

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ANTONIO SAGGIO

presentate il 1° luglio 1999 *

1. La presente causa pregiudiziale, introdotta dal Verwaltungsgerichtshof austriaco, riguarda l'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosieguo: la «sesta direttiva») ¹. Si tratta di stabilire se detta direttiva sia di ostacolo ad una normativa nazionale che istituisca un'imposta sul consumo di gelati e di bevande alcoliche e non alcoliche. La disposizione che in questa prospettiva viene in rilievo è l'art. 33 di detta fonte. Si tratta altresì di stabilire se la direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (in prosieguo: la «direttiva accise» o la «direttiva quadro») ², sia di ostacolo all'introduzione della suddetta imposta nazionale. Si tratta infine di stabilire se l'art. 92, n. 1, del Trattato CE (divenuto, a seguito di modifica, art. 87 CE), relativo agli aiuti di Stato, sia di ostacolo alla medesima normativa nazionale.

Fonti comunitarie pertinenti

2. L'art. 33 della sesta direttiva ³ stabilisce quanto segue:

«1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, in particolare quelle previste dalle vigenti disposizioni comunitarie relative al regime generale per la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accise, le disposizioni della presente direttiva non vietano a uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari, purché tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

2. Qualsiasi riferimento nella presente direttiva a prodotti soggetti ad accise

* Lingua originale: l'italiano.

1 — GU L 145, pag. 1. Questa fonte è stata da ultimo modificata con la direttiva 98/80/CE (GU L 281, pag. 31).

2 — GU L 76, pag. 1. Questa fonte è stata da ultimo modificata con la direttiva 96/99/CE (GU 1997, L 8, pag. 12).

3 — Articolo così modificato dall'art. 1, punto 23, della direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991 (GU L 376, pag. 1).

riguarda i seguenti prodotti, quali sono — i tabacchi lavorati.
definiti dalle vigenti disposizioni comuni-
tarie:

— oli minerali,

— alcole e bevande alcoliche,

— tabacchi lavorati».

2. I prodotti di cui al paragrafo 1 possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche, nella misura in cui esse rispettino le regole d'imposizione applicabili ai fini della [*rectius*, delle] accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta.

3. L'art. 3 della direttiva accise stabilisce quanto segue:

«1. La presente direttiva è applicabile a livello comunitario, ai prodotti seguenti, come definiti nelle direttive ad essi relative:

— gli oli minerali,

— l'alcole e le bevande alcoliche,

3. Gli Stati membri conservano la facoltà di introdurre o mantenere imposizioni che colpiscono prodotti diversi da quelli di cui al paragrafo 1, a condizione tuttavia che dette imposte non diano luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera.

Ferma restando questa condizione, gli Stati membri conserveranno altresì la facoltà di applicare tasse sulle prestazioni di servizi che non abbiano il carattere di tasse sulla cifra d'affari, comprese quelle connesse con prodotti soggetti ad accisa».

Normativa austriaca

a) Normativa statale

4. Ai sensi dell'art. 3 del Finanz-Verfassungsgesetz del 1948 (legge costituzionale in materia finanziaria, in prosieguo: «F-VG»)⁴ la ripartizione della potestà impositiva e del gettito tributario tra Stato federale e Länder è disciplinata dalla legislazione federale. In materia di tasse sulle bevande il Finanzausgleichsgesetz del 1993 (legge sulla compensazione finanziaria, in prosieguo: il «FAG»⁵) ha stabilito (all'art. 14, n. 1, punto 8, e n. 2) che costituiscono tasse esclusivamente comunali quelle che colpiscono le «cessioni a titolo oneroso di gelati alimentari, compresi i frutti in essi elaborati o aggiunti, e di bevande, inclusi in entrambi i relativi involucri e accessori, sempreché la cessione non avvenga a fini di rivendita nell'ambito di un'attività a carattere duraturo» e che «sono esenti dall'imposta le cessioni ai sensi dell'art. 10, n. 3, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz» (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: l'«UStG») del 1994⁶, e precisamente le vendite di «vino, allorché il trasferimento del potere di disporre del bene avvenga nel luogo di produzione senza trasporti e spedizioni, nonché le cessioni di latte».

5. In base all'art. 15, n. 3, punto 2, del FAG del 1993, i comuni sono autorizzati ad imporre, con delibera dell'assemblea comunale e salva ulteriore approvazione con legge del Land, i tributi sopraindicati nella misura del 10% del corrispettivo per i gelati alimentari e le bevande alcoliche e del 5% del corrispettivo per le bevande analcoliche (sono considerate tali le bevande con gradazione alcolica non superiore in volume allo 0,5%). La stessa fonte prevede che da tali tributi siano esentate le cessioni destinate al consumo diretto dei viaggiatori e del personale nei mezzi di trasporto, sempreché il tragitto coperto dal mezzo di trasporto non sia situato prevalentemente nel territorio dello stesso comune.

6. L'art. 15, n. 4, del FAG del 1993⁷ prevede che il prezzo di vendita deve essere calcolato conformemente a quanto prescritto nell'UStG e non deve comprendere l'imposta sulla cifra d'affari, il prezzo del servizio e la tassa sulle bevande.

b) Normativa del Land Vienna

7. Il Wiener Getränkesteuergesetz (legge viennese del 1992 sulla tassa sulle bevande, in prosieguo: il «Wiener GstG»⁸) autorizza i comuni a percepire una tassa sulle

4 — BGBl. n. 45/1948. Questa fonte è stata da ultimo modificata dalla legge costituzionale federale pubblicata sul BGBl. n. 201/1996.

5 — BGBl. n. 30, secondo la versione della legge federale pubblicata su BGBl. n. 853/1995.

6 — BGBl. n. 633.

7 — Ai sensi della nuova versione di cui ai BGBl. nn. 959/1993 e 853/1995.

8 — LGBL di Vienna n. 3/1992.

cessioni a titolo oneroso di gelati alimentari, compresi i frutti in essi elaborati e aggiunti, e sulle bevande, inclusi in entrambi casi gli involucri e gli accessori venduti con tali prodotti.

8. Il regolamento del 1992 relativo all'imposta sulle bevande per la città di Vienna (in prosieguo: la «Wiener GStV») ⁹, basato sulla predetta autorizzazione e sull'art. 15, n. 3, punto 2, del FAG del 1993, ha assoggettato ad imposta le cessioni a titolo oneroso di gelati alimentari e di bevande, secondo le modalità indicate all'art. 14 del FAG del 1993. L'art. 2 di tale regolamento indica le cessioni che sono esentate dalla predetta imposta ¹⁰. Queste esenzioni si aggiungono a quella prevista all'art. 1 per le vendite che avvengono nel luogo di produzione.

L'ammontare e il calcolo dell'imposta sono disciplinati conformemente a quanto stabilito nel citato art. 15, n. 3, punto 2, del FAG del 1993. L'ammontare è determinato nella misura del 10% del prezzo di vendita per i gelati e le bevande alcoliche e nella misura del 5% del prezzo di vendita per le bevande non alcoliche.

9. Per quanto riguarda la nozione di corrispettivo, la Wiener GStV richiama le dispo-

sizioni della legge austriaca sull'imposta sulla cifra d'affari del 1972 ¹¹, le quali stabiliscono che il corrispettivo comprende, in particolare, anche il valore di supplementi usuali, di recipienti venduti con i prodotti, nonché, per le specialità di gelato e le bevande contenenti frutti, il valore dei frutti indipendentemente dal loro rapporto quantitativo e di valore rispetto al gelato o alle bevande; e che, invece, non rientrano nella nozione di corrispettivo l'imposta sulla cifra d'affari, il costo del servizio e l'imposta sulle bevande.

c) *Normativa del Land Oberösterreich*

10. L'imposta sulle bevande e sui gelati è disciplinata nel Land Oberösterreich dalla legge regionale del 1950 relativa alla tassa comunale sulle bevande (in prosieguo: l'«Oö GStG») ¹².

Anche tale legge riproduce quasi interamente le disposizioni della FAG concernenti le operazioni imponibili, l'ammontare e il calcolo dell'imposta. Per quanto riguarda l'oggetto dell'imposta, l'Oö GStG precisa che sono soggette all'imposta comunale sulle bevande, in particolare, le cessioni a titolo oneroso di birra, vino, bevande simili e contenenti vino, spumanti e simili, mosto, acquavite, acqua minerale (in quantità limitata), bevande preparate

9 — Amtsblatt n. 6/1992, nella versione modificata degli Amtsblatt nn. 44/1992 e 50/1994.

10 — Ad esempio, sono esentate le cessioni che avvengono in ospedali e cliniche, nell'ambito di servizi generali o su prescrizione medica ai pazienti.

11 — Nella versione della legge federale pubblicata nel BGBl. n. 620/1981.

12 — LGBl. del Land dell'Oberösterreich n. 15/1950, nella versione della legge del Land pubblicata nel LGBl. n. 28/1992.

artificialmente, come cacao, caffè e tè, allo stato predisposto per il consumo finale, altri estratti da sostanze vegetali (spremute, succhi di frutta) e gelati al caffè e al cioccolato. Tale imposta viene percepita all'atto della vendita di tali prodotti nei ristoranti e nelle osterie, nei caffè, nelle pasticcerie, nelle enoteche, nei negozi di specialità gastronomiche e drogherie e negli altri locali nei quali simili bevande vengono vendute per il consumo nel locale o per la strada, eccetto le vendite (contemplate al citato art. 14 del FAG) che avvengono nel luogo di produzione senza trasporti o spedizioni, nonché le vendite destinate al consumo diretto dei viaggiatori e del personale nei mezzi di trasporto, sempreché il tragitto coperto dai mezzi non sia localizzato prevalentemente nel territorio di uno stesso comune.

sostenendo che l'imposta sulle bevande aveva natura di imposta sulla cifra d'affari ed era pertanto contraria all'art. 33, n. 1, della sesta direttiva. La commissione d'appello contestava tali affermazioni, negando che l'imposta *de qua* presentasse i caratteri dell'imposta sulla cifra d'affari e facendo altresì valere che, in ogni caso, l'imposta era riconducibile alla deroga di cui all'art. 3, n. 2, della direttiva accise, perché le somme percette venivano utilizzate per realizzare molteplici finalità specifiche e, in particolare, per rafforzare l'autonomia finanziaria degli enti locali e per compensare i costi dagli stessi sopportati per far fronte alle esigenze del turismo, nonché per disincentivare la vendita di bevande alcoliche attraverso l'applicazione su queste bevande di imposte più elevate rispetto a quelle relative alle bevande non alcoliche.

Fatto, procedimento nazionale e quesiti pregiudiziali

11. L'Evangelischer Krankenhausverein Wien (in prosieguo: l'«EKV») gestisce una mensa all'interno di un ospedale. Con decisione del 6 dicembre 1996, la commissione fiscale di Vienna ingiungeva all'EKV, in applicazione della Wiener GStV, di pagare la somma di 309 995 scellini austriaci a titolo di imposta sulle bevande, in relazione alle vendite di tali prodotti dallo stesso effettuate durante il periodo compreso tra il gennaio 1992 e l'ottobre 1996. L'impugnazione presentata dall'EKV contro tale decisione non veniva accolta dalla commissione d'appello. Contro questa decisione sfavorevole, l'EKV presentava ricorso davanti al Verwaltungsgerichtshof,

12. Wein & Co HandelsgesmbH, già Ikerä Warenhandelsgesellschaft m.b.H. (in prosieguo: la «Wein & Co»), è una società operante nel commercio di vini, con sede a Leonding, nell'Oberösterreich. Anche a tale società le autorità comunali ingiungevano di pagare una certa somma di danaro a titolo di imposta sulle bevande commercializzate nel periodo compreso tra il 1° dicembre 1994 e il 31 marzo 1995.

Wein & Co impugnava tale decisione davanti all'Oberösterreichische Landesregierung. Tale ricorso veniva respinto. La ricorrente impugnava anche questa decisione di rigetto facendo valere che l'imposta aveva natura di imposta sulla cifra

d'affari e ricadeva pertanto nel divieto di cui all'art. 33 della sesta direttiva. Sottolineava, inoltre, che l'imposta *de qua* non perseguiva alcuna finalità specifica e pertanto non poteva neppure essere ricondotta alla deroga di cui all'art. 3, n. 2, della direttiva accise. Affermava, infine, che l'imposta *de qua* era anche contraria all'art. 95 del Trattato CE (divenuto, a seguito di modifica, art. 90 CE) in quanto l'esenzione prevista nella disciplina applicabile alle vendite dirette avvantaggiava esclusivamente le aziende austriache.

13. L'autorità resistente contestava tale tesi facendo valere le stesse argomentazioni svolte dalla commissione di appello. Faceva valere anche che la Commissione europea aveva già riconosciuto la compatibilità, con il citato art. 33 della direttiva, dei tributi locali austriaci per cui è causa, tanto è vero che aveva deciso di non avviare contro l'Austria, in relazione al mantenimento di tale tributo, una procedura di infrazione ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE).

14. La giurisdizione adita proponeva alla Corte i seguenti quesiti pregiudiziali:

«1) Se l'art. 33, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/

CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, sia di ostacolo al mantenimento di un tributo che colpisce le cessioni a titolo oneroso di gelati alimentari, compresi i frutti in essi elaborati o aggiunti, e di bevande, entrambi venduti con i relativi involucri e accessori, tributo ammontante al 10% del corrispettivo, per i gelati alimentari e le bevande alcoliche, e al 5% del corrispettivo per le bevande analcoliche, considerando che il corrispettivo viene calcolato in base alle pertinenti disposizioni in materia di imposta sulla cifra d'affari e che tuttavia non rientrano nel corrispettivo su cui si applica quest'ultima imposta il prezzo del servizio e l'imposta sulle bevande.

2) Se l'art. 3, nn. 2 e 3, seconda frase, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE (direttiva sulle accise), sia di ostacolo al mantenimento di un tributo quale quello descritto nel precedente punto 1.

3) Se l'art. 92, n. 1, del Trattato CE (divenuto, a seguito di modifica, art. 87 CE) sia di ostacolo ad una normativa derogatoria in forza della quale la vendita diretta del vino sia esentata dall'imposta sulle bevande».

Sul primo quesito

15. Con il primo quesito il giudice austriaco chiede, in sostanza, alla Corte di valutare se l'art. 33 della sesta direttiva sia di ostacolo all'introduzione o al mantenimento da parte di uno Stato membro di un'imposta sul consumo di bevande e gelati, del tipo di quella descritta nel quesito in esame.

Ricordo che, come la Corte ha più volte affermato, l'art. 33 non è di ostacolo al mantenimento o all'introduzione di imposte concorrenti con l'IVA¹³ e che, anzi, da tale disposizione si evince il contrario, e cioè che il diritto comunitario ammette l'esistenza di regimi fiscali concorrenti con l'IVA¹⁴. Tuttavia, la facoltà degli Stati membri di introdurre o mantenere queste altre imposte indirette è subordinata alla condizione che queste non abbiano natura di imposte sulla cifra d'affari e ciò, come la Corte ha chiarito, allo «scopo di evitare che vengano istituite tasse che, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi allo stesso modo dell'IVA, comprometterebbero il funzionamento del sistema comune di quest'ultima»¹⁵. Si aggiunga che, chiamata a pronunciarsi sulla nozione di tributo avente «il carattere d'imposta sulla cifra d'affari»,

la Corte ha precisato che «in ogni caso devono essere considerati gravanti sulla circolazione dei beni e dei servizi allo stesso modo dell'IVA le imposte, i diritti e le tasse che presentano le caratteristiche essenziali dell'IVA», senza che sia necessario che gli stessi siano del tutto simili all'IVA¹⁶.

16. Per risolvere la questione occorre, dunque, in primo luogo, identificare le caratteristiche essenziali dell'IVA in base alla pertinente normativa comunitaria e, in secondo luogo, controllare se tali caratteristiche ricorrono in un'imposta del tipo di quella cui il quesito in esame fa riferimento. Spetterà poi al giudice nazionale stabilire, sulla base degli elementi che queste indagini avranno messo in evidenza, se l'imposta *de qua* presenti «il carattere d'imposta sulla cifra d'affari» ed incorra quindi nel divieto di cui all'art. 33 della sesta direttiva.

17. Orbene, in più occasioni la Corte si è pronunciata sulle caratteristiche essenziali dell'IVA. Secondo un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato¹⁷, tali caratteristiche possono essere così riassunte: a) l'IVA si applica in maniera generale, cioè a tutte le operazioni aventi ad oggetto la cessione di beni o la prestazione dei servizi (art. 2 della sesta direttiva); b) l'IVA è proporzionata al prezzo di tali beni o servizi (art. 11 della sesta direttiva); c) l'IVA è riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distri-

13 — Sentenze 8 luglio 1986, causa 73/85, Kerrutt (Racc. pag. 2219); 15 luglio 1989, cause riunite 93/88 e 94/88, Wisselink e a. (Racc. pag. 2671); 19 marzo 1991, causa C-109/90, Giant (Racc. pag. I-1385).

14 — Sentenze Kerrutt, citata, punto 22; Wisselink e a., citata, punto 14; Giant, citata, punto 9; e 19 febbraio 1998, causa C-318/96, Spar (Racc. pag. I-785, punto 22).

15 — Sentenza 31 marzo 1992, causa C-200/90, Denkavit (Racc. pag. I-2217, punto 11). Tale principio è stato enunciato anche nelle sentenze Giant, Wisselink e Kerrutt, già citate, nonché nella sentenza 27 novembre 1985, causa 295/84, Rousseau Wilmot (Racc. pag. 3759, punto 16).

16 — Sentenza Denkavit, citata, punti 11 e 14.

17 — Sentenze Spar, citata; 7 maggio 1992, causa C-347/90, Bozzi (Racc. pag. I-2947); 16 dicembre 1992, causa C-208/91, Beaulande (Racc. pag. I-6709); Denkavit, citata; Giant, citata; Wisselink, citata; 3 marzo 1988, causa 252/86, Bergandi (Racc. pag. I.343).

buzione; d) l'IVA colpisce il valore aggiunto dei beni e dei servizi giacché l'imposta dovuta in occasione di un negozio viene calcolata previa detrazione di quella pagata in occasione del negozio precedente¹⁸; e) l'IVA, infine, può essere trasferita sul prezzo dei servizi e dei beni e pertanto il suo onere è, di norma, traslato sul consumatore.

non farebbe venire meno il carattere opzionale dell'imposta.

Sull'applicabilità generale dell'imposta

18. Quanto alla prima caratteristica, cioè al fatto che l'imposta deve essere «generale», la Commissione, il governo austriaco e la commissione d'appello fiscale sostengono che l'imposta *de qua*, per il fatto di essere applicata alla vendita di due soli prodotti, le bevande e i gelati, non presenterebbe l'anzidetta caratteristica. La commissione d'appello sottolinea inoltre che i comuni non sono tenuti ad imporre l'imposta in esame ma hanno solo la facoltà di introdurla e che la circostanza che, di fatto, tutti i comuni hanno esercitato tale facoltà

19. Le ricorrenti assumono invece che l'imposta *de qua* colpisce un vasto numero di prodotti, e precisamente gran parte delle bibite e dei gelati, i frutti in questi eventualmente contenuti, nonché gli involucri e gli accessori degli stessi. Wein & Co sottolinea, in particolare, che un'interpretazione restrittiva della condizione riguardante l'applicazione generalizzata dell'imposta avrebbe l'effetto di consentire agli Stati membri di aggirare il divieto previsto dal citato art. 33: gli Stati membri potrebbero, infatti, mascherare il carattere generale delle imposte simili all'IVA, assoggettando ogni singolo tipo di cessione o di prestazione ad un'imposta distinta. Per evitare questo rischio, si dovrebbero, dunque, prendere in considerazione, per accertare il carattere «generale» di un'imposta, tutte le imposte analoghe a quella sul valore aggiunto esistenti in uno Stato membro. Ora, secondo Wein & Co, oltre all'imposta sulle bevande, vi sarebbe in Austria una moltitudine di altre imposte, come ad esempio quella sugli spettacoli o quella sul turismo, aventi la stessa natura e di cui quindi si dovrebbe tener conto in una valutazione di insieme del fenomeno impositivo.

20. I rischi evidenziati da Wein & Co non sono del tutto privi di rilevanza. L'argomento, tuttavia, non ha un valore decisivo perché muove da una premessa che non può essere condivisa: dà infatti per scontato che la Corte possa interpretare le regole

18 — E' controverso se l'imposta introdotta ai sensi dell'art. 33 debba rispettare incondizionatamente il quarto criterio sopraindicato. Nelle conclusioni dell'avvocato generale Léger del 13 marzo 1997 presentate nella causa C-130/96, *Solisnor-Estaleiros Navais* (Racc. 1997, pag. I-5055, paragrafo 42), si sostiene che «l'indeducibilità di un tributo a monte si traduce in un effetto cumulativo dell'imposta, di modo che un'interpretazione in base alla quale l'art. 33 osterebbe soltanto alle tasse deducibili porterebbe, in definitiva, ad autorizzare la reintroduzione di imposte del tipo di quelle che le citate direttive si sono poste proprio come compito di eliminare».

comunitarie assumendo un contesto diverso da quello prospettato nell'ordinanza di rinvio, ma trascura che un tale *modus procedendi* è contrario ad una consolidata giurisprudenza, secondo la quale la Corte «può risolvere le questioni ad essa sottoposte solo nel contesto di fatto che risulta dall'ordinanza di rinvio», giacché, se «si basasse sul contesto di fatto che è stato menzionato nel corso del procedimento dinanzi ad essa, la sostanza stessa del problema sollevato dalle questioni pregiudiziali sarebbe modificata»¹⁹. Nello stesso ordine d'idee, la Corte afferma anche che «una modifica della sostanza delle questioni pregiudiziali sarebbe incompatibile con il ruolo assegnato alla Corte dall'art. 177 del Trattato [diventato art. 234 CE] nonché con l'obbligo della Corte di dare ai governi degli Stati membri e alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni ai sensi dell'art. 20 dello Statuto CE della Corte»²⁰.

21. La Corte potrà tener conto del suddetto rilievo in una prospettiva diversa, e precisamente nell'ambito della valutazione dei criteri sulla base dei quali deve essere identificato il requisito della «generalità» dell'imposta. Seguendo tale logica la Corte potrà orientarsi nel senso di intendere la nozione di imposta generale in modo molto ampio riconoscendo l'esistenza del requisito della generalità anche quando non sia stata data la dimostrazione che l'imposta colpisce, indistintamente, tutte le opera-

zioni commerciali aventi ad oggetto beni o servizi²¹, e ciò prendendo in considerazione altre analoghe imposte che, sommate fra loro, danno luogo ad un fenomeno che presenta il carattere della generalità. Occorre infatti considerare che un'interpretazione restrittiva del criterio della «generalità» potrebbe risolversi in un pregiudizio per il conseguimento dell'obiettivo che il legislatore comunitario si è prefisso istituendo un regime armonizzato in materia di IVA, obiettivo per il cui conseguimento è stato posto il divieto di cui al citato art. 33. La *ratio* di tale articolo, come si evince dalla citata sentenza Rousseau Wilmot, è, infatti, quella di impedire che il sistema comune dell'«IVA sia lesa da provvedimenti fiscali di uno Stato membro che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpiscono i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA»²².

22. Tale approccio dovrà comunque tener conto delle indicazioni fornite dalla giurisprudenza della Corte sulla nozione di

21 — Anche l'IVA, del resto, non colpisce indistintamente tutte le operazioni commerciali. V., sul punto, le conclusioni dell'avvocato generale Alber dell'8 giugno 1999, nelle cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97, Pelzl (Racc. pagg. I-3319, I-3321, paragrafo 40). Sulla base anche di tale considerazione l'avvocato generale ha riconosciuto (paragrafi 41, 42 e 44 delle conclusioni citate) l'applicabilità generale di un'imposta austriaca per la promozione del turismo che colpiva un gran numero di categorie professionali, anche se non la totalità delle medesime. Lo stesso avvocato generale ha riconosciuto il carattere della generalità anche ad un'altra imposta austriaca, relativa al finanziamento delle camere di commercio, in base alla considerazione che tale imposta colpiva «sempre, di regola, una gran parte della vita economica o, per meglio dire, delle attività economiche» (conclusioni dell'avvocato generale Alber del 20 novembre 1997, nella causa C-318/96, Spar, citata, paragrafo 33).

22 — Sentenza Rousseau Wilmot, citata, punto 16. V. anche la sentenza Bergandi, citata. V. conclusioni dell'avvocato generale Tesouro del 30 gennaio 1992, in causa C-200/90, Denkavit, citata (paragrafi 5 e 6).

19 — Sentenza 20 marzo 1997, causa C-352/95, Phyltheron International (Racc. pag. I-1729, punti 11 e 12).

20 — Sentenza Phyltheron International, ora citata, punto 14.

«imposta generale». La Corte ha, ad esempio, negato che presentasse tale caratteristica un'imposta speciale sugli spettacoli istituita da un Comune, mediante un regolamento in forza del quale chiunque abitualmente o occasionalmente organizzasse spettacoli o intrattenimenti pubblici nel territorio del comune e facesse pagare un prezzo d'ingresso è assoggettato ad un'imposta sull'ammontare lordo dei proventi. Ha infatti considerato che l'imposta in questione non aveva natura generale per il fatto che essa veniva applicata solo ad una categoria limitata di beni e di servizi²³. La Corte ha, altresì, negato l'esistenza di tale carattere ad un'imposta particolare sui consumi che colpiva un certo tipo di autovetture, con riferimento alla loro consegna agli acquirenti o alla loro importazione. La Corte ha affermato che l'imposta in questione non aveva natura generale poiché colpiva solo due ben determinate categorie di prodotti, e precisamente talune autovetture e talune motociclette²⁴. Infine, non è stato considerato di natura generale il contributo integrativo versato alla loro cassa di previdenza dagli avvocati che esercitano stabilmente in Italia la professione forense e che hanno l'obbligo di iscriversi a tale regime previdenziale²⁵. Tutti questi dati giurisprudenziali concordemente indicano che il carattere generale dell'imposta deve essere escluso quando il prelievo fiscale è collegato ad operazioni che riguardano categorie di beni o di attività ben determinate²⁶.

23. In base a queste considerazioni, un'imposta del tipo di quella descritta dal giudice *a quo* non può qualificarsi «generale» dal momento che, anche se viene applicata ad una molteplicità di beni, e precisamente a tutte le bevande, sia alcoliche che analcoliche, ed ai gelati, e pur essendo stata istituita da tutti i comuni austriaci ed applicandosi quindi nell'intero territorio della Repubblica austriaca, colpisce soltanto le operazioni relative a prodotti determinati.

24. Una volta accertato che l'imposta *de qua* non ha natura generale, deve escludersi che essa possa essere ricondotta nell'ambito della nozione di imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva²⁷. Solo in via subordinata, pertanto, esamino ora gli altri requisiti che caratterizzano l'imposta sulla cifra d'affari e che sono stati in precedenza indicati sotto le lettere da b) ad e).

Sulle altre caratteristiche essenziali dell'IVA

25. Un'imposta del tipo di quella in esame è manifestamente conforme al criterio della «proporzionalità» sopra indicato *sub b)*,

23 — Sentenza 19 marzo 1991, Giant, citata (punto 14).

24 — Sentenza 13 luglio 1989, Wisselink, citata (punto 20).

25 — Sentenza 7 maggio 1992, causa C-347/90, Bozzi (Racc. pag. I-2947). La Corte in tale sentenza ha motivato tale conclusione sottolineando che il detto contributo riguardava solo gli avvocati e che, inoltre, non si applicava a tutti gli onorari, ma solo a quelli corrispondenti all'attività forense.

26 — V. conclusioni in causa Spar, citata (paragrafo 31).

27 — V., in tal senso, sentenza Solisnor-Estaleiros Navais, citata, punto 19.

dal momento che il suo ammontare è commisurato al prezzo dei beni tassati²⁸. Si aggiunga che la rispondenza dell'imposta a tale requisito non è contestata né dal governo austriaco né dalla commissione fiscale ed è espressamente riconosciuta dalla Commissione.

26. Per quanto attiene alla caratteristica sopra indicata *sub c)*, consistente nel fatto che l'imposta deve colpire il bene in tutte le fasi della produzione e della distribuzione, questa è nella specie assente. L'imposta *de qua* grava, infatti, unicamente sulle cessioni di bevande e di gelati ai consumatori finali. Ciò risulta chiaramente dall'art. 14 del FAG, nel quale si precisa che l'imposta è dovuta «sempreché la cessione non avvenga ai fini di rivendita nell'ambito di un'attività a carattere duraturo», ciò che esclude chiaramente che l'imposta sia dovuta per tutte le cessioni dei beni anzidetti tra operatori economici.

27. La caratteristica sopra indicata *sub d)*, secondo la quale l'imposta deve colpire il valore aggiunto del bene, nel senso che il suo importo deve essere calcolato previa detrazione dell'imposta pagata in occasione del negozio traslativo precedente, è anch'essa assente nella specie. L'imposta *de qua* infatti viene prelevata solo nella fase finale della commercializzazione e conseguentemente non tiene conto del valore aggiunto ma investe l'intero valore del bene.

28 — Si ricorda, inoltre, che il prezzo di vendita è calcolato conformemente alle disposizioni previste nella legge relativa alla tassa sulla cifra d'affari.

28. Sostiene invece l'EKV che l'imposta *de qua* avrebbe natura di imposta sul valore aggiunto. Ciò risulterebbe dal fatto che l'applicazione sul valore aggiunto del bene riferita a ciascuna delle fasi della commercializzazione e della produzione di fatto si realizzerebbe, nella specie, con la tassazione integrale e indifferenziata del prezzo finale. Nel regime dell'imposta *de qua* vi sarebbe quindi soltanto una diversa modalità di imposizione, che però non sarebbe tale da modificare il risultato finale, con la conseguenza che il prelievo fiscale potrebbe essere qualificato come imposta assimilabile, per la sua funzione economica, a quella sul valore aggiunto.

29. Queste argomentazioni non convincono, poiché non dimostrano che il prezzo di vendita finale esprima il valore aggiunto in ogni fase della produzione e della commercializzazione. Si consideri anche che tale accertamento fattuale in ogni caso è di pertinenza del giudice nazionale.

30. Quanto all'ultima caratteristica essenziale dell'IVA, sopra indicata *sub e)*, quanto cioè alla possibilità per l'operatore colpito di traslare sul consumatore l'onere dell'imposta, ricordo che la Corte ha precisato che tale requisito può sussistere anche se la normativa nazionale non «preveda espressamente la possibilità di [traslare il tributo sul] consumatore» e senza che tale trasfe-

rimento debba risultare da prove documentali²⁹. Ciò premesso, si deve sottolineare che un'imposta del tipo di quella descritta dal giudice *a quo* è determinata in una data percentuale da calcolarsi sul prezzo del prodotto, prezzo che corrisponde al valore dei beni e degli accessori con esclusione dell'IVA, del costo del servizio e dell'imposta stessa (art. 15, n. 4, del FAG). Ora, anche se tale definizione del prezzo sembra escludere l'automatismo della traslazione sul consumatore dell'onere dell'imposta, non può escludersi che la traslazione possa nella specie realizzarsi, considerato che rientra nei poteri di ogni operatore economico fissare il prezzo globale dei suoi prodotti. Spetterà comunque al giudice nazionale verificare se effettivamente vi sia stata la traslazione.

Sul secondo quesito

33. Con il secondo quesito il giudice austriaco vuol sapere se l'art. 3, nn. 2 e 3, seconda frase, della direttiva accise sia di ostacolo al mantenimento di un'imposta quale quella descritta nel primo quesito.

Argomenti delle parti

31. Malgrado la rispondenza del regime dell'imposta *de qua* al principio di proporzionalità, sta di fatto che tale imposta non possiede molteplici delle altre caratteristiche essenziali dell'IVA (generalità, applicazione in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione, deducibilità). Ciò induce a concludere che la stessa non è assimilabile all'imposta sulla cifra d'affari.

32. Suggesto, pertanto, alla Corte di rispondere al primo quesito nel senso che l'art. 33 della sesta direttiva non è di ostacolo al mantenimento di un tributo del tipo di quello descritto dal giudice *a quo* nell'ordinanza di rinvio.

34. EKV e Wein & Co sostengono che una tale imposta sarebbe contraria all'art. 3 della direttiva accise, e in particolare al suo n. 2, in primo luogo per il fatto di non perseguire alcuna finalità specifica. Assumono, in particolare, che non sarebbe in alcun modo provato che i proventi dell'imposta *de qua* vengano effettivamente impiegati per le finalità specifiche (turismo, sanità) indicate dalle autorità austriache. Il fatto che l'imposta *de qua* viene incamerata dai comuni, e integra così le loro entrate fiscali, non sarebbe riconducibile, secondo Wein & Co, alla nozione di finalità specifica di cui all'art. 3, n. 2, considerato che rientrerebbero in tale nozione soltanto gli obiettivi di politica sanitaria, ambientale e sociale. La stessa parte contesta anche che i proventi dell'imposta sarebbero destinati a far fronte alle esigenze turistiche degli enti locali, facendo valere al riguardo che, in Austria, esiste una specifica imposta sul turismo e che l'imposta in esame viene applicata anche in luoghi

29 — Sentenza 26 giugno 1997, causa C-370/95, C-371/95 e C-372/95, Careda e a. (Racc. pag. I-3721, punti 18 e 23).

dove non si registra alcuna attività turistica. Contesta altresì la asserita finalità sanitaria dell'imposta *de qua* deducendo che tale imposta colpisce in egual misura le bevande alcoliche e i gelati.

sul calcolo dell'accisa, figurante nella direttiva strutture, secondo cui l'ammontare dell'accisa varia in funzione della quantità del prodotto. L'imposta in discorso contrasterebbe anche con la direttiva 92/84 per il fatto di non prevedere una tassazione differenziata in ragione del tipo di prodotto colpito.

Entrambe le ricorrenti sostengono, in secondo luogo, che l'imposta *de qua* non rispetterebbe né le regole applicabili ai fini delle accise, né quelle applicabili ai fini dell'IVA: ciò sostengono muovendo dal presupposto che la disposizione indichi queste due condizioni cumulativamente, come esplicitamente risulta in alcune versioni linguistiche (ad esempio, in quella inglese). Wein & Co, in particolare, sottolinea che l'imposta sulle bevande non rispetterebbe né la regola secondo cui il fatto generatore dell'accisa è costituito dalla fabbricazione dei prodotti o dalla loro importazione nel territorio comunitario (art. 5 della direttiva accise), né la regola sull'esigibilità dell'accisa, individuata nel momento in cui il prodotto è immesso al consumo (art. 6 della direttiva accise), né, infine, la regola secondo cui l'imposta viene applicata nello Stato di destinazione del bene (art. 10 della direttiva accise). L'imposta, inoltre, si discosterebbe dalle regole contenute nella direttiva 92/83/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcol e sulle bevande alcoliche (in prosieguo: la «direttiva strutture»)³⁰, e nella direttiva 92/84/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sull'alcol e sulle bevande alcoliche (in prosieguo: la «direttiva 92/84»)³¹. Secondo Wein & Co, infatti, l'imposta, per il fatto di essere calcolata sul valore del prodotto, non sarebbe conforme alla regola

35. Anche la Commissione sostiene che l'imposta *de qua* sarebbe incompatibile con la direttiva accise, con la direttiva strutture e con la direttiva 92/84, prospettando per le bevande alcoliche argomentazioni sostanzialmente non diverse rispetto a quelle svolte dalle ricorrenti.

36. Il governo austriaco e la commissione fiscale ritengono, invece, che l'imposta perseguirebbe una finalità specifica come richiesto dall'art. 3, n. 2, della direttiva accise perché rafforza l'autonomia finanziaria dei comuni, perché i relativi proventi sono destinati alle spese per le attività turistiche e, infine, perché protegge la salute pubblica disincentivando il consumo di bevande alcoliche.

Il governo austriaco e la commissione fiscale sostengono, inoltre, che, in ogni caso, perché un'imposta possa considerarsi come volta a perseguire una o più finalità

30 — GU L 316, pag. 21.

31 — GU L 316, pag. 29.

specifiche, non sarebbe necessario che i proventi della stessa siano destinati in bilancio a tali finalità; a questo scopo sarebbe sufficiente il nesso causale tra l'imposta e la realizzazione della finalità specifica³².

rispetterebbe altresì l'art. 3, n. 3, primo comma, della direttiva accise in quanto non darebbe luogo a formalità connesse al passaggio delle frontiere con gli Stati membri e non avrebbe il carattere di tassa sulla cifra d'affari.

Per quanto riguarda il rispetto cumulativo o alternativo delle regole applicabili ai fini delle accise e/o dell'IVA, il governo austriaco e la commissione fiscale propendono anch'essi per una lettura cumulativa delle due condizioni; essi cioè sostengono che un'imposta nazionale sul consumo, per essere compatibile con il diritto comunitario, dovrebbe rispettare sia le regole riguardanti le accise sia quelle relative all'IVA. Aggiungono, tuttavia, che, essendo di fatto impossibile rispettare nello stesso tempo integralmente entrambi i regimi, l'unico modo per riconoscere a tale disposizione un effetto utile sarebbe quello di interpretarla nel senso che il solo limite che essa pone al legislatore nazionale consiste in ciò che l'imposta sul consumo diversa dall'IVA e dalle accise non dovrebbe compromettere l'armonizzazione raggiunta nell'ambito dell'IVA e delle accise, non dovrebbe cioè porsi in conflitto con questi due sistemi. Il governo austriaco e la commissione fiscale ritengono che l'imposta *de qua* sarebbe di fatto compatibile con tali sistemi.

Nel merito

37. Per rispondere al secondo quesito, la Corte deve pronunciarsi sull'interpretazione dell'art. 3 della direttiva accise, e in particolare sulle condizioni cui i numeri 2 e 3 di detto articolo subordinano la facoltà degli Stati membri di introdurre o mantenere in vigore imposizioni indirette su determinati prodotti. In questa prospettiva si dovrà tener conto della lettera della disposizione, della sua *ratio*, del sistema nel quale la disposizione è inserita e delle finalità che con essa si perseguono.

— Sull'interpretazione dell'art. 3, n. 2, della direttiva accise

Il governo austriaco e la commissione fiscale sostengono, infine, che tale imposta, per quanto riguarda le bevande analcoliche,

32 — V. conclusioni dell'avvocato generale Fennelly del 12 novembre 1998, in causa C-346/97, Braathens Sverige Ab/Riksskatteverket (Racc. pagg. I-3419, I-3421 paragrafo 15).

38. La direttiva accise detta i criteri generali per l'armonizzazione dei regimi relativi ai prodotti soggetti ad accisa con lo scopo

di garantire il corretto funzionamento del mercato interno³³.

Ciò posto, occorre anzitutto stabilire il significato della espressione «finalità specifiche» e controllare poi se l'imposta *de qua* persegua finalità di questa natura.

L'art. 3, n. 2, di questa fonte prevede una deroga al regime generale³⁴ riconoscendo agli Stati membri la facoltà di introdurre, accanto alle accise, altre imposizioni indirette, imposizioni che evidentemente non possono avere la stessa natura delle accise giacché altrimenti la norma non avrebbe alcuna funzione³⁵. Questa facoltà è stata limitata dal legislatore comunitario con la formulazione di due condizioni: occorre, in primo luogo, che le imposizioni indirette siano volte a finalità specifiche e, in secondo luogo, che le stesse rispettino le «regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta». E' persino superfluo aggiungere che questa disposizione, avendo carattere derogatorio, va interpretata in senso restrittivo³⁶.

39. La direttiva accise non definisce in termini espliciti questa espressione. Per identificarne il significato si deve, dunque, far ricorso alla *ratio* della disposizione e al contesto nel quale essa è inserita. Tenuto conto del fatto che tale espressione si riferisce alle «altre imposizioni indirette», cioè ad imposizioni indirette diverse dalle accise, non possono considerarsi finalità specifiche quelle che vengono perseguite, o possono esserlo, mediante le accise. Ora, se si considera che una delle finalità delle accise è quella di raccogliere fondi per le generali esigenze di bilancio delle entità pubbliche, si deve escludere che le imposte aventi lo scopo di aumentare le entrate di enti territoriali, come le regioni o i comuni, possano considerarsi volte a conseguire finalità specifiche ed essere, così, fatte rientrare nella deroga al regime generale delle accise.

33 — Nella sentenza 11 novembre 1997, causa C-408/95, Euro-tunnel e a. (Racc. pag. I-6315), la Corte ha affermato che la «direttiva 92/12 ha per oggetto l'attuazione, a decorrere dal 31 dicembre 1992, delle condizioni di circolazione dei prodotti assoggettati ad accise nell'ambito del mercato interno senza frontiere fiscali» (punto 7).

34 — In senso analogo, v. conclusioni in causa C-346/97, citate, paragrafo 23.

35 — Depone in favore di questa interpretazione dell'art. 3, n. 2, la circostanza che, nel corso dei lavori preparatori, la Commissione aveva proposto una diversa formula per il detto n. 2, secondo la quale i prodotti di cui al n. 1 (e cioè gli oli minerali, l'alcol, le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati) potevano essere gravati «solo da accisa e dall'imposta sul valore aggiunto» (GU del 21 dicembre 1990, C 322, pag. 1). Tale formula avrebbe escluso totalmente la possibilità di mantenere in vigore o introdurre imposte sul consumo ulteriori e diverse. Il fatto che essa non sia stata accolta dimostra che il legislatore ha inteso riconoscere agli Stati un certo spazio di intervento.

36 — In senso analogo, v. conclusioni in causa C-346/97, citate, paragrafo 23.

Tenuto conto di tutte queste considerazioni, possono qualificarsi come imposte indirette aventi finalità specifiche tutte quelle imposte che perseguono scopi diversi da quello di sopperire alle esigenze generali della spesa pubblica e che non contrastano con obiettivi comunitari. Secondo tale criterio, rientrano, ad esempio, in questa

categoria le imposte aventi lo scopo di tutelare l'ambiente e la salute pubblica, così come quelle volte a promuovere il turismo, lo sport, la cultura e lo spettacolo.

40. La finalità specifica, cui fa riferimento l'art. 3, n. 2, della direttiva accise, può essere perseguita sia vincolando l'uso dei proventi alla realizzazione di determinate finalità³⁷ sia attraverso la struttura dell'imposta, vale a dire scegliendo determinate modalità per il calcolo della medesima.

Applicando tale chiave di lettura all'imposta *de qua*, per dimostrare che si tratta di un'imposta avente la finalità specifica di far fronte a costi turistici, sarà pertanto necessaria la presenza alternativa o cumulativa di entrambi i suddetti elementi. Sarà perciò necessario che nel bilancio figuri il collegamento tra le entrate corrispondenti a quest'imposta e la realizzazione dell'anzidetta finalità oppure che le entrate in questione vengono attribuite ad un organismo avente lo scopo istituzionale di operare per la promozione delle attività turistiche; e/o che la struttura dell'imposta sia funzionale a tale finalità.

41. Nel caso di specie, l'imposta austriaca non sembra perseguire le finalità di pro-

mozione del turismo e tutela della salute indicate dal governo austriaco e dalla commissione fiscale né attraverso la destinazione delle relative entrate né attraverso la sua struttura. Sotto il primo profilo, va considerato che i proventi in questione non risultano destinati al conseguimento di alcuna delle anzidette finalità. Tale circostanza è stata confermata nel corso dell'udienza dallo stesso rappresentante del governo austriaco, il quale ha dichiarato che la legge non prevede alcuna destinazione specifica per i proventi dell'imposta sulle bevande, ma solo un generico nesso di causalità tra il prelievo fiscale e il conseguimento di determinate finalità come, ad esempio, la realizzazione di infrastrutture turistiche. La destinazione dell'imposta per finalità c.d. turistiche è poi contraddetta dalla circostanza che in Austria esistono altre imposte comunali i cui proventi sono destinati al conseguimento di finalità turistica³⁸. Si aggiunga, sempre nello stesso senso, che, come ha segnalato Wein & Co, l'imposta *de qua* verrebbe applicata anche in zone non turistiche. Sotto il secondo profilo, poi, sembra contrastare con l'asserita specifica finalità di tutela della salute pubblica la circostanza che l'imposta colpisce anche le bevande analcoliche, sia pure in misura minore rispetto alle bevande alcoliche, nonché l'altra circostanza che l'imposta che colpisce le bevande alcoliche colpisce anche nella stessa misura i gelati.

In realtà, nel caso di specie, l'unico dato certo è che i proventi dell'imposta *de qua* confluiscono nel bilancio dell'ente locale,

37 — V. in questo senso conclusioni in causa C-346/97, citate, paragrafo 15, ove si afferma che «la question de savoir si la taxe poursuit la finalit  spécifique r sidant dans la protection de l'environnement d pend du point de savoir si la structure de la taxe elle-même et, plus particulièrement, son mode de calcul visent   encourager l'utilisation de moteurs d'avion moins polluants».

38 — Si vedano, ad esempio, il Tourismusabgabe-Gesetz del 1991 (legge relativa al turismo) e il Tourismus-Gesetz del 1990, che prevedono tributi comunali i cui proventi sono destinati alla promozione del turismo.

concorrendo a rafforzarne l'autonomia. Ciò tuttavia non è sufficiente per attribuire all'imposta legittimità comunitaria. Come si è già visto, infatti, un'imposta non può essere considerata come avente una finalità specifica ai sensi dell'art. 3, n. 2, della direttiva accise per il solo fatto che le entrate ad essa relative confluiscono nel bilancio dell'ente locale. Lo strumento appropriato per incrementare le entrate è costituito infatti, come sopra già si è osservato, dalle accise.

42. Si deve dunque concludere nel senso che l'imposta *de qua* non persegue una finalità specifica nel significato che a tale espressione va attribuito secondo l'art. 3, n. 2, della direttiva accise, con la conseguenza che essa va considerata illegittima dal punto di vista comunitario.

43. Passo ora a considerare la seconda condizione cui l'art. 3, n. 2, della direttiva accise subordina la facoltà degli Stati di introdurre o mantenere in vigore imposizioni indirette su determinati prodotti. Ricordo che l'art. 3, n. 2, stabilisce che i prodotti sottoposti ad accisa «possono formare oggetto di altre imposizioni [...], nella misura in cui esse rispettino le regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta». L'interpretazione di questa disposizione è resa non facile dal fatto che le diverse versioni linguistiche non coincidono su un aspetto non secondario, e precisamente sul punto se la legittimità comunitaria dell'imposta nazionale esiga il rispetto contemporaneo del regime delle

accise e di quello dell'IVA oppure quello alternativo dell'uno o dell'altro regime. Le versioni inglese, olandese e danese, infatti, presentano la formula «delle accise e dell'IVA» mentre altre versioni linguistiche, ad esempio quelle francese, tedesca, italiana e spagnola, usano la formula «delle accise o dell'IVA», caratterizzata dalla particella disgiuntiva «o» in sostituzione della congiunzione «e», che figura in altre versioni.

44. Di fronte a tali divergenze occorre anzitutto richiamare il principio più volte affermato dalla Corte, secondo il quale «le varie versioni linguistiche di una norma comunitaria vanno interpretate in modo uniforme» con la implicazione che, «in caso di divergenza tra le versioni stesse, la disposizione in questione dev'essere intesa in funzione del sistema e delle finalità della normativa di cui essa fa parte»³⁹. E' dunque alla logica d'insieme del regime delle accise, quale risulta dalla direttiva quadro del 1992, che occorre fare riferimento per risolvere il dubbio interpretativo fatto nascere dalle contraddizioni linguistiche ora indicate. In questa prospettiva, occorre soprattutto tener conto del fatto che la facoltà concessa agli Stati membri di introdurre altre imposte stabilisce un'eccezione al regime armonizzato delle accise. Da questa premessa deriva che l'esercizio di tale facoltà deve avvenire nel rispetto in via principale di questo regime e, correlativa-

39 — Sentenza 7 dicembre 1995, causa C-449/93, *Rockfon/Specialarbejderforbundet i Danmark* (Racc. pag. I-4291, punto 28), che richiama il principio espresso nella sentenza 27 ottobre 1977, causa 30/77, *Bouchereau* (Racc. pag. 1999, punto 14).

mente, che il riferimento al regime dell'IVA, che figura nella stessa disposizione, deve essere inteso come meramente secondario o sussidiario. Si aggiunga, nello stesso senso, che pretendere che un'imposta diversa dall'IVA e dalle accise rispetti tutte le regole applicabili ai fini dell'IVA, che cioè abbia in sostanza natura di tassa sulla cifra d'affari, sarebbe in contrasto con il contenuto dell'art. 33 della sesta direttiva che, al n. 1, palesemente esclude la possibilità per gli Stati membri di introdurre imposte aventi il carattere di imposta sulla cifra d'affari.

Il rispetto contestuale delle regole relative alle accise e all'IVA risulterebbe, per di più, impraticabile: basti considerare l'incompatibilità tra le diverse caratteristiche essenziali delle due imposte. Le caratteristiche della generalità e della proporzionalità dell'IVA sono, ad esempio, in netto contrasto con la regola del regime delle accise secondo la quale un'accisa può essere imposta soltanto a determinati prodotti e con l'altro secondo cui l'ammontare dell'accisa viene calcolato, in via principale, sulla quantità dei prodotti.

45. Per tutte le considerazioni sin qui svolte sono dell'opinione che, se si vuole riconoscere un effetto utile alla disposizione in esame, occorre lasciare da parte le difficoltà originate dalle divergenze fra le diverse versioni linguistiche ed interpretarla nel senso che l'imposta nazionale deve anzitutto osservare le regole in materia di accise indicate nella disposizione in questione (si tratta delle regole sulla determinazione

della base imponibile, sul calcolo, sull'esigibilità e sul controllo dell'imposta) e soltanto in via sussidiaria quelle relative all'IVA, fermo restando che in ogni caso le imposte nazionali non devono compromettere il funzionamento dell'IVA⁴⁰.

46. Vediamo ora come deve essere inteso il rispetto delle regole applicabili ai fini delle accise. Ritengo che l'art. 3, n. 2, per il fatto di introdurre una deroga al regime generale delle accise, deve essere interpretato in senso restrittivo. Il rispetto delle regole in questione non deve, tuttavia, essere inteso nel senso che è richiesta una totale coincidenza della normativa comunitaria con le regole applicabili ai singoli prodotti individuabili all'interno di ciascuna categoria. Con ciò intendo dire che la legittimità comunitaria di un'imposta nazionale con una finalità specifica dovrebbe essere valutata sul parametro del regime comunitario previsto per l'intera categoria dei prodotti di cui trattasi. E, invero, la totale coincidenza tra le due discipline non solo farebbe venir meno l'effetto utile dell'art. 3, n. 2, ma rischierebbe di determinare forme addizionali di accisa o una sorta di seconda accisa, in contrasto con il principio dell'unicità dell'accisa. Per fare un esempio, qualora uno Stato membro intendesse assoggettare ad un'imposta diversa dalle accise una bevanda alcolica quale la birra, per finalità connesse alla tutela della salute,

40 — Non è inutile sottolineare, infine, che nell'art. 3, n. 2, il riferimento all'IVA figura dopo quello alle accise.

potrebbe farlo solo a condizione di rispettare nel loro insieme le regole che figurano nella direttiva strutture concernente le bevande alcoliche, ma non dovrebbe anche rispettare alla lettera tutte le regole specifiche relative alla birra ivi contenute.

Si deve dunque concludere nel senso che un'imposta del tipo di quella descritta dal giudice *a quo* è contraria al diritto comunitario, perché non rispetta le regole applicabili ai fini delle accise quali risultano dalla direttiva quadro e dalla direttiva strutture.

47. Ciò posto, si tratta ora di valutare se un'imposta del tipo di quella descritta dal giudice *a quo* rispetti le suddette regole. Questo esame deve essere effettuato tenendo conto soprattutto della direttiva strutture, nel cui ambito è definita la categoria alla quale appartengono i prodotti assoggettati all'imposta.

48. Dico subito che l'imposta *de qua* non rispetta, sotto molteplici profili, le regole relative alle accise sulle bevande alcoliche quali risultano dalla direttiva quadro e dalla direttiva strutture. In primo luogo, essa non rispetta le modalità di calcolo delle accise. Il suo ammontare viene infatti determinato in ragione del valore del prodotto, anziché in base al volume o alla gradazione alcolica come impone la direttiva strutture. In secondo luogo, essa non prevede, a differenza delle accise sulle bevande alcoliche, una tassazione differenziata in funzione del tipo di prodotto, bensì un'unica tassazione per tutte le bevande che hanno una gradazione alcolica superiore allo 0,5%. In terzo luogo, essa non rispetta le regole generali relative all'esigibilità delle accise, dal momento che viene percepita unicamente nella fase della vendita al consumatore, e non all'atto dell'immissione al consumo.

49. Occorre ora stabilire se l'imposta in esame sia compatibile con l'art. 3, n. 3, prima frase, della direttiva accise, che — ricordo — riconosce agli Stati membri la facoltà di introdurre o mantenere imposizioni che colpiscono prodotti diversi da quelli indicati nel n. 1 dello stesso articolo (si tratta, come sappiamo, degli oli minerali, dell'alcol, delle bevande alcoliche e dei tabacchi lavorati), a condizione che non diano luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera. Anche se tale disposizione non lo dice esplicitamente, la facoltà in questione è altresì subordinata all'ulteriore condizione che le imposizioni non abbiano carattere di tassa sulla cifra d'affari. Il divieto per gli Stati di introdurre tasse di questa natura ha infatti portata generale, con la conseguenza che, in assenza di una previsione esplicita, non mi sembra possibile affermare per via presuntiva l'esistenza di una deroga.

50. Si tratta, dunque, di verificare se un'imposta del tipo di quella descritta dal giudice *a quo* rispetti queste due condizioni

nella parte in cui colpisce bevande analcoliche e gelati, e cioè due prodotti che non sono contemplati nell'art. 3, n. 1. La risposta a tale quesito deve essere affermativa. Si perviene a questa conclusione ribadendo quanto si è già detto, e precisamente che l'imposta *de qua* non ha il carattere di tassa sulla cifra d'affari e colpisce soltanto le vendite all'interno del territorio nazionale, perché riguarda unicamente le vendite al consumatore finale.

51. Non ritengo che l'esercizio della facoltà prevista nell'art. 3, n. 3, sia sottoposto anche alla condizione che l'imposta persegua una finalità specifica, condizione questa che figura nel n. 2 dello stesso art. 3 e che si applica soltanto a determinati prodotti. Tale condizione, infatti, non si ricava in alcun modo dal testo della predetta disposizione né da altre fonti. L'art. 99 del Trattato CE (divenuto art. 93 CE), anzi, sottolinea che l'intervento del legislatore comunitario diretto ad armonizzare i regimi nazionali relativi ad altre imposte indirette può avvenire «nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno (...)». Ciò significa che, fino a quando non entreranno in vigore le norme armonizzate relative alle imposte indirette applicabili alle bevande analcoliche e ai gelati, gli Stati membri rimangono liberi di introdurre altre imposte indirette, nel rispetto dei soli due sopraindicati limiti.

52. Passo ora ad esaminare la seconda parte del presente quesito, riguardante la compatibilità dell'imposta in parola con l'art. 3, n. 3, seconda frase, della direttiva accise.

Le ricorrenti sostengono, con riferimento alle affermazioni contenute nella sentenza Faaborg-Gelting⁴¹, che l'imposta sulle bevande, quando viene percepita in un luogo di ristorazione, colpirebbe non solo la vendita del prodotto ma anche tutto quanto necessario all'esercizio dell'attività di ristorazione (arredi, stoviglie, guardaroba e simili) e sarebbe, quindi, contraria all'art. 3, n. 3, seconda frase, della direttiva accise, in quanto presenterebbe il carattere di tassa sulla cifra d'affari. Ricordo che tale fonte stabilisce che, fermo restando che le imposte, quando colpiscono prodotti diversi da quelli indicati al paragrafo 1, devono rispettare la condizione prevista nel n. 3, prima frase (secondo cui le imposte in parola non devono dare luogo a formalità connesse al passaggio di una frontiera), «gli Stati membri conservano altresì la facoltà di applicare tasse sulle prestazioni di servizi che non abbiano il carattere di tasse sulla cifra d'affari, comprese quelle connesse con prodotti soggetti ad accisa». Sul punto basti osservare che, anche se si ammette che nella specie l'imposta grava pure sulla prestazione dei servizi, il fatto che essa non ha — come si è visto nell'esame del primo quesito — carattere di tassa sulla cifra d'affari la rende compatibile con la predetta disposizione.

41 — Sentenza 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S (Racc. pag. I-2395).

Sul terzo quesito

ha imposto all'Austria di sopprimerla a decorrere dal 31 dicembre 1998.

53. Con il terzo quesito il giudice nazionale vuol sapere se l'esenzione disposta a favore delle vendite effettuate nel luogo di produzione (così dette vendite dirette) rientri nella nozione di aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato CE, ciò che la renderebbe incompatibile con il diritto comunitario. I dubbi del giudice remittente nascono dal fatto che la Commissione ha già qualificato in questo modo tale esenzione in un parere motivato pubblicato sulla Gazzetta ufficiale del 14 marzo 1997⁴².

56. Premetto che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, il rigetto di una domanda presentata in via pregiudiziale da un giudice nazionale è giustificato solo laddove sia manifesto che l'interpretazione del diritto comunitario che viene chiesta non ha alcuna relazione con l'oggetto della controversia della causa principale⁴⁴.

54. La ricevibilità del quesito viene contestata sotto due profili: a) il governo austriaco e la commissione fiscale fanno valere che il quesito non avrebbe rilevanza ai fini della decisione della causa principale; b) tutte le parti, tranne la Commissione e l'EKV, fanno valere che, in base all'art. 93 del Trattato CE (divenuto art. 88 CE), spetterebbe unicamente alla Commissione statuire sulla compatibilità di un aiuto con il mercato interno.

57. Ciò posto, sono dell'opinione che l'eccezione di irricevibilità basata sull'irrelevanza del quesito in esame rispetto alla decisione della causa principale sia fondata limitatamente agli effetti prodotti dalla esenzione sino al 31 dicembre 1998.

55. In relazione all'eccezione sotto a) occorre considerare che, in data 3 febbraio 1999, la Commissione ha portato a compimento la procedura avviata, ai sensi dell'art. 88, n. 2, del Trattato CE, con la comunicazione C 57/96. In tale data, infatti, la Commissione ha emesso una decisione⁴³, con la quale ha dichiarato che l'esenzione, di cui al presente quesito, è incompatibile con il mercato comune ed

58. Per quanto riguarda, poi, il secondo profilo della dedotta irricevibilità del terzo quesito, che si risolve nella contestazione della competenza della Corte a pronunciarsi sulla compatibilità degli aiuti con il mercato comune, competenza che spetterebbe in via esclusiva alla Commissione, ritengo che l'eccezione sia priva di fondamento. Secondo la giurisprudenza comunitaria, infatti, le giurisdizioni nazionali possono (e devono, se di ultima istanza) sottoporre alla Corte di giustizia, sulla base

42 — Atto C 57/96 (GU C 82, pag. 9).

43 — Atto n. 10165/99, non ancora pubblicato.

44 — V. sentenza 12 marzo 1998, causa C-314/96, Djabali (Racc. pag. I-1149, punto 19). V. anche sentenza 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI (Racc. pag. I-4693, punto 15).

dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 92 del Trattato CE, in particolare per trarre le conseguenze della diretta efficacia della disposizione di cui all'art. 93⁴⁵. Non possono, invece, chiedere alla Corte di pronunciarsi direttamente sulla compatibilità con tale disposizione di una norma interna⁴⁶.

59. Passando al merito, ricordo che la Corte ha affermato che il concetto di aiuto è più ampio di quello di sovvenzione, dal momento che con il termine aiuto si designano non solo le prestazioni positive alla cui nozione vanno ricondotte le sovvenzioni, ma anche gli interventi che, in varie forme, riducono gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, anche se non rispondono alla nozione di sovvenzione intesa in senso stretto, producono però gli identici effetti di questa⁴⁷. Seguendo questa logica, la Corte ha sostenuto che un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole rispetto ai rivenditori costituisce un aiuto statale ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato⁴⁸.

60. Sono dell'opinione che, applicandosi questi principi, all'esenzione di che trattasi debba essere riconosciuta natura di «aiuto». Conduce a questa conclusione il rilievo che essa colloca i produttori che commercializzano il vino direttamente dalle proprie cantine in una situazione di indubbio vantaggio rispetto a tutti gli altri rivenditori di bevande alcoliche assoggettati all'imposta per cui è causa: i primi, infatti, possono praticare prezzi più bassi non essendo costretti a compensare il carico fiscale derivante dall'imposta *de qua*. Si aggiunga che, come ha osservato la Commissione, i vini venduti direttamente dal produttore rappresentano una quota di mercato pari a circa il cinquanta per cento del totale e che di conseguenza l'esenzione non può non avere un impatto rilevante tanto sul vino prodotto e venduto in Austria, quanto su quello prodotto in altri Stati membri.

61. Si aggiunga poi che i motivi di compatibilità dell'aiuto in discorso col mercato comune allegati dal governo austriaco e dalla commissione fiscale non rientrano tra quelli previsti nei nn. 2 e 3 dell'art. 92 del Trattato. In particolare, l'aiuto non risulta essere destinato, come invece sostengono le parti resistenti, ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni: della predetta esenzione, infatti, beneficiano tutti i produttori di vino in qualsiasi regione dell'Austria essi si trovino. Si consideri, infine, che la Commissione ha anche accertato che la competenza a concedere l'esenzione in esame non rientra tra quelle trasferite agli Stati membri in forza del

45 — Sentenza 11 luglio 1996, causa C-39/94, SFEI (Racc. pag. I-3547).

46 — Sentenza 17 giugno 1999, causa C-295/97, Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA/International Factors Italia SpA (Racc. pag. I-3735).

47 — Sentenza 23 febbraio 1961, causa 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autorità (Racc. pag. 1).

48 — Sentenza 15 marzo 1994, causa C-387/92, Banco Exterior de España (Racc. pag. I-877, punto 14).

regolamento (CEE) n. 822/87 del Consiglio, relativo all'organizzazione comune del mercato vitivinicolo⁴⁹, oppure del regolamento (CEE) n. 827/68 del Consiglio, che si applica anche ai vini di frutta e alle altre bevande fermentate⁵⁰.

Limitazione nel tempo degli effetti della sentenza

62. Occorre ora esaminare se, ed eventualmente in quale misura, sia giustificato nella specie limitare l'efficacia retroattiva della pronuncia della Corte. Il governo austriaco ha infatti chiesto alla Corte, nel caso in cui dichiarasse che il mantenimento dell'imposta indiretta *de qua* è incompatibile con il diritto comunitario, di limitare nel tempo gli effetti della sentenza. Per sorreggere tale richiesta ha dedotto che, in base alle informazioni ricevute da parte di rappresentanti della Commissione prima dell'adesione, esso aveva acquisito in buona fede il convincimento che l'imposta fosse compatibile con il diritto comunitario. Lo stesso governo, sempre per sorreggere la propria richiesta, ha anche fatto valere le gravi conseguenze che l'eventuale efficacia retroattiva della sentenza pregiudiziale avrebbe comportato per le finanze degli enti locali. Al riguardo ha precisato che la somma da restituire ammonterebbe a 22 miliardi di scellini austriaci per gli anni dal 1995 al 1998 e che tale somma corrisponderebbe approssimativamente allo 0,9% del prodotto interno lordo dell'Austria.

Ha infine sottolineato che l'eventuale rimborso delle imposte ai rivenditori farebbe conseguire loro un ingiustificato arricchimento considerato che essi avrebbero incorporato l'imposta nel prezzo, e così trasferito il relativo onere sui consumatori, e considerato altresì che a loro volta i consumatori ben difficilmente potrebbero ottenere dai rivenditori la restituzione delle imposte incorporate nel prezzo giacché di norma si trovano nell'impossibilità di dimostrare l'esistenza e la dimensione di tale incorporazione, vale a dire la misura dell'ingiustificato arricchimento.

63. Premetto in termini generali che, per giurisprudenza costante, l'interpretazione di una disposizione di diritto comunitario data dalla Corte nell'esercizio della competenza di cui all'art. 177 del Trattato CE chiarisce il significato della norma quale deve, o avrebbe dovuto, essere intesa ed applicata sin dal momento della sua entrata in vigore. Ne segue che la norma così interpretata deve essere applicata anche a rapporti giuridici sorti prima della sentenza interpretativa⁵¹. Deroghe a questo principio sono ammissibili solo in casi eccezionali. La Corte, infatti, ha limitato la retroattività delle sue pronunce solo in presenza di circostanze eccezionali, e precisamente quando vi era il rischio di gravi ripercussioni economiche, dovute ad esempio all'elevato numero di rapporti giuridici

49 — GU L 84, pag. 1.

50 — GU L 151, pag. 16.

51 — Sentenza 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94, *Bautiaa* (Racc. pag. I-505, punto 47); sentenza 27 marzo 1980, causa 61/79, *Denkavit italiana* (Racc. pag. 1205, punto 16).

costituiti in buona fede sulla base di una normativa ritenuta validamente vigente, e quando tanto i singoli quanto le autorità nazionali erano stati indotti a tenere un comportamento non conforme alla normativa comunitaria proprio dall'incertezza sulla portata delle fonti pertinenti⁵².

64. Nella specie, non mi sembra ricorrano ragioni tali da giustificare una deroga al principio secondo il quale gli effetti di una sentenza interpretativa risalgono alla data di entrata in vigore della norma interpretata⁵³. Non convince, innanzitutto, l'argomento basato sulla pretesa buona fede del governo austriaco in ordine alla legittimità comunitaria dell'imposta. L'affermazione secondo cui rappresentanti della Commissione avrebbero, nel corso del negoziato per l'adesione dell'Austria alle Comunità, dichiarato o lasciato intendere alle autorità austriache che l'imposta indiretta *de qua* era legittima non è stata confermata dalla Commissione e non trova riscontro in documenti versati in causa. Si aggiunga che, anche volendo ammettere che questo tema sia stato toccato nel corso del negoziato, resta comunque il rilievo che le dichiarazioni rese nei lavori preparatori, come non possono, secondo la giurispru-

denza della Corte⁵⁴, essere prese in considerazione ai fini dell'interpretazione dell'atto cui i lavori preparatori si riferiscono, così egualmente non possono valere a giustificare la buona fede dei contraenti e ad escludere su tale base gli effetti restrittivi di una pronuncia che accerti una condotta contraria agli obblighi assunti.

65. Quanto poi all'argomento tratto dalle pretese ripercussioni economiche negative che potrebbero derivare per gli enti locali dal venir meno dell'imposta e quindi delle entrate ad essa relative, ricordo che, secondo la giurisprudenza della Corte, se le pronunce che accertano, anche indirettamente (come avviene nelle cause pregiudiziali), l'illegittimità di comportamenti e normative nazionali fossero dichiarate non retroattive in ragione dell'entità delle loro ripercussioni finanziarie sugli Stati, ciò avrebbe la paradossale conseguenza di riconoscere alle violazioni di maggiore gravità un trattamento più favorevole rispetto a quello riservato alle violazioni meno gravi, le prime essendo ovviamente quelle che possono comportare implicazioni di maggior peso per gli Stati membri⁵⁵. Occorre sul punto considerare che sostanzialmente l'irretroattività della pronuncia si risolve in una sorta di sanatoria della legislazione nazionale contrastante col diritto comunitario per tutto il periodo che precede la pronuncia stessa e che, per questo motivo, è ragionevole ed opportuno ricondurre tale fenomeno alla giurispru-

52 — Sentenze 8 aprile 1976, causa 43/75, Defrenne II (Racc. pag. 455, punti 69 e segg.); 17 maggio 1990, causa C-262/88, Barber (Racc. pag. I-1889, punti 41 e segg.); 16 luglio 1992, causa C-163/90, Legros e a. (Racc. pag. I-4625).

53 — Sentenze 19 ottobre 1995, causa C-137/94, Richardson (Racc. pag. I-3407, punto 33), e Bautiaa, citata.

54 — V. sentenze 26 febbraio 1991, causa C-292/89, Antonissen (Racc. pag. I-745, punto 18), e Bautiaa, citata, punto 51.

55 — V. sentenze Denkavit, citata, e 11 agosto 1995, cause C-367/93 a C-377/93, Roders e a. (Racc. pag. I-2229, punto 48).

denza ora richiamata e trarne argomento in senso contrario alla invocata irretroattività.

66. Una volta affermata la incompatibilità dell'imposta col diritto comunitario, da ciò discende che l'amministrazione ha l'obbligo di restituire ai rivenditori le somme percepite in applicazione della detta imposta. Secondo il governo austriaco, però, questa restituzione non dovrebbe aver luogo poiché farebbe conseguire ai rivenditori un arricchimento ingiustificato. I rivenditori, infatti, in realtà non avrebbero subito alcun pregiudizio a causa del pagamento dell'imposta illegittima per il fatto che, di regola, essi trasferiscono sul consumatore il relativo onere. In questa situazione, per il governo austriaco sarebbe ragionevole ed opportuno limitare gli effetti nel tempo della sentenza da cui deriva l'obbligo di restituire l'imposta *de qua* ai rivenditori.

67. In proposito deve osservarsi che, per opporsi alle richieste di rimborso, l'amministrazione ha l'onere di dimostrare che i rivenditori si sono effettivamente arricchiti, il che vale a dire che l'amministrazione deve dimostrare che essi hanno effettivamente inglobato il tributo nel prezzo trasferendone l'onere sui consumatori. Si tratta però di una dimostrazione che è assai difficile dare. Occorre infatti considerare che non si può affermare con certezza che, in assenza del prelievo fiscale, il prezzo del prodotto sarebbe stato più basso di quello praticato in presenza del prelievo e a maggior ragione non si può affermare con certezza che la differenza tra i due prezzi corrisponda costantemente all'entità del prelievo.

68. Si aggiunga che l'arricchimento del rivenditore è solo ipotetico anche sotto il profilo che l'aumento del prezzo provocato dalla necessità di compensare il maggior onere derivante dall'imposta può dar luogo ad una diminuzione del volume delle vendite e, conseguentemente, degli utili⁵⁶.

69. In relazione al terzo quesito, il governo austriaco ha chiesto egualmente che siano esclusi gli effetti retroattivi della sentenza della Corte che dovesse riconoscere la natura di aiuto all'esenzione dall'imposta accordata per le vendite dirette dai produttori ai consumatori. Per sorreggere tale richiesta il governo austriaco fa valere che, al momento dell'adesione, gli operatori interessati ed esso stesso non erano in grado di sapere che l'esenzione in vigore nell'ordinamento austriaco potesse integrare un aiuto «esistente» ai sensi degli artt. 92 e 93 del Trattato CE. Sosteneva, in particolare, che la sua carenza di informazione sulla portata della normativa comu-

56 — Nella sentenza 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a. (Racc. 1997, pag. I-165), la Corte ha affermato che «è possibile che l'operatore subisca un pregiudizio per il fatto stesso di ripercuotere a valle il tributo riscosso dall'amministrazione in violazione del diritto comunitario, nel senso che l'aumento del prezzo del prodotto, provocato dalla traslazione del tributo, ha comportato una diminuzione del volume delle vendite. Così, a causa della riscossione del dazio di mare, il prezzo dei prodotti provenienti da altre parti della Comunità può essere notevolmente più elevato di quello dei prodotti locali che ne sono esenti, con la conseguenza che gli importatori subiscono un pregiudizio, nonostante la traslazione eventuale del tributo» (punto 31). La Corte ha, quindi, sostenuto che «l'operatore potrebbe legittimamente far valere che, nonostante la traslazione del tributo sull'acquirente, l'inclusione del detto tributo nel prezzo di costo, provocando una maggiorazione del prezzo dei prodotti e una diminuzione del volume delle vendite, ha comportato un pregiudizio che esclude, in tutto o in parte, l'arricchimento senza causa al quale, altrimenti, il rimborso darebbe luogo» (punto 32).

nitaria applicabile e sulle implicazioni di questa sul regime nazionale delle imposte indirette sarebbe stata giustificata anche in base all'art. 144 dell'Atto di adesione⁵⁷.

Venendo al merito della richiesta, non mi sembra pertinente il richiamo all'art. 144 dell'Atto di adesione. Tale articolo, infatti, si limita a stabilire che sono considerati esistenti unicamente gli aiuti comunicati alla Commissione prima del 30 aprile 1995. Ora, poiché l'Austria non risulta avere comunicato alla Commissione l'esenzione *de qua*, questa poteva essere considerata come «nuovo aiuto».

Per quanto riguarda poi la tesi secondo cui l'incompatibilità dell'imposta non era agevolmente desumibile dalla pertinente normativa comunitaria, e per di più non era stata segnalata nel corso dei negoziati di adesione, con conseguente lesione del principio della certezza del diritto, ricordo che con la decisione del 3 febbraio 1999 sopra citata la Commissione ha sostanzialmente riconosciuto la compatibilità dell'imposta con il diritto comunitario per il periodo sino al 31 dicembre 1998. Segue che non avrebbe alcuna rilevanza pratica limitare gli effetti retroattivi della sentenza con riferimento a tale periodo. Per quanto riguarda poi i mesi successivi al 31 dicembre 1998, mi sembra che si tratti di un

periodo talmente limitato che la esclusione in relazione ad esso degli effetti della sentenza non sarebbe giustificata. Senza dire che proprio l'adozione di tale decisione, e i lavori che l'hanno accompagnata, dovrebbero indurre ad escludere che il governo austriaco, per lo meno a partire dall'inizio del '99, non avesse consapevolezza del fatto che l'imposta *de qua* contrastava col diritto comunitario.

70. Per tutte queste considerazioni, non mi sembra che nella specie ricorrano quelle circostanze eccezionali che possono giustificare una limitazione dell'efficacia retroattiva della sentenza.

71. Qualora, tuttavia, la Corte si orientasse nel senso di limitare gli effetti nel tempo della propria sentenza, propongo che, conformemente alla sua giurisprudenza, escluda tale limitazione nei confronti di coloro i quali abbiano intentato azioni giudiziarie o esperito rimedi equivalenti secondo il diritto nazionale⁵⁸.

57 — GU C 241 del 29 agosto 1994, pag. 1.

58 — V. sentenze 16 luglio 1992, Legros, citata; e 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman (Racc. pag. I-4921).

Conclusioni

72. Per tutte le considerazioni sin qui svolte propongo alla Corte di rispondere nel modo che segue ai quesiti posti dal Verwaltungsgerichtshof austriaco:

«1) L'art. 33, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che esso non è di ostacolo al mantenimento di un tributo riscosso sulle cessioni a titolo oneroso di gelati alimentari, compresi i frutti in essi elaborati o aggiunti, e di bevande, inclusi in entrambi i relativi involucri e accessori, tributo ammontante al 10% del corrispettivo per i gelati alimentari e le bevande alcoliche e al 5% del corrispettivo per le bevande analcoliche.

2) a) L'art. 3, n. 2, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, deve essere interpretato nel senso che esso è di ostacolo al mantenimento di un tributo quale quello descritto nel precedente punto 1.

b) L'art. 3, n. 3, seconda frase, della stessa fonte non è di ostacolo al mantenimento del predetto tributo nella parte in cui questo colpisce le bevande analcoliche e i gelati.

- 3) L'art. 92, n. 1, del Trattato CE [divenuto, a seguito di modifica, art. 87 CE] deve essere interpretato nel senso che esso è di ostacolo ad una normativa nazionale in forza della quale la vendita diretta del vino sia esente dall'imposta sulle bevande».