CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JEAN MISCHO

presentate il 16 dicembre 1999 *

I — Fatti, contesto normativo e procedimento principale

1. La società Brinkmann Tabakfabriken GmbH (in prosieguo: la «Brinkmann»), avente sede a Brema (Germania), produce tabacchi lavorati tra cui, fra gli altri, sigaretti, detti «Steckzigarillos».

2. Negli anni 1996 e 1997 la Brinkmann ha presentato varie dichiarazioni di imposta presso lo Hauptzollamt di Bielefeld (in prosieguo: lo «Hauptzollamt»).

3. L'importo dell'imposta sui tabacchi relativa alla produzione dei sigaretti indicato nelle dichiarazioni di imposta è stato calcolato ai sensi dell'art. 4, primo comma, n. 2, del Tabaksteuergesetz (legge tedesca relativa alle imposte sui tabacchi, in prosieguo: il «TabStG»), nella versione in vigore all'epoca dei fatti [1]. Tale disposizione era formulata come segue:

«Articolo 4

L'imposta ammonta:

1. (...)

2. per i sigari ed i sigaretti al 5% del prezzo di vendita al minuto, comunque ad almeno 3,1 Pfenning a pezzo.

(...)».

1 — Articolo, nella versione in vigore dal 1° gennaio 1993 (*BGBl.* 1992 I, pag. 2150), nel frattempo modificato dalla legge 26 maggio 1998 chiamata «Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetze» (*BGBl.* 1998 I, pag. 1121).

* Lingua originale: il francese.

4. La Brinkmann tuttavia ha presentato, per ogni dichiarazione di imposta, reclamo affinché l'Hauptzollamt fissasse l'importo dell'imposta tenendo conto dell'art. 3, n. 1, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/80/CEE, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette [2].

5. L'oggetto della direttiva 92/80, indicato al terzo 'considerando', è «fissare le accise minime per i tabacchi lavorati diversi dalle sigarette».

6. L'ambito di applicazione della direttiva 92/80 è definito all'art. 1, che stabilisce, in particolare, che:

«I seguenti tipi di tabacchi lavorati, prodotti nella Comunità o importati da paesi terzi, sono soggetti, in ciascuno Stato membro, ad un'accisa minima fissata all'art. 3:

a) sigari e sigaretti;

(...)».

2 — GU L 316, pag. 10.

7. L'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80 è redatto come segue:

«Al più tardi a decorrere dal 1° gennaio 1993 gli Stati membri applicano un'accisa che può essere:

— *ad valorem*, calcolata sulla base dei prezzi massimi di vendita al minuto di ciascun prodotto, determinati liberamente dai produttori stabiliti nella Comunità e dagli importatori di paesi terzi, conformemente all'articolo 5 della direttiva 72/464/CEE; oppure

— specifica, per quantitativo; oppure

— mista, contenente un elemento *ad valorem* ed un elemento specifico, purché l'accisa globale, espressa in percentuale o con un importo per kg o per numero di pezzi, sia perlomeno pari alle aliquote minime o agli importi minimi fissati per:

— i sigari ed i sigaretti: al 5% dei prezzi di vendita al minuto, impo-

ste comprese o ecu 7 per 1000 pezzi o per chilogrammo;

(...)».

8. L'art. 3, n. 2, della direttiva 92/80 enuncia il seguente principio:

«Le aliquote o gli importi di cui al paragrafo 1 sono validi per tutti i prodotti appartenenti al tipo di tabacchi lavorati in questione, senza distinzione all'interno di ogni tipo per quanto concerne la qualità, la presentazione, l'origine del prodotto, i materiali utilizzati, le caratteristiche delle imprese interessate o qualsiasi altro criterio».

9. La Brinkmann sostiene che, prevedendo un'accisa minima come elemento di tassazione supplementare, l'art. 4, primo comma, n. 2, del TabStG abbia attuato inadeguatamente l'art. 3 della direttiva 92/80, e si vale dell'effetto diretto di tale disposizione per chiedere al giudice di non applicarle l'accisa minima di cui trattasi.

10. In seguito al rigetto dei reclami da parte dello Hauptzollamt, la Brinkmann ha presentato ricorso dinanzi al Finanzgericht di Düsseldorf che, con ordinanza 5 ottobre 1998, ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali.

II — Le questioni pregiudiziali

«Se l'art. 4, n. 1, sub 2), del Tabaksteuergesetz (legge relativa alle imposte sui tabacchi) nella versione del 21 dicembre 1992 (*Bundesgesetzblatt* 1992, parte I, pag. 2150) trasponga in maniera non corretta l'art. 3, n. 1, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/80/CEE, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette (GUCE del 31 ottobre 1992, L 316, pag. 10).

Nel caso di soluzione affermativa di tale questione:

Se l'art. 3, n. 1, della detta direttiva attribuisca direttamente al soggetto passivo delle imposte sui tabacchi un diritto ad un'imposizione fiscale conforme alla direttiva, con la conseguenza che debba esser disapplicata dai giudici nazionali l'imposta minima applicata in Germania, in contrasto con il dettato della direttiva, ai sigari e ai sigaretti».

III — Le soluzioni delle questioni pregiudiziali

A — *Sulla prima questione*

11. Nella sua prima questione pregiudiziale, il Finanzgericht chiede alla Corte chiarimenti sulla compatibilità dell'art. 4, primo comma, n. 2, del TabStG con l'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80.

12. Nell'ambito della causa a qua, lo Hauptzollamt fa valere che la disposizione controversa non è completamente conforme alla struttura della direttiva 92/80, ma che tale difformità riguarda un profilo «puramente formale» e determina conseguenze insignificanti sui soggetti passivi delle imposte sui tabacchi, tali da non permettere di ritenere che il legislatore tedesco abbia attuato inadeguatamente la direttiva.

13. Il Finanzgericht condivide tale opinione. Ritiene che, «Come regola generale, potrebbe parlarsi di attuazione inadeguata solo se la legislazione nazionale fosse, sotto il profilo sostanziale, contraria alla direttiva, e questo comportasse notevoli inconvenienti per gli interessati».

14. Nel caso di specie, nella sua relazione del 19 maggio 1998 sulla struttura e le aliquote delle imposte sul consumo di sigarette e di altri tabacchi lavorati (alla quale è stata unita una proposta di modifica, tra le altre, della direttiva 92/80), la Commissione avrebbe ritenuto che, nonostante la legislazione tedesca costituisse, sotto un profilo puramente formale, una violazione della direttiva 92/80, essa non determinasse tuttavia conseguenze nefaste [3].

15. Procedendo ad uno studio sintattico della disposizione controversa, il Finanzgericht ha concluso che la formula impiegata combini di fatto le prime due opzioni offerte dall'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80. La formula «5% del prezzo di vendita al minuto, comunque almeno 3,1 Pfenning a pezzo» significherebbe che l'imposta sui sigari e sigaretti con prezzo di vendita al minuto inferiore a 62 Pfenning ammonta a 3,1 Pfenning a pezzo, mentre ammonta al 5% del prezzo di vendita al minuto per gli altri, il cui prezzo di vendita al minuto superi tale livello. L'accisa ad valorem e l'accisa specifica sarebbero quindi oggetto di una applicazione alternativa. Poiché la disposizione controversa sarebbe stata adottata in riferimento alla situazione del mercato tedesco dei sigari e sigaretti, ove circa il 90% delle vendite avverrebbe ad un prezzo al minuto inferiore a 62 Pf, l'imposta applicabile sarebbe di fatto costituita quasi esclusivamente da un'accisa calcolata a pezzo, mentre l'accisa ad valorem resterebbe marginale.

16. La Brinkmann eccepisce che l'interpretazione proposta dal Finanzgericht è erro-

3 — Punto 2.25 della relazione della Commissione, documento COM (98) 320 finale (GU C 203, pag. 16).

nea, in quanto determina la violazione non solo del n. 1 dell'art. 3, ma anche del suo n. 2. Essa evidenzia che lo scopo della direttiva 92/80 è di assoggettare ad una «incidenza fiscale armonizzata tutti i prodotti appartenenti alla stessa categoria di tabacchi lavorati». Ne deriva, a suo parere, da una parte, che lo Stato debba attenersi alle strutture di imposizione fiscale previste dalla direttiva e, dall'altra, che debba assoggettare tutti i prodotti della categoria di tabacchi lavorati alla stessa struttura fiscale, in conformità dell'art. 3, n. 2, della direttiva 92/80. Ebbene, seguendo l'interpretazione proposta dal Finanzgericht, «la struttura fiscale scelta, che effettua una distinzione nell'ambito di una stessa categoria di tabacchi lavorati, vale a dire un'accisa ad valorem per i sigari e i sigaretti con un prezzo elevato ed un'accisa specifica per i sigari e sigaretti con un prezzo moderato, non corrisponde infatti — proprio per tale distinzione — a nessuno dei tre modelli di tassazione che possono essere scelti».

17. D'altronde, anche una violazione puramente «formale» della direttiva 92/80 potrebbe costituire un'attuazione inadeguata, poco importa l'incidenza reale di tale violazione. Nel caso in cui occorra, tuttavia, tener conto degli effetti dell'attuazione inadeguata, occorrerebbe notare che l'affermazione della Commissione in merito agli «effetti nefasti» si riferiva esclusivamente al funzionamento globale del mercato interno, e non alla situazione individuale dell'operatore economico. La Brinkmann avrebbe, «a motivo della norma che fissa un'accisa minima, pagato più imposte di quelle dovute», e questo costituirebbe una violazione del «principio della legalità dell'amministrazione fiscale».

18. Secondo la Commissione, la formula fiscale dell'art. 4, primo comma, n. 2, del TabStG non rientra in nessuna delle tre opzioni dell'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80. Si tratterebbe, nel caso di tale formula, di un elemento ad valorem («5% del prezzo di vendita al minuto») che, in una sorta di disposizione accessoria, viene limitato verso il basso da un'accisa minima specifica («almeno 3,1 Pf a pezzo»).

19. La direttiva 92/80 prevede, certamente, accanto ad un'accisa unicamente ad valorem e ad un'accisa unicamente specifica, un'accisa mista, ma quest'ultima deve «contenere i due tipi di calcolo, vale a dire un elemento ad valorem e un elemento specifico». La Commissione insiste sul fatto che la direttiva 92/80 non lascia alcuna possibilità «di istituire un'accisa mista nel cui ambito le due forme di tassazione vengano applicate alternativamente in funzione di un dato limite di prezzo, dividendo così il mercato dei sigari e dei sigaretti in una parte a cui si applica un'accisa specifica e una parte — quella i cui prezzi sono più elevati — a cui si applica un'accisa ad valorem».

20. Secondo la Commissione, la direttiva 92/80 mira ad un'armonizzazione minima,

indispensabile al buon funzionamento del mercato interno, cosicché le sue disposizioni devono essere interpretate restrittivamente, e una formula, quale quella controversa, può essere adottata solo in forza di una norma che lo permetta expressis verbis.

21. Occorre notare che ciò è avvenuto, per quanto concerne i sigaretti, solo con l'entrata in vigore della direttiva del Consiglio 29 luglio 1999, 1999/81/CE, che modifica la direttiva 92/79/CEE relativa al ravvicinamento delle imposte sulle sigarette, la direttiva 92/80, e la direttiva 95/59/CE relativa alle imposte diverse dall'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati [4], ai sensi della quale l'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80 è stato completato da una frase formulata come segue: «Gli Stati membri possono stabilire un importo minimo di accisa qualora l'accisa sia *ad valorem* o mista».

22. La Commissione ritiene che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, il controllo sull'adeguata trasposizione di una direttiva abbia carattere puramente oggettivo e debba essere effettuato prescindendo dal sapere se un'attuazione inadeguata provochi, agli interessati, pregiudizi che possano, in particolare, determinare richieste di danni.

4 — GU L 211, pag. 47.

Valutazione

23. Ai sensi della terza opzione di cui all'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80, gli Stati membri possono applicare un'accisa «mista *contenente* [5] un elemento *ad valorem ed* [6] un elemento specifico, purché l'accisa globale, espressa in percentuale o con un importo per kg o per numero di pezzi, sia perlomeno pari», per i sigari ed i sigaretti, alle aliquote minime o agli importi minimi seguenti: 5% dei prezzi di vendita al minuto, imposte comprese o ecu 7 per 1 000 pezzi o per chilogrammo.

24. Il rispetto di tali aliquote o importi minimi non è in discussione nella presente causa.

25. Resta da capire se i termini «contenente» e la congiunzione «ed» implichino che l'elemento ad valorem e l'elemento specifico debbano essere sempre applicati contemporaneamente, al momento di ogni riscossione, o se sia compatibile con tale norma che i sigari ed i sigaretti il cui prezzo di vendita sia inferiore ad un dato livello si vedano applicare unicamente l'elemento specifico (avente quindi un'incidenza superiore al 5%), mentre i prodotti della stessa categoria con un prezzo superiore a tale livello sono soggetti esclusivamente all'ac-

5 — Il corsivo è mio.

6 — Il corsivo è mio.

cisa ad valorem (quest'ultima avente un'incidenza maggiore di quella dell'accisa specifica).

26. La soluzione di tale questione non è palesemente chiara ed è comprensibile che il legislatore tedesco abbia ritenuto possibile anche la seconda interpretazione.

27. Penso tuttavia che occorra accogliere gli argomenti dedotti, a favore della prima tesi, dalla Brinkmann e dalla Commissione, per due ragioni.

28. In primo luogo, la tecnica della «riscossione minima» utilizzata dal legislatore tedesco si distingue sufficientemente da un sistema *contenente* un elemento ad valorem *ed* un elemento specifico perché si possa ritenere che essa non rientri necessariamente in quest'ultima definizione.

29. In secondo luogo, ritengo si debba attribuire grande importanza all'argomento *a contrario* fatto valere dalla Commissione. Quest'ultima richiama la nostra attenzione sul fatto che l'art. 16, n. 5, della direttiva del Consiglio 27 novembre 1995, 95/59/CE, relativa alle imposte diverse dall'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati [7], prevede che «Sulle sigarette e sul tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette, gli Stati membri possono riscuotere un'accisa minima (...)». A ciò occorre aggiungere che l'art. 8, n. 1, della stessa direttiva, applicabile nella prima fase dell'armonizzazione, prevede che le sigarette siano soggette «ad un'accisa proporzionale calcolata sul prezzo massimo di vendita al minuto, compresi i dazi doganali, *nonché ad* [8] un'accisa specifica calcolata per unità di prodotto». Il n. 4 dello stesso articolo precisa anch'esso che «l'accisa sulle sigarette può comportare un onere fiscale minimo» [9].

30. A mio parere, la Commissione conclude giustamente che risulta dall'interpretazione a contrario di tali testi «che gli Stati membri non possono di regola stabilire un'accisa minima, salvo sia concessa tale possibilità expressis verbis da una direttiva».

31. La direttiva 92/80 non autorizzava quindi gli Stati membri a stabilire una riscossione minima sui sigari o sui sigaretti.

32. Aggiungo che, contrariamente alla Brinkmann e alla Commissione, non

7 — GU L 291, pag. 40.

8 — Il corsivo è mio.

9 — Lo stesso testo figurava già all'art. 4 della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1972, 72/464/CEE, relativa alle imposte diverse dall'imposta sulla cifra d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi manifatturati (GU L 303, pag. 1).

ritengo che una tale riscossione sia contraria allo spirito della direttiva 92/80. Gli obiettivi da essa perseguiti in merito all'armonizzazione delle accise sui sigari o sigaretti sono, infatti, gli stessi che sono alla base dell'armonizzazione delle accise sulle sigarette, vale a dire fare in modo che le imposte che gravano sul consumo dei prodotti del settore dei tabacchi lavorati non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione nella Comunità. Gli obiettivi appena citati sono definiti nella direttiva di base comune all'insieme dei prodotti del settore dei tabacchi lavorati, cioè la direttiva 72/464 (primo 'considerando'), e nella direttiva 95/59 (secondo 'considerando') che l'ha sostituita.

33. Ecco perché il Consiglio ha potuto constatare al sedicesimo 'considerando' della direttiva 1999/81, che ha modificato l'art. 3 della direttiva 92/80, che «nulla impedisce di autorizzare gli Stati membri ad applicare un'accisa minima su sigari, sigaretti e tabacco da fumo, quando tale possibilità esiste già per le sigarette e il tabacco per arrotolare sigarette».

34. Pertanto, il Consiglio ha inserito all'art. 3 della direttiva 92/80 la seguente frase: «Gli Stati membri possono stabilire un importo minimo di accisa quando l'accisa sia *ad valorem,* o mista».

35. Tale autorizzazione è entrata in vigore retroattivamente il 1° gennaio 1999 (essendo la direttiva datata 29 luglio 1999).

36. Il Finanzgericht non ha dunque torto quando ritiene che la disposizione tedesca di cui trattasi costituisca solo una «violazione formale senza gravi conseguenze».

37. Malgrado ciò, debbo proporre alla Corte di risolvere la prima questione nel senso che l'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80, nella versione in vigore fino al 31 dicembre 1998, va interpretato in modo da non consentire la riscossione su sigari o sigaretti di un'accisa minima specifica combinata ad un'accisa ad valorem.

B — *Sulla seconda questione*

38. Nella seconda questione pregiudiziale, il Finanzgericht vuole sapere, sostanzialmente, se l'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80 generi, in capo al soggetto passivo delle imposte sui tabacchi, il diritto a un'imposizione fiscale conforme alla direttiva, che possa essere fatto valere dinanzi al giudice nazionale, il quale dovrà pertanto disapplicare l'accisa minima fissa di cui all'art. 4, primo comma, n. 2, del TabStG.

39. Il Finanzgericht fa valere, in primo luogo, che, trattandosi nel caso di specie di una «violazione senza gravi conseguenze» della direttiva 92/80, ne deriva, tutt'al più, l'obbligo per lo Stato membro interessato di rendere la legge nazionale conforme alla detta direttiva, cosa che il governo tedesco ha fatto.

40. Esso afferma, in secondo luogo, che l'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80 non ha effetto diretto, perché non è incondizionato e sufficientemente preciso. Non risponde infatti al requisito di non essere «subordinato, nella sua esecuzione o nei suoi effetti, all'intervento di alcun atto delle istituzioni della Comunità, o degli Stati membri». L'attuazione di tale articolo richiederebbe un atto dello Stato membro, mediante il quale quest'ultimo operi una scelta tra le tre opzioni di imposizione fiscale sui sigari e sigaretti stabilite nella disposizione controversa.

41. Il Finanzgericht fa valere, infine, che l'imposta riscossa ai sensi dell'art. 4, n. 1, del TabStG è in pratica quasi esclusivamente un'accisa calcolata a pezzo, poiché in Germania circa il 90% dei sigari e sigaretti è de facto soggetto all'accisa specifica di 3,1 Pfenning.

42. La Brinkmann eccepisce che l'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80 attribuisce direttamente al soggetto passivo delle imposte sui tabacchi un diritto ad una imposizione fiscale conforme alla direttiva.

43. Il legislatore tedesco, adottando il TabStG del 21 dicembre 1992, avrebbe optato per un'accisa ad valorem all'aliquota minima del 5% del prezzo al minuto. La Brinkmann ritiene, quindi, di essere automaticamente assoggettata a tale imposta, senza che sia neanche necessario fare appello alla direttiva 92/80. Discenderebbe dal tenore della questione pregiudiziale che il contenzioso riguarda solo la parte non conforme della disposizione nazionale, vale a dire «l'accisa minima applicata, in Germania (...) contrariamente al dettato della direttiva».

44. Secondo la Brinkmann, la direttiva 92/80 è incondizionata e sufficientemente precisa perché l'avente diritto possa invocarla a proprio vantaggio ed ottenere dal giudice nazionale la disapplicazione dell'art. 4, primo comma, n. 2, del TabStG, nella sua parte incompatibile con la direttiva.

45. Invocando la sentenza IN. CO. GE. '90 e a. [10], la Brinkmann sostiene, infine, che occorre anche tener conto della preminenza del diritto comunitario, che implica l'inapplicabilità di ogni disposizione di diritto interno incompatibile con il diritto comunitario.

10 — Sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite da C-10/97 a C-22/97 (Racc. pag. I-6307, punto 20).

46. Secondo la Commissione, la disposizione controversa implica che debba essere applicata l'accisa ad valorem, salvi i casi tuttavia in cui l'accisa specifica (3,1 Pf a pezzo) sia più elevata. Essa ammette che «risulta (...) che nella prassi circa il 90% dei sigari e sigaretti, il cui prezzo non superi 62 Pf a pezzo, è soggetto all'accisa specifica e che l'accisa ad valorem al minuto viene applicata solo sul restante 10% (...)» o, in altre parole, «che nella prassi, l'accisa tedesca è principalmente un'accisa specifica che, a partire da un prezzo di vendita al minuto di 63 Pf a pezzo, diventa un'accisa ad valorem».

47. La Commissione ammette anche che l'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80 concede una certa discrezionalità agli Stati membri lasciando loro la scelta tra tre diverse opzioni di imposizione fiscale. Tale disposizione non è, quindi, incondizionata «nel suo insieme». Per ciascuna delle tre opzioni di imposizione, tuttavia, la struttura di tassazione sarebbe stabilita in modo «incondizionato e sufficientemente preciso». La Commissione ne deduce che «gli Stati membri non possano derogare a tali opzioni, né prevedere un'accisa in base ad un'opzione supplementare» e che la disposizione possa avere effetto diretto, pur contenendo tre diverse opzioni di tassazione.

48. A suo parere, quando una direttiva ha effetto diretto, una disposizione nazionale può essere scissa in una parte conforme al diritto comunitario e in una parte non conforme che deve essere disapplicata. Essa si richiama, in proposito, alla sentenza Fantask e a.[11], ove talune disposizioni della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali[12], erano state riconosciute avere effetto diretto, con la conseguenza che un diritto costituito da un elemento di base fisso e da un elemento proporzionale era stato scisso in una parte conforme alla direttiva e in una parte non conforme la cui applicazione era stata negata.

49. Essa ritiene che l'accisa minima specifica che l'art. 4, primo comma, n. 2, del TabStG prevede come una sorta di disposizione accessoria non possa essere applicata e che i termini «almeno 3,1 Pfenning a pezzo» debbano, quindi, essere esclusi dall'applicazione della disposizione controversa.

50. Il legislatore tedesco aveva optato per un'accisa ad valorem, come emergerebbe dalla configurazione della disposizione e dall'uso dei termini «per i sigari ed i sigaretti, al 5% del prezzo di vendita al minuto». Tale conclusione sarebbe confortata dal fatto che il legislatore tedesco ha, autonomamente, «stabilito un'aliquota (5%) per tale caso generale di accisa ad valorem».

11 — Sentenza 2 dicembre 1997, causa C-188/95 (Racc. pag. I-6783, punti 31 e 53).

12 — GU L 249, pag. 25.

51. La Brinkmann avrebbe il diritto di esigere una imposizione dei suoi sigari e sigaretti al 5% del prezzo di vendita al minuto, poiché dovrebbe essere applicata l'accisa ad valorem, descritta in modo incondizionato e sufficientemente preciso nell'art. 3, n. 1, primo trattino, della direttiva 92/80, e, in tale caso, sia la base imponibile che l'aliquota di tassazione sarebbero stabilite.

52. La Commissione ritorna successivamente sui suoi passi dichiarando che essa «non trascura che il legislatore tedesco non aveva l'intenzione di assoggettare la totalità del mercato dei sigari e dei sigaretti ad un'accisa ad valorem dell'importo del 5% del prezzo di vendita al minuto. Al contrario, deve aver considerato che, per gran parte del mercato, l'accisa applicabile sarebbe stata l'accisa minima specifica (...)».

53. Essa respinge tuttavia tale obiezione alla propria tesi affermando che «il legislatore tedesco doveva tuttavia attendersi che l'accisa minima non fosse ritenuta compatibile con il diritto comunitario e che, quindi, in applicazione diretta dell'art. 3, n. 1, primo trattino, della direttiva, esso fosse vincolato, per la totalità del mercato, all'accisa ad valorem che aveva scelto come formula normale d'imposizione».

54. La Commissione fa valere, in subordine e invocando le sentenze Habermann-Beltermann, Faccini Dori e Spano ed altri [13], che il giudice nazionale deve interpretare la disposizione controversa in un senso conforme all'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80, e tale interpretazione dovrebbe anche condurre a che la parte non conforme della disposizione nazionale sia disapplicata.

55. La Commissione propone, quindi, alla Corte di dichiarare che l'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80 attribuisce ai singoli il diritto, che essi possono far valere direttamente dinanzi ai giudici nazionali, di essere «soggetti vuoi ad un'accisa ad valorem o ad un'accisa specifica, vuoi ad un'accisa mista conforme a tale disposizione».

Valutazione

56. Secondo una giurisprudenza costante, in tutti i casi in cui talune disposizioni di una direttiva appaiano, sotto il profilo sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia recepito tempestivamente la direttiva nel

13 — Sentenze 5 maggio 1994, causa C-421/92 (Racc. pag. I-1657); 14 luglio 1994, causa C-91/92 (Racc. pag. I-3325), e 7 dicembre 1995, causa C-472/93 (Racc. pag. I-4321).

diritto nazionale, sia che l'abbia recepita in modo inadeguato [14].

57. La giurisprudenza della Corte sull'effetto diretto mira a tutelare i diritti dei singoli sia allorché tali diritti vengono loro riconosciuti direttamente, sia allorché derivano indirettamente da un obbligo imposto allo Stato membro.

58. Ebbene, se si esamina attentamente la direttiva 92/80, in questione nella fattispecie, si deve constatare, in primo luogo, che questa non ha *lo scopo* di conferire diritti ai singoli, nella specie quello di non vedersi applicare un'accisa troppo elevata sui sigaretti.

59. Al suo terzo, quarto e quinto 'considerando' si può, infatti, leggere quanto segue:

«considerando che, ai fini della realizzazione del *mercato interno* il 1° gennaio 1993, è necessario fissare accise minime per i tabacchi lavorati diversi dalle sigarette;

considerando che è opportuno garantire un'incidenza fiscale armonizzata per tutti i prodotti appartenenti alla stessa categoria di tabacchi lavorati;

considerando che la fissazione di un'accisa minima globale espressa in percentuale o con un importo per kg o per numero di pezzi è la più consona per realizzare il *mercato interno*» [15].

60. L'art. 3 della direttiva stabilisce che, per i sigari e i sigaretti, tale «accisa minima globale» sia perlomeno pari al 5% dei prezzi di vendita al minuto, imposte comprese, o 7 ECU per 1 000 pezzi o per chilogrammo.

61. Ricordo, ancora una volta, che, nei 'considerando' della direttiva di base, vale a dire la direttiva 72/464, poi completata dalla direttiva 92/80, il Consiglio aveva spiegato che «l'obiettivo del Trattato è di instaurare una unione economica che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno; che la realizzazione di tale obiettivo nel settore dei tabacchi manifatturati presuppone l'applicazione negli Stati membri di imposte di consumo sui prodotti di tale settore che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione nella Comunità».

14 — V., in particolare, sentenze 23 febbraio 1994, causa C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della Cava ed a. (Racc. pag. I-483); 29 maggio 1997, causa C-389/95, Klattner (Racc. pag. I-2719), e 17 settembre 1996, cause riunite da C-246/94 a C-249/94, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio ed a. (Racc. pag. I-4373).

15 — Il corsivo è mio.

62. E' quindi incontestabile che la legislazione comunitaria intervenuta in tale ambito miri ad evitare le distorsioni di concorrenza che possono derivare da un'imposizione fiscale particolarmente bassa dei tabacchi lavorati in taluni paesi. Per quanto concerne i sigaretti in particolare, la direttiva 92/80 lascia gli Stati membri liberi di stabilire accise superiori a «l'accisa minima globale» prevista.

63. Può, tuttavia, accadere che una direttiva, pur non avendo «lo scopo» di attribuire espressamente diritti ai singoli, imponga agli Stati membri obblighi incondizionati e precisi al punto tale da potersi dedurre che essa sia «atta a» [16] definire diritti in favore dei singoli, ad esempio il diritto di essere soggetto ad una data imposta con esclusione di qualsiasi altra.

64. Così era nel caso della normativa esaminata dalla Corte nella sentenza Fantask e a., citata, invocato dalla Commissione. In tale causa, la Corte ha statuito quanto segue:

«Come risulta dal suo preambolo, la direttiva è intesa a promuovere la libertà di circolazione dei capitali, considerata presupposto essenziale della creazione di un'unione economica avente caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Il perseguimento di tale scopo richiede, per quanto riguarda l'onere tributario gravante sui conferimenti di capitali, la soppressione delle imposte indirette vigenti negli Stati membri e l'applicazione, in loro vece, di un'imposta riscossa una sola volta nel mercato comune e di *pari livello* [17] in tutti gli Stati membri» (v. punto 13 della sentenza).

65. E' chiaro che tale direttiva attribuiva, ai singoli, il diritto di non essere soggetti a nessun'altra imposizione sulla raccolta di capitali diversa dall'imposta sui conferimenti o dai diritti di carattere remunerativo autorizzati dalla direttiva a titolo di deroga. Non sorprende, quindi, che la Corte abbia dichiarato in tale sentenza che tale *divieto* [18], così come la deroga a tale divieto, erano formulati in modo sufficientemente preciso e incondizionato da poter essere invocati dai singoli davanti ai giudici nazionali contro una disposizione di diritto nazionale confliggente con la detta direttiva [19].

66. Nella causa che stiamo trattando, la ricorrente nella causa a qua ritiene di aver pagato, «a motivo della norma che fissa un'accisa minima, più imposte di quelle giuridicamente dovute» [20].

16 — V. sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker (Racc. pag. 53, punto 25).

17 — Il corsivo è mio..

18 — Il corsivo è mio.

19 — V. sentenza Fantask e a., citata, punto 55.

20 — V. punto 24, in fine, delle osservazioni della Brinkmann.

67. Si tratta quindi di esaminare se la direttiva 92/80 sia sufficientemente precisa da permettere una tale conclusione. Secondo la giurisprudenza della Corte, «una norma è sufficientemente precisa per poter essere invocata da un singolo ed applicata dal giudice se sancisce un obbligo in termini non equivoci» [21].

68. Nella fattispecie, il problema è quindi sapere se possa ricavarsi dal tenore dell'art. 3, n. 1, terzo trattino — secondo il quale l'accisa mista contiene «un elemento ad valorem ed un elemento specifico» —, che, a partire dal momento in cui:

— uno Stato membro istituisce un elemento specifico che non si aggiunge all'elemento ad valorem ma che opera come imposta minima rispetto a quest'ultimo,

— e tale elemento specifico ha, per le categorie di sigaretti più economici, un'incidenza superiore a quella dell'accisa ad valorem,

il singolo versa più accise di quelle giuridicamente dovute.

69. Tale questione merita una risposta negativa, dato che non si può desumere «dalle sole disposizioni della direttiva» [22] un livello d'imposta giuridicamente ammissibile. Come ho già evidenziato, la direttiva 92/80 stabilisce solo una «accisa minima globale» e non un'accisa massima.

70. Così, l'art. 3 avrebbe consentito alla Repubblica federale tedesca di assoggettare tutti i sigaretti o a un'accisa ad valorem superiore al 5%, o a un'accisa specifica di un importo superiore a 3,1 Pf il pezzo. Avrebbe anche permesso a tale Stato membro di istituire un'accisa che cumulasse un elemento specifico di 3,1 Pf o più al pezzo con un elemento ad valorem del 5% o più.

71. Orbene, dal momento che la ricorrente nella causa a qua mette in discussione il livello dell'accisa cui essa è stata assoggettata, e che non si può dedurre dalla direttiva 92/80 un livello massimo ammissibile, diventa ininfluente che l'imposizione sia stata calcolata mediante fissazione diretta di una data accisa ad valorem o specifica, oppure mediante l'applicazione di una particolare tecnica fiscale, quella della «riscossione minima», non prevista dalla direttiva.

72. Riassumendo, si può constatare che, poiché il regime istituito dall'art. 3 della direttiva 92/80 è «aperto verso l'alto», esso

21 — V. sentenza Comitato di coordinamento per la difesa della Cava e a., citata.

22 — V. sentenza Faccini Dori, punto 28.

non è sufficientemente preciso perché i singoli possano ricavarne diritti riguardanti il livello d'imposizione al quale possono essere assoggettati.

73. La disposizione è precisa solo per quanto concerne il limite inferiore al di sotto del quale le accise non possono scendere. Orbene, tale aspetto non è messo in discussione dalla Brinkmann.

74. Dobbiamo tuttavia ritenere che, prescindendo dal livello d'imposizione cui è stata assoggettata la Brinkmann, questa possa almeno far valere dinanzi al giudice nazionale il diritto di vedersi applicare uno dei tre modi di riscossione di cui all'art. 3, n. 1, con esclusione di ogni altro?

75. E' quanto ci dice, in sostanza, la Commissione nella sua proposta di soluzione, ove si può leggere che l'art. 3, n. 1, «attribuisce ai singoli il diritto, tutelabile dinanzi ai giudici nazionali, di essere soggetti vuoi ad un'accisa ad valorem, o ad un'accisa specifica, vuoi ad un'accisa mista conforme a tale disposizione».

76. Se si entra nella logica di tale ragionamento, si è portati a constatare che la Repubblica federale di Germania aveva, all'epoca, introdotto un quarto tipo di accisa, non previsto dalla direttiva 92/80, e a dedurne che il giudice nazionale dovrebbe disapplicarlo. Ne deriverebbe l'esenzione dei sigaretti da qualsiasi imposta nel corso del periodo controverso. Questo sarebbe stato, tuttavia, contrario allo scopo della direttiva 92/80, che è appunto quello di garantire la riscossione di un'accisa minima sui sigaretti. Anche la ricorrente nella causa a qua e la Commissione non chiedono che il giudice nazionale segua questa strada.

77. Esse ritengono, per contro, che il giudice nazionale debba calcolare l'imposizione accantonando semplicemente la «riscossione minima».

78. Esse fanno riferimento, in proposito, alla sentenza Fantask e a., citata. Nella detta sentenza la Corte ha dichiarato che un «diritto il cui importo aumenta direttamente e senza limiti in proporzione al capitale nominale sottoscritto non può, *di per sé*[23], costituire un'imposta a carattere remunerativo ai sensi della direttiva [69/335]». La Corte ne ha ricavato la conclusione che i diritti riscossi dovevano essere rimborsati quando non corrispondevano ai costi effettivi di registrazione, anche se calcolati forfettariamente in base ad una media.

23 — Il corsivo è mio.

79. Orbene, nel caso di cui ci occupiamo, la situazione è molto diversa, poiché l'elemento specifico controverso non è, di per sé, incompatibile con la norma comunitaria di cui trattasi, essendo espressamente permesso se applicato isolatamente o cumulativamente ad un elemento ad valorem.

80. Infine, ritengo di dovermi discostare dalla tesi della Brinkmann e della Commissione per un'altra ragione, essenziale a mio avviso. Tale tesi, infatti, parte da un ragionamento che pretende di dedurre automaticamente dall'esistenza dell'obbligo per gli Stati membri di scegliere una delle tre forme di imposizione previste dalla direttiva 92/80 — ove l'esame della prima questione ci ha permesso di constatare che effettivamente esiste — l'esistenza per i singoli di un diritto ad essere tassati solo secondo una di tali tre formule.

81. Ma, stabilendo così una correlazione assoluta tra un obbligo e un diritto, tale tesi trascura completamente, e a torto secondo me, che, perché possa esistere un vero diritto, vale a dire un diritto che possa farsi valere dinanzi ad un giudice, è indispensabile che il giudice dinanzi al quale il diritto è rivendicato possa attribuirgli conseguenze concrete.

82. Per quanto riguarda l'eventuale diritto della Brinkmann di essere tassata secondo una delle formule stabilite dalla direttiva 92/80, non si capisce come il giudice possa concretizzarlo senza decidere quale sia la formula da applicare.

83. Questa decisione esula, per principio, dalla sua competenza, poiché la direttiva 92/80 ha lasciato al legislatore nazionale la piena libertà di operare una scelta. A ciò sarebbe vano voler replicare che il giudice sarebbe in grado di identificare la formula, tra le tre possibili, che il legislatore nazionale ha inteso scegliere, poiché quest'ultimo non ha, a torto, scelto nessuna di esse, e sarebbe azzardato, a mio avviso, pretendere di poter identificare, con il grado di certezza necessario al giudice per poter definire la controversia sottopostagli, la formula con la quale il modo di tassazione creato dal TabStG presenti maggiori affinità.

84. Mancando quindi al giudice il potere di identificare quale sia la pretesa simmetrica, a livello dei singoli, all'obbligo per lo Stato membro di scegliere una delle tre formule di tassazione previste, non può, a mio avviso, esservi stata la creazione da parte del legislatore comunitario di un diritto a favore dei singoli.

85. La tesi della Commissione e della Brinkmann volta a sostenere che il giudice nazionale dovrebbe calcolare l'imposizione semplicemente accantonando la riscossione minima per applicare solo l'accisa ad valorem confligge quindi con le obiezioni appena viste. Essa presuppone, infatti, che il giudice nazionale possa, senza eccedere i limiti della propria competenza, decidere

che la formula dell'accisa ad valorem sia quella scelta dal legislatore nazionale, seppur applicata scorrettamente, in quanto collegata a una riscossione minima.

86. Orbene, sebbene non sia certamente mio compito valutare l'ampiezza delle competenze riconosciute al giudice nazionale, ciò mi sembra molto problematico, qualora si tenga conto, da una parte, del fatto che il sistema adottato dal legislatore tedesco ha l'effetto concreto di far applicare al 90% dei sigaretti non l'accisa ad valorem, ma la riscossione minima di 3,1 Pf a pezzo, cosa che il legislatore non può aver ignorato quando ha adottato le disposizioni impugnate, e, d'altra parte, del fatto che la riforma della legislazione tedesca avvenuta nel 1998 ha consacrato la scelta della formula dell'accisa mista.

87. La Commissione fa ancora valere, per il caso in cui la Corte non riconosca effetto diretto all'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80, che la «parte non conforme» dell'art. 4, primo comma, n. 2, del TabStG dovrebbe essere disapplicata dal giudice nazionale in base all'obbligo d'interpretazione conforme sancito in particolare nelle citate sentenze Habermann-Beltermann, Faccini Dori e Spano e a.

88. Nella sentenza Faccini Dori, tra le altre, la Corte ha dichiarato che, applicando il suo diritto nazionale, il giudice deve interpretarlo «quanto più possibile alla luce della lettera e dello *scopo*[24] della direttiva per conseguire il *risultato*[25] perseguito da quest'ultima e conformarsi pertanto all'art. 189, terzo comma, del Trattato».

89. Ho, tuttavia, già illustrato sopra che lo *scopo* della direttiva 92/80 è evitare le distorsioni di concorrenza che possono risultare da un'imposizione eccessivamente bassa dei sigaretti in taluni Stati membri, e che il *risultato perseguito* è il rispetto di una base minima di riscossione e non di un tetto massimo.

90. Non si potrebbe nemmeno sostenere che uno scopo accessorio della direttiva 92/80 sia vietare l'applicazione della tecnica fiscale della «riscossione minima». In sede di modifica della direttiva 92/80 il legislatore comunitario ha, infatti, affermato che «niente si oppone» all'applicazione di questa tecnica, da parte degli Stati membri. Questa è dunque conforme al sistema o, per lo meno, compatibile con esso.

91. Occorre dunque risolvere la seconda questione sollevata dal Finanzgericht di Düsseldorf nel senso che l'art. 3, n. 1, della

24 — Il corsivo è mio.
25 — Il corsivo è mio.

direttiva 92/80 non costituisce una disposizione sufficientemente precisa da poter essere fatta valere da un singolo dinanzi ad un giudice nazionale e da obbligare un giudice nazionale a disapplicare un'accisa minima specifica, prevista dalla sua legislazione nazionale, combinata con un'accisa ad valorem.

Conclusioni

92. Propongo pertanto di risolvere le questioni sollevate dal Finanzgericht di Düsseldorf come segue:

«1) L'art. 3, n. 1, della direttiva (CEE) del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/80/CEE, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette, nella sua versione in vigore fino al 31 dicembre 1998, dev'essere interpretato nel senso che non permette la riscossione sui sigari o sigaretti di un'accisa minima specifica combinata con un'accisa ad valorem.

2) L'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80 non costituisce una disposizione sufficientemente precisa da poter essere fatta valere da un singolo dinanzi ad un giudice nazionale e da obbligare un giudice nazionale a disapplicare un'accisa minima specifica, prevista dalla sua legislazione nazionale, combinata con un'accisa ad valorem.»