CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GERHARD REISCHL DEL 2 APRILE 1981 [1]

Signor Presidente,
signori Giudici,

L'odierno procedimento pregiudiziale ci ripropone ancora una volta il problema dell'interpretazione dell'art. 95 del Trattato CEE con riguardo al regime fiscale vigente in Germania per l'alcool, quale risulta dalla legge 8 aprile 1922 sul monopolio degli alcolici (Reichsgesetzblatt I, pag. 335, 405) da ultimo modificata con la legge 13 novembre 1979 (Bundesgesetzblatt I, pag. 1937).

Poiché il suddetto regime vi è noto da vari procedimenti precedenti, mi limito a ricordare brevemente che le norme tedesche relative al monopolio dell'alcool distinguono, fra le imposte gravanti sull'alcool destinato al consumo, l'imposta sull'alcool (Branntweinsteuer), l'imposta supplementare (Branntweinaufschlag) e il conguaglio di monopolio (Monopolausgleich). La situazione normativa da prendere in considerazione ai fini della causa principale corrispondeva, in sostanza, a quella su cui si è basata la sentenza di questa Corte 17 febbraio 1976 (causa 45/75, Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels GmbH c/ Hauptzollamt Landau-Pfalz, Racc. 1976, pag. 181).

L'impresa Rumhaus Hansen GmbH & Co., di Flensburg (in prosieguo, «la Hansen»), attrice nella causa principale, è anch'essa già nota alla Corte dai procedimenti Hansen I (sentenza 10 ottobre 1978, causa 148/77, H. Hansen jun. & O. C. Balle GmbH & Co. c/ Hauptzollamt Flensburg, Racc. 1978, pag. 1787) e Hansen II (sentenza 13 marzo 1979, causa 91/78, Hansen GmbH & Co. c/ Hauptzollamt Flensburg, Racc. 1979, pag. 935). Essa produce bevande alcoliche ed importa fra l'altro, a tale scopo, dal dipartimento francese d'oltremare della Guadalupa, rum leggero ch'essa conserva in un magazzino di sua proprietà.

Con 71 avvisi d'accertamento, emessi nel periodo 17 aprile - 12 ottobre 1973, lo Hauptzollamt di Flensburg, convenuto nella causa principale, esigeva dall'attrice, o dal suo dante causa, in relazione all'uscita degli alcolici dal magazzino, il pagamento del conguaglio di monopolio sul rum leggero proveniente dalla Guadalupa, in base all'aliquota allora vigente di 1 500 DM l'ettolitro di alcool etilico. La «Monopolausgleichspitze» (eccedenza rispetto all'importo così calcolato) era stata già riscossa al momento dello sdoganamento.

Avendo la Hansen fatto opposizione ai provvedimenti emessi all'uscita delle merci dal magazzino, lo Hauptzollamt di Flensburg modificava gli avvisi di accertamento con provvedimento 20 settembre 1974. Durante il successivo procedimento dinanzi al Finanzgericht venivano modificati, con provvedimento 19 settembre 1979, altri 30 avvisi di accertamento. Entrambi i provvedimenti rettificativi lasciavano però invariata l'aliquota di 1 500 DM l'ettolitro di alcool etilico.

La Hansen adiva perciò il Finanzgericht di Amburgo, sostenendo in sostanza che la riscossione del conguaglio di monopo-

1 — Traduzione dal tedesco.

lio nella misura di 1 500 DM l'ettolitro di alcool etilico, nonché dell'eccedenza di tale conguaglio, era in contrasto con l'art. 95 del Trattato CEE, trattandosi di prodotti alcolici importati da altri Stati membri o dai dipartimenti francesi d'oltremare. Questi prodotti non possono, a suo avviso, essere gravati da tributi più onerosi di quelli che colpiscono, ad esempio, le acquaviti di frutta di produzione nazionale secondo l'aliquota meno elevata vigente a norma della legge relativa al monopolio degli alcolici (per le cifre esatte, rimando alla relazione d'udienza).

La Sezione unica per le cause vertenti su dazi doganali e imposte di consumo del Finanzgericht di Amburgo, con ordinanza 12 giugno 1980, ha sospeso il procedimento e sottoposto a questa Corte, in forza dell'art. 177 del Trattato CEE, la seguente questione pregiudiziale:

«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 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».

Con la suddetta questione, sulla quale devo ora esprimere il mio parere, il giudice a quo intende ottenere ulteriori chiarimenti circa i criteri dell'art. 95 del Trattato CEE, onde poter a sua volta decidere se e a quali condizioni l'alcool importato possa essere ammesso a fruire delle agevolazioni fiscali concesse, secondo il diritto interno, a taluni tipi di prodotti o a talune categorie di produttori. Poiché la Corte si è già più volte pronunciata in merito a questa problematica, la questione mira inoltre, in particolare, a far precisare la portata della giurisprudenza esistente.

Rilevante, in proposito, è il fatto che la domanda di pronuncia pregiudiziale è stata formulata prima dell'emanazione della sentenza 30 ottobre 1980 (causa 26/80, Schneider-Import GmbH & Co. c/ Hauptzollamt di Magonza), nella quale questa Corte ha avuto occasione di pronunciarsi su un analogo complesso di questioni sollevate dal Finanzgericht del Land Renania-Palatinato.

Entrambi i giudici sono stati in definitiva indotti al rinvio dalla sentenza emessa da questa Corte nella causa Hansen I, sentenza in cui si affermava fra l'altro che «qualora un regime fiscale nazionale favorisca, mediante l'esenzione dai tributi o l'applicazione di aliquote ridotte, la produzione di taluni tipi di prodotti alcolici o talune categorie di produttori, e anche se tali agevolazioni riguardino soltanto una piccola percentuale della produzione interna o siano concesse per particolari motivi di carattere sociale, le agevolazioni stesse devono essere estese ai prodotti alcolici comunitari importati che, tenuto conto dei criteri posti alla base del 1° e del 2° comma dell'art. 95, soddisfino le stesse condizioni».

Il giudice a quo rileva, nella presente fattispecie, che il Bundesfinanzhof, il quale si pronunciava in sede di cassazione in una causa analoga a quella a lui sottoposta, con decisione interlocutoria 6 novembre 1979, rif. VII R 24/77, ha affermato, tenuto conto della sentenza nella causa Hansen I, che, per l'alcool impor-

tato, l'aliquota fiscale da prendere in considerazione è quella vigente per l'alcool nazionale, prodotto da un'impresa analoga a quella straniera e che, in tale contesto, è necessario procedere ad un raffronto tra le rispettive condizioni o circostanze di produzione. Tuttavia, secondo il giudice a quo, tenuto conto della giurisprudenza della Corte di giustizia in merito all'art. 95 del Trattato CEE, il criterio dell'analogia delle condizioni di produzione, sulle quali incidono le più varie circostanze, come il livello dei salari e dei prezzi, l'ambiente sociale o, per i prodotti agricoli, il clima e la qualità del terreno, non può essere rilevante. Dalla giurisprudenza della Corte risulta invece che soltanto una distinzione basata sul criterio dei quantitativi prodotti, che si può considerare quasi sempre obiettivo dal punto di vista della concorrenza, è compatibile col diritto comunitario.

Anche l'attrice nella causa principale esprime il parere, condiviso dalla Commissione, secondo cui il criterio delle «stesse condizioni», indicato dalla Corte nella sentenza Hansen I, non va confuso con quello delle «analoghe condizioni di produzione», perché, altrimenti, a causa della varietà delle circostanze concrete, l'art. 95 del Trattato CEE sarebbe in pratica reso inoperante. Se poi si tenesse conto delle «circostanze della produzione», si dovrebbe inoltre procedere, secondo l'attrice nella causa principale, ad un raffronto con un gran numero di imprese nazionali, aventi le più varie caratteristiche, come le distillerie «tassate forfettariamente» («Abfindungsbrennereien»), i proprietari di materie prime («Stoffbesitzer»), le distillerie cooperative di frutticoltori («Obstgemeinschaftsbrennereien»), le distillerie «sigillate» («Verschlußbrennereien») ecc., che fruiscono di ulteriori privilegi e che, in una situazione di libera concorrenza, si sarebbero costituite in modo del tutto diverso. Le condizioni indicate nel § 79, 2° comma, della legge sul monopolio degli alcolici (vecchia versione) non possono, però, essere soddisfatte, né in fatto né in diritto, dalle imprese del dipartimento francese d'oltremare della Guadalupa, che sono tutte imprese di grandi dimensioni. La questione pregiudiziale riguarderebbe, perciò, piuttosto il più ampio divieto di discriminazione di cui all'art. 37 che non il divieto di discriminazione fiscale di cui all'art. 95 del Trattato CEE.

Infine, il collegamento dell'agevolazione fiscale ai quantitativi prodotti sarebbe ammissibile soltanto qualora la produzione avvenga in regime di concorrenza, cioè soltanto qualora esistano chiari ed obiettivi criteri di valutazione, giustificati tanto dal punto di vista del diritto interno quanto sul piano del diritto comunitario.

Secondo l'attrice nella causa principale si deve inoltre ravvisare una violazione dell'art. 95 in particolare nel fatto che, a norma del § 79, 2° comma, della legge sul monopolio degli alcolici (vecchia versione), anche le distillerie cooperative di frutticoltori possono beneficiare delle agevolazioni ivi previste. Queste distillerie non sono, in definitiva, imprese di piccole dimensioni, la cui produzione ammessa ad un regime fiscale di favore sia limitata a determinati «diritti di distillazione»; in realtà, si tratta invece di grandi distillerie, la cui produzione è quantitativamente commisurata al numero dei soci della cooperativa o del consorzio. La produzione, la distribuzione dei prodotti e tutte le altre circostanze di rilievo corrispondono a quelle che sono caratteristiche di una grande distilleria. La forma giuridica che ricopre questa unità economica è irrilevante nell'ambito dell'art. 95.

Tenuto conto degli argomenti testé riassunti, mi sembra sufficiente, per la defi-

nizione della causa principale, far rinvio alla sentenza nel frattempo emessa dalla Corte nella causa Schneider-Import ed alle mie conclusioni, in cui richiamavo la pertinente giurisprudenza della Corte sull'art. 95. Come allora, anche nella presente controversia si tratta in sostanza della compatibilità con l'art. 95 del Trattato di determinate norme di diritto interno relative alla tassazione degli alcolici, le quali, in relazione al metodo di fabbricazione, al volume dei «diritti di distillazione», al tipo delle materie prime e ai quantitativi di alcool etilico prodotti, stabiliscono aliquote differenziate. Basterà quindi indicare al giudice proponente i criteri d'interpretazione che si possono desumere dal diritto comunitario e che sono già stati concretamente definiti nella sentenza Schneider-Import, criteri in base ai quali sarà possibile risolvere la suddetta questione.

In tale contesto, a differenza di quanto ritiene l'attrice nella causa principale, è irrilevante che nella controversia che dava luogo alla sentenza Schneider-Import si trattasse dell'importazione di cognac dalla Francia, mentre il presente procedimento ha ad oggetto l'importazione di rum: come si desume dalla sentenza 27 febbraio 1980 (causa 168/78, Commissione c/ Repubblica francese, Racc. 1980, pag. 347), anche quest'ultimo prodotto va infatti considerato similare ai prodotti nazionali di cui al § 79 della legge tedesca sul monopolio degli alcolici o concorrente con questi, ai sensi dell'art. 95 del Trattato CEE. Così pure, in via di principio, è irrilevante la circostanza che la normativa da applicare nella causa Schneider-Import fosse diversa, per quanto riguarda il calcolo delle aliquote differenziate, da quella che va presa in considerazione nella presente fattispecie. Importante è invece il fatto che, tanto in base alle norme vigenti nel 1973, delle quali si deve partire nel presente procedimento, quanto in base a quelle del 1978, determinati piccoli produttori, e cioè le distillerie «tassate forfettariamente», compresi i proprietari di materie prime, entro certi limiti di produzione vantaggiosi dal punto di vista del sistema di monopolio, e le piccole distillerie «sigillate» con una produzione non superiore a 4 ettolitri di alcool, erano ammesse a fruire dell'agevolazione fiscale. Tanto nel 1973 quanto nel 1978 era inoltre prevista un'ulteriore riduzione per l'alcool ricavato esclusivamente da drupe, bacche e radici di genziana.

Per quanto riguarda le agevolazioni concesse alle distillerie «tassate forfettariamente», ai proprietari di materie prime ed alle piccole distillerie «sigillate» — lascerò per il momento in sospeso il problema delle distillerie cooperative di frutta —, la Corte di giustizia, nella sentenza emessa nella causa Schneider-Import, ha ritenuto legittime, alla stregua dell'art. 95 del Trattato CEE, le differenziazioni fiscali per gruppi di piccoli produttori e, quindi, risolto già allora in senso negativo la questione formulata dal giudice proponente e cioè se abbia rilevanza unicamente il criterio della similarità delle merci. Nella suddetta causa, la Corte si limitava ad esaminare il problema soltanto dal punto di vista dell'art. 95 del Trattato CEE, a prescindere dall'art. 37 dello stesso Trattato, benché anche allora fossero state sollevate obiezioni in proposito.

A differenza di quanto stabilito dalle norme sulle quali si fonda la sentenza della Corte nella causa Schneider-Import, il § 151 della legge sul monopolio degli alcolici, nella versione vigente nel

1973, non prevedeva per l'alcool importato, proveniente da una distilleria con una produzione annua non superiore a 4 ettolitri di alcool etilico, alcuna agevolazione fiscale corrispondente a quelle di cui al § 79, 2° comma. Tuttavia, com'è stato espressamente affermato dalla Corte nella sentenza Hansen I, le agevolazioni fiscali che possono servire a legittimi fini economici e sociali, come ad esempio il mantenimento in vita delle distillerie agricole, devono essere estese, ai sensi dell'art. 95, «senza discriminazione ai prodotti alcolici originari di altri Stati membri». Ciò significa, come la Corte ha fra l'altro affermato nella summenzionata sentenza emessa nella causa Commissione c/ Repubblica francese, che determinate agevolazioni fiscali o riduzioni d'imposta possono essere riconosciute legittime solo alla condizione che gli Stati membri che le concedono le estendano «alle merci importate che soddisfano le stesse condizioni».

Come la Corte ha poi rilevato nella sentenza Schneider-Import, le difficoltà d'interpretazione dell'art. 95 con riguardo alla legge tedesca sul monopolio degli alcolici sono dovute allo stretto rapporto esistente fra le agevolazioni ivi previste e le tecniche di tassazione e di controllo della legislazione tedesca. Per questo motivo è particolarmente difficile applicare le relative norme al trattamento fiscale delle acquaviti prodotte secondo le norme di un altro Stato membro. Perciò, le esigenze dell'art. 95 del Trattato CEE sono soddisfatte qualora la legislazione di uno Stato membro consenta di applicare all'importazione di acquaviti originarie di altri Stati membri un regime che, in pratica, possa considerarsi equivalente al regime vigente per le acquaviti nazionali.

Da questa pronunzia si desume quindi che, a norma dell'art. 95 del Trattato CEE, non è lecito estendere alle acquaviti importate modalità tecniche proprie della legislazione tedesca che non potrebbero essere soddisfatte da produttori di altri Stati membri.

Per contro, il divieto di discriminazione sancito dalla suddetta norma risulta rispettato qualora — com'è detto nella summenzionata sentenza — «il regime da applicarsi alle acquaviti importate da altri Stati membri possa ritenersi costituire un *equivalente* del regime vigente per la produzione nazionale, di guisa che i prodotti importati possano fruire *effettivamente* degli stessi vantaggi dei prodotti nazionali analoghi». La determinazione di un limite massimo di produzione, come condizione per l'applicazione di una riduzione d'imposta all'alcool importato, è compatibile con l'art. 95 del Trattato «quando questo limite corrisponde, complessivamente, al limite massimo fissato, nei confronti dei produttori nazionali, per l'ammissione allo stesso vantaggio fiscale».

Da questa giurisprudenza si desume che, ai sensi dell'art. 95, norma avente efficacia diretta — il che è stato giustamente messo in rilievo anche dal Bundesfinanzhof, nella sentenza 16 luglio 1980, rif. VII R 24/77, che confermava la decisione interlocutoria 6 novembre 1979 —, per l'alcool importato si deve prendere in considerazione l'aliquota vigente per l'alcool prodotto all'interno da un'impresa *comparabile.* Ciò vale, in particolare, anche qualora — come nel caso di specie — la legislazione nazionale non preveda

espressamente una siffatta riduzione. Tuttavia, tenuto conto delle precedenti considerazioni, un'impresa può considerarsi comparabile soltanto qualora, per la sua struttura e il volume della sua produzione, corrisponda in complesso alle piccole distillerie contemplate dalla legge tedesca sul monopolio degli alcolici.

La soluzione consisterebbe, in altri termini, e a prescindere dal problema delle distillerie cooperative di frutticoltori, nel fatto che gli organi amministrativi e giurisdizionali tedeschi applichino per analogia le disposizioni del § 151, 3ª frase, nella versione attuale, disposizioni espressamente riconosciute legittime dalla Corte nella sentenza Schneider-Import, alle importazioni effettuate prima dell'entrata in vigore di questa nuova versione.

L'art. 95 del Trattato CEE — come è stato ancora una volta sottolineato dalla Corte nella sentenza Schneider-Import — non obbliga invece gli Stati membri ad estendere tale agevolazione ai prodotti importati provenienti da imprese la cui produzione superi notevolmente il limite fissato per le imprese nazionali. Di conseguenza, la lacuna legislativa non implica, come sostiene l'attrice nella causa principale, che tutte le acquaviti importate, quale che sia la loro provenienza, debbano fruire delle agevolazioni fiscali concesse all'interno. L'interpretazione in tal senso porterebbe infatti, come giustamente sottolineano il convenuto nella causa principale e il Governo federale, ad una discriminazione a danno delle merci che, secondo la legislazione nazionale, non fruiscono dell'agevolazione, ma si trovano in concorrenza con le merci importate allo stesso modo dei prodotti che godono del regime di favore.

Infine, resta da esaminare il problema dele *distillerie cooperative di frutticoltori*, le quali, a norma dei §§ 79, 2° comma, e 79 a) della legge sul monopolio degli alcolici, nella versione vigente nel 1973, potevano anch'esse fruire delle agevolazioni fiscali, alle condizioni ivi indicate. Le suddette distillerie (Obstgemeinschaftsbrennereien) sono, come risulta dal § 37 della legge, distillerie che lavorano «sotto sigillo», che sono gestite da una cooperativa, un consorzio o un'associazione di persone senza personalità giuridica, e nelle quali si produce alcool esclusivamente dalla frutta a sua volta prodotta dai vari membri. A norma del 2° comma della suddetta norma, l'alcool si considera prodotto nell'ambito del «diritto di distillazione» fra l'altro qualora, nel corso di un esercizio annuale, dalla frutta di *uno* dei membri non vengano prodotti più di 300 litri di alcool etilico. Il § 79, 2° comma, della legge sul monopolio degli alcolici (vecchia versione) è stato nel frattempo modificato nel senso che le distillerie cooperative di frutticoltori non godono più della riduzione dell'imposta supplementare. Inoltre, il § 79 a), vecchia versione, è stato abrogato senza venir sostituito da alcuna altra norma.

A mio avviso, tenuto conto della giurisprudenza della Corte, non è necessario approfondire la questione del se l'inclusione delle distillerie cooperative di frutticoltori nella categoria delle piccole distillerie ammesse al regime di favore costituisca una discriminazione ai sensi dell'art. 95. Basta accennare che, dal momento che le distillerie cooperative di frutticoltori, nel periodo che ci interessa, potevano ancora fruire della riduzione d'imposta, questo vantaggio dev'essere esteso, per evitare distorsioni di concorrenza, anche a produttori di altri Stati membri che, in base al tipo di impresa e all'entità della produzione, siano in complesso comparabili con dette cooperative.

La questione del se le imprese produttrici di rum della Guadalupa — abbiamo appreso che si tratta esclusivamente di distillerie di grandi dimensioni — siano comparabili con le distillerie cooperative di frutticoltori contemplate dalla legge tedesca sul monopolio degli alcolici è in definitiva una questione di fatto, per la cui valutazione si deve comunque ricordare che la produzione di acquavite nelle distillerie cooperative di frutticoltori è stata, nell'esercizio 1972/1973 di cui trattasi nella fattispecie, secondo dati forniti dall'amministrazione del monopolio degli alcolici, complessivamente pari a soli 2 111 ettolitri di alcool.

Non essendo emerso alcum elemento che possa giustificare un orientamento diverso da quello finora seguito nella vostra giurisprudenza, propongo che la questione sottopostavi dal Finanzgericht di Amburgo venga risolta come segue.

Il divieto di discriminazione sancito dall'art. 95 del Trattato CEE esige, per quanto riguarda l'applicazione di agevolazioni fiscali riservate dalla legislazione di uno Stato membro a determinati gruppi di produttori di bevande alcoliche, che il regime vigente per l'alcool importato da altri Stati membri costituisca un equivalente del regime vigente per la produzione nazionale e che, in particolare, i prodotti importati provenienti da imprese comparabili con quelle nazionali possano fruire effettivamente degli stessi vantaggi degli analoghi prodotti nazionali.

L'art. 95 del Trattato CEE non impone agli Stati membri l'obbligo di estendere le stesse agevolazioni ai prodotti importati provenienti da imprese che, per le loro dimensioni, non siano in complesso comparabili con corrispondenti imprese nazionali e la cui produzione sia notevolmente superiore al massimo fissato per le imprese nazionali.