Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunziandosi sulle questioni sottopostele dal Bundesfinanzhof con ordinanza 17 dicembre 1981, dichiara:

**L'art. 95 del Trattato CEE dev'essere interpretato nel senso che, trattandosi di un'agevolazione fiscale nazionale lecita sotto il profilo del diritto comunitario poiché non discriminatoria, l'alcool importato da altri Stati membri, per poterne fruire, deve soddisfare il complesso delle condizioni poste dalla disposizione che contempla l'agevolazione fiscale in questione.**

Mertens de Wilmars Pescatore O'Keeffe Everling
Mackenzie Stuart Bosco Koopmans Due Bahlmann

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 26 aprile 1983.

Il cancelliere
P. Heim

Il presidente
J. Mertens de Wilmars

## CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GERHARD REISCHL DELL'8 MARZO 1983 [1]

*Signor Presidente,*
*signori Giudici,*

col procedimento di cui mi occupo oggi, si tende a completare nonché a concretare la giurisprudenza della Corte di giustizia sulle situazioni in cui un'agevolazione fiscale nazionale ai sensi dell'art. 95 del Trattato CEE dev'essere estesa a prodotti importati analoghi o concorrenti. Poiché gli antefatti della causa principale sono già noti a questa Corte

1 — Traduzione dal tedesco.

grazie alla causa Hansen I [1], e poiché il regime fiscale risultante dalla legge tedesca sul monopolio degli alcolici è già stato espressamente illustrato tra l'altro nelle cause Schneider-Import [2], Hansen III [3] e Andresen [4], posso limitarmi alle seguenti osservazioni sulla situazione di fatto e di diritto:

Nel settembre del 1974, la ditta Hansen GmbH & Co. — già H. Hansen jun. & Co. Balle GmbH & Co. — con sede in Flensburg (in prosieguo «Hansen» prelevava dal proprio deposito, tra l'altro, del rum a bassa gradazione alcolica proveniente dai dipartimenti francesi d'oltremare e dal Surinam. In quell'occasione, lo Hauptzollamt di Flensburg riscuoteva la normale imposta di conguaglio di monopolio (Monopolausgleich) che, allora, era di DM 1 500 per ettolitro di alcool etilico. L'attrice si opponeva a tale imposizione fiscale sostenendo che, a norma dell'art. 95 del Trattato CEE, l'imposta di conguaglio di monopolio non doveva essere superiore al tributo più basso che colpisce l'alcool di frutta tedesco, il quale ammontava a quell'epoca a DM 1 210,60 per ettolitro di alcool etilico.

In esito alla domanda di pronunzia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht di Amburgo, dinanzi a cui pendeva la lite, la Corte di giustizia, con sentenza 10 ottobre 1978, aveva tra l'altro dichiarato che l'art. 95 del Trattato CEE si applica anche alle merci originarie dei dipartimenti francesi d'oltremare e che agevolazioni fiscali nazionali, anche se riguardino soltanto una piccola percentuale della produzione interna o siano concesse per particolari motivi di carattere sociale, debbono essere estese agli alcolici comunitari importati che, tenuto conto dei criteri di cui al 1° e 2° comma dell'art. 95 del Trattato, soddisfino le le stesse condizioni.

Di conseguenza il Finanzgericht di Amburgo decideva, con sentenza 23 maggio 1979, che il rum a bassa gradazione alcolica importato dai dipartimenti francesi e dal Surinam non poteva essere assoggettato, in forza dell'art. 95 del Trattato CEE nonché della decisione del Consiglio 29 settembre 1970, n. 70/549/CEE, relativa all'associazione alla CEE dei paesi e dei territori d'oltremare (GU L 282, del 28. 12. 1970, pag. 83), ad un'imposta sull'alcool superiore a quella riscossa sui prodotti nazionali analoghi. Il rum a bassa gradazione alcolica era analogo all'alcool di frutta nazionale. Tuttavia l'agevolazione fiscale prevista nel § 79, 2° comma, della legge sul monopolio degli alcolici, vecchia versione, non andava estesa solo al rum a bassa gradazione alcolica, prodotto in distillerie la cui produzione non superasse i 4 ettolitri di alcool all'anno. Circa la questione dell'analogia, in particolare per quanto riguarda i quantitativi di produzione, ci si doveva invece riferire — se del caso — alle distillerie cooperative di frutta di cui al § 79, 2° comma, n. 1, della legge sul monopolio degli alcolici, vecchia versione, e precisamente senza considerare il quantitativo massimo di produzione di 300 litri per ciascun socio della distilleria, prescritto dal § 37 della suddetta legge. I quantitativi stabiliti da questa disposizione per i piccoli produttori erano connessi all'esistenza di determinate caratteristiche quali le distillerie ammese al regime forfettario, i proprietari di materie prime, le distillerie che lavorano sotto sigillo, le distillerie cooperative di frutta, caratteristiche che potevano sussistere solo nell'ambito del mo-

1 — Sentenza 10 ottobre 1978 nella causa 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg —, Racc. 1978, pag. 1787.

2 — Sentenza 30 ottobre 1980 nella causa 26/80, Schneider-Import GmbH & Co. KG/Hauptzollamt Mainz —, Racc. 1980, pag. 3469.

3 — Sentenza 7 maggio 1981 nella causa 153/80, Rumhaus Hansen GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg —, Racc. 1981, pag. 1165.

4 — Sentenza 25 novembre 1981 nella causa 4/81, Hauptzollamt Flensburg/Hermann C. Andresen GmbH & Co. KG —, Racc. 1981, pag. 2835.

nopolio degli alcolici esistente nella Repubblica federale di Germania, non già presso i produttori stranieri. Altrimenti i produttori tedeschi, grazie alle loro forme di produzione verrebbero protetti dalla concorrenza straniera dei produttori di merci analoghe. In definitiva, la ditta Hansen aveva diritto a che il rum a bassa gradazione alcolica importato venisse assoggettato solo all'aliquota fiscale più bassa in vigore per i prodotti nazionali, pari a DM 1 210,60 per ettolitro di alcool.

Contro tale sentenza lo Hauptzollamt di Flensburg proponeva ricorso per cassazione (Revision) dinanzi al Bundesfinanzhof, sostenendo fra l'altro che, ai sensi dell'art. 95, 1° comma, del Trattato CEE, non era obbligatorio applicare alle importazioni l'aliquota ridotta contemplata dal § 79, 2° comma, n. 1, della legge sul monopolio degli alcolici, vecchia versione, per determinate categorie di produttori nazionali. Dopo la sentenza Hansen I [1], la suddetta agevolazione poteva indubbiamente estendersi senza discriminazione agli alcolici importati, ma erano rilevanti al riguardo soltanto le caratteristiche che giustificavano sostanzialmente l'agevolazione fiscale. Qui andava preso in considerazione unicamente il criterio della «piccola produzione». Inoltre nella fattispecie occorreva effettuare il raffronto con il taglio di rum nazionale che veniva colpito da un'imposta maggiore rispetto al suddetto alcool di frutta.

Secondo la VII Sezione del Bundesfinanzhof, dinanzi alla quale pende il ricorso per cassazione, la giurisprudenza della Corte di giustizia non avrebbe sinora indicato in modo preciso quali siano i presupposti concreti dell'«equiparazione» delle situazioni che giustificano l'agevolazione fiscale di cui al § 79, 2° comma, n. 1, della legge sul monopolio degli alcolici, vecchia versione. Indubbiamente nella causa Hansen III [2], dove si trattava di risolvere la stessa questione, la Corte di giustizia ha dichiarato che ciò che importa è che i prodotti importati possano fruire effettivamente degli stessi vantaggi dei prodotti nazionali analoghi, anche qualora non soddisfino le stesse condizioni tecniche o normative. Inoltre essa ha stabilito che, per i prodotti importati che rispondano al criterio quantitativo previsto dal diritto nazionale, non si possono fissare altri requisiti inerenti alle condizioni di produzione che, a causa di circostanze naturali o normative, non possono essere soddisfatte da un prodotto proveniente da un altro Stato membro. Queste considerazioni conterrebbero tuttavia una serie di concetti il cui contenuto non sarebbe senz'altro chiaro per chi deve applicare il diritto.

Spogliando l'agevolazione fiscale, in atto sino al 1978 per le distillerie cooperative di frutticoltori (Obstgemeinschaftsbrennereien), dei suoi specifici requisiti monopolistici i quali non possono essere estesi a merci prodotte in altri Stati membri a causa delle circostanze locali, rimarrebbe una disciplina che contemplerebbe una riduzione fiscale per l'alcool di frutta prodotto da una distilleria gestita in comune da più persone allo scopo di lavorare le materie prime agricole da esse ottenute e che non produce a partire dalle materie prime di ogni singolo socio, più di 300 litri di alcool etilico all'anno. Il punto decisivo sarebbe quindi se l'estendere la suddetta disciplina agli

1 — Sentenza 10 ottobre 1978 nella causa 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg —, Racc. 1978, pag. 1787.

2 — Sentenza 7 maggio 1981 nella causa 153/80, Rumhaus Hansen GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg —, Racc. 1981, pag. 1165.

alcolici analoghi importati da altri Stati membri costituisca un regime equivalente a quello vigente per i prodotti nazionali, se quindi il divieto di discriminazione di cui all'art. 95, 1° comma, del Trattato CEE venga osservato qualora gli analoghi prodotti alcolici importati siano ammessi a fruire delle suddette agevolazioni solo se provengono da distillerie che possiedono nel complesso i requisiti summenzionati.

Il giudice a quo rileva altresì che per l'alcool di frutta, l'alcool di cereali ed il taglio di rum, i quali vanno considerati analoghi ai sensi dell'art. 95, 1° comma, del Trattato CEE, sussiste un regime fiscale nazionale differenziato. Di conseguenza occorrerebbe stabilire quali categorie di prodotti debbano essere adottate come parametro di raffronto per tassare i prodotti importati qualora, per vari prodotti analoghi, che rassomigliano in vario modo al prodotto importato, vigano aliquote fiscali distinte.

La VII Sezione del Bundesfinanzhof, poiché ritiene che la Corte di giustizia non abbia fornito una soluzione univoca di tali problemi, con ordinanza 17 dicembre 1981, ha sospeso il procedimento e, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se, ai sensi dell'art. 95, 1° comma, del Trattato CEE, l'importatore di alcool di frutta o di alcool analogo proveniente da altri Stati membri possa in ogni caso pretendere di fruire di un'agevolazione fiscale nazionale riservata al caso in cui l'alcool è stato prodotto in una distilleria condotta in comune da più persone allo scopo di lavorare le materie prime agricole da esse ottenute, e che non produca, a partire dalle materie prime di ogni singolo socio, più di 300 litri di alcool etilico all'anno. Oppure il diritto a tale agevolazione fiscale spetti solo nel caso in cui l'alcool importato provenga da una distilleria che possiede in tutto o in parte i requisiti per l'agevolazione stessa. Nel caso in cui basti una parte dei requisiti: quali di tali requisiti possono essere posti come condizione per l'estensione dell'agevolazione agli alcolici analoghi importati da altri Stati membri, senza che ciò sia in contrasto con l'art. 95, 1° comma, del Trattato CEE. Se l'estensione dell'agevolazione possa almeno essere subordinata al fatto che la distilleria da cui proviene l'alcool importato non abbia una produzione superiore a quella massima riscontrata durante lo stesso periodo per una distilleria cooperativa nazionale.

2. Nel caso che il rum a bassa gradazione alcolica importato da altri Stati membri sia analogo tanto all'alcool di frutta nazionale, quanto al taglio di rum nazionale o all'alcool di cereali nazionale, e qualora il diritto nazionale contempli legittimamente oneri fiscali diversi per i tre tipi di prodotti: se l'art. 95 del Trattato CEE imponga l'obbligo di applicare al rum importato il tributo sull'alcool più vantaggioso fra i tre che vengono in considerazione. Ovvero si debba aver riguardo con quale dei tre tipi di prodotto il rum abbia più caratteristiche in comune. Se il raffronto col tributo che colpisce il taglio di rum

vada escluso, ad esempio, perché questo viene prodotto usando una merce (rum) importata.»

In proposito osservo quanto segue:

## I — Sulla prima questione

La causa principale riguarda soprattutto la questione se l'agevolazione fiscale concessa fino al 1978 nella Repubblica federale di Germania per l'alcool prodotto da distillerie cooperative di frutticoltori debba estendersi anche al rum importato. Il giudice a quo vuole perciò sapere se l'art. 95, 1° comma, del Trattato CEE vada interpretato nel senso che l'alcool di frutta importato da altri Stati membri o l'alcool analogo debba senz'altro fruire dell'agevolazione fiscale di cui gode l'alcool nazionale oppure debba anche soddisfare, completamente o almeno in parte, le altre condizioni che giustificano tale privilegio.

Basandosi sulla giurisprudenza della Corte di giustizia — in particolare sentenza Schneider-Import [1] — il giudice a quo parte con ragione, nella motivazione dell'ordinanza di rinvio, dal presupposto che il § 79, 2° comma, n. 1, della legge sul monopolio degli alcolici, vecchia versione, è incompatibile coll'art. 95 del Trattato CEE nella parte in cui fa dipendere l'agevolazione fiscale da requisiti tecnici, propri solo della normativa fiscale tedesca sugli alcolici, i quali non possono essere posseduti dai produttori di altri Stati membri, nel cui ordinamento giudirico non esiste l'equivalente delle suddette disposizioni. La questione pregiudiziale tralascia perciò intenzionalmente le condizioni tipiche del monopolio e si concentra sui criteri che, ai sensi del combinato disposto del § 79, 2° comma, n. 1, della legge sul monopolio degli alcolici, vecchia versione, e del § 37 della stessa legge, giustificano l'agevolazione fiscale a favore delle distillerie cooperative di frutticoltori. Secondo detti criteri, per dirlo ancora una volta, l'alcool deve provenire da una distilleria gestita in comune da più persone. Un ulteriore requisito è costituito dal fatto che, in una siffatta distilleria, l'alcool dev'essere ricavato esclusivamente dalle materie prime di cui al § 27 della legge sul monopolio degli alcolici, prodotte dai soci. Infine l'agevolazione viene concessa soltanto se si tratta di materie prime di un socio che non produce più di 300 litri di alcool etilico all'anno.

Circa la questione fino a che punto queste condizioni possano estendersi ai prodotti analoghi importati, il Bundesfinanzhof parte inoltre con ragione dall'idea che, secondo la costante giurisprudenza della Corte (vedi le sentenze Hansen I [2], Schneider-Import [1] e Hansen III [3]), nello stadio attuale del suo sviluppo, il diritto comunitario non vieta agli Stati membri di concedere agevolazioni fiscali, sotto forma di esenzione da tributi o riduzione di questi, a taluni tipi di alcolici o a talune categorie di produttori. Nella causa Hansen I [2] la Corte di giustizia ha chiarito in proposito che «agevolazioni fiscali del genere ... possono servire a legittimi fini economici e sociali ..., quali l'uso,

1 — Sentenza 30 ottobre 1980 nella causa 26/80, Schneider-Import GmbH & Co. KG/Hauptzollamt Mainz —, Racc. 1980, pag. 3469.

2 — Sentenza 10 ottobre 1978 nella causa 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg —, Racc. 1978, pag. 1787.

3 — Sentenza 7 maggio 1981 nella causa 153/80, Rumhaus Hansen GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg —, Racc. 1981, pag. 1165.

da parte delle distillerie di determinate materie prime, la conservazione della produzione di bevande alcoliche tipiche di alto livello qualitativo, o il mantenimento in vita di talune categorie d'imprese, come le distillerie agricole». In questo senso, la Corte di giustizia, nelle sentenze Bobie [1], «prodotti petroliferi rigenerati» [2] Chemial Farmaceutici [3] e Vinal [4], ha dichiarato che il diritto comunitario non limita la libertà degli Stati membri di istituire «sistemi impositivi differenziati per taluni prodotti in funzione di criteri obiettivi, quali la natura delle materie prime impiegate o i procedimenti di fabbricazione seguiti». A complemento, nelle due ultime sentenze, la Corte ha affermato che siffatte differenziazioni sono compatibili col diritto comunitario purché perseguano scopi di politica economica compatibili, anch'essi, con gli imperativi del Trattato e del diritto derivato.

L'attrice nella causa principale sostiene che l'agevolazione fiscale concessa dal legislatore tedesco alle distillerie cooperative di frutticoltori non risponde a legittimi scopi di politica economica o sociale nel senso della suddetta giurisprudenza. A suo parere, l'agevolazione fiscale in vigore fino al 1978 per le distillerie cooperative di frutticoltori non serviva, come ha sostenuto il Bundesfinanzhof, a proteggere la lavorazione della frutta da parte dei piccoli agricoltori. Indipendentemente da ciò, come dimostrerebbe l'art. 37, n. 4, del Trattato CEE, la garanzia della sopravvivenza non dovrebbe essere ottenuta mediante vantaggi fiscali. Essa ritiene inoltre che, dalle sentenze Hansen I [5] e Hansen III [6], si possa desumere che, per quanto riguarda le distillerie cooperative di frutticoltori, gli Stati membri possono stabilire un'imposizione differenziata solo in base a criteri quantitativi. Le distillerie cooperative di frutticoltori sarebbero in realtà distillerie industriali di dimensioni illimitate, disciplinate da una legislazione propria e andrebbero considerate unità economiche autonome. Siffatte distillerie non potrebbero di conseguenza essere assimilate, dal punto di vista fiscale, ai piccoli distillatori.

Ora, questa tesi, già sostenuta dall'attrice soprattutto nella causa III [6], si fonda, a mio parere, su un'erronea interpretazione delle sentenze da essa invocate.

In proposito occorre anzitutto ricordare che la giurisprudenza della Corte di giustizia tiene conto della circostanza che gli Stati membri conservano in genere competenza impositiva nei settori che non sono stati armonizzati. Ne consegue che, nello stato attuale del diritto comunitario, gli Stati membri possono anche decidere autonomamente i motivi economici o sociali per concedere esenzioni o riduzioni fiscali alle merci nazionali. Secondo la costante giurisprudenza della Corte (vedi in particolare la sentenza

1 — Sentenza 22 giugno 1976 nella causa 127/75, Bobie Getränkevertrieb GmbH/Hauptzollamt Aachen-Nord —, Racc. 1976, pag. 1079.

2 — Sentenza 8 gennaio 1980 nella causa 21/79, Commissione/Repubblica Italiana —, Racc. 1980, pag. 1.

3 — Sentenza 14 gennaio 1981 nella causa 140/79, Chemial Farmaceutici Spa/DAF Spa —, Racc. 1981, pag. 1.

4 — Sentenza 14 gennaio 1981 nella causa 46/80, Spa Vinal/Spa Orbat —, Racc. 1981, pag. 77.

5 — Sentenza 10 ottobre 1978 nella causa 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg —, Racc. 1978, pag. 1787.

6 — Sentenza 7 maggio 1981 nella causa 153/80, Rumhaus Hansen GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg —, Racc. 1981, pag. 1165.

Cogis [1]), il divieto di discriminazione fiscale di cui all'art. 95 del Trattato CEE deve garantire, a tutela della libera circolazione delle merci, solo «l'assoluta neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza tra merci nazionali e merci importate». Di conseguenza, come la Corte ha deciso tra l'altro nelle sentenze Chemial Farmaceutici [2] e Vinal [3], differenziazioni fiscali sono compatibili col diritto comunitario purché perseguano scopi compatibili con gli imperativi del Trattato e del diritto derivato, e «le loro modalità siano tali da evitare qualsiasi forma di discriminazione, diretta o indiretta, nei confronti dei prodotti importati dagli altri Stati membri, o di protezione a favore di prodotti nazionali concorrenti». In altre parole, i regimi fiscali sono compatibili col Trattato se rispondono a criteri oggettivi e sono «privi di carattere discriminatorio o protezionistico».

Tenuto conto di questa giurisprudenza, non si può quindi sostenere che l'agevolazione del piccolo distillatore contemplata dal § 79, 2° comma, della legge sul monopolio degli alcolici, vecchia versione, e basata su criteri oggettivi, sia incompatibile, come tale, col diritto comunitario. Gli Stati membri debbono invere poter istituire, nell'ambito della loro residua competenza fiscale, imposizioni differenziate per motivi di politica sociale, agraria e strutturale. Come rilevano concordemente anche il Bundesfinanzhof, il Governo tedesco e la Commissione, il fatto che la Repubblica federale di Germania abbia finora concesso ai piccoli distillatori un'agevolazione fiscale intesa a garantire la sopravvivenza di piccole aziende agricole nonché una ragionevole possibilità di trasformare la frutta, non è criticabile dal punto di vista del diritto comunitario.

Del resto, lo scopo perseguito dalla normativa fiscale nazionale è stato fra l'altro espressamente approvato nella causa Schneider-Import [4], la quale verteva sulla legittimità della riduzione fiscale di cui al § 79, 2° comma, della legge sul monopolio degli alcolici, vecchia versione, a favore di distillerie tassate a forfé. Ora, dal momento che questi piccoli produttori, la cui produzione non supera un determinato quantitativo annuo, possono fruire di un'agevolazione fiscale, appare in ogni caso giustificato concedere la stessa agevolazione ad una cooperativa di piccoli produttori che lavorano i loro prodotti in comune. Indipendentemente dalla questione a chi spetti il diritto di distillare, in questo contesto è determinante la circostanza che il limite quantitativo per ciascun socio nonché il requisito della produzione in proprio delle materie prime non sono venuti meno. Inoltre il § 37 della legge sul monopolio degli alcolici stabilisce che i soci di una distilleria cooperativa di frutticoltori partecipano agli ultili in proporzione alla loro quota di produzione annua. Con ciò è stato garantito che i soci della cooperativa partecipino all'agevolazione fiscale nella stessa

1 — Sentenza 15 luglio 1982 nella causa 216/81, Ditta Cogis/Amministrazione delle finanze dello Stato —, Racc. 1982, pag. 2701.

2 — Sentenza 14 gennaio 1981 nella causa 140/79, Chemial Farmaceutici Spa/DAF Spa —, Racc. 1981, pag. 1.

3 — Sentenza 14 gennaio 1981 nella causa 46/80, Spa Vinal/Spa Orbat —, Racc. 1981, pag. 77.

4 — Sentenza 30 ottobre 1980 nella causa 26/80, Schneider-Import GmbH & Co. KG/Hauptzollamt Mäinz —, Racc. 1980, pag. 3469.

misura dei piccoli distillatori. Di conseguenza, a mio parere, non si può nemmeno criticare il fatto che, nell'ambito della propria autonomia fiscale, uno Stato membro, per consentire lo sfruttamento più razionale delle materie prime nonché un controllo dei piccoli distillatori economicamente meno gravoso dal punto di vista amministrativo, conceda l'agevolazione fiscale non solo ai singoli piccoli produttori, bensì anche a distillerie cooperative di frutticoltori che possiedano i suddetti requisiti.

Infine il giudice a quo rileva con ragione che la Corte di giustizia — come si desume soprattutto dalle sentenze Bobie [1], Hansen I [2], «prodotti petroliferi rigenerati» [3], Chemial Farmaceutici [4] e Vinal [5] — ha considerato legittima l'imposizione differenziata anche in base a criteri diversi da quelli quantitativi. Contrariamente a quanto sostenuto dall'attrice, il fatto che, nel campo d'applicazione dell'art. 95 del Trattato CEE, possono aver rilievo non solo criteri quantitativi, ma anche la struttura di un'azienda o la sua forma organizzativa, si desume chiaramente dalla sentenza della Corte Hansen III [6]. In quella causa, l'attrice aveva parimenti sostenuto che il rum a bassa gradazione alcolica importato dalla Guadaloupe era discriminato, in contrasto coll'art. 95 del Trattato CEE, poiché a determinati tipi di acquavite nazionale si applicava, a norma del § 79, 2° comma, della legge sul monopolio degli alcolici, vecchia versione, un'aliquota fiscale ridotta. Essa chiedeva l'applicazione ai prodotti da essa importati dell'aliquota fiscale più favorevole vigente per l'alcool di frutta nazionale, e, al riguardo, si richiamava del pari alla disciplina fiscale in vigore, a suo tempo, per i prodotti alcolici provenienti dalle distillerie cooperative di frutticoltori, sostenendo che, grazie alla concentrazione nelle mani di dette distillerie dei diritti di distillazione dei singoli, si trattava in realtà d'imprese industriali paragonabili ai produttori di rum. Il Finanzgericht di Amburgo che aveva effettuato il rinvio in quella causa, si domandava se fosse compatibile col divieto di discriminazione fiscale il fatto di riferirsi all'analogia delle *condizioni di produzione*, in quanto l'art. 95 riguarda l'analogia dei prodotti, non già delle condizioni nelle quali questi vengono prodotti.

Al riguardo la Corte di giustizia affermava che i problemi sollevati erano stati in gran parte risolti nella causa Schneider-Import [7], causa avente ad oggetto la riduzione degli oneri fiscali per piccoli distillatori. Richiamandosi alla sua costante giurisprudenza, la Corte ribadiva che, nell'attuale stadio di sviluppo del diritto comunitario, non è vietato agli Stati membri concedere agevolazioni fiscali, sotto forma di esenzioni da tributi o riduzione di questi, a taluni tipi di prodotti alcolici o a talune categorie di produttori. Ai sensi dell'art. 95, siffatti regimi di favore devono tuttavia essere estesi senza discriminazione ai prodotti importati «che si trovano *nella stessa situazione* dei prodotti nazionali agevolati».

1 — Sentenza 22 giugno 1976 nella causa 127/75, Bobie Getränkevertrieb GmbH/Hauptzollamt Aachen-Nord —, Racc. 1976, pag. 1079.

2 — Sentenza 10 ottobre 1978 nella causa 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg —, Racc. 1978, pag. 1787.

3 — Sentenza 8 gennaio 1980 nella causa 21/79, Commissione/Repubblica italiana —, Racc. 1980, pag. 1.

4 — Sentenza 14 gennaio 1981 nella causa 140/79, Chemial Farmaceutici Spa/DAF Spa —, Racc. 1981, pag. 1.

5 — Sentenza 14 gennaio 1981 nella causa 46/80, Spa Vinal/Spa Orbat —, Racc. 1981, pag. 77.

6 — Sentenza 7 maggio 1981 nella causa 153/80, Rumhaus Hansen GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg —, Racc. 1981, pag. 1165.

7 — Sentenza 30 ottobre 1980 nella causa 26/80, Schneider-Import GmbH & Co. KG/Hauptzollamt Mainz —, Racc. 1980, pag. 3469.

Ribadendo la massima già contenuta nella sentenza Hansen I [1] secondo la quale, nel caso in cui i dati naturali della produzione creano particolari problemi per i prodotti originari di un paese al di fuori della zona climatica europea, la Corte ha espressamente affermato che ciò che importa è «che i prodotti importati possano fruire effettivamente degli stessi vantaggi dei prodotti nazionali analoghi, anche qualora non soddisfino le condizioni tecniche o normative cui sono soggetti i prodotti nazionali che godono di una determinata agevolazione fiscale». A complemento, la Corte aveva aggiunto che sarebbe in contrasto con l'esigenza di un'effettiva parità di trattamento dei prodotti nazionali e di quelli importati lo stabilire, per i prodotti importati che rientrano nell'ambito del criterio quantitativo fissato dal diritto nazionale, «altri requisiti in funzione delle condizioni di produzione che, in ragione di dati naturali o normativi, non possono essere posseduti da un prodotto proveniente da un altro Stato membro».

Con ciò si è voluto anzitutto chiarire che l'applicazione delle agevolazioni fiscali nazionali ai prodotti analoghi provenienti dagli Stati membri deve corrispondere nei suoi effetti pratici al regime vigente per le merci nazionali e che quindi, per poter fruire di un'agevolazione fiscale, è sufficiente che il tipo, la struttura o la forma organizzativa dell'azienda cui proviene l'alcool importato siano essenzialmente paragonabili a quelli delle corrispondenti aziende nazionali. La Corte non ha invece dichiarato, contrariamente a quanto sostiene l'attrice nella causa principale, che oltre al criterio quantitativo, non può essere stabilito alcun altro requisito relativo alle condizioni di produzione, bensì soltanto che non possono essere poste ulteriori *condizioni tipicamente nazionali* che aziende analoghe di altri Stati membri non sono in grado di soddisfare. In un caso del genere, come la Corte ha deciso nella sentenza «prodotti petroliferi rigenerati» [2], l'abolizione di queste condizioni sarebbe l'unico mezzo che consenta di evitare la discriminazione, diretta o indiretta, delle merci importate.

Nel dispositivo della suddetta sentenza, la Corte di giustizia ha quindi dichiarato che, in linea di principio, tutte le agevolazioni fiscali contemplate dal diritto di uno Stato membro devono essere estese ai prodotti importati che rispondono contemporaneamente al criterio dell'analogia ed alle condizioni cui le norme nazionali subordinano il godimento delle agevolazioni stesse. Se queste condizioni sono soddisfatte, uno Stato membro non può rifiutare l'agevolazione fiscale adducendo altre condizioni poste dal proprio diritto, che un'azienda situata in un altro Stato membro non è in grado di soddisfare per motivi attinenti alla sua situazione geografica od alle norme vigenti in tale Stato per la produzione degli alcolici.

Tenuto conto della tesi sostenuta in quell'occasione dall'attrice nella causa principale, secondo cui il rum importato do-

1 — Sentenza 10 ottobre 1978 nella causa 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg —, Racc. 1978, pag. 1787.

2 — Sentenza 8 gennaio 1980 nella causa 21/79, Commissione/Repubblica italiana —, Racc. 1980, pag. 1.

veva essere tassato secondo l'aliquota fiscale nazionale più favorevole, applicata in particolare agli alcolici prodotti dalle distillerie cooperative di frutticoltori, la Corte è stata indotta a menzionare un ulteriore limite per l'applicazione dell'art. 95. Essa ha cioè rilevato che, sebbene la merce importata debba poter fruire effettivamente dello stesso trattamento fiscale della merce nazionale analoga, tuttavia il diritto comunitario non obbliga gli Stati membri a trattare i prodotti importati più favorevolmente dei prodotti nazionali. Essa ha aggiunto a chiarimento che, in particolare, il Trattato non obbliga gli Stati membri a concedere agevolazioni fiscali all'alcool importato proveniente da aziende che non soddisfino gli specifici requisiti quantitativi cui è subordinata la concessione di un privilegio fiscale ad analoghi prodotti nazionali. Il riferimento agli «*specifici requisiti quantitativi*», — nella causa Schneider-Import [1], vertente sulla riduzione delle imposte per le distillerie tassate forfettariamente, si parlava soltanto di criteri quantitativi — a mio parere dimostra inoltre che, tra criteri menzionati nella sentenza Schneider, la Corte di giustizia ha considerato estensibile ai prodotti analoghi importati, nell'ambito dell'art. 95 del Trattato CEE, il criterio relativo alle distillerie cooperative, secondo cui ciascun socio non può produrre più di 300 litri di alcool all'anno, non già che, come sostiene invece l'attrice nella causa principale, la Corte abbia inteso fare un raffronto tra la capacità produttiva complessiva di queste cooperative e quella di imprese di altri Stati membri.

Su questo sfondo dalle delimitazioni astratte, si deve ora chiarire concretamente al giudice a quo fino a che punto i criteri summenzionati possano essere estesi senza discriminazione agli alcolici importati, originari di un paese situato fuori della zona climatica europea.

In proposito va detto anzitutto, d'accordo col Governo tedesco e con la Commissione, che la qualità di cooperativa, la quale non è legata ad alcuna particolare forma giuridica, non costituisce uno specifico requisito nazionale bensì può essere senz'altro posseduta anche da imprese di altri Stati membri. La stessa cosa vale per la seconda condizione, secondo cui l'alcool prodotto dalla distilleria cooperativa di frutticoltori deve essere ottenuto dalle materie prime prodotte dagli stessi soci, quindi non acquistato da altri grossisti. Non può essere diversamente infine per la terza condizione la quale, allo scopo di garantire che dell'agevolazione fiscale possano fruire solo i piccoli produttori, prevede un limite massimo di 300 litri di alcool all'anno per ciascun socio.

Mentre il giudice a quo e la Commissione vogliono limitare ai suddetti criteri l'esame dell'estensibilità, secondo il Governo tedesco si deve aggiungere, come quarto criterio, che gli alcolici importati, per poter fruire delle agevolazioni fiscali, devono essere effettivamente ricavati dalla frutta. La canna da zucchero ed in particolare la melassa ricavata dalla stessa non si possono considerare «frutta» neppure interpretando il termine in modo ampio.

1 — Sentenza 30 ottobre 1980 nella causa 26/80, Schneider-Import GmbH & Co. KG/Hauptzollamt Mainz —, Racc. 1980, pag. 3469.

In merito a questa tesi, si deve anzitutto ricordare che la frutta, che può essere distillata nelle distillerie cooperative fruendo dell'agevolazione fiscale, è elencata nel § 27 della legge tedesca sul monopolio degli alcolici. Ai sensi di questa disposizione sono considerate materie prime soltanto la frutta, le bacche, il vino, la feccia di vino, il mosto, le radici o i residuati degli stessi. Anche qui non si tratta di prodotti tipicamente nazionali, ma di derrate agricole che possono essere prodotte in notevole quantità anche in altri Stati membri. A favore dell'estensione di questa condizione milita anche il fatto che, secondo la giurisprudenza della Corte, l'imposizione differenziata è ammissibile se basata su criteri oggettivi, come ad esempio le materie prime usate. In proposito si deve ricordare che già nella sentenza Hansen I [1], la Corte di giustizia aveva espressamente dichiarato che agevolazioni fiscali del genere possono servire a legittimi scopi economici e sociali, quali l'uso da parte delle distillerie di determinate materie prime.

Contro siffatta estensione si potrebbe certamente obiettare che la Corte di giustizia, nelle sentenze 27 febbraio 1980 [2] e Cogis [3], ha dichiarato che l'imposizione differenziata, a seconda della materia prima usata, di alcolici i quali vadano considerati analoghi ai sensi del 1° comma dell'art. 95, o per lo meno concorrenti ai sensi del 2° comma dell'art. 95 del Trattato CEE, è incompatibile col divieto di discriminazione fiscale.

Un esame più attento delle suddette cause mostra tuttavia che ciò che le caratterizzava era proprio il fatto che i prodotti nazionali tipici a causa della materia prima usata ricadevano sempre nella categoria fiscale più favorevole, mentre gli altri gruppi di prodotti, quasi esclusivamente importati da altri Stati membri, erano colpiti da un onere fiscale maggiore. Di conseguenza la Corte di giustizia ha in definitiva negato la compatibilità con l'art. 95 del Trattato CEE della disciplina fiscale in questione, in quanto era evidente il suo *carattere protezionistico*. Viceversa le suddette sentenze non militano contro la tassazione differenziata a seconda delle materie prime, purché la normativa di cui trattasi non abbia carattere discriminatorio o protezionistico.

A ben vedere, nell'ambito di un procedimento pregiudiziale, l'accertare se sussista un effetto protezionistico spetta non già alla Corte di giustizia, bensì ai giudici nazionali. Questi debbono certo tener conto che, come la Corte di giustizia ha dichiarato, il diritto comunitario non obbliga gli Stati membri a favorire i prodotti importati rispetto a quelli nazionali. Ora, qualora sia stabilito che solo una

1 — Sentenza 10 ottobre 1978 nella causa 148/77, H. Hansen jun. & O.C. Balle GmbH & Co./Hauptzollamt Flensburg —, Racc. 1978, pag. 1787.

2 — Sentenza 27 febbraio 1980, nella causa 168/78, Commissione/Repubblica francese —, Racc. 1980, pag. 347;

Sentenza 27 febbraio 1980 nella causa 169/78, Commissione/Repubblica italiana —, Racc. 1980, pag. 385;

Sentenza 27 febbraio 1980 nella causa 170/78, Commissione/Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord —, Racc. 1980, pag. 417;

Sentenza 27 febbraio 1980 nella causa 171/78, Commissione/Regno di Danimarca —, Racc. 1980, pag. 347.

3 — Sentenza 15 luglio 1982 nella causa 216/81, Ditta Cogis/Amministrazione delle finanze dello Stato —, Racc. 1982, pag. 2701.

quantità minima della produzione nazionale fruisce dell'agevolazione fiscale concessa ai piccoli produttori, mentre siffatto vantaggio è escluso per la maggior parte dei prodotti nazionali, che provengono da grosse aziende, non si può parlare di un effetto protezionistico nei confronti dei prodotti importati, provenienti anch'essi da grosse unità produttive. In caso contrario, come osserva giustamente il giudice a quo, o il legislatore nazionale sarebbe costretto a rinunciare all'imposizione fiscale differenziata, sostanzialmente compatibile col diritto comunitario, o i grossi produttori nazionali sarebbero sfavoriti nei confronti delle analoghe aziende di altri Stati membri.

Infine il risultato sarebbe identico qualora l'agevolazione fiscale venisse concessa anche agli alcolici importati che, pur rispondendo effettivamente al criterio della piccola produzione, non vengono tuttavia ottenuti dai prodotti elencati nel § 27 della legge sul monopolio degli alcolici. Anche in questo caso, i piccoli produttori di altri Stati membri riuniti in cooperativa, i quali, ad esempio, producessero alcool a partire dalle patate o dai cereali, sarebbero favoriti rispetto agli analoghi piccoli produttori nazionali che non possono godere dell'agevolazione fiscale.

Dai dati forniti dal Governo tedesco, i quali non sono stati sostanzialmente contestati dall'attrice nella causa principale, si desume che i quantitativi di alcool ammessi all'agevolazione fiscale e prodotti dalle distillerie cooperative di frutticoltori costituiscono in realtà soltanto una parte irrilevante della complessiva produzione nazionale di alcolici. Così, nel periodo 1972-1978, la produzione annua complessiva di alcool nazionale è stata in media di 1 500 000 ettolitri circa, la produzione media degli altri piccoli distillatori non riuniti in distillerie cooperative è stata di circa 65 000 ettolitri, mentre la produzione complessiva delle distillerie cooperative di frutta ha raggiunto nel suddetto periodo soltanto i 4 100 ettolitri circa. D'altra parte, stando ai dati forniti dal Governo tedesco, nel periodo in questione il quantitativo medio di alcool importato è stato pari a 600 000 ettolitri all'anno, di cui, secondo l'attrice, il rum importato dai dipartimenti francesi d'oltremare ha costituito solo 100 000 ettolitri circa. Questo rapporto fra la quantità di alcool prodotta dalle distillerie cooperative di frutta e la restante produzione nazionale non agevolata, nonché i quantitativi importati — anche prescindendo dal fatto che l'incidenza sul mercato dell'agevolazione fiscale potrebbe essere in realtà ancora inferiore poiché la maggior parte dell'alcool prodotto dalle distillerie cooperative di frutta viene consegnato al monopolio tedesco degli alcolici — rende manifesto che il vantaggio concesso a dette distillerie e destinato a proteggere la produzione di alcolici dei piccoli agricoltori, non è atto a discriminare direttamente o indirettamente analoghi prodotti importati che non provengano da aziende dello stesso tipo. Poiché la quota di mercato dei prodotti fiscalmente favoriti è assolutamente irrilevante, non si può sostenere che l'agevolazione fiscale serva a proteggere i prodotti nazionali concorrenti.

Occorre respingere infine anche la tesi sostenuta dall'attrice secondo cui, invece dei criteri summenzionati, sarebbe sufficiente che la situazione economica della produzione del paese esportatore fosse

paragonabile a quella della Repubblica federale di Germania. Un siffatto imperativo non si può desumere dall'art. 95 del Trattato CEE il quale mira soltanto a garantire la neutralità concorrenziale nell'interesse della libera circolazione delle merci e non persegue alcuno scopo di politica economica o sociale. Come la Commissione ha giustamente osservato, non è possibile desumere il contrario nemmeno dalla sua proposta di decisione del Consiglio intesa ad autorizzare la Repubblica francese, in forza dell'art. 227 del Trattato, ad applicare nei propri dipartimenti d'oltremare nonché nella madrepatria, proprio in deroga all'art. 95, un'aliquota fiscale ridotta al consumo del cosiddetto rum tradizionale prodotto nei detti dipartimenti.

Per finire, si deve ancora accennare, con la Commissione, al limite generale dell'estensibilità consistente nelle difficoltà cui può dar luogo la prova concreta delle suddette condizioni, qualora queste non siano dettate nello stesso modo in altri Stati membri e di conseguenza non sia possibile dimostrarne l'esistenza. In proposito, tenuto conto dei principi posti a fondamento delle sentenze «prodotti petroliferi rigenerati» [1] e Essevi e Salengo [2], deve bastare che la prova del possesso dei requisiti venga fornita in un modo adeguato, concretamente accessibile all'importatore.

## II — Sulla seconda questione

In base alla premessa secondo cui il rum a bassa gradazione importato è analogo tanto all'alcool di frutta nazionale, quanto al taglio di rum nazionale o all'alcool di cereali nazionale, e secondo cui il diritto nazionale contempla legittimamente oneri fiscali diversi per questi tre tipi di prodotti, il giudice a quo solleva l'ulteriore questione se si debba applicare al rum importato il tributo più vantaggioso fra quelli vigenti per i tre prodotti summenzionati o si debba invece accertare con quale dei tre tipi di prodotto il rum abbia più caratteristiche in comune. Il giudice a quo ritiene di poter desumere dalla summenzionata giurisprudenza della Corte di giustizia sull'art. 95 nonché dalla sentenza Andresen [3], che nei casi in cui è possibile effettuare il confronto con più merci nazionali, si debba aver riguardo, nell'applicare l'art. 95 del Trattato CEE, all'onere gravante sulla merce nazionale che abbia più caratteristiche in comune con quella importata, cioè che le assomigli più delle altre merci in questione.

A mio parere, questa opinione si basa — e su ciò concordo non il Governo tedesco nonché con la Commissione — su un' erronea interpretazione della giurisprudenza della Corte di giustizia relativa alla nozione di «similarità» ai sensi dell'art. 95, n. 1, del Trattato CEE. Come insegna infatti la costante giurisprudenza della Corte, a partire dalla sentenza Rewe, causa 45/75 [4], questo criterio può

1 — Sentenza 8 gennaio 1980 nella causa 21/79, Commissione/Repubblica italiana —, Racc. 1980, pag. 1.

2 — Sentenza 27 maggio 1981 nelle cause 142-143/80, Amministrazione delle finanze dello Stato/Essevi Spa e ditta Carlo Salengo —, Racc. 1981, pag. 1413.

3 — Sentenza 25 novembre 1981 nella causa 4/81, Hauptzollamt Flensburg/Hermann C. Andresen GmbH & Co. KG —, Racc. 1981, pag. 2835.

4 — Sentenza 17 febbraio 1976 nella causa 45/75, Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH/Hauptzollamt Landau-Pfalz —, Racc. 1976, pag. 181.

essere interpretato solo nel senso che vanno considerati prodotti similari ai sensi dell'art. 95, n. 1, del Trattato CEE tutti quelli che «agli occhi del consumatore, hanno proprietà analoghe e rispondono alle medesime esigenze». A ben vedere, dalla suddetta giurisprudenza non si deve quindi desumere che, nell'ambito della «similarità», occorra distinguere tra prodotti perfettamente, parzialmente, o vagamente analoghi.

Al contrario, proprio le sentenze Chemial Farmaceutici [1] e Vinal [2] dimostrano che il prodotto importato, per poter godere di un'agevolazione fiscale nazionale, oltre a rispondere al criterio della similarità deve possedere anche gli altri requisiti prescritti per l'agevolazione stessa, e legittimamente stabiliti nell'ambito dell'art. 95 del Trattato CEE. Il prodotto importato va quindi incluso nella categoria fiscale più vantaggiosa i cui requisiti estensibili esso possieda completamente, prescindendo dal fatto che il sistema fiscale nazionale distingua a seconda delle materie prime, del procedimento di fabbricazione, dei quantitativi prodotti o dell'organizzazione produttiva.

A complemento il giudice a quo solleva ancora la questione se non si debba escludere il raffronto dal punto di vista fiscale tra il taglio di rum nazionale ed il rum a bassa gradazione importato, dato che il primo viene prodotto usando rum importato.

Se non sbaglio — nell'ordinanza di rinvio non vi sono al riguardo riferimenti particolari —, la legge tedesca sul monopolio degli alcolici non prevede alcuna agevolazione fiscale a favore del taglio di rum o dell'alcool di cereali, cosicché durante il periodo in questione detti prodotti sono stati assoggettati allo stesso trattamento fiscale del rum importato. Di conseguenza, nella fattispecie è irrilevante il raffronto fiscale tra il rum a bassa gradazione importato ed il taglio di rum.

In subordine occorre tuttavia osservare al riguardo, che il raffronto tra oneri fiscali nell'ambito dell'art. 95 del Trattato CEE non può venir meno per il fatto che la merce nazionale viene prodotta usando una merce importata. Se le merci nazionali potessero essere agevolate fiscalmente solo perché vengono prodotte usando merci importate, il divieto di discriminazione fiscale verrebbe comunque soddisfatto solo parzialmente. Il prodotto similare importato, se risulta possedere i requisiti prescritti per un'agevolazione fiscale, deve fruirne nello stesso modo della merce nazionale prodotta usando merce importata.

III — In base a queste considerazioni propongo, in conclusione, di risolvere le questioni sollevate come segue:

1. L'art. 95 del Trattato CEE va interpretato nel senso che un'agevolazione fiscale nazionale per gli alcolici subordinata alle condizioni che l'alcool sia

1 — Sentenza 14 gennaio 1981 nella causa 140/79, Chemial Farmaceutici Spa/DAF Spa —, Racc. 1981, pag. 1.

2 — Sentenza 14 gennaio 1981 nella causa 46/80, Spa Vinal/Spa Orbat —, Racc. 1981, pag. 77.

stato prodotto in una distilleria condotta in comune da più persone, allo scopo di lavorare le materie prime agricole da esse ottenute, e che non produca, a partire dalle materie prime di ogni singolo socio, più di 300 litri di alcool etilico all'anno, va estesa ai prodotti di altri Stati membri che rispondano al criterio dell'analogia e possiedano tutti i requisiti summenzionati. La prova dev'essere fornita in modo adeguato, praticamente accessibile.

2. Nel caso in cui la normativa fiscale nazionale contempli legittimamente oneri fiscali diversi per vari prodotti analoghi, l'onere fiscale che colpisce un prodotto similare importato da un altro Stato membro non deve dipendere dal prodotto nazionale col quale il prodotto importato ha più caratteristiche in comune. A norma dell'art. 95 del Trattato CEE, il prodotto importato va invece classificato nella categoria fiscale di cui possiede i requisiti.