Sentenza della Corte del 4 aprile 1968 [1]

Massime

1. *Politica della C.E.E. — Norme comuni — Disposizioni fiscali — Imposta cumulativa a cascata — Aliquote medie per prodotto o gruppo di prodotti importati (art. 97, 1º comma) — Assenza di diritti dei singoli*

2. *Politica della C.E.E. — Norme comuni — Disposizioni fiscali — Imposta cumulativa a cascata — Aliquote medie per prodotto o gruppo di prodotti importati — Determinazione da parte di uno Stato membro — Validità*
   (Trattato C.E.E., art. 97)

3. *Dazi doganali e imposizioni interne — Applicazione congiunta delle afferenti disposizioni alla stessa fattispecie — Inammissibilità*
   (Trattato C.E.E., art. 12, 13 e 95)

4. *Politica della C.E.E. — Norme comuni — Disposizioni fiscali — Tributo destinato a porre nella stessa situazione fiscale i prodotti nazionali e quelli importati — Ha natura di imposizione interna*
   (Trattato C.E.E., art. 95)

1. Vedi la massima n. 4 della sentenza 28-67

2. Vedi la massima n. 5 della sentenza 28-67

3. Vedi la massima n. 4 della sentenza 57-65, Raccolta XII-1966, pag. 221.

4. Un tributo riscosso nell'ambito della disciplina relativa all'imposta sull'entrata e destinata a porre in situazione fiscale comparabile tutte le categorie di prodotti, sia interni che importati, costituisce un'« imposizione interna » ai sensi dell'articolo 95.

Nel procedimento 25-67 [1]

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'articolo 177 del trattato

1 — Lingua processuale : il tedesco.

1) In questa causa la Corte ha pronunziato, il 16 maggio 1968, un'ordinanza analoga a quella emessa nella causa 13-67 (v. pag. 262).

C.E.E., dal Finanzgericht della Saar nella causa dinanzi ad esso pendente tra la

MILCH-, FETT- UND EIER-KONTOR GMBH, DI AMBURGO,

e

HAUPTZOLLAMT SAARBRÜCKEN,

domanda vertente sull'interpretazione degli articoli 95 e 97 del trattato C.E.E.,

LA CORTE,

composta dai signori :

R. Lecourt, presidente,
A. M. Donner, presidente di Sezione,
W. Strauß (relatore), A. Trabucchi, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars e P. Pescatore, giudici,
avvocato generale : J. Gand,
cancelliere : A. Van Houtte

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

IN FATTO

I — Gli antefatti

1. *Premessa*

La Milch-, Fett- und Eierkontor GmbH (in prosieguo designata « M.F.E. ») nel marzo 1967 importava dall'Olanda del pollame macellato. Avendo l'ufficio doganale competente applicato a quest'importazione la tassa di conguaglio vigente in Germania, l'interessata impugnava l'accertamento dinanzi al Finanzgericht della Saar, allegando particolarmente che i prodotti nazionali similari o non sono soggetti ad un'imposta sull'entrata o sono gravati da un'aliquota minima.

2. *L'ordinanza di rinvio e gli argomenti esposti dal giudice proponente*

A — Il Finanzgericht della Saar, con ordinanza 19 giugno 1967, decideva di deferire a questa Corte le seguenti questioni pregiudiziali :

« 1. Che cosa si debba intendere per aliquota media ai sensi dell'articolo 97 del trattato C.E.E.

2. Se una tassa istituita nel 1951 e rimasta in seguito invariata possa essere un'aliquota media ai sensi dell'articolo 97 del trattato C.E.E.

3. Se l'articolo 97 del trattato C.E.E. sia una norma autonoma oppure una disposizione speciale rispetto all'articolo 95, intesa unicamente a modificare la procedura che la Commissione deve seguire per garantire l'osservanza del trattato.

4. Nella seconda alternativa, ove la tassa litigiosa sia un'aliquota media ai sensi dell'articolo 97 del trattato C.E.E., se il giudice nazionale possa e debba accertare se l'imposta sull'entrata gravante sui prodotti importati da Stati membri sia conforme all'articolo 95 del trattato C.E.E.

5. Nella prima alternativa, se il 1° comma dell'articolo 97 abbia efficacia immediata e attribuisca ai singoli dei diritti soggettivi che il giudice nazionale deve tutelare, oppure detto articolo conferisca semplicemente alla Commissione il diritto d'indirizzare allo Stato interessato le decisioni o direttive del caso, a norma del suo 2° comma.

6. Nell'ipotesi che l'articolo 97 del trattato C.E.E., da solo o in relazione all'articolo 95, attribuisca ai singoli dei diritti soggettivi, se l'aliquota media sia inammissibile nei seguenti casi :

   a) L'incidenza cumulativa dell'imposta sull'entrata sugli analoghi prodotti nazionali non è stata calcolata in base ad attendibili dati statistici, ma semplicemente stimata;

   b) I calcoli sono stati effettuati sulla base di dati statistici, ma questi si riferiscono a periodi anteriori al 31 dicembre 1961;

   c) Prodotti nazionali fabbricati e distribuiti in modo diverso, oppure le cui rispettive incidenze cumulative dell'imposta sull'entrata differiscono tra loro in misura superiore allo 0,5 %, ovvero eterogenei, sono stati riuniti in un unico gruppo di prodotti.

7. A chi incomba l'onere della prova, qualora sia controversa la natura di aliquota media ai sensi dell'articolo 97.

8. Se rientrino tra le imposizioni gravanti indirettamente sui prodotti nazionali similari, ai sensi dell'articolo 95,

   a) Soltanto quelle gravanti sui prodotti similari ad uno o più stadi di distribuzione precedenti,
   oppure

   b) Anche quelle gravanti sulle materie prime o sui semilavorati dai quali derivano i prodotti nazionali similari,
   oppure

   c) Anche quelle gravanti sui materiali accessori (quali gli imballaggi) o ausiliari, cioè consumati durante la lavorazione, oppure incorporati nel prodotto senza costituire di per sé oggetto della fabbricazione,

   d) Quelle gravanti sui mezzi di produzione, sulle spese di trasporto e di vendita.

9. *a*) Se l'espressione « applicate indirettamente », di cui all'articolo 95, 1° comma, vada riferita solo allo stadio immediatamente precedente del prodotto nazionale similare,
   oppure eventualmente

   b) Si riferisca a più stadi della distribuzione e, in caso affermativo, a quanti
   ovvero

   c) Si riferisca a più stadi della produzione e, in caso affermativo, a quanti.

10. *a*) In caso di soluzione positiva dei punti 8 *d*) e 9 *c*), se sia lecito tener conto della tassazione indiretta risalendo soltanto fino al prodotto di base,
oppure
b) Si debba tener conto anche dell'imposta sull'entrata gravante sui prodotti da cui deriva il prodotto di base (ad esempio le uova per il pollame, le sementi per i vegetali)
oppure
c) Si debba tener conto anche dell'onere gravante sui mezzi di produzione impiegati nella fabbricazione dei prodotti di base (ad esempio sulle incubatrici o chiocce per il pollame).

11. Qualora l'articolo 97, in relazione all'articolo 95 oppure da solo, non attribuisca ai singoli dei diritti soggettivi,
se la tassa di conguaglio sia, in tutto o in parte, una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, ai sensi dell'articolo 11 del regolamento n. 22-62.
In caso affermativo :

12. Se l'articolo 11 del regolamento n. 22-62 attribuisca ai singoli dei diritti soggettivi che il giudice nazionale deve tutelare. »

B — Il giudice proponente motiva come segue il provvedimento di rinvio e le varie questioni deferite :

Sulla seconda questione

L'aliquota litigiosa è stata introdotta nel 1951, cioè molto prima dell'entrata in vigore del trattato ed il giudice proponente esita, già per questo motivo, a considerarla un'aliquota media. Inoltre è possibile che i fattori essenziali per il calcolo dell'incidenza dell'imposta sull'entrata corrispondente siano nel frattempo cambiati.

Sulla terza e quinta questione

L'articolo 97 rappresenta un caso particolare rispetto all'articolo 95, come si desume dalla sentenza 57-65 (Raccolta XII-1966, pag. 228) in cui è detto : « Tale situazione particolare dell'articolo 97 non può comunque influire sull'interpretazione dell'articolo 95 ». Anche prescindendo da tale interpretazione, vi sono importanti ragioni, fondate sul principio dello stato di diritto, che inducono ad affermare l'immediata efficacia della disposizione prima menzionata.

Sulla sesta questione

I principi e gli scopi del trattato, e soprattutto l'espresso richiamo all'articolo 95 contenuto nell'articolo 97, lasciano intendere che un'aliquota media può essere stabilita solo tenendo conto dell'incidenza effettiva dell'imposta in un periodo recente. Tale richiamo quindi non può interpretarsi come una semplice « direttiva generale » cui debbano attenersi i legislatori nazionali.

Non è ancora noto come sia stata calcolata l'aliquota litigiosa, in particolare sulla base di quali ipotesi e di quali mercati. È quindi logico presumere che l'incidenza dell'imposta sulle merci nazionali, e perciò anche l'aliquota, siano state in sostanza stabilite mediante calcoli non controllabili.

Già il fatto che l'aliquota sia applicabile a più prodotti diversi fa sorgere il dubbio che possa considerarsi come un'aliquota media. Non bisogna comunque dimenticare che il legislatore, se è libero di raggruppare i prodotti come meglio crede, è però tenuto a stabilire l'aliquota media, uniformemente applicabile a prodotti diversamente colpiti dall'imposta sull'entrata, in modo tale che essa corrisponda all'onere gravante sul prodotto interno meno tassato.

Il fatto che questo principio implichi indagini complesse e laboriose nonché operazioni di stima, non dispensa l'amministrazione dall'obbligo di osservare il trattato.

Sulla settima questione

È vero che il giudice a quo, secondo il diritto processuale tedesco, può accertare i fatti d'ufficio e non si può quindi parlare di un vero e proprio onere della prova, bensì dell'onere di allegare. Tuttavia, la legittimità di un'aliquota non rientra nell'accertamento dei fatti, ma richiede la valutazione di un atto del legislatore, la cui competenza è limitata dagli articoli 95 e 97, e che appunto e solo sotto questo profilo è soggetto al sindacato del giudice nazionale. L'onere di allegare in questo caso incombe soprattutto all'amministrazione, la quale deve in particolare precisare secondo quali principi ed in qual modo sia stata stabilita l'aliquota media.

Sull'ottava, nona e decima questione

L'articolo 95 ha il solo scopo di impedire che la situazione concorrenziale dei rimanenti Stati sul mercato di uno Stato membro possa venire pregiudicata da provvedimenti fiscali. Nel nostro caso, però, la merce litigiosa è una materia prima, il che obbliga a pronunciarsi in modo preciso sul se l'onere comparabile sia quello gravante direttamente sul prodotto stesso oppure comprenda tutte le varie imposte sull'entrata che influiscono sul prezzo della materia prima. Il giudice a quo propende per la seconda soluzione.

Nel caso del pollame, si deve poi tener conto, oltre che dell'imposta sull'entrata relativa alle spese di allevamento, anche di quelle riscosse sull'allevamento, sulla macellazione, sull'immagazzinamento e sulla distribuzione, le quali hanno pure un'influenza sulla struttura del prezzo di vendita; altrimenti la situazione concorrenziale verrebbe alterata a danno dei prodotti nazionali.

Sull'undicesima questione

Lo scopo dei prelievi istituiti dal regolamento 22 porta a concludere che si tratta di un tipo particolare di dazi doganali.

La tassa di conguaglio mira invece a garantire la parità di trattamento fiscale e quindi non rappresenta una tassa di effetto equivalente a un dazio, come si desume anche dalla sentenza 57-65.

Sulla dodicesima questione

Anche questa va risolta in senso affermativo per le ragioni esposte relativamente alle questioni terza e quinta, ed altresì in considerazione dell'articolo 189 del trattato C.E.E.

II — Il procedimento

L'ordinanza di rinvio è pervenuta nella cancelleria di questa Corte l'8 luglio 1967.

Hanno presentato osservazioni scritte, a norma dell'articolo 20 dello statuto della Corte di giustizia, ed osservazioni orali, alle udienze del 5 e 7 dicembre 1967, il governo della Repubblica federale di Germania, la Commissione delle Comunità europee e la M.F.E.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni all'udienza del 25 gennaio 1968.

La M.F.E. è rappresentata dagli avvocati Wendt e Dräger, del Foro di Amburgo. Il governo della Repubblica federale è rappresentato dai consiglieri ministeriali dott. Everling e Hahnfeld e dal consigliere d'appello dott. Bülow. La Commissione delle Comunità europee dal suo consulente giuridico, dott. Thiesing.

III — Compendio delle osservazioni presentate in corso di causa

1. *Sulla prima, seconda e sesta questione*

La *M.F.E.* sostiene che un'aliquota non è un'aliquota media solo perché viene così definita dal legislatore. La nozione di media implica il calcolo della media effettiva risultante dal raffronto tra dati statistici recenti ed attendibili. La stessa aliquota dovrebbe inoltre venir applicata sia all'importazione che all'esportazione (articolo 96). Infine, l'articolo 97, già per il suo tenore, comprende solo le aliquote introdotte successivamente al 1º gennaio 1958 in base a nuovi calcoli.

Quanto alla sesta questione, la M.F.E. rileva che la frase

dell'ordinanza di rinvio secondo cui il legislatore è libero di raggruppare i prodotti come meglio crede, è ambigua, in quanto la stessa ordinanza afferma in seguito — e giustamente — che l'aliquota media deve basarsi sul prodotto nazionale meno tassato.

Sarebbe più esatto dire che un gruppo può comprendere solo le merci sulle quali l'imposta sull'entrata incide in misura sostanzialmente uguale. Le aliquote applicate in Germania nel periodo che c'interessa variavano dall'1 all'8 %, e in base a questo criterio si possono considerare come facenti parte dello stesso gruppo solo le merci le cui rispettive aliquote differiscono tra loro dello 0,5 % al massimo.

Il *governo federale* sostiene che la nozione di aliquote medie è strettamente connessa alle difficoltà che s'incontrano nel calcolare l'incidenza sui prodotti interni dell'imposta sull'entrata, nel caso dell'imposta cumulativa a cascata. La prima difficoltà consiste nel determinare con quali merci vadano confrontate le merci importate. Le merci similari nazionali vengono sovente prodotte con sistemi diversi : a seconda del numero dei passaggi, varia l'incidenza dell'imposta sull'entrata.

Altre difficoltà sorgono a proposito delle imposizioni indirette. Il necessario raffronto tra le incidenze complessive, anche se eseguito con calcoli complessi, non può esser fatto con precisione Aggiungasi che i dati presi come base di calcolo (prezzi, elementi di costo, struttura delle imprese) variano costantemente.

Se si tiene poi conto del numero dei prodotti che possono venire tra di loro contrapposti (circa 50 000), si conclude che, per motivi di tempo, di personale ed oggettivi, è impossibile effettuare calcoli precisi. Anche la spesa relativa non sarebbe proporzionata al risultato poiché, per quanto accurata, l'indagine darebbe sempre valori approssimativi.

Queste difficoltà possono quindi essere superate solo ricorrendo a stime e cifre globali; ed è proprio questo il criterio adottato dalle alte parti contraenti quando hanno introdotto nell'articolo 97 la nozione di « aliquote medie ». Le aliquote non rappresentano perciò la media aritmetica esatta, ma un valore medio, stabilito in base a vari rilevamenti.

Per le ragioni summenzionate, tutte le tasse di conguaglio applicate dagli Stati sono necessariamente « aliquote medie », a meno che alla merce importata non faccia riscontro nello Stato importatore un prodotto similare o sostituibile. È irrilevante che l'aliquota sia stata introdotta prima o dopo l'entrata in vigore del trattato : l'articolo 97 non conferisce alcuna nuova facoltà, ma conferma semplicemente le discipline già vigenti all'atto dell'entrata in vigore del trattato.

È pure indifferente che un'aliquota sia rimasta invariata per anni oppure sia stata calcolata sulla scorta di dati statistici che si riferiscono a periodi non recenti. Se si svolgessero continua-

mente ricerche su tutti i prodotti soggetti all'imposta sull'entrata, onde stabilire gli elementi di calcolo tenendo conto anche delle più piccole variazioni, si dovrebbe sostenere una spesa inadeguata, poiché le piccole variazioni, che si risolvono talvolta in una lieve maggiorazione dell'onere e talvolta in una lieve diminuzione, si compensano reciprocamente. Il legislatore ha facoltà di determinare in linea di massima i gruppi di prodotti ai fini del calcolo delle aliquote medie. Sono aliquote medie pure quelle relative a merci provenienti da stadi produttivi diversi, ma tassate con la stessa aliquota.

Non è vero che l'aliquota media debba essere commisurata al prodotto meno tassato; « aliquota media » significa valore medio.

La *Commissione* sostiene che :

a) Sono vere aliquote medie solo quelle determinate mediante un effettivo raffronto con l'incidenza dell'imposta sull'entrata sui prodotti interni. La nozione quindi non comprende le aliquote che uno Stato membro ha introdotto prima dell'entrata in vigore del trattato ed ha allineato esattamente alle aliquote gravanti sui prodotti interni nella fase distributiva corrispondente all'importazione. In tali casi l'articolo 97 non è affatto applicabile. Tuttavia tali aliquote potrebbero in pratica rappresentare normalmente l'incidenza minima ed essere quindi conformi all'articolo 95.

Infatti, la tassazione « a monte » dei prodotti nazionali comparabili costituisce il limite massimo dell'aliquota media consentita. Il calcolo di detta tassazione si può e si deve fare basandosi su valori stimati e medi, il che però non cambia nulla al fatto che si devono calcolare esattamente i valori medi e gli oneri gravanti su ogni singolo tipo di merce. Si possono determinare valori globali solo qualora, nell'ambito specifico dell'articolo 97, si abbia facoltà di calcolare gli oneri ammessi per le merci importate.

b) Un'aliquota stimata può essere un'aliquota media solo se la stima si limita ad un'incidenza media minima obiettivamente giustificata.

Il calcolo dell'incidenza dell'imposta sull'entrata sui prodotti interni similari dovrebbe essere effettuato per quanto possibile su dati statistici recenti, ma il problema del periodo di riferimento si pone solo se la situazione è « notevolmente cambiata ».

Quanto al punto 6 *c*), la Commissione condivide i dubbi del Finanzgericht. Se fosse lecito riunire in un gruppo di prodotti merci tassate in modo molto diverso, diverrebbe facile eludere gli articoli 95 e 97. Il gruppo di prodotti si può costituire solo se le singole merci che lo compongono sono tassate in modo pressoché uguale. Tale interpretazione non elimina numerosi fattori d'incertezza e lascia quindi agli Stati membri un ampio margine discrezionale.

2. *Sulla terza, quarta e quinta questione*

La *M.F.E.* ritiene che l'efficacia immediata pure dell'articolo 97 si desume già dalla sentenza 57-65.

L'articolo 97 rappresenta solo un caso particolare rispetto all'articolo 95; i giudici nazionali hanno quindi facoltà ed obbligo di accertare la compatibilità con l'articolo 95 anche delle aliquote che lo stesso Stato interessato definisce aliquote medie.

La difficoltà di calcolare l'incidenza sui prodotti nazionali non esclude l'efficacia diretta. Del resto le difficoltà principali sussisterebbero nel calcolo delle imposte interne « applicate indirettamente ai prodotti nazionali similari » (art. 95); ma ciò vale anche per i casi nei quali è applicabile il solo articolo 95.

Prendendo poi in considerazione il solo articolo 97, si giungerebbe allo stesso risultato. La norma conferisce agli Stati un potere discrezionale solo per quanto riguarda l'istituzione delle aliquote medie e la formazione di gruppi di prodotti. Essa non attribuisce loro alcun potere discrezionale circa il modo di calcolare l'incidenza dell'imposta sull'entrata e le aliquote medie, né circa la facoltà di costituire determinati gruppi di prodotti.

L'articolo 97, 2° comma, lungi dall'essere un argomento contrario, rafforza la tesi qui sostenuta. La norma intende consolidare la posizione della Commissione nei confronti degli Stati membri : la Commissione ha facoltà di adottare immediatamente provvedimenti vincolanti e non deve, a differenza di quanto prescrive l'articolo 169, emanare anzitutto un parere non vincolante. La ragione di ciò va ricercata nel fatto che l'applicazione dell'articolo 97 si presta particolarmente a manipolazioni degli Stati membri in contrasto col trattato. Ciò dimostra ancora una volta che nella fattispecie la Commissione, per tutelare le finalità del trattato, abbisogna in modo particolare dell'ausilio del sindacato giurisdizionale da esercitarsi dal giudice nazionale.

Il *governo federale* sostiene che, anche qualora la Corte confermasse l'atteggiamento già assunto nei confronti dell'articolo 95, ciò non apporterebbe alcun elemento a favore dell'efficacia immediata dell'articolo 97.

a) La norma non può avere efficacia immediata poiché non sancisce alcun obbligo chiaro ed incondizionato nel senso della sentenza 57-65 :

— essa fa semplicemente rinvio ai « principi » dell'articolo 95;

— la nozione di « media » ammette la possibilità di variazioni nell'uno e nell'altro senso e presuppone una valutazione che implica un determinato potere discrezionale;

— tenuto conto delle difficoltà prospettate sopra, al n. 1, l'articolo 97 deve essere inteso nel senso che ammette le normali ed inevitabili stime nonché i calcoli globali.

b) La fondatezza di queste considerazioni è dimostrata anche dal fatto che l'articolo 97 disciplina la procedura che deve seguire la Commissione nel caso che uno Stato membro violi il trattato, procedura che si discosta da quella stabilita dall'articolo 169. La ragione ne va ricercata nel fatto che le valutazioni e le stime necessarie per l'applicazione dell'articolo 97 sono soggette al sindacato della Comunità. I legislatori hanno voluto evitare che delle questioni relative all'applicazione del potere discrezionale fosse investita direttamente questa Corte.

Se il giudice nazionale avesse facoltà di pronunciarsi direttamente sulle aliquote medie, il potere di emanare direttive spettante alla Commissione diverrebbe privo di contenuto.

c) Contro la tesi qui sostenuta non si può obiettare che i risultati nei singoli Stati sarebbero diversi. Poiché la disciplina giuridica non è la stessa per tutti i sei Stati, è inevitabile che determinate disposizioni del trattato siano applicate in taluni Stati soltanto. Entro il 1° gennaio 1970, tutti gli Stati membri applicheranno l'imposta sul valore aggiunto; i problemi derivanti dall'articolo 97 hanno quindi carattere transitorio.

d) Il diritto comunitario contiene diverse disposizioni dirette semplicemente agli Stati membri, con cui viene loro richiesto di emanare le corrispondenti disposizioni vincolanti per i singoli. Si tratta prevalentemente delle materie che toccano immediatamente l'ordinamento giuridico interno. I vari ordinamenti hanno sempre costituito sistemi correnti, nell'ambito dei quali tutte le norme hanno una certa interdipendenza; si è quindi affidato agli Stati membri il compito d'effettuare l'armonico inserimento del diritto comunitario nel rispettivo ordinamento giuridico.

Proprio il caso della tassa di conguaglio tedesca prova l'importanza di queste considerazioni. Ove se ne ammettesse l'efficacia immediata, i giudici dovrebbero ogni volta svolgere una ampia indagine onde determinare se l'aliquota è eccessiva, con disagio sproporzionato di tutti gli interessati.

e) L'articolo 97 rappresenta una disposizione autonoma, rivolta agli Stati membri che applicano l'imposta cumulativa a cascata e quindi disciplina le ipotesi nelle quali non è possibile raffrontare effettivamente gli oneri fiscali. Il rinvio all'articolo 95 è stato fatto solo per evitare una ripetizione. Il richiamo ad un'altra norma contenuto in un articolo non implica automaticamente un rapporto di subordinazione. Del resto, oggetto del richiamo sono soltanto i « principi » dell'articolo 95.

Anche la procedura speciale di cui al 2° comma dell'articolo 97 costituisce un elemento atto a far escludere che l'articolo vada considerato un caso particolare dell'articolo 95, nel senso che la disciplina del primo articolo debba applicarsi anche nei casi contemplati dal secondo. Lo si potrebbe al massimo definire come

lex specialis, anche se il termine è male appropriato alla realtà dei fatti, giacché il sistema dell'imposta cumulativa a cascata è applicato da cinque Stati membri.

La *Commissione* condivide in sostanza il punto di vista del governo federale :

L'articolo 97 conferisce agli Stati membri un notevole margine discrezionale, giacché concede loro di stabilire « aliquote medie per prodotto *o* gruppo di prodotti ». Il trattato ha dovuto prevedere tale possibilità in quanto, in regime d'imposta cumulativa a cascata, è tecnicamente impossibile calcolare esattamente l'incidenza della tassazione « a monte » su un determinato prodotto, ed evitare quindi che eventuali aliquote medie varino in eccesso o in difetto rispetto all'effettiva tassazione dei singoli prodotti.

La difficoltà viene aumentata dal fatto che gli Stati membri applicano sistemi di calcolo diversi per determinare la tassazione media di un prodotto.

Un ampio margine discrezionale è inoltre concesso agli Stati nella costituzione dei gruppi di prodotti, indipendentemente dal fatto che sarebbe illecito riunire le singole merci in grandi categorie, con sistemi più o meno arbitrari.

Le speciali norme di procedura contenute nell'articolo 97, 2º comma, confermano che solo la Commissione è competente a garantire l'osservanza dell'articolo stesso.

Ciò premesso, l'articolo 97 non possiede i requisiti necessari per avere efficacia immediata.

D'altro lato, i giudici nazionali sono competenti a stabilire se nella fattispecie sia applicabile l'articolo 97, cioè se si tratti di una tassa compensativa dell'imposta sull'entrata applicata secondo il sistema dell'imposta cumulativa a cascata e di un'aliquota media per prodotto o gruppo di prodotti.

3. *Sulla settima questione*

La *M.F.E.* sostiene che i diritti processuali nazionali non disciplinano nei dettagli l'onere della prova, che è invece disciplinato, espressamente o tacitamente, dalle norme di diritto sostanziale. La questione va quindi risolta unicamente in base all'articolo 97.

Sia nella fattispecie che in generale, colui che invoca una norma deve provare che sussistono i presupposti per la sua applicazione, quindi l'amministrazione deve provare che si tratta di un'effettiva aliquota media e che sono stati effettuati realmente ed esattamente i calcoli necessari; il contrario non potrebbe quasi mai essere provato dal contribuente, che non è ammesso a sindacare l'attività delle pubbliche autorità.

Il *governo federale* ritiene irricevibile la questione, in quanto può essere risolta solo a norma dei diritti processuali interni.

A prescindere da ciò, nell'ambito del sistema dell'imposta cumulativa a cascata, ogni aliquota della tassa di conguaglio rappresenta un'aliquota media, cosicché la questione — del resto puramente teorica — del se un'aliquota rientri in questa nozione, non può essere sollevata.

La *Commissione* dubita anch'essa della ricevibilità della questione e, quanto al merito, dichiara di condividere il punto di vista del giudice proponente.

4. *Sull'ottava, nona e decima questione*

La *M.F.E.* sostiene che, come imposizioni indirettamente applicate alle merci nazionali, si devono intendere gli oneri fiscali gravanti sui prodotti di base (materie prime, semilavorati e prodotti finiti incorporati), mentre non si deve tener conto della tassazione dei prodotti collaterali e ausiliari, dei mezzi di produzione, delle spese di trasporto e di distribuzione.

La nona questione si deve dunque risolvere nel senso che va tenuto conto solo della fase immediatamente precedente, mentre la decima questione si deve risolvere nel senso che si può risalire al massimo fino al prodotto originario (Urprodukt).

Il *governo federale* sostiene quanto segue :

La tassa di conguaglio ha normalmente lo scopo — ammesso dal trattato — di compensare l'imposta sull'entrata gravante sui prodotti interni comparabili. Tale scopo può essere perseguito solo se il calcolo viene effettuato prendendo come base l'onere generale gravante sui prodotti interni. I punti 8 *b*)-*d*), 9 *b*) e *c*), e 10 *b*) e *c*) vanno quindi risolti in senso ampiamente positivo. D'altro canto vi sono dei limiti naturali, poiché l'incidenza dell'imposta sull'entrata sul prezzo del prodotto finito diminuisce man mano che aumenta il numero dei passaggi « a monte » di cui si tiene conto. Gli Stati membri hanno quindi stabilito un criterio globale per determinare l'onere gravante sui prodotti precedenti e sulle materie ausiliarie.

La *Commissione* assume che il senso e lo scopo degli articoli 95 e segg. lasciano intendere che le norme si riferiscono soltanto ai tributi riscossi sui prodotti, per i quali, in quasi tutti i sistemi fiscali moderni, si applica la regola del luogo di destinazione. D'altro canto, l'espressione « indirettamente » va interpretata in modo ampio, poiché la logica applicazione di questo principio rende necessaria la compensazione integrale dell'onere gravante sui prodotti interni. Non vi sono motivi per ritenere che il legislatore abbia voluto limitare l'applicazione di dette norme. Come imposizioni interne applicate indirettamente a un prodotto si devono quindi considerare non solo quelle gravanti sulle materie prime, sui semilavorati ed eventualmente sui prodotti finiti impiegati nei vari stadi di produzione, ma anche gli oneri gravanti sulle materie ausiliarie, sui mezzi di produzione e sui servizi (ad

esempio trasporti) necessari per produrre le materie prime, i semilavorati e i prodotti finiti stessi.

5. *Sull'undicesima e dodicesima questione*

La *M.F.E.* assume che la nozione di tasse di effetto equivalente nel regolamento n. 22 va interpretata diversamente che nel trattato C.E.E. Contrariamente a quest'ultimo, il regolamento vieta di applicare oneri fiscali del genere anche alle importazioni da paesi terzi. L'articolo 95 del trattato non comprende tali importazioni e non può quindi avere il carattere di *lex specialis* rispetto agli articoli 9 e segg. del trattato, che invece gli spetta nell'ambito degli scambi intracomunitari.

Questa Corte ha affermato sempre che *l'effetto* dell'imposizione è l'aspetto fondamentale per determinare esattamente la nozione di tassa di effetto equivalente. Da ciò deriva che l'imposta sull'entrata tedesca costituisce sempre una tassa di effetto equivalente ed è consentita eccezionalmente solo in base alle disposizioni dell'articolo 95. Se tale articolo non è applicabile, anche l'imposta sull'entrata cade, per quanto già detto, sotto il divieto di applicare tasse di effetto equivalente.

Nell'ambito del regolamento n. 22, non è questione di evitare discriminazioni nei confronti dei paesi terzi oppure di abolire effetti protezionistici, bensì si vuole garantire che provvedimenti del genere vengano adottati esclusivamente dalla Comunità. Questo vale anche per le imposizioni interne. Se queste hanno la stessa funzione delle imposizioni della Comunità, ciò provoca una doppia « compensazione », come avviene per i prelievi rispetto alla tassa di conguaglio.

Ciò premesso, la tassa di conguaglio, nell'ambito della disciplina comunitaria dei mercati, è interamente soggetta al divieto d'imporre tasse di effetto equivalente, se e in quanto il prezzo del prodotto, in conseguenza di essa, subisce un aumento superiore al prelievo.

Quindi la dodicesima questione, sotto il profilo dell'articolo 189, 2° comma, contiene già la soluzione chiesta alla Corte di giustizia.

Il *governo federale* sostiene che questa Corte ha più volte chiaramente affermato che le imposizioni del genere dell'imposta sull'entrata non sono tasse di effetto equivalente.

La *Commissione* rileva, quanto all'undicesima questione, che i tributi del genere della tassa di conguaglio tedesca vanno considerati a tutti gli effetti come imposizioni interne. L'applicazione del divieto di tasse di effetto equivalente deve comunque essere riservata alle ipotesi in cui una merce, che non viene prodotta in uno Stato, né fa concorrenza ad altri prodotti locali, è gravata da una imposizione oltremodo gravosa. Del resto, l'imposta sull'entrata costituisce un'unità giuridica e, qualora in un deter-

minato caso essa sia superiore all'onere gravante sui prodotti nazionali analoghi, la parte eccedente non può essere considerata come una tassa di effetto equivalente.

Quanto alla dodicesima questione, i principi sanciti nella giurisprudenza di questa Corte fanno ritenere che il singolo possa far valere dinanzi al giudice nazionale la violazione dell'articolo 11 del regolamento n. 22.

IN DIRITTO

Con ordinanza 19 giugno 1967, pervenuta a questa Corte l'8 luglio successivo, il Finanzgericht della Saar ha deferito, in forza dell'articolo 177 del trattato C.E.E., diverse questioni pregiudiziali concernenti l'interpretazione degli articoli 95 e 97 del trattato, nonché dell'articolo 11 del regolamento n. 22 del Consiglio, relativo alla graduale attuazione di un'organizzazione comune dei mercati nel settore del pollame.

Con la terza, quarta e quinta questione, si chiede se, e in caso affermativo a quali condizioni, l'articolo 97 abbia efficacia immediata e attribuisca ai singoli dei diritti soggettivi che il giudice nazionale è tenuto a tutelare.

È opportuno esaminare tali questioni prima di occuparsi delle altre.

I — Circa l'efficacia dell'articolo 97 (terza, quarta e quinta questione)

Con la terza questione il Finanzgericht della Saar chiede a questa Corte se l'articolo 97 sia una norma autonoma oppure un caso particolare dell'articolo 95, che si limita a modificare la procedura mediante la quale la Commissione deve garantire l'osservanza del trattato.

Con la quarta questione si chiede se, qualora l'articolo 97 sia un caso particolare dell'articolo 95, il giudice nazionale possa e debba accertare se la tassa di conguaglio riscossa sui prodotti importati da paesi membri della C.E.E. sia compatibile con l'articolo 95 del trattato C.E.E., nel caso in cui per tale tassa sia stata fissata un'aliquota media ai sensi dell'articolo 97.

La quinta questione del Finanzgericht mira a far determinare se, qualora l'articolo 97 del trattato C.E.E. sia una norma autonoma, il 1° comma abbia efficacia immediata e attribuisca dei diritti soggettivi che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare, ovvero si limiti a dar facoltà alla Commissione di rivolgere allo Stato interessato le direttive o decisioni del caso, come previsto nel 2° comma.

È stato sostenuto che questa Corte, nella sentenza 16 giugno 1966 in causa 57-65, avrebbe già implicitamente riconosciuto l'efficacia immediata dell'articolo 97.

Posto che in quell'occasione non le erano state sottoposte questioni relative all'articolo 97 né ai rapporti tra questo articolo e l'articolo 95, questa Corte si è limitata a rilevare che la situazione particolare dell'articolo 97 non può avere alcuna influenza sull'interpretazione dell'articolo 95.

Con sentenza 3 aprile 1968, pronunciata nella causa 28-67 su rinvio del Bundesfinanzhof, questa Corte ha affermato per diritto che l'articolo 97 non ha efficacia immediata e non attribuisce dei diritti soggettivi che il giudice nazionale sia tenuto a tutelare. Per le questioni fin qui esaminate si deve quindi fare rinvio a tale interpretazione.

II — Sulla nozione di « aliquota media » e sui tributi contemplati dall'articolo 95 (prima, seconda, sesta, settima, ottava e decima questione)

1. Con la prima questione il giudice proponente chiede a questa Corte di determinare, in via generale, cosa si debba intendere per « aliquota media » ai sensi dell'articolo 97 del trattato C.E.E.

La seconda, sesta e settima questione deferite dallo stesso giudice riguardano problemi relativi all'applicazione, da parte dei giudici nazionali, dell'articolo 97 e più particolarmente della nozione di « aliquota media ». Ai fini di un eventuale sindacato giurisdizionale sulla conformità di dette aliquote medie ai principi dell'articolo 95, 1° comma, il Finanzgericht della Saar — con l'ottava, nona e decima questione — chiede se i tributi riscossi su determinate operazioni, ch'esso enumera, rientrino nell'espressione « imposizioni interne applicate indirettamente ai prodotti nazionali similari » di cui al detto 1° comma.

2. Circa la prima e la seconda questione, in forza dell'articolo 97, 1° comma, spetta agli Stati membri fissare le aliquote medie, e solo la Commissione può intervenire, in conformità all'articolo 97, 2° comma (ed eventualmente all'art. 169) in caso di violazione dei principi enunciati dall'articolo 95, salvi restando i diritti che l'articolo 170 attribuisce agli altri Stati membri.

Ciò premesso, benché non spetti ai giudici nazionali sindacare la conformità delle aliquote medie ai principi dell'articolo 95, ciò non significa che detti giudici non possano mai trovarsi nella necessità di stabilire se, nel caso concreto, si tratti di un'aliquota media retta dall'articolo 97 ovvero di un tributo disciplinato dall'articolo 95.

Lo stesso articolo 97 prescrive che per la sua applicazione devono sussistere due presupposti : in primo luogo, lo Stato membro deve riscuotere l'imposta sull'entrata col sistema dell'imposta cumulativa a cascata e, in secondo luogo, esso deve essersi effettivamente valso della facoltà concessagli da detto articolo, cioè aver fissato le aliquote medie. Di conseguenza, sulla scorta delle norme comunitarie attualmente vigenti, negli Stati che si sono valsi di detta facoltà si deve considerare come « aliquota media » ogni aliquota istituita come tale da detti Stati, anche se anteriormente all'entrata in vigore del trattato, salva restando l'applicazione del 2° comma dell'articolo 97. La prima e la seconda questione del Finanzgericht vanno quindi risolte in questo senso.

3. Dagli elementi forniti dal giudice a quo e dal complesso delle questioni deferite si desume che con l'ottava, nona e decima questione è stata chiesta l'interpretazione dell'articolo 95, unicamente in funzione di quella dell'articolo 97. Tali questioni sono quindi divenute prive di oggetto e questa Corte deve astenersi dal risolverle.

4. La sesta questione mira a far stabilire se, in determinate ipotesi elencate dal Finanzgericht, non si abbia un' « aliquota media lecita ». Con la settima questione si chiede a questa Corte di stabilire a chi spetti far valere delle pretese ed a chi incomba l'onere della prova, qualora la controversia verta sul se un'aliquota d'imposta sia un'aliquota media ai sensi dell'articolo 97 del trattato C.E.E. Le due questioni sono state deferite solo per il caso che questa Corte avesse affermato per diritto che l'articolo 97 attribuisce dei diritti soggettivi; non essendosi avverata questa ipotesi, le due questioni non vanno risolte.

III — Sull'interpretazione dell'articolo 11 del regolamento n. 22 del Consiglio (undicesima e dodicesima questione)

L'undicesima questione del Finanzgericht, deferita per l'ipotesi — effettivamente avveratasi — che questa Corte avesse negato l'efficacia immediata dell'articolo 97, mira ad accertare se la tassa di conguaglio sia in tutto o in parte una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale, ai sensi dell'articolo 11 del regolamento n. 22 del Consiglio, relativo alla graduale attuazione di un'organizzazione comune dei mercati nel settore del pollame. In caso affermativo, il giudice a quo desidera sapere (dodicesima questione) se l'articolo 11 attribuisca direttamente ai singoli dei diritti che il giudice nazionale è tenuto a tutelare.

Benché incompetente, in sede di articolo 177, a pronunciarsi

sul carattere della tassa di cui trattasi sotto il profilo del diritto comunitario, questa Corte può interpretare la nozione di « tassa d'effetto equivalente » ai sensi di detto articolo 11, in considerazione delle caratteristiche essenziali di una tassa del genere.

A norma dell'articolo 11, n. 1, del regolamento n. 22, negli scambi fra Stati membri, sia importazioni che esportazioni, « la riscossione di qualsiasi dazio doganale o tassa d'effetto equivalente » è incompatibile con l'applicazione del regime dei prelievi intracomunitari. Nella fattispecie si tratta di scambi intracomunitari. Di conseguenza la questione deferita va esaminata alla luce delle disposizioni del trattato che disciplinano gli scambi fra Stati membri. La nozione di « tassa d'effetto equivalente », che si ricollega a quella di « dazio doganale », ricorre negli articoli 9, 12 e 13 del trattato. Nulla, nel regolamento n. 22, consente di ritenere che questo intenda attribuire a detta nozione un significato diverso da quello che essa ha nel trattato.

Gli articoli 12 e 13, da un lato, e 95, dall'altro, non possono venire contemporaneamente applicati alla stessa fattispecie. Di conseguenza, nel sistema del trattato è difficile ammettere che la stessa tassa sia contemporaneamente una « tassa d'effetto equivalente », ai sensi degli articoli 9, 12 e 13, ed « un'imposizione interna », ai sensi degli articoli 95 e 97.

Una tassa compensativa del genere di quella su cui verte la controversia di merito, riscossa nell'ambito della disciplina relativa all'imposta sull'entrata e destinata a porre in una situazione fiscale comparabile tutte le categorie di prodotti, sia interni che importati, costituisce un tributo interno ai sensi dell'articolo 95. Se, per quanto riguarda un determinato prodotto importato, fosse superiore al totale dei tributi applicati, direttamente o indirettamente, al prodotto nazionale similare, essa sarebbe colpita dai divieti di cui agli articoli 95 e 97, senza divenire per questo una « tassa d'effetto equivalente ».

Da tutto quanto precede si desume che la soluzione dell'undicesima questione del Finanzgericht è negativa. Di conseguenza la dodicesima questione, deferita unicamente per l'ipotesi, che la questione precedente fosse stata risolta in senso affermativo diviene priva d'oggetto.

IV — Sulle spese

Le spese sostenute dal governo della Repubblica federale di Germania e della Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni a questa Corte, non possono dar luogo a rifusione.

Nei confronti delle parti nella causa di merito, il presente procedimento costituisce un incidente sollevato nella lite pendente

dinanzi al Finanzgericht della Saar, al quale spetta quindi pronunciarsi sulle spese.

Per questi motivi,

letti gli atti di causa,
sentita la relazione del giudice relatore,
sentite le osservazioni orali presentate dal governo della Repubblica federale di Germania, dalla Commissione delle Comunità europee,
sentite le conclusioni dell'avvocato generale,
visto il trattato C.E.E. ed in particolare gli articoli 9, 12, 13, 95, 97, 169, 170 e 177,
visto il regolamento n. 22 del Consiglio della C.E.E. relativo alla graduale attuazione di un'organizzazione comune dei mercati nel settore del pollame (G.U. 20 aprile 1962, pag. 959 e segg.), ed in particolare l'articolo 11,
visto il protocollo sullo statuto della Corte di giustizia delle Comunità europee ed in particolare l'articolo 20,
visto il regolamento di procedura della Corte di giustizia delle Comunità europee,
vista la sentenza pronunciata da questa Corte il 3 aprile 1968 nella causa 28-67,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni deferitele dal Finanzgericht della Saar, con ordinanza 19 giugno 1967,

afferma per diritto :

1° L'articolo 97, 1° comma, applicabile nel caso in cui gli Stati membri che riscuotono l'imposta sull'entrata secondo il sistema dell'imposta cumulativa a cascata si sono effettivamente valsi della facoltà loro concessa, non attribuisce ai singoli dei diritti soggettivi che i giudici nazionali debbano tutelare.

2° Negli Stati che si sono valsi della facoltà loro concessa dall'articolo 97, va considerata come « aliquota media » ogni aliquota istituita come tale dallo Stato di cui trattasi, salva restando l'applicazione del 2° comma di detto articolo.

3° Un tributo riscosso nell'ambito della disciplina relativa all'imposta sull'entrata e destinato a porre in situazione fiscale comparabile tutte le categorie di prodotti, sia interni che importati, costituisce un'« imposizione interna » ai sensi dell'articolo 95.

e statuisce :

spetta al giudice a quo pronunciarsi sulle spese del presente giudizio.

Così deciso a Lussemburgo, il 4 aprile 1968.

Lecourt Donner Strauß
Trabucchi Monaco Mertens Pescatore
de Wilmars

Letto in pubblica udienza a Lussemburgo, il 4 aprile 1968.

Il cancelliere
A. Van Houtte

Il presidente
R. Lecourt

Conclusioni dell'avvocato generale Joseph Gand

Vedasi causa 28-67