SENTENZA DELLA CORTE
2 aprile 1998 *

Nel procedimento C-213/96,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Lääninoikeus di Uusimaa (Finlandia), nella causa dinanzi ad esso pendente promossa dalla

Outokumpu Oy,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 9, 12 e 95 del Trattato CE,

LA CORTE,

composta dai signori G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, C. Gulmann, H. Ragnemalm e R. Schintgen (relatore), presidenti di sezione, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann e L. Sevón, giudici,

avvocato generale: signor F. G. Jacobs
cancelliere: signor H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate

— per la Outokumpu Oy, dall'avv. Arto Kukkonen, del foro di Helsinki;

* Lingua processuale: il finlandese.

— per il governo finlandese, dall'ambasciatore Holger Rotkirch, capo del servizio Affari giuridici del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per il governo francese, dalla signora Catherine de Salins, vicedirettore presso la direzione Affari giuridici del ministero degli Affari esteri, e dal signor Jean-Marc Belorgey, chargé de mission presso la stessa direzione, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai signori Allan Rosas, consigliere giuridico principale, ed Enrico Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Outokumpu Oy, del governo finlandese e della Commissione, all'udienza del 24 giugno 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 novembre 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 30 maggio 1996, pervenuta in cancelleria il 25 giugno seguente, il Lääninoikeus di Uusimaa ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 9, 12 e 95 del medesimo Trattato.

2 Tali questioni sono state sollevate nel contesto di un procedimento promosso dalla Outokumpu Oy (in prosieguo: l'«Outokumpu»), società capogruppo del gruppo

finlandese Outokumpu, avverso il provvedimento con la quale la piiritullikamari (ufficio doganale regionale) di Helsinki ha tassato le importazioni di energia elettrica proveniente dalla Svezia effettuate dalla Outokumpu nel corso del mese di settembre 1995.

3 In Finlandia l'art. 1 dell'Eräiden energialähteiden valmisteverosta annettu laki (legge 29 dicembre 1994, n. 1473, concernente l'imposta di fabbricazione sulle diverse fonti di energia) prevede che il carbon fossile, la torba usata come combustibile, il gas naturale, l'elettricità e la resina di pino, siano assoggettati ad un'imposta di base e ad un'imposta addizionale a favore dello Stato. Ai sensi dell'art. 2, n. 4, della legge n. 1473/94, con il termine «elettricità» si deve intendere l'energia elettrica di cui alla voce 2716 della tariffa doganale.

4 Ai sensi dell'art. 3, le dogane sono incaricate della riscossione e del controllo delle imposte applicabili ai prodotti considerati dalla legge 1473/94.

5 Ai sensi dell'art. 4 della legge n. 1473/94, l'imposta deve essere versata conformemente alla seguente tabella, allegata alla detta legge (p = penni = 0,01 FIM):

Prodotto	*Categoria*	*Imposta di base*	*Addizionale*
Antracite, mattonelle di antracite, combustibili solidi ricavati dall'antracite, lignite	1	—	116,1 FIM/t
Torba combustibile	2	—	3,5 FIM/MWh
Gas naturale, sostanze gassose	3	—	11,2 p/nm^3*
Energia elettrica			
— prodotta in centrali nucleari	4	1,5 p/kWh	0,9 p/kWh
— prodotta in centrali idroelettriche	5	—	0,4 p/kWh
— importata	6	1,3 p/kWh	0,9 p/kWh
Resina di pino	7	18,55 p/kg	—

* Per il periodo dal 1° gennaio 1995 al 31 dicembre 1997 l'imposta sul gas naturale è stata ridotta del 50%.

6 Ai sensi dell'art. 14, primo comma, della legge n. 1473/94, è tenuto a versare l'imposta sull'energia elettrica:

1) chi in Finlandia produce energia elettrica in centrali nucleari o idroelettriche;

2) chi, nell'esercizio di un'attività economica, acquista energia elettrica da altri Stati della Comunità o la importa da paesi terzi.

7 L'imposta tuttavia non si applica all'energia elettrica prodotta da generatori di potenza inferiore a due megavoltampere (art. 14, secondo comma, della legge n. 1473/94).

8 Sono altresì esonerate dall'imposta:

— la torba combustibile utilizzata per la produzione dell'energia elettrica, qualora la produzione non ecceda i 25 000 MWh all'anno (art. 7);

— l'energia elettrica da fonte nucleare o idrica prodotta in Finlandia che il produttore stesso esporta all'interno della Comunità o fornisce per essere consumata in un luogo della Comunità diverso dalla Finlandia (art. 16).

9 Dagli atti risulta inoltre che esula alla sfera di applicazione della legge n. 1473/94 l'energia elettrica prodotta mediante taluni rifiuti industriali.

10 Conformemente all'art. 17 della legge n. 1473/94 ogni soggetto d'imposta ai sensi dell'art. 14, primo comma, sub 2, è obbligato a osservare le formalità poste dalla legge generale sull'imposta di fabbricazione (legge n. 1469/94).

11 Dal progetto di legge presentato al Parlamento finlandese risulta che la tassazione del carbone, dell'energia elettrica, del gas naturale, della torba combustibile e delle zolle di torba come pure della resina di pino grezza è motivata da considerazioni d'indole ecologica. Del resto, l'aliquota unica d'imposta per l'energia elettrica importata è stata calcolata in modo da corrispondere all'aliquota media che grava sull'elettricità prodotta in Finlandia, senza che sia stato tuttavia tenuto conto della riduzione dell'imposta sulla torba combustibile e sul gas naturale.

12 La legge n. 1473/94 è entrata in vigore il 1° gennaio 1995.

13 Dal 1° novembre 1995, la Outokumpu importa energia elettrica proveniente dalla Svezia in virtù di un contratto concluso con la società svedese Vattenfall AB.

14 Le prime forniture, in via sperimentale, hanno avuto luogo tra il 18 settembre e il 9 ottobre 1995. Per questa fornitura di prova, il 17 ottobre 1995, la Outokumpu presentava all'ufficio doganale regionale una dichiarazione fiscale relativa al mese di settembre 1995. In una nota di accompagnamento unita a tale dichiarazione, la Outokumpu affermava che a suo parere la riscossione dell'imposta sull'energia elettrica relativamente a tali importazioni era in contrasto con gli artt. 12 e 13 del Trattato CE e che quindi l'imposta non era dovuta.

15 Il 23 ottobre 1995, l'ufficio doganale regionale stabiliva che, ai sensi dell'art. 4 della legge n. 1473/94, la Outokumpu era debitrice di un'imposta sull'energia elettrica pari a 1,3 p/kWh + 0,9 p/kWh, conformemente al tariffario che fissa l'imposta sull'energia elettrica importata.

16 La Outokumpu adiva il giudice a quo con un ricorso di annullamento del provvedimento dell'ufficio doganale regionale di Helsinki, affermando che l'imposta di fabbricazione applicabile all'energia elettrica era una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, vietata dagli artt. 9 e 12 del Trattato. In subordine, la Outokumpu deduceva che un tributo del genere era discriminatorio ai sensi dell'art. 95 del Trattato e chiedeva che fosse ricondotto al livello più basso di tassazione dell'energia prodotta in Finlandia, cioè 0 p/kWh, ovvero l'aliquota applicabile all'energia elettrica esonerata o a quella esulante dal campo di applicazione delle legge n. 1473/94.

17 Ritenendo che la soluzione della controversia per la quale era stato adito dipendesse dall'interpretazione degli artt. 9, 12 e 95 del Trattato, il giudice a quo ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«Secondo la legge nazionale finlandese concernente l'imposta sull'energia, in Finlandia si applica all'energia elettrica prodotta nel paese un'imposta di fabbricazione la cui aliquota è fissata in funzione del modo di produzione dell'energia. All'energia elettrica prodotta nelle centrali nucleari si applica, come imposta di fabbricazione, un' aliquota di base di 1,5 p/kWh ed un'addizionale di 0,9 p/kWh. All'energia prodotta nelle centrali idroelettriche si applica soltanto un'addizionale di 0,4 p/kWh. All'energia elettrica ricavata in altro modo, ad esempio dall'antracite, l'imposta di fabbricazione si applica sulla base della quantità di materie prime impiegate nella produzione dell'energia. Altri modi di produzione, ad esempio la produzione mediante generatori di potenza inferiore a 2 megavoltampere, non sono soggetti ad alcuna imposta di fabbricazione. All'energia elettrica importata si applica, a titolo di imposta di fabbricazione, un'aliquota di base di 1,3 p/kWh ed un'addizionale di 0,9 p/kWh, indipendentemente dal modo di produzione. L'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica importata viene dunque fissata in base a criteri diversi da quelli usati per l'energia elettrica nazionale. L'applicazione di imposte di fabbricazione fissate sulla base del modo di produzione dell'energia è motivata nei lavori preparatori della legge con il richiamo a considerazioni di natura ecologica. Ma l'imposta riscossa sull'energia elettrica importata non è tuttavia fissata sulla base del modo di produzione dell'energia. L'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica importata è più elevata dell'aliquota più bassa applicata al prodotto nazionale, ma più bassa dell'aliquota più elevata applicata al prodotto nazionale. L'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica importata viene riscossa a carico dell'importatore, mentre invece — e questa è un'ulteriore differenza — per quanto riguarda l'energia elettrica prodotta nel paese l'imposta di fabbricazione è versata dal produttore.

1) Se un'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica importata fissata nel modo sopra descritto debba considerarsi come una tassa di effetto equivalente a quello di un dazio doganale all'importazione vietato dagli artt. 9 e 12 del Trattato CE.

2) Qualora non si tratti di una tassa di effetto equivalente a quello di un dazio doganale all'importazione, se un'imposta di fabbricazione sull'energia elettrica importata fissata nel modo sopra descritto debba considerarsi come un'imposta ai sensi dell'art. 95 del Trattato CE, che discrimina i prodotti degli altri Stati membri».

18 Con tali questioni, che vanno esaminate congiuntamente, il giudice a quo interpella la Corte circa la qualifica con riferimento agli artt. 9, 12 e 95 del Trattato e, se del caso, circa la compatibilità con tali disposizioni di una imposta di fabbricazione sull'energia elettrica di origine nazionale che comporti aliquote differenziate, a seconda del modo di produzione della stessa, mentre grava l'energia elettrica importata con un'aliquota unica, superiore all'aliquota minima ma inferiore all'aliquota massima che si applica all'energia elettrica di origine nazionale.

19 Per quanto riguarda la qualifica, si deve ricordare che, per giurisprudenza consolidata (v., in particolare, sentenza 17 luglio 1997, causa C-90/94, Haahr Petroleum, Racc. pag. I-4085, punto 19), le disposizioni relative alle tasse di effetto equivalente e quelle concernenti i tributi interni discriminatori non si applicano cumulativamente, di modo che nel sistema del Trattato uno stesso tributo non può appartenere contemporaneamente ad entrambe le categorie.

20 Risulta del pari da una giurisprudenza consolidata (v., in particolare, sentenza Haahr Petroleum, citata, punto 20) che qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisce le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera, quando non si tratti di un dazio doganale in senso proprio, costituisce una tassa d'effetto equivalente ai sensi degli artt. 9, 12, 13 e 16 del Trattato CE. Un onere siffatto sfugge tuttavia a tale qualificazione se fa parte di un regime generale di tributi interni che colpisce sistematicamente categorie di merci secondo criteri oggettivi, applicati indipendentemente dall'origine delle merci, nel qual caso esso rientra nella sfera di applicazione dell'art. 95 del Trattato.

21 A questo proposito, si deve rilevare, in primo luogo, che un tributo come quello in discussione nel processo a quo fa parte di un sistema generale di tributi che colpisce non solo l'energia elettrica in quanto tale, ma anche varie fonti di energia primaria, come i prodotti carboniferi, la torba combustibile, il gas naturale e la resina di pino.

22 Si deve rilevare, in secondo luogo, che sia l'energia elettrica importata sia quella di origine nazionale sono soggette ad un medesimo regime tributario e che l'imposta viene prelevata dalla medesima autorità, quale che sia l'origine dell'energia elettrica, nonché secondo procedure disciplinate dalla normativa generale sull'imposta di fabbricazione.

23 Si deve sottolineare, in terzo luogo, che ad eccezione dell'energia elettrica di origine nazionale, prodotta in generatori di potenza inferiore a due megavoltampere o di quella prodotta, in quantitativi ridotti, dalla torba combustibile, tale tributo colpisce l'energia elettrica a prescindere dalla sua origine, nazionale o importata. Ciò posto, il fatto che, per quanto riguarda l'energia elettrica importata, l'imposta sia dovuta dall'importatore e venga prelevata all'importazione non è sufficiente per concludere che essa colpisce la merce di cui trattasi in considerazione del fatto che questa attraversa una frontiera.

24 La Outokumpu rileva tuttavia che, ai sensi della giurisprudenza della Corte (v., in particolare, sentenza 31 maggio 1979, causa 132/78, Denkavit Loire, Racc. pag. 1923, punto 8), per far parte di un sistema generale di tributi interni, l'onere cui è soggetta la merce importata deve gravare sui prodotti nazionali e sui prodotti importati allo stesso stadio commerciale e il fatto generatore dell'imposta dev'essere identico per le due categorie di prodotti.

25 Si deve precisare a questo proposito che, in un caso come quello su cui verte il processo a quo, non può derivare alcuna differenza dal fatto che l'energia elettrica importata è tassata al momento dell'importazione e quella di origine nazionale al momento della produzione poiché, tenuto conto delle caratteristiche dell'energia elettrica, questi due momenti corrispondono ad una medesima fase della distribuzione, che è quella dell'arrivo dell'elettricità nella rete nazionale (v., in tal senso, sentenza 11 giugno 1992, cause riunite C-149/91 e C-150/91, Sanders Adour e Guyomarc'h Orthez Nutrition animale, Racc. pag. I-3899, punto 18).

26 La Outokumpu sostiene altresì che il tributo controverso nel processo a quo non colpisce i prodotti importati e i prodotti nazionali secondo gli stessi criteri né

prescindendo dalla loro origine. Rileva che l'energia elettrica di origine nazionale è assoggettata ad un'imposta di aliquota diversa, a seconda che essa sia di origine nucleare o idraulica, ovvero è tassata soltanto a livello delle materie prime o è esonerata, mentre l'energia elettrica importata è tassata, esclusivamente in quanto prodotto finale, applicando un'aliquota unica, quale che ne sia il modo di produzione. Le basi d'imposizione come pure le aliquote del tributo sarebbero quindi diverse a seconda che si tratti di energia elettrica di origine nazionale o di energia elettrica importata.

27 Si deve ricordare che la Corte ha già dichiarato che il tributo che abbia natura di tributo interno non va considerato come una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale se non nel caso in cui le modalità della riscossione siano tali che di fatto l'onere colpisce unicamente i prodotti importati ad esclusione di quelli nazionali (sentenza 28 gennaio 1981, causa 32/80, Kortmann, Racc. pag. 251, punto 18). Orbene, come risulta dal punto 23 della presente sentenza, ciò non si verifica per quanto riguarda il tributo controverso nel processo a quo.

28 Del resto, la Corte ha già affermato che il fatto che l'origine delle merci sia decisiva per l'importo del tributo da riscuotere non può sottrarre quest'ultimo alla sfera di applicazione dell'art. 95 del Trattato (sentenza Haahr Petroleum, citata, punto 25).

29 Si deve pertanto concludere che un'imposta di fabbricazione, come quella in discussione nel processo a quo, costituisce un tributo interno ai sensi dell'art. 95 del Trattato e non una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale ai sensi degli artt. 9 e 12.

30 Per quanto riguarda la compatibilità di un tributo del genere con l'art. 95 del Trattato, si deve in primo luogo ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, il diritto comunitario, nello stadio attuale del suo sviluppo, non limita la libertà di ciascuno Stato membro di istituire un sistema impositivo differenziato per taluni prodotti, anche similari, ai sensi dell'art. 95, primo comma, del Trattato, in relazione a criteri oggettivi, come la natura delle materie prime utilizzate o i processi di produzione seguiti. Siffatte differenziazioni tuttavia sono compatibili col diritto

comunitario solo se perseguono scopi compatibili anch'essi con quanto prescritto dal Trattato e dal diritto derivato e se le loro modalità sono tali da evitare qualsiasi forma di discriminazione, diretta o indiretta, nei confronti delle importazioni dagli altri Stati membri, o di protezione a favore di prodotti nazionali concorrenti.

31 L'art. 95 del Trattato non osta pertanto a che l'aliquota di un tributo interno che colpisce l'energia elettrica vari a seconda delle modalità di produzione e delle materie prime utilizzate, qualora tale differenziazione sia fondata su considerazioni di politica ambientale, come risulta dalla formulazione stessa delle questioni pregiudiziali sollevate dal giudice a quo.

32 Infatti, come ricordato dalla Corte nella sentenza 20 settembre 1998, causa 302/86, Commissione/Danimarca (Racc. pag. 4607, punto 8), la tutela dell'ambiente costituisce uno degli scopi essenziali della Comunità. Del resto, dopo l'entrata in vigore del Trattato sull'Unione europea, la Comunità ha in particolare il compito di promuovere una crescita sostenibile e non inflazionistica che rispetti l'ambiente (art. 2 del Trattato CE) e la sua azione comporta una politica nel settore dell'ambiente [art. 3, lett. k), del Trattato CE].

33 Inoltre, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 58 delle sue conclusioni, la compatibilità, in particolare, dei metodi di produzione dell'energia elettrica con l'ambiente costituisce un obiettivo importante della politica energetica della Comunità.

34 Tuttavia, per quanto riguarda la questione se una differenziazione come quella che caratterizza il sistema di tassazione di cui trattasi nel processo a quo sia compatibile con il principio di non discriminazione dell'art. 95 del Trattato, va ricordato che secondo la costante giurisprudenza sussiste violazione di tale disposizione quando il tributo gravante sul prodotto importato e quello gravante sul prodotto nazionale analogo sono calcolati secondo criteri e modalità differenti, con la

conseguenza che il prodotto importato viene assoggettato, almeno in determinati casi, ad un onere più gravoso (v., in particolare, sentenza 26 giugno 1991, causa C-152/89, Commissione/Lussemburgo, Racc. pag. I-3141, punto 20).

35 Orbene, ciò si verifica qualora, in un sistema di tassazione differenziata come quello controverso nel processo a quo, l'energia elettrica importata, che viene distribuita attraverso la rete nazionale, venga colpita, quale che ne siano le modalità di produzione, con un tributo unico, che è superiore al tributo minimo che colpisce l'energia elettrica di origine nazionale distribuita attraverso la rete nazionale.

36 Il fatto che l'energia elettrica di origine nazionale sia, in taluni casi, sottoposta a tassazione più elevata di quella importata è privo di qualsiasi rilevanza in tale contesto dal momento che, per verificare se il sistema in considerazione sia compatibile con l'art. 95 del Trattato, occorre confrontare l'onere tributario che grava sull'energia elettrica importata con l'onere tributario minimo che grava sull'energia elettrica di origine nazionale (v., in questo senso, sentenza Commissione/Lussemburgo, già citata, punti 21 e 22).

37 Il governo finlandese eccepisce che, date le caratteristiche dell'energia elettrica, di cui sarebbe impossibile determinare l'origine e quindi le modalità di produzione una volta arrivata nella rete di distribuzione, le aliquote differenziate che si applicano all'energia elettrica di origine nazionale non possono essere applicate a quella importata. Sostiene che quindi l'applicazione di un'aliquota unica, calcolata in modo da corrispondere all'aliquota media che grava sull'energia elettrica di origine nazionale, costituisce la sola maniera logica di trattare in modo equo l'energia elettrica importata.

38 A questo proposito si deve ricordare che la Corte ha già avuto modo di sottolineare che difficoltà di carattere pratico non sono tali da giustificare l'applicazione di tributi interni di natura discriminatoria ai prodotti originari di altri Stati membri (v., in particolare, sentenza 23 ottobre 1997, causa C-375/95, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-5981, punto 47).

39 Benché, in ragione delle caratteristiche dell'energia elettrica, possa risultare estremamente difficile determinare con esattezza il modo di produzione dell'energia elettrica importata e, quindi, le fonti di energia primaria utilizzate per la sua produzione, si deve rilevare che la normativa finlandese in discussione nel processo a quo non prevede neppure la possibilità, per l'importatore, di dimostrare che l'energia elettrica da esso importata è stata prodotta con determinate modalità al fine di fruire dell'aliquota in vigore per l'energia elettrica di origine nazionale prodotta con le medesime modalità.

40 Si deve inoltre ricordare che la Corte ha già dichiarato che, sebbene in linea di principio l'art. 95 del Trattato non obblighi gli Stati membri ad abolire differenze oggettivamente giustificate che il diritto nazionale stabilisca tra le imposte interne gravanti su prodotti nazionali, non altrettanto dicasi quando l'abolizione di tali differenze sia l'unico mezzo che consenta di evitare la discriminazione, diretta o indiretta, delle merci importate (sentenza 8 gennaio 1980, causa 21/79, Commissione/Italia, Racc. pag. 1, punto 16).

41 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, le questioni sollevate vanno risolte nel senso che l'art. 95, primo comma, del Trattato osta a che un'imposta di fabbricazione, rientrante in un regime nazionale di tributi sulle fonti di energia, colpisca l'energia elettrica di origine nazionale con aliquote differenziate a seconda del modo di produzione della stessa mentre colpisce l'energia elettrica importata, quale che ne sia il modo di produzione, con un'aliquota unica che, anche se inferiore all'aliquota massima applicata all'energia elettrica di origine nazionale, comporta, sia pure solo in taluni casi, una tassazione superiore dell'energia elettrica importata.

Sulle spese

42 Le spese sostenute dai governi finlandese, francese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Lääninoikeus di Uusimaa con ordinanza 30 maggio 1996, dichiara:

L'art. 95, primo comma, del Trattato CE osta a che un'imposta di fabbricazione, rientrante in un regime nazionale di tributi sulle fonti di energia, colpisca l'energia elettrica di origine nazionale con aliquote differenziate a seconda del modo di produzione della stessa mentre colpisce l'energia elettrica importata, quale che ne sia il modo di produzione, con un'aliquota unica che, anche se inferiore all'aliquota massima applicata all'energia elettrica di origine nazionale, comporta, sia pure solo in taluni casi, una tassazione superiore dell'energia elettrica importata.

Rodríguez Iglesias Gulmann Ragnemalm Schintgen

Mancini Moitinho de Almeida Kapteyn Murray

Edward Puissochet Hirsch Jann Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 2 aprile 1998.

Il cancelliere Il presidente

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias