SENTENZA DELLA CORTE
26 giugno 1991 *

Nella causa C-152/89,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. Henri Étienne, consigliere giuridico principale, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo presso il sig. Guido Berardis, membro del servizio giuridico, Centre Wagner, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Granducato del Lussemburgo, rappresentato dal sig. Alphonse Berns, direttore delle relazioni economiche internazionali e della cooperazione presso il ministero degli Affari esteri, assistito dall'avvocato domiciliatario André Elvinger, del foro di Lussemburgo, 15, Côte d'Eich,

convenuto,

avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che, assumendo, ai fini della compensazione all'importazione e del rimborso all'esportazione dell'accisa sulla birra, un tasso di perdita tra il mosto e il prodotto finito superiore a quello esistente in media nell'industria birraria lussemburghese, e comunque superiore a quello di talune birrerie lussemburghesi, il Granducato del Lussemburgo è venuto meno agli obblighi che gli incombono ai sensi degli artt. 95 e 96 del Trattato CEE,

* Lingua processuale: il francese.

LA CORTE,

composta dai signori O. Due, presidente, G. F. Mancini, T. F. O'Higgins e G. C. Rodríguez Iglesias, presidenti di sezione, Sir Gordon Slynn, R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse e M. Zuleeg, giudici,

avvocato generale: F. G. Jacobs
cancelliere: J.-G. Giraud

sentite le osservazioni orali delle parti all'udienza del 10 gennaio 1991,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 febbraio 1991,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 27 aprile 1989, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, ai sensi dell'art. 169 del Trattato CEE, un ricorso diretto a far dichiarare che, assumendo, ai fini della compensazione all'importazione e del rimborso all'esportazione dell'accisa sulla birra, un tasso di perdita tra il mosto e il prodotto finito superiore a quello esistente in media nell'industria birraria lussemburghese, e comunque superiore a quello di talune birrerie lussemburghesi, il Granducato del Lussemburgo è venuto meno agli obblighi che gli incombono ai sensi degli artt. 95 e 96 del Trattato CEE.

2 In forza delle norme comuni all'Unione economica belgo-lussemburghese, l'accisa sulla birra, in Lussemburgo e in Belgio, non viene riscossa sul prodotto finito, bensì sul mosto caldo, senza tener conto delle perdite che si verificano nelle fasi successive di fabbricazione e di confezionamento. In un sistema del genere l'onere fiscale totale sopportato dal prodotto finito, la birra, dipende dalle perdite connesse al passaggio dal mosto alla birra. Esso è tanto più basso quanto minori sono le perdite.

3 Per determinare l'importo dell'accisa che si presume gravare sul prodotto finito quando questo viene esportato o importato, si deve risalire alla base imponibile, vale a dire il mosto caldo da cui proviene la birra, tenendo conto delle perdite connesse al passaggio dal mosto alla birra. All'esportazione questa conversione del prodotto esportato in mosto caldo viene fatta in base ad un tasso di perdita del 10% del mosto. All'importazione i quantitativi di birra effettivamente importati sono aumentati del 5% per tener conto delle perdite sopportate dalle birrerie dello Stato membro d'origine, il che corrisponde ad un tasso di perdita del 4,7619% del mosto caldo.

4 Il 12 dicembre 1983, la Commissione, a norma dell'art. 169 del Trattato CEE, ha inviato al governo lussemburghese una lettera di intimazione. Secondo tale lettera, le percentuali di perdita assunte dal Lussemburgo per riscuotere all'importazione e rimborsare all'esportazione l'importo dell'accisa superano il livello effettivo delle perdite all'interno del paese e costituiscono quindi una violazione degli artt. 95 e 96 del Trattato CEE. La Commissione ha rilevato che, secondo le informazioni di cui essa disponeva, le perdite che si verificavano in una birreria moderna potevano scendere fino al 2% e che non vi era alcun motivo di ritenere che le perdite subite nelle birrerie lussemburghesi si collocassero ad un livello superiore. Secondo la Commissione, nel sistema lussemburghese di tassazione della birra il rimborso all'esportazione è superiore all'importo dell'imposta che ha effettivamente colpito il prodotto finito e l'onere dell'imposta riscossa all'importazione è superiore a quello che grava sul prodotto nazionale similare.

5 Nella risposta il Lussemburgo ha spiegato il suo sistema di tassazione della birra ed ha contestato che i tassi applicati alle sue frontiere costituiscano una violazione degli artt. 95 e 96 del Trattato. La Commissione ha quindi chiesto una perizia a due periti indipendenti, i proff. Dalgliesh e Narziss, e, in base alle loro relazioni, ha proceduto, il 2 febbraio 1987, all'invio del parere motivato, ammettendo, per il Lussemburgo, tassi di perdita situati sul valore più basso della forcella 3,8% - 5,1% per le birre esportate e 2,7% - 4% per le birre consegnate all'interno del paese.

6 Con lettera 16 ottobre 1987, il governo lussemburghese ha risposto che la sua industria della birra non era ben attrezzata e che il calo subito nel corso della produzione di birra non può essere ridotto al di sotto del 10%, mentre le birrerie straniere sono meglio attrezzate ed accusavano solo una percentuale di perdita del 4,7619%. Ritenendo questa spiegazione insoddisfacente, la Commissione ha proposto il presente ricorso.

7 Per una più ampia illustrazione della normativa in causa, dello svolgimento del procedimento nonché dei mezzi e degli argomenti delle parti si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

Sulla ricevibilità

8 Il governo lussemburghese eccepisce l'irricevibilità del ricorso in quanto nell'atto introduttivo si deduce in subordine che i tassi assunti come base superano il tasso di perdita di « talune birrerie lussemburghesi », mentre nel parere motivato si faceva semplicemente carico al Lussemburgo di basarsi, per quanto riguarda il rimborso dell'accisa all'esportazione, su di un tasso di perdita superiore a quello che esiste « in media nell'industria della birra lussemburghese », e di basarsi, per quanto riguarda la compensazione dell'accisa all'importazione, su di un tasso superiore al limite massimo delle perdite rilevate in media in Lussemburgo e nei paesi che esportano nel Lussemburgo.

9 Si deve rilevare, in proposito, che, nell'ambito del ricorso per inadempimento esperibile dalla Commissione ai sensi dell'art. 169 del Trattato, il parere motivato delimita l'oggetto della lite, che, in seguito, non può più essere ampliato. Infatti, la possibilità dello Stato interessato di presentare osservazioni costituisce una garanzia essenziale voluta dal Trattato e una forma sostanziale per la regolarità del procedimento diretto all'accertamento di un inadempimento da parte di uno Stato membro.

10 Nel caso di specie la discussione tra le parti nel corso del procedimento precontenzioso verteva, in sostanza, sul livello eccessivo o meno dei tassi di perdita assunti dal Lussemburgo ai fini della tassazione delle birre importate e delle restituzioni all'esportazione, nonché sui criteri da seguire per valutare la compatibilità del sistema con gli artt. 95 e 96 del Trattato.

11 Di conseguenza, il fatto che nel parere motivato non sia stato espressamente menzionato come criterio da seguire quello del tasso di perdita di « talune birrerie lussemburghesi », vale a dire delle birrerie più efficienti, non ha privato il governo convenuto della possibilità di presentare osservazioni sulla pertinenza di tale criterio e non può, quindi, comportare l'irricevibilità del ricorso.

12 Il governo lussemburghese sostiene inoltre che il dispositivo e la motivazione del parere motivato contenevano una contraddizione in quanto nel dispositivo si intimava al Lussemburgo di non superare il tasso medio nel Lussemburgo e nei paesi che esportano nel Lussemburgo, mentre nella pertinente motivazione gli si vietava soltanto di superare il tasso di perdita sopportato nel processo di fabbricazione all'interno del Lussemburgo. Questa contraddizione, come pure l'imprecisione dello stesso dispositivo, avrebbero messo il Lussemburgo nell'impossibilità di conformarsi al parere motivato.

13 A questo proposito, è sufficiente rilevare che dalla risposta al parere motivato, nella quale il governo convenuto difendeva la compatibilità del sistema censurato dalla Commissione con gli artt. 95 e 96, non emergono problemi di comprensione circa la portata del parere motivato.

14 D'altra parte, il governo convenuto aveva la possibilità di chiedere precisazioni in proposito qualora le avesse ritenute necessarie.

15 Da quanto precede risulta che il ricorso dev'essere dichiarato ricevibile.

Nel merito

a) *Per quanto riguarda l'art. 95*

16 La Commissione sostiene che il Lussemburgo applica alla birra importata un sistema diverso da quello che vale per la birra nazionale. Essa rileva che, mentre il birraio lussemburghese che lavora razionalmente fruisce di un vantaggio per quanto riguarda l'importo dell'accisa, il prodotto importato è sempre tassato in modo forfettario. A suo avviso, un sistema del genere sarebbe compatibile con l'art. 95 solo qualora il Lussemburgo fosse in grado di provare che il livello del tasso di perdita di mosto caldo forfettariamente assunto per le birre importate, ossia 4,7619%, è sempre raggiunto dalle birrerie lussemburghesi, anche da quelle più efficienti.

17 Il governo lussemburghese osserva che in un ricorso per inadempimento l'onere della prova incombe alla Commissione e che questa non ha affatto provato che la compensazione dell'accisa sulla birra comporti una maggiore tassazione delle birre importate. Inoltre, secondo tale governo, la maggiorazione dell'equivalente in mosto delle birre importate è destinata a tener conto del miglior rendimento di talune birrerie stabilite in altri Stati membri ed ha per solo limite i tassi di perdita effettivi della fabbricazione all'estero, dato che sussisterebbe discriminazione qualora si attribuisse alle birre importate un tasso di perdita che non è il loro, ma quello della produzione nazionale.

18 In via preliminare si deve rilevare che il problema della compatibilità del sistema fiscale controverso con l'art. 95 del Trattato deriva dal fatto che l'imponibile adottato come base nel caso dei prodotti importati è diverso da quello assunto per i prodotti nazionali. Infatti, la birra nazionale viene tassata in base al quantitativo di mosto caldo utilizzato, senza che sia preso in considerazione il quantitativo perso all'atto della trasformazione del mosto caldo in birra, di modo che il produttore efficiente fruisce di un vantaggio fiscale. La birra importata viene invece tassata in base al quantitativo di prodotto finito, corretto forfettariamente per tener conto del quantitativo presunto di mosto caldo usato per la produzione della birra.

19 Si deve poi rilevare che le modalità della tassazione della birra di produzione nazionale, basate sul mosto caldo e non sul prodotto finito, non possono essere applicate alla birra importata, giacché è tecnicamente impossibile verificare a posteriori le perdite di mosto caldo effettivamente verificatesi durante il processo di fabbricazione della birra.

20 Occorre ricordare come la Corte abbia già dichiarato che sussiste violazione dell'art. 95, primo comma, 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 (sentenza 17 febbraio 1976, Rewe, causa 45/75, Racc. pag. 181).

21 Ne risulta che il sistema fiscale controverso può considerarsi compatibile con l'art. 95, primo comma, solo qualora venga provato che esso è congegnato in modo da escludere in ogni caso che la birra importata venga assoggettata ad un onere più gravoso rispetto alla birra nazionale.

22 Per accertare se questa condizione sia soddisfatta, l'onere fiscale che grava sulla birra importata in base al tasso di perdita del mosto caldo stabilito forfettariamente dev'essere raffrontato con l'onere fiscale più ridotto effettivamente sopportato dalla birra nazionale, onere che può essere determinato solo in base al tasso di perdita della birreria nazionale più efficiente.

23 Invece, contrariamente a quanto ha sostenuto il governo convenuto, il tasso di perdita nel paese d'origine della birra importata è, in proposito, irrilevante, giacché non consente di effettuare alcun utile raffronto fra l'onere fiscale sopportato da detta birra e quello che grava sulla birra nazionale.

24 L'applicazione dei criteri sopraesposti al caso di specie induce la Corte a constatare che il sistema lussemburghese non è congegnato in modo da escludere, in ogni caso, che la birra importata venga assoggettata ad un onere più gravoso rispetto alla birra nazionale.

25 Infatti, considerata la mancanza di trasparenza del sistema fiscale controverso, toccava al governo convenuto dimostrare che tale sistema non comporta, in nessun caso, effetti discriminatori.

26 Dalle relazioni peritali prodotte dalla Commissione — una relazione del dott. Dalgliesh e due relazioni del prof. L. Narziss — risulta che non è possibile stabilire una cifra assoluta atta ad esprimere i tassi di perdita che si registrano nella fabbricazione della birra nelle varie birrerie e nei vari paesi. Il dott. Dalgliesh afferma

che, « se è necessario, per ragioni di opportunità amministrativa, un valore unico rappresentativo di un buon metodo di fabbricazione in una birreria moderna ragionevolmente ben attrezzata, la cifra del 5% sarebbe generosa e quella del 4% non sarebbe troppo bassa ». La prima relazione del prof. Narziss conclude che è possibile che una birreria media raggiunga una cifra del 5% per la birra ordinaria, ma questo valore potrebbe essere leggermente ridotto, anche se ciò esigerebbe notevoli perfezionamenti tecnici.

27 Nella seconda relazione il prof. Narziss indica, per le varie fasi della produzione, vari tassi fra i quali oscillano le perdite delle birrerie. Dalla somma delle medie di tali cifre per ciascuna fase di produzione risulta una cifra di perdita, per una birreria media, del 7,35% per le birre consegnate all'interno del paese e del 7,95% per le birre destinate all'esportazione. A partire da questi tassi centrali, si possono, sempre secondo il prof. Narziss, constatare divergenze dell'1,5% in più o in meno. Tuttavia, dalla somma delle cifre medie più basse per ciascuna fase di produzione risulta la cifra del 4,25%.

28 Emerge da queste relazioni peritali che il tasso di perdita del 4,7619%, assunto forfettariamente come base per la tassazione delle birre importate, non può essere considerato come il tasso di perdita più basso che può essere raggiunto dalle birrerie lussemburghesi più efficienti.

29 Di conseguenza, in mancanza di prova contraria fornita dal governo convenuto, si deve ritenere provato che talune birrerie lussemburghesi possono raggiungere un tasso di perdita inferiore al 4,7619%.

30 Da quanto precede risulta che, per quanto riguarda la violazione dell'art. 95, il ricorso è fondato.

b) *Per quanto riguarda l'art. 96*

31 Per quanto riguarda le esportazioni, la Commissione sostiene che il birraio lussemburghese che riduca le sue perdite ad un tasso situato al di sotto della media del 10% calcolata forfettariamente fruisce del ristorno dell'onere d'imposta corrispondente a frazioni di mosto non utilizzate per la fabbricazione della birra esportata, il che costituisce violazione dell'art. 96 del Trattato. La Commissione osserva, in proposito, che il Lussemburgo, lungi dal provare, come gli toccava, che le sue aziende più efficienti non raggiungono una percentuale di perdita pari o inferiori al 10%, non è nemmeno stato in grado di provare che questa cifra rappresenta la percentuale media delle perdite.

32 Il governo convenuto deduce che la Commissione non ha provato che l'aliquota del 10% sia esagerata. Esso ritiene che nessun elemento di fatto consenta di parlare di presunzione in tal senso.

33 Stando alla seconda relazione del prof. Narziss, il tasso di perdita medio per le birre destinate all'esportazione è del 7,95%, con un margine di oscillazione dell'1,5%. Prendendo la cifra più alta, si arriva quindi al 9,45% di perdita.

34 Risulta quindi da tale relazione peritale che il tasso del 10% non costituisce un limite assoluto al di sotto del quale nessuna birreria lussemburghese potrebbe mai ridurre le sue perdite per le birre d'esportazione.

35 Dato che il governo convenuto non ha fornito alcuna prova in senso contrario, si deve ritenere provato che il rimborso all'esportazione è, in taluni casi, superiore all'onere fiscale effettivamente sopportato dalla birra esportata.

36 Infatti, come la Corte ha affermato nella sentenza 1° dicembre 1965, Commissione/Repubblica italiana (causa 45/64, Racc. pag. 885), quando uno Stato mem-

bro sceglie un sistema a forfait per determinare l'importo dei tributi interni che possono costituire oggetto di ristorno all'esportazione in un altro Stato membro, esso è tenuto a dimostrare che tale sistema non va mai oltre i limiti tassativamente fissati dall'art. 96.

37 Risulta da quanto procede che il ricorso è fondato anche per quanto riguarda la violazione dell'art. 96 del Trattato.

38 Di conseguenza, si deve dichiarare che il Granducato del Lussemburgo è venuto meno agli obblighi che gli incombono ai sensi degli artt. 95 e 96 del Trattato CEE assumendo, ai fini della riscossione dell'accisa sulla birra all'importazione e del rimborso della stessa all'esportazione, un tasso di perdita tra il mosto e il prodotto finito superiore a quello di talune birrerie lussemburghesi.

Sulle spese

39 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, il soccombente è condannato alle spese. Il Granducato del Lussemburgo è rimasto soccombente e va quindi condannato alle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE

dichiara e statuisce:

1) **Il Granducato del Lussemburgo è venuto meno agli obblighi che gli incombono ai sensi degli artt. 95 e 96 del Trattato CEE assumendo, ai fini della riscossione dell'accisa sulla birra all'importazione e del rimborso della stessa all'esportazione, un tasso di perdita tra il mosto e il prodotto finito superiore a quello di talune birrerie lussemburghesi.**

2) Il Granducato del Lussemburgo è condannato alle spese.

Due Mancini O'Higgins Rodríguez Iglesias

Slynn Joliet Schockweiler Grévisse Zuleeg

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 26 giugno 1991.

Il cancelliere

J.-G. Giraud

Il presidente

O. Due