

Downloaded via the EU tax law app / web

Conclusions

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

L.A. GEELHOED

presentate il 27 novembre 2003(1)

Cause riunite C-381/01

Commissione delle Comunità europee

contro

Repubblica italiana

C-495/01

Commissione delle Comunità europee

contro

Repubblica di Finlandia

C-144/02

Commissione delle Comunità europee

contro

Repubblica federale di Germania

C-463/02

Commissione delle Comunità europee

contro

Regno di Svezia

«Inosservanza dell'art. 11 della sesta direttiva (77/388/CEE) – Mancata riscossione dell'IVA sull'importo delle sovvenzioni versate in applicazione del regolamento n. 603/95 del Consiglio, relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore dei foraggi essiccati – Concetto di sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo»

I – Introduzione

1. Nelle presenti quattro cause, che tratterò congiuntamente, la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica italiana (causa C-381/01), la Repubblica di Finlandia (causa C-495/01), la Repubblica federale di Germania (causa C-144/02) ed il Regno di Svezia (causa C-463/02) hanno violato gli obblighi loro imposti dall'art. 11 della sesta direttiva del Consiglio, 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosieguo: la «sesta direttiva») (2) . Il regolamento (CE) del Consiglio 21 febbraio 1995, n. 603, relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore dei foraggi essiccati (3) , concede alle imprese di trasformazione un aiuto forfettario per i foraggi essiccati artificialmente e per i foraggi essiccati al sole. Le quattro cause riguardano tutte la questione se l'aiuto forfettario per i foraggi essiccati artificialmente ed al sole debba essere assoggettato all'imposta sul valore aggiunto.

II – Fatti e procedimento

2. Nel novembre 1998 la Commissione inviava alla Repubblica italiana, alla Repubblica federale di Germania, alla Repubblica di Finlandia ed al Regno di Svezia una lettera di diffida, ritenendo che la mancata applicazione dell'IVA ad aiuti concessi nell'ambito del regolamento n. 603/95 fosse in contrasto con l'art. 11, A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva. Con tale lettera la Commissione invitava gli Stati membri a trasmetterle le loro osservazioni in proposito nel termine di due mesi. Gli Stati membri esprimevano le proprie obiezioni in ordine al punto di vista della Commissione. Nei mesi di luglio, agosto e settembre 1999 la Commissione emetteva pareri motivati, invitando gli Stati membri ad adottare le misure necessarie nel termine di due mesi dalla notifica.

3. Rispettivamente il 4 ottobre 2001, il 21 dicembre 2001, il 17 aprile 2002 ed il 23 dicembre 2002, la Commissione ha proposto ricorso, a norma dell'art. 226, secondo comma, del trattato che istituisce la Comunità europea, alla Corte di giustizia delle Comunità europee, contro, nell'ordine, la Repubblica italiana, la Repubblica di Finlandia, la Repubblica federale di Germania ed il Regno di Svezia. La Commissione ha chiesto alla Corte di dichiarare che la Repubblica italiana, la Repubblica di Finlandia, la Repubblica federale di Germania ed il Regno di Svezia, non riscuotendo l'IVA sull'importo degli aiuti versati in applicazione del regolamento n. 603/95, hanno violato gli obblighi loro imposti dall'art. 11 della sesta direttiva, e di condannarli alle spese di giudizio (4) .

III – Contesto normativo

A – Il regime della concessione di aiuti al settore dei foraggi essiccati ed il relativo procedimento di applicazione

4. Il 22 maggio 1978 il Consiglio delle Comunità europee adottava il regolamento (CEE) n. 1117/78 (5) . Tale regolamento prevedeva, in combinato disposto con i regolamenti (CEE) n. 1417/78 (6) del 19 giugno 1978 e n. 1528/78 del 30 giugno 1978 (7) , su di esso basati, aiuti per la produzione di foraggi essiccati, raccolti nella Comunità.

5. Dai 'considerando' del regolamento n. 1117/78 si deduce che, all'epoca, la produzione di foraggi essiccati nella Comunità era nettamente inferiore alle possibilità di smaltimento, specialmente per l'alimentazione animale. Per favorire la produzione veniva previsto un sistema di aiuto forfettario ai produttori, integrato da un sistema di aiuto complementare, volto a garantire che i produttori potessero in ogni caso collocare la loro produzione a un prezzo di obiettivo preventivamente stabilito. Tale aiuto complementare era pari ad una certa percentuale della differenza tra il prezzo medio del mercato mondiale ed il prezzo di obiettivo. I due aiuti sono disciplinati dagli artt. 3, 4 e 5 del regolamento n. 1117/78.

6. Poiché l'aiuto illimitato alla produzione aveva causato, come era prevedibile, una sovrapproduzione di foraggi (verdi) essiccati nella Comunità, i regolamenti (CE) n. 603/95 e n. 785/95 (8) modificavano nel 1995 l'organizzazione comune dei mercati nel settore dei foraggi essiccati. Da allora in poi, tale organizzazione comune ha inteso limitare la concessione di aiuto

forfettario alla produzione di foraggi essiccati a un massimale definito dal regolamento n. 603/95. L'aiuto complementare è stato integralmente abolito (9) . La suddetta normativa distingue ancora tra foraggi essiccati, rispettivamente, al sole ed artificialmente. Poiché i costi di lavorazione per i foraggi essiccati al sole sono inferiori a quelli per i foraggi essiccati artificialmente, l'aiuto forfettario per il primo gruppo di prodotti è considerevolmente inferiore a quello per il secondo gruppo di prodotti.

7. Allo scopo di limitare la produzione sovvenzionata di foraggi essiccati, gli artt. 4 e 5 del regolamento n. 603/95 prevedono un meccanismo che presenta le seguenti caratteristiche principali:

- Per ogni campagna di commercializzazione vengono fissati quantitativi massimi garantiti per i foraggi essiccati rispettivamente al sole ed artificialmente (QMG);
- i QMG vengono successivamente suddivisi tra gli Stati membri, a ciascuno dei quali vengono attribuiti i propri quantitativi nazionali garantiti (QNG);
- qualora, in una determinata campagna di commercializzazione, si superi il QMG, l'aiuto forfettario da concedere è calcolato come segue:
 - per il primo 5% eccedente il QMG, l'aiuto viene ridotto in tutti gli Stati membri di una percentuale proporzionale a quella che risulta in eccedenza;
 - al di là del 5%, l'aiuto viene ulteriormente ridotto, in ogni Stato membro che ha superato il proprio QNG maggiorato del 5%, in misura proporzionale all'entità dell'eccedenza.

8. Le suddette correzioni devono far sì che le spese totali non siano superiori a quelle che si avrebbero qualora il QMG non venisse superato.

9. Ai sensi dell'art. 9 del regolamento n. 603/95, l'aiuto forfettario è concesso alle imprese di trasformazione che svolgano una delle seguenti attività:

- a) imprese che hanno stipulato contratti con produttori di foraggi da essiccare;
- b) imprese che lavorano la propria produzione ovvero, in caso di associazioni, quella dei loro soci;
- c) imprese che siano approvvigionate da persone fisiche o giuridiche presentanti garanzie da stabilirsi e che abbiano stipulato contratti con produttori di foraggi da essiccare.

10. Dall'undicesimo 'considerando' del regolamento n. 603/95 discende che l'aiuto viene concesso soltanto nel caso in cui i produttori e le imprese di trasformazione abbiano stipulato contratti in casi determinati (10) . Lo scopo è quello di favorire l'approvvigionamento regolare di foraggi freschi per le imprese di trasformazione, e di permettere anche ai produttori di beneficiare del regime di aiuto.

11. L'impresa di trasformazione che svolge l'attività a) è tenuta a versare ai produttori l'aiuto ottenuto per i quantitativi trasformati in applicazione del contratto (11) . Il regolamento n. 603/95 non specifica in quale modo l'aiuto debba essere versato ai produttori. Nel caso dell'attività b), l'impresa di lavorazione ed il produttore sono il medesimo soggetto; non possono essere distinti l'uno dall'altro. Se l'impresa di trasformazione svolge l'attività c), la sovvenzione erogata va all'impresa di trasformazione stessa.

12. L'aiuto è concesso per i foraggi essiccati usciti dall'impresa di trasformazione (art. 8 del regolamento n. 603/95). L'art. 3, n. 1, del regolamento n. 785/95 descrive più precisamente quando i foraggi si intendono usciti dall'impresa (12) . L'art. 3, n. 2, del regolamento n. 785/95 dispone ancora che i foraggi essiccati usciti dall'impresa di trasformazione non possono essere riammessi entro il perimetro della stessa o [di] altra impresa o in luoghi di deposito.

B – Contenuto della sesta direttiva e in particolare art. 11, A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, e sua storia

13. Il principio su cui poggia l'imposta sul valore aggiunto è formulato come segue all'art. 2 della prima direttiva (13) :

«Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio

all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

14. Il regime di deduzione è volto a garantire la neutralità dell'imposta – l'elemento centrale dell'imposta sul valore aggiunto – in quanto tale regime fa sì che l'imposta gravante sul consumatore finale sarà sempre la medesima, indipendentemente dal numero di anelli della catena produttiva del prodotto in questione.

15. In forza dell'art. 2 della sesta direttiva (14), sono soggette all'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, a titolo oneroso, da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. In forza dell'art. 4, n. 1, si considera soggetto passivo chiunque eserciti un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

16. L'art. 11, A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, definisce la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, all'interno del paese, nei seguenti termini:

«per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d): tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni; (...».

17. Dalla storia dell'applicazione della sesta direttiva emerge che il legislatore comunitario ha avuto difficoltà per concretizzare il concetto di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo delle operazioni».

18. Nella sua prima relazione del 14 settembre 1983, sul funzionamento del sistema comunitario di imposta sul valore aggiunto, la Commissione ha rilevato quanto segue: (15) «L'art. 11, A, n. 1, lett. a), della direttiva stabilisce che le sovvenzioni ricevute da un soggetto passivo e che sono "direttamente connesse con il prezzo" delle operazioni effettuate da tale soggetto vanno incluse nella base imponibile quali elementi del prezzo pagati da terzi. Mentre è relativamente facile considerare, in una prima analisi, come "direttamente connesse con il prezzo" le sovvenzioni il cui importo è determinato o rispetto al prezzo di vendita dei beni o delle prestazioni, o in funzione delle quantità vendute, oppure ancora in funzione del costo di beni o servizi offerti gratuitamente al pubblico, esistono fondati motivi di dubbio per quanto riguarda altri tipi di sovvenzioni, quali le sovvenzioni cosiddette di equilibrio o di funzionamento, con le quali si intende risanare la situazione economica di un'impresa e che sono concesse senza esplicito riferimento ad un qualsiasi prezzo. La mancanza di differenza sostanziale fra questi tipi di sovvenzioni (anche quelle che sono "direttamente connesse con il prezzo" sono intese, nella maggior parte dei casi, a risanare la situazione economica) e la possibilità che uno Stato membro trasformi una sovvenzione del primo tipo in una del secondo dimostrano la precarietà della distinzione, basata su elementi puramente formali (il modo in cui la sovvenzione è concessa), e pertanto l'insufficienza della formulazione della direttiva».

19. Nella seconda relazione della Commissione sul funzionamento del sistema comunitario di imposta sul valore aggiunto (16), la Commissione ha argomentato che l'espressione «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo» deve essere interpretata in modo puramente restrittivo e letterale, e che la sovvenzione deve essere compresa nella base imponibile solo quando sono verificati i tre presupposti seguenti:

a) la sovvenzione deve essere la controprestazione, o un elemento della controprestazione;

b) la sovvenzione deve essere versata al soggetto che fornisce i beni o presta i servizi;

c) la sovvenzione deve essere versata da un terzo.

20. Infine: nell'interpretare le disposizioni della sesta direttiva occorre, come emerge anche dalla giurisprudenza della Corte, partire dalle seguenti premesse. In primo luogo, mentre i concetti che definiscono l'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto vanno interpretati estensivamente, le esenzioni devono, al contrario, essere interpretate restrittivamente. In secondo luogo, le disposizioni della direttiva devono essere interpretate restrittivamente, per favorire la parità di trattamento fiscale ed evitare così che venga falsata la concorrenza. In terzo luogo,

occorre tener presente il principio della neutralità nell'imposizione, con il quale, il legislatore comunitario intende garantire un'imposizione assolutamente neutrale su tutte le attività economiche, indipendentemente dal loro scopo o risultato, purché le attività in sé siano soggette all'imposta sul valore aggiunto. Del resto, i due principi – parità di trattamento fiscale e neutralità impositiva – sono concetti simili, ma utilizzati in contesti diversi. Il primo concetto viene utilizzato in un contesto interstatale, mentre il secondo si riferisce ad un ambito nazionale.

IV – Osservazioni presentate dalle parti

A – Le censure della Commissione

21. Secondo la Commissione, una delle principali caratteristiche dell'aiuto alle imprese di trasformazione è il fatto che esso si basa sulla quantità di foraggi essiccati prodotta.

22. La Commissione indica quindi i diversi modi in cui le imprese di trasformazione possono svolgere la propria attività (v. par. 9).

23. Le imprese che lavorano, senza contropartita, la propria produzione ovvero, in caso di associazioni, la produzione dei propri soci, non svolgono, secondo la Commissione, operazioni imponibili ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva. Essa conclude quindi che tali operazioni esulano dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e non devono essere tassate.

24. L'acquisto, da parte dei produttori, di foraggi che essi rivendono a terzi dopo la lavorazione deve però, secondo la Commissione, essere considerato fornitura di beni ai sensi della sesta direttiva. La lavorazione, per conto dei produttori, del prodotto, che viene loro restituito sotto forma di prodotto lavorato, senza che abbia avuto luogo una cessione di beni, deve essere considerata una prestazione di servizio. Visto che le imprese di trasformazione svolgono un'attività economica, esse sono soggetti passivi, e le operazioni a) e c) devono di per sé essere assoggettate all'imposta sul valore aggiunto.

25. Occorre quindi sostanzialmente domandarsi se anche l'aiuto concesso in forza del regolamento n. 603/95 debba essere assoggettato all'imposta sul valore aggiunto.

26. Secondo la Commissione, sono necessari tre presupposti perché una sovvenzione possa essere inclusa nella base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto:

a) la sovvenzione deve essere versata ad un soggetto che fornisce beni o presta servizi;

b) essa deve essere versata da un soggetto terzo, diverso dal soggetto che fornisce beni o presta servizi;

c) essa deve essere direttamente connessa con il prezzo del bene o del servizio.

Nell'ottica della Commissione, i tre presupposti sussistono.

27. In primo luogo, il presupposto che la sovvenzione sia versata al soggetto che fornisce beni o presta servizi sussisterebbe in quanto l'impresa di trasformazione è il soggetto che fornisce beni o presta servizi e che riceve la sovvenzione. Ciò si deduce, secondo la Commissione, dall'art. 9, primo comma, del regolamento n. 603/95: «l'aiuto di cui all'art. 3 è concesso soltanto alle imprese di trasformazione (...)».

28. Rispondendo alle osservazioni degli Stati membri, i quali hanno rilevato che l'aiuto va anche a beneficio dei produttori, la Commissione insiste ancora sulla differenza, a suo parere fondamentale, tra il beneficiario in senso giuridico e chi può trarre vantaggio dall'aiuto sul piano economico. La sovvenzione concessa può causare effetti economici aggiuntivi nell'ambito del ciclo produttivo, sia nei confronti dei produttori di foraggi freschi, sia nei confronti degli acquirenti di foraggi essiccati. Qualora le imprese di trasformazione abbiano stipulato contratti relativi alla lavorazione, contro un corrispettivo, di foraggi forniti dai produttori, il legislatore comunitario esige che l'impresa di trasformazione trasferisca ai medesimi l'aiuto ottenuto. Il fatto che una sovvenzione possa andare a beneficio anche di altre imprese, o l'obbligo, per l'impresa di trasformazione, di trasferire ad altri l'aiuto ottenuto, non toglie a detta impresa, secondo la Commissione, la qualità di beneficiario dell'aiuto. È ben vero che, in senso economico, la cerchia dei beneficiari è più ampia, ma in senso giuridico beneficiano della sovvenzione soltanto le imprese di trasformazione, in quanto fornitrici di beni (e/o in quanto prestatrici di servizi).

29. L'aiuto può essere concesso solo a condizione che i prodotti siano usciti dall'impresa di trasformazione (art. 8 del regolamento n. 603/95). Prendendo spunto dalle osservazioni

presentate dagli Stati membri, la Commissione riconosce che il concetto di «uscita dall'impresa di trasformazione» non corrisponde alla cessione di un bene ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva. In pratica, però, i due concetti vengono a coincidere. La sovvenzione può così essere considerata la controprestazione per la fornitura di beni o la prestazione di servizi, ed è di conseguenza imponibile.

30. Rispondendo al governo tedesco, il quale ha osservato che, in base all'art. 3, n. 1, lett. a) del regolamento n. 785/95, il luogo di deposito di foraggi essiccati può trovarsi al di fuori del perimetro dell'impresa di trasformazione, e che quindi «l'uscita dall'impresa» e la fornitura di un bene non possono essere poste sullo stesso piano, la Commissione rileva ancora che è essenziale, per l'imponibilità della sovvenzione per foraggi essiccati, che tali prodotti alla fine vengano venduti. Il deposito è quindi soltanto una tappa in direzione della vendita dei foraggi essiccati.

31. Il secondo presupposto è che la sovvenzione sia versata da un terzo, cioè da un soggetto diverso da quello che fornisce beni o presta servizi. Anche questo presupposto è, secondo la Commissione, soddisfatto. L'autorità competente, che concede la sovvenzione, è diversa dal soggetto che fornisce beni o presta servizi.

32. Il terzo presupposto è che, in forza dell'art. 11, A, n. 1, lett. a) della sesta direttiva, l'aiuto rientri nella base imponibile perché vi è una connessione diretta tra la sovvenzione ed il prezzo di un bene o servizio. Tale connessione deve essere precisamente quantificata o determinabile: l'aiuto viene concesso se e in quanto il bene o servizio è venduto sul mercato. Si tratta quindi di una sovvenzione direttamente connessa con il prezzo.

33. Nel corso dell'udienza svoltasi dinanzi alla Corte, la Commissione ha sostenuto che, nel caso in esame, la sovvenzione consente alle imprese di trasformazione di collocare i foraggi essiccati sul mercato al prezzo medio del mercato mondiale. Senza l'aiuto, il prezzo sarebbe più elevato, visti gli alti costi di produzione delle imprese di trasformazione. L'importo dell'aiuto è così un elemento costitutivo del prezzo. Ciò corrisponde all'obiettivo dell'art. 11, A, n. 1, lett. a) della sesta direttiva, cioè tassare l'aiuto quando costituisce un elemento del corrispettivo ricevuto per la vendita del bene o la prestazione del servizio.

34. La Commissione afferma che, anche ove non fosse possibile determinare con precisione, per ogni singola vendita, il corrispondente importo di sovvenzione presente nel corrispettivo, la base imponibile risulta dalle controprestazioni ricevute e dall'importo complessivo degli aiuti di cui si è beneficiato per la fornitura di foraggi essiccati o per la disidratazione di foraggi freschi.

35. La Commissione ritiene inoltre irrilevante che l'importo dell'aiuto per la fornitura di foraggi essiccati e l'importo dell'aiuto per la disidratazione di foraggi freschi siano identici. In entrambi i casi si persegue comunque il medesimo obiettivo economico: una sufficiente produzione di foraggi essiccati nella Comunità contro un prezzo accettabile per gli acquirenti dei medesimi. È quindi logico che l'aiuto, in entrambi i casi, ammonti al medesimo importo e che venga assoggettato ad imposta.

36. Neppure una disciplina volta a correggere l'importo dell'aiuto in caso di superamento del QMG inficia l'esistenza di una connessione diretta tra l'aiuto ed il prezzo (17). L'aiuto mira a sostenere la produzione di foraggi essiccati. Il fatto che tale influsso si abbia soltanto in una certa misura, in quanto si tiene conto del volume previsto, non esclude l'effetto diretto dell'aiuto sul prezzo.

37. Tanto meno rileva il fatto che la concessione della sovvenzione non sia parte di un contratto di vendita di foraggi essiccati, stipulato tra un'impresa di trasformazione ed un acquirente. Le sovvenzioni statali sono versate, in un contesto di diritto pubblico, da un ente competente ad un beneficiario. Il loro carattere peculiare fa sì che esse non siano elementi di rapporti di compravendita tra le parti, regolati dal diritto privato.

38. L'analisi fin qui svolta confermerebbe quindi l'opinione della Commissione, secondo cui sussiste una connessione diretta tra la sovvenzione ed il prezzo. Perciò la sovvenzione deve essere compresa nella base imponibile. La Commissione ritiene che questa tesi sia stata confermata nella sentenza *Office des produits wallons* (18).

B – Osservazioni presentate dagli Stati membri

39. Gli Stati membri contestano la tesi della Commissione secondo cui l'impresa di trasformazione va considerata come unico beneficiario dell'aiuto. Dall'art. 11, n. 2 del regolamento n. 603/95 discende che, qualora si tratti di contratti relativi alla lavorazione, contro un corrispettivo, di foraggi forniti dai produttori, l'impresa di trasformazione è tenuta a versare al produttore l'aiuto che essa ottiene per i quantitativi trasformati in applicazione del contratto. In questa disposizione, quindi, anche i produttori vengono considerati beneficiari dell'aiuto concesso. Diversamente da quanto affermato dalla Commissione, l'impresa di trasformazione non è l'unico beneficiario in senso giuridico.

40. È ben vero che l'art. 9 del regolamento n. 603/95 dispone che l'aiuto di cui trattasi venga versato solamente ad imprese che trasformano foraggi. Questa norma intende però soltanto razionalizzare le operazioni amministrative. L'impresa di trasformazione funge da intermediario; non ha il diritto di trattenere l'aiuto, qualora lavori foraggi per i produttori.

41. Secondo gli Stati membri, è importante sapere chi siano i beneficiari dell'aiuto, visto che ciò rileva per risolvere la questione se sussista una connessione diretta tra la sovvenzione ed il prezzo del bene (19).

42. Secondo gli Stati membri, il regolamento n. 603/95 non contiene alcun accenno al fatto che la concessione dell'aiuto debba andare a beneficio dell'acquirente dei foraggi essiccati, grazie ad un prezzo più contenuto (20). Così, l'aiuto non incide affatto sul prezzo dei foraggi essiccati, ma consegue il suo effetto in una fase anteriore, permettendo ai produttori di foraggi freschi di chiedere per i propri foraggi un prezzo più elevato. Nel caso di contratti riguardanti la lavorazione, dietro corrispettivo, di foraggi forniti dai produttori, sono i produttori stessi a trarre direttamente beneficio dall'aiuto. In un caso siffatto, le imprese di trasformazione non possono tener conto dell'aiuto ottenuto (e nuovamente versato) nel computo del prezzo per la disidratazione dei foraggi freschi. La sovvenzione persegue così l'obiettivo di ridurre i prezzi di produzione.

43. Gli Stati membri espongono ancora ulteriori ragioni per cui, secondo loro, manca una connessione diretta tra la sovvenzione ed il prezzo di vendita dei foraggi essiccati.

–Il diritto all'aiuto si acquisisce se i foraggi sono usciti dall'impresa di lavorazione e se sono soddisfatti una serie di requisiti qualitativi. La concessione dell'aiuto non dipende dal fatto che sia stata svolta un'operazione imponibile (la fornitura dei foraggi essiccati ad un acquirente).

–La Comunità persegue, attraverso la sovvenzione, l'obiettivo di assicurare alle imprese di trasformazione un approvvigionamento regolare, e di garantire i proventi dei produttori, e non quello di fornire foraggi essiccati ad un prezzo accettabile per gli acquirenti dei medesimi.

–L'aiuto viene calcolato in base al quantitativo di foraggi essiccati usciti dall'impresa. Il prezzo che l'impresa di trasformazione ottiene per i foraggi essiccati fluttua in corrispondenza del prezzo di mercato, ma l'aiuto resta immutato.

–L'aiuto per la fornitura di foraggi essiccati è di importo identico a quello previsto per la lavorazione di foraggi freschi, mentre i costi delle due attività sono differenti.

–Il regolamento n. 603/95 prevede un plafond per la sovvenzione da ricevere. Secondo gli Stati membri, un massimale di sovvenzione siffatto implica che non sussista alcuna connessione diretta tra la sovvenzione ed il prezzo, dal momento che l'importo definitivo dell'aiuto da concedersi non è determinabile al momento in cui ha luogo il fatto soggetto ad imposizione (21).

44. Il governo finlandese ha spiegato, nel corso della fase orale, i motivi per cui ritiene che non vi sia connessione diretta tra la sovvenzione ed il prezzo. A sua volta, la Commissione gli rammenta che la sovvenzione permette alle imprese di trasformazione di collocare i foraggi essiccati sul mercato al prezzo medio del mercato mondiale. Se, in mancanza della sovvenzione, le imprese di trasformazione finlandesi applicassero un prezzo più elevato in quanto i costi di produzione sarebbero maggiori, gli acquirenti comprerebbero i foraggi da concorrenti che applicano il prezzo medio del mercato mondiale. Le imprese finlandesi non possono quindi chiedere un prezzo più elevato. Visto che le imprese di trasformazione, indipendentemente dalla sovvenzione, collocano i propri foraggi al medesimo prezzo, si può parlare solo di una connessione indiretta tra il prezzo del bene e la sovvenzione. La sovvenzione non ha alcun

impatto effettivo sul prezzo di mercato, bensì si limita a compensare gli elevati costi di produzione.

V – Valutazione

A – Considerazioni generali

45. Il punto di partenza, a mio parere, è il seguente: l'assoggettamento ad imposta di sovvenzioni è, tenendo anche conto della vicenda legislativa, un'eccezione.

46. Solo la sovvenzione che «sia direttamente connessa con il prezzo delle operazioni» rientra nella base imponibile di cui all'art. 11, A, n. 1, lett. A) della sesta direttiva. Tutte le altre sovvenzioni restano escluse dalla base imponibile, e come tali non sono assoggettabili ad imposta ai sensi dell'art. 11, A, n. 1, lett. A) della sesta direttiva. Se così non fosse, andrebbero assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, in maniera non conforme con il sistema, anche altre forme di sovvenzioni, come le sovvenzioni all'investimento ed alla gestione.

47. In base a quanto sosterrò nel seguito, in questo caso non si può dire che l'art. 11, A, n. 1, lett. A) della sesta direttiva conduca ad assoggettare all'imposta sul valore aggiunto la sovvenzione concessa al settore dei foraggi. Tale aiuto non è imponibile per due motivi. In primo luogo perché, tassandolo, non si garantisce la neutralità del sistema di imposta sul valore aggiunto. In secondo luogo, perché non sussiste la necessaria connessione tra la sovvenzione ed il prezzo di vendita.

48. D'altronde, la giustificazione funzionale dell'assoggettamento ad imposta di una sovvenzione non è di per sé forte. Infatti, in questo modo, l'autorità pubblica riprende semplicemente con una mano ciò che essa stessa aveva dato con l'altra (22). Ciò è giustificabile solo qualora il mancato assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto conduca ad un risultato insoddisfacente, quale potrebbe essere un minore gettito di imposta causato da una sovvenzione non assoggettata ad imposta che si rifletta direttamente e completamente in un minore prezzo delle operazioni. Dal momento che una sovvenzione che influenzi notevolmente il prezzo delle operazioni ha come conseguenza la riduzione del prezzo del bene, il minore gettito di imposta può essere compensato assoggettando ad imposta la sovvenzione. Applicando l'imposta sul valore aggiunto alla sovvenzione erogata, il gettito dell'imposta rimane identico a quello che si sarebbe ottenuto se non fosse stata concessa alcuna sovvenzione.

B – Osservazione preliminare

49. In generale, non è logico assoggettare una sovvenzione all'imposta sul valore aggiunto se il consumatore finale ed il beneficiario della sovvenzione non coincidono. Visto che attraverso il sistema comunitario di imposta sul valore aggiunto si è creata un'imposta sul consumo, un soggetto passivo deve applicare e versare l'imposta sul valore di un bene da lui fornito o di un servizio da lui prestato. Si tratta di un valore soggettivo, in quanto la base imponibile per beni o servizi è la controprestazione effettivamente ricevuta, e non di un valore calcolato secondo parametri oggettivi. Questo ha dichiarato la Corte nella sentenza *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (23).

50. Il soggetto passivo che riceva una sovvenzione direttamente connessa con il prezzo delle operazioni deve versare l'imposta su di essa, ai sensi dell'art. 11, A, n. 1, lett. A) della sesta direttiva. Al paragrafo 14 ho spiegato come il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto sia che l'imposta gravi effettivamente sul consumatore finale proprio alla fine della trafila di produzione. Perciò è necessario che il soggetto passivo, che ha versato l'imposta sulla sovvenzione ottenuta, possa scaricare tale imposta sul consumatore finale.

51. In una serie di sentenze, a cominciare dalla sentenza *Rompelmann* (24), la Corte ha dichiarato che il regime di deduzione mira a sgravare completamente l'imprenditore dall'imposta sul valore aggiunto dovuta o pagata nel quadro di tutte le sue attività economiche. Dal momento che la sovvenzione è ricevuta e l'imposta sul valore aggiunto sulla medesima è dovuta e pagata, nel quadro di attività economiche, è quindi necessario che l'imposta possa essere scaricata sul consumatore finale. Solo in questo modo è rispettato il principio dell'assoluta neutralità dell'imposta sul valore aggiunto.

52. Nel caso in cui su una sovvenzione ricevuta sia versata l'imposta sul valore aggiunto, però, l'applicazione di tale principio fa sì che il consumatore finale venga a pagare l'imposta sul valore

soggettivo concreto della controprestazione effettivamente ricevuta, cioè sul valore concreto, quale è determinato anche attraverso l'effetto di contenimento del prezzo esplicito dalla sovvenzione, più l'imposta sulla sovvenzione. Così si ottiene di certo che il minore gettito fiscale dovuto al fatto che il valore soggettivo concreto della contropartita ricevuta è stato negativamente influenzato dalla sovvenzione sia compensato da un'imposta sul valore della sovvenzione. Ciò contrasta tuttavia con la massima formulata nella sentenza *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (25), secondo cui la base imponibile sulla quale viene applicata l'imposta sul valore aggiunto è determinata dalla controprestazione effettivamente e concretamente ricevuta.

53. In quest'ottica, la disposizione di cui all'art. 11, A, n. 1, lett. a) della sesta direttiva, è da considerarsi un'eccezione ai principi generali del sistema comune di imposta sul valore aggiunto. L'eccezione deve essere interpretata ed applicata restrittivamente e rigorosamente.

54. Un'interpretazione restrittiva implica che tale disposizione si possa applicare solo a sovvenzioni che si riflettano direttamente nel prezzo dell'operazione. Nella sentenza *Office des produits wallons* (26), la Corte ha espresso alcune indicazioni in merito, che verranno trattate più dettagliatamente nel seguito, ai paragrafi 71-76.

55. Un'interpretazione restrittiva implica che le sovvenzioni di cui trattasi possano essere assoggettate all'imposta solamente *in quanto* si riflettano nel prezzo dell'operazione. Infatti, se una sovvenzione, tale da ridurre il prezzo, dovesse essere assoggettata all'imposta integralmente, pur influenzando solo parzialmente il prezzo dell'operazione pagato dal consumatore finale, ciò avrebbe come conseguenza che l'autorità fiscale interessata incasserebbe di più, in imposta sul valore aggiunto, di quanto avrebbe perduto attraverso la sovvenzione. Una siffatta sovracompensazione sarebbe in contrasto con il tenore della regola eccezionale di cui all'art. 11, A, n. 1, lett. a) della sesta direttiva, che intende semplicemente compensare il gettito effettivamente perduto a causa della sovvenzione.

56. Inoltre, in una tale situazione il contribuente viene gravato eccessivamente, in quanto – se la sovvenzione si riflette solo in parte nel prezzo finale – egli deve versare l'imposta sul valore aggiunto sulla controprestazione più elevata e sulla sovvenzione, integralmente tassata. In questa ipotesi, egli dovrebbe pagare, a titolo di imposta sul valore aggiunto, più di quanto pagherebbe in mancanza dell'aiuto.

57. Per conformarsi al sistema dell'imposta sul valore aggiunto, compresa la limitata eccezione prevista all'art. 11, A, n. 1, lett. a), occorre pertanto che, nell'applicare tale imposta alle sovvenzioni, si esamini accuratamente se queste ultime si riflettano, nella fase del consumo finale, nel prezzo, e in caso positivo, in quale misura ciò avvenga. In altri termini: le autorità fiscali competenti devono essere in grado di dimostrare che, per effetto della sovvenzione, perdono gettito fiscale, e, se questo fosse il caso, di rendere attendibile l'importo del gettito fiscale perduto.

C – Neutralità del sistema di imposta sul valore aggiunto

58. Viene concessa una sovvenzione forfettaria per la produzione di foraggi essiccati, che, ai sensi dell'art. 9, regolamento n. 603/95, si riferisce alla lavorazione di foraggi freschi per l'ottenimento di foraggi essiccati. Come è stato brevemente esplicitato sopra, al paragrafo 9, la sovvenzione può essere attribuita in tre tipi di situazioni:

– nel caso di una produzione integrata, in cui l'impresa trasformatrice lavori la propria produzione, o quella dei propri soci;

– nel caso in cui l'impresa trasformatrice lavori «contro corrispettivo» e trasformi (disidratati) i foraggi freschi dei produttori per conto dei medesimi, restituendoli poi ai produttori stessi;

– nel caso in cui l'impresa trasformatrice acquisti foraggi freschi dai produttori, li trasformi per proprio conto e successivamente li rivenda.

59. La Commissione parte dal presupposto che nella prima di queste tre situazioni non possa applicarsi imposta sul valore aggiunto, in quanto in tal caso la lavorazione dei foraggi non costituisce un'attività economica autonoma. In un'entità produttrice integrata non hanno luogo forniture di beni o prestazioni di servizi assoggettabili all'imposta sul valore aggiunto. Perciò, in tale situazione, non ci si può ricollegare, ai fini dell'assoggettamento all'imposta sul valore

aggiunto, alla trasformazione di foraggi freschi in foraggi essiccati. Questa analisi è accettata anche dai convenuti. Pure io la condivido. Visto che non si forniscono beni, né si prestano servizi, non si può riscuotere l'imposta sul valore aggiunto.

60. Sulla seconda situazione le opinioni divergono. La Commissione afferma che la sovvenzione è concessa all'impresa di trasformazione a favore della prestazione di servizio per il produttore. A suo parere, l'impresa di trasformazione è il beneficiario, in senso giuridico, della sovvenzione, ed il fatto che il regolamento n. 603/95 prescriva che la sovvenzione deve essere trasferita al produttore riflette soltanto gli effetti economici che una sovvenzione può esplicare in una catena produttiva. Deve quindi parlarsi della prestazione di un servizio a favore del produttore, e la sovvenzione concessa a tale riguardo deve, di conseguenza, essere assoggettata ad imposta.

61. La Commissione crea però qui la finzione giuridica che la sovvenzione venga concessa all'impresa di trasformazione per stimolare la prestazione del servizio, e nello specifico la trasformazione. In realtà non è così.

62. La sovvenzione è concessa per i foraggi essiccati usciti dalle imprese di trasformazione, e che soddisfano determinati requisiti qualitativi (27). Nel contempo, il legislatore comunitario dispone, all'art. 11, n. 2, del regolamento, che l'impresa di trasformazione è tenuta a versare ai produttori la sovvenzione che l'impresa stessa ottiene per i quantitativi trasformati in applicazione del contratto. Dal fatto che il regolamento stesso prevede esplicitamente che i beneficiari dell'aiuto siano i produttori, si deduce che l'impresa di trasformazione non può essere, essa stessa, il beneficiario. L'impresa di trasformazione funge solo da intermediario, che trasmette la sovvenzione al produttore. La disposizione che stabilisce che i foraggi siano usciti dall'impresa di trasformazione, perché si possa procedere all'imposizione, corrobora questa affermazione. Per di più, nessuna disposizione del regolamento prevede che la sovvenzione sia concessa per la prestazione del servizio di lavorazione dei foraggi freschi. Infatti, come emerge da quanto sopra esposto, la sovvenzione è concessa a favore del produttore, per la riduzione dei suoi costi di produzione. Quindi nel regolamento n. 603/95 non si rinviene alcuno spunto per la finzione giuridica prospettata dalla Commissione. Tale finzione è perciò inaccettabile.

63. Aggiungo ancora che la Commissione stessa, nella sua seconda relazione sul funzionamento del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (28), ha sottolineato che la sovvenzione deve essere ricompresa nella base imponibile soltanto se, tra l'altro, è soddisfatto il presupposto che la sovvenzione sia versata al soggetto che fornisce il bene o presta il servizio. Nel caso in esame, la sovvenzione, come disposto dal regolamento n. 603/95, va al produttore originario, e non all'impresa di trasformazione. Del resto, la sovvenzione non viene versata al produttore beneficiario per la fornitura di un bene specifico o la prestazione di un servizio specifico, bensì è concessa dopo che è stato prestato un servizio, a favore del produttore beneficiario, al fine di ridurre i suoi costi di produzione.

64. Il legislatore comunitario avrebbe potuto scegliere di concedere la sovvenzione all'impresa di trasformazione, a favore della lavorazione di foraggi. In tal caso, la sovvenzione sarebbe dovuta andare integralmente a beneficio dell'impresa di trasformazione. Dal preambolo del vecchio regolamento n. 1117/78 emerge, però, che il legislatore comunitario ha espressamente scelto di concedere la sovvenzione ai produttori, per incentivare la produzione di foraggi freschi.

65. La Commissione non può quindi sostenere che la sovvenzione sia concessa all'impresa di trasformazione per stimolare la lavorazione di foraggi. La sua tesi che la sovvenzione può essere assoggettata ad imposta presso l'impresa di trasformazione è insostenibile anche per questo motivo.

66. Infine, nella terza situazione, la sovvenzione sarebbe imponibile in forza dell'art. 11, A, n. 1, lett. a) della sesta direttiva. In questo caso, l'impresa di trasformazione lavora i foraggi freschi che ha acquistato dai produttori originari, e successivamente li rivende come foraggi essiccati a terzi, che devono corrispondere un prezzo. Per di più, l'impresa di trasformazione riceve una sovvenzione che, potenzialmente, può riflettersi in un prezzo di vendita inferiore al momento dello smercio.

67. A questo proposito deve immediatamente segnalarsi che è molto improbabile che la

sovvenzione si rifletta in un prezzo inferiore all'atto del collocamento dei foraggi essiccati. In realtà, la sovvenzione si rifletterà prevalentemente in un prezzo di acquisto dei foraggi freschi più elevato presso il produttore originario. Infatti, se l'impresa di trasformazione non trasferisse in misura significativa, attraverso un prezzo più elevato, la sovvenzione ai produttori originari, questi potrebbero scegliere di far essiccare i propri prodotti da un'impresa che li trasformi dietro corrispettivo, per essere presi essi stessi direttamente in considerazione come beneficiari della sovvenzione. Un simile risultato discende, del resto, dal tenore e dal sistema del regolamento n. 603/95, il quale mira ad incentivare la produzione di foraggi essiccati, indipendentemente dall'organizzazione della catena di produzione.

68. Pertanto, se si esamina l'argomentazione della Commissione a fronte della portata del sistema introdotto dal regolamento n. 603/95, si giunge inevitabilmente al risultato che, a seconda dell'organizzazione della catena di produzione, in una situazione le sovvenzioni non sarebbero assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, e nelle altre due situazioni vi sarebbero invece assoggettate, mentre in tutte le situazioni esse perseguono il medesimo obiettivo, quello, cioè, di incentivare la produzione di foraggi tramite un sostegno finanziario al processo produttivo. Si aggiunga che, come ho precedentemente esposto, nella seconda situazione non è possibile applicare l'imposta sul valore aggiunto, in base alla posizione di fatto e di diritto in cui si trova l'impresa di trasformazione. Soltanto nella terza situazione si può pensare di tassare la sovvenzione. In tal caso, però, la sovvenzione dovrebbe riflettersi nel prezzo di vendita. Ho già sostenuto che una conseguenza siffatta è molto improbabile, e trascura completamente il fatto che la sovvenzione attribuita all'impresa di trasformazione non è volta a facilitare il collocamento del prodotto lavorato grazie ad un prezzo di vendita inferiore, ma, al contrario, mira a permettere all'impresa di trasformazione di pagare un prezzo di acquisto più elevato al produttore originario.

69. Esaminata alla luce del sistema comunitario di imposta sul valore aggiunto, la tesi della Commissione conduce ad un risultato non meno inaccettabile. Per il fatto che, secondo il ragionamento svolto dalla Commissione, la concessione di aiuti alla produzione di foraggi essiccati è assoggettata all'imposta sul valore aggiunto in maniera diversa, in funzione del posto occupato dalla trasformazione nell'organizzazione della catena di produzione, essa viola il principio di neutralità, principio centrale del sistema in questione, che cioè l'imposta sul valore aggiunto complessiva da versare nella fase del consumo finale debba essere la medesima, indipendentemente dal numero di anelli della catena di produzione. Già solo per questo motivo la pretesa della Commissione deve essere respinta.

D – Necessità di un nesso tra la sovvenzione ed il prezzo di vendita di un bene

70. Dalla seconda relazione della Commissione sul funzionamento del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (29) discende che la sovvenzione deve costituire la controprestazione o un elemento della controprestazione. Nella sentenza *Office des produits wallons* (30), però, la Corte ha dato al concetto di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo delle operazioni» un'interpretazione più ampia.

71. Tale sentenza riguardava la questione se la sovvenzione versata dalla Regione Vallone all'ASBL *Office des produits wallons* per la pubblicità e la vendita di prodotti valloni dovesse essere inclusa nella base imponibile per il calcolo dell'imposta sul valore aggiunto. Più in particolare, si trattava di accertare se aiuti al funzionamento non direttamente versati a favore della fornitura di prodotti o prestazione di servizi, ma che ben possono provocare una diminuzione del prezzo di distribuzione di beni e servizi, siano soggetti all'imposta sul valore aggiunto. La Corte ha dato una serie di indicazioni per la soluzione del problema.

72. In primo luogo, la sovvenzione deve essere specificamente versata all'organismo sovvenzionato affinché fornisca un bene o preli un servizio determinato. Solo in questo caso essa può essere considerata un corrispettivo della cessione di un bene o della prestazione di un servizio, ed è pertanto imponibile (31).

73. In secondo luogo, il prezzo del bene o del servizio deve essere determinato, quanto al suo principio, entro e non oltre il momento in cui interviene il fatto generatore.

74. In terzo luogo, si deve constatare che l'impegno a versare la sovvenzione, preso da chi la

concede, ha per corollario il diritto di riscuoterla, riconosciuto al beneficiario qualora un'operazione imponibile sia stata effettuata da quest'ultimo. Tale nesso tra la sovvenzione e il prezzo deve risultare in maniera inequivocabile in seguito ad un'analisi caso per caso delle circostanze che sono all'origine del versamento di tale corrispettivo. Per contro, non è necessario che il prezzo del bene o del servizio – o una parte del prezzo – sia determinato. È sufficiente che esso sia determinabile.

75. L'interpretazione più ampia da parte della Corte è contenuta nell'affermazione che la sovvenzione deve avere l'effetto di ridurre il prezzo. La Corte ha considerato: «Infatti, è necessario che il prezzo da pagare da parte dell'acquirente o da parte del destinatario sia fissato in modo tale che diminuisca proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio, la quale costituisce allora un elemento di determinazione del prezzo richiesto da questi ultimi» (32).

76. Come si evince dalla mia osservazione preliminare, a mio parere l'ampiezza del concetto di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo delle operazioni» deve essere interpretata nel senso che le sovvenzioni di cui trattasi possono essere assoggettate all'imposta solo *in quanto* si riflettano nel prezzo dell'operazione. La limitata eccezione prevista all'art. 11, A, n. 1, lett. a), richiede che, nell'applicare l'imposta sul valore aggiunto alle sovvenzioni, si valuti attentamente se queste influiscano sul prezzo nella fase del consumo finale, e, in caso positivo, fino a che punto ciò si verifichi.

77. Dai regolamenti citati ai paragrafi 4-12 si può dedurre che è stato concesso un aiuto forfettario per incentivare la produzione di foraggi freschi. Questa sovvenzione, versata al settore dei foraggi, può essere qualificata come sovvenzione alla produzione. Diversamente dal caso di una sovvenzione ai prezzi, una sovvenzione alla produzione non è destinata ad influenzare direttamente il prezzo di smercio (33). La sovvenzione è versata in base al quantitativo di foraggi lavorati, e non come contributo al prezzo della prestazione. È ben vero che la sovvenzione è limitata ad un determinato quantitativo di produzione, ma ciò nulla toglie al suo spirito, che è quello di incentivare permanentemente la produzione di foraggi nella Comunità, abbassando i costi di produzione per i produttori.

78. Dal sistema normativo della concessione di aiuti alla produzione di foraggi essiccati, descritto ai paragrafi 4-12 delle presenti conclusioni, emerge che la produzione dei medesimi nella Comunità era inferiore alla domanda, perché i prezzi di produzione comunitari erano troppo elevati per poter offrire tali prodotti ai vigenti prezzi di mercato.

79. Grazie al fatto che la sovvenzione forfettaria riduceva i costi di produzione, i produttori della Comunità erano in grado di produrre in maniera redditizia ai prezzi esistenti sul mercato (mondiale). Ciò ha anche trovato conferma nella rapida crescita della quota di mercato coperta dalla produzione comunitaria di foraggi freschi nel mercato della Comunità. Uno sviluppo che ha indotto lo stesso legislatore comunitario a limitare il quantitativo di produzione sovvenzionata, al fine di evitare una sovrapproduzione.

80. Risulta da quanto detto che la sovvenzione ha certamente avuto conseguenze per il quantitativo prodotto nella Comunità, ma non ha direttamente influenzato i prezzi di mercato. Ciò è connesso anche con la specificità del mercato (mondiale) dei foraggi, caratterizzato, come i mercati di molti altri prodotti agricoli, dalla presenza di numerosi piccoli produttori. Questi ultimi non hanno il potere di influenzare, con il proprio comportamento individuale sul mercato, i mercati dei rispettivi prodotti. I produttori individuali, beneficiari di una sovvenzione forfettaria, non sono in grado di trasferirla agli acquirenti finali. Il prezzo di mercato vigente è per loro un dato di fatto. È a questo prezzo che devono offrire i propri prodotti, con o senza sovvenzione.

81. La sovvenzione esplica, al massimo, un effetto indiretto sui prezzi di vendita. Se infatti il quantitativo totale dei foraggi sovvenzionati prodotti aumentasse a tal punto, da condurre ad un significativo mutamento dei rapporti di domanda e offerta sul mercato mondiale, si potrebbe ridurre il prezzo vigente sul mercato. Considero l'esplicarsi di un effetto siffatto sommamente improbabile, e per di più assolutamente non decisivo per la valutazione della domanda della Commissione. Infatti, la sovvenzione non si rifletterà mai *completamente* nel prezzo di vendita. Per di più, si è

proprio cercato di evitare questo effetto, che del resto avrebbe reso ancora più sfavorevole per i produttori comunitari il rapporto tra i costi di produzione ed i prezzi di vendita, limitando la sovvenzione ad un determinato quantitativo massimo.

82. L'una e l'altra affermazione sono ulteriormente corroborate dalla formulazione del meccanismo di limitazione previsto dal regolamento n. 603/95. Ne discende che i produttori ricevono un anticipo durante la campagna di commercializzazione, mentre il conguaglio segue solo dopo la conclusione della medesima. L'incertezza che ne deriva rende a priori improbabile che i produttori, anche potendolo, riflettano direttamente nei loro prezzi di vendita l'aiuto alla produzione.

83. Nelle osservazioni che ha proposto, la Commissione ha ancora sostenuto che il prezzo di vendita dei foraggi essiccati risulta dipendere in maniera diretta e causale dall'aiuto erogato, perché la sovvenzione permette alle imprese di trasformazione di collocare sul mercato i foraggi essiccati al prezzo del mercato mondiale. Secondo la Commissione, senza l'aiuto il prezzo sarebbe maggiore, dati gli elevati costi di produzione delle imprese di trasformazione.

84. Da quanto fin qui affermato discende che questo punto di vista della Commissione è insostenibile. Il meccanismo previsto dal regolamento n. 603/95 non è volto ad influenzare il prezzo dei foraggi, bensì ad influenzare i costi di produzione dei produttori, affinché questi possano produrre compatibilmente con il prezzo di mercato. La conseguenza della sovvenzione è stato l'aumento del quantitativo, prodotto nella Comunità, che può essere collocato al prezzo vigente. Il venir meno della sovvenzione non avrebbe quindi provocato prezzi di mercato più elevati, bensì una riduzione del quantitativo di foraggi prodotto nella Comunità. Le eventuali carenze evidenziate in tale ipotesi sarebbero potute essere coperte, come avveniva prima del 1978, da produttori di paesi terzi, in grado di produrre ai prezzi medi del mercato mondiale vigenti.

85. La conclusione è che la Commissione, nella sua argomentazione, non riesce a provare neppure un inizio di nesso causale diretto tra la sovvenzione alla produzione ed i prezzi di vendita finali dei foraggi essiccati. La Commissione non soddisfa assolutamente il requisito, trattato ai paragrafi 55-57, che, ai fini dell'applicazione dell'art. 11, A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, occorre dimostrare in quale misura la sovvenzione influenzi il prezzo al consumatore finale.

86. Anche per questi motivi, la richiesta della Commissione deve essere respinta.

VI – Conclusione

87. Alla luce di quanto sopra, propongo alla Corte:

a) di respingere i ricorsi proposti dalla Commissione contro la Repubblica italiana (causa C-381/01), la Repubblica di Finlandia (causa C-495/01), la Repubblica federale di Germania (causa C-144/02) ed il Regno di Svezia (causa C-463/02);

b) di condannare la Commissione al pagamento delle spese, ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura;

c) di dichiarare, ai sensi dell'art. 69, n. 4, del suddetto regolamento, che la Repubblica di Finlandia, il Regno di Svezia e la Repubblica federale di Germania sopporteranno le spese relative al proprio intervento.

1 – Lingua originale: l'olandese.

2 – GU L 145, pag. 1.

3 – GU L 63, pag. 1.

4 – La Repubblica di Finlandia è intervenuta a sostegno della Repubblica federale di Germania, della Repubblica italiana e del Regno di Svezia. La Repubblica federale di Germania è intervenuta a sostegno della Repubblica di Finlandia. Il Regno di Svezia è intervenuto a sostegno della Repubblica federale di Germania, della Repubblica di Finlandia e della Repubblica italiana.

5 – Regolamento (CEE) del Consiglio 22 maggio 1978, n. 1117, relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore dei foraggi essiccati (GU L 142, pag. 1), modificato dal regolamento n. 3496/93 (GU L 319, pag. 17).

6 – Regolamento (CEE) del Consiglio 19 giugno 1978, n. 1417, relativo al regime di aiuti per i foraggi essiccati (GU L 171, pag. 1), modificato dal regolamento (CEE) n. 1110/89 (GU L 18, pag. 1).

7 – Regolamento (CEE) della Commissione 30 giugno 1978, n. 1528, recante modalità di applicazione del regime di aiuti per i foraggi essiccati (GU L 179, pag. 10).

8 – Regolamento (CE) della Commissione 6 aprile 1995, n. 785, recante modalità d'applicazione del regolamento (CE) n. 603/95 del Consiglio, relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore dei foraggi essiccati (GU L 79, pag. 5).

9 – Il testo dell'art. 4 del regolamento n. 603/95, come modificato dal regolamento (CE) del Consiglio 9 giugno 1995, n. 1347, prevede i quantitativi massimi di foraggi essiccati per i quali può essere erogato l'aiuto (GU L 131, pag. 1). Esso recita: «L'aiuto (...) può essere concesso per un quantitativo massimo garantito (QMG) di foraggi essiccati pari a 4 412 400 tonnellate per singola campagna di commercializzazione (n. 1). L'aiuto (...) può essere concesso per un quantitativo massimo garantito (QMG) di foraggi essiccati al sole pari a 443 500 tonnellate per singola campagna di commercializzazione» (n. 3).

10 – Per beneficiare dell'aiuto, le imprese di trasformazione devono essersi approvvigionate dei foraggi presso produttori, associazioni di produttori o acquirenti riconosciuti dalle autorità competenti degli Stati membri.

11 – L'art. 11, n. 2, del regolamento n. 603/95 così recita: «Se i contratti di cui all'art. 9, lett. c), primo trattino, sono contratti speciali di lavorazione dei foraggi forniti dai produttori, essi devono precisare almeno la superficie il cui raccolto deve essere consegnato, e contenere una clausola che faccia obbligo all'impresa di trasformazione di versare ai produttori l'aiuto di cui all'art. 3 ottenuto dall'impresa stessa per i quantitativi trasformati in applicazione dei suddetti contratti».

12 – «Ai sensi del presente regolamento, si considerano "usciti dall'impresa di trasformazione", ai fini del diritto all'aiuto di cui all'art. 3 del regolamento (CE) n. 603/95, i prodotti menzionati all'art. 2, n. 1:

a) che lascino nello stato in cui si trovano:

– il perimetro dell'impresa di trasformazione;

– quando i foraggi essiccati non possano essere immagazzinati entro detto perimetro, ogni luogo di deposito all'esterno di esso che offra sufficienti garanzie per il controllo dei foraggi immagazzinati e che sia stato preliminarmente riconosciuto dall'autorità competente;

– nel caso di un apparecchio di disidratazione mobile, l'apparecchiatura che esegue la disidratazione e, se i foraggi disidratati sono immagazzinati dalla persona che ha effettuato la disidratazione, ogni luogo di deposito che risponda alle condizioni di cui al secondo trattino, oppure

b) che lascino il perimetro od i luoghi di deposito di cui alla lettera a) dopo essere stati miscelati con materie prime diverse da quelle menzionate all'art. 1 del regolamento (CE) n. 603/95 e diverse da quelle utilizzate come sostanze leganti, nel caso in cui la miscela venga prodotta all'interno dell'impresa di trasformazione ai fini della fabbricazione di alimenti composti per animali, e che, al momento dell'uscita dall'impresa di trasformazione, siano di qualità sana, leale e mercantile, conformemente alle esigenze dell'immissione in commercio a fini di alimentazione animale, e presentino le caratteristiche seguenti: (...)».

13 – Prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 71, pag. 1301; in prosieguo: la «prima direttiva»).

14 – Salvo indicazioni contrarie, le disposizioni cui si rimanda nel seguito fanno parte della sesta direttiva.

15 – Prima relazione della Commissione al Consiglio sul funzionamento del sistema di imposta sul valore aggiunto, presentata conformemente all'art. 34 della sesta direttiva (77/388/CEE), 17 maggio 1977, COM (83) 426 def., 14 settembre 1983, pag. 37.

16 – Seconda relazione della Commissione al Consiglio sul funzionamento del sistema di imposta sul valore aggiunto, presentata conformemente all'art. 34 della sesta direttiva (77/388/CEE), 17 maggio 1977, COM (88) 799 def., 20 dicembre 1988, pag. 26.

17 – Si ricava dal terzo 'considerando' del regolamento n. 603/95 che tale regolamento mira a limitare la produzione comunitaria di foraggi essiccati.

18 – Sentenza della Corte 22 novembre 2001, causa C-184/00, Office des produits wallons (Racc. pag. I?9115).

19 – V., anche, sentenza Office des produits wallons (cit. nella nota 18, punto 14): «per accertare l'esistenza di un nesso diretto tra la sovvenzione e il bene o servizio, occorre in un primo tempo verificare che gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio traggano profitto dalla sovvenzione concessa al beneficiario di quest'ultima. Infatti, è necessario che il prezzo da pagare da parte dell'acquirente o da parte del destinatario sia fissato in modo tale che diminuisca proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio, la quale costituisce allora un elemento di determinazione del prezzo richiesto da questi ultimi».

20 – V., anche, l'undicesimo ed il dodicesimo 'considerando' del regolamento n. 603/95, che così recitano:

– «considerando che, sia per favorire l'approvvigionamento regolare delle imprese di trasformazione dei foraggi freschi, sia per far beneficiare i produttori del regime di aiuto, è opportuno subordinare in alcuni casi la concessione dell'aiuto stesso alla conclusione di contratti tra i produttori e dette imprese;

– considerando che i contratti devono, da un lato, favorire l'approvvigionamento regolare delle imprese di trasformazione e, dall'altro, permettere ai produttori di beneficiare dell'aiuto; che, a tal fine, è necessario prevedere che i contratti rechino determinate indicazioni».

21 – Gli Stati membri ritengono che questa tesi sia stata confermata nella sentenza Office des produits wallons (cit. alla nota 18, punto 13).

22 – V. anche le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs 25 settembre 1997 nel procedimento conclusosi con la sentenza 18 dicembre 1997, causa C-384/95, Landboden-Agrardienste (Racc. pag. I?7387, punti 12?13).

23 – Sentenza 5 febbraio 1981, causa 154/80 (Racc. pag. 445). Il caso riguardava i soci di una cooperativa che gestiva un deposito di patate, in cambio di un diritto di custodia annualmente imputato ai soci. In alcuni esercizi, l'associazione decise di non riscuotere alcun diritto di custodia, poiché, a seguito di un affare immobiliare concluso vantaggiosamente, la cooperativa disponeva di mezzi finanziari sufficienti. A seguito della mancata riscossione dei diritti di custodia, il valore delle azioni della cooperativa si era ridotto, e quindi si era modificata anche la posizione patrimoniale degli azionisti. Si trattava di stabilire se la riduzione del valore delle azioni possedute dai soci della cooperativa potesse considerarsi controvalore ai sensi dell'art. 8 seconda direttiva, in quanto corrispettivo del servizio reso (la custodia delle patate). La Corte ha dichiarato che così non era, poiché a fronte di questo servizio di custodia non era stata effettivamente ricevuta alcuna somma di danaro o controprestazione.

24 – V., tra l'altro, sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelmann (Racc. pag. 655, punto 19); 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal (Racc. pag. I-1, punto 15); 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrija e a. (Racc. pag. I-1577, punto 44), e 8 giugno 2000, causa C-98/98, Midland Bank (Racc. pag. I-4177, punto 19).

25 – Cit. nella nota 23.

26 – Cit. nella nota 18.

27 – Art. 8, regolamento n. 603/95.

28 – Cit. nella nota 16.

29 – Cit. nella nota 16.

30 – Cit. nella nota 18.

31 – A questo proposito si deve osservare che le operazioni di cui all'art. 11, A della sesta direttiva, non sono operazioni compiute a favore della stessa autorità erogante la sovvenzione. L'art. 11, A, della sesta direttiva, riguarda infatti situazioni che coinvolgono tre parti, e cioè l'autorità che concede la sovvenzione, l'organo cui viene concessa, e l'acquirente del bene o il destinatario del servizio rispettivamente fornito o prestato dall'ente beneficiario della sovvenzione.

32 – «Pertanto, spetterà al giudice a quo accertare l'esistenza di un nesso diretto tra la sovvenzione e il bene o il servizio controverso. Ciò comporta l'esigenza di verificare, in un primo tempo, che gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio traggano profitto dalla sovvenzione concessa al

beneficiario di quest'ultima. Infatti, è necessario che il prezzo da pagare da parte dell'acquirente o da parte del destinatario sia fissato in modo tale che diminuisca proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio, la quale costituisce allora un elemento di determinazione del prezzo richiesto da questi ultimi. Il giudice dovrà esaminare se, obiettivamente, il fatto che una sovvenzione sia versata al venditore o al prestatore consenta a quest'ultimo di vendere il bene o di fornire il servizio ad un prezzo inferiore a quello che esso dovrebbe richiedere in mancanza di sovvenzione».

33 – Si possono distinguere ancora varie altre forme di sovvenzioni, come sovvenzioni alla gestione, sovvenzioni al reddito e sovvenzioni all'investimento. Un esempio di sovvenzione al reddito emerge dal regolamento n. 1117/78, non più in vigore. Tale regolamento concedeva ancora un aiuto supplementare per compensare i costi di produzione e favorire la posizione concorrenziale nei confronti di paesi terzi. Questo aiuto è venuto a decadere con i nuovi regolamenti nn. 603/95 e 785/95. L'aiuto era pari ad una percentuale della differenza tra il prezzo medio del mercato mondiale per i foraggi essiccati ed il prezzo di obiettivo da stabilirsi per i medesimi. Tutte le sovvenzioni suddette hanno come denominatore comune la caratteristica di non essere direttamente connesse con il prezzo dei beni.