Nel procedimento 153/80,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, in forza dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Finanzgericht (tribunale fiscale) di Amburgo nella causa dinanzi ad esso pendente fra

RUMHAUS HANSEN GMBH & CO., con sede in Flensburg,

e

HAUPTZOLLAMT (ufficio principale delle dogane) FLENSBURG,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 95 del Trattato CEE, con riguardo all'applicazione della legge tedesca 8 aprile 1922 sul monopolio degli alcolici (Branntweinmonopolgesetz),

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dai signori: P. Pescatore, presidente di Sezione; A. Touffait e O. Due, giudici;

avvocato generale: G. Reischl;
cancelliere: A. Van Houtte,

ha pronunziato la seguente

SENTENZA

In fatto

I fatti che hanno dato origine alla controversia, le varie fasi del procedimento e le osservazioni presentate in forza 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

L'impresa Rumhaus Hansen GmbH & Co. (in prosieguo, «la Hansen»), con sede in Flensburg, importa e produce be-

vande alcoliche destinate al consumo umano, usando a tal fine alcool di varia provenienza, che essa conserva e miscela in un magazzino di sua proprietà.

Nel periodo 17 aprile - 12 ottobre 1973, la Hansen dichiarava allo Hauptzollamt (ufficio principale delle dogane) di Flensburg la messa in libera pratica e l'uscita dal magazzino di varie partite di rum leggero proveniente dalla Guadalupa.

La legge tedesca 8 aprile 1922 sul monopolio degli alcolici (Branntweinmonopolgesetz), più volte modificata, assoggetta l'alcool ad un'imposta di consumo che assume tre forme diverse:

a) L'alcool di produzione nazionale dev'essere, in via di principio, venduto all'amministrazione federale tedesca del monopolio, ad un prezzo (Branntweinübernahmepreis) calcolato in funzione del prezzo base (Branntweingrundpreis) fissato dalla stessa amministrazione; su questo alcool, posto in commercio dall'amministrazione federale del monopolio, viene riscossa, a norma del § 84, 1° comma, l'imposta sull'alcool (Branntweinsteuer). Nel periodo considerato nella causa principale, tale imposta era di 1 500 DM l'ettolitro di alcool etilico.

b) Sull'alcool esente, a norma del § 76 della legge, dall'obbligo di consegna all'amministrazione federale del monopolio, oppure non consegnato, in violazione del suddetto obbligo, va pagata, a norma del § 78, un'imposta supplementare (Branntweinaufschlag). Fino all'entrata in vigore della legge 2 maggio 1976 recante modifica della legge sul monopolio degli alcolici (Bundesgesetzblatt I, pag. 1145), emanata a seguito delle sentenze della Corte 17 febbraio 1975 (Rewe, causa 45/75, Racc. pag. 181, e Miritz, causa 91/75, Racc. pag. 217), l'imposta supplementare corrispondeva, in conformità all'allora vigente versione del § 79, 1° comma, prima frase, della legge sul monopolio, alla differenza tra il prezzo normale di vendita dell'alcool ed il prezzo base dello stesso, diminuito dell'importo medio delle spese risparmiate dall'amministrazione federale del monopolio per il fatto di non prendere in consegna il prodotto; quest'ultimo importo, secondo il § 79, 1° comma, seconda frase (nella versione primitiva), era fissato annualmente, con provvedimento avente forza di legge, dal ministro federale delle finanze o dall'amministrazione federale del monopolio.

Durante il periodo di cui trattasi nella causa principale il prezzo normale di vendita dell'alcool era di 1 763 DM l'ettolitro di alcool etilico; il prezzo base di 203 DM (da aprile a settembre 1973) e poi di 214 DM (ottobre 1973); il risparmio di spese era pari a 23 DM, di guisa che l'imposta supplementare sull'alcool ammontava a 1 537, e poi a 1 526 DM l'ettolitro di alcool etilico.

Il § 79, 2° comma, n. 1, della legge relativa al monopolio degli alcolici contemplava una riduzione dell'imposta supplementare per l'alcool prodotto da una distilleria «tassata forfettariamente» (Abfindungsbrennerei) o dal proprietario stesso della materia prima (Stoffbesitzer) entro certi limiti di produzione vantaggiosi dal punto di vista del sistema di monopolio, o da una distilleria «sigillata» (Verschlußkleinbrennerei) con una produzione annua non superiore a 4 ettolitri di alcool etilico, o ancora da una distilleria cooperativa di frutticoltori (Obstgemeinschaftsbrennerei) entro i limiti della sua quota di distillazione. Questa riduzione corrispondeva al prezzo base dell'alcool (203, poi 214 DM), cosicché l'imposta supplementare risultava essere di 1 334, poi 1 312 DM l'ettolitro di alcool etilico.

Per l'alcool ricavato esclusivamente da drupe, bacche o radici di genziana, l'imposta supplementare era ulteriormente ridotta di un importo corrispondente al 60 % del prezzo base dell'alcool, ossia di 121,80 e poi di 128,40 DM. Questo tipo di alcool era quindi gravato da un'imposta supplementare pari a 1 212,20, e poi 1 183,60 DM l'ettolitro di alcool etilico.

A norma del § 79, 3°, 4°, 5° e 8° comma, l'imposta supplementare sull'alcool subiva anche talune maggiorazioni, e precisamente per l'alcool prodotto a determinate condizioni da distillerie «sigillate», distillerie industriali o distillerie che lavorano frutta «sotto sigillo».

c) A norma del § 151, 1° comma, della legge relativa al monopolio degli alcolici, l'alcool importato è soggetto ad un conguaglio di monopolio (Monopolausgleich). Tale conguaglio, corrispondente alla differenza fra il prezzo normale di vendita dell'alcool (1 763 DM all'epoca considerata) e il prezzo base dell'alcool (203, poi 214 DM) era pari, nel periodo di cui trattasi nella causa principale, a 1 560 e poi a 1 549 DM l'ettolitro di alcool etilico.

La differenza fra il conguaglio di monopolio (1 560 o 1 549 DM) e l'imposta sull'alcool (1 500 DM), che rappresenta la cosiddetta «eccedenza del conguaglio» (Monopolausgleichspitze), veniva considerato corrispondente alle spese di distribuzione sostenute dall'amministrazione federale del monopolio e poste a carico dei prodotti nazionali venduti dal monopolio.

All'atto della messa in libera pratica, il rum importato dalla Hansen veniva colpito dalla «Monopolausgleichspitze».

Con 71 avvisi di accertamento, emessi dall'aprile all'ottobre 1973, lo Hauptzollamt di Flensburg ingiungeva alla Hansen, all'uscita della merce dal magazzino, il pagamento, ai sensi delle norme vigenti, del conguaglio di monopolio (Monopolausgleich) secondo l'aliquota di 1 500 DM l'ettolitro di alcool etilico.

Avendo la Hansen contestato l'accertamento, lo Hauptzollamt di Flensburg modificava i 71 avvisi con provvedimento rettificativo del 20 settembre 1974, il quale, tuttavia, lasciava invariata l'aliquota di 1 500 DM l'ettolitro di alcool etilico assunta come base per la tassazione.

La Hansen impugnava i suddetti provvedimenti dinanzi al Finanzgericht di Amburgo, sostenendo principalmente che la riscossione di un conguaglio di monopolio calcolato in base all'aliquota di 1 500 DM l'ettolitro di alcool etilico, oltre all'eccedenza del conguaglio di monopolio, è in contrasto con l'art. 95 del Trattato CEE, in quanto le acquaviti di frutta prodotte nella Repubblica federale di Germania sono soggette ad un tributo molto meno elevato di quello gravante sul rum importato dalla Guadalupa.

Con ordinanza 12 giugno 1980 della 4ª Sezione, il Finanzgericht di Amburgo decideva, in forza dell'art. 177 del Trattato CEE, di sospendere il procedimento fino a che questa Corte non si fosse pronunziata in via pregiudiziale sulla seguente questione:

Se l'art. 95 del Trattato CEE ed in particolare il 1° e il 2° comma del medesimo vadano interpretati nel senso che dette disposizioni si applicano solo allorché per i prodotti nazionali similari (1° comma) o comunque in concorrenza (2° comma) con i prodotti importati sussistano analoghe condizioni di produzione rispetto a questi ultimi, oppure se la loro applicazione dipenda solo dall'analogia tra i prodotti o dalla loro reciproca posizione concorrenziale, oppure se l'estensione dell'agevolazione fiscale di cui godono i prodotti nazionali ai prodotti importati possa venir ulteriormente subordinata ai quantitativi prodotti da ogni singolo stabilimento considerato come unità economica o giuridica.

L'ordinanza del Finanzgericht di Amburgo è stata registrata nella cancelleria della Corte il 27 giugno 1980.

In forza dell'art. 20 del protocollo sullo Statuto (CEE) della Corte di giustizia, hanno presentato osservazioni scritte il 28 agosto 1980 la Commissione delle Comunità europee (rappresentata dal suo consigliere giuridico sig. Rolf Wägenbaur), il 17 settembre l'impresa Rumhaus Hansen GmbH & Co., attrice nella causa principale (rappresentata dall'avv. Dietrich Ehle, del foro di Colonia) e il

19 settembre 1980 il Governo della Repubblica federale di Germania (rappresentato dal sig. Heinrich Boie, Oberregierungsrat presso il Ministero federale dell'economia).

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria. Essa ha tuttavia invitato il Governo della Repubblica federale di Germania a presentarle un prospetto comparativo delle disposizioni della legge relativa al monopolio degli alcolici che vengono fatte valere nel procedimento di merito, nella versione del 1973 e nella versione attuale, e le parti nella causa principale ad esporre il loro punto di vista sulla questione formulata dal Finanzgericht di Amburgo, alla luce della sentenza della Corte 30 ottobre 1980 (causa 26/80, Schneider-Import). A questo invito è stato dato seguito nei termini a tal fine impartiti.

Con ordinanza 3 dicembre 1980, la Corte ha deciso, a norma dell'art. 95, §§ 1 e 2 del proprio regolamento di procedura, di rimettere la causa alla Seconda Sezione.

II — Le osservazioni scritte presentate alla Corte

L'impresa *Rumhaus Hansen GmbH & Co.*, attrice nella causa principale, fa presente che, in un procedimento parallelo a quello da essa promosso, il Finanzgericht di Amburgo, con sentenza 15 febbraio 1977, ha dichiarato incompatibile con gli artt. 37 e 95 del Trattato CEE la riscossione della «Monopolausgleichspitze», e che, in seguito a ricorso per cassazione («Revision»), il Bundesfinanzhof (Corte federale fiscale) si è pronunziato sulla legittimità di detta imposta, dapprima con decisione interlocutoria 6 novembre 1979, indi con sentenza 16 luglio 1980. Interpretando la sentenza 10 ottobre 1978 (causa 148/77, Hansen I, Racc. pag. 1787) nella quale questa Corte aveva dichiarato che le agevolazioni fiscali previste da un regime nazionale per taluni tipi di prodotti alcolici o talune categorie di produttori devono essere estese ai prodotti alcolici importati dagli altri Stati membri e «che, tenuto conto dei criteri posti alla base del 1° e del 2° comma dell'art. 95, soddisfano le stesse condizioni», il Bundesfinanzhof statuiva nel senso che, per l'alcool importato, l'aliquota fiscale da prendere in considerazione è quella vigente per l'alcool nazionale, prodotto da un'impresa analoga all'impresa straniera, e che, in tale contesto, è necessario procedere ad un raffronto tra le rispettive condizioni o circostanze di produzione. Questa concezione, estremamente discutibile alla stregua della giurisprudenza della Corte europea, non è — manifestamente — condivisa, nella causa principale, dal Finanzgericht di Amburgo. Sulle questioni sottoposte da tale giudice alla Corte si possono fare le seguenti osservazioni.

Sul raffronto tra imprese e tra condizioni di produzione

a) I criteri di valutazione delle condizioni di produzione possono essere della più varia natura e riguardare non soltanto la situazione economica, sociale o climatica, ma anche la situazione giuridica e amministrativa in cui avviene la produzione, nonché il livello quantitativo di questa. Il Bundesfinanzhof ricorre anche alla nozione di «circostanze della produzione», di cui al § 79, 2°-6° comma, della legge federale sul monopo-

lio degli alcolici. Ora, queste disposizioni si riferiscono ad istituti peculiari del regime vigente in base a detta legge, quali le distillerie «tassate forfettariamente», i proprietari di materie prime, le distillerie cooperative di frutticoltori, le distillerie «sigillate», le distillerie industriali e le distillerie di frutta «sigillate»; imprese del genere sono dettagliatamente definite nella legge relativa al monopolio degli alcolici e nelle norme di attuazione; per alcune è necessaria un'autorizzazione ufficiale; esse fruiscono anche di altri privilegi, non formalmente previsti dal § 79, come l'utilizzazione di diritti di distillazione per periodi decennali (Brennen im Abschnitt) o il diritto di supersfruttamento (Überausbeute).

Secondo il Bundesfinanzhof, le imprese di produzione straniere dovrebbero essere raffrontate ad un gran numero d'imprese nazionali, aventi le più varie caratteristiche ed in parte esistenti grazie al monopolio degli alcolici e tali che, in una situazione di libera concorrenza, si sarebbero costituite in modo del tutto diverso.

b) Da un punto di vista pratico, non si possono ipotizzare condizioni di produzione analoghe, per le bevande alcoliche, in regioni tanto diverse quanto la Guadalupa, la Repubblica federale di Germania o altri Stati europei. Il criterio scelto dal Bundesfinanzhof, e consistente nel porre l'impossibilità di provare un fatto a carico della persona che lo fa valere, presuppone che la comparabilità delle circostanze in cui avviene la produzione sia non solo ammissibile sul piano giuridico, con riguardo agli obiettivi dell'art. 95 del Trattato, ma anche possibile e concepibile di fatto. Ora, ciò non si verifica, manifestamente, nella fattispecie.

c) In ogni caso, un siffatto raffronto tra le imprese o tra le condizioni di produzione servirebbe in pratica ad eludere il divieto di discriminazione fiscale di cui all'art. 95: in sede contenziosa, gli Stati membri cercherebbero di mettere in evidenza le «condizioni speciali» della produzione nazionale, per evitare la parità di trattamento fiscale dei prodotti importati. Una siffatta interpretazione favorirebbe assai rapidamente la costituzione di «mercati parziali dal punto di vista fiscale»; lo scopo essenziale dell'art. 95, e cioè la garanzia di una perfetta neutralità dei tributi interni riguardo alla concorrenza fra prodotti nazionali e prodotti importati, verrebbe posto nel nulla entro brevissimo tempo.

d) Affermando, nella sentenza Hansen I, che ai sensi dell'art. 95 i regimi fiscali di favore devono essere estesi, senza discriminazione, ai prodotti alcolici originari di altri Stati membri, e 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, la Corte ha inteso sottolineare che l'estensione delle agevolazioni dev'essere la più ampia possibile. Essa ha dato alla nozione di «similarità» un'interpretazione molto lata.

Nella sentenza 27 febbraio 1980 (causa 168/78, Commissione c/ Repubblica francese, Racc. pag. 347), la Corte ha precisato che la sentenza Hansen I non può essere intesa nel senso ch'essa possa giustificare disparità fiscali di carattere discriminatorio o protezionistico; le agevolazioni fiscali di cui trattasi possono essere concesse sul piano puramente nazionale solo in casi eccezionali, tenuto conto dello stadio attuale di evoluzione del diritto comunitario.

e) Il § 79, 2° comma, della legge relativa al monopolio degli alcolici è fondato su considerazioni proprie di un sistema di monopolio: esso riguarda le imprese soggette, nell'ambito della suddetta legge

e delle norme di attuazione della stessa, a varie condizioni legislative e amministrative, ed è una norma destinata a facilitare lo smercio e la valorizzazione dei prodotti agricoli nell'ambito di un monopolio statale di carattere commerciale.

La questione sottoposta alla Corte riguarda non tanto l'art. 95 del Trattato quanto il più ampio divieto di discriminazione di cui all'art. 37.

f) Una distilleria «tassata forfettariamente» può rappresentare un'entità economica che, in base alla collaborazione con numerosi proprietari di materie prime, produce varie centinaia di ettolitri l'anno. Il «raffronto tra le imprese» non dovrebbe essere fondato unicamente su elementi giuridici; esso dovrebbe tener conto soprattutto delle circostanze economiche concrete che, in definitiva, determinano il mercato e, conseguentemente, la concorrenza.

g) Nella sentenza Schneider-Import, la Corte ha risolto negativamente la questione del «raffronto tra le imprese» nel senso di raffronto di tutte le condizioni di produzione: essa ha indicato che, a parte la similarità dei prodotti, soltanto le condizioni che possono essere soddisfatte dai produttori di altri Stati membri rendono lecita una valutazione differenziata.

Sul criterio del volume di produzione

a) Per l'art. 95 del Trattato, ciò che conta è solo la similarità dei prodotti; il divieto di discriminazione fiscale non è subordinato ad altri criteri restrittivi.

b) L'estensione di un'agevolazione fiscale, fondata su un dato volume di produzione, ai prodotti importati non può comunque essere prevista se non sono soddisfatte tre condizioni: il volume di produzione di cui trattasi dovrebbe essere realizzato in regime di concorrenza; dovrebbe essere fissato secondo criteri chiari e obiettivi; dovrebbe essere giustificato in base al diritto nazionale e al diritto comunitario, e quindi essere adeguato, necessario e proporzionato per raggiungere uno scopo legittimo. Ora, nessuna di queste tre condizioni è soddisfatta dal § 79 della legge sul monopolio degli alcolici, nella versione vigente nel periodo di cui trattasi nella causa principale.

I quantitativi di produzione ivi fissati hanno carattere prettamente monopolistico, e quindi anche discriminatorio, poiché le percentuali sono fondate sul prezzo base dell'alcool, a sua volta fissato dall'amministrazione del monopolio. Il volume di produzione che non sia realizzato in regime di concorrenza non è un criterio che possa essere esteso ad altri Stati membri, sotto il profilo del divieto di discriminazione; una siffatta estensione porterebbe automaticamente ad ulteriori discriminazioni. Ora, l'art. 37 del Trattato ha precisamente lo scopo di eliminare tali discriminazioni. Non è ammissibile giustificare, nell'ambito dell'interpretazione dell'art. 95, discriminazioni derivanti da un monopolio e che avrebbero dovuto essere abolite ai sensi dell'art. 37.

Le condizioni stabilite dal § 79 (vecchia versione) della legge sul monopolio non hanno carattere di obiettività e trasparenza. Esse si basano su vari tipi diversi di distillerie, la cui costituzione e le cui modalità di funzionamento sono determinate dalle specifiche disposizioni nazionali relative al monopolio degli alcolici e dal testo che disciplina le distillerie. Inoltre, i vari tipi di distillerie sono determinati dal prezzo base dell'alcool, elemento collegato al sistema monopolistico e fissato annualmente dall'ammini-

strazione del monopolio in base a considerazioni attinenti al regime economico di monopolio, le quali introducono nella tassazione degli alcolici importati e nazionali un elemento estraneo ad una vera e propria imposizione fiscale in funzione di un fatto generatore obiettivo.

Il volume di produzione fissato nel § 79 non si giustifica in alcun modo e non può essere inteso che a finalità di ordine esclusivamente monopolistico.

c) Poiché nella fattispecie si tratta di rum prodotto in Guadalupa, va osservato che in questo dipartimento francese d'oltremare le distillerie cooperative di frutta sono distillerie di grandi dimensioni, e che su tale base è assolutamente impossibile estendere al rum le agevolazioni fiscali concesse, nella Repubblica federale di Germania, alle piccole distillerie. Un dato di fatto, di per sé obiettivo, come il volume di produzione, ha un effetto discriminatorio quando non può essere creato, nello Stato esportatore, se non mediante un adattamento alle strutture economiche di un altro Stato membro. Il volume di produzione, elemento che potrebbe essere considerato obiettivo, porta, nel caso concreto, ad una discriminazione.

Sul criterio dell'unità giuridica o economica

a) Nel caso delle distillerie cooperative di frutta, l'unico criterio che può essere adottato è quello dell'unità economica; il volume di produzione, indipendentemente dalla struttura giuridica dell'impresa, è decisivo per l'applicazione dell'art. 95. La tesi contraria porta ad un raffronto delle imprese tale da rendere inoperante il divieto di discriminazione fiscale di cui all'art. 95. Questo articolo mira a garantire la perfetta neutralità, nei confronti della concorrenza, dei tributi gravanti sui prodotti che costituiscono oggetto di scambi intracomunitari; la concorrenza si misura esclusivamente in base a fattori economici, che a loro volta determinano il mercato. L'elemento decisivo può essere, quindi, soltanto l'unità economica che fruisce di agevolazioni fiscali. È l'unità economica che agisce sul mercato delle acquaviti e che contribuisce a determinare la concorrenza: l'alcool viene posto in commercio dalla distilleria cooperativa di frutta in quanto tale, non dai suoi soci. La forma giuridica (cooperativa, associazione) assunta da tale unità economica è irrilevante nell'ambito dell'art. 95. In realtà, le distillerie cooperative di frutta sono distillerie di grandi dimensioni.

b) Le stesse considerazioni valgono per le distillerie «tassate forfettariamente», che, in ragione del diritto di distillazione loro spettante in proprio e di quello spettante ai proprietari di materie prime loro collegati, costituiscono anch'esse unità economiche importanti.

c) Decisivo è il fatto che le distillerie cooperative di frutta e le distillerie tassate forfettariamente hanno la possibilità di commerciare esse stesse l'alcool di loro produzione, in regime fiscale di favore, tramite altre grandi distillerie. I prodotti di queste ultime vengono a trovarsi in concorrenza, sul mercato, con i prodotti importati; agli alcolici di produzione nazionale, grazie alle forti agevolazioni fiscali di cui essi fruiscono, è assicurato un notevole vantaggio di prezzo rispetto agli alcolici importati. E ciò costituisce una discriminazione ai sensi dell'art. 95 del Trattato, secondo l'interpretazione datane nella giurisprudenza della Corte.

Lo *Hauptzollamt di Flensburg*, convenuto nella causa principale, osserva che la Corte, nella sentenza Schneider-Import, ha riconosciuto la legittimità, ai sensi dell'art. 95 del Trattato, delle agevolazioni fiscali di cui fruiscono i distillatori tassati forfettariamente, i proprietari di materie prime e i piccoli distillatori che lavorano «sotto sigillo»; perciò, la questione relativa al se debba tenersi conto unicamente della similarità dei prodotti va risolta negativamente. Lo stesso deve dirsi per quanto riguarda i piccoli produttori che lavorano in forma cooperativa nelle distillerie cooperative di frutta.

La causa di merito si differenzia dalla causa Schneider principalmente perché, nel 1973, la legge federale relativa al monopolio degli alcolici non prevedeva espressamente alcuna riduzione di imposta per l'acquavite importata, proveniente da distillerie analoghe alle distillerie nazionali che fruiscono di tale riduzione. Ciò non significa, però, che tutte le acquaviti importate, di qualsiasi origine, possano beneficiare delle agevolazioni fiscali concesse all'interno. Ai sensi dell'art. 95, solo le imprese produttrici straniere corrispondenti alle categorie nazionali beneficiarie del regime di favore possono pretendere le stesse agevolazioni fiscali; una diversa interpretazione porterebbe ad una discriminazione a danno del 95 % della produzione nazionale di acquavite, soggetta ad imposte di 1 500 DM e più, e sarebbe priva di qualsiasi rapporto col perseguimento di obiettivi comunitari imposto dal Trattato.

Le distillerie di rum in Guadalupa non sono comparabili, nemmeno approssimativamente, alle piccole distillerie o cooperative nazionali.

La nozione di «condizioni di produzione» è molto vaga; né il livello dei salari e dei prezzi, né l'ambiente sociale, né il clima, né la qualità del terreno costituiscono criteri presi in considerazione dalle norme fiscali interne che erano in vigore nel periodo di cui trattasi nella causa principale.

Il *Governo della Repubblica federale di Germania* rinvia alle osservazioni da esso presentate nella causa 26/80 (Schneider-Import) e relative, per quanto riguarda il presente procedimento, ai seguenti punti:

a) Secondo la giurisprudenza della Corte, non sussiste violazione dell'art. 95 del Trattato CEE allorché uno Stato membro applica ad un dato prodotto, nel territorio nazionale, aliquote fiscali progressive e consente che le merci similari importate fruiscano di una aliquota fiscale ridotta soltanto qualora esse soddisfino le stesse condizioni cui sono subordinati i prodotti nazionali per aver diritto all'applicazione della corrispondente aliquota fiscale ridotta.

b) L'estensione a tutti gli alcolici importati dell'aliquota meno elevata in vigore nella Repubblica federale supererebbe di gran lunga la portata del divieto di discriminazione fiscale enunciato dall'art. 95 del Trattato CEE.

c) Dalla giurisprudenza della Corte risulta che, nell'attuale stadio di evoluzione del diritto comunitario, questo diritto non vieta agli Stati membri di concedere agevolazioni fiscali per taluni tipi di alcool o per talune categorie di produttori, in quanto tali agevolazioni possono rispondere a legittime finalità economiche e sociali; precisando che siffatti regimi di favore devono essere estesi, senza discriminazioni, agli alcolici originari di altri Stati membri, la Corte fa riferimento, quanto al trattamento dell'alcool importato, non solo all'entità delle agevolazioni, ma anche alle condizioni

cui esse sono subordinate. I prodotti importati non possono, in via di principio, fruire dei vantaggi previsti dal regime fiscale nazionale se non quando soddisfino le stesse condizioni che valgono per i prodotti nazionali concorrenti. L'art. 95, secondo la Corte, impone l'estensione delle agevolazioni fiscali concesse per i prodotti nazionali agli alcolici provenienti da altri Stati membri, senza discriminazioni. Nel caso in cui uno Stato membro applichi, lecitamente, a determinate merci, aliquote di tassazione differenziate, l'applicazione della sola aliquota meno elevata a tutte le merci similari importate si risolverebbe necessariamente in una discriminazione a danno delle merci che non fruiscono di tale vantaggio in forza del diritto interno e che, tuttavia, sono in concorrenza con le merci importate così come lo sono quelle che fruiscono del vantaggio in questione.

d) La questione relativa al se possa aversi una discriminazione indiretta per il fatto che l'importazione con aliquota ridotta dipenda esclusivamente da una produzione massima annua, mentre il § 79, 2° comma, della legge contempla, per i prodotti nazionali, varie altre condizioni cui può essere subordinata la concessione dell'agevolazione fiscale, condizioni che i produttori stranieri non possono normalmente soddisfare, è di esclusiva competenza del giudice del merito.

In ogni caso, la normativa tedesca è conforme all'esigenza, precisata nella giurisprudenza della Corte, che i criteri ai quali il diritto interno subordina l'applicazione del regime fiscale di favore non siano concepiti in modo tale da rendere possibile ai produttori nazionali, ma non ai produttori esteri, di adeguarvisi senza difficoltà.

e) La distillazione in regime di tassazione forfettaria costituisce una semplificazione della tecnica di riscossione dell'imposta, nella quale intervengono anche considerazioni di carattere sociale e considerazioni attinenti alla politica agricola.

Detto regime consente la tassazione delle piccole distillerie senza eccessive spese di amministrazione; al tempo stesso, data la possibilità, dovuta alla procedura di accertamento, di sovrapproduzione in esenzione d'imposta, esso favorisce la lealtà fiscale e dissuade dalla tentazione di distillazione clandestina. Lo sgravio fiscale — eventuale — dei distillatori tassati forfettariamente è in sostanza un effetto accessorio dell'unico sistema di riscossione delle imposte possibile in pratica, sul piano nazionale, per le piccole distillerie. In quanto espediente tecnico di riscossione, il regime di tassazione forfettaria non ricade sotto il divieto di discriminazione fiscale di cui all'art. 95 del Trattato: esso costituisce il metodo di tassazione più opportuno dal punto di vista tecnico ed i vantaggi, puramente eventuali, che vi sono connessi a titolo accessorio vanno valutati positivamente dal punto di vista della politica sociale e della politica agricola.

f) Il regime di «distillazione per periodi» non rientra nel settore disciplinato dall'art. 95: esso non costituisce un regime di favore. Il solo fatto di consentire la distillazione, a condizioni fiscali vantaggiose, di maggiori quantitativi di alcool in certi anni e di quantitativi proporzionalmente ridotti in altri anni non costituisce una agevolazione, tenuto conto della compensazione che si verifica nell'intero periodo considerato; la circostanza che l'agevolazione non sia estesa ai prodotti stranieri non è criticabile dal punto di vista del divieto di discriminazione fiscale sancito dall'art. 95. Il regime di cui trattasi è comunque compatibile coi principi enunciati da quest'arti-

colo: l'estensione della facoltà di «distillazione per periodi» ai produttori stranieri di acquavite non significherebbe parità di trattamento fiscale, ma avrebbe invece l'effetto di favorire notevolmente l'acquavite importata.

La *Commissione* constata che il Finanzgericht chiede alla Corte chiarimenti sulla questione del se, e a quali condizioni, l'alcool importato possa fruire di agevolazioni fiscali che il diritto interno riserva a determinati tipi di prodotti o a determinate categorie di produttori; si tratta quindi di stabilire i criteri di applicazione dell'art. 95 del Trattato. Poiché la Corte si è già più volte pronunziata su questo problema, la questione formulata dal Finanzgericht è intesa anche ad ottenere chiarimenti sulla portata di tale giurisprudenza.

Sulla questione del se il criterio decisivo per l'interpretazione dell'art. 95 sia la similarità fra i prodotti importati e i prodotti nazionali (art. 95, 1° comma) o l'esistenza, fra tali prodotti, di un rapporto di concorrenza (art. 95, 2° comma) ovvero il fatto che i prodotti importati e i prodotti nazionali siano soggetti ad analoghe condizioni di produzione

a) Dalle sentenze della Corte 27 febbraio 1980 (Commissione c/ Repubblica francese, causa 168/78; Commissione c/ Repubblica italiana, causa 169/78; Commissione c/ Regno di Danimarca, causa 171/78; Racc., rispettivamente, pagg. 347, 385 e 447) risulta che l'art. 95, il quale completa le disposizioni relative all'abolizione dei dazi doganali e delle tasse d'effetto equivalente, ha lo scopo di assicurare, tramite l'eliminazione di qualsiasi forma di protezionismo eventualmente connessa all'applicazione di tributi interni aventi effetti discriminatori nei confronti dei prodotti originari di altri Stati membri, la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri in normali condizioni di concorrenza; l'art. 95 deve garantire la perfetta neutralità dei tributi interni nel gioco della concorrenza fra prodotti nazionali e prodotti importati.

Secondo la giurisprudenza della Corte (in particolare, sentenze 17 febbraio 1976, causa 45/75, Rewe, Racc. pag. 181, e 10 ottobre 1978, causa 148/77, Hansen I, Racc. pag. 1787) sono da considerare similari i prodotti che abbiano, agli occhi del consumatore, proprietà analoghe o rispondano alle medesime esigenze; il campo di applicazione dell'art. 95 non è quindi determinato dal criterio della rigorosa identità dei prodotti, bensì da quello della loro identica o analoga destinazione. La nozione di «similarità» va perciò interpretata in modo abbastanza elastico; l'art. 95, 1° comma, deve servire a colpire tutti i congegni fiscali che compromettono l'uguaglianza di trattamento fra prodotti nazionali e prodotti importati.

L'art. 95, 2° comma, è inteso a colpire qualsiasi forma di protezionismo fiscale indiretto, nel caso di prodotti che, senza essere similari, si trovino tuttavia in un rapporto di concorrenza, anche parziale, indiretta o potenziale, con determinati prodotti del paese importatore.

b) La Corte ha altresì affermato che le agevolazioni contemplate da un regime fiscale nazionale, sotto forma di esenzione dai tributi o applicazione di aliquote ridotte, per la produzione di taluni tipi di alcolici o per talune categorie di produttori 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». Queste «condizioni» devono distinguersi dalle «analoghe condizioni di produzione» nel senso in cui le intende il giudice a quo, condizioni comprendenti una «serie di circostanze», come il livello dei salari e dei prezzi, l'ambiente sociale o il clima e la qualità del terreno per i prodotti agricoli. La giurisprudenza della Corte non fornisce alcuna indicazione nel senso che si possa pensare che l'attuazione del divieto di discriminazione fiscale di cui all'art. 95 dipenda eventualmente da un siffatto implicito criterio supplementare. La Corte ha sempre propugnato una interpretazione restrittiva dell'art. 95; il voler subordinare l'applicazione del divieto di discriminazione fiscale al fatto che merci similari, nazionali e importate, siano inoltre prodotte in condizioni analoghe equivarrebbe a privare l'art. 95, per via d'interpretazione, di qualsiasi concreta efficacia.

Sulla questione del se l'estensione, ai prodotti importati, di agevolazioni fiscali concesse per i prodotti nazionali possa essere condizionata dai quantitativi prodotti in ogni singolo stabilimento in quanto unità giuridica od economica

a) La giurisprudenza della Corte riconosce agli Stati membri, in assenza di un regime comunitario, la libertà di scegliere, per la produzione nazionale, il sistema fiscale che loro sembri più opportuno; tale sistema può, nell'ambito della politica economica seguita dallo Stato membro considerato, prevedere agevolazioni fiscali per taluni tipi di prodotti o per talune categorie di produttori; tuttavia, esso è conforme all'art. 95 soltanto qualora le agevolazioni si estendano, o possano essere estese, senza discriminazioni, ai prodotti similari provenienti da altri Stati membri.

b) Il fatto che le agevolazioni fiscali concesse sul piano nazionale vengano estese ai prodotti importati solo a condizioni ben precise dà luogo a difficoltà, in quanto «estensione» significa, in definitiva, che un regime fiscale nazionale viene «esportato», cioè applicato ad una situazione concreta verificantesi all' estero, per la quale esso non era stato originariamente concepito. La stessa Corte ha riconosciuto l'esistenza di questi delicati problemi di assimilazione e di comparazione. Il punto essenziale è però che l'estensione dei vantaggi fiscali ai prodotti importati deve avvenire senza discriminazioni; non possono essere giustificate differenze di trattamento fiscale di carattere discriminatorio o protezionistico.

c) La necessità di procedere alla suddetta estensione senza discriminazione costituisce un limite posto alla libertà d'intervento degli Stati membri. Questo limite deve ritenersi raggiunto, anzi superato, qualora il regime fiscale nazionale non possa essere trasposto ai prodotti importati. Ciò si verifica, in pratica, allorché ostacoli tecnici, traenti origine dalla struttura della legislazione interna, rendano impossibile l'estensione (esempio: la «distillazione per periodi») o quando il regime fiscale nazionale subordini la concessione delle agevolazioni a caratteristiche e modalità proprie del diritto interno e sconosciute nello Stato

esportatore. In una siffatta situazione, l'agevolazione fiscale concessa sul piano nazionale non è «esportabile» per ragioni di carattere materiale o giuridico; ciò implica una discriminazione delle merci importate che rientra nell'ambito dell' art. 95.

Sulla soluzione delle questioni pregiudiziali

Le questioni formulate dal Finanzgericht di Amburgo dovrebbero essere risolte nel seguente modo:

1. Il criterio decisivo ai fini dell'applicazione dell'art. 95 consiste nello stabilire se si tratti di prodotti «similari» (1° comma) o se il tributo sia tale da proteggere indirettamente altri prodotti (2° comma). Se ricorrono questi presupposti concreti, è irrilevante che i prodotti importati e quelli nazionali siano o meno soggetti ad analoghe condizioni di produzione.
2. Nell'attuale stadio di evoluzione del diritto comunitario, gli Stati membri restano liberi di concedere agevolazioni fiscali a taluni produttori nazionali o a taluni prodotti, a condizione che tali agevolazioni possano essere estese alle merci importate senza che ne derivi una discriminazione a danno di queste ultime o una indiretta protezione delle merci di produzione nazionale.
3. Il limite così posto alla libertà d'intervento degli Stati membri sarebbe fra l'altro superato, con conseguente violazione dell'art. 95, se all'eventuale estensione si frapponessero ostacoli tecnici o se le agevolazioni fiscali concesse sul piano nazionale fossero collegate ad elementi peculiari del diritto interno, estranei al diritto dello Stato esportatore.

III — La fase orale del procedimento

L'impresa Rumhaus Hansen GmbH & Co., attrice nella causa principale (rappresentata dall'avv. Dietrich Ehle), e la Commissione (rappresentata dal sig. Rolf Wägenbaur) hanno svolto osservazioni orali nell'udienza del 19 gennaio 1981.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni nell'udienza del 2 aprile 1981.

In diritto

1 Con ordinanza 12 giugno 1980, pervenuta in cancelleria il 27 giugno successivo, il Finanzgericht di Amburgo ha sottoposto a questa Corte, in forza dell'art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 95 dello stesso Trattato, onde poter determinare i casi in cui le disposizioni della legge tedesca sul monopolio degli alcolici relative all'applicazione di aliquote fiscali ridotte a varie categorie di prodotti debbono essere estese a taluni prodotti alcolici originari di altri Stati membri.

2 Dall'ordinanza di rinvio risulta che l'attrice nella causa principale aveva importato e messo in libera pratica, nel 1973, varie partite di rum leggero, originario della Guadalupa, pagando in tale occasione il «conguaglio di monopolio» («Monopolausgleich») secondo l'aliquota normale allora vigente, pari a 1 500 DM l'ettolitro di alcool etilico. L'attrice impugnava il provvedimento dell'amministrazione doganale, facendo valere che l'alcool importato subiva una discriminazione, in contrasto con l'art. 95 del Trattato CEE, poiché talune categorie di acquavite di produzione nazionale fruivano di una aliquota più favorevole.

3 Dal fascicolo e dalle spiegazioni fornite nel corso del presente procedimento dall'attrice nella causa principale risulta pacifico che l'aliquota applicata nella fattispecie dall'amministrazione doganale corrisponde all'aliquota generale vigente per l'alcool di produzione nazionale. La tesi dell'attrice è fondata sul fatto che la legislazione nazionale prevede eccezioni rispetto a questa aliquota generale, a favore di varie categorie di alcolici fabbricati da piccoli produttori i quali godono di una riduzione d'imposta. L'attrice sostiene che i prodotti da essa importati vanno tassati secondo l'aliquota più favorevole applicata alle acquaviti di frutta di produzione nazionale, e si riferisce, in particolare, al regime fiscale a suo tempo contemplato dalla legge per l'alcool proveniente dalle distillerie cooperative di frutticoltori («Obstgemeinschaftsbrennereien»). Queste, a suo dire, grazie al cumulo dei diritti di distillazione individuali, risultano essere di fatto imprese industriali, che possono essere paragonate ai produttori di rum.

4 Nell'ordinanza di rinvio, il Finanzgericht manifesta una certa perplessità che sarebbe dovuta al recente orientamento del Bundesfinanzhof, quale risulta da una decisione interlocutoria del 6 novembre 1979, emessa in un'altra causa in cui è parte la stessa impresa e nella quale il Bundesfinanzhof avrebbe affermato che il divieto di discriminazione fiscale di cui all'art. 95 del Trattato CEE si applica unicamente ai prodotti stranieri per i quali le condizioni di produzione sono analoghe a quelle dei prodotti nazionali che fruiscono di agevolazioni. Da notare che, come risulta da un documento depositato dalla suddetta attrice nel corso del procedimento, tale decisione interlocutoria è stata confermata con sentenza 16 luglio 1980 del Bundesfinanzhof.

5 Il Finanzgericht esprime dubbi quanto al se l'applicazione di un criterio basato sulla comparabilità delle condizioni di produzione sia compatibile col sistema dell'art. 95 che, a suo avviso, si fonda sulla similarità delle merci, e non sulle condizioni in cui queste sono state prodotte: queste condizioni

comprendono, infatti, una grande varietà di fattori naturali, economici e sociali, la cui presa in considerazione potrebbe rendere in ampia misura inoperante il divieto di discriminazione sancito dall'art. 95. Il Finanzgericht ricorda che, nella giurisprudenza della Corte, l'unico criterio distintivo finora ammesso è stato quello dei quantitativi prodotti (sentenza 22 giugno 1976, causa 127/75, Bobie, Racc. pag. 1079), di guisa che l'applicazione di sgravi fiscali non può dipendere da altre condizioni che quella del quantitativo prodotto da ciascuna impresa.

6 Tenuto conto di questa incertezza, il Finanzgericht ha formulato la seguente questione:

«Se l'art. 95 del Trattato CEE ed in particolare il 1° e il 2° comma del medesimo vadano interpretati nel senso che dette disposizioni si applicano solo qualora per i prodotti nazionali similari (1° comma) o comunque in concorrenza (2° comma) con i prodotti importati sussistano analoghe condizioni di produzione rispetto a questi ultimi, oppure la loro applicazione dipenda solo dall'analogia tra i prodotti o dalla loro reciproca posizione concorrenziale, ovvero l'estensione dell'agevolazione fiscale di cui godono i prodotti nazionali ai prodotti importati possa venir ulteriormente subordinata ai quantitativi prodotti da ogni singolo stabilimento considerato come unità economica o giuridica».

7 I problemi così sollevati dal giudice nazionale sono stati in gran parte risolti in una causa che era pendente dinanzi a questa Corte nel momento in cui il Finanzgericht effettuava il rinvio pregiudiziale, causa cui esso faceva, del resto, riferimento e che ha dato luogo alla sentenza 30 ottobre 1980 (causa 26/80, Schneider-Import c/ Hauptzollamt di Magonza).

8 Dalla costante giurisprudenza della Corte, richiamata nella suddetta sentenza, risulta che, nell'attuale fase di evoluzione del diritto comunitario, non è vietato agli Stati membri concedere agevolazioni fiscali, sotto forma di esenzioni da tributi o riduzione di questi, a taluni tipi di prodotti alcolici o a talune categorie di produttori. Ai sensi dell'art. 95, siffatti regimi di favore devono tuttavia essere estesi senza discriminazione ai prodotti importati che soddisfano le stesse condizioni dei prodotti nazionali per i quali sono concesse agevolazioni.

9 Cionondimeno, non si può disconoscere che l'applicazione dei criteri di cui all'art. 95 incontra particolari difficoltà in ragione, da un lato, della circostanza che la concessione di determinate esenzioni fiscali può essere connessa alle modalità tecniche proprie delle varie legislazioni nazionali relative alla fabbricazione e alla tassazione dell'alcool e, dall'altro, di dati naturali della produzione, che creano particolari problemi qualora si tratti, come nella fattispecie, di un prodotto originario di un paese al di fuori della zona climatica europea.

10 Nella sentenza 30 ottobre 1980 è stato messo in rilievo, in proposito, che ciò che importa, ai sensi dell'art. 95, è che i prodotti importati possano fruire effettivamente degli stessi vantaggi dei prodotti nazionali analoghi, anche qualora non soddisfino le condizioni tecniche o normative cui sono soggetti i prodotti nazionali che godono di una determinata agevolazione fiscale. Com'è stato giustamente rilevato dal giudice nazionale, sarebbe in contrasto con l'esigenza di una effettiva parità di trattamento dei prodotti nazionali e di quelli importati stabilire, per i prodotti importati che rientrano nell'ambito del criterio quantitativo previsto dalla legislazione nazionale, altri requisiti, in funzione di condizioni di produzione che, in ragione di dati naturali o normativi, non possono essere soddisfatte da un prodotto originario di un altro Stato membro.

11 La valutazione delle questioni di fatto eventualmente sollevate dall'applicazione, ai prodotti importati, dei criteri che determinano la concessione di agevolazioni fiscali a taluni tipi di prodotti o a talune categorie di produttori nazionali, nonché la scelta degli adeguati criteri di paragone, rientrano nel potere discrezionale del giudice nazionale.

12 In proposito si deve tuttavia osservare, tenuto conto degli argomenti svolti dall'attrice nella causa principale, che, sebbene l'art. 95 esiga che i prodotti importati possano fruire effettivamente dello stesso trattamento fiscale dei prodotti nazionali similari, il diritto comunitario non obbliga gli Stati membri a trattare i prodotti importati più favorevolmente dei propri prodotti nazionali. In particolare, il Trattato non obbliga uno Stato membro a concedere agevolazioni fiscali ad acquaviti importate provenienti da unità di produzione che non soddisfino gli specifici requisiti quantitativi cui è subordinata l'appli-

cazione, agli analoghi prodotti nazionali, di un'esenzione fiscale o di una riduzione d'imposta.

13 Spetta al giudice nazionale esaminare, alla luce delle precedenti considerazioni, la tesi svolta dall'attrice nella causa principale in merito alle distillerie cooperative e, in particolare, ai limiti quantitativi cui è soggetta l'applicazione delle aliquote di favore, riservate, all'epoca dei fatti di causa, all'alcool prodotto in questo tipo d'impresa, e procedere ad un raffronto con la capacità produttiva delle imprese dalle quali proviene il rum importato dalla suddetta attrice.

14 La questione formulata dal giudice a quo va quindi risolta affermando che l'art. 95 del Trattato CEE va interpretato nel senso che le agevolazioni fiscali concesse, in forza della legislazione di uno Stato membro, a taluni prodotti alcolici devono essere estese ai prodotti originari di altri Stati membri che rispondano, simultaneamente, al criterio della similarità che è alla base dell'art. 95 ed alle condizioni cui la legislazione nazionale subordina il godimento delle agevolazioni fiscali in questione.

15 Qualora l'agevolazione fiscale concessa ai prodotti nazionali dipenda dai quantitativi prodotti in ciascuno stabilimento, la stessa agevolazione dev'essere concessa ai prodotti provenienti da unità di produzione situate in altri Stati membri le quali rispondano agli stessi criteri quantitativi. Se questa condizione è soddisfatta, uno Stato membro non può rifiutare tale agevolazione fiscale in ragione di altre condizioni poste dalla propria legislazione e che una unità di produzione situata in un altro Stato membro non è in grado di soddisfare per motivi attinenti alla sua situazione geografica o alla legislazione vigente in tale Stato per la produzione dell'alcool.

Sulle spese

16 La spese sostenute dal Governo della Repubblica federale di Germania e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Seconda Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Finanzgericht di Amburgo con ordinanza 12 giugno 1980, dichiara:

L'art. 95 del Trattato CEE va interpretato nel senso che le agevolazioni fiscali concesse, in forza della legislazione di uno Stato membro, a taluni prodotti alcolici devono essere estese ai prodotti originari di altri Stati membri che rispondano, simultaneamente, al criterio della similarità che è alla base dell'art. 95 ed alle condizioni cui la legislazione nazionale subordina il godimento delle agevolazioni fiscali in questione.

Qualora l'agevolazione fiscale concessa ai prodotti nazionali dipenda dai quantitativi prodotti in ciascuno stabilimento, la stessa agevolazione dev'essere concessa ai prodotti provenienti da unità di produzione situate in altri Stati membri, le quali rispondano agli stessi criteri quantitativi. Se questa condizione è soddisfatta, uno Stato membro non può rifiutare tale agevolazione fiscale in ragione di altre condizioni poste dalla propria legislazione e che una unità di produzione situata in un altro Stato membro non è in grado di soddisfare per motivi attinenti alla sua situazione geografica o alla legislazione vigente in tale Stato per la produzione dell'alcool.

Pescatore Touffait Due

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 7 maggio 1981.

Per il cancelliere

H. A. Rühl

amministratore principale

Il presidente della Seconda Sezione

P. Pescatore