Nel procedimento 34/67

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'articolo 177 del trattato C.E.E., dal Finanzgericht di Düsseldorf (IV Sezione) nella causa dinanzi ad esso pendente tra la

DITTA GEBRÜDER LÜCK, DI COLONIA-BRAUNSFELD

e

HAUPTZOLLAMT KÖLN-RHEINAU

domanda vertente sull'interpretazione degli articoli 95 e 97 del trattato C.E.E.,

LA CORTE,

composta dai signori :

R. Lecourt, presidente,
A. M. Donner e W. Strauß (relatore), presidenti di Sezione,
A. Trabucchi, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars e P. Pescatore, giudici,
avvocato generale : K. Roemer,
cancelliere : A. Van Houtte,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

IN FATTO

I — Gli antefatti e il procedimento

I fatti che hanno dato origine alla presente controversia si possono riassumere come segue :

1. *Genesi della lite*

Il 12 e il 28 luglio 1966, l'attrice nella causa di merito (in prosieguo « Lück ») sdoganava dei prodotti importati dall'Italia, e precisamente salsa di pomodoro, pere e fagioli in scatola. Per la salsa di pomodoro, in scatole di peso inferiore al chilogrammo, come pure per le pere e i fagioli, l'ufficio doganale applicava la tassa di conguaglio del 6 %; per la salsa di pomodoro in scatole di peso superiore a un chilogrammo la tassa era del 4 %.

La Lück adiva il Finanzgericht di Düsseldorf sostenendo in particolare che la tassa di conguaglio del 4 % è in contrasto col divieto di discriminazione di cui all'articolo 95 del trattato C.E.E. : benché l'aliquota dell'imposta sull'entrata sia del 4 %, alle conserve di frutta e di verdura di produzione nazionale detta tassa viene infatti applicata in ragione del 2,7 %, tenuto conto di determinate esenzioni, applicate soprattutto all'esportazione. Posto che la tassa di conguaglio non può essere quindi giustificata con l'onere gravante direttamente sui prodotti nazionali, l'aspetto decisivo è quello dell'onere indiretto « a monte » gravante sui prodotti stessi.

Esso si limiterebbe all'incidenza dell'imposta sull'entrata sulle materie prime e sui semilavorati impiegati nella fabbricazione del prodotto. In particolare, l'articolo 95, 1° comma, del trattato non consentirebbe di compensare l'onere rappresentato dall'imposta sull'entrata che colpisce i beni strumentali e i mezzi di produzione usati per la fabbricazione delle conserve.

Il tribunale, se accerta che, in considerazione delle loro aliquote, le tasse di conguaglio del 6 % e del 4 % sono in contrasto con l'articolo 95 del trattato, non potrebbe fissare un'aliquota diversa, con la conseguenza che le tasse riscosse vanno interamente restituite, mancando di fondamento giuridico.

2. *Contenuto dell'ordinanza di rinvio; argomenti esposti dal giudice a quo*

A — Il 6 settembre 1967, la IV Sezione del Finanzgericht ha deciso di sottoporre a questa Corte le seguenti questioni pregiudiziali :

« 1. Se, per imposizione interna « applicata direttamente » ai prodotti nazionali, s'intenda l'onere rappresentato dal tasso ufficiale oppure l'onere effettivo, tenuto conto dell'esenzione fiscale media concessa per i prodotti o per i gruppi di prodotti similari.

2. Fino a qual punto, nel caso di prodotti industriali, possano costituire oggetto di compensazione le imposizioni interne « applicate indirettamente » ai prodotti nazionali similari. Se tra queste rientrino anche le tasse sulla cifra d'affari gravanti sui prodotti ausiliari, sul materiale d'imballo, sui beni strumentali e sui mezzi di produzione, sui processi di rifinizione e sui trasporti eseguiti da terzi.

3. Quale sia la rilevanza del riconoscimento della preminenza delle disposizioni direttamente applicabili dell'articolo 95 del trattato C.E.E. rispetto al diritto interno di opposto orientamento. Se questo sia soltanto annullabile oppure nullo sin dal 1° gennaio 1962, in forza dell'articolo 95, 3° comma, del trattato C.E.E. »

B — Il *Finanzgericht* ritiene che non sia necessario sottoporre nuovamente a questa Corte la questione del se i singoli possano invocare dinanzi ai giudici nazionali il combinato disposto degli articoli 97 e 95 del trattato. Nell'articolo 97 si deve ravvisare, non già una disposizione autonoma, ma unicamente una

norma speciale d'attuazione dell'articolo 95, in forza della quale, alla determinazione rigorosa della tassazione « a monte » di un determinato prodotto nazionale, viene sostituita un'aliquota media, che deve unicamente rispettare il principio di non discriminazione. L'articolo 97 non modifica affatto i diritti attribuiti ai singoli dall'articolo 95.

Sulla prima questione

Il *Finanzgericht* osserva che, per le ragioni esposte dalla Lück, sussistono dei dubbi circa l'interpretazione della nozione « imposizioni applicate direttamente » ai prodotti nazionali.

Sulla seconda questione

Il Finanzgericht rileva che a questa Corte è già stato sottoposto il problema della delimitazione della nozione di onere indiretto. Posto tuttavia che le ordinanze di rinvio di altri Finanz gerichte, di cui il giudice proponente è a conoscenza, riguardano i prodotti agricoli, esso ritiene necessario deferire nuovamente detta questione a questa Corte nella presente causa, che verte sulla tassazione di prodotti industriali. Essendo diversi i dati del problema, la questione della misura in cui gli oneri indiretti possono essere compensati acquista un'importanza del tutto particolare.

Sulla terza questione

Il giudice a quo parte dal presupposto che il diritto comunitario prevale sul diritto della Repubblica federale. Esso ha tuttavia dei dubbi circa il modo in cui si spiega l'efficacia dell'articolo 95, il quale impone agli Stati membri un determinato comportamento, senza sostituire alcuna norma positiva alle disposizioni del diritto nazionale.

3. *Il procedimento*

L'ordinanza di rinvio è pervenuta a questa Corte il 5 ottobre 1967.

In forza dell'articolo 20 dello statuto della Corte di giustizia della C.E.E. ed entro i termini, la ditta Lück, il governo della Repubblica federale di Germania, il governo del Regno dei Paesi Bassi e la Commissione delle Comunità europee hanno depositato osservazioni scritte.

Nell'udienza del 23 gennaio 1968, la ditta Lück, il governo della Repubblica federale di Germania e la Commissione delle Comunità europee hanno svolto osservazioni orali.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni all'udienza dell'8 febbraio 1968.

II — Le osservazioni depositate in forza dell'articolo 20 dello statuto di questa Corte

Le osservazioni si possono riassumere come segue :

La *Commissione* osserva che il Finanzgericht non ha sollevato la questione del se il combinato disposto degli articoli 97 e 95 attribuisca ai singoli dei diritti. A questa Corte è stato però sottoposto detto problema in vari procedimenti pregiudiziali attualmente in corso (cause 13-67, 25-67, 28-67).

La Commissione si richiama alle osservazioni, da essa presentate in dette cause, secondo le quali l'articolo 97 del trattato non attribuisce ai singoli il diritto di far controllare dai giudici nazionali la compatibilità dell'aliquota media stabilita per legge coi principi dell'articolo 95.

Sulla prima questione

La *Lück* sostiene che, benché l'aliquota dell'imposta sull'entrata sia del 4 %, le conserve di frutta e di verdura di produzione nazionale pagano solo il 2,7 %, tenuto conto delle esenzioni concesse soprattutto alle esportazioni. Su questo punto essa si richiama alla sentenza 20 dicembre 1966 del Bundesverfassungsgericht (I, BvR, 320-57, 70-63; Neue Juristische Wochenschrift 1967, pag. 149).

Posto che l'articolo 95 è destinato a garantire la parità di trattamento, da parte dei vari ordinamenti nazionali, ai cittadini della Comunità, si può prendere in considerazione unicamente l'onere effettivo gravante sui prodotti nazionali. Il riferirsi all'aliquota della tassa costituirebbe una discriminazione in senso materiale. Si deve tener conto solo dell'aliquota dell'imposta sull'entrata che i produttori nazionali devono realmente pagare per il prodotto o gruppo di prodotti di cui trattasi.

Il *governo della Repubblica federale di Germania* ribatte che sarebbe errato riferirsi alle esenzioni concesse all'esportazione, giacché i tributi applicati all'importazione vanno confrontati con quelli che gravano sui prodotti nazionali, cioè sui prodotti destinati ad essere impiegati e consumati nel territorio nazionale. Non è quindi il caso di prendere a raffronto i prodotti esportati, dato che solo il prodotto che rimane nel territorio nazionale è in concorrenza coi prodotti importati e quindi può essere preso in considerazione solo l'onere che grava sul prodotto stesso.

D'altro canto, non è affatto certo che dalla sentenza citata dalla Lück si desuma che le conserve di frutta e di verdura sono di fatto colpite da un'imposta sull'entrata del 2,7 %. Di conseguenza, per imposizioni applicate direttamente ai prodotti nazionali si dovrebbe intendere l'onere risultante dall'aliquota fissata per legge, ad esclusione delle esenzioni concesse all'esportazione.

In base ad argomenti analoghi, la *Commissione* giunge allo stesso risultato del governo della Repubblica federale.

Sulla seconda questione

La *Lück* parte dall'idea che i tributi gravanti direttamente o indirettamente sui prodotti nazionali devono essere presi in considerazione e possono quindi essere compensati. Per quanto riguarda la delimitazione dei tributi che possono essere considerati come indiretti, essa rileva quanto segue :

— L'imposta sull'entrata che colpisce i mezzi di produzione e di gestione occorrenti per fabbricare le scatole non può essere compensata in quanto non grava sul prodotto, il che significa che non lo colpisce direttamente ai sensi dell'articolo 95. Su questo punto essa si richiama agli argomenti esposti in altre cause tuttora pendenti.

— La materia prima delle conserve è costituita da frutta e verdura : a norma del paragrafo 4, n. 19, della legge tedesca relativa all'imposta sull'entrata, le vendite di frutta e di verdura effettuate da un produttore nazionale sono esenti dall'imposta stessa. Non vi è quindi un tributo diretto sui prodotti trasformati che si converta, una volta confezionata la scatola, in onere indiretto sul prodotto finito. Non si deve tener conto degli oneri indiretti che possono colpire la materia prima rappresentata dalla frutta e verdura, in quanto è impossibile dimostrare la loro esistenza e il termine « indirettamente » di cui all'articolo 95 dev'essere inteso come riferentesi al tributo che colpisce la fase immediatamente precedente.

Si giunge alla stessa conclusione anche se la materia prima trasformata è stata importata. In tal caso, essa è colpita da una tassa di conguaglio del 2,5 %, non compensabile.

— Nel caso della fabbricazione di conserve, le scatole rappresentano ciò che si suole chiamare il materiale ausiliario, fornito da un altro settore industriale. Oltre ad oneri indiretti irrilevanti, esse sopportano direttamente l'imposta sull'entrata; questa costituisce anch'essa un onere indiretto sul prodotto finito. Datal a differenza di valore tra prodotto ausiliario (ad esempio, 10 scatole per 0,50 DM) e prodotto finito (ad esempio, 10 scatole di conserva per 10 DM), l'onere diretto sul prodotto ausiliario ha un'importanza trascurabile nel calcolo dei tributi gravanti indirettamente sul prodotto finito.

Supponendo che sul 6 % della tassa di conguaglio, il 2 % corrisponda agli oneri indiretti, ciò significa 0,20 DM per 10 scatole di conserva del valore di 10 DM. Tuttavia l'incidenza diretta, su 10 scatole di conserva, del costo di 0,50 DM, è solo di 0,02 DM, dato che l'imposta sull'entrata è del 4 %. Questo calcolo non tiene conto del fatto che, in conseguenza delle esenzioni fiscali, l'incidenza diretta reale è solo del 3 %, di guisa che la tassa di

conguaglio è già di per sé troppo elevata (secondo il calcolo effettuato sopra : per 10 scatole, di 0,10 DM). Ciò dimostra al tempo stesso che nemmeno la tassa di conguaglio del 4 %, riscossa sulle scatole di peso superiore a un chilo, è assolutamente esatta, e ciò pure nel caso che l'imposta sull'entrata applicata ai prodotti nazionali sia altrettanto elevata.

Il *governo della Repubblica federale di Germania* si richiama agli argomenti svolti, per iscritto e oralmente, nelle cause 13-67, 25-67 e 28-67.

Per onere indiretto si deve intendere l'imposta sull'entrata che colpisce i semilavorati e le materie prime, come pure quella riscossa in occasione della fabbricazione del prodotto, dei semilavorati e della materia prima, in ispecie quella che colpisce i mezzi di produzione e di gestione, quali le macchine, le materie ausiliarie e accessorie e l'energia. Si deve quindi includervi anche l'imposta sull'entrata che colpisce gli imballi e i mezzi di gestione, come pure quella relativa ai lavori di rifinizione ed ai trasporti per conto terzi.

Il *governo del Regno dei Paesi Bassi* si limita a rilevare che i richiami alla legislazione fiscale olandese fatti dalla Lück non sono più esatti.

Secondo la *Commissione*, l'applicazione logica del principio del paese di destinazione esige la compensazione integrale dei tributi nazionali. Si deve quindi tener conto dell'incidenza complessiva sul prodotto dell'imposta sull'entrata. Le limitazioni che la Lück vorrebbe apportare alla nozione di onere indiretto non trovano alcun sostegno nelle finalità indicate dagli articoli 95 e 97 del trattato. Questa tesi non è in contrasto con la sentenza 45-64, invocata dalla Lück.

Sulla terza questione

Il *governo della Repubblica federale di Germania* dichiara di nutrire seri dubbi sul punto se la competenza d'interpretazione, di cui all'articolo 177 del trattato C.E.E., consenta a questa Corte di pronunziarsi sulla portata e sulla sorte delle disposizioni di diritto nazionale che siano in contrasto col diritto comunitario. Solo le costituzioni nazionali permettono di stabilire se ed in quale misura una legge nazionale debba essere considerata nulla erga omnes oppure solo inapplicabile nel caso concreto.

Lo stesso vale per l'ampiezza e le modalità del potere di controllo dei giudici e per l'obbligo, ad essi eventualmente incombente, di effettuare il controllo stesso. Nella Repubblica federale, l'abrogazione di una legge richiede in linea di principio l'intervento del legislatore, e solo il Bundesverfassungsgericht può annullare una legge con effetto retroattivo, nei casi indicati dall'articolo 100 della legge fondamentale. La terza questione è pertanto irricevibile.

Pure la *Commissione* si chiede se la terza questione sia interamente ricevibile. Spetta al diritto nazionale stabilire se, qualora una legge fiscale sia in contrasto con gli articoli 95 e 97, la preminenza del diritto comunitario debba implicare l'annullamento radicale dell'accertamento, ovvero solo della parte di esso che eccede i limiti indicati dall'articolo 95. Sotto questo aspetto la questione è irricevibile; nulla vieta però a questa Corte di esaminare la questione entro i limiti ai quali essa si è attenuta già nella causa 57-65.

La *Lück* sostiene che la questione è ricevibile. Gli effetti di una disposizione di diritto comunitario sono ad essa immanenti e non possono concretarsi che mediante interpretazione della disposizione stessa. Nell'interpretare le disposizioni di diritto comunitario, si deve del pari tener conto delle questioni che esigono una soluzione uniforme in considerazione dell'applicazione uniforme del diritto nella Comunità; la questione mira quindi a far elaborare una norma comunitaria contenente, per quanto riguarda il tempo e la sostanza, la soluzione del conflitto.

La constatazione che le disposizioni di diritto nazionale in contrasto col diritto comunitario sono prive d'effetto non può essere che definitiva, il che significa che dette disposizioni sono radicalmente nulle. Nel caso dell'articolo 95 del trattato C.E.E., le disposizioni di diritto nazionale in contrasto con le norme comunitarie sono nulle dall'inizio della seconda tappa e gli atti d'esecuzione ciononostante emanati sono privi di giuridico fondamento.

Ove uno Stato membro giustifichi un'aliquota d'imposta affermando trattarsi di un'« aliquota media » ai sensi dell'articolo 97, mentre è evidente che essa è stata fissata senza osservare i principi di cui all'articolo 95, l'accertamento è radicalmente nullo. Dei dubbi sussistono per contro circa la sorte degli atti d'esecuzione adottati dopo il 1º gennaio 1962, ma non impugnati.

IN DIRITTO

Con ordinanza 6 settembre 1967, pervenuta a questa Corte il 5 ottobre 1967, il Finanzgericht di Düsseldorf ha deferito, a norma dell'articolo 177 del trattato C.E.E., tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'articolo 95 di detto trattato. Dall'ordinanza di rinvio si desume che la causa di merito verte sull'applicazione di aliquote medie, ai sensi dell'articolo 97 del trattato, da parte di uno Stato membro che riscuoteva, nel momento in cui la controversia ha avuto origine, l'imposta sull'entrata in base al sistema dell'imposta cumulativa a cascata.

Di conseguenza, benché le questioni deferite non riguardino l'applicazione dell'articolo 95 che attraverso l'applicazione del-

l'articolo 97 del trattato, l'ordinanza di rinvio non ha sottoposto a questa Corte la questione del se l'articolo 97 contenga disposizioni atte a conferire ai singoli dei diritti che i giudici interni devono tutelare. Il giudice a quo ha infatti ritenuto che l'articolo 97 non sia che una disposizione speciale per l'attuazione dell'articolo 95 e quindi non modifichi affatto i diritti che i singoli possono trarre da quest'ultima disposizione.

Con sentenza 3 aprile 1968, pronunziata nella causa 28-67 su rinvio del Bundesfinanzhof, questa Corte ha affermato che l'articolo 97 non attribuisce ai singoli dei diritti che i giudici nazionali debbano tutelare. È quindi opportuno rinviare il Finanzgericht di Düsseldorf all'interpretazione contenuta in detta sentenza e prendere in considerazione solo la prima e la terza questione pregiudiziale.

Con la prima questione si vuol sapere se, parlando di imposizioni che colpiscono direttamente i prodotti nazionali, l'articolo 95 intenda l'onere fiscale risultante dall'aliquota contemplata dalla legge, ovvero l'onere reale, da determinarsi tenendo conto delle esenzioni medie di cui fruiscono i prodotti similari o i gruppi di prodotti similari. La questione riguarda in particolare le esenzioni, o restituzioni, concesse ai prodotti nazionali destinati all'esportazione e che sarebbero atte a diminuire l'onere fiscale complessivo gravante sui prodotti nazionali similari.

L'articolo 95 vieta di porre i prodotti provenienti da altri Stati membri in una posizione di svantaggio, rispetto ai prodotti del paese importatore che vengono messi in commercio nel territorio del paese stesso. Si devono quindi escludere dal confronto i prodotti nazionali che vengono esportati e non partecipano alla concorrenza nel territorio nazionale.

Di conseguenza, solo l'onere fiscale gravante sui prodotti nazionali messi in commercio nel territorio può essere preso in considerazione, per determinare quali tributi colpiscano i prodotti nazionali e costituiscano il limite massimo consentito dall'articolo 95 del trattato. Le imposizioni gravanti sui prodotti nazionali ai sensi dell'articolo 95 del trattato sono pertanto quelle che risultano dall'applicazione dell'aliquota legale.

La terza questione è diretta a chiarire le conseguenze della preminenza del diritto comunitario, cioè nella fattispecie dell'articolo 95 del trattato, rispetto alle norme di diritto nazionale con esso incompatibili. Essa riguarda in particolare il punto : se il giudice debba considerare dette norme come non applicabili, ove siano incompatibili col diritto comunitario, ovvero dichiararle nulle a partire dalla scadenza del termine indicato dall'articolo 95, 3º comma.

Benché l'efficacia riconosciuta dall'articolo 95 del trattato escluda l'applicazione di qualsiasi provvedimento nazionale con esso incompatibile, detto articolo non limita il potere dei giudici

nazionali competenti di applicare, tra i vari mezzi offerti dall'ordinamento interno, quelli che appaiono loro più appropriati onde tutelare i diritti soggettivi attribuiti dal diritto comunitario. In particolare, ove un tributo interno sia incompatibile con l'articolo 95, 1° comma, solo per l'eccedenza di un determinato importo, spetta al giudice nazionale di decidere, secondo le norme del diritto interno, se sia illegittima l'intera imposizione ovvero soltanto l'eccedenza.

La scelta tra le alternative indicate dalla questione, ed anche fra qualunque altra, spetta pertanto al giudice proponente.

Sulle spese

Le spese sostenute dai governi della Repubblica federale di Germania e del Regno dei Paesi Bassi, nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni a questa Corte, non possono dar luogo a rifusione.

Nei confronti delle parti nella causa di merito, il presente giudizio ha il carattere di un incidente sollevato nel corso di una controversia pendente dinanzi al Finanzgericht di Düsseldorf, al quale spetta quindi pronunziarsi sulle spese.

Per questi motivi,

letti gli atti di causa,

sentita la relazione del giudice relatore,

sentite le deduzioni orali del governo della Repubblica federale di Germania, della Commissione delle Comunità europee e della ricorrente nella causa di merito,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale,

visto il trattato istitutivo della C.E.E., in ispecie gli articoli 95, 97 e 177,

visto il protocollo sullo statuto della Corte di giustizia della C.E.E., in ispecie l'articolo 20,

visto il regolamento di procedura della Corte di giustizia delle Comunità europee,

vista la sentenza della Corte di giustizia del 3 aprile 1968 pronunciata nella causa 28-67 su rinvio del Bundesfinanzhof,

LA CORTE,

pronunziandosi sulle questioni deferitele dal Finanzgericht di Düsseldorf, con ordinanza 6 settembre 1967.

afferma per diritto :

1° L'articolo 97, 1° comma, applicabile qualora gli Stati membri, che riscuotono l'imposta sulla cifra d'affari in

base al sistema dell'imposta cumulativa a cascata, si siano effettivamente valsi della facoltà ad essi concessa, non attribuisce ai singoli dei diritti soggettivi che i giudici nazionali debbano tutelare.

2° Le imposizioni che colpiscono i prodotti nazionali ai sensi dell'articolo 95 del trattato sono quelle che risultano dall'applicazione dell'aliquota legale.

3° L'articolo 95 non limita la facoltà dei giudici nazionali competenti di servirsi, tra i vari mezzi offerti dall'ordinamento interno, di quelli che appaiono loro più appropriati onde tutelare i diritti soggettivi attribuiti dal diritto comunitario;

e statuisce :

spetta al giudice proponente pronunziarsi sulle spese del presente giudizio.

Così deciso a Lussemburgo, il 4 aprile 1968.

Lecourt Donner Strauß
Trabucchi Monaco Mertens de Wilmars Pescatore

Letto in pubblica udienza a Lussemburgo, il 4 aprile 1968.

Il cancelliere
A. Van Houtte

Il presidente
R. Lecourt

Conclusioni dell'avvocato generale Karl Roemer dell'8 febbraio 1968 [1]

INDICE

Introduzione (gli antefatti, le questioni deferite) 337
Valutazione giuridica 339
Osservazioni preliminari 339
1. Sulla prima questione 340
2. Sulla seconda questione 341
3. Sulla terza questione 343
Conclusioni finali 344

1 — Traduzione dal tedesco.