la doppia tassazione, ma questo risultato si può raggiungere soltanto mediante l'armonizzazione dei sistemi nazionali in forza dell'art. 99 o eventualmente dell'art. 100 del Trattato CEE.

Nel procedimento 142/77,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte di giustizia, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Byret (pretore) di Copenaghen, nelle cause dinanzi ad esso pendenti, da una parte, fra lo

STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER (Ufficio statale di garanzia per i metalli nobili), con sede in Copenaghen,

e

PREBEN LARSEN, orefice, residente in Jyllinge,

e dall'altra, fra:

FLEMMING KJERULFF, orefice, residente in Copenaghen,

e

STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER,

domanda concernente l'interpretazione delle nozioni di tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione (art. 16 del Trattato CEE) e di imposta interna (art. 95, n. 1, del Trattato CEE) con riferimento alla normativa danese sul controllo dei lavori di metallo prezioso,

LA CORTE,

composta dai signori: H. Kutscher, presidente; M. Sørensen e G. Bosco, presidenti di Sezione; A. M. Donner, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, A. J. Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe e A. Touffait, giudici;

avvocato generale: F. Capotorti;
cancelliere: A. Van Houtte,

ha pronunziato la seguente

SENTENZA

In fatto

Gli antefatti, il procedimento e le osservazioni presentate a norma dell'art. 20 del protocollo sullo Statuto (CEE) della Corte di giustizia si possono riassumere come segue:

I — Gli antefatti e la fase scritta del procedimento

In Danimarca la produzione, la vendita e l'offerta in vendita a titolo professionale di lavori in metallo prezioso (oro, argento e platino) che contengano un certo numero minimo di carati sono disciplinate dalla legge 29 ottobre 1972, n. 499, relativa al controllo dei lavori di metallo prezioso.

Secondo gli artt. 4 e 6 della predetta legge, tutti i lavori di metallo prezioso, di produzione nazionale o estera, venduti o posti in vendita nel paese devono essere muniti di un marchio depositato che individui l'orefice; ogni produttore od importatore di lavori di metallo prezioso deve possedere un marchio di questo tipo.

In base all'art. 9, ogni impresa che produca, importi o tratti lavori di metallo prezioso e che sia titolare d'un marchio di fabbrica depositato è soggetta al controllo del capo (Statsguardein) dell'Ufficio statale di garanzia per i metalli nobili (Statens Kontrol med ædle Metaller), per quanto riguarda il titolo dei metalli preziosi in suo possesso e dei lavori realizzati con tali metalli.

L'art. 11 dispone che le spese del controllo siano coperte, in parte, dal gettito di un contributo gravante sui titolari di un marchio di fabbrica depositato.

In applicazione della legge 29 novembre 1972, il Ministro danese del commercio stabiliva, con decreto 22 dicembre 1972, n. 626, relativo alle funzioni del capo dell'Ufficio statale di garanzia per i metalli nobili, in particolare le modalità di fissazione e di riscossione del predetto contributo.

L'art. 10 del decreto istituisce una tassa annua fissa, dovuta da ogni titolare di marchio, pari a 200 corone danesi; per il resto, i titolari d'un marchio depositato sono tenuti a pagare un contributo il cui ammontare viene fissato dallo Statsguardein tenuto conto dell'importanza di ciascuna impresa, che a sua volta è funzione della quantità di metallo nobile impiegata dall'impresa stessa.

Secondo quanto dispone lo stesso art. 10, al suo n. 4, le imprese che affidano ad altri la fabbricazione d'un prodotto, in particolare fornendo esse stesse la materia prima, ma vi appongono in seguito il proprio marchio, tengono conto del quantitativo di metalli preziosi utilizzato per la suddetta operazione nella dichiarazione del valore in metallo da presentare allo Statsguardein; viceversa, le imprese che eseguono lavori per conto di altri, in particolare con materiale fornito dai clienti, e non applicano ai prodotti il proprio marchio, non devono menzionare nella loro dichiarazione il quantitativo di metalli preziosi adoperato.

Il 21 marzo 1973 lo *Statens Kontrol med ædle Metaller* esigeva da Preben Larsen, un orefice di Jyllinge, il versamento della tassa annua per l'uso del marchio, nonché del contributo (trimestrale) fissato in base al presunto valore del metallo prezioso da lui lavorato nel 1972. Poiché il sig. Larsen rifiutava di pagare il contributo, lo *Statens Kontrol* lo conveniva in giudizio dinanzi al Byret (pretore) di Copenaghen.

Un altro orefice, Flemming Kjerulff, residente in Copenaghen, dopo aver versato il contributo richiestogli dallo *Statens Kontrol,* in base al valore del metallo prezioso che egli aveva dichiarato di aver lavorato nel 1973, adiva il Byret di Copenaghen chiedendo la restituzione della somma. A suo parere, egli non sarebbe stato tenuto a pagare il predetto contributo per lavori d'oreficeria, muniti non già del suo marchio, bensì di quello del destinatario, ed esportati dalla Danimarca.

Con sentenza 4 marzo 1975, il Byret di Copenaghen, riuniti i procedimenti, dichiarava che il contributo non era dovuto per i quantitativi di metallo prezioso usati dagli orefici nella produzione di lavori che essi avevano poi esportato senza apporvi il proprio marchio.

Su appello dello *Statens Kontrol,* l'*Østre Landsret* (Corte d'appello avente giurisdizione sulla parte orientale della Danimarca) annullava, con sentenza 21 ottobre 1976, la decisione di primo grado e dichiarava che, pur operando per conto d'altri ed astenendosi dall'applicare ai lavori il proprio marchio, le imprese sono nondimeno tenute a computare il quantitativo di metalli preziosi da esse adoperato nel valore del metallo prezioso da dichiarare allo *Statsguardein,* quando la lavorazione avviene per conto di un'impresa straniera, che fornisce essa stessa il metallo, dimodoché i lavori in questione non recano il marchio di alcuna impresa danese.

Considerato che la sentenza di primo grado aveva ignorato l'argomento dedotto dai sigg. Preben Larsen e Flemming Kjerulff con riferimento alla violazione del diritto comunitario, l'*Østre Landsret* rinviava le cause al Byret di Copenaghen affinché si pronunziasse su questo punto.

Con ordinanza 2 novembre 1977, il Byret di Copenaghen, 13ª Sezione, ha deciso, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, di sospendere il procedimento finché la Corte di giustizia non si sia pronunziata sulle seguenti questioni pregiudiziali:

1. Se il contributo, imposto alle imprese che producono, importano o commerciano lavori di oreficeria di metalli nobili allo scopo di coprire i costi del controllo statale su di esse e calcolato in base alle quantità di metallo nobile consumate dalle singole imprese, abbia effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione ai sensi dell'art. 16 del Trattato CEE quando viene applicato a tutte le imprese controllate in modo tale che la stessa merce possa venir tassata una sola volta in Danimarca, ma senza tener conto di eventuali ulteriori tassazioni all'estero.
2. Se, nel caso in cui la produzione avvenga per conto di altri e non sia apposto sulla merce il punzone dell'impresa, influisca sulla soluzione della prima questione il fatto che l'impiego di metallo nobile non viene computato nel calcolo del valore imponibile quando il prodotto è destinato all'uso del titolare nazionale d'un punzone, in quanto costui include tale metallo nobile nel calcolo del suo consumo imponibile, mentre *deve* invece essere computato quando la produzione avviene per conto di una impresa straniera, che non ha qualità di contribuente nel paese, in quanto tale consumo altrimenti non sarebbe tassato in Danimarca, senza però tener mai conto della possibilità di ulteriori tassazioni all'estero.
3. Se, in tale contesto, sia rilevante il fatto che il metallo nobile lavorato in Danimarca è inviato al fabbricante danese dai clienti stranieri interessati, presso i quali il prodotto finito viene di nuovo esportato.
4. Se, qualora un simile contributo non sia considerato come una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione, esso vada considerato come un'imposta interna

(sulla quantità d'oro importata) in contrasto con l'art. 95, n. 1, del Trattato CEE.

L'ordinanza di rinvio è pervenuta in cancelleria il 18 novembre 1977.

In conformità all'art. 20 del protocollo sullo Statuto (CEE) della Corte di giustizia hanno depositato osservazioni scritte la Commissione delle Comunità europee il 24 gennaio 1978, lo *Statens Kontrol med ædle Metaller* l'8 febbraio, i sigg. Preben Larsen e Flemming Kjerulff il 9 febbraio ed il Governo del Regno di Danimarca alla stessa data.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alle fase orale senza procedere ad istruttoria.

II — Le osservazioni scritte presentate alla Corte

Lo *Statens Kontrol med ædle Metaller* (Ufficio statale di garanzia per i metalli nobili), dopo aver esaminato il regime vigente in diversi Stati europei per il controllo dei metalli preziosi ed esposto il sistema applicato in Danimarca, specie per quanto concerne l'apposizione del marchio di fabbrica e le modalità di finanziamento, afferma che il contributo litigioso è un'imposta interna riscossa su tutte le merci di cui si tratta, senza discriminazioni.

a) Lo smercio sul mercato interno e l'esportazione sono trattati sistematicamente secondo gli stessi criteri; tutte le vendite di lavori d'oreficeria sono soggette al contributo senza che si tenga conto del mercato cui la merce è destinata.

D'altra parte, il contributo non viene riscosso al momento del passaggio della frontiera; il sistema danese non opera alcuna distinzione fra le merci destinate all'esportazione e le altre. Le modalità di gestione del regime del contributo non ne ricollegano affatto la riscossione al passaggio della frontiera.

Secondo la costante giurisprudenza della Corte, il contributo in esame non può dunque essere considerato come una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale.

Esso viene in realtà riscosso senza tener conto di eventuali ulteriori tasse che possano gravare sul prodotto dopo l'esportazione: il sistema danese non prende in considerazione il regime fiscale o parafiscale cui la merce sarà soggetta una volta lasciata la Danimarca.

Questo atteggiamento è la conseguenza diretta della parità di trattamento fra i prodotti destinati al mercato nazionale e quelli destinati all'esportazione. Del resto, tutti i regimi di cui si è a conoscenza tassano le merci senza tener conto di eventuali ulteriori imposizioni all'estero, dopo l'esportazione. Infine, la possibilità che, in caso d'esportazione, la merce sia tassata due volte non risulta contraria al Trattato, stando a quanto ha deciso la Corte nella sentenza 22 ottobre 1974 (causa 27/74, *Demag*, Racc. 1974, pag. 1037).

Secondo la giurisprudenza della Corte, l'onere pecuniario che rientri in un regime generale di tributi interni gravanti tanto sui prodotti nazionali quanto su quelli importati, secondo gli stessi criteri, può essere considerato come una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale solo qualora sia esclusivamente destinato a finanziare attività che giovano in modo specifico al prodotto nazionale tassato e che determinano quindi, a favore di quest'ultimo, la compensazione totale o parziale dell'onere stesso. Orbene, nella fattispecie, il gettito del contributo litigioso è destinato esclusivamente a coprire le spese del controllo e nessuna entrata viene adoperata per promuovere l'attività economica presa in esame, né sul mercato interno, né con riferimento all'esportazione.

La prima questione va dunque risolta come segue:

Il contributo gravante su imprese che producono, importano o commerciano

lavori di oreficeria, istituito allo scopo di coprire le spese necessarie per il controllo delle suddette imprese e calcolato in base al quantitativo di metallo prezioso da esse consumato, non costituisce una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione ai sensi dell'art. 16 del Trattato CEE.

Ad ogni buon conto, il divieto di tasse d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione non è potuto entrare in vigore per quanto riguarda le tasse riscosse in Danimarca che il 1° gennaio 1974 — come risulta dal'art. 37 dell'atto d'adesione — e concerne, qualora si rendesse necessario ricordarlo, soltanto le esportazioni destinate ad altri Stati membri della Comunità e non già quelle dirette verso paesi terzi.

b) Nel caso in cui il fabbricante non applichi al manufatto il proprio marchio, l'obbligo di includere il valore del metallo prezioso nel calcolo del proprio imponibile incombe al commerciante che vi appone un marchio danese. Se, viceversa, il prodotto viene esportato senza essere stato munito d'un marchio depositato danese, il produttore deve, secondo quanto ha deciso l'*Østre Landsret* con sentenza 21 ottobre 1976, includere egli stesso il valore dell'oggetto nel calcolo del proprio imponibile. Il produttore è dunque trattato in modo diverso a seconda che esporti i propri articoli senza apporvi il marchio o li smerci invece in Danimarca. Il prodotto tuttavia non è trattato diversamente, sotto l'aspetto della tassazione, a seconda che sia venduto in Danimarca ovvero esportato. Tutti i prodotti esportati sono infatti sottoposti al contributo, indipendentemente dalla presenza del marchio e senza alcuna differenza rispetto ai prodotti venduti sul mercato interno. La distinzione che il fabbricante è costretto ad effettuare, nell'ambito dei prodotti non marchiati, fra quelli che sono esportati e quelli che non lo sono è una semplice distinzione di carattere tecnico nel pagamento del contributo; essa è irrilevante sotto l'aspetto del regime fiscale da applicarsi al prodotto stesso.

Se il fabbricante non dovesse versare il contributo per i prodotti esportati senza marchio, questi ultimi fruirebbero d'un vantaggio ingiustificato, in termini di concorrenza, rispetto ai prodotti esportati con il marchio, i quali sono indiscutibilmente sottoposti a tassazione.

La differenza di trattamento constatata è dunque soltanto apparente.

In pratica, le modalità di controllo non permettono per di più di fare distinzione fra merci destinate all'esportazione e merci destinate al mercato interno.

La seconda questione va perciò risolta come segue:

Il fatto che non si tenga conto dell'impiego di metallo prezioso nel calcolo del valore imponibile quando la produzione è destinata all'uso del titolare di un marchio depositato in Danimarca, mentre se ne deve tener conto quando la merce viene prodotta per un'impresa straniera non sottoposta a tassazione in questo paese, non influenza la soluzione della prima questione.

c) La circostanza che il fabbricante riceva il metallo prezioso da un cliente straniero, cui egli rispedisce poi il prodotto finito, non incide in alcun modo sulla tassazione.

L'esentare questo fabbricante dal pagamento del contributo equivarrebbe a concedergli particolari vantaggi in materia di concorrenza. Del resto, egli è sottoposto al controllo esattamente come le altre imprese e deve dunque necessariamente versare lo stesso contributo.

Poco importa anche che il fabbricante ricavi in tale occasione un beneficio dall'acquisto della materia prima o che riceva unicamente un compenso per la lavorazione; il contributo non concerne il fatturato di metallo prezioso, ma viene riscosso per il controllo esercitato sull'impresa del fabbricante.

Quanto all'onere finanziario del contributo, occorre constatare che la retribuzione del fabbricante può venire adeguata al suo importo e che l'eventuale squilibrio fra i due suddetti elementi non permette comunque di concludere che il contributo rappresenti un dazio doganale all'esportazione.

La terza questione va perciò risolta come segue:

È irrilevante accertare se il metallo prezioso lavorato in Danimarca sia fornito al fabbricante danese dal cliente straniero, cui viene poi inviato il prodotto finito.

d) Il contributo di cui si discute nelle cause principali viene riscosso esclusivamente su prodotti lavorati; i metalli preziosi rivenduti senza essere stati lavorati sono soggetti ad un'altra tassa.

Circa il contributo in questione, il punto sostanziale è che le merci importate ed i prodotti nazionali sono tassati nello stesso modo.

La soluzione proposta per la quarta questione è perciò la seguente:

Il contributo di cui trattasi non può essere considerato come un'imposta interna vietata dall'art. 95, n. 1, del Trattato CEE.

I sigg. *Preben Larsen e Flemming Kjerulff* ritengono che il contributo litigioso costituisca un ostacolo agli scambi internazionali.

a) Gli orefici sono tenuti a versare il contributo sul quantitativo d'oro ad essi fornito dal cliente straniero anche quando ricevono semplicemente il corrispettivo del lavoro svolto, considerato in sé stesso, senza avere la possibilità di realizzare, quando l'oro è procurato dal cliente straniero il cui marchio viene applicato al prodotto finito, il tradizionale margine di guadagno sulla materia prima stessa (l'oro). Lo stesso accade se il fabbricante danese acquista l'oro per conto del cliente straniero.

Per di più, in un certo numero di paesi nei quali è esportato il prodotto finito, viene riscossa una tassa per il controllo effettuato sull'oro nel paese di destinazione; la produzione viene dunque sottoposta ad una doppia tassazione, che, viceversa, non colpisce il lavoro dipendente eseguito per conto di imprese danesi.

In Germania, uno dei paesi con cui la concorrenza è più accanita, non viene riscossa alcuna tassa paragonabile al contributo danese. Per porsi in grado di affrontare la concorrenza, il fabbricante o esportatore danese deve addossarsi il contributo senza possibilità di rivalsa. Se fosse possibile la rivalsa da parte del fabbricante, il sistema comporterebbe un aumento di prezzi sopportato in ultima analisi, contrariamente agli scopi del Trattato CEE, dal consumatore finale.

b) La Corte ha riconosciuto che un'imposta interna, può, in taluni casi, avere effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione. In proposito, conviene osservare che l'onere di cui si discute nel presente procedimento non è stato istituito nell'ambito di un regime comunitario, bensì unilateralmente da uno Stato membro. Il controllo stesso non è esercitato secondo identici criteri in tutti gli Stati membri. Il contributo non è il ragionevole corrispettivo della prestazione d'un servizio: il suo importo non è proporzionale alla portata del controllo effettivamente compiuto presso un determinato fabbricante. I provvedimenti di controllo sono fissati in base a criteri che non coincidono necessariamente con quelli da applicarsi ai prodotti venduti sul mercato interno. Il contributo colpisce o, perlomeno, è atto a colpire più i prodotti esportati che i prodotti destinati al mercato nazionale: il fabbricante che produce oggetti d'oro senza apporvi il proprio marchio, e dunque senza fruire della pubblicità inerente al marchio, deve subire una tassa all'esportazione, tassa dalla quale sarebbe esente se vendesse ad un grossista o ad un dettagliante danesi.

c) Il sistema controverso può inoltre venire considerato come una restrizione quantitativa all'esportazione, contraria all'art. 34 del Trattato CEE.

d) Il contributo può ancora essere visto come un'imposta interna sul quantitativo d'oro importato contraria all'art. 95, n. 1, del Trattato: esso non viene riscosso quando l'oro è lavorato per conto di un cliente danese, con apposizione del marchio depositato di quest'ultimo.

e) Le questioni sottoposte alla Corte vanno risolte come segue:

1. Un onere pecuniario come quello di cui si discute nelle cause principali può avere effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione ai sensi dell'art. 16 del Trattato CEE.
2. Nelle condizioni prospettate dalla seconda questione, detto onere va considerato come una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione ai sensi dell'art. 16.
3. È irrilevante accertare se il metallo prezioso sia fornito o meno al fabbricante danese dal cliente straniero, visto che l'ammontare del contributo è identico in entrambe le ipotesi.
4. Ove le prime tre questioni siano state risolte nel senso sopra indicato, la quarta diventa priva d'oggetto. Ad ogni buon conto, tale questione potrebbe essere risolta come segue:

   Il contributo litigioso va considerato come un'imposta interna contraria all'art. 95, n. 1, del Trattato.

Il *Governo del regno di Danimarca* illustra lo sviluppo del regime giuridico danese in tema di controllo dei metalli preziosi ed espone dettagliatamente la struttura della legge 29 novembre 1972, n. 499.

a) Con riferimento ai criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte per qualificare un onere pecuniario, vuoi come tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione, vuoi come imposta interna, il contributo riscosso in Danimarca sui metalli preziosi non può essere considerato altro che un'imposta interna.

Esso viene riscosso non già in base al passaggio della frontiera, bensì in funzione della quantità di metallo prezioso consumata. Giuridicamente esso si fonda su una legge valida tanto per l'esportazione quanto per la vendita sul mercato interno, nell'ambito di un sistema generale di controllo della qualità degli oggetti di metallo prezioso. Il suo ammontare è fissato secondo criteri uniformi in proporzione al quantitativo di metallo prezioso lavorato; gli esportatori non sono sfavoriti rispetto ai fabbricanti che smerciano la loro produzione all'interno del paese. La circostanza che i prodotti in esame siano tassati anche all'estero appare irrilevante, almeno finché i sistemi nazionali concernenti la tassazione ed il controllo non saranno stati armonizzati. Infine, il regime danese non si propone affatto di ostacolare le esportazioni, anzi intende agevolarle.

Per tutti questi motivi, la prima questione va risolta in senso negativo.

b) Qualora il sistema di tassazione controverso fosse fatto rientrare nella sfera d'applicazione dell'art. 16 del Trattato CEE, occorrerebbe distinguere fra le esportazioni a seconda del paese di destinazione.

Per quanto concerne le esportazioni nei paesi terzi con i quali la Comunità non ha concluso accordi particolari, non esiste alcun divieto generale di imporre sulle merci esportate una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale.

Quando si tratta invece d'esportazioni in paesi membri dell'EFTA con cui la Comunità ha stipulato accordi commerciali, si deve osservare che tali accordi vanno interpretati secondo criteri diversi da quelli in uso per il Trattato CEE; in particolare, le loro norme che corrispon-

dono all'art. 16 del Trattato CEE non hanno efficacia diretta.

Circa le esportazioni negli Stati membri e nei paesi terzi con cui la Comunità ha concluso accordi di libero scambio, occorre distinguere, in base all'art. 37 dell'atto d'adesione, se la tassa riguarda un'esportazione anteriore o posteriore alla data limite del 1° gennaio 1974. In ogni caso, l'art. 16 del Trattato CEE si applica esclusivamente alle esportazioni in altri Stati della Comunità.

c) Il contributo è, in linea di principio, a carico del fabbricante di oggetti di metallo prezioso, indipendentemente dal fatto che tali oggetti siano venduti sul mercato interno oppure esportati. Detta regola subisce un'eccezione nel caso dei fabbricanti che eseguono un lavoro per conto d'altri, senza apporvi il proprio marchio: in tale ipotesi, il contributo è a carico del committente, il cui marchio figura sul prodotto da lui ordinato. Tuttavia, qualora la merce venga esportata senza che le sia applicato un marchio depositato danese, lo *Statens Kontrol* può riscuotere il contributo solo se lo esige dal fabbricante danese. Ciò non implica alcuna discriminazione a danno delle imprese che esportano i prodotti in esame. Piuttosto, esse vengono rimesse in condizioni di parità con gli esportatori di articoli muniti di marchio depositato, i quali sono sottoposti alla tassa a causa di detto marchio. Se non venissero tassate le esportazioni prive di marchio, si offrirebbe a questa forma di esportazioni un trattamento privilegiato rispetto alle esportazioni di prodotti muniti di marchio, pur mancando nel controllo su di esse esercitato qualsiasi differenza atta a giustificare un simile privilegio.

Il richiamo alla discriminazione è quindi del tutto infondato.

La modifica che assoggettasse al contributo anche il fabbricante che lavora per conto d'un cliente danese, invece di far pagare quest'ultimo, eliminerebbe certo, sotto l'aspetto formale, la disparità di trattamento, ma non modificherebbe la situazione dal punto di vista della concorrenza in caso d'esportazione, dal momento che la tassa continuerebbe ad essere riscossa, come prima, una sola volta.

Il sistema attualmente vigente in Danimarca non comporta, sotto l'aspetto economico, un'effettiva disparità di trattamento in quanto il contributo è della stessa natura e dello stesso ammontare, indipendentemente dalla fase di produzione in cui viene riscosso. La seconda questione va dunque risolta in senso negativo.

d) L'oro importato alle condizioni prospettate nella terza questione dell'ordinanza di rinvio è esso pure sottoposto al controllo dell'Ufficio statale di garanzia e quindi al contributo.

Poiché il lavoro dell'orefice consiste nel sottoporre la materia prima ad una serie d'operazioni che ne rendono impossibile la successiva identificazione, non si possono esentare da controlli per campione dei lavori in metallo prezioso per il fatto che essi sarebbero stati prodotti con metallo fornito da un cliente straniero.

La terza questione va perciò risolta in senso negativo.

e) Il contributo litigioso costituisce un'imposta interna da valutare in base all'art. 95 del Trattato CEE. Esso non risulta contrario alla predetta norma in quanto ha portata generale ed evita distinzioni fondate sulla provenienza dell'oro.

La soluzione della quarta questione deve perciò essere negativa.

La *Commissione delle Comunità europee,* dopo aver illustrato il regime danese in materia di controllo dei lavori di metallo prezioso, quale risulta dalla legge 29 novembre 1972, n. 499, e dal decreto ministeriale 22 dicembre 1972, n. 626, fa osservare che le questioni concernenti l'interpretazione dell'art. 16 del Trattato CEE non appaiono veramente determi-

nanti per la soluzione delle cause principali, giacché, in base all'art. 37 dell'atto di adesione, il termine ultimo per la soppressione dei dazi doganali all'esportazione e delle tasse d'effetto equivalente scadeva soltanto il 1° gennaio 1974.

a) La prima questione esige una soluzione negativa.

Il Trattato CEE, vietando le tasse d'effetto equivalente a dazi doganali, intende garantire che le merci circolanti fra gli Stati membri non siano discriminate in uno Stato membro, a vantaggio delle merci fabbricate e circolanti nel predetto Stato; per quanto concerne, più in concreto, le esportazioni, gli scambi di prodotti con gli altri Stati membri non devono subire una tassazione più onerosa di quella applicata al commercio interno degli stessi prodotti. Per stabilire se una tassa o contributo abbia un effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione, poco importa accertare se lo Stato di destinazione gravi lo stesso prodotto di un'imposta analoga; occorre unicamente confrontare la tassa o contributo che colpisce il prodotto esportato con quella gravante sulla stessa merce venduta sul mercato interno.

b) I fabbricanti che producono oggetti di metallo prezioso sono soggetti in Danimarca al controllo dell'Ufficio di garanzia per i metalli preziosi, indipendentemente dal fatto che i loro prodotti siano esportati o venduti sul mercato interno. Anche le importazioni di prodotti finiti sono sottoposte al controllo e il contributo è calcolato in funzione del valore del metallo prezioso in essi contenuto. Allo stesso modo, il contributo dovuto dai fabbricanti è calcolato sul valore del metallo prezioso lavorato. Il contributo viene riscosso una sola volta: ne sono debitori l'impresa o il commerciante il cui marchio è apposto sul prodotto o, qualora l'oggetto sia esportato senza apposizione di un marchio depositato in Danimarca, l'impresa che effettua il lavoro. Il contributo non è più elevato nel caso d'esportazione né è imposto in ragione del fatto che il prodotto viene esportato: esso viene riscosso a carico dell'impresa che procede al lavoro solo qualora l'oggetto non venga munito d'un marchio depositato in Danimarca. I fabbricanti che lavorano per un cliente straniero non sono posti in una situazione diversa da quella dei fabbricanti che, lavorando per un cliente nazionale, appongono il marchio di quest'ultimo sul prodotto finito. L'imponibile del contributo è identico in entrambi i casi; si è semplicemente di fronte ad una necessaria distinzione di carattere tecnico per quanto concerne il pagamento del contributo.

Un'imposta interna può avere effetto equivalente ad un dazio doganale all' esportazione solo se grava sulle esportazioni in misura maggiore che sul commercio interno. Ora, il contributo litigioso intende unicamente coprire le spese di controllo del titolo dei metalli preziosi; esso non è volto a finanziare attività che rendano il commercio interno più vantaggioso dell'esportazione o favoriscano in altro modo i prodotti destinati al consumo interno, a scapito dei prodotti esportati.

Ciò premesso, anche la seconda questione va risolta in senso negativo.

c) Se si risolve negativamente la seconda questione, diventa superfluo affrontare la terza: per il calcolo del contributo dovuto dal fabbricante fa poca differenza che il metallo prezioso sia importato dal fabbricante stesso o fornito da un cliente straniero. Nel secondo caso ci si trova dinanzi ad un tipico esempio di perfezionamento attivo, che implica talvolta l'applicazione d'un regime doganale speciale. Per il resto, occorre notare che tutti i metalli preziosi devono essere importati e che nell'ipotesi di perfezionamento attivo o di importazione diretta, il fabbricante risparmia la lieve tassa dovuta dai grossisti di metalli preziosi greggi, che aumenta il prezzo dei prodotti.

d) L'imposta riscossa al momento dell'esportazione o in seguito ad essa non va esaminata alla luce dell'art. 95 del Trattato, bensì con riferimento all'art. 16.

Esiste un'apparente discriminazione tra i fabbricanti che lavorano per clienti danesi e quelli che lavorano per clienti stranieri: i secondi, a differenza delle imprese che producono oggetti destinati al mercato interno, versano in effetti un contributo fondato sul valore del quantitativo d'oro importato. Tuttavia, il contributo è calcolato proprio sulla base del quantitativo d'oro importato od adoperato e secondo criteri grazie ai quali esso viene riscosso per uno stesso prodotto una sola volta e con la medesima aliquota (fatta eccezione per la tassa dovuta dai grossisti importatori di metalli nobili non lavorati).

Il sistema di tassazione sopra descritto non risulta in contrasto con l'art. 95, primo comma, del Trattato CEE.

Le prime tre questioni vanno perciò risolte come segue:

Il contributo destinato a coprire spese di controllo degli organi pubblici, gravante sulle imprese che producono, importano o commerciano oggetti d'oreficeria, calcolato in base al valore del metallo prezioso lavorato e riscosso secondo criteri volti a garantire che esso colpisca una sola volta lo stesso prodotto, non può essere considerato come una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione ai sensi dell'art. 16 del Trattato CEE, quando si applica indistintamente al commercio interno ed alle esportazioni. Per valutare una tassa con riferimento all'art. 16 del Trattato è irrilevante il fatto che il prodotto da essa colpito sia poi assoggettato ad un altro onere al momento dell'importazione in un altro Stato membro.

III — La fase orale del procedimento

Lo *Statens Kontrol med ædle Metaller*, con l'avvocato Georg Lett; i sigg. Preben Larsen e Flemming Kjerulff, con l'avvocato Peter Dyhr; il Governo del Regno di Danimarca, rappresentato dal sig. Per Lachmann, capo del servizio di consulenza giuridica per i problemi dell'integrazione europea presso il ministero degli affari esteri; e la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal suo consigliere giuridico sig. Bjarne Hoff-Nielsen, hanno svolto le rispettive osservazioni orali all'udienza del 26 aprile 1978, durante la quale hanno altresì risposto ad un quesito della Corte.

Le parti nella causa principale hanno attirato l'attenzione della Corte sul fatto che, dinanzi al Byret di Copenaghen, il sig. Kjerulff non si è limitato a chiedere il rimborso delle somme versate a titolo di contributo, ma ha altresì sollecitato una sentenza in cui venga dichiarato, in generale, che lo *Statens Kontrol* non può riscuotere detto contributo sulla parte di produzione che l'interessato esporta all'estero senza munirla del proprio marchio. È dunque irrilevante — a loro parere — che i fatti della causa siano anteriori o posteriori al 1° gennaio 1974, data a partire dalla quale i dazi doganali all'esportazione e le tasse d'effetto equivalente dovevano, in forza dell'art. 37 dell'atto di adesione, essere soppressi negli scambi fra gli Stati fondatori della Comunità ed i nuovi Stati membri.

L'avvocato generale ha presentato le proprie conclusioni all'udienza del 6 giugno 1978.

In diritto

1 Con ordinanza 2 novembre 1977, pervenuta in cancelleria il 18 dello stesso mese, il Byret (pretore) di Copenaghen ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, quattro questioni pregiudiziali concernenti l'interpretazione delle nozioni di tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione (art. 16 del Trattato CEE) e di imposta interna (art. 95, n. 1, del Trattato CEE) con riferimento alla disciplina giuridica vigente in Danimarca per il controllo degli oggetti di metallo prezioso;

2 le predette questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia sorta, fra lo *Statens Kontrol med ædle Metaller* (Ufficio statale di garanzia per i metalli nobili) e due orafi, circa il pagamento della tassa istituita per far fronte alle spese di controllo delle imprese che producono, importano o commerciano lavori d'oreficeria;

3 secondo quanto emerge dal fascicolo processuale, la vertenza pendente dinanzi al giudice nazionale è sorta in sostanza perché non è risultato chiaro, in base alla legislazione danese, se i metalli preziosi lavorati in Danimarca ed esportati sotto forma di lavori sprovvisti di marchio danese vadano inclusi o meno nell'imponibile su cui si fonda il contributo delle imprese;

4 con sentenza 4 marzo 1975, il Byret ha accolto la tesi degli orafi ed ha affermato che, al fine di stabilire l'imponibile del contributo, non si deve tener conto del quantitativo di metallo prezioso adoperato nella produzione delle merci esportate senza marchio;

5 su appello dello *Statens Kontrol med ædle Metaller,* l'*Østre Landsret* (Corte d'appello per la parte orientale della Danimarca) ha respinto, con sentenza 21 ottobre 1976, le domande degli orafi, dichiarando che i quantitativi di metallo prezioso esportati senza marchio devono essere inclusi nell'imponibile dell'impresa esportatrice;

6 avendo gli orafi interessati sostenuto, in subordine, che la riscossione del predetto contributo era contraria al Trattato CEE, l'*Østre Landsret* ha rinviato la causa al Byret per l'esame di questo punto;

7 in seguito al predetto rinvio, il Byret ha sottoposto alla Corte quattro questioni pregiudiziali del seguente tenore:

1. Se un contributo, imposto alle imprese che producono, importano o commerciano lavori di oreficeria di metalli nobili allo scopo di coprire i costi del controllo statale su di esse e calcolato in base alle quantità di metallo nobile consumate dalle singole imprese, abbia effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione ai sensi dell'art. 16 del Trattato CEE quando viene applicato a tutte le imprese controllate in modo tale che la stessa merce possa venir tassata una sola volta in Danimarca, ma senza tener conto di eventuali ulteriori tassazioni all'estero.

2. Se, nel caso in cui la produzione avvenga per conto di altri e non sia apposto sulla merce il punzone dell'impresa, influisca sulla soluzione della prima questione il fatto che l'impiego di metallo nobile non viene computato nel calcolo del valore imponibile quando il prodotto è destinato all'uso del titolare nazionale d'un punzone, in quanto costui include tale metallo nobile nel calcolo del suo consumo imponibile, mentre *deve* invece essere computato quando la produzione avviene per conto di una impresa straniera che non ha qualità di contribuente nel paese, in quanto tale consumo altrimenti non sarebbe tassato in Danimarca, senza però tener mai conto della possibilità di ulteriori tassazioni all'estero.

3. Se, in tale contesto, sia rilevante il fatto che il metallo nobile lavorato in Danimarca è inviato al fabbricante danese dai clienti stranieri interessati, presso i quali il prodotto finito viene di nuovo esportato.

4. Se, qualora un simile contributo non sia considerato come una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale alla esportazione, esso vada considerato come un'imposta interna (sulla quantità d'oro importata) in contrasto con l'art. 95, n. 1, del Trattato CEE.

Sulla prima, seconda e terza questione (interpretazione dell'art. 16)

8 Dalle informazioni fornite dal giudice proponente si ricava che lo *Statens Kontrol med ædle Metaller* esercita, nel territorio nazionale, un controllo generale sulla produzione di oggetti di metalli preziosi, cioè oro, argento e platino;

9 le spese del controllo sono coperte, fra l'altro, da contributi che le imprese versano sotto forma d'una tassa calcolata in funzione della quantità di metalli preziosi lavorata da ciascuna di esse;

10 per quanto riguarda i prodotti smerciati nel territorio nazionale, l'imponibile della tassa è costituito dai metalli preziosi adoperati da ciascuna impresa e muniti del marchio della medesima;

11 i lavori non marchiati dal fabbricante sono esenti dalla tassa quando vengono ceduti al titolare d'un marchio giacché, in tal caso, il corrispondente quantitativo di metallo rientra, grazie alla punzonatura, nell'imponibile dell'impresa detentrice del marchio;

12 i quantitativi di metallo esportato, che la legge esenta dalla punzonatura, vanno computati, come risulta dalla già citata sentenza dell'*Østre Landsret*, nell'imponibile dell'impresa esportatrice;

13 la riscossione presso l'esportatore è motivata dalla considerazione che altrimenti i predetti quantitativi di metallo, pur essendo sottoposti allo stesso controllo cui soggiace il metallo smerciato in territorio nazionale, sfuggirebbero, in quanto non muniti di marchio danese, a qualsiasi contributo;

14 risulta quindi che il sistema di contributi controverso intende tener conto di tutti i metalli preziosi utilizzati da imprese danesi e che, per far ciò, include nell'imponibile di tali imprese, secondo i medesimi criteri, tutti i quantitativi di metallo importati, smerciati nella Danimarca stessa o esportati, senza distinzione di origine o di destinazione;

15 si tratta dunque di un'imposta interna ai sensi degli artt. 95 e seguenti del Trattato;

16 quando dei prodotti destinati all'esportazione vengono computati nell'imponibile dell'esportatore, i contributi di conseguenza riscossi non possono per ciò solo essere ritenuti tasse d'effetto equivalente ad un dazio doganale all' esportazione, giacchè manca loro il tratto caratteristico del dazio doganale che consiste nel colpire specificamente il prodotto esportato, senza curarsi del medesimo prodotto in commercio all'interno del paese;

17 quanto precede mostra che la prima questione va risolta in senso negativo e che la seconda e la terza questione diventano, in tale contesto, prive d'oggetto;

18 la materia del contendere va dunque esaminata esclusivamente alla luce del regime risultante dal Trattato per quanto concerne l'applicazione, negli scambi intracomunitari, delle norme relative alle imposte interne, cui rimanda la quarta questione;

19 in tale prospettiva, occorre tuttavia tener conto della terza questione, concernente il lavoro compiuto per un cliente straniero che ha fornito la materia prima, nonché dei passi delle prime due questioni in cui si accenna all'eventuale doppia tassazione dei metalli preziosi esportati in altri Stati.

Sulla quarta questione (portata dell'art. 95)

20 La quarta questione richiede che si accerti se il principio di non-discriminazione formulato dall'art. 95 del Trattato si applichi anche quando l'imposta interna è riscossa su un prodotto da esportare e, in caso affermativo, se un sistema di tassazione come quello vigente in Danimarca per il controllo degli oggetti di metallo prezioso sia compatibile con detto principio.

21 Il testo dell'art. 95 prende in esame soltanto la discriminazione nell'applicazione di sistemi di imposte interne ai prodotti importati da altri Stati membri;

22 l'applicazione degli stessi sistemi di imposte alle esportazioni è presa in considerazione dagli artt. 96-98 con riferimento a ristorni di imposte eccessivi e quindi atti a falsare le condizioni degli scambi commerciali nell'ambito del mercato comune;

23 se si procede al raffronto delle predette norme, si constata che, in questa materia, il Trattato intende garantire in generale la neutralità dei sistemi di imposte interne rispetto all'interscambio comunitario, ogni volta che un'operazione economica oltrepassante i confini d'uno Stato membro costituisce al tempo stesso il fatto generatore della riscossione fiscale nell'ambito d'un sistema di questo tipo;

24 l'art. 95 va dunque interpretato nel senso che il principio di non-discriminazione che ne è il fondamento si applica anche all'ipotesi in cui il fatto generatore della riscossione fiscale sia costituito, nell'ambito d'un sistema di imposte interne, dall'esportazione del prodotto;

25 sarebbe infatti incompatibile con il sistema delle norme fiscali del Trattato riconoscere agli Stati membri, in mancanza d'un divieto espressamente formulato dal Trattato stesso, la libertà di applicare in modo discriminatorio un regime di imposte interne ai prodotti che devono essere esportati in altri Stati membri;

26 per quanto sia vero, in linea di massima, che gli Stati membri non hanno interesse a frenare le proprie esportazioni con provvedimenti di questo tipo, non si può tuttavia escludere che tali discriminazioni abbiano a crearsi quando i prodotti esportati siano rari, particolarmente preziosi o specialmente ricercati;

27 si deve dunque concludere — come la Corte ha già precisato nella sua sentenza 23 gennaio 1975 *(Van der Hulst,* 51/74, Racc. 1975, pag. 79, punto 34 della motivazione) — che l'art. 95, considerato in relazione alle altre disposizioni fiscali del Trattato, va inteso come una norma che vieta del pari qualsiasi discriminazione fiscale nei confronti di prodotti destinati all'esportazione in altri Stati membri.

28 Occorre far riferimento a quanto precede per accertare se un sistema di imposte interne come quello di cui si discute dinanzi al giudice proponente possieda i requisiti posti dal Trattato;

29 tenuto conto dei ragguagli forniti dal giudice nazionale, non si può considerare discriminatorio il sistema di tassazione congegnato in modo da costringere a versare la loro parte di contributo tutte le imprese utilizzatrici di metallo prezioso, colpendo così allo stesso titolo sia le operazioni commerciali puramente nazionali, sia quelle concernenti l'importazione o l'esportazione dei predetti metalli;

30 più in particolare, se la punzonatura costituisce la condizione per mettere in vendita metalli preziosi nel territorio nazionale, di modo che l'obbligo fiscale è collegato all'apposizione del marchio da parte dell'impresa, non si opera una discriminazione quando si computano nell'imponibile di un'impresa i quantitativi di metallo da essa esportati senza marchio;

31 identico ragionamento vale per il caso, prospettato nella terza questione, del cliente straniero che fornisce al fabbricante il metallo prezioso da lavorare

nel paese e ritira il prodotto finito, quando tale operazione soddisfa le condizioni cui la normativa interna ricollega, nel caso d'operazioni simili compiute nel territorio nazionale, il sorgere dell'obbligo fiscale, benché, mancando l'apposizione del marchio all'esportazione, la tecnica di riscossione sia differente.

32 Come risulta dalle prime due questioni, il giudice nazionale intende appurare se l'esenzione dalla tassa di quantitativi di metalli preziosi esportati senza marchio sia giustificata ove i prodotti in questione debbano subire un nuovo controllo, con riscossione delle relative tasse, nel paese di destinazione.

33 In proposito, va rilevato che il Trattato CEE non contiene alcuna norma volta ad impedire un'eventuale doppia tassazione di questo tipo;

34 l'interesse a promuovere la libera circolazione delle merci induce senza dubbio ad auspicare che venga evitata la doppia tassazione, ma questo risultato si può raggiungere soltanto mediante l'armonizzazione dei sistemi nazionali in forza dell'art. 99 o eventualmente dell'art. 100 del Trattato CEE;

35 nel suo stadio attuale, il diritto comunitario non contiene pertanto alcuna norma che vieti ad uno Stato membro di includere anche i prodotti destinati all'esportazione in un sistema fiscale volto a finanziare il controllo dei metalli preziosi;

36 per la stessa ragione, il fatto che un sistema fiscale sia congegnato in modo tale che lo stesso quantitativo di metallo, smerciato sul territorio nazionale, può essere preso in considerazione una sola volta nel computare l'imponibile del contributo destinato a finanziare il controllo dei metalli preziosi non può far risultare discriminatoria l'applicazione del medesimo onere ai prodotti esportati, quando le modalità di controllo e di tassazione all'importazione in altri Stati non dipendano dallo Stato esportatore.

37 Le questioni sottoposte alla Corte dal Byret vanno perciò risolte in base alle considerazioni sopra svolte.

Sulle spese

38 Le spese sostenute dal Governo del Regno di Danimarca e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione;

39 nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al Byret di Copenaghen, cui spetta quindi pronunziarsi sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunziandosi sulle questioni sottopostele dal Byret di Copenaghen con ordinanza 2 novembre 1977, dichiara:

1° **Il contributo a carico di imprese che producono, importano o commerciano lavori di metalli preziosi, istituito per far fronte ai costi del controllo cui esse sono sottoposte e calcolato in base al quantitativo di metallo prezioso che esse impiegano, non costituisce una tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale all'esportazione quando si applica, secondo gli stessi criteri, a tutte le imprese controllate, indipendentemente dalla provenienza o dalla destinazione dei prodotti.**

2° **Dall'art. 95 del Trattato CEE, considerato nel contesto delle disposizioni fiscali del Trattato, si evince che i sistemi di imposte interne — ivi compreso quello volto a finanziare il controllo della produzione e del commercio di oggetti di metalli preziosi — vanno applicati senza discriminazioni, indipendentemente dall'origine o dalla destinazione dei prodotti.**

3° **Un sistema di tassazione congegnato in modo da includere nell'imponibile delle imprese, al pari dei quantitativi di metallo messi in commercio nel territorio nazionale e sottoposti perciò all'obbligo dell'apposizione del marchio, i quantitativi di metallo prezioso esportati e quindi esenti da marchio, non va considerato come discriminatorio.**

Quanto precede vale anche per il caso in cui il metallo prezioso lavorato in uno Stato membro sia fornito al fabbricante da un cliente straniero, cui viene poi rispedito il prodotto finito, qualora, sotto l'aspetto fiscale, detta operazione sia sottoposta ai medesimi oneri di

qualsiasi altra operazione analoga cui si applicano le stesse norme, a prescindere dalla tecnica di riscossione.

4° Nello stadio di sviluppo attualmente raggiunto dal diritto comunitario, la circostanza che un oggetto di metallo prezioso, prodotto in uno Stato membro ed esportato in un altro Stato membro, venga sottoposto, nello Stato membro di destinazione, ad un nuovo controllo e ad una corrispondente tassazione non impedisce allo Stato d'origine di includere i quantitativi di metallo esportati nell'imponibile della tassa dovuta per il controllo che tale Stato esercita sulla qualità del metallo.

Kutscher Sørensen Bosco Donner Mertens de Wilmars

Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe Touffait

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 29 giugno 1978.

Il Cancelliere

A. Van Houtte

Il Presidente

H. Kutscher

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE FRANCESCO CAPOTORTI DEL 6 GIUGNO 1978

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Questo procedimento d'interpretazione pregiudiziale concerne gli articoli 16 e 95 del Trattato CEE, che rispettivamente vietano i dazi doganali all'esportazione e le imposizioni interne di carattere discriminatorio. Sostanzialmente si tratta di stabilire se sia compatibile con queste due norme un regime interno di tassazione sugli oggetti in metallo prezioso, che colpisce anche — ma non esclusivamente — gli oggetti destinati all'esportazione.

Il problema è sorto dal sistema danese di controllo sui metalli nobili impiegati in oreficeria (oro, argento, platino). La legge che lo regola (legge 29 novembre 1972, n. 499), come già quella del 1961 a cui essa si è sostituita, si applica a tutti gli articoli in metallo prezioso, prodotti in Danimarca o importati da altri Stati, e destinati ad essere smerciati sia sul mercato nazionale, sia all'estero. Il con-