SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
15 giugno 2000 *

Nel procedimento C-365/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Finanzgericht di Düsseldorf nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Brinkmann Tabakfabriken GmbH

e

Haupzollamt Bielefeld,

domanda vertente sull'interpretazione della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/80/CEE, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette (GU L 316, pag. 10),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori J.C. Moitinho de Almeida, presidente di sezione, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, V. Skouris (relatore) e dalla signora F. Macken, giudici,

avvocato generale: J. Mischo
cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Brinkmann Tabakfabriken GmbH, dall'avv. A. Böhlke, del foro di Francoforte sul Meno;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai signori E. Traversa, consigliere giuridico, e A. Buschmann, funzionario nazionale distaccato presso lo stesso servizio, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Brinkmann Tabakfabriken GmbH e della Commissione, all'udienza dell'11 novembre 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 dicembre 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 5 ottobre 1998, pervenuta alla Corte il 12 ottobre 1998, il Finanzgericht di Düsseldorf ha proposto, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una domanda di pronuncia pregiudiziale sull'interpretazione della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/80/CEE, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette (GU L 316, pag. 10; in prosieguo: la «direttiva»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Brinkmann Tabakfabriken GmbH (in prosieguo: la «Brinkmann») e lo Hauptzollamt (ufficio doganale principale) di Bielefeld (in prosieguo: lo «Hauptzollamt») riguardo al rifiuto da parte di quest'ultimo di stabilire l'imposta sui tabacchi, calcolata ai sensi dell'art. 4, n. 1, punto 2, del Tabaksteuergesetz (legge sulle imposte sui tabacchi, BGBl. 1992, I, pag. 2150) nel testo in vigore dal 1° gennaio 1993 al 31 marzo 1998 (in prosieguo: il «TabStG»), senza applicare il prelievo minimo previsto da tale disposizione, tenuto conto dell'art. 3, n. 1, della direttiva.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 La direttiva, che è stata adottata sulla base dell'art. 99 del Trattato CE (divenuto art. 93 CE), fissa accise minime generali per i tabacchi lavorati diversi dalle sigarette.

4 Ai sensi del quinto 'considerando' della direttiva, la «fissazione di un'accisa minima globale espressa in percentuale o con un importo per kg o per numero di pezzi è la più consona per realizzare il mercato interno».

5 L'art. 1 della direttiva prevede:

«I seguenti tipi di tabacchi lavorati, prodotti nella Comunità o importati da paesi terzi, sono soggetti, in ciascuno Stato membro, ad un'accisa minima fissata all'articolo 3:

a) sigari e sigaretti;

b) tabacchi trinciati a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette;

c) altri tabacchi da fumo».

6 Ai sensi dell'art. 3 della direttiva:

«1. Al più tardi a decorrere dal 1° gennaio 1993 gli Stati membri applicano un'accisa che può essere:

— ad valorem, calcolata sulla base dei prezzi massimi di vendita al minuto di ciascun prodotto, determinati liberamente dai produttori stabiliti nella Comunità e dagli importatori di paesi terzi, conformemente all'articolo 5 della direttiva 72/464/CEE; oppure

— specifica, per quantitativo; oppure

— mista, contenente un elemento ad valorem ed un elemento specifico, purché l'accisa globale, espressa in percentuale o con un importo per kg o per numero di pezzi, sia perlomeno pari alle aliquote minime o agli importi minimi fissati per:

— i sigari ed i sigaretti: al 5% dei prezzi di vendita al minuto, imposte comprese o ECU 7 per 1 000 pezzi o per chilogrammo;

— i tabacchi da fumo trinciati a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette: al 30% dei prezzi di vendita al minuto, imposte comprese o ECU 20 per chilogrammo;

— gli altri tabacchi da fumo: al 20% dei prezzi di vendita al minuto, imposte comprese o ECU 15 per chilogrammo.

2. Le aliquote o gli importi di cui al paragrafo 1 sono validi per tutti i prodotti appartenenti al tipo di tabacchi lavorati in questione, senza distinzione all'interno di ogni tipo per quanto concerne la qualità, la presentazione, l'origine del prodotto, i materiali utilizzati, le caratteristiche delle imprese interessate o qualsiasi altro criterio.

3. (...)».

7 L'art. 6, n. 1, della direttiva dispone che «gli Stati membri mettono in vigore le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla presente direttiva entro il 31 dicembre 1992».

Normativa nazionale

8 L'art. 4, n. 1, punto 2, del TabStG è del seguente tenore:

«L'imposta ammonta:

(...)

2) per i sigari e i sigaretti al 5% del prezzo di vendita al minuto, e comunque ad almeno 3,1 Pfennig al pezzo.

(...)».

Controversia nella causa principale e questione pregiudiziale

9 La Brinkmann, che gestisce una manifattura di tabacchi, produce, fra l'altro, sigaretti del tipo «Steckzigarillos» (sigaretti semilavorati). Per la fabbricazione di questi ultimi essa presentava regolarmente, negli anni 1996 e 1997, dichiarazioni tributarie nelle quali provvedeva essa stessa a calcolare l'imposta sui tabacchi.

10 Contestualmente a tali dichiarazioni tributarie l'interessata presentava ogni volta reclamo chiedendo che lo Hauptzollamt determinasse l'ammontare dell'imposta

sui tabacchi, calcolato ai sensi dell'art. 4, n. 1, punto 2, del TabStG, senza applicare il prelievo minimo di 3,1 Pfennig (0,031 DEM), e ciò alla luce dell'art. 3, n. 1, della direttiva.

11 A seguito del rigetto dei suoi reclami ad opera dello Hauptzollamt, la Brinkmann presentava ricorso dinanzi al Finanzgericht.

12 Tanto nel procedimento precontenzioso quanto dinanzi al Finanzgericht la Brinkmann sosteneva che l'art. 4, n. 1, punto 2, del TabStG trasponeva in maniera non corretta la direttiva, dal momento che quest'ultima non prevedeva un prelievo minimo quale elemento di imposizione supplementare. Inoltre, poiché l'art. 3 della direttiva era incondizionato quanto al contenuto e altresì formulato in modo sufficientemente preciso, esso avrebbe effetto diretto. Pertanto lo Hauptzollamt sarebbe stato obbligato a procedere alla liquidazione dell'imposta sui tabacchi per i sigaretti, ai sensi dell'art. 3, n. 1, della direttiva, senza fissare un'imposta minima.

13 Per contro, lo Hauptzollamt sosteneva che, benché la direttiva non preveda un'aliquota nazionale minima di imposta per sigari e sigaretti, non ne deriva tuttavia necessariamente che il legislatore nazionale abbia attuato in modo non corretto la direttiva. Se è vero, secondo lo Hauptzollamt, che l'aliquota di imposta fissata nell'art. 4, n. 1, punto 2, del TabStG non è del tutto conforme alla struttura della direttiva, essa non avrebbe però alcuna influenza di rilievo per i soggetti passivi delle imposte sui tabacchi (in prosieguo: i «soggetti passivi»). Il contenuto della direttiva lascerebbe a ciascuno Stato membro un certo margine di manovra per disciplinare le questioni singole, e in questo contesto si inserirebbe l'art. 4, n. 1, punto 2, del TabSTG.

14 Lo Hauptzollamt sosteneva inoltre che, in ragione delle varie soluzioni alternative per la tassazione dei tabacchi lavorati — diversi dalle sigarette — previste dalla direttiva, quest'ultima sarebbe priva di effetto diretto.

15 Il Finanzgericht ritiene anzitutto che la disposizione controversa non trasponga in maniera scorretta la direttiva. A suo parere, si può parlare, in linea di massima, di trasposizione non corretta soltanto nel caso in cui la normativa nazionale, dal punto di vista del diritto sostanziale, contrasti con la direttiva, il che comporti notevoli inconvenienti per gli interessati. Ora, ciò non si verificherebbe nella fattispecie.

16 D'altro canto, la formula di tassazione «5% del prezzo di vendita al minuto, ed almeno 3,1 Pfennig a pezzo» potrebbe anche essere espressa nel modo seguente: «l'imposta sui sigari e sui sigaretti con prezzo di vendita al minuto inferiore a 62 Pfennig ammonta a 3,1 Pfennig al pezzo, per il resto essa ammonta al 5% del prezzo di vendita al minuto». Ne conseguirebbe, secondo questa lettura della disposizione nazionale controversa, che l'imposta ad valorem e l'imposta specifica vengono applicate in modo alternativo e non cumulativo.

17 Inoltre, la formulazione dell'art. 4, n. 1, punto 2, del TabStG esprimerebbe solo la ponderazione fiscale, poiché in Germania circa il 90% dei sigari e dei sigaretti è soggetto all'aliquota fiscale specifica di 3,1 Pfennig. Ne risulterebbe che la tassazione dei sigari e dei sigaretti è in realtà costituita quasi esclusivamente da un'imposta calcolata al pezzo.

18 Il Finanzgericht rileva poi che, in ogni caso, la Repubblica federale di Germania ha nel frattempo posto fine all'inadempimento formale nei riguardi della direttiva adottando, il 26 maggio 1998, il Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetzen (seconda legge di modifica delle leggi relative alle imposte di consumo, BGBl. 1998, I, pag. 1121). Ai sensi di tale legge, dal 1° giugno 1998 l'art. 4, n. 1, punto 2, del TabStG, nella sua nuova versione, fissa la tariffa fiscale per i sigari e i sigaretti a 2,6 Pfennig al pezzo ed all'1% del prezzo di vendita al minuto.

19 Infine, il Finanzgericht considera che la direttiva non ha effetto diretto, nei limiti in cui il suo art. 3, n. 1, prevede molteplici possibilità di tassazione dei sigari e dei sigaretti.

20 Ritenendo tuttavia che sussistano dubbi circa la corretta trasposizione della direttiva, il Finanzgericht di Düsseldorf ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 4, n. 1, punto 2, del Tabaksteuergesetz (legge relativa alle imposte sui tabacchi), nella versione del 21 dicembre 1992 (*Bundesgesetzblatt* 1992, parte I, pag. 2150), trasponga in maniera non corretta l'art. 3, n. 1, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/80/CEE, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette (*Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* 31 ottobre 1992, L 316, pag. 10).

Nel caso di soluzione affermativa di tale questione:

Se l'art. 3, n. 1, della detta direttiva attribuisca direttamente al soggetto passivo delle imposte sui tabacchi un diritto ad un'imposizione fiscale conforme alla direttiva, con la conseguenza che debba esser disapplicata dai giudici nazionali l'imposta minima applicata in Germania, in contrasto con il dettato della direttiva, ai sigari e ai sigaretti».

Sulla questione pregiudiziale

21 La questione proposta va intesa nel senso che consta di due parti, la prima delle quali riguarda l'interpretazione dell'art. 3, n. 1, della direttiva e la seconda l'eventuale riconoscimento di un effetto diretto a tale disposizione.

Sulla prima parte della questione pregiudiziale

22 Con la prima parte della sua questione il giudice a quo mira a sapere se l'art. 3, n. 1, della direttiva osti alla riscossione, sui sigari o sui sigaretti, di un'imposta calcolata ad valorem che non possa essere inferiore ad un importo minimo, come è previsto dall'art. 4, n. 1, punto 2, del TabStG.

23 Si deve ricordare, in via preliminare, che l'art. 3, n. 1, della direttiva prevede tre formule di tassazione, vale a dire una formula ad valorem, una formula specifica, per quantità, e una formula mista, contenente un elemento ad valorem e un elemento specifico.

24 Dal momento che un tributo come quello di cui all'art. 4, n. 1, punto 2, del TabStG non appartiene, in tutta evidenza, alle prime due categorie, si deve esaminare se esso possa essere considerato un'accisa mista ai sensi della direttiva.

25 Al riguardo è giocoforza constatare che, come risulta dal dettato dell'art. 3, n. 1, della direttiva, l'accisa mista prevista da tale disposizione comporta l'applica-

zione cumulativa di un elemento ad valorem e di un elemento specifico, cosicché la somma di questi due elementi costituisce l'ammontare dell'accisa.

26 Ora, come ha giustamente rilevato il giudice a quo, un'imposta come quella prevista dall'art. 4, n. 1, punto 2, del TabStG, che è calcolata ad valorem senza poter essere inferiore ad un importo minimo, sfocia nell'applicazione di un tributo specifico per i prodotti che non superino un determinato prezzo e di un tributo ad valorem per i prodotti che superino tale prezzo. In tale formula, le due forme di tassazione sono applicate non cumulativamente, ma alternativamente in relazione ad una soglia di prezzo.

27 Di conseguenza, una tecnica come quella scelta dal legislatore tedesco si scosta chiaramente dall'accisa mista prevista dall'art. 3, n. 1, della direttiva e costituisce pertanto una formula di tassazione non prevista da quest'ultimo.

28 Occorre aggiungere che la circostanza che la formula di tassazione scelta dal legislatore tedesco non comporti inconvenienti di rilievo per i soggetti passivi, come sottolinea il giudice a quo, non ha alcuna influenza sull'interpretazione dell'art. 3, n. 1, della direttiva esposta nei punti 25-27 della presente sentenza.

29 Di conseguenza, si deve risolvere la prima parte della questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 3, n. 1, della direttiva va interpretato nel senso che osta alla riscossione, sui sigari o sui sigaretti, di un'imposta calcolata ad valorem che non possa essere inferiore ad un importo minimo.

Sulla seconda parte della questione pregiudiziale

30 Con la seconda parte della questione pregiudiziale il giudice a quo chiede in sostanza se l'art. 3, n. 1, della direttiva conferisca al soggetto passivo il diritto di far valere tale disposizione dinanzi a un giudice nazionale per evitare l'applicazione nei suoi confronti del solo elemento della formula in base alla quale è stato assoggettato ad imposta da lui ritenuto contrario alla direttiva, come il tributo minimo specifico applicato in Germania ai sigari e ai sigaretti, e di essere pertanto tassato conformemente alla direttiva.

31 Si deve a tal riguardo constatare, in primo luogo, che l'art. 3, n. 1, della direttiva concede agli Stati membri un certo margine discrezionale, lasciando loro la scelta fra tre diverse formule di tassazione.

32 Occorre rilevare, in secondo luogo, che, secondo la giurisprudenza della Corte, sarebbe incompatibile con l'effetto vincolante che l'art. 189 del Trattato CE (divenuto art. 249 CE) riconosce alla direttiva escludere, in linea di principio, che l'obbligo da essa imposto possa esser fatto valere dalle persone interessate. Particolarmente nei casi in cui le autorità comunitarie abbiano, mediante direttiva, imposto agli Stati membri di adottare un determinato comportamento, l'effetto utile dell'atto sarebbe attenuato se ai cittadini comunitari fosse precluso di valersene in giudizio ed ai giudici nazionali di prenderlo in considerazione in quanto elemento del diritto comunitario allo scopo d'accertare se il legislatore nazionale, nell'esercizio della facoltà riservatagli quanto alla forma ed ai mezzi per l'attuazione della direttiva, sia rimasto entro i limiti di discrezionalità tracciati dalla direttiva stessa (v. sentenze 1° febbraio 1977, causa 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Racc. pag. 113, punti 22-24; 24 ottobre 1996, causa C-72/95, Kraaijeveld e a., Racc. pag. I-5403, punto 56, e 16 settembre 1999, causa C-435/97, WWF e a., Racc. pag. I-5613, punto 69).

33 Nella fattispecie, dal momento che il legislatore tedesco ha optato, com'è stato constatato al punto 27 della presente sentenza, per una formula di tassazione non prevista dall'art. 3, n. 1, della direttiva, un soggetto passivo può far valere tale

disposizione per evitare l'applicazione nei suoi confronti della detta formula di tassazione che esula dal margine discrezionale lasciato al legislatore nazionale.

34 A tal riguardo la Brinkmann e la Commissione ritengono che la questione dell'effetto diretto si ponga unicamente nei confronti del prelievo minimo applicato in Germania e che, a tal proposito, l'art. 3, n. 1, della direttiva sia incondizionato e sufficientemente preciso poiché non contempla un prelievo minimo nell'ambito della formula di tassazione ad valorem. A loro parere, pertanto, tale disposizione accorda ai soggetti passivi il diritto di farla valere per evitare l'applicazione nei loro confronti del solo prelievo minimo.

35 Tale tesi, in quanto impone di isolare nella formula di tassazione scelta dal legislatore tedesco l'elemento riguardante l'applicazione di un tributo specifico, non può essere accolta.

36 Da un lato, infatti, risulta dal punto 27 della presente sentenza che non è il tributo minimo specifico separatamente considerato, ma il complesso della formula di tassazione scelta dal legislatore tedesco ad eccedere il margine discrezionale ammesso dall'art. 3, n. 1, della direttiva.

37 D'altro lato, ritenere che il soggetto passivo possa far valere l'art. 3, n. 1, della direttiva per evitare unicamente l'applicazione del tributo minimo specifico presupporrebbe, nella fattispecie, che l'art. 3, n. 1, della direttiva facesse sorgere, in capo al soggetto passivo, il diritto di essere assoggettato ad imposizione secondo la formula ad valorem.

38 Ora, la formula ad valorem corrisponde solo ad una delle ipotesi previste dalla direttiva, e quest'ultima non può quindi essere interpretata nel senso che imponga al giudice nazionale di sostituirsi al legislatore nazionale al quale solo spetta scegliere la formula di tassazione da lui ritenuta adeguata, nell'ambito definito dall'art. 3, n. 1, della direttiva.

39 Ne consegue che questa disposizione non conferisce ai soggetti passivi, in un caso come quello controverso nella causa principale, il diritto di farla valere dinanzi ad un giudice nazionale per evitare l'applicazione nei loro confronti del solo tributo minimo specifico e di essere quindi assoggettati soltanto ad un'imposta ad valorem.

40 Tuttavia, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, l'obbligo degli Stati membri, derivante da una direttiva, di conseguire il risultato da questa contemplato, come pure l'obbligo loro imposto dall'art. 5 del Trattato CE (divenuto art. 10 CE) di adottare tutti i provvedimenti generali o particolari atti a garantire l'adempimento di tale obbligo valgono per tutti gli organi degli Stati membri ivi compresi, nell'ambito di loro competenza, quelli giurisdizionali (sentenze 10 aprile 1984, causa 14/83, Von Colson e Kamann, Racc. pag. 1891, punto 26; 13 novembre 1990, causa C-106/89, Marleasing, Racc. pag. I-4135, punto 8, e 14 luglio 1994, causa C-91/92, Faccini Dori, Racc. pag. I-3325, punto 26). Nell'applicare il diritto nazionale, a prescindere dal fatto che si tratti di norme precedenti o successive alla direttiva, il giudice nazionale deve interpretarlo quanto più possibile alla luce della lettera e dello scopo della direttiva per conseguire il risultato perseguito da quest'ultima e conformarsi pertanto all'art. 189, terzo comma, del Trattato (sentenze Marleasing, citata, punto 8; 16 dicembre 1993, causa C-334/92, Wagner Miret, Racc. pag. I-6911, punto 20, e Faccini Dori, citata, punto 26).

41 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, si deve risolvere la seconda parte della questione pregiudiziale nel senso che l'art. 3, n. 1, della direttiva non conferisce al soggetto passivo di un'imposta sui sigari o sui sigaretti calcolata ad valorem che non possa essere inferiore ad un importo minimo il diritto di far valere tale disposizione dinanzi a un giudice nazionale per evitare l'applicazione nei propri confronti del solo elemento della formula di tassazione relativo al prelievo del tributo minimo specifico e, pertanto, di essere assoggettato unicamente ad un'imposta ad valorem.

Nondimeno, il giudice nazionale, nell'applicare disposizioni di diritto nazionale tanto anteriori quanto posteriori ad una direttiva, è tenuto ad interpretarle quanto più possibile alla luce della lettera e dello scopo della direttiva.

Sulle spese

42 Le spese sostenute dalla Commissione, che ha 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 (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Finanzgericht di Düsseldorf con ordinanza 5 ottobre 1998, dichiara:

1) L'art. 3, n. 1, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/80/CEE, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette, va interpretato nel senso che osta alla riscossione, sui sigari o sui sigaretti, di un'imposta calcolata ad valorem che non possa essere inferiore ad un importo minimo.

2) L'art. 3, n. 1, della direttiva 92/80 non conferisce al soggetto passivo di un'imposta sui sigari o sui sigaretti calcolata ad valorem che non possa essere inferiore ad un importo minimo il diritto di far valere tale disposizione dinanzi ad un giudice nazionale per evitare l'applicazione nei propri confronti del solo elemento della formula di tassazione relativo al prelievo del tributo minimo specifico e, pertanto, di essere assoggettato unicamente ad un'imposta ad valorem.

Nondimeno, il giudice nazionale, nell'applicare disposizioni di diritto nazionale tanto anteriori quanto posteriori ad una direttiva, è tenuto ad interpretarle quanto più possibile alla luce della lettera e dello scopo della direttiva.

Moitinho de Almeida Gulmann Puissochet

Skouris Macken

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 15 giugno 2000.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

J.C. Moitinho de Almeida