Nel procedimento 28-67

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'articolo 177 del trattato C.E.E., dal Bundesfinanzhof nella causa dinanzi ad esso pendente tra

MOLKEREI-ZENTRALE WESTFALEN/LIPPE GMBH

e

HAUPTZOLLAMT PADERBORN

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

LA CORTE,

composta dai signori :

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

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

IN FATTO

I — Gli antefatti

1) *Genesi della controversia*

Il 15 giugno 1962, la Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe GmbH (in prosieguo designata « M.Z. »), che produce latte in polvere, sdoganava del latte intero in polvere marca « Roller », proveniente dal Belgio. A norma del diritto tedesco, il competente ufficio doganale riscuoteva su tale importazione la tassa di conguaglio in ragione del 4 %.

Nella lite conseguitane, attualmente pendente dinanzi al giudice di ultima istanza, la M.Z. sostiene fra l'altro che la riscossione della tassa di conguaglio costituisce violazione dell'articolo 95 del trattato C.E.E., dato che la legislazione tedesca

esenta dall'imposta sull'entrata le vendite sia di latte intero in polvere nazionale, sia della materia prima, cioè di latte nazionale.

2) *Tenore e motivazione dell'ordinanza di rinvio*

A — Il 18 luglio 1967 il *Bundesfinanzhof* decideva di sottoporre a questa Corte le seguenti questioni pregiudiziali :

« 1. *a*) Se la Corte intenda mantener ferma la sentenza 16 giugno 1966 (causa 57-65) secondo la quale l'articolo 95, 1° comma, del trattato ha efficacia immediata e attribuisce ai singoli dei diritti individuali che i giudici nazionali devono tutelare.

b) Se, tenuto conto del suo tenore, l'articolo 95 del trattato C.E.E., in quanto disposizione « self-executing », attribuisca ai singoli il diritto di esigere che i giudici nazionali li pongano, ancor prima che la legge venga modificata, nella situazione in cui si troverebbero se lo Stato membro avesse adempiuto l'obbligo impostogli da detto articolo sul piano legislativo, mentre a norma del trattato (articoli 169 e 170), la Commissione o gli altri Stati membri possono unicamente esigere che detto Stato dia esecuzione al trattato stesso. In altri termini, se si debba ritenere che in proposito l'articolo 95, 3° comma, ha l'effetto di aprire una falla nella sovranità legislativa degli Stati membri pure nel campo dei tributi interni.

2. Se l'articolo 97, a norma del quale solo la Commissione è autorizzata ad intervenire (articolo 97, 2° comma) sia anch'esso direttamente applicabile (« self-executing »), nel senso di attribuire agli amministrati il diritto di far controllare dal giudice nazionale, mediante impugnazione dell'accertamento, se l'aliquota media stabilita per legge sia conforme ai principi dell'articolo 95.

3. Cosa si debba intendere per aliquota media ai sensi dell'articolo 97 e, in funzione della soluzione data a questo problema, se l'aliquota 4 % della tassa di conguaglio sul latte intero in polvere, di cui è causa, sia un'aliquota media.

4. Se i singoli conservino il diritto, attribuito loro dall'articolo 97, di far controllare dal giudice nazionale le aliquote medie, anche qualora la Commissione abbia adempiuto l'obbligo di garantire l'osservanza del trattato e lo Stato membro abbia modificato l'aliquota media in conformità alla richiesta della Commissione.

5. Cosa si debba intendere per tributi gravanti indirettamente sui prodotti nazionali, ai sensi dell'articolo 95, 1° comma. »

B — Il *Bundesfinanzhof* espone il proprio punto di vista essenzialmente sulla sola questione n. 1, la quale costituisce il fondamento delle restanti questioni. In proposito esso dichiara quanto segue :

a) Le pronunzie pregiudiziali di questa Corte sono vincolanti solo nella controversia che ha dato luogo al rinvio. D conseguenza, nulla vieta al giudice di chiedere a questa Corte in un'altra controversia, una nuova pronunzia sulla stessa questione; questo principio è particolarmente utile nei casi in cui, come nella fattispecie (vedi infra, sub *b*), la precedente pronunzia di questa Corte ha dato luogo ad obiezioni.

b) A norma dell'articolo 20, n. 3, della legge fondamentale

della Repubblica federale di Germania, i giudici devono statuire in conformità « alla legge e al diritto ». Secondo l'opinione prevalente, il « diritto » comprende fra l'altro le « norme generali del diritto delle genti » che, secondo il preciso disposto dell'articolo 25 della legge fondamentale, prevalgono sulle leggi e creano direttamente dei diritti e degli obblighi per le persone che risiedono nel territorio federale. Nulla di simile è stabilito a favore del diritto della C.E.E. Senza dubbio, in Germania si ammette generalmente che esso prevale sul diritto nazionale, ma sono controverse le modalità di questa preminenza.

Le sentenze in cui questa Corte ha affermato l'efficacia immediata di talune disposizioni del trattato C.E.E. sono state generalmente interpretate nel senso che, qualora il singolo alleghi con ragione che uno Stato membro ha violato il trattato, il giudice nazionale deve porre il singolo stesso nella situazione in cui esso si troverebbe se lo Stato di cui trattasi avesse adempiuto i suoi obblighi. Questa conclusione è però incompatibile con l'organizzazione giudiziaria tedesca, quanto meno a proposito dell'articolo 95 del trattato C.E.E. I giudici tedeschi, quando statuiscono sul se l'aliquota di una determinata tassa di conguaglio superi l'incidenza dell'imposta sull'entrata sui prodotti nazionali comparabili, non sono competenti ad emanare provvedimenti aventi effetto obbligatorio al di là del caso singolo. Non è loro compito « anticipare, con migliaia di decisioni singole, l'azione del legislatore ... o supplire alla sua inerzia », tanto più che gli articoli 169 e seguenti del trattato C.E.E. danno alla Comunità i mezzi per costringere gli Stati ad osservare il trattato.

Se ciò non bastasse, detta questione di diritto fiscale è in gran parte una questione *di fatto* e, in un sistema d'imposta cumulativa a cascata, è spesso impossibile risolverla senza ricorrere a delle stime. Di conseguenza, è perfettamente possibile che, malgrado un procedimento perfettamente regolare, i vari giudici del fatto giungano a risultati diversi, senza che il giudice di ultima istanza possa eliminare le divergenze.

Nell'interpretazione che ne è stata generalmente data, la sentenza 57-65 può condurre a pronunzie contraddittorie dei giudici nazionali di ultima istanza, da un lato, e, dall'altro, di questa Corte, statuente in forza degli articoli 169 e 170 del trattato C.E.E. Il *Bundesfinanzhof* conclude che gravi ragioni militano contro l'efficacia immediata dell'articolo 95, efficacia che del resto non trova alcun fondamento nel tenore dell'articolo stesso.

II — Il procedimento

L'ordinanza di rinvio è pervenuta nella cancelleria di questa Corte il 31 luglio 1967.

Il governo della Repubblica federale di Germania, la Commissione delle Comunità europee e la M.Z. hanno depositato osservazioni scritte, in forza dell'articolo 20 del protocollo sullo statuto della Corte di giustizia della C.E.E., e sono state sentite nelle udienze del 5, 6 e 7 dicembre 1967.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni all'udienza del 25 gennaio 1968.

L'attrice nella causa di merito è rappresentata dagli avvocati Wendt e Dräger, del Foro di Amburgo; il governo della Repubblica federale di Germania, dai consiglieri ministeriali Everling e Hahnfeld, e dal consigliere d'appello Bülow; la Commissione delle Comunità europee dal suo consulente giuridico, dr. Thiesing.

III — Riassunto delle osservazioni presentate dagli interessati

1. *Sulla prima questione*

La M.Z. svolge le seguenti considerazioni :

— Il *Bundesfinanzhof* ha perso di vista il fatto che, per costringere gli Stati membri ad adempiere i loro obblighi, il trattato C.E.E. non prevede solo mezzi « politici » : esso si vale precisamente anche dello strumento dell'efficacia immediata, che serve agli interessi della Comunità ancor prima che a quelli dei singoli. Il principio della preminenza del diritto comunitario può dar luogo a difficoltà solo in caso di conflitto col diritto *costituzionale* di uno Stato membro, conflitto che nella fattispecie non sussiste.

— Il *Bundesfinanzhof* sottovaluta il peso della propria giurisprudenza, che può perfettamente avere de facto valore di principio per un gran numero di fattispecie concrete. Non è nemmeno esatto che questo alto organo giurisdizionale sia nell'impossibilità di eliminare i contrasti che si possono creare fra le pronunzie dei giudici del fatto a proposito delle questioni qui dibattute : si tratta di questioni di puro diritto.

— Questa Corte deve, non già pronunciarsi sull'organizzazione giudiziaria tedesca, bensì affermare l'obbligo dei giudici tedeschi di applicare il diritto comunitario in considerazione della sua preminenza.

Il *governo federale* dichiara di condividere le obiezioni del *Bundesfinanzhof*, soprattutto a proposito della situazione esistente in Germania in materia di organizzazione giudiziaria.

La *Commissione* è del parere che le considerazioni esposte dal *Bundesfinanzhof* non giustificano l'abbandono dell'interpretazione data da questa Corte con la sentenza 57-65. A sostegno, essa rileva quanto segue :

— Le procedure contemplate dagli articoli 169 e segg. del trattato, procedure precluse ai singoli, e la tutela che i giudici nazionali devono concedere ai singoli, contro gli atti in contrasto col trattato emanati dagli Stati membri, si completano a vicenda. Questa complementarità è tanto più opportuna in quanto, spesso, motivi d'ordine materiale impediscono alla Commissione di dare l'avvio e di portare rapidamente a termine una procedura fondata sull'articolo 169.

— Il fatto che i singoli ottengano d'essere posti nella stessa situazione in cui si troverebbero se il diritto nazionale fosse già stato modificato — mentre il solo risultato che la Commissione o gli altri Stati membri possono ottenere è che lo Stato soccombente adotti i provvedimenti « che l'esecuzione della sentenza della Corte di giustizia comporta » (articolo 171 del trattato C.E.E.) — è una logica conseguenza della preminenza del diritto comunitario.

— La causa del fatto che la sentenza 57-65 ha dato luogo a numerosissime azioni dinanzi ai giudici amministrativi e ordinari va ricercata nell'interpretazione erronea che ne è stata data, interpretazione secondo la quale questa Corte avrebbe dovuto pronunziarsi pure sull'efficacia immediata dell'articolo 97. La soluzione proposta in merito dalla Commissione (vedi infra, a proposito della seconda questione) è atta a ricondurre entro limiti ragionevoli il numero delle cause pendenti in Germania.

2. *Sulla seconda questione*

Le osservazioni della *M.Z.* si possono riassumere come segue :

— L'efficacia immediata dell'articolo 97 si desume già dalla sentenza 57-65.

— L'articolo 97 è solo un caso particolare rispetto all'articolo 95; i giudici nazionali possono e devono dunque controllare se le aliquote d'imposta, che lo Stato interessato afferma essere aliquote medie; siano conformi all'articolo 95.

— L'efficacia immediata non può essere esclusa per il semplice fatto che il calcolo dell'onere gravante sui prodotti nazionali dà luogo a difficoltà. Del resto, le principali difficoltà riguardano il calcolo dei tributi interni « applicati indirettamente ai prodotti nazionali similari » (art 95); ora, ciò vale anche per i casi in cui si deve applicare il solo articolo 95.

— Il risultato è lo stesso se si considera separatamente l'articolo 97. Questo attribuisce un margine discrezionale agli Stati membri solo per quanto riguarda la decisione se fissare o meno delle aliquote medie e costituire dei gruppi di prodotti. Non vi è invece alcun margine discrezionale per quanto riguarda la determinazione dell'incidenza dell'imposta sull'entrata, il calcolo delle aliquote medie e la scelta dei prodotti che costituiscono i singoli gruppi.

— L'articolo 97, 2° comma, non infirma questa tesi, ma al contrario la corrobora. Esso intende rafforzare la posizione della Commissione di fronte agli Stati membri : la Commissione può infatti adottare provvedimenti immediatamente vincolanti senza dover emettere previamente il parere non vincolante contemplato dall'articolo 169. La ragione di ciò è che, quando si tratta di applicare l'articolo 97, è particolarmente grande il rischio che gli Stati membri effettuino manipolazioni in contrasto col trattato. Ciò prova una volta di più che la tutela delle finalità del trattato garantita dalla Commissione dev'essere completata, nella fattispecie più che mai, dal controllo giurisdizionale che il giudice nazionale è tenuto ad esercitare.

Le osservazioni del *governo federale* si possono riassumere come segue :

— Anche se questa Corte confermasse la propria giurisprudenza relativa all'articolo 95, non sarebbe possibile trarne delle conseguenze circa l'efficacia immediata dell'articolo 97.

a) Questa disposizione non può avere efficacia immediata poiché non sancisce un obbligo chiaro e incondizionato, a differenza di quanto prescrive la sentenza 57-65 :

— essa si limita a richiamarsi ai « principi » dell'articolo 95;
— la nozione di « media » presuppone l'esistenza di scarti nell'uno o nell'altro senso ed indica una valutazione, per la quale esiste un certo margine discrezionale; date le difficoltà esposte sopra (3), l'articolo 97 dev'essere interpretato nel senso ch'esso autorizza le stime e i calcoli a forfè usuali e inevitabili.

b) La fondatezza di queste considerazioni è dimostrata dal fatto che l'articolo 97 disciplina in modo speciale, e che deroga all'articolo 169, la procedura che la Commissione deve seguire in caso di violazione del trattato da parte di uno Stato membro. La ragione ne va ricercata nel fatto che le valutazioni e le stime necessarie per l'applicazione dell'articolo 97 sono soggette al sindacato della Comunità. Gli autori del trattato hanno voluto evitare che le questioni relative all'uso del potere discrezionale fossero portate direttamente dinanzi a questa Corte.

Se il giudice nazionale potesse controllare direttamente le aliquote medie, il potere di emanare direttive spettante alla Commissione diverrebbe privo di contenuto.

c) Alla tesi qui sostenuta non si può obiettare che essa conduce a risultati diversi in ciascuno Stato membro. Posto che le norme dei vari Stati sono diverse, è inevitabile che determinate disposizioni del trattato siano applicate in taluni Stati soltanto. Entro il 1° gennaio 1970 tutti gli Stati membri applicheranno l'imposta sul valore aggiunto; i problemi derivanti dall'articolo 97 hanno quindi carattere transitorio.

d) Il diritto comunitario contiene numerose disposizioni dirette unicamente agli Stati, i quali hanno l'obbligo di tra-

sformarle in disposizioni destinate direttamente ai singoli. Si tratta soprattutto delle materie che incidono sull'ordinamento giuridico nazionale. I singoli ordinamenti costituiscono un complesso coerente nel cui ambito tutte le norme sono in una certa misura interdipendenti; è questa la ragione per cui agli Stati membri è stata lasciata la cura d'inserire in modo armonico le norme comunitarie nel rispettivo ordinamento giuridico.

Proprio il caso della tassa di conguaglio mostra l'importanza di queste considerazioni. Se si ammettesse l'efficacia immediata, i giudici dovrebbero svolgere approfondite indagini onde stabilire se un'aliquota sia eccessiva, con disagio sproporzionato di tutti gl'interessati.

e) L'articolo 97 è una disposizione autonoma, destinata agli Stati membri che riscuotono l'imposta sull'entrata secondo il sistema dell'imposta cumulativa a cascata, e quindi disciplina i casi in cui non è possibile effettuare il confronto tra gli oneri fiscali reali. Il richiamo all'articolo 95 ha l'unico scopo di evitare ripetizioni. Il fatto che una disposizione rinvii ad un'altra non implica automaticamente un rapporto di subordinazione. Del resto, oggetto del richiamo sono soltanto i « principi » dell'articolo 95.

Anche la procedura speciale di cui al 2º comma dell'articolo 97 è un elemento atto a far escludere che l'articolo stesso vada considerato come un « caso particolare » dell'articolo 95, nel senso che tutto quanto vale per quest'ultimo vale anche per il primo. Lo si potrebbe al massimo considerare come una lex specialis, anche se il termine non tiene conto del fatto che il sistema dell'imposta cumulativa a cascata è applicato da cinque Stati membri.

La *Commissione* condivide in sostanza il punto di vista del governo federale. Essa rileva quanto segue :

— L'articolo 97 conferisce agli Stati membri un notevole margine discrezionale, giacché concede loro di stabilire « aliquote medie per prodotto *o* gruppo di prodotti ». Il trattato ha dovuto prevedere tale possibilità in quanto, in regime d'imposta cumulativa a cascata, è tecnicamente impossibile calcolare esattamente l'incidenza della tassazione « a monte » su un determinato prodotto, ed evitare quindi che eventuali aliquote medie varino in eccesso o in difetto rispetto all'effettiva tassazione dei singoli prodotti.

— La difficoltà viene aumentata dal fatto che gli Stati membri applicano sistemi di calcolo diversi per determinare la tassazione media di un prodotto.

— Un ampio margine discrezionale è inoltre concesso agli Stati nella costituzione dei gruppi di prodotti, indipendentemente dal fatto che è illecito riunire le singole merci in grandi categorie, con sistemi più o meno arbitrari.

— Le speciali norme di procedura contenute nell'articolo 97, 2º comma, confermano che solo la Commissione è competente a garantire l'osservanza dell'articolo stesso.

— Ciò premesso, l'articolo 97 non possiede i requisiti necessari per avere efficacia immediata.

— D'altro lato, i giudici nazionali sono competenti a stabilire se ci si trovi effettivamente di fronte a un caso di applicazione dell'articolo 97, cioè se si tratti di una tassa compensativa dell'imposta sull'entrata riscossa secondo il sistema dell'imposta cumulativa a cascata e di un'aliquota media per prodotto o gruppo di prodotti.

3. *Sulla terza questione*

La *M.Z.* sostiene che un'aliquota d'imposta non diviene un'aliquota media per il solo fatto che il legislatore la qualifica come tale.

In proposito essa svolge le seguenti considerazioni :

— Il termine « media » implica che si deve calcolare la media ponderata. Una vera aliquota media deve risultare dal raffronto concreto dei tributi, basato su dati statistici recenti ed attendibili. La stessa aliquota dovrebbe inoltre venir applicata tanto all'importazione quanto all'esportazione (art 96). Infine l'articolo 97, già per il suo tenore, riguarda solo le aliquote introdotte successivamente al 1º gennaio 1958 in base a nuovi calcoli.

Essa conclude che l'aliquota di cui trattasi non è un'aliquota media.

Il *governo federale* osserva quanto segue :

— La nozione di aliquota media è strettamente connessa alle difficoltà che s'incontrano nel calcolare l'incidenza sui prodotti nazionali dell'imposta sull'entrata, nel caso dell'imposta cumulativa a cascata.

— La prima difficoltà consiste nel determinare con quali merci vadano confrontate le merci importate. Le merci nazionali vengono sovente prodotte con sistemi molto diversi : a seconda del numero dei passaggi, varia l'incidenza dell'imposta sull'entrata.

— Altre difficoltà sorgono a proposito delle imposizioni indirette. Il necessario raffronto tra le incidenze complessive, anche se eseguito con calcoli complessi, non può esser fatto con precisione. Aggiungasi che i dati presi come base di calcolo (prezzi, elementi di costo, struttura delle imprese) variano costantemente.

— Se si tiene poi conto del numero dei prodotti che possono venire confrontati (circa 50 000), si conclude che, per motivi di tempo, di personale ed oggettivi, è impossibile effettuare calcoli precisi. Il lavoro necessario all'uopo sarebbe sproporzionato al risultato poiché, per quanto accurata, l'indagine darebbe sempre valori approssimativi.

— Queste difficoltà possono quindi essere superate sólo ricorrendo a stime e cifre globali; ed è proprio questo il criterio adottato dalle alte parti contraenti quando hanno introdotto nell'articolo 97 la nozione di « aliquote medie ». Le aliquote non rappresentano perciò la media aritmetica esatta, ma un valore medio, stabilito in base a vari rilevamenti.

— Per le ragioni summenzionate, tutte le tasse di conguaglio applicate dagli Stati sono necessariamente « aliquote medie », a meno che alla merce importata non faccia riscontro nello Stato importatore un prodotto similare o sostituibile. È irrilevante che l'aliquota sia stata introdotta prima o dopo l'entrata in vigore del trattato : l'articolo 97 non conferisce alcuna nuova facoltà, ma conferma semplicemente le discipline già vigenti all'atto dell'entrata in vigore del trattato.

— È pure indifferente che un'aliquota sia rimasta invariata per anni oppure sia stata calcolata sulla scorta di dati statistici che si riferiscono a periodi non recenti. Se si svolgessero continuamente ricerche su tutti i prodotti soggetti all'imposta sull'entrata, onde stabilire gli elementi di calcolo tenendo conto anche delle più piccole variazioni, si dovrebbe sostenere una spesa inadeguata, poiché le piccole variazioni, che si risolvono talvolta in una lieve maggiorazione dell'onere e talvolta in una lieve diminuzione, si compensano reciprocamente. Il legislatore ha facoltà di determinare in linea di massima i gruppi di prodotti ai fini del calcolo delle aliquote medie. Sono aliquote medie pure quelle relative a merci provenienti da stadi produttivi diversi, ma tassate con la stessa aliquota.

— Non è vero che l'aliquota media debba essere commisurata al prodotto meno tassato; « aliquota media » significa valore medio.

— La seconda parte della terza questione è irricevibile poiché riguarda l'applicazione del trattato in un caso concreto.

La *Commissione* osserva quanto segue :

a) Sono vere aliquote medie solo quelle determinate mediante un effettivo raffronto con l'incidenza dell'imposta sull'entrata sui prodotti nazionali. La nozione quindi non comprende le aliquote che uno Stato membro ha introdotto prima dell'entrata in vigore del trattato ed ha allineato esattamente alle aliquote gravanti sui prodotti interni nella fase distributiva corrispondente all'importazione. In tali casi l'articolo 97 non è affatto applicabile. Tuttavia tali aliquote potrebbero in pratica rappresentare normalmente l'incidenza minima ed essere quindi conformi all'articolo 95.

Infatti, la tassazione « a monte » dei prodotti nazionali comparabili costituisce il limite massimo dell'aliquota media consentita. Il calcolo di detta tassazione si può e si deve fare basandosi su valori stimati e medi, il che però non cambia nulla

al fatto che si devono calcolare esattamente i valori medi e gli oneri gravanti su ogni singolo tipo di merce. Si possono determinare valori globali solo qualora, nell'ambito specifico dell'articolo 97, si abbia facoltà di calcolare gli oneri ammessi per le merci importate.

b) Un'aliquota stimata può essere un'aliquota media solo se la stima si limita ad un'incidenza media minima, obiettivamente giustificata.

Il calcolo dell'incidenza dell'imposta sull'entrata sui prodotti interni similari dovrebbe essere effettuato per quanto possibile su dati statistici recenti, ma il problema del periodo di riferimento si pone solo se la situazione è « notevolmente cambiata ».

c) Circa la seconda parte della terza questione, la Commissione è dello stesso parere del governo federale.

4. *Sulla quarta questione*

La *M.Z.* sostiene che la quarta questione va risolta in senso affermativo.

Pur ammettendo che i casi cui si riferisce la questione sono rari, giacché si può ritenere che la Commissione garantirà sempre il rispetto assoluto del trattato, essa dichiara che, se cionondimeno l'ipotesi si avverasse, in definitiva solo questa Corte può statuire in modo vincolante sul diritto comunitario.

Il *governo federale* e la *Commissione* sono del parere che è superfluo risolvere la quarta questione, dato che la seconda questione va risolta in senso negativo.

5. *Sulla quinta questione*

La *M.Z.* rileva che, come imposizioni indirettamente applicate alle merci nazionali, si deve intendere l'onere fiscale gravante sui prodotti di base (materie prime, semilavorati e prodotti finiti incorporati), mentre non si deve tener conto della tassazione dei prodotti accessori e ausiliari, dei mezzi di produzione, delle spese di trasporto e di distribuzione.

Il *governo federale* sostiene quanto segue :

— Come regola generale, l'oggetto della tassa di conguaglio (consacrato dal trattato) è quello di compensare l'incidenza, sui prodotti nazionali comparabili, dell'imposta sull'entrata. Ora, tale scopo può essere raggiunto solo se si tiene conto dell'onere complessivo gravante sui prodotti nazionali. Tuttavia si scorgono subito dei limiti naturali, poiché l'incidenza dell'imposta sull'entrata sul prezzo del prodotto finito diminuisce man mano che aumenta il numero dei passaggi « a monte » di cui si tiene conto. Gli Stati membri hanno quindi stabilito un criterio globale

per determinare l'onere gravante sui prodotti, di base e sulle materie ausiliarie.

— Ecco quindi la soluzione da dare alla questione : si deve tener conto di tutte le imposte sull'entrata, riscosse in occasione dell'elaborazione di un prodotto, che si riferiscono al prodotto ed incidono quindi sul costo del prodotto finito.

La *Commissione* dichiara quanto segue :

La ratio legis degli articoli 95 e segg. indica che essi riguardano unicamente i tributi relativi ai prodotti, ai quali, in quasi tutti i sistemi fiscali moderni, si applica il principio del paese di destinazione. D'altro canto, l'espressione « indirettamente » va interpretata in senso ampio, giacché l'applicazione logica di questo principio rende necessaria la compensazione integrale dell'onere gravante sui prodotti nazionali. Non vi sono motivi per ritenere che gli autori del trattato abbiano voluto limitare l'applicazione di dette norme.

Come imposizioni interne applicate indirettamente a un prodotto si devono quindi considerare non solo quelle gravanti sulle materie prime sui semilavorati ed eventualmente sui prodotti finiti impiegati nelle varie fasi della produzione, ma anche gli oneri gravanti sulle materie ausiliarie, sui mezzi di produzione e sui servizi (ad esempio i trasporti) necessari per produrre le materie prime, i semilavorati e i prodotti finiti stessi.

IN DIRITTO

Con ordinanza 18 luglio, pervenuta nella cancelleria di questa Corte il 31 luglio successivo, il Bundesfinanzhof, in virtù dell'articolo 177 del trattato C.E.E., ha deferito diverse questioni pregiudiziali sull'interpretazione degli articoli 95 e 97 del trattato stesso.

Circa gli effetti dell'articolo 95, 1° comma (1ª e 5ª questione)

1. Nella prima parte della prima questione si chiede se questa Corte confermi la sua pronuncia del 16 giugno 1966 (causa 57-65) in base alla quale l'articolo 95, 1° comma, ha efficacia immediata e conferisce ai singoli diritti soggettivi che il giudice nazionale deve tutelare.

Nella seconda parte della stessa questione il giudice a quo chiede se l'articolo 95 conferisca ai singoli il diritto di chiedere al giudice nazionale di essere posti, anche se la legge interna non è ancora stata modificata, nella situazione in cui si troverebbero

se lo Stato membro avesse adempiuto l'obbligo che il trattato gli impone sul piano legislativo; in altre parole, se l'articolo 95, 3° comma, abbia aperto una falla nella sovranità legislativa anche per quanto riguarda le imposizioni interne.

A — Contro l'interpretazione contenuta nella sentenza di questa Corte, il Bundesfinanzhof rileva anzitutto ch'essa non trova affatto fondamento nella disposizione di cui trattasi. Questo argomento va esaminato sia sotto il profilo dell'articolo 95, sia in considerazione della natura e dello spirito del trattato C.E.E.

Lo scopo del trattato C.E.E., cioè l'instaurazione di un mercato comune il cui funzionamento incida direttamente sui soggetti della Comunità, implica che esso va al di là di un accordo che si limiti a creare degli obblighi reciproci tra gli Stati contraenti.

La Comunità costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere a favore del quale gli Stati hanno rinunziato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani, ordinamento che riconosce come soggetti, non soltanto gli Stati membri, ma anche i loro amministrati.

Pertanto il diritto comunitario, indipendentemente dalle norme emananti dagli Stati membri, nello stesso modo in cui impone ai singoli degli obblighi, attribuisce loro dei diritti soggettivi.

Si deve ritenere che questi sussistano, non soltanto nei casi in cui il trattato espressamente li menziona, ma anche come contropartita di precisi obblighi imposti dal trattato ai singoli, agli Stati membri o alle istituzioni comunitarie.

A questo fine è necessario e sufficiente che la disposizione del trattato cui si richiama il singolo abbia natura tale da produrre effetti immediati sui rapporti giuridici tra gli Stati membri ed i loro amministrati.

L'articolo 95, 1° comma, sancisce un divieto di discriminazione costituente un obbligo preciso ed incondizionato. Tale obbligo non è soggetto ad alcuna condizione né subordinato, per quanto riguarda sia la sua osservanza che i suoi effetti, all'emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni della Comunità o degli Stati membri. Il divieto è dunque assoluto, giuridicamente perfetto, e può quindi produrre effetti immediati nei rapporti giuridici tra gli Stati membri e i loro amministrati.

Il fatto che l'articolo 95, 1° comma, designi gli Stati membri come destinatari del divieto di discriminazione non implica che i singoli non possano trarne vantaggio.

B — Il Bundesfinanzhof osserva che tale interpretazione equivarrebbe ad ammettere per i singoli diritti più ampi di quelli di cui dispone la stessa Comunità ed obbligherebbe il giudice nazionale a considerare gli interessati alla stessa stregua dei

soggetti di uno Stato che abbia già assolto gli obblighi imposti dall'articolo 95, mentre la Comunità potrebbe solo chiedere l'adempimento di detti obblighi.

Contro l'interpretazione dell'articolo 95 data dalla sentenza 57-65, non si può invocare l'accostamento tra i diritti soggettivi conferiti da tale disposizione e gli attributi delle istituzioni comunitarie. Ogni qualvolta una norma comunitaria conferisce diritti soggettivi, tali diritti, indipendentemente dai mezzi di tutela contemplati dal trattato, possono venire salvaguardati mediante azioni da esperirsi dinanzi ai giudici nazionali competenti. Tali azioni si distinguono dall'esercizio delle facoltà attribuite alle autorità comunitarie nell'ambito del trattato, specie dagli articoli 95 e 97, unitamente agli articoli 155 e 169.

L'azione del singolo mira infatti alla tutela di un diritto soggettivo nella fattispecie, mentre l'intervento delle autorità comunitarie intende garantire il rispetto generale ed uniforme del diritto comunitario. Risulta quindi che le garanzie attribuite ai singoli, grazie al sistema instaurato dal trattato, per la tutela dei loro diritti soggettivi, e le attribuzioni conferite alle istituzioni comunitarie, onde ottenere dagli Stati l'adempimento dei loro obblighi, hanno oggetto, scopo ed effetti diversi e non si possono mettere sullo stesso piano.

C — Il Bundesfinanzhof pone in rilievo che l'interpretazione contenuta nella sentenza 57-65 ha provocato svariate azioni dinanzi alle giurisdizioni fiscali nazionali. Tale argomento non è di per sé atto a scalzare la fondatezza dell'interpretazione. Inoltre, molti di tali ricorsi paiono fondati sulla concezione errata — come si dirà esaminando la seconda questione — secondo cui l'efficacia attribuita all'articolo 95 si estenderebbe automaticamente all'articolo 97.

D — Il Bundesfinanzhof osserva ancora che, in base al diritto tedesco, i giudici fiscali non avrebbero facoltà, in questo campo, di statuire oltre la fattispecie e non sarebbe compito normale dei giudici fiscali tedeschi il supplire con migliaia di decisioni isolate alle lacune lasciate dal legislatore in campo tributario.

Poiché il calcolo dell'incidenza dei tributi interni su un prodotto nazionale dipende largamente da considerazioni di fatto, i giudici del fatto potrebbero anche pronunciarsi, su fattispecie analoghe, in modo contraddittorio, senza che il Bundesfinanzhof, giudice di ultima istanza, abbia la possibilità di armonizzare tale giurisprudenza.

Nel sistema della tassa cumulativa a cascata, sarebbe difficile raffrontare concretamente gli oneri, cosicché gli obblighi imposti agli Stati membri dagli articoli 95 e 97 potrebbero essere assolti solo dal legislatore. Infine, l'applicazione dell'articolo 95

da parte dei giudici nazionali potrebbe risolversi in un conflitto tra le decisioni di detti giudici e quelle pronunziate da questa Corte in forza degli articoli 169 e segg. del trattato.

Il complesso di questi argomenti, tratti dalle norme di diritto interno, non può prevalere sulle norme del trattato. Dai principi fondamentali del trattato, come pure dai suoi scopi, risulta che le disposizioni comunitarie, nella misura in cui la loro natura lo consente, s'inseriscono nell'ordinamento giuridico interno senza che sia necessario alcun provvedimento nazionale. La complessità di determinate situazioni in uno Stato non può alterare la natura giuridica di una disposizione comunitaria direttamente applicabile, specie dal momento che la norma comunitaria deve avere la stessa efficacia in tutti gli Stati membri.

In particolare, il divieto sancito dall'articolo 95 perderebbe l'efficacia derivantegli dal trattato se questa dipendesse da provvedimenti d'esecuzione nazionali, non contemplati dal trattato, senza i quali il divieto stesso resterebbe privo d'effetto. Il ricorso all'articolo 177 da parte dei giudici nazionali, che consente a questa Corte d'interpretare uniformemente il trattato, può del pari facilitarne l'applicazione uniforme. L'interpretazione contenuta nella sentenza 57-65 vale solo per le aliquote d'imposta che lo stesso legislatore nazionale non considera « aliquote medie » e per le quali è quindi ammessa l'insussistenza delle difficoltà segnalate dal giudice proponente.

Inoltre, l'articolo 95 non limita la facoltà del giudice nazionale competente di valersi, tra i vari mezzi offertigli dall'ordinamento interno, di quelli che gli appaiono più appropriati onde salvaguardare i diritti soggettivi attribuiti dal diritto comunitario. In particolare, se un tributo interno è incompatibile con l'articolo 95, 1° comma, solo per l'eccedenza di un determinato importo, spetta al giudice nazionale decidere, secondo le norme del diritto interno, se sia illegittima l'intera imposizione ovvero solo l'eccedenza.

Per tutto quanto precede, è superfluo dare una nuova interpretazione dell'articolo 95, 1° comma, del trattato.

2. La quinta questione del Bundesfinanzhof mira a far stabilire da questa Corte cosa si debba intendere per tributo interno gravante indirettamente sui prodotti nazionali similari, ai sensi dell'articolo 95, 1° comma, del trattato.

Tale questione, ove riguardi l'eventuale applicazione dell'articolo 97, è priva d'oggetto, data la soluzione che sarà data alla seconda questione. Tuttavia, per quanto riguarda l'applicazione del solo articolo 95, va rilevato che i termini « direttamente o indirettamente », tenuto conto del contesto, vanno interpretati estensivamente.

L'articolo 95, 1° comma, riguarda il complesso dei tributi gravanti effettivamente e specificatamente sul prodotto nazio-

nale, in ogni fase, della produzione e della distribuzione, anteriore o concomitante all'importazione del prodotto da altri Stati membri, rimanendo fermo tuttavia che l'incidenza di tali tributi è tanto minore quanto più si risale « verso monte » e tende rapidamente all'irrilevanza.

Nel calcolare l'onere indirettamente gravante sui prodotti nazionali, gli Stati membri devono quindi tener conto delle condizioni e delle limitazioni poste dalle considerazioni di cui sopra. L'osservanza di dette condizioni e limitazioni, in conformità a quanto si è detto sopra a proposito degli effetti dell'articolo 91, 1° comma, è soggetta al sindacato del giudice nazionale competente.

Circa l'efficacia dell'articolo 97 (2ª e 4ª questione)

Con la seconda questione, il Bundesfinanzhof chiede a questa Corte di stabilire se l'articolo 97 attribuisca ai singoli il diritto di sottoporre al sindacato del giudice nazionale, mediante impugnazione dell'accertamento, la compatibilità coi principi enunciati dall'articolo 95 dell'aliquota media stabilita per legge.

Con la quarta questione, inoltre, il Bundesfinanzhof chiede a questa Corte di stabilire se i singoli possano, in forza dell'articolo 97, sottoporre al sindacato del giudice nazionale un'aliquota media, anche nel caso in cui la Commissione abbia adempiuto l'obbligo di garantire l'osservanza del trattato e lo Stato membro abbia modificato l'aliquota media in conformità alla richiesta della Commissione.

L'articolo 97 ha lo scopo di conferire agli Stati che riscuotono l'imposta sull'entrata in base al sistema dell'imposta cumulativa a cascata, la facoltà di determinare aliquote medie senza violare i principi degli articoli 95 e 96. Benché gli scopi degli articoli 95 e 97 siano quindi connessi e tendenti allo stesso fine, l'articolo 97, che stabilisce una norma speciale per il complesso sistema dell'imposta cumulativa a cascata, va tenuto distinto dall'articolo 95 in considerazione, sia delle caratteristiche di detto sistema, sia delle particolari modalità stabilite per l'attuazione dell'articolo 97.

In primo luogo detta disposizione, conferendo agli Stati membri la facoltà di adottare aliquote medie, implica, per gli Stati che se ne sono regolarmente valsi, l'interposizione, fra la norma comunitaria e la sua applicazione, di atti giuridici che comportano un potere di valutazione il quale sottrae la loro scelta e le relative conseguenze, nello stato attuale del diritto comunitario, a qualsiasi possibilità d'efficacia immediata delle afferenti disposizioni dell'articolo 97. In secondo luogo, sia la costituzione dei gruppi di prodotti sia la fissazione delle aliquote

medie dipende, non essendovi alcuna norma comunitaria relativa al sistema di calcolo, dalla valutazione dello Stato membro, che è soggetta al controllo della Commissione e che esclude l'efficacia immediata dell'articolo 97.

Ciò premesso, l'articolo 97 non può attribuire ai singoli i diritti soggettivi contemplati dalla presente questione del Bundesfinanzhof. Questa conclusione è corroborata dal 2° comma dell'articolo 97, che obbliga la Commissione a rivolgere allo Stato che stabilisce aliquote medie non conformi ai principi dell'articolo 95 « le direttive o le decisioni del caso ».

Risulta quindi dallo stesso sistema dell'articolo 97 che, se uno Stato che applica la tassa cumulativa a cascata ha deciso di adottare aliquote medie, detto articolo non attribuisce ai singoli dei diritti soggettivi che il giudice nazionale sia tenuto a tutelare.

Sulla nozione di aliquota media (terza questione)

Con la terza questione il Bundesfinanzhof chiede a questa Corte di stabilire cosa si debba intendere per aliquota media ai sensi dell'articolo 97 del trattato C.E.E. e se, in funzione della risposta che sarà data su questo punto, l'aliquota litigiosa della tassa di conguaglio del 4 %, applicabile al latte intero in polvere, costituisca un'aliquota media.

In forza dell'articolo 97, 1° comma, spetta agli Stati membri determinare le aliquote medie, e solo la Commissione ha facoltà d'intervenire, in conformità all'articolo 97, 2° comma (ed eventualmente all'articolo 169) qualora vengano violati i principi enunciati dall'articolo 95, salvi restando i diritti che l'articolo 170 attribuisce agli altri Stati membri. In queste condizioni, benché non spetti al giudice nazionale valutare la conformità della determinazione delle aliquote medie ai principi dell'articolo 95, non è affatto escluso che detto giudice possa trovarsi nella necessità di stabilire se, nel caso concreto, si tratti o meno di un'aliquota media ai sensi dell'articolo 97, oppure di un tributo retto dall'articolo 95.

L'applicazione dell'articolo 97 presuppone, in primo luogo, che lo Stato membro riscuota l'imposta sull'entrata secondo il sistema della tassa cumulativa a cascata e, in secondo luogo, ch'esso si sia effettivamente valso della facoltà concessagli da detto articolo ed abbia fissato le aliquote medie. Di conseguenza, negli Stati che si sono valsi di detta facoltà, va considerata come « aliquota media » ogni aliquota istituita come tale dagli Stati stessi, salva restando l'applicazione del 2° comma dello stesso articolo.

La seconda parte della terza questione non riguarda l'interpretazione, ma l'eventuale applicazione del trattato in un caso

concreto, ed esula quindi dalla competenza della Corte nell'ambito del procedimento di cui all'articolo 177.

Sulle spese

Le spese sostenute dal governo della Repubblica federale di Germania e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni a questa Corte, non possono dar luogo a rifusione.

Nei confronti delle parti nella causa di merito, il presente giudizio costituisce un incidente sollevato nella controversia pendente dinanzi al Bundesfinanzhof, al quale spetta quindi pronunciarsi sulle spese.

Per questi motivi,

letti gli atti di causa,

sentita la relazione del giudice relatore,

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

sentite le conclusioni dell'avvocato generale,

visto il trattato istitutivo della C.E.E., in ispecie gli articoli 95, 97, 155, 169, 170 e 177,

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

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

vista la sentenza della Corte nella causa 57-65 del 16 giugno 1966,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni deferitele dal Bundesfinanzhof, con ordinanza 18 luglio 1967,

afferma per diritto :

1° L'articolo 95, 1° comma, ha efficacia immediata e attribuisce ai singoli dei diritti soggettivi che il giudice nazionale deve tutelare.

2° Sono « imposizioni interne applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari », ai sensi dell'articolo 95, 1° comma, tutti i tributi gravanti effettivamente e specificamente sui prodotti nazionali, in tutte le fasi, della produzione e della distribuzione, anteriori o concomitanti all'importazione dei prodotti da altri Stati membri.

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.