVO ORTEGA, *Uguaglianza e non discriminazione*, in DI PIETRO (a cura di), *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, p. 219 ss.

⁴⁹ Sull'abolizione dei controlli alle frontiere fra Stati membri a decorrere dal 1° gennaio 1993 vedi Commissione europea, *La politica doganale dell'Unione europea*, Lussemburgo, Ufficio delle pubblicazioni ufficiali delle Comunità europee, 1999, p. 9. Cfr. anche PHILIP, PORTER, *Businnes, Border Control and the Single European Market: Free Movement of Goods in the EU?*, London, 1995.

⁵⁰ Commissione delle Comunità europee, *Il completamento del mercato interno. Libro bianco*, ecc., cit., p. 40 ss. Vedi anche MATTERA RICIGLIANO, *Les barrières frontalières à l'intérieur de la CEE et l'action menée par la Commission pour leur démantèlement*, in *Rev. marché com.*, 1987, p. 264 ss.

⁵¹ *Ivi*, p. 8 ss.

⁵² Il sistema delle franchigie basato su limiti di valore e di quantità delle merci, istituito con direttiva 69/169/CEE del Consiglio del 28 maggio 1969 (in *GUCE*, L 133 del 4 giugno 1969) fu soppresso dall'art. 23, par. 4, della direttiva 92/12 CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992 (in *GUCE*, L 76 del 23 marzo 1992).

sonale⁵³ e non al commercio⁵⁴. Per affermare che i prodotti sono destinati a scopi commerciali, gli Stati membri devono tener conto di alcuni elementi definiti da norme dell'UE tra cui lo status commerciale del detentore, la natura e la quantità dei prodotti⁵⁵. Qualora si tratti di prodotti a base di tabacco e di bevande alcoliche, gli Stati possono stabilire, come elemento di prova, livelli indicativi dell'uso commerciale. Tali livelli non possono essere inferiori a determinate quantità⁵⁶. Di conseguenza si può ammettere che per le quantità che si mantengono entro detti livelli, il diritto dell'UE stabilisca una presunzione del loro uso personale.

In ragione di questo regime, i viaggiatori che si trasferiscono da uno Stato membro ad un altro utilizzando un trasporto aereo o marittimo non hanno più il diritto di avvalersi dei vantaggi fiscali offerti dagli speciali punti di vendita esenti da imposte⁵⁷.

Gli strumenti giuridici utilizzati per eliminare i controlli fiscali alle frontiere tra Stati membri indicano che vi è una correlazione significativa tra la disciplina europea sulla libera circolazione delle merci e quella sulle disposizioni fiscali contenuta nel titolo settimo del TFUE. L'effettività della libera circolazione delle merci dipende anche dall'attuazione di talune norme dell'Unione europea in materia di politica fiscale.

6. LE IMPOSIZIONI FISCALI INTERNE

Norme europee sulla politica fiscale che hanno un'incidenza sull'effettività della libera circolazione delle merci sono contenute nell'art. 110 TFUE. Esso stabilisce, al primo comma, il divieto per gli Stati membri di imporre tributi

⁵³ Tuttavia per l'acquisto di mezzi di trasporto nuovi, l'imposta indiretta deve essere corrisposta nello Stato di immatricolazione per effetto di quanto disposto dall'art. 28 *bis* della direttiva 91/680/CEE del Consiglio del 16 dicembre 1991 (in *GUCE*, L 376 del 31 dicembre 1991).

⁵⁴ In caso di uso commerciale delle merci, l'imposta deve essere corrisposta nello Stato in cui si trovano i prodotti ed è esigibile nei confronti di chi li detiene; in tal senso dispone l'art. 33 della direttiva 2008/118/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 da ultimo modificata dalla direttiva 2013/61/UE del Consiglio del 17 dicembre 2013 (in *GUUE*, L 353 del 28 dicembre 2013).

⁵⁵ Vedi l'art. 32 della direttiva 2008/118/CE, cit.

⁵⁶ Difatti lo stesso art. 32 della direttiva 2008/118/CE, cit., stabilisce che i livelli indicativi "non possono essere inferiori a: a) Prodotti a base di tabacco sigarette 800 pezzi ... sigari 200 pezzi ... b) Bevande alcoliche bevande spiritose 10 l(etri) ... birra 110 l(etri) ...".

⁵⁷ Gli acquisti presso i *duty-free shops* negli aeroporti, sugli aerei, sui traghetti e nella zona di uno dei due terminali d'accesso al tunnel sotto la Manica da parte dei viaggiatori che si recavano da uno Stato membro ad un altro erano ammessi fino al 30 giugno 1999. In tal senso hanno disposto l'art. 28 *duodecies* della direttiva 91/680/CEE, cit., e l'art. 28 della direttiva 92/12/CEE, cit.

interni discriminatori nei confronti dei prodotti di altri Stati dell'UE e, al secondo comma, il divieto di imporre tributi interni protezionistici a tutela della produzione nazionale. La giurisprudenza della Corte di giustizia ha considerato che "il primo e il secondo comma dell'art. 95 [ora art. 110] costituiscono un'integrazione delle disposizioni relative alla eliminazione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente"⁵⁸. Difatti tali disposizioni hanno lo scopo di evitare l'elusione del divieto dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente che potrebbe essere vanificato dall'applicazione di altri tributi aventi carattere discriminatorio o protezionistico⁵⁹. Per raggiungere questo scopo è necessario che eventuali tributi interni siano improntati al principio della neutralità fiscale tra prodotti nazionali e quelli di altri Stati membri⁶⁰.

Nella sfera di applicazione dei divieti di cui all'art. 110 rientrano gli oneri tributari che, diversamente dai dazi doganali, gravano in modo generale su intere categorie di prodotti, indipendentemente dalla loro origine nazionale o estera⁶¹.

In modo specifico, il primo comma dell'art. 110 vieta a ciascun Stato membro di applicare ai prodotti di altri Stati membri tributi quantitativamente superiori a quelli applicati ai prodotti nazionali simili. Il divieto si riferisce sia alle imposizioni applicate direttamente sui prodotti che a quelle applicate indirettamente, mediante un'imposizione sulle imprese interessate⁶². La tassa-

⁵⁸ Sentenza 7 maggio 1987, Co-frutta, causa 193/85, Raccolta, 2085, punto 25; sentenza 19 febbraio 1998, Chevassus-Marche, causa 212/96, *ivi*, I-766, spec. punto 42. Sull'argomento cfr. BERLIN, *Jurisprudence fiscale européenne*, in *Rev. trim. dr. eur.*, 1988, p. 347 ss.; RAMPAZZO, *La "libera circolazione" delle banane nel mercato europeo*, in *Dir. com. sc. int.*, 1990, p. 33 ss.; BERNARD, *The Substantive Law of the EU*, Oxford, 2013, p. 59.

⁵⁹ Sentenza 1° luglio 1969, Sociaal Fonds Diamantarbeiders, cause riunite 2 e 3/69, cit., spec. punti 9-10.

⁶⁰ Sul principio della neutralità fiscale vedi: sentenza 7 maggio 1987, Co-frutta, causa 193/85, cit., spec. punto 20; sentenza 11 agosto 1995, Roders e altri, cause da C-367/93 a C-377/93, Raccolta, I-2229, spec. punto 15; sentenza 7 dicembre 1995, Camara de comercio de Ceuta, causa C-45/94, *ivi*, I-4385, spec. punto 29; sentenza 19 settembre 2002, Tulliasiames e Siilin, causa C-101/00, *ivi*, I-7487, punto 52.

⁶¹ Sentenza 7 maggio 1987, Co-frutta, causa 193/85, cit., spec. punto 10; sentenza 19 febbraio 1998, Chevassus-Marche, cit., spec. punto 20; sentenza 22 aprile 1999, CRT France International, causa C-108/98, loc. cit.; sentenza 17 giugno 2003, De Danske Bilimportører, causa C-383/01, Raccolta, I-6065, punti 32-33.

⁶² L'imposizione fiscale sulle imprese interessate, per esempio un'imposizione superiore sulle imprese importatrici rispetto a quella sulle imprese nazionali produttrici, può venire in rilievo ai fini considerati perché l'art. 110, primo comma, vieta che uno Stato membro applichi "direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri, imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili". Giustamente la Corte di giustizia ha ritenuto che in considerazione del contesto i termini "direttamente o indirettamente", vadano interpretati estensivamente (sentenza 3 aprile 1968, Molkerei-Zentrale, causa 28/67, Raccolta, 211, spec., punto 2; sentenza 16 febbraio 1977, Schottle, causa 20/76, *ivi*, 247, punto 13). In tal senso cfr. TESAURO, *Diritto dell'Unione euro-*

zione può risultare quantitativamente superiore a causa delle aliquote, a causa del metodo di calcolo della base imponibile, oppure a causa delle modalità di riscossione⁶³. I prodotti nazionali presi a confronto possono essere considerati simili a quelli degli altri Stati membri quando presentino proprietà analoghe, rispondano, per loro caratteristiche, alle medesime esigenze dei consumatori e siano comparabili nell'utilizzazione⁶⁴.

Possono costituire esempi di prodotti fra loro simili i vini di frutta nazionali e i vini di uva importati⁶⁵, l'energia elettrica nazionale e quella importata⁶⁶.

Il secondo comma dell'art. 110 dispone che nessun Stato membro applichi ai prodotti degli altri Stati dell'Unione "imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni". La Corte di giustizia ha attribuito a questa norma l'effetto di precludere ogni forma di protezionismo fiscale indiretto dei prodotti nazionali⁶⁷. Pertanto le disposizioni interne vietate da questo secondo comma dell'art. 110 sono individuabili sulla base del loro scopo protezionistico. La finalità protezionistica di un tributo può essere desunta da vari elementi la cui individuazione spetta all'interprete e in primo luogo alla Corte di giustizia. A tale scopo dovrebbero essere considerate soprattutto le caratteristiche e gli effetti del tributo di cui in concreto si faccia questione. Minore

pea, cit., p. 416; una diversa interpretazione è proposta da BEUTLER, BIEDER, PIPKORN, STREIL, WEILER, *L'Unione europea*, cit., p. 400, secondo cui non si dovrebbe tener conto delle imposizioni gravanti sulle aziende produttrici.

A proposito del significato da attribuire ai termini "direttamente o indirettamente" va inoltre segnalato che secondo l'orientamento della Corte "il divieto sancito da detto articolo deve quindi applicarsi tutte le volte che una imposizione fiscale sia atta a scoraggiare l'importazione di merci originarie di altri Stati membri a vantaggio di prodotti nazionali. Benché una situazione del genere possa sussistere a proposito di tributi che colpiscono direttamente le merci d'importazione, non si può escludere che essa possa ricorrere anche nel caso di tributi interni che colpiscano l'uso delle merci importate qualora queste siano essenzialmente destinate a detto uso e siano importate solo a questo fine" (sentenza 3 marzo 1988, Bergandi, causa 252/86, Raccolta, 1343, punti 25-26); vedi anche sentenza 7 aprile 2011, Tatu, causa C-402/09, <http://curia.europa.eu>, punti 52-53.

⁶³ Sentenza 27 febbraio 1980, Commissione c. Irlanda, causa 55/79, Raccolta, 481, spec. punto 8 con richiami alla precedente giurisprudenza in termini. Per quella successiva vedi sentenza 11 dicembre 1990, Commissione c. Danimarca, causa C-47/88, *ivi*, I-4509, spec. punto 18. Sul tema cfr. BARENTS, *The Prohibition of Fiscal Discrimination in article 95 of the EEC Treaty*, in *Common Market Law Review*, 1980, p. 437 ss.

⁶⁴ Sentenza 7 maggio 1987, Co-frutta, causa 193-85, cit., punto 17; sentenza 11 agosto 1995, Roders e altri, cause da C-367/93 a C-370/93, cit., punto 27; sentenza 19 settembre 2002, Tulliasiamas e Siilin, causa C-101/01, cit., punto 56.

⁶⁵ Sentenza 4 marzo 1986, Commissione c. Danimarca, causa 106/84, Raccolta, 833, punti 14-15; sentenza 11 agosto 1995, Roders e altri, cause da 367/93 a 377/93, cit., punto 30.

⁶⁶ Sentenza 2 aprile 1998, Outokumpu Oy, causa C-213/96, Raccolta, I-1801, punti 34-35.

⁶⁷ Sentenza 27 febbraio 1980, Commissione c. Regno Unito, causa 170/78, Raccolta, 417, spec. punto 27; sentenza 7 maggio 1987, Commissione c. Italia, causa 184/85, *ivi*, 2013, punto 11; sentenza 7 maggio 1987, Co-frutta, causa 193/85, cit., punto 19.

rilievo dovrebbero assumere criteri elaborati in via generale. La Corte di giustizia ha individuato alcuni parametri che possono comunque risultare utili per definire quali siano le imposizioni vietate. La Corte si è riferita al fatto che l'imposta contestata sia applicata al prodotto importato, ma non ad ogni prodotto nazionale concorrente e al fatto che essa sia sproporzionata perché di ammontare pari a quasi la metà del prezzo della merce importata⁶⁸. In particolare la Corte ha precisato che il secondo comma dell'art. 110 contempla un criterio più globale rispetto al primo perché tiene conto del carattere protezionistico del sistema fiscale interno nel suo complesso⁶⁹.

Per definire cosa debba intendersi per "altre produzioni" a cui fa riferimento il secondo comma dell'art. 110, occorre tener conto dei prodotti considerati dal primo comma. Di conseguenza dovrebbe risultare che nel diverso ambito di applicazione del secondo comma vadano compresi quei prodotti nazionali che pur non essendo simili ai sensi del primo comma, si trovino in concorrenza anche solo parziale o indiretta o potenziale con i prodotti degli altri Stati membri⁷⁰. Le "altre produzioni" sarebbero dunque costituite dai prodotti nazionali che agli acquirenti appaiano succedanei di prodotti importati o comunque offrano una scelta alternativa⁷¹. La giurisprudenza della Corte di giustizia ha ritenuto che sussistesse tale rapporto di concorrenzialità tra vino e birra⁷², tra whisky e ouzo⁷³, tra banane e frutta tipica italiana⁷⁴.

⁶⁸ "A proposito della natura protezionistica del regime fiscale istituito con la legge n. 986, la stessa sentenza [causa 184/85, Commissione c. Italia] ha constatato che il regime è caratterizzato dal fatto che l'imposta di consumo litigiosa non è applicata alla frutta più tipicamente nazionale. La natura protezionistica di quest'ultima è accentuata dal fatto che essa ammonta a 525 lit. il Kg., e cioè quasi la metà del prezzo d'importazione nel 1985" (sentenza 7 maggio 1987, Co-frutta, causa 193/85, cit., punto 22).

⁶⁹ Sentenza 27 febbraio 1980, Commissione c. Francia, causa 168/78, Raccolta, 347, spec. punto 7; sentenza 27 febbraio 1980, Commissione c. Regno Unito, causa 170/78, cit., punto 10; sentenza 9 luglio 1987, Commissione c. Belgio, causa 356/85, *ivi*, 3299, spec. punto 14. Cfr. in proposito DANUSO, DENTON, *Does the European Court of Justice Look for a Protectionist Motive under Article 95?*, in *Legal Issues of European Integration*, 1990, n. 1.

⁷⁰ Sentenza 7 maggio 1987, Commissione c. Italia, causa 184/85, loc. cit.

⁷¹ Sentenza 7 maggio 1987, Co-frutta, causa 193/85, cit., punto 21.

⁷² Sentenza 27 febbraio 1980, Commissione c. Regno Unito, causa 170/78, cit., punti 13-14; sentenza 9 luglio 1987, Commissione c. Belgio, causa 356/85, cit., punto 10; sentenza 17 giugno 1999, Socridis, causa C-166/98, Raccolta, I-3791, punto 18.

In queste sentenze la Corte di giustizia ha precisato che in considerazione delle differenze di qualità e di prezzo fra i vini, il rapporto di concorrenzialità decisivo tra la birra, bevanda popolare, ed il vino, vada stabilito per i vini più accessibili al grande pubblico che sono, in generale i più leggeri e i meno cari e che pertanto su questa base vadano effettuati i confronti sul piano tributario.

⁷³ Sentenza 18 aprile 1991, Commissione c. Grecia, causa C-230/89, Raccolta, I-1909, punti 9-10.

⁷⁴ Sentenza 7 maggio 1987, Commissione c. Italia, causa 184/85, cit., punto 12; sentenza 29 aprile 2010, Camar, C-102/09, Raccolta, I-4045, punto 20.

La Corte ha dichiarato che un onere imposto su un prodotto importato da un altro Stato membro, qualora non esistano prodotti nazionali simili o concorrenti, non costituisce una tassa di effetto equivalente, bensì un tributo interno ai sensi dell'art. 110, purché rientri in un sistema generale di tributi interni⁷⁵. Questa interpretazione potrebbe essere fonte di equivoci. La mancanza di prodotti interni di riferimento priva l'onere tributario di concreti effetti discriminatori o protezionistici. Di conseguenza esso, pur conservando la natura di tributo interno, dovrebbe essere dichiarato in tale circostanza espressamente escluso dall'ambito di applicazione dell'art. 110 e su tale base considerato legittimo⁷⁶.

7. IL DIRITTO AL RIMBORSO DEI TRIBUTI RISCOSSI DA UNO STATO MEMBRO IN VIOLAZIONE DEL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

Le norme europee considerate finora producono generalmente effetti diretti negli ordinamenti degli Stati membri⁷⁷. La loro violazione mediante l'imposizione e la riscossione di oneri fiscali illegittimi da parte di uno Stato membro implica, fra l'altro, il diritto dei contribuenti alla ripetizione dell'indebito nei confronti di tale Stato⁷⁸. Questo diritto di ottenere il rimborso delle somme riscalate in violazione del diritto UE, va considerato un completamento dei diritti conferiti ai singoli dalle disposizioni che stabiliscono i divieti sopra considerati⁷⁹.

Nell'ordinamento dell'Unione non esiste una disciplina in materia di ripetizione delle imposte nazionali indebitamente riscalate. Spetta pertanto a ciascun ordinamento nazionale stabilire le modalità processuali e gli organi competenti per assicurare la tutela del diritto al rimborso⁸⁰. L'ambito discrezionale che a tale proposito è conferito agli Stati membri, viene limitato da alcuni

⁷⁵ Sentenza 1° luglio 1969, *Sociaal Fonds Diamantarbeiders*, cause 2 e 3/69, cit., punti 20-21; sentenza 7 maggio 1987, causa 193/85, cit., punto 10; sentenza 22 aprile 1999, *CRT France International*, causa C-109/98, cit., punto 13.

⁷⁶ Cfr. in proposito la sentenza 17 giugno 2003, *De Danske Bilimportører*, causa C-383/01, cit., punto 38.

⁷⁷ Vedi *supra*, par. 2.

⁷⁸ Sentenza 9 novembre 1983, *San Giorgio*, causa 199/82, Raccolta, 3595, spec. punto 12.

⁷⁹ Sentenze 9 novembre 1983, *San Giorgio*, causa 199/82, loc. cit.; 14 novembre 1997, *Comateb* e altri, cause da C-192/95 a C-218/95, Raccolta, I-165, spec. punto 20; 9 febbraio 1999, *Dilexport*, causa C-343/96, *ivi*, I-600, punto 23; 21 settembre 2000, *Kapniki Michailidis*, cause C-441/98 e C-442/98, *ivi*, I-7145, punto 30.

⁸⁰ Sentenza 15 settembre 1998, *Edis*, causa C-231/96, Raccolta, I-4979, punto 19; sentenza 17 novembre 1998, *Aprile*, causa C-228/96, *ivi*, I-7164, punto 18.

principi del diritto UE. Le modalità per esercitare il diritto di rimborso devono essere conformi al principio di equivalenza e a quello di effettività⁸¹. Il principio di equivalenza richiede che dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che attengono ai ricorsi analoghi di diritto interno. Il principio di effettività impone che la procedura interna non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto conferito dall'ordinamento dell'Unione europea.

È stata considerata conforme al diritto dell'Unione una normativa nazionale che neghi il rimborso quando sia accertato che il contribuente abbia trasferito il tributo su altri soggetti, per esempio, mediante l'incorporazione dell'ammontare del tributo nel prezzo della merce da esso venduta⁸². Costituirebbe però una modalità incompatibile con il diritto europeo l'istituzione di un onere a carico del contribuente di provare che il tributo non è stato trasferito su altri soggetti. Tale onere renderebbe eccessivamente difficile l'esercizio del diritto⁸³.

Il diritto al rimborso può essere sottoposto in ciascun ordinamento nazionale a termini di prescrizione e di decadenza. Anche a proposito di questo aspetto trovano applicazione i principi di equivalenza e di effettività. La Corte di giustizia ha ritenuto conforme a detti principi una normativa nazionale che per l'azione di rimborso di tributi contempli termini speciali, meno favorevoli di quelli ordinari previsti per le azioni di ripetizione dell'indebitato tra privati, purché essi siano parimenti applicabili alle azioni fondate sul diritto interno e a quelle fondate sul diritto UE. Inoltre il diritto europeo non precluderebbe ad uno Stato membro di far decorrere tali termini dalla data del pagamento dei tributi contestati⁸⁴.

⁸¹ Sui principi di equivalenza e di effettività vedi sentenza 15 settembre 1998, Spac, causa C-260/96, Raccolta, I-5012, punto 18; sentenza 17 novembre 1998, Aprile, causa C-228/96, loc. cit.; sentenza 9 febbraio 1999, Dilexport, causa 243/96, cit., punto 25; sentenza 24 settembre 2002, Grundig italiana, causa C-255/00, *ivi*, I-8003, punto 33; sentenza 6 ottobre 2005, MyTravel, causa C-291/03, *ivi*, I-8477, punto 17. Cfr. VALCADA, *Il recupero di importi percepiti dallo Stato in violazione del diritto comunitario*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2004, p. 305 ss.

⁸² Sentenza 9 novembre 1983, San Giorgio, causa 199/82, cit., punto 13; sentenza 14 gennaio 1997, Combatex e altri, cause da C-192/95 a 218/95, cit. punto 21.

⁸³ Sentenza 9 novembre 1983, San Giorgio, causa 199/82, cit., punto 14; sentenza 14 gennaio 1997, Combatex e altri, cause da C-192/95 a C-218/95, cit., punto 25; sentenza 9 febbraio 1999, Dilexport, causa C-343/96, cit., punto 48; sentenza 21 settembre 2000, Kapniki Michailidis, cause C-441/98 e C-442/98, cit., punto 37.

⁸⁴ Con riferimento ad un termine di prescrizione quinquennale che decorra dalla data di esigibilità del credito vedi sentenza 2 dicembre 1997, Fantask, causa C-188/95, Raccolta, I-6783, punti 43 e 49. Con riferimento ad un termine di decadenza triennale che decorra dalla data del pagamento contestato vedi sentenza 9 febbraio 1999, Dilexport, causa C-343/96, cit., punto 26 con richiami.

Una decorrenza dei termini computata dalla data del pagamento dei tributi contestati potrebbe tuttavia ostacolare la possibilità di far valere il diritto al rimborso e pregiudicare il principio di effettività. Finché lo Stato inadempiente non abbia conformato la propria normativa interna ai divieti sanciti dal diritto europeo potrebbero mancare la piena conoscenza e la certezza dei diritti dei singoli. Pertanto i termini di decadenza e di prescrizione dovrebbero decorrere dal momento della modifica delle normative nazionali disposta per l'osservanza delle regole UE. Questo criterio troverebbe in tal modo un'applicazione più ampia di quella ad esso attribuita dalla Corte di giustizia secondo cui tale criterio opererebbe nel caso in cui la domanda di rimborso sia fondata sugli effetti diretti di una direttiva e nel quale la decadenza abbia l'effetto di privare totalmente il ricorrente dalla possibilità di far valere il suo diritto⁸⁵.

8. LA TARIFFA DOGANALE COMUNE E IL REGIME DELLE FRANCHIGIE

Le norme del TFUE sull'unione doganale impongono anche l'adozione di una tariffa doganale comune applicabile allo scambio di merci con Stati terzi. L'art. 31 del Trattato dispone in proposito che i dazi della tariffa doganale comune sono stabiliti dal Consiglio su proposta della Commissione.

L'istituzione di una tariffa doganale comune è prevista dal TFUE allo scopo di completare la costruzione dell'unione doganale: il divieto di dazi fra gli Stati UE viene integrato dalla creazione di un unico regime doganale esterno⁸⁶.

La tariffa doganale comune dovrebbe contribuire al conseguimento delle

⁸⁵ Si fa riferimento al criterio elaborato dalla Corte di giustizia nella sentenza 25 luglio 1991, Emmott, causa C-208/90, Raccolta, I-4269, spec. punti 21-23. L'ambito di applicazione di tale criterio è stato precisato dalla Corte nelle sentenze 2 dicembre 1997, Fantask, causa C-188/95, cit., punto 51, e 17 novembre 1998, Aprile, causa C-228/96, cit., punti 40-41. Con sentenza 19 maggio 2011, Tonina Enza Iaia, causa C-452/09, la Corte ha delineato con maggiore rigore il computo della prescrizione affermando che "il diritto dell'Unione non osta a che uno Stato membro eccepisca la scadenza di un termine di prescrizione ragionevole a fronte di un'azione giurisdizionale proposta da un singolo per ottenere la tutela dei diritti conferiti da una direttiva anche qualora tale Stato non l'abbia correttamente trasposta a condizione che con il suo comportamento esso non sia stato all'origine della tardività del ricorso". Su questa giurisprudenza vedi ROMITO, *La decorrenza del termine di prescrizione tra Corte di giustizia e Corte di cassazione*, in *Sud in Europa*, ottobre 2011, p. 10 ss.

⁸⁶ La creazione di un unico regime doganale esterno costituisce il principale elemento che differenzia un'unione doganale da una zona di libero scambio in cui è normalmente assente una disciplina doganale comune sugli scambi con Stati terzi; in proposito cfr. BEUTLER, BIEBER, PI-PKORN, STREIL, WEILER, *L'Unione europea*, cit., p. 383; ZANGHÌ, *Istituzioni di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2010, p. 280.

finalità dell'unione doganale desumibili dall'art. 32 del TFUE. In particolare essa potrebbe promuovere gli scambi con Stati terzi e favorire l'approvvigionamento dell'Unione in materie prime e prodotti semilavorati.

La previsione della tariffa doganale comune nell'ambito della disciplina sulla libera circolazione delle merci può considerarsi giustificata dai collegamenti significativi che possono sussistere tra il commercio all'interno dell'Unione e quello con Stati terzi. Questi collegamenti sono ricavabili dall'art. 28, par. 2, e dall'art. 29 TFUE. In essi è stabilito che le disposizioni sul divieto dei dazi e delle tasse equivalenti tra Stati membri, nonché la disciplina sul divieto di restrizioni quantitative, si applicano ai prodotti importati da Stati terzi per i quali siano state adempiute le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali pertinenti.

La vigente disciplina sulla tariffa doganale comune risulta da atti normativi adottati dal Consiglio ai sensi delle disposizioni attualmente contenute nell'art. 31 TFUE e da atti emanati dalla Commissione. Mediante regolamento, il Consiglio ha adottato norme relative alla tariffa doganale comune e alla nomenclatura delle merci⁸⁷.

La nomenclatura, inclusa in un allegato al regolamento⁸⁸, è denominata "nomenclatura combinata" o in forma abbreviata "NC"⁸⁹, perché volta a rispondere sia alle esigenze doganali che a quelle statistiche del commercio estero dell'Unione. Il preambolo e l'art. 1 del regolamento indicano che la nomenclatura è basata sulla Convenzione internazionale sul sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci⁹⁰ elaborata dal Consiglio di cooperazione doganale⁹¹. La nomenclatura combinata istituisce ulteriori suddivisioni di voci per le esigenze specifiche dell'Unione⁹². Le note esplicative

⁸⁷ Regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio del 23 luglio 1987 relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune, in *GUCE*, L 256 del 7 settembre 1987.

⁸⁸ Allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87, cit.

⁸⁹ Così espressamente dispone l'art. 1 del regolamento n. 2658/87, cit.

⁹⁰ Convenzione di Bruxelles del 14 giugno 1983, emendata dal Protocollo di Bruxelles del 24 giugno 1986. La convenzione ed il protocollo furono approvati a nome della Comunità economica europea con decisione (CEE) n. 87/369 del Consiglio del 7 aprile 1987 (in *GUCE*, L 198 del 20 luglio 1987).

⁹¹ Il Consiglio di cooperazione doganale, successivamente denominatosi Organizzazione mondiale delle dogane, fu istituito dalla Convenzione di Bruxelles del 15 dicembre 1950 sull'istituzione di un Consiglio di cooperazione doganale, con annesso relativo ai privilegi e alle immunità del Consiglio (in Ministero Affari Esteri, *Raccolta dei trattati e convenzioni tra Italia e altri Stati*, vol. LXXIII, p. 854). Sulla cooperazione doganale tra Stati membri e tra questi e la Commissione vedi l'art. 33 TFUE.

⁹² L'art. 1 del regolamento n. 2658/87 stabilisce che la NC riprende: a) la nomenclatura del sistema armonizzato; b) le suddivisioni comunitarie di detta nomenclatura, denominate "sottovoci NC"; c) le disposizioni preliminari, le note complementari di sezioni o di capitoli e le note a piè di pagina relative alle sottovoci NC.