bligo di estendere lo stesso vantaggio a dei prodotti importati provenienti da imprese la cui produzione ecceda il limite di produzione così determinato.

Pescatore Touffait Due

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 30 ottobre 1980.

Per il cancelliere

H. A. Rühl

amministratore principale

Il presidente della Seconda Sezione

P. Pescatore

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GERHARD REISCHL DEL 2 OTTOBRE 1980 [1]

Signor Presidente,
signori Giudici,

Nel procedimento pregiudiziale di cui ci occupiamo oggi si tratta di interpretare l'art. 95 del Trattato CEE alla luce del § 79, n. 2, e del § 151, n. 1, 3° comma, della legge tedesca sul monopolio degli alcolici 8 aprile 1922 (Reichsgesetzblatt I, pagg. 335, 405, modificata da ultimo dalla legge 13 novembre 1979, Bundesgesetzblatt I, pag. 1937). Poiché il regime fiscale dell'alcool vigente nella Repubblica federale di Germania è già stato descritto dettagliatamente nei procedimenti pregiudiziali Hansen I (sentenza 10 ottobre 1978, H. Hansen jun. e O. C. Balle GmbH & Co. c/ Hauptzollamt di Flensburg, causa 148/77, Racc. 1978, pag. 1787), e Hansen II (sentenza 13 marzo 1979, Hansen GmbH & Co. c/ Hauptzollamt di Flensburg, causa 91/78, Racc. 1979, pag. 935), mi basterà richiamare brevemente alcuni punti, se ed in quanto necessari alla comprensione dei fatti della presente fattispecie.

In linea di principio, l'alcool è soggetto nella Repubblica federale di Germania ad una imposta uniforme che viene soltanto denominata diversamente a seconda dell'origine e dell'uso dell'alcool stesso; in forza del § 84, n. 1, della legge sul monopolio degli alcolici, l'alcool che viene consegnato all'amministrazione federale tedesca del monopolio è soggetto all'imposta sull'alcool (Branntweinsteuer). Sull'alcool che non è consegnato al monopolio viene riscossa, a norma del § 78 della summenzionata legge, una sovraimposta sull'alcool (Branntweinaufschlag).

1 — Traduzione dal tedesco.

L'alcool importato è soggetto, a mente del § 151 della stessa legge, ad una imposta di conguaglio a favore del monopolio (Monopolausgleich). A seguito delle sentenze di questa Corte nelle cause Rewe (sentenza 17 febbraio 1976, Rewe Zentrale des Lebensmittelgroßhandels GmbH c/ Hauptzollamt Landau-Pfalz, causa 45/75, Racc. 1976, pag. 181) e Miritz (sentenza 17 febbraio 1976, Hauptzollamt di Göttingen c/ Wolfgang Miritz GmbH & Co., causa 91/75, Racc. 1976, pag. 217), la legge tedesca sul monopolio degli alcolici è stata modificata dalla legge 2 maggio 1976 (Bundesgesetzblatt I, pag. 1145) che fra l'altro ha fissato la sovraimposta sugli alcolici e l'imposta di conguaglio a favore del monopolio allo stesso livello dell'imposta sull'alcool.

Il § 79, n. 2, della legge sul monopolio degli alcolici, nella versione modificata dalla legge 13 luglio 1978 (Bundesgesetzblatt I, pag. 1002), contempla per tre categorie di produttori di alcool, con modesta produzione annua, un'aliquota d'imposta ridotta del 21 % e del 30,5 % quando l'alcool viene ricavato esclusivamente da drupe, bacche o radici di genziana. Di questo vantaggio fruiscono in primo luogo le cosiddette «piccole distillerie sigillate» con produzione annua massima di 4 ettolitri di alcool etilico. Un secondo gruppo è costituito dalle cosiddette «distillerie tassate forfettariamente» ai sensi del § 57 della legge sul monopolio degli alcolici, per le quali l'imponibile viene determinato, non già applicando i provvedimenti amministrativi d'apposizione dei sigilli che sono generalmente prescritti, ma secondo un particolare procedimento di valutazione. Le distillerie «tassate forfettariamente» possono, a termini del regolamento relativo alle distillerie, distillare ogni anno fino a 50 litri o sino a 3 ettolitri di alcool, a seconda dell'anzianità del loro diritto di distillazione. La terza categoria privilegiata a norma del § 79, n. 2, della legge sul monopolio degli alcolici è quella dei «proprietari di materie prime» ai sensi del § 36, n. 1, della legge, che trasformano in una distilleria di terzi delle materie prime di loro esclusiva produzione. I proprietari di materie prime possono produrre fino a 50 litri di alcool all'anno secondo il procedimento di valutazione vigente per le distillerie «tassate forfettariamente».

In forza del § 41, n. 1, della legge sul monopolio degli alcolici, tanto le distillerie «tassate forfettariamente» quanto i proprietari di materie prime possono esaurire completamente, nel corso di un solo anno, l'intero quantitativo previsto per un periodo di dieci anni.

In forza del § 151, n. 1, 3° comma, della legge sul monopolio degli alcolici, nella versione di cui alla legge 13 luglio 1978, il vantaggio fiscale contemplato dal § 79, n. 2, della legge si applica per analogia all'alcool importato, quando questo proviene da una distilleria la cui produzione annua non ecceda i 4 ettolitri di alcool etilico.

Nell'agosto 1978, l'attrice nella causa principale dichiarava la immissione in libera pratica di una partita di cognac «Remy Martin VSOP» importata dalla Francia allo Hauptzollamt di Magonza, il quale riscuoteva un'imposta di conguaglio a favore del monopolio di DM 1 950 per ettolitro di alcool etilico, secondo l'aliquota allora vigente.

Dopo aver presentato senza esito un reclamo avverso questo accertamento d'imposta, l'attrice nella causa principale adiva il Finanzgericht della Renania-Palatinato. Essa lamentava in sostanza la violazione del divieto di discriminazione fiscale di cui all'art. 95, n. 1, del Trattato CEE, la quale consiste nel fatto che l'onere fiscale che grava sul cognac importato è nettamente superiore a quello che grava sull'alcool nazionale di frutta prodotto in una distilleria «tassata forfettariamente». Il parere dello Hauptzollamt, convenuto, secondo cui il cognac importato può fruire degli stessi vantaggi fiscali dell'alcool nazionale proveniente da una

distilleria tassata forfettariamente solo qualora provenga da una piccola distilleria di un altro Stato membro che abbia una produzione altrettanto modesta, non troverebbe alcun fondamento nell'art. 95, 1° comma, del Trattato CEE.

Con ordinanza 20 dicembre 1979, la Terza Sezione del Finanzgericht Rheinland-Pfalz ha deciso, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, di sospendere il procedimento e di invitare la Corte di giustizia a pronunciarsi in via pregiudiziale sulle seguenti questioni:

«1. Se l'art. 95, 1° e 2° comma, del Trattato CEE vada interpretato nel senso che gli alcolici importati dalla Comunità che siano analoghi (similari, ai sensi dell'art. 95, 1° comma, del Trattato CEE) agli alcolici ottenuti dalla frutta (§ 27, n. 1, della legge sul monopolio degli alcolici: Gesetz über das Branntweinmonopol), in considerazione delle facilitazioni fiscali a favore degli alcolici di frutta nazionali contemplate dal § 79, n. 2, di detta legge, possono fruire di analoghe facilitazioni fiscali solo qualora provengano da una distilleria di piccole dimensioni (Kleinbrennerei) ai sensi di detto § 79, n. 2, della ripetuta legge (§ 151, n. 1, 3° comma, della legge).

2. In caso affermativo:

Tenuto conto delle ulteriori facilitazioni fiscali per gli alcolici da frutta nazionali (supersfruttamento esente da imposte, superamento della produzione massima grazie alla distillazione per periodi), se sia compatibile con l'art. 95, 1° e 2° comma, del Trattato CEE che

a) la riduzione del conguaglio a favore del monopolio (Monopolausgleich) sia limitata alle aliquote ridotte (21 % e, rispettivamente, 30,5 %) stabilite dal § 79, n. 2, della legge sul monopolio degli alcolici ovvero la riduzione debba andare oltre queste aliquote, e

b) il limite superiore per l'applicazione dell'imposta di conguaglio ridotta sia costituito da una produzione annua della distilleria estera di 4 ettolitri di alcool etilico».

Prima di prendere posizione su ciascuna di dette questioni, vorrei richiamare anzitutto l'attenzione sul fatto che il provvedimento di cui trattasi nell'ordinanza di rinvio somiglia a quello che è già stato oggetto della sentenza Hansen I. Tenuto conto di ciò che la Corte ha dichiarato in tale sentenza, il giudice di rinvio auspica quindi a buon diritto che le questioni sollevate non siano esaminate alla luce degli artt. 37 e 92 del Trattato CEE, bensì esclusivamente nella prospettiva dell'art. 95 dello stesso Trattato. Nella sentenza Hansen I, infatti, la Corte ha affermato che regimi di sgravio fiscale nel settore dell'alcool possono esistere anche al di fuori di qualsiasi connessione con un monopolio commerciale e che è quindi preferibile esaminare il problema sollevato dal giudice nazionale anzitutto dal punto di vista della norma generale posta in materia fiscale dall'art. 95, non già da quello dell'art. 37, norma specifica in materia di monopoli statali.

Come la Corte ha pure affermato, questo modo di procedere è tanto più giustificato in quanto l'art. 37 si fonda sullo stesso principio cui è informato l'art. 95, e cioè quello dell'abolizione di qualsiasi discriminazione negli scambi tra Stati membri. In detta sentenza, la Corte ha inoltre rinunciato ad un esame alla luce delle disposizioni relative agli aiuti di cui agli artt. 92 e segg. sottolineando che l'art. 95, proprio come gli artt. 92-94, serve ai fini dell'«abolizione degli inter-

venti di carattere pubblico — ivi compresi gli sgravi fiscali — i quali possono avere l'effetto di falsare le condizioni normali degli scambi fra Stati membri». Queste massime vanno applicate anche nel presente caso.

I — Sulla prima questione

Con tale questione il giudice a quo vorrebbe chiarire il problema basilare del se, e nell'eventualità a quali condizioni, l'alcool di frutta importato possa fruire, tenuto conto del divieto di discriminazione di cui all'art. 95, 1° e 2° comma, del Trattato CEE, delle facilitazioni fiscali che il § 79, n. 2, della legge sul monopolio degli alcolici contempla a favore dei prodotti nazionali similari, cioè se delle agevolazioni fiscali che vengono concesse, nell'ambito nazionale, solo a piccole imprese che producono dei quantitativi determinati vadano estesi in linea di principio a tutti i prodotti importati, anche qualora essi non provengano da piccole imprese corrispondenti.

Il Finanzgericht della Renania-Palatinato tiene conto del fatto che la questione ha già costituito oggetto della sentenza Hansen I, ma esprime i suoi dubbi sul se da detta sentenza risulti che il ricollegamento delle facilitazioni fiscali a dei quantitativi determinati di produzione annua, tanto per i prodotti nazionali quanto per quelli importati, sia compatibile in linea di principio con l'art. 95 del Trattato CEE. In proposito il Finanzgericht fa riferimento soprattutto alle seguenti considerazioni che la Corte ha espresso nel punto 20 della motivazione e nel secondo punto del dispositivo:

«Qualora un regime fiscale nazionale favorisca, mediante l'esenzione dai tributi o l'applicazione di aliquote ridotte, la produzione di taluni tipi di prodotti alcolici o talune categorie di produttori, e anche se tali agevolazioni riguardino soltanto una piccola percentuale della produzione interna o siano concesse per particolari motivi di carattere sociale, le agevolazioni stesse devono essere estese ai prodotti alcolici comunitari importati che, tenuto conto dei criteri posti alla base del 1° e del 2° comma dell'art. 95, soddisfano le stesse condizioni».

Il giudice di rinvio ritiene che qualora la locuzione «soddisfano le stesse condizioni» serva unicamente a precisare che deve trattarsi di prodotti «similari» e che il regime di tributi interni deve essere atto a proteggere indirettamente «altre produzioni», il cognac importato dalla Comunità è sempre discriminato dal sistema nazionale di imposta, in quanto il prodotto importato è analogo — indipendentemente dalle sue condizioni di produzione all'estero — all'alcool di frutta che fruisce del regime di favore ed in quanto il sistema di tributi è atto a proteggere la produzione dell'alcool nazionale ricavato dalla frutta. Il giudice di rinvio ritiene inoltre impossibile che, date le altre caratteristiche specificamente nazionali di cui al § 79, n. 2, della legge sul monopolio degli alcolici, caratteristiche che non esistono all'estero, l'alcool importato da altri Stati membri possa mai soddisfare le stesse condizioni. Ove si prenda a caso, nel catalogo delle condizioni specificamente nazionali, un solo criterio, ad esempio un certo limite di produzione, e se ne faccia una condizione per la concessione d'un vantaggio fiscale corrispondente agli alcolici importati — come il legislatore ha fatto nel § 151, n. 1, 3° comma, della legge sul monopolio degli alcolici — può difficilmente parlarsi di prodotti «che soddisfano le stesse condizioni». La disciplina del § 151, n. 1, 3° comma, della legge sul monopolio degli alcolici, che fa riferimento a dei quantitativi determinati di produzione, sarebbe compatibile con

l'art, 95 del Trattato CEE solo qualora la Corte avesse parlato, anziché di condizioni identiche, di condizioni comparabili.

Anche l'attrice nella causa principale e la Commissione sostengono, nelle loro osservazioni, che i vantaggi attribuiti agli alcolici nazionali — in base ai quali questi possono fruire di ulteriori agevolazioni fiscali —, onde siano soddisfatte le esigenze di cui all'art. 95 del Trattato CEE, devono essere estesi agli alcolici importati.

La Commissione osserva in particolare che il principio enunciato dalla Corte nelle sentenze 27 febbraio 1980 nelle cause 168, 169 e 171/78 (Commissione c/ Francia, Italia e Danimarca), secondo cui gli Stati membri non possono applicare aliquote d'imposta diverse a dei tipi di alcool similari, va pure applicato al criterio dei quantitativi di produzione.

Secondo l'attrice nella causa principale, l'attuale giurisprudenza di questa Corte in merito all'art. 95 del Trattato CEE mostra inoltre che i vantaggi fiscali concessi ai prodotti nazionali sono ammissibili solo nella misura in cui sono trasparenti ed atti ad essere effettivamente messi in atto nel paese CEE esportatore. Anche qualora vengano estese ai prodotti importati, le facilitazioni fiscali devono essere oggettivamente giustificate secondo il diritto nazionale e secondo il diritto comunitario nel senso che devono essere necessarie, proporzionate ed atte a conseguire uno scopo legittimo. Nessuno di questi due presupposti ricorre, però, nel presente caso.

Quest'argomentazione mi sembra poggiare su una interpretazione erronea delle sentenze richiamate. Alla stessa stregua del governo federale, ritengo — per dirlo subito — che l'art. 95 consente d'estendere i vantaggi fiscali — che sono concessi sul territorio nazionale solo ad imprese che producono determinati quantitativi — ai prodotti importati unicamente se essi provengano da piccole imprese che producono dei quantitativi corrispondenti. Il fatto che la prima questione sollevata dal giudice a quo debba ricevere una soluzione affermativa in tal senso, risulta già dalle sentenze richiamate, che sono chiare e non ambigue a questo proposito.

Ad esempio nella causa Hansen I, che verteva, come ho già detto, su una questione dello stesso genere, la Corte ha affermato quanto segue:

«Nello stadio attuale della sua evoluzione, ed in mancanza di unificazione o armonizzazione delle norme rilevanti in materia, il diritto comunitario non vieta agli Stati membri di concedere agevolazioni fiscali, sotto forma di esenzione da tributi o riduzione di questi, a taluni tipi di prodotti alcolici o a *talune categorie di produttori;* agevolazioni fiscali del genere possono infatti servire a legittimi fini economici e sociali, quali l'uso, da parte della distilleria, di determinate materie prime, la conservazione della produzione di bevande alcoliche tipiche di alto livello qualitativo, o il *mantenimento in vita di talune categorie di imprese, come le distillerie agricole*».

Questa facoltà di disporre, che non esiste solo per quanto riguarda l'ammontare del vantaggio, ma anche per quanto riguarda le condizioni di attribuzione, deriva, come ho già detto nelle mie conclusioni per le cause 168, 169 e 171/78,

dalla residua sovranità in materia fiscale degli Stati membri. Risulta pure da questa che, nello stato attuale del diritto comunitario, gli Stati membri possono decidere in maniera autonoma a quali fini economici o sociali essi intendano concedere esenzioni fiscali o riduzioni di imposte per dei prodotti nazionali.

La norma di cui all'art. 95 del Trattato, che integra le disposizioni relative all'abolizione dei dazi doganali e delle tasse d'effetto equivalente, è semplicmente intesa, come la Corte ha affermato nelle sentenze 168, 169 e 171/78, a garantire la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri in normali condizioni di concorrenza, «mediante l'eliminazione di ogni forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di tributi interni aventi carattere discriminatorio nei confronti di merci originarie di altri Stati membri». L'art. 95 deve quindi garantire la perfetta neutralità concorrenziale dei tributi interni che gravano sui prodotti nazionali e sui prodotti importati.

Per questo motivo la Corte ha pure affermato nella causa Hansen I che i vantaggi fiscali concessi devono essere estesi senza discriminazione agli alcolici originari di altri Stati membri. Precisando essa ha ivi soggiunto che «l'art. 95 non consente di stabilire, in proposito, alcuna distinzione a seconda dei motivi, sociali o altri, che sono all'origine di siffatti regimi speciali, o a seconda dell'importanza relativa di questi ultimi rispetto al regime di tassazione ordinario». Questa frase significa semplicemente che una differenziazione fiscale, per motivi sociali od altri, fra prodotti importati e prodotti nazionali, costituirebbe una discriminazione vietata dall'art. 95. Se la Corte ha ancora fatto espresso riferimento nella causa Hansen alle «stesse condizioni», era unicamente per meglio precisare questo punto.

Inoltre, si desume pure dal punto 18 della motivazione della stessa sentenza, in cui la Corte ha espressamente sottolineato le difficoltà d'ordine pratico che possono insorgere in caso di equiparazione, in considerazione dei criteri diversi cui le legislazioni nazionali ricollegano la concessione delle agevolazioni tributarie, che non ci si deve basare unicamente sulla affinità dei prodotti.

Per la soluzione da dare alla prima questione, posso infine pure riferirmi alla sentenza della Corte nella causa 127/75 (sentenza 22 giugno 1976, Bobie Getränkevertrieb GmbH c/ Hauptzollamt Aachen-Nord, Racc. 1976, pag. 1079). Questa sentenza, che aveva ad oggetto un'imposta progressiva sulla birra, scaglionata secondo il quantitativo annuo di produzione, mostra chiaramente che la differenziazione a seconda dei quantitativi di produzione dell'impresa è un criterio lecito per la concessione di vantaggi fiscali. La sola condizione di ammissibilità di una differenziazione del genere è, secondo questa sentenza, che i prodotti importati devono esser tassati in base agli stessi criteri. Il fatto che l'art. 95 del Trattato CEE miri unicamente ad escludere una discriminazione per quanto riguarda l'ammontare dell'imposta, risulta chiaramente dal terzo punto del dispositivo, in cui la Corte ha dichiarato quanto segue:

«Se uno Stato membro ha deciso di applicare alla birra nazionale un'imposta progressiva in funzione della produzione annua di ciascuna birreria, l'art. 95, 1° comma, è pienamente asservato solo se la

birra straniera è *sottoposta ad un tributo pari o inferiore,* del pari riferito alla produzione annua di birra di ciascuna birreria».

Contrariamente al parere della Commissione, una conclusione diversa non può nemmeno dedursi dalle sentenze che la Corte ha pronunziato il 27 febbraio 1980 nei già menzionati ricorsi per inosservanza del Trattato diretti contro la Francia, l'Italia e la Danimarca. Queste sentenze hanno piuttosto confermato espressamente, riportandosi alla sentenza Hansen I, che una differenziazione fiscale nazionale secondo le dimensioni dell'impresa può in linea di principio applicarsi anche ai prodotti importati, ove sia garantito che una determinata produzione nazionale non viene con ciò favorita. La Corte ha espressamente sottolineato che si deve ammettere la legittimità delle disparità fiscali intese a «consentire la conservazione di produzioni o di imprese che, senza queste speciali agevolazioni, non sarebbero più redditizie a causa dell'aumento di costi di produzione» se ed in quanto esse non servano a «giustificare disparità fiscali di carattere discriminatorio o protezionistico». Orbene, nei summenzionati procedimenti per inosservanza del Trattato veniva per l'appunto addebitato agli Stati membri di cui trattasi di concedere un regime fiscale di favore a determinati tipi di alcolici nazionali rispetto a degli alcolici per i quali non esisteva quasi produzione nazionale e di aver discriminato così i prodotti stranieri che erano da considerarsi similari o concorrenti rispetto ai prodotti nazionali. Per contro, un'imposta scaglionata esclusivamente a seconda del quantitativo di produzione, che viene applicato anche ai prodotti importati, non è discriminatoria e non produce un effetto protezionistico quando gli analoghi prodotti importati sono soggetti ad un'aliquota d'imposta equivalente o inferiore. A conclusione di questo punto, può del resto ancora sottolinearsi che la posizione della Commissione e dell'attrice nella causa principale, le quali assumono che, tenuto conto dell'art. 95 del Trattato CEE, qualsiasi alcolico di frutta importato deve poter fruire delle facilitazione fiscali di cui al § 79, n. 2, della legge tedesca sul monopolio degli alcolici, anche se essi non provengono da una piccola distilleria che produce un quantitativo limitato, farebbe sì che tutti gli alcolici importati, anche quelli provenienti dalle grandi distillerie, sarebbero soggetti all'aliquota d'imposta ridotta, la quale si applica invece, come ci è stato detto, solo al 5 % della produzione nazionale. Ciò comporterebbe a sua volta come conseguenza che i grandi produttori nazionali potrebbero, essi pure, in nome del principio generale di parità, rivendicare tale vantaggio, col risultato che l'art. 95 del Trattato CEE condurrebbe infine ad una violazione della sovranità fiscale nazionale, il che, come abbiamo visto, non è voluto.

Infine, va anche respinto l'argomento dell'attrice nella causa principale secondo cui l'abolizione del vantaggio fiscale di cui è causa rappresenta la sola forma di corretta applicazione dell'art. 95 del Trattato CEE. Risulta certamente dai principi elaborati dalla Corte sulla discriminazione indiretta che i criteri cui il diritto nazionale riallaccia il vantaggio fiscale non vanno concepiti in modo da poter esser senz'altro soddisfatti dai produttori nazionali, ma non da quelli stranieri. Una siffatta discriminazione indiretta potrebbe esistere qualora i produttori stranieri fruissero del vantaggio, prescindendo dal criterio della quantità mas-

sima di produzione, solo nel caso in cui gli alcolici di cui trattasi provengano da piccole distillerie sigillate, da distillerie tassate forfettariamente o dalle scorte dei proprietari di materie prime. Orbene, queste condizioni d'ordine storico e regionale non sono appunto accolte come criterio per la concessione di questo vantaggio anche agli alcolici importati.

Infine, il fatto che questa particolarità del regime fiscale nazionale non dev'essere soppressa, se ed in quanto essa non porti ad una discriminazione dei prodotti importati, deriva chiaramente dalla sentenza 8 gennaio 1980, pronunziata dalla Corte nel procedimento per inosservanza del Trattato diretto contro la Repubblica italiana (Commissione c/ Repubblica italiana, causa 21/79, Racc. 1980, pag. 1), in cui si afferma quanto segue:

«L'art. 95, 1° comma, fa pertanto obbligo agli Stati membri di estendere le agevolazioni fiscali di cui fruiscono le merci nazionali alle merci similari importate dagli altri Stati membri, qualora tali merci posseggano i requisiti cui è subordinata la concessione di un'aliquota ridotta o dell'esonero; esso non li obbliga però ad abolire le differenze oggettivamente giustificate che il diritto nazionale stabilisca eventualmente fra le imposte interne gravanti su prodotti nazionali, a meno che l'abolizione di tali differenze non sia l'unico mezzo che consenta di evitare la discriminazione, diretta o indiretta, delle merci importate».

II — Sulla seconda questione

Poiché la prima questione va risolta affermativamente, occorre ancora esaminare brevemente l'altra questione, posta in via subordinata. Il giudice di rinvio vorrebbe sapere se, indipendentemente dalla fissazione d'un limite di produzione come condizione per la concessione di agevolazioni fiscali, altre circostanze generatrici di vantaggi non debbano prendersi in considerazione per soddisfare i dettami dell'art. 95 del Trattato CEE, o aumentando l'aliquota di riduzione dell'imposta di conguaglio a favore del monopolio per i prodotti importati, o modificando il limite superiore della produzione annua delle imprese per le distillerie degli altri Stati membri.

Per intendere tale questione, è necessario sapere che l'alcool prodotto nelle cosiddette distillerie tassate forfettariamente viene tassato in maniera forfettaria in base al quantitativo delle materie prime usate. La valutazione del quantitativo delle materie prime usate corrisponde, come ci è stato detto, ad un importo che l'amministrazione considera normale dopo aver proceduto a dei tests comparativi. Nel fare ciò, il legislatore parte necessariamente dall'impresa meno redditizia, affinché questa non venga posta in condizioni di svantaggio. Ne consegue che le imprese più redditizie possono raggiungere, rispetto al rendimento «normale», un rendimento superiore che, come tutte le parti in causa ammettono, può andare fino ad una percentuale media netta del 20 % ed anche, in taluni casi, del 50 o 60 %. Con questo, sostengono l'attrice nella causa principale e la Commissione, le piccole distillerie nazionali, che in linea di principio fruiscono solo del vantaggio fiscale quando la loro produzione annua non supera i 50 litri o i 3 ettolitri, possono, senza perdere la loro posizione privilegiata, produrre realmente sino a cinque ettolitri, mentre le imprese straniere non fruiscono della riduzione fiscale qualora la loro produzione ecceda i 4 ettolitri. Sotto questo

profilo, secondo l'attrice nella causa principale e la Commissione, i produttori stranieri, che ad eccezione di quelli del Lussemburgo non sono soggetti ad un regime fiscale corrispondente, subiscono una discriminazione rispetto ai produttori nazionali.

I proprietari di materie prime fruiscono degli stessi vantaggi — è stato ancora sostenuto — di quelli che sono concessi alle distillerie tassate forfettariamente. Dato che pure i proprietari di materie prime possono disporre liberamente della totalità dell'alcool prodotto in distillerie ammesse al regime forfettario, ivi compreso il supersfruttamento esente da imposta, i distillatori tassati forfettariamente e il gran numero dei proprietari di materie prime formerebbero delle grandi unità economiche che non possono più essere considerate piccole distillerie.

Infine, la norma del quantitativo distillato nell'ambito di un periodo mira a tener conto dei rendimenti diversi della raccolta e a garantire quindi che cattivi raccolti durante determinati anni possano venir compensati da eccedenze durante buone annate. Questo aspetto comporterebbe pure un vantaggio che non è concesso ai prodotti importati, fabbricati nelle distillerie corrispondenti degli altri Stati membri, giacché nel loro caso il limite di produzione di 4 ettolitri di alcool etilico fissato annualmente viene applicato senza modifica.

Secondo il governo federale, invece, il regime tecnico di esazione che costituisce la «distillazione tassata forfettariamente» non ricade sotto il divieto di discriminazioni fiscali, di cui all'art. 95 del Trattato CEE, per il semplice fatto che esso ha il carattere d'una forma di esazione che è la più pratica dal punto di vista della tecnica fiscale ed il cui effetto accessorio di agevolazione è solo eventuale, e cionondimeno auspicato per motivi di politica sociale e agricola. La stessa constatazione si imporrebbe per la distillazione nell'ambito di un periodo, che non è se non un regime puramente procedurale diretto ad arginare le eccedenze di frutta, senz'alcuna incidenza sull'importo delle imposte da pagarsi nel corso dell'intero periodo.

Nel valutare questi argomenti, occorre sottolineare anzitutto, come ha fatto l'attrice nella causa principale, che secondo la costante giurisprudenza della Corte (cfr. sentenza 27 febbraio 1980, Commissione c/ Irlanda, causa 55/79, Racc. 1980, pag. 481, con documentazione), si devono prendere in considerazione, ai fini dell'applicazione del divieto di discriminazione di cui all'art. 95, oltre all'aliquota delle imposte, le disposizioni relative all'imponibile e alle *modalità di riscossione* delle varie imposte e, a questo proposito, è l'effettiva incidenza di ciascuna imposta, sulla produzione nazionale, da una parte, e sui prodotti importati, dall'altra, che costituisce il criterio decisivo di paragone. Come la Corte ha sottolineato nelle sentenze 27 febbraio 1980 nei procedimenti per inosservanza del Trattato contro la Francia, l'Italia e la Danimarca, è sufficiente pertanto «accertare se l'applicazione di un determinato regime fiscale nazionale abbia caratterte discriminatorio o, eventualmente, protezionistico, vale a dire se sussista una disparità quanto all'aliquota o alle modalità dell'imposizione, e se tale disparità possa favorire una determinata produzione nazionale». Tale questione deve in fin dei conti esser risolta dal giudice di merito.

Per risolvere la questione del se trattisi di una disparità non oggettivamente giustificata, cioè di una discriminazione ai sensi dell'art. 95 del Trattato CEE, si deve tener conto del fatto che, in considerazione del gran numero di piccoli distillatori e di modesti quantitativi che possono essere distillati negli stabilimenti tassati forfettariamente, per ragioni di tecnica di esazione che dipendono dai costi e dalle spese sproporzionate per il personale, non è possibile ammettere tutte queste imprese al regime della distillazione sigillata e controllarle una per

una in modo permanente. È questo il motivo per cui la tassazione forfettaria di queste imprese — che, come ci è stato detto, sono circa 30 000 — è la sola soluzione pratica. Poiché, d'altra parte, i mercati di produzione di altri Stati membri hanno una struttura diversa, è obiettivamente giustificato, come ho già detto, basarsi per le importazioni di questi paesi su dei limiti massimi di produzione.

Se passiamo poi alla questione del se il procedimento di valutazione che viene applicato all'alcool nazionale presenti un carattere protezionistico nel senso che esso può assoggettare i prodotti nazionali ad un onere inferiore a quello che grava sui corrispondenti prodotti importati, non si può naturalmente perdere di vista il fatto che qualsiasi sistema forfettario deve necessariamente basarsi su dei valori medi. Il sistema implica, per sua natura, che questi valori possono essere superati, in un caso di specie, al rialzo, ma anche talvolta al ribasso. Quindi, occorre solo accertare se la fissazione forfettaria dell'imposta sia atta di per sé a garantire agli alcolici nazionali di frutta degli ulteriori vantaggi, rispetto ai corrispondenti prodotti importati, sotto forma delle cosiddette eccedenze di produzione esenti da imposte e della distillazione nell'ambito di un periodo.

La questione va tuttavia risolta negativamente per i motivi seguenti: tutte e tre le categorie privilegiate in forza del § 79, n. 2, della legge sul monopolio degli alcolici hanno in comune il fatto che il limite massimo di produzione annua loro imposto al fine della concessione delle facilitazioni fiscali non è superiore a 4 ettolitri di alcool l'anno. Per la maggior parte di questi gruppi, e cioè per grande parte delle distillerie tassate forfettariamente e per i proprietari di materie prime, il quantitativo massimo di produzione annuale ammonta a 50 litri mentre una parte più esigua delle distillerie tassate forfettariamente può produrre fino a 3 ettolitri d'alcool al massimo, per poter fruire delle agevolazioni fiscali. Anche se si parte da una eccedenza di produzione pari in media al 20 % — questa cifra sembra esser la regola, giacché per fissare i valori stimati, il legislatore deve necessariamente tener conto delle imprese meno redditizie, al fine di non porle in condizioni di svantaggio — il quantitativo massimo annuale non supera generalmente il cosiddetto limite di produzione favorito dal monopolio di 4 ettolitri l'anno, il quale va pure applicato ai prodotti stranieri. Aggiungasi, e mi sembra che si tratti di un aspetto importante, che la legge prescrive che l'aliquota di rendimento vigente nel caso singolo sia corretta al più tardi quando la differenza raggiunge il 20 %. Orbene, ci è stato detto che queste aliquote di rendimento corrette o particolari sono in pratica la regola, mentre l'aliquota di rendimento normale costituisce l'eccezione. L'effettiva variazione delle aliquote di rendimento ufficialmente fissate è inoltre possibile, tanto verso l'alto quanto verso il basso, con la conseguenza che in taluni casi non può assolutamente prodursi una eccedenza di produzione esente. Inoltre non va trascurato il fatto che le piccole distillerie nazionali sigillate possono pure distillare solo fino ad un quantitativo massimo di 4 ettolitri, fruendo dell'aliquota fiscale favorevole che va sino al 21 % o, rispettivamente, 30,5 % che esse non hanno eccedenze di produzione esenti da imposta.

Quanto al tentativo dell'attrice di mettere in discussione il carattere di piccole imprese delle distillerie tassate forfettariamente, in quanto un gran numero di proprietari di materie prime si servono di dette imprese, esso non appare convincente. I quantitativi di alcool che vengono prodotti da proprietari di materie prime in una distilleria tassata forfettariamente non rappresentano infatti, né in

diritto né in fatto, l'intera produzione d'*una* distilleria, ma un numero corrispondente di singole produzioni autonome. Infatti, secondo il regime fiscale tedesco, i proprietari di materie prime sono dei produttori d'alcool e sono quindi trattati come dei debitori d'imposta. Per questo, a mo' d'esempio, in forza del § 74, n. 3, del regolamento relativo alle distillerie, occorre badare a che le materie prime dei diversi proprietari siano depositate in magazzino e distillate separatamente. La lavorazione per contro, che le distillerie tassate forfettariamente effettuano per i proprietari di materie prime, non può quindi loro essere imputata. L'impossibilità per le distillerie tassate forfettariamente di raggiungere in quanto tali una capacità di produzione pari a quella delle grandi distillerie viene inoltre garantita dal fatto che il § 116 del regolamento relativo alle distillerie assoggetta l'equipaggiamento delle distillerie tassate forfettariamente a delle limitazioni di legge.

La questione del livello della produzione deve poi esser tenuta separata da quella dello smercio. Per quanto riguarda le facilitazioni fiscali, la disciplina tedesca fa riferimento unicamente, tanto per i prodotti nazionali quanto per quelli importati corrispondenti, a dei limiti massimi di produzione, ma non al processo di smercio. La possibilità di smercio in comune o di smercio tramite una grande distilleria è offerta tanto alle piccole distillerie nazionali quanto a quelle di altri Stati membri.

Infine, contrariamente all'opinione dell'attrice nella causa principale, nemmeno la possibilità, prevista per i piccoli distillatori tedeschi, di distillare nell'ambito di un periodo, costituisce un regime fiscale discriminatorio ai sensi dell'art. 95 del Trattato CEE, giacché si tratta d'un regime puramente procedurale diretto ad arginare le eccedenze di frutta, che non incide sull'ammontare delle imposte da pagare nel corso dell'intero periodo. Inoltre, come il governo federale ha sostenuto a ragione, l'osservanza del limite massimo di produzione annuale valido per ciascuna distilleria può essere controllato nella Repubblica federale di Germania, anche qualora una distilleria faccia uso della possibilità di distillare nell'ambito di un periodo. Ove questa possibilità fosse estesa alle distillerie estere, qualsiasi merce, proveniente da una impresa che produca durante la stagione in corso meno del decuplo del quantitativo massimo di produzione annua, potrebbe allora importarsi all'aliquota d'imposta ridotta, giacché negli altri Stati membri non è garantito un controllo per l'avvenire.

Per concludere, mi resta ancora da segnalare che le modifiche legislative, fra l'altro dei §§ 79 e 151 della legge sul monopolio degli alcolici, effettuate a seguito delle sentenze di questa Corte 45/75, 59/75 e 91/75, sono state notificate formalmente dal governo della Repubblica federale di Germania alla Commissione, con nota verbale del 23 aprile 1976, a norma dell'art. 93, n. 3, del Trattato CEE. La Commissione, dato che ha verificato le discipline che le sono state notificate e non le ha criticate, non le ha allora manifestamente considerate — contrariamente a quanto oggi sostiene — come aiuti statali incompatibili col mercato comune ai sensi dell'art. 92 del Trattato CEE, che alterino o minaccino di alterare la concorrenza, favorendo determinate produzioni.

III — Propongo quindi di risolvere le questioni sollevate dal giudice di rinvio, come segue:

1. L'art. 95, 1° e 2° comma, del Trattato CEE, va interpretato nel senso che quando in uno Stato membro determinati tipi di alcool o talune categorie di produttori sono favoriti mediante esenzioni fiscali o la concessione di aliquote d'imposta ridotte, dei vantaggi corrispondenti devono pur essere ammessi, in maniera non discriminatoria e senza produrre un effetto protezionistico, per le importazioni di prodotti similari o concorrenti di Stati membri della Comunità. Gli alcolici importati fruiscono quindi di detti vantaggi solo qualora rispondano ai criteri stabiliti dalle disposizioni nazionali.

2. Una tassazione forfettaria che contempli determinate aliquote d'imposta ridotte collegate ad un limite massimo di produzione, come ad esempio avviene per le distillerie tassate forfettariamente e per la distillazione nell'ambito di un periodo, non è discriminatoria e non produce effetto protezionistico ai sensi dell'art. 95, 1° e 2° comma, del Trattato CEE, qualora non favorisca di per sé, in generale, i prodotti nazionali rispetto ai prodotti similari o concorrenti importati.