2. Qualora un sistema nazionale d'imposizione differenziata si riveli incompatibile col diritto comunitario, lo Stato membro di cui trattasi deve applicare ai prodotti importati un'aliquota d'imposta tale che sia eliminato il margine di discriminazione o di protezione vietato dal Trattato. Questo trattamento è garantito dall'art. 95 ai soli prodotti importati dagli altri Stati membri.

3. Secondo il principio di collaborazione enunciato all'art. 5 del Trattato CEE, è compito dei giudici degli Stati membri di garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi efficacia diretta.

4. In mancanza di norme comunitarie in materia di restituzione dei tributi nazionali riscossi in violazione dell'art. 95 del Trattato CEE, spetta agli Stati membri garantire il rimborso di tali tributi conformemente al diritto nazionale; essi designano, a questo scopo, il giudice competente e stabiliscono le modalità procedurali dell'azione giudiziaria.

Tali modalità non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghe impugnazioni di diritto nazionale e non devono rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti agli amministrati dall'ordinamento giuridico comunitario.

Il diritto comunitario non esige che si conceda la restituzione di tributi indebitamente riscossi a condizioni tali da causare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto. Pertanto, esso non esclude che si tenga conto del fatto che l'onere di detti tributi ha potuto venire riversato su altri operatori economici o sui consumatori.

Sarebbe del pari conforme ai principi del diritto comunitario l'eventuale presa in considerazione, a norma del diritto nazionale dello Stato interessato, del danno che l'importatore può aver subito in ragione della diminuzione del volume delle importazioni da altri Stati membri provocata da provvedimenti fiscali discriminatori o protezionistici.

Nel procedimento 68/79,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte in forza dell'art. 177 del Trattato CEE dall'Østre Landsret (Corte d'appello competente per la Danimarca dell'Est) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

la società HANS JUST I/S, produttrice ed importatrice di bevande alcoliche con sede in Copenhagen,

e

il MINISTERO DANESE DELLE IMPOSTE ED ACCISE,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 95 del Trattato CEE, in relazione alla legge danese del 4 aprile 1978 che disciplina i diritti d'accisa sulle acquaviti,

LA CORTE,

composta dai signori: H. Kutscher, presidente; A. O'Keeffe e A. Touffait, presidenti di Sezione; J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, G. Bosco, T. Koopmans e O. Due, giudici;

avvocato generale: G. Reischl;
cancelliere: A. Van Houtte,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

In fatto

Gli antefatti, la procedura e le osservazioni presentate a norma dell'art. 20 del protocollo sullo Statuto della Corte di giustizia CEE possono riassumersi come segue:

I — Gli antefatti e il procedimento scritto

La legislazione danese in materia di diritti d'accisa sulle acquaviti e prodotti similari (la disciplina vigente è costituita dal testo unico n. 151, del 4 aprile 1978) contempla la riscossione di un diritto d'accisa sull'alcool, la cui aliquota varia a seconda che si tratti di akvavit e di snaps, che fruiscono di un'aliquota preferenziale, o di altre acquaviti.

Si considerano akvavit (e snaps), a norma degli artt. 3 e 4 della legge, i prodotti fabbricati a base di alcool neutro, che contengono sostanze aromatiche vegetali, hanno una gradazione alcolica compresa tra i 40° e i 49,9° del volume primitivo, presentano un estratto vegetale inferiore a 2 g/100 ml, non presentano le caratteristiche del gin, della vodka, del ginepro del wacholder e di altri liquori, del punch, del bitter e delle bevande assimilate, delle bevande alcoliche a base di anice, del rhum, delle acquaviti di frutta o diverse il cui gusto tipico deriva dalla distillazione o dalla maturazione.

L'accisa riscossa sulle acquaviti, che era di 130,30 DKR per l'akvavit (e lo snaps)

e di 185,75 corone per le altre bevande alcoliche, in virtù della legge n. 437 del 6 settembre 1977 è stata portata, con effetto dal 7 settembre 1977, a 167,50 DKR per litro di alcool etilico puro per l'akvavit (e lo snaps) e a 257,15 DKR per litro di alcool etilico puro per le altre acquaviti.

La società Hans Just I/S, produttrice e importatrice di bevande alcoliche, con sede sociale in Copenhagen, vende solo quantitativi piuttosto modesti di prodotti classificati come akvavit (e snaps); per contro essa raggiunge un notevole volume d'affari con la vendita di acquaviti d'altro tipo.

A norma dell'art. 6 della legge in materia di diritti d'accisa sulle acquaviti, la società Just è registrata presso l'amministrazione danese delle dogane. A norma delle disposizioni di legge, essa deve calcolare mensilmente gli importi che essa deve allo Stato per le sue vendite o per le rivendite che essa effettua tramite imprese non registrate presso l'amministrazione delle dogane.

La società Just ha calcolato come segue l'importo dei diritti d'accisa da essa dovuti in virtù della legge, per il mese di giugno 1978:

akvavit e snaps

5,88 l di alcool etilico puro
a 167,50 DKR 984,90 DKR

altre acquaviti

2 159,10 l d'alcool etilico puro
a 257,15 DKR
555 212,55 DKR

totale

2 164,98 l 556 197,45 DKR

Il 31 luglio 1978, la società Just faceva osservare alla direzione generale delle dogane che, conformemente all'art. 95 del Trattato CEE, anche i diritti d'accisa sulle altre acquaviti avrebbero dovuto venir riscossi secondo l'aliquota vigente per l'akvavit (e per lo snaps) e che quindi l'importo da essa dovuto per il mese di giugno, calcolato sulla base di 2 164,98 l di alcool etilico puro e di un'aliquota d'accisa di 167,50 DKR per litro, sarebbe stato di sole 362 634,15 DKR.

L'amministrazione delle dogane avvertiva la società Just che il mancato pagamento della somma totale esigibile in virtù della legge avrebbe implicato l'esecuzione forzata mediante pignoramento nonché la radiazione della società dal registro dell'amministrazione doganale; perciò la società Just versava la differenza, pari a 193 563,30 DKR, pur confermando la sua opposizione al provvedimento e riservandosi di esperire in seguito un'azione di ripetizione.

La società Just adiva l'Østre Landsret (Corte d'appello competente per la Danimarca orientale), dinanzi al quale essa chiedeva che il Ministero delle imposte ed accise fosse condannato a rimborsarle l'importo di 193 563,30 DKR, maggiorato degli interessi e si riservava il diritto di chiedere il rimborso degli importi corrispondenti versati per il periodo 1° gennaio 1973 — 31 maggio 1978, nonché per il periodo successivo al 1° luglio 1978.

L'Østre Landsret, con ordinanza della sua 4ª Sezione in data 26 marzo 1979, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, sospendeva il procedimento finché la Corte di giustizia si fosse pronunciata in via pregiudiziale sulle seguenti questioni:

Questione 1 A

Se sia in contrasto col diritto comunitario il fatto che un regime fiscale nazionale contempli aliquote diverse per «akvavit e snaps» e, rispettivamente, «altre acquaviti», considerato che:

a) le due categorie di prodotti sono distinte, nella legislazione nazionale, in base ad una definizione che si riferisce al contenuto di materie prime e di estratti, alla gradazione alcolica e al gusto;

b) la distinzione non è basata sulla circostanza che si tratti di merci importate

o di produzione interna e neppure nell'ambito delle due categorie di imposte si fa alcuna distinzione a seconda dell'origine delle merci.

Questione 1 B

Se sia rilevante ai fini della soluzione della questione 1 A la prova che l'imposta, in relazione al costo di produzione, grava in ugual misura sulla categoria di prodotti alcolici cui si applica l'aliquota ridotta («akvavit e snaps») e sulla categoria di prodotti alcolici cui si applica l'aliquota normale («altre acquaviti»).

Questione 2

Qualora sia legittima la fissazione di aliquote fiscali differenziate come indicato nella questione 1, se il diritto comunitario subordini l'applicazione delle stesse ai prodotti importati alla condizione:

a) che i prodotti alcolici importati vengano tassati in base alla stessa aliquota che si applica agli identici o analoghi prodotti nazionali;

b) che tutti i prodotti alcolici importati vengano tassati in base all'aliquota meno elevata vigente all'interno, indipendentemente dal fatto che le «altre acquaviti» di origine nazionale vengano tassate secondo un'aliquota più elevata.

Questione 3

A. Qualora sia illegittima la fissazione di più aliquote, quali siano i criteri per scegliere l'aliquota da applicare.

B. Se l'art. 95 possa esser fatto valere anche dai produttori danesi ovvero unicamente dagli importatori.

Questione 4

Se nel diritto comunitario esistano eventualmente norme rilevanti per risolvere la questione del rimborso di imposte riscosse in contrasto con l'art. 95. Se, in tale contesto, abbia rilevanza il fatto che l'operatore possa dimostrare di aver subito una perdita.

11. L'ordinanza dell'Østre Landsret è stata registrata presso la cancelleria della Corte il 26 aprile 1979.

12. A norma dell'art. 20 del protocollo sullo Statuto della Corte di giustizia CEE, hanno presentato osservazioni scritte: il 29 giugno 1979, la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal suo consigliere giuridico Johannes Føns Buhl; il 19 luglio 1979, la società Hans Just I/S, attrice nella causa principale rappresentata dall'avv. Peter Alsted e, il 20 luglio 1979, il Governo del Regno di Danimarca rappresentato dal sig. Per Lachman, capo della segreteria della divisione «mercato comune» presso il Ministero degli affari esteri, assistito dall'avv. Georg Lett, che rappresentava l'avv. Poul Schmith, legale del Governo.

13. Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte decideva di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

II — Osservazioni scritte presentate alla Corte

La società Hans Just I/S, attrice nella causa principale, ritiene che la legislazione danese relativa ai diritti d'accisa sulle acquaviti sia in contrasto con l'art. 95, 1° comma, del Trattato CEE e soprattutto con l'art. 95, 2° comma, poiché, applicando un'aliquota inferiore all'akvavit (e allo snaps), si concede una protezione indiretta alla produzione nazionale, preponderante sul mercato danese, e quindi le spetta il rimborso dei

diritti da lei versati in violazione del Trattato.

Sulla prima questione, punto A

a) Un regime d'imposta come quello applicato in Danimarca costituisce un patente caso di discriminazione occulta a danno dei prodotti stranieri a motivo della loro origine, discriminazione vietata dall'art. 95.

b) Due fatti bastano a dimostrarlo:

— L'akvavit (o snaps) copre circa due terzi del consumo interno totale di acquaviti in Danimarca; orbene, il 99 % del consumo totale di detti prodotti è coperto dalla produzione nazionale.

— La definizione dell'akvavit (o snaps) dimostra che la distinzione operata dalla legge tra i vari tipi di acquavite non si fonda su alcun criterio oggettivo. Le autorità danesi non sono riuscite a definire l'akvavit (o snaps) se non differenziandola da altri prodotti, indicati singolarmente, che, senza questa distinzione, avrebbero potuto venir ricompresi nella nozione generale. Quindi, mediante una delimitazione artificiale dei prodotti assoggettati ad un'aliquota preferenziale d'imposta si è riusciti ad escludere una serie di prodotti di origine tipicamente straniera, e a far sì che il trattamento di favore si applichi ad un solo prodotto, che per il 99 % è prodotto sul territorio nazionale.

c) È vero che la legislazione danese non assume l'origine del prodotto come parametro di distinzione; però è innegabile che essa ricorre a criteri che sfociano praticamente nello stesso risultato. Si tratta di un tentativo manifesto di eludere il divieto di discriminazione a motivo dell'origine.

L'art. 95 vieta non solo le discriminazioni in forma manifesta e patente a motivo dell'origine, ma anche qualsiasi discriminazione occulta, fondata sull'origine; orbene la disciplina danese della tassazione delle acquaviti ha lo scopo e, comunque, l'effetto di far fruire la maggior parte delle acquaviti prodotte in Danimarca di un trattamento fiscale più vantaggioso rispetto alle acquaviti straniere.

d) L'art. 95 non richiede una parità generale di trattamento fiscale per tutte le acquaviti; esso vieta semplicemente la discriminazione fondata sull'origine del prodotto. Detto divieto è assoluto; secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, specie secondo la sentenza del 10 ottobre 1978 (causa 148/77, Hansen, Racc. pag. 1787), esso non esclude però che si possa riservare un trattamento fiscale differenziato per motivi diversi dall'origine dei prodotti. Nella presente causa si tratta unicamente di sapere se norme come quelle vigenti in Danimarca provochino una discriminazione a motivo dell'origine delle merci, vietata dal Trattato.

Le norme del Trattato sul divieto di discriminazione sono sempre state interpretate dalla Corte di giustizia alla luce della loro finalità, che è quella di garantire una reale uguaglianza, e non solo una uguaglianza formale, tra i prodotti nazionali e quelli esteri. Vi è discriminazione non solo allorché la disciplina nazionale assume esplicitamente l'origine dei prodotti come criterio distintivo, ma anche allorché, senza ricorrere apertamente a questo criterio vietato, essa è strutturata in modo da avere in pratica gli stessi effetti. Una discriminazione, in materia di regime fiscale degli alcool, non può esulare dalla sfera d'applicazione del divieto per il solo fatto che le norme nazionali garantiscono la parità di

trattamento tra una produzione straniera oltremodo limitata ed una produzione interna molto cospicua, se, contemporaneamente, dette norme stabiliscono delle aliquote sensibilmente più alte per prodotti che provengono essenzialmente dall'estero. Ammettere la legittimità di siffatti sistemi equivarrebbe ad aprire la via alle discriminazioni fiscali fondate sull'origine dei prodotti.

La nozione dei «prodotti similari» ai sensi dell'art. 95, 1° comma, è solo il riflesso di un'esigenza molto generale, comune a tutte le disposizioni relative alla discriminazione: i prodotti devono essere comparabili. Non si tratta di una condizione autonoma rispetto all'esistenza constatata di una discriminazione a motivo dell'origine, la comparabilità va valutata in funzione delle circostanze particolari della fattispecie.

Il 2° comma dell'art. 95 mira a garantire l'applicazione del divieto di discriminazione su una scala quanto più larga possibile, in particolare ogniqualvolta le norme nazionali implichino, di fatto, una discriminazione fiscale connessa all'origine delle merci. Ciò avviene allorché la disciplina nazionale implica modalità il cui effetto, sul piano puramente pratico, è quello di assoggettare concretamente i prodotti stranieri a un regime fiscale meno favorevole rispetto ai prodotti nazionali. Siffatta differenza di trattamento può venir giustificata solo da ragioni obiettive, indipendenti dall'origine delle merci. L'indole di similarità e/o di concorrenza dei prodotti rappresenta un elemento importante per stabilire se la differenza di trattamento è dettata da motivi tecnici ed oggettivi.

e) Dai soli dati statistici relativi ai paesi di provenienza delle acquaviti consumate in Danimarca si desume che la disciplina danese si risolve nel privilegiare i prodotti alcolici nazionali rispetto alle acquaviti straniere. D'altro canto, l'andamento delle aliquote dei diritti d'accisa e dell'indice dei prezzi al consumo conferma che la differenziazione operata tra le due classi fiscali favorisce la fabbricazione nazionale d'akvavit (e snaps) a detrimento delle altre acquaviti.

f) La tradizione danese di consumare akvavit essenzialmente durante i pasti non ha alcuna importanza nel presente contesto: il Trattato non mira a conservare o ad aumentare abitudini di consumo esistenti nei vari paesi. Una tradizione nazionale che determina particolari usi nel consumo è irrilevante sotto il profilo del diritto comunitario.

g) È pure evidente che la legislazione danese ha cercato per vari anni di proteggere la produzione indigena d'akvavit (e snaps).

h) È opportuno, in questo contesto, tener conto della delimitazione artificiale tra, da un lato, l'akvavit (o snaps) e, dall'altro, delle altre acquaviti. La legge, per quanto riguarda gli altri prodotti, stabilisce contemporaneamente un criterio di gradazione alcolica ed un criterio di gusto, giacché la finalità è quella di distinguere i prodotti che, come l'akvavit (o lo snaps), vengono consumati essenzialmente durante il pasto, in modo da poterli trattare più favorevolmente che le altre acquaviti. La condizione di gradazione alcolica contemplata dalla legge — percentuale d'alcool etilico compresa tra 40° e 49,9° — appare, come il criterio del gusto, del tutto arbitraria ai fini della classifica del prodotto in questa o quella categoria fiscale.

Il punto A della prima questione andrebbe risolto come segue:

Un regime fiscale nazionale in materia di acquaviti, che pone su piani diversi i gruppi di prodotti e fa sì che un gruppo di prodotti fabbricati essenzialmente nello Stato membro considerato goda di vantaggi fiscali rispetto a un altro gruppo di prodotti, fabbricati essenzialmente all'estero, è incompatibile con l'art. 95 del Trattato CEE, salvoché non vi siano motivi obiettivi e tecnici che giustificano la diversità nell'onere fiscale, cioè motivi che non hanno nulla a che vedere con l'origine tipica dei prodotti. È necessario che le condizioni per detta giustificazione in base a motivi obiettivi e tecnici siano tanto più severe quanto più è percentualmente alta la quantità di prodotti fabbricati nel paese considerato che fruisce dell'aliquota ridotta.

La questione è di indole puramente ipotetica.

Sulla prima questione, punto B

Pur supponendo che il regime fiscale danese sia un regime di dazi «ad valorem», non è escluso che esso possa risolversi in una discriminazione occulta, incompatibile con l'art. 95. Comunque sia, l'elemento decisivo è che un gran numero di prodotti il cui costo di fabbricazione non è più alto di quello dell'akvavit (o dello snaps) sono evidentemente gravati con l'aliquota più alta, applicabile alle «altre acquaviti». Il regime fiscale danese non può dunque venir assimilato ad un regime fiscale «ad valorem».

Sulla seconda questione

a) La questione non è pertinente: la differenziazione fiscale operata in applicazione delle norme come quelle vigenti in Danimarca è incompatibile con l'art. 95.

b) Risulta dalla sentenza della Corte di giustizia nella causa 148/77 (Hansen) che non è vietato tener in vigore varie aliquote di tassazione nazionale, se vi sono circostanze speciali che giustifichino questa linea di condotta e che l'aliquota più bassa va applicata sia ai prodotti indigeni che ai prodotti importati dello stesso tipo.

c) Comunque sia, nell'ambito di qualsiasi categoria fiscale delimitata conformemente alla legge ed eventualmente autorizzata dal diritto comunitario, i dazi dovrebbero essere gli stessi per i prodotti importati e per la produzione indigena.

Sulla terza questione

a) L'art. 95 vieta qualsiasi discriminazione fondata sull'origine; quanto alle aliquote fiscali, esso si limita a prescrivere che non siano discriminatorie. Il disconoscimento dell'art. 95 conferisce all'impresa interessata il diritto di chiedere che vengano annullati gli effetti della discriminazione; essa può richiedere di venire collocata nella situazione in cui si sarebbe trovata se non vi fosse stata discriminazione. Essa dovrebbe quindi venir trattata come se, dopo che è stata commessa la violazione del Trattato, essa avesse dovuto versare solo la più bassa delle due aliquote vigenti.

b) Se l'art. 95 potesse venire invocato dai soli importatori, si verrebbero a creare in Danimarca due nuove classi fiscali, che subentrerebbero a quelle tuttora esistenti; tale suddivisione si rivela, a prima vista, del tutto illogica. Se i produttori nazionali non potessero pretendere la parità di trattamento in una situazione come quella della fattispecie, si troverebbero esposti ad una discriminazione fiscale rispetto ai prodotti importati; e questa sarebbe una forma di «discriminazione a rovescio», incompatibile con i principi fondamentali del mercato comune.

Sulla quarta questione

a) Un'azione per ripetizione di indebito fondata sull'incompatibilità delle norme fiscali nazionali con il diritto comunitario va vagliata in linea di massima alla luce della disciplina nazionale; secondo la giurisprudenza della Corte il criterio potrebbe solo mutare se le modalità e i termini del diritto interno rendessero in pratica impossibile l'esercizio di diritti che i giudici nazionali devono tutelare. Si dovrebbe tener conto, in questo contesto, del fatto che le norme del diritto danese in materia di ripetizione di dazi illegittimamente riscossi non sono chiare e soprattutto si dovrebbe tener presente l'incertezza quanto alle prescrizioni stabilite in materia dal diritto comunitario relativamente alla tutela giuridica concessa ai cittadini danesi.

b) Secondo il diritto danese, i contribuenti non hanno la possibilità di esimersi dal pagamento delle imposte finché non è stata pronunciata una sentenza definitiva; inoltre essi non possono chiedere alcun rimborso delle tasse versate nell'erroneo convincimento di adempiere un'obbligazione fiscale. Questa situazione giuridica, sotto il profilo del diritto comunitario, è del tutto inammissibile.

c) Quanto al problema della prova, il danno subito per effetto del versamento della tassa litigiosa può venir dimostrato solo indirettamente. A questo proposito si dovrebbe tener conto del fatto che più la differenza di prezzo tra le due categorie di prodotti è rilevante, più torna difficile vendere il prodotto caro; si potrebbe inoltre rilevare che l'aumento dell'aliquota dei diritti d'accisa operato il 7 settembre 1977 ha fatto diminuire le vendite di acquaviti diverse dall'akvavit (o snaps). Questa diminuzione di vendite non ha solo comportato una seria diminuzione degli introiti della società Just, ma l'ha anche obbligata a procedere ad una riduzione dell'organico.

Nello stato attuale della giurisprudenza danese, un'azione per ripetizione non ha praticamente possibilità di venir accolta se la tassa riscossa a torto può ritenersi sia stata riversata sul consumatore.

La legislazione danese non è impostata come presuppone il diritto comunitario: i diritti di un'impresa possono indirettamente venir rivendicati dinanzi al giudice nazionale, ma la carenza di fondamento giuridico e la giurisprudenza precedente potrebbero indurre il giudice a respingere la domanda.

d) In assenza di norme di legge e di giurisprudenza in materia, si potrebbe ritenere che, in diritto danese, un reclamo prima di esperire il ricorso non conferisca, di per sé, all'impresa maggiori possibilità di ottenere il rimborso; il punto decisivo è dunque quello del se il diritto comunitario conferisca importanza al fatto di aver fatto opposizione in quanto la tassa viene riscossa in violazione del diritto comunitario.

e) Il fatto che la legislazione danese litigiosa sia contraria al Trattato dal 1° gennaio 1973, data dell'adesione della Danimarca alla CEE, è irrilevante: l'obiettività della Corte non deve venir influenzata dalle gravi conseguenze economiche che le sue pronunce potrebbero avere per uno Stato membro.

f) Tenuto conto della necessità di conferire una portata efficace al diritto comunitario, appare corretto ammettere, in un caso come la fattispecie, che all'impresa in questione spetta un diritto assoluto di ripetizione; quantomeno si do-

vrebbe ammettere che in linea di massima vanno rimborsati tutti gli importi indebitamente versati dal giorno in cui la disciplina nazionale si è trovata in contrasto con il diritto comunitario o, in subordine, comunque a decorrere dalla data del reclamo o dall'esperimento del ricorso giurisdizionale.

g) La quarta questione dovrebbe quindi essere così risolta:

Il diritto comunitario prescrive o, comunque, implica che la legislazione nazionale conceda il rimborso delle tasse riscosse in violazione dell'art. 95. Affinché siano rispettate le condizioni poste dal Trattato CEE, non è il caso di accertare in concreto, a questo proposito, se colui che chiede il rimborso possa dimostrare di aver subito un reale pregiudizio, dato che la tutela che il diritto comunitario deve garantire alle imprese interessate risulterebbe vana se norme nazionali potessero mettere a tacere i diritti che il Trattato CEE attribuisce ai soggetti di diritto.

Il *Governo del Regno di Danimarca* rileva che il presente procedimento pregiudiziale rappresenta uno strascico della causa 171/78 (Commissione delle Comunità europee contro Regno di Danimarca), pendente dinanzi alla Corte, e si richiama ampiamente alle memorie che ha presentato in quella causa.

Sulla prima questione, punto A

a) Si desume dalla sentenza della Corte nella causa 148/77 (Hansen) che l'art. 95 non vieta che un regime fiscale nazionale implichi diverse aliquote per le acquaviti. La legge danese in materia di tassazione dell'acquavite non opera alcuna discriminazione nei confronti dei prodotti importati, in quanto le stesse norme si applicano sia ai prodotti nazionali che ai prodotti stranieri. Poiché le suddivisione in due aliquote si applica indistintamente ai prodotti stranieri e ai prodotti nazionali, essa non è discriminatoria, in quanto non si basa su nessun criterio che complica o rende più onerosa l'importazione. L'akvavit (o snaps) straniero viene importato in Danimarca e gravato con la stessa aliquota dell'akvavit danese; analogamente, la produzione danese di altre acquaviti, che copre circa un terzo del consumo danese di questo prodotto, è gravata di aliquote alte.

L'attuale situazione dell'akvavit sul mercato danese non ha nulla a che vedere nella fattispecie. Essa non può essere la conseguenza di una discriminazione, bensì è dovuta al fatto che i consumatori danesi preferiscono l'akvavit danese.

b) Quanto al problema della «similarità» tra vari prodotti, si deve ricordare che l'art. 95, 1° comma non può intendersi nel senso di una suddivisione astratta del complesso dei gruppi di prodotti, sicché gli Stati membri sono tenuti ad una neutralità fiscale nell'ambito di ciascuna categoria di prodotti che possono venir considerati come similari. Al contrario, gli Stati membri possono concedere vantaggi fiscali, in forma di esenzione o di diminuzione delle tasse gravanti su alcuni tipi di acquavite o su alcuni gruppi di produttori; il 1° comma dell'art. 95 impone loro soltanto, se vengono applicate diverse aliquote, di trattare i prodotti nazionali e i prodotti importati in modo uniforme.

In ogni modo l'akvavit (o snaps) e le altre acquaviti non sono prodotti similari.

Non vi è nemmeno motivo di applicare l'art. 95, 2° comma. L'aliquota d'imposizione più alta applicabile alle acquaviti diverse dall'akvavit (o snaps) non può venire assimilata ad una protezione dei prodotti danesi rispetto ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri. In realtà

non è possibile considerare le acquaviti diverse dall'akvavit come «prodotti originari di altri Stati membri» in quanto notevoli quantitativi di acquavite diversa dall'akvavit sono pure fabbricati in Danimarca. D'altro canto l'akvavit e le altre acquaviti non sono fungibili tra loro. Infine l'imposizione differenziata non implica alcuna tutela dell'akvavit rispetto alle altre acquaviti; essa corrisponde alla differenza media di valore tra i vari prodotti.

c) Il punto A della prima questione va quindi risolto in senso negativo.

Sulla prima questione, punto B

Una tassazione unicamente «ad valorem» non è contraria al diritto comunitario. Non vi è alcuna discriminazione tra prodotti ai sensi dell'art. 95, 1° comma, né vi è alcuna protezione dell'akvavit ai sensi dell'art. 95, 2° comma, in quanto l'onere fiscale sulla categoria di bevande alcoliche oberata meno pesantemente è la stessa che grava sulle acquaviti rientranti nella classe fiscale più alta.

Sulla seconda questione

La Corte (sentenza Hansen) ha stabilito che un regime nazionale di favore vada applicato senza distinzione anche alle bevande alcoliche di altri Stati membri che hanno le stesse caratteristiche dei prodotti nazionali; così avviene per il regime danese in materia di tassazione delle acquaviti.

Si deve dunque risolvere in senso affermativo la seconda questione, lett. a). In questo caso la risposta alla seconda questione, punto b), non presenterebbe più alcuna difficoltà.

Sulla terza questione

a) La terza questione, punto A, parte dall'ipotesi che l'applicazione alle acquaviti di aliquote differenziate sia in contrasto con il diritto comunitario; orbene, risulta dalla sentenza Hansen che questa concezione è erronea. Non è quindi il caso di pronunciarsi sui criteri che andrebbero applicati se la situazione giuridica fosse diversa. Del resto, un siffatto regime potrebbe scaturire solo dall'armonizzazione delle varie legislazioni nazionali e non da una sentenza del giudice.

b) Per la terza questione, punto B, è opportuno tener presente che l'art. 95 verte solo sul problema del trattamento fiscale dei prodotti importati. I produttori di acquavite diversa dall'akvavit non possono, invocando l'art. 95, richiedere per la loro produzione lo stesso trattamento fiscale riservato all'akvavit. Nella fattispecie, è peraltro opportuno osservare che una parte notevole delle acquaviti sulle quali verte la controversia sono state fabbricate dalla stessa società Just.

Il punto B della terza questione andrebbe dunque risolto nel senso che l'art. 95 può venir invocato solo dagli importatori, per quel che riguarda i prodotti importati.

Sulla quarta questione

a) Questa questione non ha motivo di essere: il regime danese di tassazione in materia di acquavite è conforme al diritto comunitario.

b) Ad ogni buon conto si può rilevare che se sul piano comunitario il problema del diritto al rimborso delle tasse riscosse in violazione del diritto comunitario non è disciplinato né dal Trattato né da una disposizione del diritto derivato e se non vi è nemmeno armonizzazione delle norme nazionali in materia di restituzione, risulta tuttavia dalla giurisprudenza della Corte che la protezione derivante dall'efficacia immediata del diritto comunitario implica, in linea di massima, il diritto di rivendicare la restituzione delle tasse riscosse in violazione del diritto comunitario. In applicazione del principio di cooperazione enunciato all'art. 5 del Trattato, spetta ai tribunali

nazionali garantire questa tutela, secondo le modalità determinate dal diritto nazionale. In particolare, il problema del se spetti il rimborso e, eventualmente, entro quali limiti, rientra nella competenza del giudice nazionale. Il diritto comunitario tuttavia pone alcuni limiti alla disciplina, operata dal diritto interno, delle questioni in materia di restituzione. Da un lato, la modalità e i termini fissati dal diritto nazionale non devono far sì che, in pratica, sia impossibile l'esercizio di diritti che i tribunali nazionali hanno l'obbligo di tutelare; per contro, la fissazione di termini ragionevoli per l'impugnazione in sede fiscale costituisce l'applicazione del principio fondamentale della certezza del diritto. D'altra parte, le modalità processuali dell'azione giurisdizionale non devono essere meno favorevoli di quelle riguardanti analoghi ricorsi contemplati dal diritto nazionale.

Per quanto riguarda più particolarmente il rapporto con l'art. 95, spetta anche al giudice nazionale determinare se un'imposta interna, discriminatoria ai sensi dell'art. 95, debba venir considerata come non dovuta totalmente o soltanto in parte.

c) Dato che, fatte salve le prescrizioni del diritto comunitario, sono applicabili le norme del diritto nazionale in materia di restituzione, la valutazione dell'eventuale pregiudizio rientra nella competenza del giudice nazionale.

Orbene, la società Just ha venduto i suoi prodotti a prezzi normali sicché ha potuto ricuperare, oltre alle spese di fabbricazione, anche l'importo dei diritti contestati, ricavandone per di più normale margine di utile. In realtà, l'onere fiscale è andato a carico dei consumatori e la società Just si è semplicemente limitata a trasmettere all'ufficio competente l'importo della tassa. Essa non ha dunque affatto risentito l'incidenza dei diritti litigiosi; invece costituirebbe nei suoi confronti un arricchimento senza giusta causa se il ministero delle imposte ed accise dovesse rimborsarle la differenza tra l'aliquota della tassa più alta e l'aliquota della tassa più ridotta.

Il criterio dell'arricchimento costituisce la chiave di volta del sistema giuridico danese in materia di restituzione dei contributi versati per errore e indebitamente. La ripetizione spetta solo se l'arricchimento si è risolto in un danno per colui che ha effettuato il versamento. La presa in considerazione del danno in quanto condizione per concedere la restituzione non è affatto eccessiva. Affermare l'efficacia diretta del diritto comunitario significa rispettare i diritti conferiti ai singoli dal diritto comunitario, però non significa che nel diritto nazionale si debbano tollerare condizioni che si risolverebbero per molti in un arricchimento senza giusta causa.

Si dovrebbe risolvere l'ultima parte della quarta questione nel senso che il tener conto del danno patito dipende dal contenuto stesso del diritto nazionale, in quanto nessuna disposizione del diritto comunitario vieta di ricorrere a questo criterio finché non viene applicato, nel contesto di una controversia vertente sul diritto comunitario, in modo meno favorevole che nell'ambito dell'impugnazione contemplata dal diritto nazionale, dato che, peraltro, la presa in considerazione di siffatto criterio non fa sì che venga scalfita la tutela offerta dall'efficacia diretta del diritto comunitario.

La *Commissione* fa pure osservare che le questioni sottoposte alla Corte nella presente causa sono strettamente connesse al ricorso che essa ha promosso nei confronti del Regno di Danimarca (causa 171/78) e che ha per oggetto l'inosservanza degli obblighi contemplati dall'art. 95 del Trattato CEE, che, secondo la Commissione, il Governo danese avrebbe commesso applicando alle acquaviti diverse aliquote d'imposta.

Sulla prima questione, punti A e B

a) I criteri addotti per giustificare le diverse aliquote non possono venire presi in considerazione separatamente. La liceità di una tassazione con più aliquote dovrebbe venir valutata tenendo conto del fatto ch'essa può indurre, o meno, il consumatore a riservare una preferenza discriminatoria ai prodotti similari di fabbricazione nazionale.

b) Per il consumatore, le acquaviti a base di grano, di vino o di frutta hanno caratteristiche analoghe e rispondono alle stesse esigenze. Queste possono venir deteminate o influenzate da diversi fattori: abitudini, preferenze individuali, tradizioni locali o nazionali; ciò non toglie che le acquaviti, in quanto prodotti industriali, sono, per il consumatore, prodotti paralleli, in altri termini prodotti di natura similare.

c) La differenza tra l'akvavit (o snaps), da una parte, e il gin, la vodka, il ginepro, dall'altra, sta unicamente nell'aroma che vi viene aggiunto; una differenza di aroma non basta, di per sé, a far venir meno la similarità dei prodotti. Lo stesso può dirsi per le bevande alcoliche ottenute mediante distillazione, come il cognac, il whisky e l'acquavite di frutta; questi prodotti possono considerarsi analoghi all'akvavit.

d) Scopo dell'art. 95, che sancisce un divieto assoluto, è quello di vietare la conservazione, dopo la soppressione dei dazi doganali o delle tasse d'effetto equivalente, di ulteriori ostacoli agli scambi per quel che riguarda l'importazione di prodotti non solo identici, ma anche similari o concorrenti. La sua applicazione si effettua in base a criteri obiettivi e senza tener conto di considerazioni di ordine economico o sociale. Il divieto di riservare in qualsiasi modo un trattamento discriminatorio in materia fiscale non ammette deroghe, ogni altra interpretazione impedirebbe all'art. 95 di garantire e di conservare la trasparenza del mercato comune e d'imporre il principio della neutralità fiscale all'interno della Comunità.

Sulla seconda questione

a) L'art. 95 contempla qualsiasi imposta nazionale gravante sui prodotti similari, importati dagli altri Stati membri.

Si desume dalla sentenza Hansen che il diritto comunitario non vieta agli Stati membri di riservare un trattamento fiscale più favorevole a determinati tipi di alcool o a determinate categorie di produttori; però il regime di favore suddetto va esteso agli alcool provenienti da altri Stati membri.

b) L'art. 95 non consente di praticare un trattamento discriminatorio per motivi economici, sociali o di altro genere, che possono aver indotto ad istituire, nell'ambito del sistema nazionale, aliquote diverse. Trattandosi di prodotti di «indole similare», a tutti gli alcool importati dovrebbe quindi venir applicata l'aliquota nazionale più bassa, pur se ad «altri alcool» di origine nazionale sia eventualmente applicata un'aliquota più alta.

Sulla terza questione

a) Ciò che conta è che l'imposta non deve esercitare effetto discriminatorio sui prodotti importati dagli altri Stati membri, favorendo i prodotti nazionali similari. L'art. 95 impone sotto questo aspetto solo un obbligo di risultato; esso non specifica a quali criteri gli Stati membri debbano attenersi nello stabilire le imposte interne. La qualità di alcool puro risulta, sotto questo aspetto, essere il criterio più idoneo.

b) Il problema del se solo gli importatori possano invocare l'art. 95 appare

poco chiaro: l'art. 95 vieta qualsiasi forma di tributo discriminatorio sui prodotti importati dagli altri Stati membri. Per contro esso non si pronuncia sull'ipotesi, molto improbabile, che uno Stato membro gravi più pesantemente in prodotti nazionali che non in prodotti stranieri similari.

Sulla quarta questione

a) L'art. 95 ha efficacia diretta e conferisce agli amministrati diritti che i giudici nazionali devono tutelare. Risulta dalla giurisprudenza della Corte che le azioni relative a dazi indebitamente riscossi vanno promosse conformemente alle norme vigenti nel diritto interno. Il risarcimento potrebbe dunque venir subordinato, nello stato attuale del diritto comunitario, all'applicazione di norme che differiscono a seconda degli Stati membri. In virtù del principio di cooperazione enunciato dall'art. 5 del Trattato, spetta ai giudici nazionali garantire la tutela giurisdizionale che spetta agli amministrati in virtù dell'efficacia diretta delle disposizioni del diritto comunitario.

b) È pure opportuno riferirsi alle disposizioni nazionali vigenti in materia per determinare se la dimostrazione dell'esistenza di un danno rivesta particolare importanza per risolvere la questione del rimborso dei diritti.

Conclusioni

Le questioni sottoposte alla Corte dovrebbero quindi venire così risolte:

Questione 1 A.

È necessario constatare che «l'akvavit e lo snaps» e «le altre acquaviti» sono prodotti similari o di natura similare. In virtù dell'art. 95 del Trattato CEE, che ha efficacia diretta negli Stati membri e conferisce diritti ai singoli, il diritto comunitario vieta quindi che un sistema fiscale nazionale contempli aliquote diverse per l'akvavit e lo snaps da un lato e le acquaviti diverse dall'akvavit dall'altro.

Questione 1 B.

Il ricorso ad un regime fiscale con aliquote diverse, nel quale l'onere fiscale si calcola «ad valorem», sul prezzo di costo del prodotto, non sottrae gli Stati membri all'obbligo, contemplato dall'art. 95 del Trattato CEE, di non gravare né direttamente né indirettamente i prodotti degli altri Stati membri di un'imposta che si risolve, a danno di detti prodotti, in una discriminazione rispetto ai prodotti nazionali similari.

Questione 2

Non si può accettare la proposta d'interpretazione avanzata per il diritto comunitario, in quanto l'art. 95 del Trattato CEE non contempla unicamente i prodotti «identici» importati da altri Stati membri, ma qualsiasi imposizione gravante i prodotti «similari» importati dagli altri Stati membri.

Questione 3

A. L'elemento che consente di determinare se un regime fiscale è conforme o meno all'art. 95 del Trattato è che la tassazione non eserciti effetto discriminatorio sull'importazione di prodotti da altri Stati membri a vantaggio di prodotti nazionali similari.

B. L'art. 95 del Trattato CEE non vieta, come tale, ad un produttore di invocare le sue disposizioni, però queste mirano soltanto a garantire condizioni non discriminatorie per le importazioni dagli altri Stati membri.

Questione 4

L'art. 95 conferisce direttamente agli amministrati diritti che i giudici nazionali devono tutelare. Nello stato attuale del

diritto comunitario non esistono disposizioni comuni in materia di rimborso dei dazi riscossi dagli Stati membri in violazione delle disposizioni di detto articolo. Risulta inoltre dalle disposizioni del Trattato CEE che gli Stati membri devono garantire la tutela giuridica derivante agli amministrati dall'efficacia diretta delle disposizioni del diritto comunitario e che le disparità esistenti in questa materia tra le disposizioni degli Stati membri non possono essere tali da provocare distorsioni o da nuocere al funzionamento del mercato comune.

III — Fase orale

La società Hans Just I/S, attrice nella causa principale, rappresentata dall'avv. Peter Alsted, il Governo del Regno di Danimarca, rappresentato dall'avv. Georg Lett e la Commissione, rappresentata dal sig. Johannes Føns Buhl, hanno presentato le loro osservazioni orali ed hanno risposto alle questioni loro rivolte dalla Corte all'udienza del 10 ottobre 1979.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni all'udienza del 4 dicembre 1979.

In diritto

1 Con ordinanza 26 marzo 1979, registrata in cancelleria il 26 aprile successivo, l'Østre Landsret di Copenhagen ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, alcune questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 95 del Trattato CEE e miranti in primo luogo a far valutare la compatibilità con questa disposizione della distinzione fiscale operata dal testo unico 4 aprile 1978, n. 151 relativo ai diritti d'accisa sulle acquaviti e, in secondo luogo, a far stabilire entro quali limiti il contribuente che abbia dovuto versare imposte applicate in violazione del diritto comunitario possa chiedere il rimborso di quanto ha versato a detto titolo.

2 A norma dell'art. 2 del testo unico n. 151, cui il giudice a quo ha fatto richiamo, i diritti d'accisa sono fissati:

1) per l'akvavit e lo snaps (prodotti designati in prosieguo con l'unico termine «akvavit», data la sinonimia delle due espressioni) a 167,50 corone il litro di alcool etilico puro e

2) per gli «altri prodotti» a 257,15 corone il litro di alcool etilico puro.

3 A norma dell'art. 3 della stessa legge, i prodotti che fruiscono dell'aliquota d'imposta stabilita dall'art. 2, n. 1, sono le bevande «fabbricate con alcool neutro e contenenti sostanze aromatiche vegetali» e inoltre, «non aventi le caratteristiche del gin, della vodka, del ginepro, del wacholder o di altri prodotti similari, né le stesse caratteristiche del liquore, del punch, del bitter o delle bevande alcoliche a base di anice, del rhum, delle acquaviti a base di frutta e di altre acquaviti il cui gusto tipico deriva dalla distillazione o dalla maturazione».

4 Risulta dall'ordinanza di rinvio che la società Hans Just, attrice nella causa principale, importa vini e acquaviti e produce inoltre bevande alcoliche. Essa vende solo piccole quantità di prodotti sottoposti al trattamento fiscale dell'akvavit e vende invece notevoli quantitativi di altri alcolici. Nel conteggio mensile inviato all'amministrazione doganale per il calcolo dei diritti d'accisa da corrispondere per il mese di giugno 1978, la ricorrente dichiarava una partita di bevande alcoliche importate. Una piccola parte di dette bevande era costituita da akvavit, cui andava applicata l'aliquota di 167,50 corone il litro di alcool etilico puro, mentre la maggior parte dei prodotti denunciati erano alcolici diversi dall'akvavit, soggetti all'aliquota di 257,15 corone il litro di alcool etilico puro.

5 Nel presentare all'amministrazione detta dichiarazione fiscale, l'attrice faceva rilevare che anche agli alcolici diversi dall'akvavit avrebbe dovuto venire applicata l'aliquota vigente per quest'ultimo prodotto. L'amministrazione rispondeva alla ricorrente che, in caso di mancato pagamento dell'intero importo delle imposte dovute a norma di legge, si sarebbe proceduto all'esecuzione forzata; salva restando la possibilità che la società venisse radiata dal registro dell'amministrazione doganale. La ricorrente estingueva quindi interamente il suo debito fiscale, presentando però le sue rimostranze e riservandosi il diritto di chiedere il rimborso della differenza tra le due aliquote. Successivamente, essa promuoveva il ricorso attualmente pendente dinanzi all'Østre Landsret, sostenendo che l'applicazione agli alcolici importati diversi dall'akvavit di un'aliquota d'imposta più elevata di quella vigente per l'akvavit è incompatibile con l'art. 95 del Trattato. Essa chiedeva perciò il rimborso di quanto, a suo avviso, le era stato ingiunto di versare in violazione del diritto comunitario.

6 Il giudice nazionale, in considerazione del fatto che la Commissione aveva promosso un ricorso per inosservanza del Trattato nei confronti del Regno di Danimarca, (causa 171/78) vertente sulla compatibilità della normativa sopra descritta col Trattato, ha deciso di sospendere il procedimento e sotto-

porre alla Corte talune questioni pregiudiziali, di cui le prime tre riguardano la compatibilità con l'art. 95 del regime fiscale su cui verte la causa principale, mentre la quarta concerne l'eventuale rimborso dei tributi riscossi.

Sulla compatibilità con l'art. 95 del regime fiscale contestato (questioni 1, 2 e 3)

7 Le prime tre questioni sono del seguente tenore:

Questione 1 A

Se sia in contrasto col diritto comunitario il fatto che un regime fiscale nazionale contempli aliquote diverse per «akvavit e snaps» e, rispettivamente, «altre acquaviti», considerato che:

a) le due categorie di prodotti sono distinte, nella legislazione nazionale, in base ad una definizione che si riferisce al contenuto di materie prime e di estratti, alla gradazione alcolica e al gusto;

b) la distinzione non è basata sulla circostanza che si tratti di merci importate o di produzione interna e neppure nell'ambito delle due categorie di imposte si fa alcuna distinzione a seconda dell'origine delle merci.

Questione 1 B

Se sia rilevante ai fini della soluzione della questione 1 A la prova che l'imposta, in relazione al costo di produzione, grava in ugual misura sulla categoria di prodotti alcolici cui si applica l'aliquota ridotta («akvavit e snaps») e sulla categoria di prodotti alcolici cui si applica l'aliquota normale («altre acquaviti»).

Questione 2

Qualora sia legittima la fissazione di aliquote fiscali differenziate, come indicato nella questione 1, se il diritto comunitario subordini l'applicazione delle stesse ai prodotti importati alla condizione:

a) che i prodotti alcolici importati vengano tassati in base alla stessa aliquota che si applica agli identici o analoghi prodotti nazionali;

b) che tutti i prodotti alcolici importati vengano tassati in base all'aliquota meno elevata vigente all'interno, indipendentemente dal fatto che le «altre acquaviti» di origine nazionale vengano tassate secondo un'aliquota più elevata.

Questione 3

A. Qualora si illegittima la fissazione di più aliquote, quali siano i criteri per scegliere l'aliquota da applicare.

B. Se l'art. 95 possa esser fatto valere anche dai produttori danesi ovvero unicamente dagli importatori.

8 La normativa la cui applicazione è all'origine della controversia pendente dinanzi all'Østre Landsret, costituisce oggetto di un ricorso per inosservanza del Trattato promosso dalla Commissione a norma dell'art. 169 del Trattato CEE (causa 171/78). In sostanza, i problemi giuridici esaminati nell'ambito di questo ricorso sono identici a quelli su cui vertono le prime tre questioni dell'Østre Landsret.

9 Con sentenza in data odierna, la Corte ha dichiarato che, applicando una tassazione differenziata alle acquaviti, come risulta dalla normativa di cui trattasi, il Regno di Danimarca è venuto meno, per quel che riguarda i prodotti importati dagli altri Stati membri, agli obblighi impostigli dall'art. 95 del Trattato CEE. Basta quindi far richiamo, su questo punto, alla sentenza nella causa 171/78, il cui testo è allegato alla presente sentenza. Tenuto conto della motivazione di detta sentenza, le questioni sollevate dal giudice nazionale si devono risolvere come segue.

10 Nella prima questione si fa menzione di varie caratteristiche della legislazione fiscale danese, onde consentire alla Corte di stabilire se un siffatto regime fiscale sia compatibile con i principi del diritto comunitario. Nella sentenza 171/78 la Corte ha analizzato le caratteristiche di detto regime ed è giunta alla conclusione che esso è discriminatorio nei confronti di un numero indeterminato di prodotti importati, o che possono venire importati, in Danimarca e che, inoltre, esso è atto a proteggere la produzione nazionale d'akvavit.

11 La Corte non ha escluso che una disciplina fiscale nazionale possa operare, in linea di principio, una differenziazione tra le varie bevande alcoliche, fermo restando, però, che siffatta differenziazione non può venire impiegata a scopo di discriminazione fiscale oppure in modo da garantire una protezione ai prodotti nazionali. Essa ha dichiarato che la differenziazione ope-

rata dalla legislazione danese tra l'akvavit e tutte le altre bevande alcoliche ha indole discriminatoria e protezionistica.

12 Si deve dunque risolvere la prima questione nel senso che, sebbene il Trattato non escluda in linea di principio l'imposizione differenziata di prodotti alcolici diversi, tale differenziazione non può essere usata a scopo di discriminazione fiscale o in modo da proteggere, sia pure indirettamente, prodotti nazionali. Un sistema fiscale consistente nel garantire un vantaggio fiscale ad un solo prodotto, rappresentativo della maggior parte della produzione nazionale, ad esclusione di qualsiasi altro prodotto importato, similare o concorrente, è incompatibile con il diritto comunitario.

13 La seconda e la terza questione sono alternative. Tenuto conto della soluzione data alla prima questione, risulta necessario risolvere solo la terza. Tale questione si compone di due parti.

14 In primo luogo si chiede quale sia l'aliquota da applicare ai prodotti importati qualora un sistema d'imposizione differenziata venga dichiarato incompatibile col diritto comunitario. Fermo restando che il diritto comunitario, nello stadio attuale, non limita la libertà degli Stati membri per quel che riguarda la determinazione delle aliquote d'imposta in materia, si desume dall'art. 95 che l'aliquota da applicare ai prodotti importati va determinata in modo da eliminare il margine di discriminazione o di protezione vietato dal Trattato.

15 Nella seconda parte della terza questione si chiede se l'art. 95 possa venire invocato solo dagli importatori o se di questa disposizione possano valersi anche i produttori danesi. Tale questione è motivata dal fatto che una determinata parte della produzione nazionale d'acquavite è soggetta all'aliquota d'imposta più elevata, come è stato precisato nella motivazione della sentenza 171/78. Poiché l'art. 95 si riferisce espressamente ai «prodotti degli altri Stati membri», i produttori dello Stato membro di cui trattasi non possono richiamarsi a questa disposizione.

16 Si deve dunque risolvere la terza questione nel senso che, qualora un sistema nazionale d'imposizione differenziata si riveli incompatibile con il diritto comunitario, lo Stato membro di cui trattasi deve applicare ai prodotti importati un'aliquota d'imposta tale che sia eliminato il margine di discriminazione

o di protezione vietato dal Trattato. Questo trattamento è garantito dall'art. 95 ai soli prodotti importati dagli altri Stati membri.

Sul rimborso delle tasse riscosse in violazione del diritto comunitario (questione 4)

17 La quarta questione dell'Østre Landsret è del seguente tenore:

Se nel diritto comunitario esistano eventualmente norme rilevanti per risolvere la questione del rimborso d'imposte riscosse in contrasto con l'art. 95. Se in tale contesto, abbia rilevanza il fatto che l'operatore possa dimostrare di aver subito una perdita.

18 L'attrice nella causa principale deduce, a questo proposito, che, per lungo tempo, nella convinzione che la legislazione danese fosse conforme al diritto comunitario, essa ha versato in buona fede e senza nutrire alcun dubbio le imposte sugli alcoli importati. Solo dal 1978, allorché ha cominciato a sospettare che la legislazione danese potesse essere in contrasto con il diritto comunitario; essa ha presentato reclami. Tuttavia, di fronte alla minaccia di esecuzione forzata e di radiazione dal registro tenuto dalla direzione generale della dogane, essa è stata costretta a corrispondere le somme richieste, di cui ha poi chiesto la restituzione in sede giurisdizionale. Essa ammette che questa domanda di rimborso va valutata nell'ambito del diritto nazionale, ma ricorda che, secondo la giurisprudenza della Corte (sentenze *Rewe* e *Comet* del 16 dicembre 1976), l'applicazione delle leggi nazionali non può rendere in pratica impossibile l'esercizio dei diritti che il giudice nazionale deve tutelare.

19 Secondo l'attrice, gli Stati membri hanno il dovere di garantire la tutela giuridica di cui fruiscono gli amministrati in forza dell'efficacia diretta del diritto comunitario. La soluzione più corretta è quella di riconoscere, in un caso come la fattispecie, il diritto puro e semplice alla ripetizione. Tuttavia, le norme del diritto danese in materia di ripetizione di tributi illegalmente riscossi sono poco chiare. Dato l'attuale orientamento della giurisprudenza, è prevedibile che i giudici danesi non accolgano le domande di risarcimento qualora, a loro avviso, si possa presumere che il tributo riscosso illegittimamente sia stato riversato sul consumatore. Quanto al problema del se una persona costretta illegittimamente a versare un tributo possa essere obbligata

a fornire la prova del danno che ne ha riportato, l'attrice fa osservare che più la differenza di prezzo tra le due categorie di prodotti è notevole, più è difficile vendere il prodotto a prezzo elevato. Comunque, l'aumento dell'aliquota d'imposta sulle acquaviti, disposto, dal 7 settembre 1977, dalla legge 6 settembre 1977 n. 437, ha avuto l'effetto di far diminuire le vendite di alcolici diversi dall'akvavit; questa flessione delle vendite ha non solo comportato una notevole riduzione degli utili della società, ma inoltre ha costretto quest'ultima a ridurre il personale. La contrazione delle vendite di alcolici diversi dall'akvavit è stata accusata, in misura analoga, da tutte le imprese danesi operanti nel settore.

20 Il Governo danese ammette che la tutela derivante dall'efficacia diretta del diritto comunitario implica in linea di massima il diritto, per i contribuenti, di chiedere la restituzione dei tributi riscossi in contrasto con il diritto comunitario. Esso ritiene che detta restituzione debba operarsi in conformità alle norme del diritto nazionale, fermo restando che queste non possono tuttavia paralizzare l'efficacia diretta del diritto comunitario e che le modalità che esse stabiliscono non devono essere meno favorevoli di quelle, similari, che disciplinano le impugnazioni di diritto nazionale. Orbene, secondo il diritto danese, è il criterio dell'arricchimento che costituisce la chiave di volta delle norme riguardanti la restituzione dei tributi versati per errore e indebitamente. Sotto questo aspetto il Governo danese sottolinea che l'attrice nella causa principale, dopo aver versato i tributi, ha venduto i suoi prodotti a prezzi normali, e in tal modo ha recuperato, oltre ai costi di produzione, anche l'importo dei tributi contestati, con l'aggiunta di un margine di utile normale. In realtà, quindi, sono stati i consumatori ad accollarsi i tributi e l'attrice non ha, di conseguenza, subito alcun danno. Se le venissero rimborsati i tributi, essa fruirebbe pertanto di un arricchimento senza giusta causa. Qualora venisse concesso tale rimborso ad un'impresa che in realtà ha svolto semplicemente la funzione di esattore, lo Stato sarebbe ancora esposto alle richieste di rimborso da parte di coloro sui quali, in ultima analisi, è ricaduto l'onere dell'imposta, sicché si troverebbe a dover rimborsare due volte lo stesso importo.

21 Il Governo danese sottolinea inoltre le conseguenze finanziarie che avrebbe per lo Stato danese l'obbligo eventuale di restituire puramente e semplicemente i tributi riscossi, qualora si dichiarasse che essi sono incompatibili col diritto comunitario. Il maggior introito fiscale dovuto alla diversa aliquota vigente per le acquaviti importate e l'akvavit è di circa 200 milioni di corone l'anno; il termine di prescrizione del diritto alla restituzione è di 5 anni, quindi allo Stato danese potrebbe venir chiesto il rimborso di circa 1 miliardo di corone.

22 Dall'esame comparativo dei sistemi nazionali risulta che il problema della contestazione di tasse illegittimamente pretese, o della restituzione di tasse indebitamente pagate, è risolto in modi diversi nei diversi Stati membri e, persino, all'interno di uno stesso Stato, a seconda dei diversi tipi di imposte e di tasse in questione. In determinati casi, contestazioni o richieste del genere sono assoggettate dalla legge a condizioni precise di forma e di termine, per quanto riguarda sia i reclami rivolti all'amministrazione fiscale, sia i ricorsi giurisdizionali. In considerazione del funzionamento di tali sistemi di ricorso, la Corte, nelle sentenze *Rewe* e *Comet* del 16 dicembre 1976 (Cause 33 e 45/76, Racc. pagg. 1989 e 2043) ha riconosciuto compatibile col diritto comunitario la fissazione di termini d'impugnazione ragionevoli, nell'interesse della certezza del diritto, che tutela, nello stesso tempo, il contribuente e l'amministrazione interessati.

23 In altri casi, i ricorsi diretti ad ottenere il rimborso di tasse non dovute devono essere proposti dinanzi alle giurisdizioni ordinarie, sotto la forma, in particolare, di azioni di restituzione dell'indebito. Tale diritto d'agire si esercita entro termini più o meno lunghi, in determinati casi entro il termine di prescrizione ordinaria, cosicché gli Stati membri, in caso di constatazione dell'incompatibilità con le esigenze del diritto comunitario di disposizioni fiscali nazionali, possono trovarsi di fronte ad un rilevante cumulo di reclami.

24 Il regime applicato in materia nel Regno di Danimarca rientra in questo ultimo gruppo, poiché in questo Stato, per ottenere la restituzione dei tributi indebitamente versati, va esperita dinanzi al giudice ordinario l'azione di ripetizione d'indebito, che si prescrive, di regola, in cinque anni. Secondo la giurisprudenza danese, il giudice tiene conto, qualora debba risolvere questo tipo di controversia, del fatto che i tributi indebitamente versati, incorporati nel prezzo della merce, hanno potuto essere ripercossi sulle fasi successive del circuito economico; risulta pure che il giudice può prendere in considerazione, onde determinare l'importo delle somme da restituire, il danno eventualmente arrecato al volume del giro d'affari del contribuente dall'onere illegittimo.

25 Dalle sentenze del 16 dicembre 1976 (*Rewe* e *Comet*, cit.) risulta che, secondo il principio della collaborazione, enunciato dall'art. 5 del Trattato, è compito dei giudici degli Stati membri il garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi effica-

cia diretta. In mancanza di una normativa comunitaria in materia di restituzione di tributi nazionali riscossi indebitamente, è l'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro che designa il giudice competente e stabilisce le modalità procedurali delle azioni giudiziali intese a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme comunitarie aventi efficacia diretta, modalità che non possono, beninteso, essere meno favorevoli di quelle relative ad analoghe azioni del sistema processuale nazionale, né, in alcun caso, possono essere strutturate in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare.

26 È necessario precisare in proposito che la tutela dei diritti garantiti in materia dall'ordinamento giuridico comunitario non esige che si conceda la restituzione di tasse indebitamente percepite a condizioni tali da causare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto. Nulla impedisce quindi, dal punto di vista del diritto comunitario, che i giudici nazionali tengano conto, conformemente al proprio diritto interno, della possibilità che tasse indebitamente percepite siano stato incorporate nei prezzi dell'impresa assoggettata alla tassa e trasferite sugli acquirenti. Sarebbe pure conforme ai principi del diritto comunitario il fatto che il giudice adito con domande di rimborso tenga conto, in base al diritto nazionale, del danno che l'importatore può aver subito in ragione della diminuzione del volume delle importazioni di prodotti provenienti da altri Stati membri provocata da provvedimenti fiscali discriminatori o protezionistici.

27 Si deve quindi risolvere la quarta questione nel senso che spetta agli Stati membri garantire il rimborso dei tributi riscossi in violazione dell'art. 95, conformemente al loro diritto nazionale, secondo modalità che non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghe impugnazioni di diritto nazionale e che, comunque, non devono rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento giuridico comunitario; il diritto comunitario non esclude che si tenga conto del fatto che l'onere dei tributi indebitamente riscossi ha potuto essere riversato su altri operatori economici o sui consumatori; infine, l'eventuale presa in considerazione, a norma del diritto nazionale dello Stato interessato, del danno subito dalla persona costretta al pagamento dei tributi, a causa dell'effetto limitativo di questi sul volume delle importazioni da altri Stati membri, sarebbe conforme ai principi del diritto comunitario.

Sulle spese

Le spese sostenute dal Governo del Regno di Danimarca e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non sono ripetibili.

Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi all'Østre Landsret, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dall'Østre Landsret con ordinanza del 26 marzo 1979, dichiara:

1° **Benché il Trattato non escluda, in linea di principio, l'imposizione differenziata di prodotti alcolici diversi, tale differenziazione non può essere usata a scopo di discriminazione fiscale o in modo da proteggere, sia pure indirettamente, prodotti nazionali. Un sistema fiscale consistente nel garantire un vantaggio fiscale ad un solo prodotto, rappresentativo della maggior parte della produzione nazionale, ad esclusione di qualsiasi altro prodotto importato, similare o concorrente, è incompatibile con il diritto comunitario.**

2° **Qualora un sistema nazionale d'imposizione differenziata si riveli incompatibile col diritto comunitario, lo Stato membro di cui trattasi deve applicare ai prodotti importati un'aliquota d'imposta tale che sia eliminato il margine di discriminazione o di protezione vietato dal Trattato. Questo trattamento è garantito dall'art. 95 ai soli prodotti importati dagli altri Stati membri.**

3° **Spetta agli Stati membri garantire il rimborso dei tributi riscossi in violazione dell'art. 95 conformemente al loro diritto nazionale, secondo modalità che non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghe impugnazioni di diritto nazionale e che, comun-**

que, non devono rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento giuridico comunitario. Il diritto comunitario non esclude che si tenga conto del fatto che l'onere dei tributi indebitamente riscossi ha potuto venir riversato su altri operatori economici o sui consumatori. L'eventuale presa in considerazione a norma del diritto nazionale dello Stato interessato, del danno subito dalla persona costretta al pagamento dei tributi, a causa dell'effetto limitativo di questi sul volume delle importazioni da altri Stati membri, sarebbe conforme ai principi di diritto comunitario.

Kutscher O'Keeffe Touffait Mertens de Wilmars Pescatore

Mackenzie Stuart Bosco Koopmans Due

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 27 febbraio 1980.

Il cancelliere

A. Van Houtte

Il presidente

H. Kutscher

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GERHARD REISCHL DEL 4 DICEMBRE 1979 [1]

Signor Presidente,
signori Giudici,

La causa di merito che ha dato origine alla presente domanda di pronunzia pregiudiziale verte sulla questione se la distinzione fatta dalla legge danese relativa all'imposta sulle acquaviti (pubblicata con avviso n. 151 del 4 aprile 1978) tra Akvavit ed altri alcolici sia incompatibile con l'art. 91, 1° e 2° comma, del Trattato CEE e — in caso affermativo — entro quali limiti la ditta Hans Just I/S abbia diritto al rimborso di una somma pagata a norma di detta legge, somma che corrisponde alla differenza fra le due imposte. La prima questione costituisce già oggetto del ricorso per trasgressione del Trattato a norma dell'art. 169 del Trattato CEE, proposto dalla Commissione contro il Regno di Danimarca (causa

1 — Traduzione dal tedesco.