3° L'articolo 97, 1° comma, applicabile qualora gli Stati membri che riscuotono l'imposta sull'entrata col sistema della tassa cumulativa a cascata si siano effettivamente valsi della facoltà loro concessa, non attribuisce ai singoli dei diritti soggettivi che il giudice nazionale debba tutelare.

4° Negli Stati che si sono valsi della facoltà loro attribuita dall'articolo 97, va considerata come « aliquota media » ogni aliquota istituita come tale dallo Stato di cui trattasi, salva restando l'applicazione del 2° comma di detto articolo;

e statuisce :

spetta al giudice proponente pronunciarsi sulle spese del presente giudizio.

Così deciso a Lussemburgo, il 3 aprile 1968.

Lecourt Donner Strauß
Trabucchi Monaco Mertens de Wilmars Pescatore

Letto in pubblica udienza a Lussemburgo, il 3 aprile 1968.

Il cancelliere
A. Van Houtte

Il presidente
R. Lecourt

Conclusioni dell'avvocato generale Joseph Gand del 25 gennaio 1968 [1]

Signor Presidente, signori Giudici,

Le sette domande pregiudiziali di cui mi occuperò oggi sono state proposte, a norma dell'articolo 177 del trattato di Roma, da quattro giudici tedeschi, tra cui il Bundesfinanzhof. Esse vertono sull'interpretazione delle disposizioni fiscali del trattato e più precisamente degli articoli 95 e 97. Le singole questioni che dovreste risolvere sono circa 50, ma alcune sono ripetute in più domande oppure s'escludono a vicenda, e non vi è praticamente parola dei due detti articoli che non debba venire

1 — Traduzione dal francese.

analizzata quanto a senso e portata : cos'è un *onere* indiretto, un prodotto similare, un prodotto « sostituibile »? Cosa si deve intendere par « aliquota media »? L'articolo 95 attribuisce ai singoli dei diritti soggettivi che il giudice nazionale è tenuto a tutelare? Lo stesso si può dire dell'articolo 97?

Viene quindi analizzato alla luce del trattato l'intero sistema dell'imposta sull'entrata, in particolare l'imposta cumulativa a cascata, applicata in Germania fino al 31 dicembre 1967 e che potrà essere applicata in altri quattro Stati membri fino al 1° gennaio 1970. Questo basta ad illustrare la vastità e la complessità dei problemi che dovrete risolvere, già messe in risalto nelle osservazioni orali svolte dinanzi a voi.

Si potrebbero anzitutto riunire le questioni deferite dai vari giudici a seconda della loro relazione con l'articolo 95 o con l'articolo 97, per esaminarle poi secondo quest'ordine logico. Per motivi di chiarezza e di semplicità, mi sono invece rigidamente attenuto all'ordine in cui le cause sono state discusse. Comincerò quindi dal procedimento 28-67, su rinvio del Bundesfinanzhof, giudice di ultima istanza in materia fiscale, che verte sulle questioni di principio più importanti.

I

28-67 — *Molkerei-Zentrale contro Hauptzollamt Paderborn*

I fatti che hanno dato origine al rinvio sono i seguenti : un'impresa, che il 15 giugno 1962 aveva importato in Germania latte intero in polvere proveniente dal Belgio, oltre i normali dazi doganali si era vista applicare una tassa supplementare del 4 %, destinata a compensare l'imposta sull'entrata. Essa adiva, senza risultato, il Finanzgericht allegando che quest'ultimo tributo era incompatibile con l'articolo 95 del trattato, in quanto la legge tedesca relativa all'imposta sull'entrata esenta dall'imposta stessa, con effetto dal 1° febbraio 1956, il latte in polvere nazionale, ed inoltre la vendita della materia prima, cioè il latte, è anch'essa esente. Gli stessi argomenti sono stati svolti dinanzi al Bundesfinanzhof. L'impresa parte quindi dal presupposto che l'articolo 95 del trattato ha efficacia immediata e attribuisce ai singoli dei diritti soggettivi che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare, conformemente a quanto avete deciso nella sentenza 57-65 (*Lütticke*, 16 giugno 1966, Raccolta XII-1966, pag. 219).

È su questo punto fondamentale che il Bundesfinanzhof nutre seri dubbi, ch'esso espone in modo molto chiaro ed esauriente nell'ordinanza di rinvio e che si possono così riassumere : la prevalenza del diritto comunitario sul diritto nazionale non è di per sé contestata, ma la vostra giurisprudenza — specie la

sentenza Lütticke — in Germania è stata interpretata nel senso che la dichiarazione dell'efficacia immediata di una disposizione del trattato che impone un obbligo allo Stato, conferisce automaticamente al singolo la facoltà di far valere dinanzi al giudice nazionale la violazione del trattato; ora, sono gli organi comunitari — specie la Commissione — quelli che devono obbligare gli Stati ad adempiere i loro obblighi, mercé il ricorso all'articolo 169.

Concedere ai singoli un'azione diretta in caso di violazione del trattato, anziché autorizzarli semplicemente a chiedere allo Stato membro di porre termine alla situazione illegittima « mediante un'azione appropriata », significa attribuire loro dei diritti più ampi di quelli conferiti agli organi comunitari. Questa soluzione del resto mal si concilierebbe, nel caso dell'articolo 95, con la posizione della magistratura nell'ambito della costituzione della Repubblica federale, in quanto non è compito del giudice il supplire con migliaia di decisioni isolate alle disposizioni fiscali che le autorità competenti non hanno adottato. Inoltre, si tratta sovente di questioni di fatto, che potrebbero dar luogo a decisioni divergenti dei vari Finanzgerichte, decisioni che difficilmente potrebbero venire armonizzate dal giudice di ultima istanza. Si potrebbe persino avere un conflitto tra le decisioni dei giudici nazionali e quelle pronunziate da questa Corte in forza degli articoli 169 e 170 del trattato. Non bisogna infine dimenticare che la vostra giurisprudenza ha provocato innumerevoli ricorsi dinanzi al Finanzgericht, il che ha creato nella Repubblica federale una deplorevole situazione d'incertezza in materia di tassa di conguaglio.

1. Con la prima questione, il Bundesfinanzhof vi chiede quindi se intendete tener ferma la vostra interpretazione dell'articolo 95, 1° comma, del trattato; esso inoltre vi chiede se detto articolo attribuisca ai singoli il diritto di esigere che il giudice nazionale li ponga, anche se la legge interna non è ancora stata modificata, nella situazione in cui si troverebbero se lo Stato membro avesse adempiuto gli obblighi legislativi impostigli dal trattato, mentre, a norma degli articoli 169 e 170, la Commissione o gli altri Stati membri possono solo esigere che lo Stato membro dia esecuzione al trattato, e se, di conseguenza, l'articolo 95, 3° comma, abbia aperto una breccia nella sovranità legislativa degli Stati membri in materia di tributi interni.

È la prima volta che siete invitati espressamente a rivedere la vostra interpretazione di un testo comunitario. Benché sia già accaduto che dei giudici vi chiedessero il significato di disposizioni sulle quali vi eravate già pronunziati, le domande erano state proposte o prima della vostra pronuncia (Da Costa, 28 — 30-62, Raccolta IX-1963, pag. 57), o prima della pubblicazione nella Raccolta (Hessische Knappschaft, 44-65, vol. XI-1965, pag. 951). La vostra giurisprudenza ammette che il giudice

nazionale possa deferirvi una seconda volta una questione interpretativa e non è solo normale, ma auspicabile che un organo giurisdizionale elevato di uno Stato membro si valga di questa facoltà se, per motivi di diritto o di fatto, ritiene che la vostra interpretazione non sia inoppugnabile.

Ciò premesso, non ritengo che dobbiate modificare l'atteggiamento che avete assunto.

L'obiezione fondamentale del Bundesfinanzhof non si riferisce infatti solo all'articolo 95 del trattato, né agli argomenti che vi hanno indotto a sancirne la diretta efficacia. L'obiezione è più generale e si riferisce essenzialmente al fatto che è stato consacrato un duplice sistema di tutela giurisdizionale, fondato sulle azioni della Commissione e degli Stati membri dinanzi alla Corte di giustizia, e al tempo stesso sulle azioni promosse dai singoli dinanzi al giudice nazionale. Queste due vie sono diverse : quando la prima viene seguita con successo, essa obbliga lo Stato membro riconosciuto in difetto ad adottare i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza implica. Gli effetti dell'altra via sono i seguenti : il giudice nazionale che, adito da un singolo ed eventualmente dopo avervi chiesto d'interpretare le norme comunitarie invocate, ritiene che il diritto interno diverga dalle disposizioni comunitarie, applica direttamente queste ultime al caso concreto che gli è stato sottoposto. I due sistemi quindi si integrano e sono parimenti utili, poiché non si deve dimenticare che, in pratica, difficoltà giuridiche e materiali di ogni genere ritardano od ostacolano l'avvio e lo svolgimento della procedura di cui all'articolo 169.

Può quindi avvenire che, come rileva il Bundesfinanzhof, il singolo, di fronte al giudice nazionale, venga a trovarsi nella stessa situazione nella quale si troverebbe se il diritto nazionale fosse già stato modificato, ma questa non è forse una conseguenza logica di quella preminenza del diritto comunitario che il Bundesfinanzhof considera come acquisita?

Un'obiezione del genere, fondata sugli articoli 169 e 170, era già stata formulata sin dalle prime pronunce sulle disposizioni del trattato C.E.E. aventi efficacia immediata. Essa era stata sollevata nella causa 26-62 (5 febbraio 1963, Raccolta IX-1963, pag. 1) dai governi olandese, belga e tedesco, ma voi l'avete disattesa espressamente in termini che sarà opportuno ricordare : « Ove le garanzie contro la violazione dell'articolo 12 da parte degli Stati membri venissero limitate a quelle offerte dagli articoli 169 e 170, i diritti individuali degli amministrati rimarrebbero privi di tutela giurisdizionale diretta. Inoltre, il ricorso a detti articoli rischierebbe di essere inefficace qualora dovesse intervenire solo dopo l'esecuzione di un provvedimento interno, adottato in violazione delle norme del trattato. La vigilanza dei singoli, interessati alla salvaguardia dei loro diritti, costituisce

d'altronde un efficace controllo, che si aggiunge a quello che gli articoli 169 e 170 affidano alla diligenza della Commissione e degli Stati membri ». Non mi pare ci siano motivi giuridici plausibili per ritornare su un punto di vista che avete tenuto fermo da cinque anni a questa parte.

Rimane però il disagio del Bundesfinanzhof di fronte all'incertezza derivante dalle azioni promosse dinanzi ai tribunali tedeschi competenti in materia di tassa di conguaglio, fenomeno che, va rilevato, non si è prodotto in alcun altro Stato membro che applica il sistema dell'imposta cumulativa a cascata. La Commissione ha senza dubbio le sue buone ragioni per ravvisare l'origine di tutte queste azioni nelle deduzioni, forse troppo affrettate, che sono state tratte dalla sentenza 57-65; si è ritenuto che tale sentenza implicasse l'efficacia immediata dell'articolo 97 — che si riferisce al regime dell'imposta cumulativa a cascata col sistema delle aliquote medie — ed è questa la ragione della profusione di azioni. Ora, il problema, come si vedrà, è tuttora insoluto ed è stato sollevato dal Bundesfinanzhof. Restando nell'ambito dell'articolo 95, ritengo che non dobbiate modificare l'interpretazione che ne avete dato nella sentenza 57-65.

2. La seconda questione mira a far stabilire se l'articolo 97 abbia efficacia immediata, nel senso di attribuire ad ogni singolo il diritto di adire il giudice nazionale per far stabilire se l'aliquota media legale della tassa sia compatibile coi principi di cui all'articolo 95, e ciò mediante impugnazione dell'accertamento.

L'articolo litigioso, che si riferisce particolarmente agli Stati membri che applicano il sistema dell'imposta cumulativa a cascata, contiene due commi : il primo autorizza gli Stati a fissare aliquote medie per i tributi interni gravanti sul prodotto o gruppo di prodotti importati, senza pregiudizio dei principi di cui all'articolo 95; l'altro stabilisce che, se le aliquote medie fissate da uno Stato membro non sono conformi a tali principi, la Commissione indirizza a tale Stato le direttive o le decisioni del caso.

La vostra giurisprudenza ha man mano definito i presupposti per l'immediata efficacia di una disposizione del trattato. Nelle mie conclusioni per la causa 57-65, avevo tentato di riassumere detti presupposti affermando che l'obbligo imposto allo Stato membro doveva essere preciso, senza riserve, non doveva presupporre alcun provvedimento esecutivo delle istituzioni comunitarie e non doveva affidare al potere discrezionale dello Stato interessato l'applicazione della norma. Queste condizioni vengono evidentemente meglio soddisfatte se si tratta di un'obbligazione di non fare, di una astensione (cause 26-62 e 6-64), ma non è escluso a priori ch'esse siano soddisfatte anche nel caso di un'obbligazione di fare.

L'articolo 97 però — il che è molto diverso — si concreta

soprattutto in una *facoltà* concessa agli Stati membri, nell'ambito dell'imposta cumulativa a cascata. In questa è tecnicamente impossibile calcolare esattamente le somme percepite sui prodotti, a titolo d'imposta sull'entrata, nei passaggi precedenti, in quanto il loro importo è variabile, ad esempio, a seconda che le imprese che concorrono alla fabbricazione di un prodotto siano più meno integrate. È questa una constatazione di fatto che non obbliga a prendere posizione fin d'ora su ciò che può essere considerato come imposizione « a monte ».

Per questo motivo gli Stati membri hanno ottenuto l'autorizzazione ad adottare aliquote medie che, per definizione, possono essere diverse dall'onere fiscale effettivo; gli Stati del resto calcolano dette aliquote secondo sistemi diversi, il che ha indotto la Commissione a presentare al Consiglio, il 30 giugno scorso, una proposta di direttiva per l'unificazione del sistema di calcolo delle aliquote medie, proposta di cui si è abbondantemente discusso sia nella fase scritta che in udienza ed il cui testo mette bene in luce le difficoltà connesse alla determinazione dell'aliquota. La facoltà attribuita agli Stati non implica solo detta fissazione, ma anche la determinazione del se l'aliquota vada applicata ad un prodotto oppure ad un gruppo di prodotti e, in questo secondo caso, quali prodotti ne facciano parte. Con altre questioni vi è stato chiesto di stabilire che cosa si debba intendere per gruppo di prodotti e quale sia l'estensione del potere discrezionale di cui dispone lo Stato interessato a questo proposito; qui basta constatare che questo potere sussiste.

Indubbiamente, l'articolo 97 implica dei limiti in quanto si richiama ai *principi* enunciati dall'articolo 95, che stabiliscono la quota massima ammessa per le tasse di conguaglio, ma ciò non è sufficiente a far negare il potere discrezionale che ho testè ricordato. A questo proposito l'attrice ha sottolineato che, secondo il diritto interno, un atto emanato in forza di un potere discrezionale non è per questo sottratto al sindacato giurisdizionale e ciò è vero, almeno entro certi limiti, ma non sembra che l'argomento sia molto pertinente nell'ambito del trattato, in quanto in questa sede si discute, non già dei poteri dell'amministrazione, ma di quelli del legislatore.

Questo margine di valutazione, cui si può attribuire una ampiezza più o meno grande, ma che è incontestabile, mi pare escluda l'immediata efficacia dell'articolo 97. Senza volerne fare un argomento decisivo, si può ricordare nello stesso senso il 2° comma dello stesso articolo, il quale stabilisce che, se le aliquote medie non sono conformi ai principi dell'articolo 95, la Commissione indirizza allo Stato membro le direttive o le decisioni del caso. Tale modo di procedere, tipico dell'articolo 97, elimina la possibilità di ricorrere immediatamente al procedimento previsto dall'articolo 169, a differenza di quanto stabilisce l'artico-

lo 95; esso si può spiegare solo col carattere del tutto speciale della disposizione litigiosa e con le difficoltà connesse alla sua applicazione.

Su questa soluzione della seconda questione, che vi propongo in contrasto con l'attrice nella causa di merito, concordano anche il governo tedesco e la Commissione, ma non del tutto, in quanto la Commissione attenua leggermente il rigore del suo atteggiamento. Il giudice nazionale non dovrebbe arrestarsi di fronte all'affermazione che l'accertamento si fonda su un'aliquota media ammessa dall'articolo 97, ma potrebbe accertare se si tratti realmente di un caso di applicazione dell'articolo 97, cioè di una tassa compensativa riscossa in luogo di un'imposta sull'entrata applicata con il sistema a cascata e di un'aliquota media applicabile ad un prodotto o ad un gruppo di prodotti.

3. Con la terza questione il Bundesfinanzhof vuol sapere cosa debba intendersi per aliquota media ai sensi dell'articolo 97; in funzione della soluzione che sarà data a questo problema, esso desidera inoltre sapere se l'aliquota del 4 % della tassa compensativa allora applicabile al latte intero in polvere rappresenti un'aliquota media.

Su quest'ultimo punto, che in effetti riguarda l'applicazione del diritto comunitario ad un caso concreto, condivido il punto di vista del governo federale e della Commissione, che negano la vostra competenza in materia. Spetta al giudice nazionale risolverlo.

La questione principale è invece una delle più difficili che mai vi siano state sottoposte e, anche dopo tutto quanto è stato detto nella presente causa, mi pare difficile risolverla in modo assolutamente preciso.

Secondo il governo tedesco, tuttavia, la cosa è semplice. L'imposta cumulativa a cascata implica necessariamente le aliquote medie poiché, per tutte le ragioni che vi sono state esposte, l'onere gravante sui prodotti nazionali è in genere calcolabile soltanto in modo approssimativo, specie per quanto riguarda l'onere indiretto di cui alla quinta questione sottopostavi dal Bundesfinanzhof. Sulla scorta dei « dati complessivi e di stima », si devono dunque stabilire delle aliquote medie che indubbiamente non possono superare i limiti stabiliti dall'articolo 95, « tenuto conto delle informazioni di cui dispone l'amministrazione e tenuto conto del lavoro che si può esigere da essa »; si noterà il carattere molto vago di queste formule. Ogni qualvolta esista un prodotto nazionale similare o sostituibile, l'aliquota della tassa compensativa dell'imposta cumulativa a cascata è un'aliquota media, come stabilisce la legislazione tedesca; in sostanza, il governo federale ritiene che si debba intendere come aliquota media ai sensi dell'articolo 97 l'aliquota in vigore negli Stati membri che applicano il sistema dell'imposta cumulativa.

Il rigore con cui è esposta questa tesi e il suo carattere assoluto non possono non farla disattendere. La Commissione rileva giustamente che non basta che un'aliquota sia definita come aliquota media dalla legge interna perché sia tale anche ai sensi dell'articolo 97. Se non si vuol cadere nell'arbitrio, il potere discrezionale che certo spetta allo Stato membro dev'essere contenuto entro limiti che si possono tracciare nel modo seguente.

La determinazione delle aliquote medie presuppone che sia nota l'incidenza dell'imposta sull'entrata sui prodotti nazionali similari, in tutte le varie fasi della loro fabbricazione; ciò non può dunque costituire oggetto di una stima globale ed arbitraria, ma dev'essere esattamente calcolato. Poiché i circuiti di produzione e di distribuzione sono più o meno lunghi a seconda delle imprese, si può essere indotti a prescegliere dei prezzi medi che tengano conto di questa diversità. Poiché inoltre alcuni elementi dell'onere indiretto rappresentano solo una parte infima dell'onere totale, si possono anche calcolare a forfè.

Tuttavia la determinazione dell'onere gravante sui prodotti interni similari deve rimanere un'operazione quanto più possibile esatta, i calcoli devono essere controllabili, altrimenti la Commissione, ad esempio, non potrebbe svolgere i compiti che le affida l'articolo 97, 2° comma, né accertare se l'aliquota media sia stata calcolata in modo corretto. Bisogna aggiungere che tali calcoli devono essere stati effettuati in epoca abbastanza recente, perché abbiano ancora un certo valore nel momento in cui viene determinata l'aliquota della tassa compensativa.

4. Il Bundesfinanzhof chiede poi se l'articolo 97 conferisca ai singoli il diritto di sottoporre al giudice nazionale un'aliquota media, anche dopo che la Commissione ha assolto il suo obbligo di garantire il rispetto del trattato e lo Stato membro ha modificato detta aliquota media secondo la richiesta dell'istituzione comunitaria.

La questione presuppone che l'articolo 97 del trattato conferisca ai singoli il diritto di far controllare dal giudice nazionale l'aliquota media applicata nella fattispecie. Se ritenete, come vi ho proposto, che il presupposto non sussista, la questione diviene priva di oggetto.

5. Ultima questione deferita dal Bundesfinanzhof : cosa debba intendersi per onere fiscale indirettamente gravante sui prodotti nazionali ai sensi dell'articolo 95, 1° comma.

Poiché negli scambi internazionali si applica la regola della tassazione nel paese di destinazione, è giusto che gli Stati membri intendano compensare *al 100* %, all'atto dell'importazione, le imposte gravanti sui prodotti nazionali, il che induce ad interpretare nel senso più ampio la nozione di « imposizione indiretta ».

Ciò premesso, si può così illustrare la nozione litigiosa. La

preparazione di un prodotto finito presuppone l'impiego di altri prodotti : materie prime e semilavorati, nonché materie ausiliarie consumate nella fabbricazione (ad esempio la colla nell'industria libraria) o materie accessorie (gli imballaggi). D'altra parte, il procedimento di fabbricazione richiede mezzi di produzione e servizi, quale il trasporto delle merci.

Tutti questi elementi concorrono alla fabbricazione e si deve quindi intendere per imposizione interna gravante *indirettamente* sul prodotto ogni tributo riscosso su tali elementi.

Si deve tener conto dei tributi a tutti gli stadi della fabbricazione, ma è evidente che l'incidenza della tassa sul prezzo del prodotto finito è tanto minore quanto più si risale nella serie di fasi produttive, il che non consente di escludere che si ricorra a dei forfè per determinare l'onere gravante sulle materie prime e sui prodotti ausiliari.

A questa concezione viene talvolta opposta la vostra sentenza 45-64 (Raccolta XI-1965, pag. 885) che interpreta l'articolo 96 del trattato sotto il profilo dei ristorni all'esportazione. Si trae argomento dalla vostra affermazione secondo cui il termine « indirettamente » riguarda i tributi gravanti, ai vari stadi della fabbricazione, « sulle materie prime o sui prodotti semilavorati impiegati nella produzione », e se ne conclude che avete inteso escludere i tributi che gravano sui mezzi di produzione e di trasporto e sul consumo d'energia. L'argomento non mi persuade, poiché il punto più importante erano le imposte di cui si discuteva il rimborso, che voi avete negato. Si trattava nella fattispecie delle tasse di registro, di bollo e d'ipoteca, che, secondo voi, colpiscono il produttore nelle varie manifestazioni della sua attività commerciale o finanziaria in genere e non i prodotti come tali, né ai vari stadi della loro fabbricazione, né allo stadio finale. Lo stesso dicasi per le tasse sulle licenze e concessioni, sulle autovetture e sulla pubblicità, pure contemplate da detta sentenza. Tutte queste tasse non hanno evidentemente nulla in comune con l'imposta sull'entrata vigente in Germania. La sentenza 45-64 non mi pare quindi escluda un'accezione ampia di imposizione indiretta nel senso da me illustrato.

II

31-67 — *Ditta Stier contro Hauptzollamt di Amburgo*

Il giudice a quo si richiama all'articolo 95 del trattato.

La ditta Stier, che nel 1966 ha importato 3.834 cartoni di limoni provenienti dall'Italia, si è vista ingiungere dall'amministrazione il pagamento di una tassa di conguaglio del 2,5 %.

Dinanzi al Finanzgericht essa ha sostenuto che la legge fiscale tedesca, in virtù della quale si sarebbe dovuto corrispondere la tassa, è in contrasto con l'articolo 95 del trattato, che consente l'applicazione della tassa di conguaglio solo per i prodotti che sul mercato interno possono fare la concorrenza ai prodotti nazionali comparabili. Ora, la Germania non produce limoni (ipotesi dell'articolo 95, 1° comma) né altri frutti che il consumatore possa usare in luogo di detti agrumi (ipotesi dell'articolo 95, 2° comma).

1. In questa situazione il Finanzgericht vi ha deferito tre questioni, la prima delle quali mira a far stabilire se uno Stato membro possa riscuotere tasse sui prodotti originari degli altri Stati membri che non sono in concorrenza coi prodotti nazionali similari, né coi prodotti nazionali sostituibili, o se invece tale provvedimento sia in contrasto col diritto comunitario.

L'ordinanza di rinvio indica chiaramente per quali motivi ed in quale spirito il Finanzgericht abbia ritenuto di dovervi deferire le questioni. La formulazione delle domande dimostra ch'esso è persuaso che l'articolo 95 escluda l'applicabilità dell'imposta nella fattispecie; non si tratterebbe tanto d'interpretare il trattato, quanto eventualmente di colmarne una lacuna e questo sarebbe vostro compito. Inoltre, il principio giuridico invocato dall'attrice, onde sottrarsi al pagamento dell'imposta, pare al giudice si possa dedurre per analogia dagli obiettivi del trattato, specie dalle disposizioni che mirano a garantire la libera circolazione delle merci nel mercato comune e vietano ogni ostacolo all'interscambio. Infine, posto che è possibile invocare « argomenti plausibili » a sostegno dell'assunto, il giudice a quo ritiene di dovervi deferire la questione, anche se il 2° comma dell'articolo 177 non gli impone alcun obbligo in questo senso, atteggiamento questo che non si può fare a meno d'incoraggiare.

Qual è la portata dell'articolo 95? Questo è il punto di partenza per rispondere al Finanzgericht.

Secondo l'attrice nella causa di merito, l'articolo 95, 1° comma, là dove stabilisce che i prodotti importati non possono essere gravati da oneri superiori a quelli applicati ai prodotti nazionali similari, sancisce un divieto, ma stabilisce anche una *autorizzazione*. Essendo questa chiaramente limitata ai prodotti in concorrenza coi prodotti nazionali, il divieto di applicare imposte agli altri prodotti importati dagli Stati membri si desumerebbe direttamente dall'articolo 95 e questa interpretazione sarebbe conforme agli scopi del trattato, stipulato soprattutto onde garantire la libera circolazione delle merci. L'argomento mi pare più sottile che convincente, anche se si fa il parallelo tra l'articolo 95 e le disposizioni, pressoché identiche, degli articoli II e III del G.A.T.T., in quanto mi pare si giochi sulle parole quando si afferma che il 1° comma dell'articolo 95 concede un'autoriz-

zazione, mentre il suo scopo è principalmente quello di *vietare le discriminazioni* tra prodotti importati e prodotti nazionali.

Per il caso che la sua proposta d'interpretazione non venga accolta, la Stier assume che la tassa litigiosa deve essere considerata come un dazio doganale oppure come una tassa d'effetto equivalente al dazio doganale, in quanto ha tutte le caratteristiche del dazio doganale a carattere fiscale, giacché il suo unico scopo è quello di procurare un introito allo Stato. In questa ipotesi si devono applicare le disposizioni sulla progressiva riduzione dei dazi doganali, e quindi ridurre l'aliquota, al 1º gennaio 1966, all'1,6 % al massimo. Si giungerebbe allo stesso risultato considerandola come una tassa di effetto equivalente, e ciò non sarebbe in contrasto con la sentenza 57-65.

Tornando ora all'articolo 95, si deve ammettere, col governo federale e con la Commissione, che non è assolutamente possibile desumerne il divieto di applicare un tributo interno ai prodotti importati dagli Stati membri che non siano in concorrenza coi prodotti nazionali. Il trattato, applicando le norme abitualmente osservate negli scambi internazionali, assoggetta i prodotti importati ai tributi in vigore nel paese di destinazione, e l'articolo 95 vieta di applicare loro un regime fiscale meno favorevole di quello applicato ai prodotti nazionali similari o sostituibili. Questa disposizione ha lo scopo di garantire uguali condizioni di concorrenza ed ha valore solo entro questi limiti, ma se non vi sono né prodotti similari, né prodotti sostituibili, non si può trarre dall'articolo 95 una limitazione della sovranità fiscale dello Stato importatore. Ciò premesso, non si deve dimenticare che, a differenza di quanto avviene in campo doganale, il trattato comprime piuttosto moderatamente la sovranità degli Stati membri in campo fiscale e finanziario, come dimostrano gli articoli 95-99, ed è in sostanza quanto il governo tedesco esprime un po' categoricamente dicendo che il trattato in questa materia consente tutto ciò che non vieta espressamente.

Quindi, la realizzazione di una situazione analoga a quella di un mercato interno pare vada perseguita in questo settore mediante l'armonizzazione del diritto, il cui primo passo è stato recentemente fatto con l'istituzione della tassa sul valore aggiunto. Rilevo qui che le direttive del Consiglio dell'11 aprile 1967 non escludono la riscossione di detta tassa all'importazione di prodotti ai quali non corrispondono prodotti nazionali similari o sostituibili.

D'altro canto non è possibile affermare in generale che l'applicazione di tributi interni alle merci importate sia incompatibile col sistema generale del trattato. L'articolo 17, n. 3, consente di sostituire i dazi doganali di carattere fiscale con una tassa interna conforme alle disposizioni dell'articolo 95; se non esclusivamente, l'articolo si riferisce particolarmente alle merci prodotte all'estero che non sono in concorrenza coi prodotti nazionali.

L'interpretazione che la ricorrente dà degli obiettivi del trattato svuoterebbe di gran parte del suo contenuto l'articolo 17, n. 3.

Ritengo quindi che la prima questione deferita dal Finanzgericht si debba risolvere nel senso che il trattato non vieta ad uno Stato membro di applicare tributi interni ai prodotti provenienti da altri Stati membri che non siano in concorrenza coi prodotti nazionali similari, ai sensi dell'articolo 95, 1° comma, né coi prodotti nazionali sostituibili, ai sensi dell'articolo 95, 2° comma.

2. Il Finanzgericht vi chiede poi se una norma giuridica, elaborata sulla base del diritto comunitario nel senso della questione precedente che limiti la potestà fiscale nazionale, abbia effetti giuridici immediati a favore del singolo.

La questione presuppone evidentemente che il trattato escluda la possibilità di applicare tributi interni ai prodotti litigiosi. Se condividete il mio punto di vista, essa diviene priva d'oggetto.

3. Per contro dovete pronunciarvi sull'ultima questione deferita, vale a dire se lo Stato membro, cui si riconosce in linea di principio il potere di riscuotere dei tributi in questo campo, debba rispettare, a norma del trattato, determinati limiti nella fissazione delle aliquote e, in caso affermativo, quali siano questi limiti.

La questione è piuttosto imbarazzante e non vi è probabilmente una soluzione del tutto soddisfacente. Per fortuna essa è solo teorica.

Il governo della Repubblica federale, ad esempio, conclude che, dal momento che il trattato non disciplina la riscossione dei tributi interni all'atto dell'importazione di tali prodotti, la sovranità fiscale nazionale è illimitata, sia per quanto riguarda la decisione di applicare tali tributi, sia per la determinazione della loro entità. Lo stesso governo aggiunge che, in caso di difficoltà o di abusi in materia, si potrebbe cercare una soluzione nell'armonizzazione e cita come esempio le recenti direttive del Consiglio circa la tassa sul valore aggiunto.

La Commissione affronta il problema sotto un aspetto diverso. Rifacendosi agli argomenti svolti nella causa 20-67, che esaminerò tra breve, essa afferma che gravare in modo eccessivo una merce importata, che non fa concorrenza ad un'altra merce nazionale, potrebbe costituire violazione del divieto di applicare tasse di effetto equivalente ai dazi doganali. L'accento va posto sull'incidenza della tassa e non sulla sua natura. Una tassa di questo tipo, ove superi il « livello generale delle imposte indirette », ha la stessa incidenza di un dazio doganale di pari entità, che venga ad aggiungersi ad un tributo indiretto normale; si dovrebbe dunque applicare il divieto d'istituire tasse d'effetto equivalente ai dazi doganali. La Commissione ammette comunque che il problema non ha interesse attuale, in quanto la tassa compen-

sativa tedesca sui limoni importati, con un'aliquota del 2,5 %, rientra nei limiti normali delle aliquote dell'imposta sull'entrata applicata ai frutti ordinari o tropicali.

La tesi è brillante, anche se presta il fianco a qualche obiezione. Come ha affermato in udienza il rappresentante del governo tedesco, essa rende poco chiara la distinzione fra tributi interni e tasse d'effetto equivalente. Inoltre è quasi impossibile stabilire se un tributo sia eccessivo : ad esempio la Repubblica federale applica un'aliquota del 100 % sul prezzo medio del caffé e del 75 % per il thè, due prodotti che non fanno concorrenza ai prodotti tedeschi. Sono forse tributi eccessivi, proibitivi? A questa obiezione si può rispondere che la Commissione si riferisce al livello generale dei tributi indiretti, il che pare significhi le normali aliquote gravanti sui prodotti dello stesso tipo, e che del resto i prodotti menzionati dal governo tedesco sono disciplinati dall'articolo 17 del trattato e rientrano in una categoria particolare che è sempre stata tassata pesantemente.

Altro punto da rilevare : l'articolo 12 e segg. determinano le modalità per la soppressione delle tasse di effetto equivalente, che deve avvenire entro la scadenza del periodo transitorio. Se dopo questa data l'importo di un'aliquota dovesse risultare « eccessivo », spetterebbe alla Commissione emanare una direttiva o una decisione onde far sì che lo Stato membro interessato lo riduca; naturalmente ciò esulerebbe sia dai presupposti per l'applicazione, sia dalle norme che disciplinano la procedura contemplata dall'articolo 12 e segg. del trattato.

Ancora una volta, siamo in piena teoria, non solo per quanto riguarda la fattispecie, bensì in linea generale. Il governo tedesco rileva giustamente che le aliquote eccessivamente elevate sono controproducenti, dal momento che non arrecano alcun vantaggio, e non si deve quindi temere che gli Stati membri applichino aliquote eccessive in questo settore. Lo dimostra il fatto che fino ad ora la Commissione non ha mai dovuto intervenire. Inoltre mi pare che una tassa la cui indole dipende dall'entità dell'aliquota complichi inutilmente una classificazione già complessa. Quindi, senza voler negare l'interesse che potrebbe avere il rilievo che i poteri statali non sono illimitati, non vi propongo di adottare il punto di vista della Commissione.

III

25-67 — *Milch-Fett- und Eier Kontor contro Hauptzollamt di Saarbrücken*

Il 22 marzo 1967 la Milch-Fett- und Eier Kontor sdoganava a Saarbrücken una partita di pollame macellato proveniente

dai Paesi Bassi. In aggiunta al prelievo, veniva applicata la tassa di conguaglio in ragione del 4 %.

La ditta importatrice adiva il Finanzgericht della Saar, sostenendo che la tassa compensativa del 4 % era in contrasto sia con l'articolo 95 del trattato che con l'articolo 11, n. 1, del regolamento n. 22 del Consiglio, relativo alla graduale attuazione di un'organizzazione comune dei mercati nel settore del pollame : la violazione dell'articolo 95 sarebbe stata ravvisabile nel fatto che la disciplina tedesca dell'imposta sull'entrata esclude i prodotti nazionali similari, o applica loro un'aliquota ridottissima; la violazione del regolamento n. 22 invece nel fatto che lo stesso regolamento vieta che le importazioni dai paesi membri siano assoggettate a tasse di effetto equivalente ai dazi doganali. Per l'ipotesi che l'articolo 97 avesse rilevanza ai fini della soluzione della controversia, l'attrice aggiungeva che tale articolo costituisce una disposizione d'attuazione dell'articolo 95, e doveva venir applicato secondo i principi stabiliti da quest'ultimo; d'altronde non era nemmeno provato che l'aliquota del 4 % fosse un'aliquota media e la prova della legittimità dell'aliquota media applicata doveva essere fornita dall'amministrazione delle dogane. Infine, se nell'inevitabile raffronto materiale tra i vari tributi si può tener conto di quelli gravanti indirettamente sui prodotti nazionali similari, non vi si possono comunque includere le imposte sull'entrata gravanti sui mezzi di produzione e sui servizi.

In un'ordinanza diffusamente motivata, il Finanzgericht ha ritenuto che la soluzione della controversia dipendesse dall'interpretazione degli articoli 95 e 97 del trattato, e in particolare dalla questione del se quest'ultimo articolo attribuisca ai singoli dei diritti soggettivi che il giudice nazionale è tenuto a tutelare. Esso vi sottopone dunque 12 questioni, talune delle quali si suddividono in vari punti, tra cui alcuni risollevano problemi già esaminati nella causa 28-67, il che mi consentirà di limitarmi a precisare o ad integrare quanto ho già esposto in merito.

Anziché esaminare una dopo l'altra le varie questioni, le riunirò in base alla loro connessione coi problemi principali, secondo un ordine che non manca di logica, dal momento che è stato prescelto sia dal governo della Repubblica federale sia dalla Commissione.

1. Il primo gruppo di problemi riguarda le aliquote medie.

— Cosa si deve intendere per aliquota media a norma dell'articolo 97? È la prima questione.

— Un'aliquota generale adottata nel 1951 e da allora rimasta immutata può considerarsi come un'aliquota media ai sensi dell'articolo 97? È la seconda questione.

— Infine la sesta questione, prospettata per il caso che l'articolo 97 conferisca dei diritti soggettivi, riunisce un certo numero di difficoltà relative a dette aliquote : è possibile che

un'aliquota media sia legittima qualora l'incidenza complessiva dell'imposta sull'entrata sui prodotti nazionali della stessa natura non sia stata calcolata in base a dati statistici precisi, ma sia il risultato di una semplice stima; qualora siano stati effettuati dei calcoli in base a dati statistici, ma solo per periodi anteriori al 31 dicembre 1961; qualora si siano riuniti in un unico gruppo dei prodotti nazionali fabbricati e distribuiti secondo sistemi diversi o per i quali l'incidenza complessiva dell'imposta sull'entrata differisce di più dello 0,50 % o che non sono similari?

a) Per quanto riguarda la prima questione, mi riferisco in generale a quanto ho già detto a proposito della causa 28-67. Vorrei tuttavia aggiungere, per rispondere ad un'osservazione fatta all'udienza dal patrono dell'attrice, che la nozione di aliquota media va valutata nell'ambito del diritto comunitario e degli articoli 95 e 97. Ai fini della presente causa, l'interpretazione dei giudici tedeschi — anche dei più elevati — non ci permette quindi di trarre alcuna conclusione circa la nozione di aliquota media, la sua applicazione, il sindacato giurisdizionale esercitabile su di essa in forza del paragrafo 29 della legge fiscale tedesca che disciplina le imposte sul reddito.

b) Quanto allo stabilire se un'aliquota generale, istituita nel 1951 e rimasta da allora immutata, possa costituire un'aliquota media ai sensi dell'articolo 97, la Commissione, che nelle sue osservazioni scritte aveva assunto un atteggiamento negativo, ha in seguito mitigato il suo punto di vista, e mi pare per buoni motivi. Non si può infatti supporre che l'articolo 97 implichi la soppressione di tutte le aliquote, applicate prima della sua entrata in vigore, e l'autorizzazione agli Stati membri ad applicare da quel momento aliquote medie. La precedente disciplina dell'imposta cumulativa a cascata e l'applicazione che ne è stata fatta in seguito sono rimaste impregiudicate nei limiti in cui erano conformi al trattato. Non mi pare quindi vada escluso a priori che un'aliquota istituita nel 1951 possa considerarsi un'aliquota media : si tratta di stabilirlo di volta in volta.

c) Restano le varie ipotesi prospettate nella sesta questione, alle quali si possono dare soltanto risposte piuttosto sfumate.

Quanto ho detto a proposito della causa 28-67 implica che, per determinare l'incidenza complessiva dell'imposta sull'entrata sui prodotti nazionali similari, non ci si può limitare ad una semplice « stima ». È forse pretendere troppo richiedere, come il Finanzgericht, « dati statistici sicuri »; direi piuttosto che sono necessari calcoli seri e controllabili.

Il Finanzgericht vi ha anche chiesto come ci si debba regolare nell'ipotesi di un calcolo effettuato su basi statistiche, ma relativo a periodi anteriori al 31 dicembre 1961. Indubbiamente è auspica-

bile che gli oneri gravanti sui prodotti nazionali similari vengano determinati in base a dati statistici recenti, ma è impossibile stabilire in via generale un periodo di riferimento. L'unico aspetto importante è che la situazione sia rimasta pressoché invariata rispetto al periodo preso in considerazione.

Il problema più complesso è quello relativo alla definizione dei « gruppi di prodotti » di cui all'articolo 97. Secondo il governo tedesco, spetta in linea di massima al legislatore stabilire quali categorie di prodotti debbano essere presi in considerazione per determinare le aliquote medie, e se il diritto comunitario non stabilisce limiti precisi, al legislatore deve essere concessa una certa libertà.

La Commissione ritiene giustamente che l'articolo 97 non può avere lo scopo di consentire agli Stati membri di manipolare per questa via le aliquote medie. Essa cita l'esempio delle miniere di ferro, che rappresentano la prima fase della fabbricazione di una macchina; questi due prodotti costituiscono lo stadio iniziale e lo stadio finale di una serie di prodotti tassati in maniera diversa e la Commissione ritiene giustamente inammissibile di farne un gruppo di prodotti. Va del pari scartata come illogica l'idea, sostenuta dall'attrice, di considerare come un gruppo di prodotti tutti quelli compresi nella stessa voce doganale.

L'unico criterio accettabile — ma impreciso — è che un gruppo di prodotti può comprendere solo prodotti comparabili e tassati in modo pressoché uguale. Non pare comunque possibile, contrariamente a quanto prospetta il Finanzgericht, stabilire un limite rigido dello 0,5 % dell'onere fiscale complessivo, oltre il quale non si potrebbero più riunire i prodotti in uno stesso gruppo.

2. Il secondo gruppo di questioni — terza, quarta e quinta — al quale vengo ora si riferisce alla natura giuridica dell'articolo 97, problema già sottopostovi nella causa 28-67. La particolarità della presente causa è che il Finanzgericht prende le mosse dal problema del se l'articolo rappresenti un caso particolare dell'articolo 95 oppure sia una norma autonoma.

Condivido il punto di vista della Commissione, secondo cui questa impostazione del problema non è di alcuna utilità per la soluzione dell'unica questione importante : quella dell'immediata efficacia dell'articolo 97. Anche se questo articolo è un'appendice dell'articolo 95, il problema della sua efficacia diretta non può essere valutato solo alla luce dell'articolo 95. Infatti, l'efficacia diretta di detto articolo può essere un presupposto necessario per l'applicabilità diretta anche dell'articolo 97, ma non è una condizione sufficiente. Il problema può essere risolto solo nell'ambito dei principi elaborati dalla vostra giurisprudenza. In proposito, ho espresso il mio pensiero abbastanza diffusamente nella causa 28-67 e mi sarà quindi sufficiente dire che la questione va risolta in senso negativo.

3. Il terzo gruppo di problemi — l'ottava, la nona e la decima questione — riguarda l'interpretazione della nozione di « imposizione gravante indirettamente » di cui all'articolo 95 e che può essere presa in considerazione per calcolare la tassa compensativa autorizzata.

Nella prima causa ho indicato la *ratio legis* di questa disposizione dell'articolo 95, che deve far considerare il termine « indirettamente » nella sua accezione più ampia. In linea generale è questa l'opinione del Finanzgericht, il quale tuttavia chiede ancora talune precisazioni : a quelle relative alle questioni 8 e 9 credo già di aver risposto esaminando la causa 28-67.

La decima questione è più originale : l'imposta litigiosa, ricordo, si riferisce all'importazione di pollame macellato. Il Finanzgericht vorrebbe sapere se si debba prendere in considerazione l'imposta sull'entrata che colpisce i prodotti da cui si ricavano le materie prime (ad esempio le uova da cova per i volatili, i semi per le piante) e se altrettanto si debba fare per la tassa gravante sui mezzi di produzione impiegati per ricavare le materie prime (ad esempio sulle incubatrici per i volatili o sulle chiocce). Richiamandosi ad una distinzione che mi pare ragionevole, la Commissione ritiene che si debba rispondere affermativamente in quanto si tratta di vari stadi della produzione che preparano l'allevamento del pollame. In linea di massima, si può dunque tener conto della tassa gravante sulla chioccia o sull'incubatrice, ma è evidente che l'incidenza del tributo riscosso su tali prodotti di base, rispetto al tributo complessivo, è trascurabile.

4. Con l'undicesima e con la dodicesima questione il giudice a quo chiede se la tassa di conguaglio debba considerarsi, in tutto o in parte, come una tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale ai sensi dell'articolo 11 del regolamento n. 22-62 — ma egli stesso risolve questo punto in senso negativo — e se eventualmente detto articolo attribuisca dei diritti soggettivi che i giudici nazionali devono tutelare.

L'articolo di cui trattasi dispone che negli scambi tra Stati membri, sia per l'importazione che per l'esportazione, sono incompatibili con l'applicazione dei prelievi intracomunitari :

— la riscossione di ogni dazio doganale o tassa d'effetto equivalente,

— l'applicazione di ogni restrizione quantitativa o provvedimento d'effetto equivalente.

Si noterà che le espressioni del regolamento ricalcano quelle del trattato ed è quindi più che logico pensare, contrariamente a quanto sostiene l'attrice nella causa di merito, che tale nozione va interpretata nello stesso senso del trattato.

Ciò premesso, la tassa compensativa riscossa in Germania in sostituzione dell'imposta sull'entrata, va considerata in linea di massima come un tributo interno, poiché ha lo scopo di compen-

sare l'imposta sull'entrata riscossa sui prodotti nazionali, e non come una tassa d'effetto equivalente.

Ciò vale anche nel caso in cui la tassa di cui trattasi sia superiore all'onere gravante sui prodotti locali similari, in quanto la tassa compensativa costituisce un tutto unico, come si desume dalla vostra sentenza 57-65.

Si deve infine risolvere affermativamente la questione del se i singoli possano far valere dinanzi al giudice nazionale la violazione dell'articolo 11 del regolamento n. 22.

5. Ultima questione deferita dal Finanzgericht : a chi incomba l'onere della prova in caso di controversia sul se un'aliquota d'imposta sia un'aliquota media ai sensi dell'articolo 97 del trattato.

Il governo della Repubblica federale, come la Commissione, esprime dubbi comprensibili circa la ricevibilità della questione. Ci si può domandare infatti se si tratti ancora d'interpretare i testi comunitari o se il problema non rientri invece nel diritto interno del giudice dinanzi al quale viene discusso il vero carattere dell'aliquota applicata. Personalmente, propendo per la seconda alternativa.

Se, ciononostante, la questione dovesse essere ritenuta ricevibile, mi associo al Finanzgericht nell'affermare che è per lo meno compito dell'amministrazione fiscale chiarire su quali basi e con quale metodo sia stata determinata l'aliquota media litigiosa. Bisogna però ammettere che questa soluzione potrebbe fondarsi solo su considerazioni molto generali d'equità : se non si obbliga l'amministrazione a dare questa dimostrazione, diverrebbe in pratica illusoria ogni impugnazione dell'importatore.

IV

27-67 — *Ditta Fink-Frucht contro Hauptzollamt di Monaco*

In questo caso l'attrice nella causa di merito ha dovuto pagare la tassa di conguaglio per aver importato in Germania pimenti dolci, freschi, (o peperoni), provenienti dall'Italia.

L'importatore ha adito il Finanzgericht di Monaco invocando la violazione dell'articolo 95 del trattato, in quanto la tassa compensativa pagata avrebbe avuto effetto discriminatorio rispetto all'imposta sull'entrata gravante direttamente o indirettamente sui prodotti locali similari o concorrenti. L'amministrazione delle dogane ribatteva che non erano applicabili né l'articolo 95 né l'articolo 97 del trattato, poiché in Germania non si producono pimenti freschi, e nemmeno possono venire sostituiti da altri prodotti locali.

In questa situazione il Finanzgericht vi ha deferito cinque questioni relative al senso e alla portata dell'articolo 95.

1. Innanzitutto dovrete stabilire se il 1° comma dell'articolo 95 si limiti a stabilire un divieto di discriminazione tra Stati membri oppure lo si debba intendere nel senso ch'esso autorizza la riscossione della tassa di conguaglio solo qualora esistano prodotti nazionali similari sui quali gravi, direttamente o indirettamente, l'imposta sull'entrata, con la conseguenza che, non avendo funzione compensativa, la tassa è illegittima se non vi sono prodotti nazionali similari né in concorrenza con quelli importati. Vi si chiede inoltre di stabilire se la tassa compensativa vada eventualmente considerata come un provvedimento di effetto equivalente alle restrizioni quantitative ai sensi dell'articolo 30 del trattato. Benché formalmente la questione si riferisca solo all'articolo 95, 1° comma, si rileverà che il complesso dei problemi sollevati è in relazione sia col 1°, sia col 2° comma.

Come ho già detto a proposito della causa 31-67, si deve partire dal presupposto che l'articolo 95 vieta agli Stati membri di porre i prodotti importati da altri Stati membri in una situazione più sfavorevole di quella in cui si trovano i prodotti nazionali similari o concorrenti; se però nel paese di cui trattasi non vi è produzione di merci similari o concorrenti, l'articolo 95 non è applicabile. Poiché la sovranità fiscale degli Stati rimane impregiudicata, eccezione fatta per le limitazioni imposte dal trattato, in mancanza dei presupposti per l'applicazione dell'articolo 95, gli Stati membri restano liberi di applicare tributi indiretti ai prodotti importati. Ciò non significa automaticamente per gli Stati una libertà assoluta nei confronti del trattato C.E.E. Infine — e mi riferisco qui all'ultima parte della questione — poiché ogni aumento del prezzo dei prodotti importati può provocare una contrazione delle importazioni, se l'aumento è dovuto all'applicazione di un dazio o di una tassa, il provvedimento può ricadere sotto le disposizioni speciali degli articoli 12 e 95. Tali articoli sono autonomi e non implicano l'applicazione dell'articolo 30, che riguarda i provvedimenti d'effetto equivalente a quello delle restrizioni quantitative.

2. La seconda questione si riferisce alla nozione di « prodotti similari », di cui all'articolo 95, 1° comma, del trattato, nonché alla distinzione fra questi e i prodotti di cui al 2° comma.

L'articolo 95, 1° comma, è applicabile qualora dei « prodotti nazionali similari » possano contrapporsi ai prodotti importati dagli altri Stati membri; l'articolo 95, 2° comma, è invece applicabile se gli Stati membri colpiscono i prodotti provenienti dagli altri Stati membri con tributi interni atti a « proteggere indirettamente altre produzioni ». Si tratta dunque del caso in cui non vi sono prodotti nazionali « similari », ma solo prodotti concorrenti

del prodotto importato. Dato il suo contenuto, data la sua posizione nel contesto, il 2° comma dell'articolo 95 appare come una disposizione complementare dell'articolo 95, 1° comma.

Ciò premesso, come si rileva dalle varie osservazioni presentate, è difficile definire esattamente i prodotti « similari », come vorrebbe il Finanzgericht, e distinguerli dai prodotti contemplati dal 2° comma, ma tale difficoltà è meno grave se si ammette, come vi proporrò in prosieguo, che il regime giuridico dei prodotti di cui ai due commi citati è identico.

Secondo l'attrice nella causa di merito, senza pretendere un'equivalenza assoluta, si devono considerare similari i prodotti immediatamente sostituibili, cioè tutti quelli che, nell'opinione corrente, tenuto conto delle loro proprietà e del loro valore d'impiego, sono considerati intercambiabili. Il governo della Repubblica federale ritiene similari i prodotti identici o dello stesso genere. Secondo la Commissione, « similare » non vuol dire identico, ma ha un significato più ampio di quest'ultimo.

La nozione è evidentemente difficile da definire. Tutti però sono d'accordo nell'ammettere che, per stabilire se dei prodotti siano similari, si deve essenzialmente tener conto — dal momento che l'oggetto della disciplina litigiosa ha indole economica — se essi abbiano *possibilità d'impiego* identiche in considerazione della loro natura e delle loro proprietà specifiche, se essi rispondano alle stesse esigenze o siano atti a soddisfare gli stessi gusti. Inoltre si deve rilevare che la maggior parte dei prodotti ha svariate possibilità d'impiego, possibilità che sono comuni, in maggiore o minor misura, ad altri prodotti.

Quanto al 2° comma, esso è una disposizione complementare del primo; esso contempla l'ipotesi che un prodotto importato faccia in qualche modo concorrenza ad un prodotto nazionale, pur senza essere un prodotto similare.

È tuttavia impossibile delimitare esattamente le rispettive sfere d'applicazione delle due disposizioni : prodotti similari e prodotti che, senza essere similari, sono tuttavia concorrenti, non possono distinguersi se non per il grado e l'ampiezza delle differenze che li distinguono.

Le restanti questioni sollevate dal Finanzgericht riguardano solo il 2° comma dell'articolo 95.

3. Vi si chiede innanzitutto d'interpretare la nozione di « imposizioni intese a proteggere indirettamente altre produzioni », figurante in detto comma. L'espressione designa qualsiasi tributo che abbia l'effetto di proteggere in una certa misura i prodotti nazionali, anche solo alla lontana in concorrenza coi prodotti importati, oppure designa un'imposta che modifichi il prezzo del prodotto importato a un punto tale che i consumatori nazionali danno la preferenza ai prodotti nazionali concorrenti? Ritengo che il secondo comma vada inteso in senso assai lato. Nella sen-

tenza 34-62 (Raccolta IX-1963, pag. 267) avete ad esempio ammesso che vi è concorrenza tra le arance, da una parte, e le mele, le pere e le pesche, dall'altra, tanto che le prime non possono venir gravate indirettamente da tributi più elevati di quelli riscossi sui frutti summenzionati prodotti nel paese.

Dal momento che vi è concorrenza fra dei prodotti, l'articolo 95, 2° comma, vieta di gravare *in maggior misura* i prodotti importati che fanno concorrenza ai prodotti nazionali. Infatti, ogni aumento di prezzo ostacola la vendita del prodotto tassato a favore di quello esente da imposte; l'effetto è certo tanto meno rilevante quanto più ridotto è l'aumento del costo, ma non vi è un limite al disotto del quale si possa affermare che l'aumento del costo di taluni soltanto fra i prodotti destinati a soddisfare lo stesso bisogno non abbia alcuna ripercussione sulla vendita dei prodotti stessi.

4. Il Finanzgericht vorrebbe del pari sapere se il 2° comma dell'articolo 95 vieti di applicare *qualsiasi* tributo, oppure soltanto quelli *superiori* ai tributi gravanti sui prodotti nazionali concorrenti.

La soluzione è chiara e la questione va risolta nel senso della seconda alternativa prospettata dal Finanzgericht.

L'unico scopo dell'articolo 95 è quello d'impedire che i prodotti nazionali siano svantaggiati sul piano della concorrenza; ora, la protezione indiretta non è garantita da qualsiasi imposizione, ma solo da un tributo superiore a quello gravante sui prodotti nazionali. Non si comprende perché il trattato dovrebbe riservare ai prodotti soltanto comparabili una situazione di privilegio rispetto ai prodotti « similari ».

5. Il Finanzgericht chiede infine se l'articolo 95, 2° comma, abbia efficacia immediata e conferisca ai singoli diritti individuali che il giudice nazionale è tenuto a tutelare.

In base alla vostra giurisprudenza propendo per l'affermativa.

Detto comma non dà infatti adito agli Stati membri di esercitare un eventuale potere discrezionale. Le difficoltà della sua eventuale applicazione sono puramente giuridiche e derivano essenzialmente dalle nozioni impiegate che, come si vede, possono richiedere un'interpretazione da parte del giudice competente. Data poi la difficoltà di tracciare esattamente i limiti tra il 1° ed il 2° comma dell'articolo 95, non si vede come il primo potrebbe avere efficacia immediata senza che l'abbia anche il secondo.

V

13-67 — *Ditta Becher contro Hauptzollamt di Monaco*

La domanda di decisione pregiudiziale deferitavi dal Finanzgericht di Monaco e registrata col numero 13-67 non mi occuperà

per molto, giacché le questioni che ne costituiscono l'oggetto sono già state, nel complesso, trattate a proposito delle cause di cui ho parlato finora.

La ditta Becher, il 7 dicembre 1962, sdoganava due spedizioni di granoturco provenienti dall'Italia ed era costretta a pagare la tassa di conguaglio nella misura dell'1,5 %. Essa ha impugnato il provvedimento in sede amministrativa, indi dinanzi al Finanzgericht, allegando che le disposizioni del diritto fiscale tedesco applicate nei suoi confronti sono incompatibili con l'articolo 95 del trattato. Le vendite di granoturco nazionale in Germania sono infatti esenti dall'imposta sull'entrata e non vi sono quindi tributi gravanti direttamente sui prodotti nazionali. Lo stesso dicasi dei tributi indiretti, in quanto non si possono considerare come tali i tributi gravanti sulle materie ausiliarie. Inoltre, il tasso dell'1,50 % non sarebbe nemmeno una vera aliquota media ai sensi dell'articolo 97.

Sulla scorta di questi elementi il Finanzgericht di Monaco vi ha deferito tre questioni.

1. La prima riguarda l'efficacia immediata dell'articolo 97 : per i motivi già esposti a proposito della causa 28-67 mi pare si debba dare una risposta negativa.

2. La seconda questione riguarda il termine « aliquota media ».

Nell'ambito di un sistema d'imposta cumulativa a cascata, le aliquote della tassa di conguaglio costituiscono *di regola* un'aliquota media ai sensi dell'articolo 97? Questa è stata sempre la tesi sostenuta dal governo tedesco, confermata nel 1966 dal paragrafo 7 della legge disciplinante l'imposta sull'entrata, tesi di cui ho parlato a proposito della causa 28-67, sottolineando che meritava le più nette riserve. Si deve invece controllare di volta in volta se l'aliquota della tassa non sia superiore o inferiore all'incidenza media diretta o indiretta, dell'imposta sull'entrata sui prodotti nazionali similari, ad esempio quando tale aliquota corrisponde all'imposta gravante su una sola fase distributiva di detti prodotti? Infine, si ha un'aliquota media quando la stessa aliquota è applicata a prodotti corrispondenti a fasi diverse di lavorazione, ad esempio ai cereali da un lato, ai prodotti di panetteria fabbricati con i medesimi cereali, dall'altro?

Il Finanzgericht osserva che l'aliquota dell'1,5 %, applicata nella fattispecie, corrisponde all'aliquota dell'imposta sull'entrata per le vendite di cereali nazionali. Poiché questa ultima imposta grava su una parte trascurabile delle operazioni commerciali relative a detti cereali, l'onere fiscale effettivo è di molto inferiore all'1,5 %. Per poter considerare l'aliquota della tassa compensativa come aliquota media ai sensi dell'articolo 97, non si deve solo tener conto dell'onere indiretto, ma si devono raggruppare i cereali coi prodotti di panetteria su cui grava la medesima ali-

quota. Ma è possibile riunire in un solo gruppo materie prime, per lo più esenti da imposte, e prodotti da esse derivati attraverso un processo produttivo più lungo ed assoggettati in precedenza a tributi più elevati?

Ho già sostenuto che, ai fini della determinazione della tassa compensativa, i prodotti possono essere riuniti in un « gruppo » solo se i prodotti nazionali similari sono tassati in modo pressoché uguale, e ciò al fine di evitare manipolazioni che consentirebbero di eludere gli articoli 95 e 97. A priori pare strano che si possano riunire in questo modo dei prodotti che appartengono a fasi diverse del processo produttivo, ma ciò non è illegittimo se tali prodotti vanno soggetti ad aliquote pressoché uguali. È una questione che va risolta caso per caso, e che non ammette quindi una soluzione generale e assoluta.

3. Infine il Finanzgericht vi domanda se la nozione di tributi indirettamente gravanti comprenda l'imposta sull'entrata e, eventualmente, le tasse sui trasporti, sui prodotti ausiliari, sugli imballaggi, sui mezzi di gestione o di produzione usati per la fabbricazione e per la consegna dei prodotti, nonché sui trasporti effettuati da terzi. La soluzione dev'essere affermativa.

VI

7-67 — *Ditta Wöhrmann contro Hauptzollamt di Bad Reichenhall*

20-67 — *Ditta Tivoli contro Hauptzollamt di Würzburg*

Le due ultime cause per le quali devo presentare delle conclusioni, entrambe relative a domande propostevi dal Finanzgericht di Monaco, si differenziano dalle precedenti in quanto riguardano, l'importazione in Germania di prodotti provenienti, non dagli Stati membri, ma da paesi terzi. Entrambe le cause si riferiscono all'interpretazione di regolamenti sull'organizzazione comune dei mercati in settori agricoli ed i problemi sollevati sono analoghi, così che vanno esaminate congiuntamente.

1. La Wöhrmann ha importato in Germania nel 1956 latte intero in polvere non zuccherato, proveniente dall'Austria. Oltre al prelievo stabilito dal regolamento 13-64 del 5 febbraio 1964, l'amministrazione doganale ha riscosso il 3 % ad valorem a titolo di tassa di conguaglio. Il Finanzgericht di Monaco è stato adito per il fatto che il latte ed i latticini in Germania sono esenti dall'imposta sull'entrata e quindi la tassa compensativa in questione non sarebbe stata una « imposizione interna » ai sensi dell'articolo 95 del trattato, ma una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale. In base all'articolo 12-2 del regolamento 13-64, in caso d'importazione da paesi terzi, la riscossione di

dazi doganali o di tasse d'effetto equivalente è incompatibile con l'applicazione del regolamento stesso.

Prendendo spunto da questi antefatti, il Finanzgericht vi ha deferito quattro questioni tra loro connesse. Anzitutto, se il carattere di tassa equivalente ad un dazio doganale, ai sensi dell'articolo 12 del regolamento, si determini in generale in base allo scopo protezionistico della tassa oppure in base all'effetto protezionistico concreto nei confronti di un determinato prodotto. Nella seconda alternativa, il giudice a quo chiede se una tassa compensativa vada considerata come una tassa d'effetto equivalente qualora le vendite del prodotto interno similare non siano direttamente soggette all'imposta sull'entrata oppure — in caso negativo — se costituisca tassa d'effetto equivalente la parte di tassa compensativa eccedente l'importo dell'imposta sull'entrata gravante sui prodotti nazionali similari. Esaminerò innanzitutto queste due questioni.

È chiaro che il trattato raggruppa i dazi doganali e le tasse d'effetto equivalente, da un lato, e le imposizioni interne, dall'altro, onde disciplinarli diversamente. Il regolamento 13-64, che dovete interpretare, stabilisce, per le importazioni da paesi terzi, che la riscossione di dazi doganali o di tasse d'effetto equivalente è incompatibile col prelievo ch'esso istituisce. Per contro esso non contiene alcuna disposizione analoga per i tributi interni, che sono lasciati alla discrezione degli Stati membri. Lo dimostra il fatto che l'articolo 2 del regolamento stabilisce che il prelievo corrisponde al prezzo d'entrata dello Stato membro importatore, al netto di determinate voci, tra cui « un importo corrispondente all'incidenza delle imposizioni interne riscosse all'importazione », che è stato stabilito dal regolamento 158-64; ed inoltre il fatto che, l'aliquota della tassa compensativa per i latticini essendo stata ridotta dal 4 al 3 % con legge del 26 marzo 1965, lo stesso regolamento è stato modificato onde adeguarlo alla nuova disciplina tedesca. Indubbiamente il rappresentante dell'attrice ha criticato la disposizione, ch'esso ritiene incompatibile con lo spirito del trattato e delle organizzazioni di mercato, ma in questa sede non discutiamo della sua validità. Quello che conta è il parallelismo tra le nozioni giuridiche del trattato e quelle del regolamento : quest'ultimo usa tali nozioni nello stesso senso del trattato e nel regolamento si ritrova in sostanza la distinzione tra gli articoli 12 e 95 del trattato.

Avete già avuto occasione di occuparvi del problema. Dalle sentenze 2 e 3-62 (Raccolta VIII-1962, pag. 791) e 57-65 (Raccolta XII-1966, pag. 219) si desume che l'imposta destinata a compensare le tasse gravanti sui prodotti nazionali similari è una « imposizione interna ». Si tiene dunque conto dello scopo generale. Ora, la tassa compensativa dell'imposta sull'entrata ha lo scopo di effettuare una compensazione fiscale tra prodotti importati e

prodotti nazionali. Se, in un determinato caso, l'esonero totale da imposte di un prodotto nazionale similare dovesse svuotarla di significato e dovesse farne venir meno la funzione, ci si potrebbe chiedere se ciò non si ripercuota sulla sua natura giuridica. L'ipotesi è tuttavia puramente teorica, poiché, anche ammettendo che il prodotto stesso sia esente dall'imposta sull'entrata, rimangono sempre gli oneri gravanti indirettamente di cui si deve tener conto.

Ma — e vengo alla seconda questione — se in un caso determinato l'importo della tassa compensativa è superiore a quello del tributo gravante sul prodotto nazionale similare, ciò non significa che la parte di tassa compensativa eccedente tale tributo sia una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale. La tassa rimane un tutto unico, come avete dichiarato nella sentenza 57-65 la quale conserva tutto il suo valore, anche se l'articolo 95 non è applicabile nel nostro caso.

Il Finanzgericht chiede poi se, nel caso dell'imposta cumulativa a cascata, si possa del pari raffrontare l'importo della tassa compensativa con quello dell'imposta sull'entrata che grava proporzionalmente sui prodotti ausiliari ed accessori, sui mezzi di produzione, sui carburanti e sull'energia impiegati per la produzione di merci nazionali similari. Tenuto conto di quanto ho detto nelle precedenti cause, si dovrebbe dare risposta affermativa.

L'ultima questione sollevata dal Finanzgericht è quella del se l'articolo 12, n. 2, del regolamento 13-64 abbia efficacia immediata, per quanto riguarda la parte di tassa compensativa che ha effetto equivalente a un dazio doganale, e attribuisca dei diritti soggettivi ai singoli. La questione, sollevata in via subordinata per l'ipotesi di scomponibilità della tassa, non ha più ragion d'essere. Ciò premesso, la disposizione in questione corrisponde a quella dell'articolo 12 del trattato che, secondo la vostra sentenza 26-62, ha efficacia immediata e conferisce ai singoli diritti soggettivi. Lo stesso deve quindi dirsi dell'articolo 12, n. 2, del regolamento 13-64.

2. Terminerò con la causa 20-67 (Tivoli), anch'essa oggetto di un'ordinanza del Finanzgericht di Monaco.

Nel 1966 l'impresa ha importato a più riprese grano dagli Stati Uniti ed ha dovuto pagare la tassa di conguaglio in ragione dell'1,5 %. Essa ha fatto valere dinanzi al Finanzgericht che in Germania non vi è un prodotto nazionale comparabile a quello importato nella fattispecie e che l'imposizione, che costituisce una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale, viola l'articolo 20, n. 1, del regolamento n. 19, relativo all'organizzazione comune del mercato dei cereali.

Con ordinanza 17 maggio 1967, il Finanzgericht vi ha chiesto se la tassa di conguaglio riscossa per una determinata importazione, sia una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale ai sensi del regolamento n. 19, ove non vi sia produzione nazionale

di merci analoghe o sostituibili ai sensi dell'articolo 95, 1° e 2° comma, del trattato.

Dirò, una volta per tutte, che le parti nella causa di merito erano d'accordo sul fatto che il grano duro, che non viene prodotto nella Repubblica federale, non è comparabile né sostituibile al grano tenero di produzione nazionale. Circa tale tesi, che esclude la possibilità di applicare l'articolo 95, 2° comma, ai rapporti tra i due prodotti, la Commissione solleva dei dubbi che condivido. I due tipi di grano hanno infatti in comune importanti possibilità d'impiego, specie per la fabbricazione di paste alimentari. È quindi meglio non addentrarsi nella questione, la cui soluzione non è indispensabile per la vostra pronuncia.

La disposizione da interpretare è l'articolo 20, n. 1, del regolamento n. 19, secondo il quale l'applicazione del regime dei prelievi nei confronti dei paesi terzi implica la soppressione della riscossione di qualsiasi dazio doganale o tassa d'effetto equivalente sulle importazioni da paesi terzi. È incontestato che, in assenza di una definizione specifica, la nozione di tassa d'effetto equivalente ha qui lo stesso senso che nel trattato.

A proposito della causa 7-67 ho detto che la distinzione tra tassa di effetto equivalente ed imposizione interna era possibile solo in base agli scopi generali che caratterizzano l'una e l'altra. La tassa compensativa rientrava così tra le imposizioni interne. Il principio può rimanere valido anche se la tassa viene applicata all'importazione di prodotti che non trovano, nello Stato importatore, riscontro in merci similari o concorrenti, giacché la tassa non può acquistare e non acquista l'indole protezionistica che caratterizza la tassa d'effetto equivalente. L'articolo 17 del trattato autorizza gli Stati membri a sostituire i dazi doganli di carattere fiscale, che hanno la duplice caratteristica di costituire un cespite per lo Stato e di venire applicati in generale a prodotti non fabbricati sul territorio nazionale, con composizioni interne; con tale autorizzazione, l'articolo 17 ammette che queste ultime non hanno lo stesso effetto dei dazi doganali, ma se ne deve pure dedurre che l'articolo 95 non vieta l'applicazione di imposizioni interne se non vi è produzione nazionale di merci similari o sostituibili. Se non s'interpreta in questo modo l'articolo 17, esso diviene privo d'oggetto.

Ritengo quindi che gli Stati membri conservino il diritto di applicare una tassa compensativa anche se non vi è produzione nazionale di merci similari o sostituibili, e tale tassa non ha l'indole di una tassa equivalente a un dazio doganale. L'interpretazione vale anche nell'ambito del regolamento n. 19, per le importazioni da paesi terzi. Quindi, l'unica questione sottopostavi dal Finanzgericht va risolta in senso negativo.

Spetta infine a ciascun giudice proponente statuire sulle spese del rispettivo giudizio.