

Causa C-221/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

28 maggio 2020

Giudice del rinvio:

Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema, Finlandia)

Data della decisione di rinvio:

20 maggio 2020

Ricorrente in impugnazione:

A Oy

**ORDINANZA INTERLOCUTORIA DEL KORKEIN HALLINTO-OIKEUS
(CORTE AMMINISTRATIVA SUPREMA)**

Data dell'ordinanza

20 maggio 2020

[OMISSIS]

Oggetto Domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE)

Ricorrente A Oy

Decisione impugnata

Decisione dello Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki, Finlandia) del 5 novembre 2018, n. 18/0924/1.

Questioni sollevate

1. Nella causa pendente dinanzi al Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema), vertente sull'assoggettamento delle bevande alcoliche ad accise, occorre stabilire se il Tulli (autorità doganale, Finlandia) possa riscuotere dalla A Oy dette accise in ragione dell'inesistenza di un diritto della società menzionata a beneficiare dell'aliquota ridotta sulle bevande alcoliche prevista a favore delle piccole birrerie, in quanto essa, in virtù di un legame giuridico ed economico con un'altra piccola birreria, la B Oy, non potrebbe essere considerata una piccola birreria indipendente ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, del Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (legge finlandese in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche).
2. Sorge però la questione se la società di cui trattasi abbia diritto ad un'aliquota ridotta di accisa ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva 92/83/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche (in prosieguo: la «direttiva strutture»), unitamente ad un'altra piccola birreria, sebbene la legge nazionale in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche non preveda alcuna [Or. 2] disposizione sulla tassazione congiunta delle piccole birrerie. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva strutture nel contesto summenzionato e più ampiamente esposto *infra*.
3. Si richiede la trattazione congiunta della presente domanda di pronuncia pregiudiziale e di quella riguardante la B Oy.

Oggetto del procedimento e fatti rilevanti

4. La A Oy è una società per azioni di diritto finlandese. Nel suo oggetto sociale rientrano la produzione di birra e l'attività di ristorazione, la vendita al dettaglio di bevande e accessori per la birra, nonché le attività di investimento nell'industria delle bevande. La società produce birre dall'aprile 2013 nella propria birreria sita nella città di C.
5. Nel 2016 l'autorità doganale effettuava presso la A Oy una verifica fiscale, riguardante i prodotti della società soggetti ad accisa nel periodo compreso tra il 1° maggio 2013 e il 31 dicembre 2015. In base alla relazione sulla verifica elaborata dall'autorità doganale il 12 ottobre 2016, la produzione lorda di birra della A Oy per il periodo dal 2013 al 2014 era pari complessivamente a 299 937 litri. Nella sua dichiarazione fiscale relativa alle bevande alcoliche, la società aveva dichiarato un totale di 204 679 litri quale quantitativo di birra soggetto ad imposta per il periodo in questione. La birra era stata dichiarata nella categoria merceologica 1294, per la quale l'accisa sulle bevande alcoliche è ridotta del 50%.
6. Nel corso della verifica, l'autorità doganale esaminava i legami della A Oy con altre birrerie. Secondo la summenzionata relazione, la B Oy deteneva l'11% delle

azioni della A Oy nel 2013 e nel 2014 e il 12% nel 2015. Nel periodo in questione D deteneva il 37,55% delle azioni della B Oy e il 6,87% delle azioni della A Oy, ricoprendo nel contempo anche posizioni dirigenziali in entrambe le società. Inoltre, la A Oy e la B Oy cooperavano a livello di produzione e di gestione. La A Oy produceva birra recante marchi della B Oy. Le birre di A Oy venivano conservate anche nel deposito fiscale della B Oy.

7. Con avvisi di rettifica fiscale del 9 dicembre 2016 relativi agli anni dal 2013 al 2015, l'autorità doganale intimava alla A Oy il pagamento dell'accisa sulle bevande alcoliche, del supplemento per la mora e di una penale. In base alle motivazioni degli avvisi stessi, le circostanze rilevate durante la verifica doganale non consentivano di considerare la società in questione come una birreria legalmente ed economicamente indipendente ai sensi dell'articolo 9 della legge in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche. Nel valutare la situazione, si è tenuto conto in particolare della posizione di D come azionista e della sua posizione dirigenziale sia nella A Oy, sia nella B Oy. Per quanto riguarda la tassazione congiunta della A Oy e della B Oy, nei suddetti avvisi si constatava che il legislatore finlandese, all'articolo 9 della legge menzionata, avrebbe deliberatamente rinunciato a considerare due o più piccole birrerie come un'unica birreria. **[Or. 3]**
8. La A Oy presentava opposizione avverso gli avvisi di rettifica fiscale dell'autorità doganale. L'opposizione della società è stata esaminata dal Verohallinto (amministrazione tributaria, Finlandia), alla quale è stata demandata la riscossione delle accise a decorrere dal 1° gennaio 2017.
9. L'amministrazione tributaria respingeva il ricorso della A Oy con decisione del 7 giugno 2017.
10. La A Oy impugnava la decisione dell'amministrazione tributaria dinanzi allo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki, Finlandia). Nell'ambito di un ricorso presentato dalla B Oy e contemporaneamente pendente dinanzi al medesimo tribunale, quest'ultima società chiedeva al Ministero delle Finanze un parere sulla tassazione congiunta ai sensi della direttiva strutture.
11. Secondo il parere del Ministero delle Finanze del 12 giugno 2016, la disposizione dell'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva strutture non avrebbe carattere vincolante per gli Stati membri, ma gli Stati membri che prevedono una riduzione per le piccole birrerie avrebbero la facoltà di scegliere se trasporre o meno la disposizione in questione nella loro legislazione nazionale. La disposizione che, a determinate condizioni, consentirebbe di considerare a fini fiscali due o più piccole birrerie indipendenti come una unica impresa non è stata recepita inizialmente dalla legge finlandese in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche, né vi è stata successivamente aggiunta. Si tratterebbe di una decisione consapevole del legislatore, in quanto si sarebbe espressamente inteso concedere una riduzione alle piccole birrerie che operano in maniera indipendente.

12. Con decisione del 5 novembre 2018, lo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki) respingeva il ricorso della A Oy dichiarando che la società stessa non aveva alcun diritto alla riduzione dell'imposta ai sensi dell'articolo 9 della legge in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche. In ordine alla tassazione congiunta, il giudice amministrativo constatava che lo Stato finlandese non aveva recepito la seconda frase dell'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva strutture nella suddetta legge e che non vi era alcun obbligo in tal senso.
13. La A Oy impugnava la decisione citata dinanzi al Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) chiedendo, *inter alia*, l'annullamento della decisione stessa. La società si considera una piccola birreria legalmente ed economicamente indipendente ai sensi dell'articolo 9 della legge in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche e ritiene che due piccole birrerie possano essere considerate come un'unica piccola impresa come stabilito dalla direttiva strutture.

Sintesi degli argomenti essenziali delle parti

14. Nella sua impugnazione dinanzi al Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema), la A Oy ha sostenuto, per quanto di pertinenza nella presente domanda di pronuncia pregiudiziale, che l'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva strutture contempla la definizione di piccola birreria indipendente. **[Or. 4]** La seconda frase del paragrafo 2 di cui trattasi avrebbe ad oggetto la definizione di una nozione fondamentale strettamente connessa all'applicazione della direttiva e una parte attinente a una nozione fondamentale non potrebbe essere esclusa dalla trasposizione a livello nazionale. L'obiettivo della direttiva strutture e della legge nazionale in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche non avvalorerebbe la tesi secondo cui il legislatore avrebbe deliberatamente omesso di recepire nella legislazione nazionale la disposizione sulla tassazione congiunta prevista dalla direttiva. Neppure nei lavori preparatori figurerebbe alcuna indicazione di una siffatta decisione del legislatore.
15. L'obiettivo della riduzione dell'imposta per le piccole birrerie consisterebbe nel compensare il vantaggio concorrenziale delle grandi birrerie basato sulla maggiore capacità di produzione e quindi nel sostenere le condizioni operative delle piccole birrerie. Un ulteriore obiettivo sarebbe quello di evitare che le grandi birrerie possano beneficiare della riduzione suddividendo formalmente la loro attività in piccole birrerie. Ciò si evincerebbe dalla sentenza della Corte del 2 aprile 2009, *Glückauf Brauerei* (C-83/08, EU:C:2009:228).
16. La A Oy ha inoltre sostenuto che l'articolo 4, paragrafo 3, della direttiva strutture imporrebbe l'applicazione di aliquote ridotte di accisa indistintamente anche con riguardo alla birra fornita da piccole birrerie stabilite in altri Stati membri. Nell'avallare la tesi secondo la quale la disposizione della direttiva riguardante la tassazione congiunta delle piccole birrerie non farebbe parte della legislazione nazionale, lo Stato finlandese si renderebbe responsabile di un trattamento fiscale

discriminatorio rispetto alle birre prodotte dalle piccole birrerie stabilite in altri Stati membri.

17. Alla luce della circostanza che la produzione complessiva annuale della A Oy e della B Oy non supererebbe il limite massimo consentito dalla legge in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche e che le società stesse sarebbero legalmente ed economicamente indipendenti da altre piccole birrerie, la A Oy sostiene che dette società abbiano diritto alla riduzione d'imposta sulla base della somma della loro produzione annuale.
18. Il Veronsaajien oikeudenvoluntaryksikkö (ente preposto alla tutela dei diritti dei contribuenti) ha dedotto dinanzi al Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema), per quanto di pertinenza nella presente domanda di pronuncia pregiudiziale, che l'articolo 9 della legge in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche sarebbe conforme all'articolo 4 della direttiva struttura. Tuttavia, sarebbe rilevante chiarire se l'espressione contenuta nell'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva, secondo la quale «tuttavia (...) [tali birrerie] possono essere considerate come una unica piccola impresa indipendente», consenta ovvero imponga ad uno Stato membro di considerare come «una unica piccola impresa indipendente» più birrerie che cooperino come se fossero una sola piccola birreria. La disposizione della direttiva in questione sarebbe, in base al suo tenore letterale, facoltativa, per cui concederebbe un potere discrezionale e non sarebbe vincolante. Nella legge nazionale in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche non figurerebbe una siffatta disposizione. Evidentemente, ove la disposizione della direttiva avesse un effetto diretto, essa dovrebbe essere recepita nella legge nazionale. **[Or. 5]**

Legislazione nazionale

19. In forza dell'articolo 9 (come da ultimo modificato dalla legge n. 571/1997), paragrafo 1, (come da ultimo modificato dalle leggi n. 1298/2003 e n. 1128/2010) dell'Alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki (1471/1994) (legge in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche n. 1471/1994), ove il soggetto d'imposta possa dimostrare in maniera affidabile che la birra è stata prodotta in un'impresa legalmente ed economicamente indipendente da altre imprese dello stesso settore e il cui quantitativo di birra prodotta in un anno civile non supera i 10 000 000 litri, l'accisa dovuta sulla birra è ridotta:
 - 1) del 50%, purché il quantitativo di birra prodotta dall'impresa in un anno civile non sia superiore a 200 000 litri;
 - 2) del 30%, purché il quantitativo di birra prodotta dall'impresa in un anno civile sia superiore a 200 000 litri, ma non a 3 000 000 litri;
 - 3) del 20%, purché il quantitativo di birra prodotta dall'impresa in un anno civile sia superiore a 3 000 000 litri, ma non a 5 500 000 litri;

- 4) del 10%, purché il quantitativo di birra prodotta dall'impresa in un anno civile sia superiore a 5 500 000 litri, ma non a 10 000 000 litri.
20. In forza dell'articolo 9 (come da ultimo modificato dalla legge n. 571/1997), paragrafo 3 (come da ultimo modificato dalla legge n. 1298/2003) dell'Alkoholi-ja alkoholijuomaverolaki (1471/1994) (legge in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche n. 1471/1994), qualora due o più imprese ai sensi del paragrafo 1 pongano in essere una cooperazione a livello di produzione o di gestione, ciò non implica l'esistenza di un rapporto di dipendenza legale o economica tra di esse. Per cooperazione a livello di produzione o di gestione si intende l'approvvigionamento di materie prime e materiali necessari per la produzione della birra, il suo confezionamento, la commercializzazione e la distribuzione. Ai fini dell'applicazione del presente paragrafo, tuttavia, la somma della produzione di birra da parte delle imprese non deve superare 10 000 000 litri per anno civile.
21. Ai sensi dell'articolo 9 (come da ultimo modificato dalla legge n. 383/2015, vigente dal 1° gennaio 2015), paragrafo 1, della legge in materia di accise e sulle bevande alcoliche (n. 1471/1994), qualora il soggetto passivo possa dimostrare in maniera affidabile che la birra è stata prodotta in una birreria legalmente ed economicamente indipendente da altre birrerie, che sia fisicamente distinta da queste ultime, che non operi sotto licenza e il cui quantitativo di birra prodotta in un anno civile non supera 15 000 000 litri, l'accisa dovuta sulla birra è ridotta:
- (1) del 50%, purché il quantitativo di birra prodotta dalla birreria in un anno civile non sia superiore a 500 000 litri;
 - (2) del 30%, purché il quantitativo di birra prodotta dalla birreria in un anno civile sia superiore a 500 000 litri, ma non a 3 000 000 litri;
 - (3) del 20%, purché il quantitativo di birra prodotta dalla birreria in un anno civile sia superiore a 3 000 000 litri, ma non a 5 500 000 litri;
 - (4) del 10%, purché il quantitativo di birra prodotta dalla birreria in un anno civile sia superiore a 5 500 000 litri, ma non a 10 000 000 litri. **[Or. 6]**
22. Ai sensi dell'articolo 9 (come da ultimo modificato dalla legge n. 383/2015), paragrafo 3, della legge in materia di accise e sulle bevande alcoliche (n. 1471/1994), qualora due o più birrerie ai sensi del paragrafo 1 pongano in essere una cooperazione a livello di produzione o di gestione, ciò non implica l'esistenza di un rapporto di dipendenza legale o economica tra di esse. Per cooperazione a livello di produzione o di gestione si intende l'approvvigionamento di materie prime e materiali necessari per la produzione della birra, il suo confezionamento, la commercializzazione e la distribuzione. Ai fini dell'applicazione del presente paragrafo, tuttavia, la somma della produzione di birra da parte delle imprese non deve superare 15 000 000 litri per anno civile.

Disposizioni di diritto dell'Unione e giurisprudenza pertinenti

Direttiva strutture

23. La direttiva 92/83/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche, reca norme comuni sulla struttura delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche. La direttiva definisce e classifica i diversi tipi di alcole e bevande alcoliche in base alle loro caratteristiche e stabilisce un quadro giuridico per le riduzioni, le esenzioni e le deroghe concesse in taluni settori.
24. Ai sensi del considerando 3 della direttiva, ai fini del corretto funzionamento del mercato interno, sono necessarie definizioni comuni per tutti i prodotti interessati.
25. Il considerando 7 di tale direttiva dispone che, nel caso della birra prodotta in piccole birrerie indipendenti e dell'alcole etilico prodotto in piccole distillerie, sono necessarie soluzioni comuni che autorizzino gli Stati membri ad applicare aliquote ridotte di accisa a questi prodotti.
26. Secondo il considerando 17 della direttiva menzionata, nei casi in cui gli Stati membri possono applicare aliquote ridotte, queste non devono avere l'effetto di falsare la concorrenza nell'ambito del mercato interno.
27. L'articolo 4 della direttiva in discorso recita come segue:
 - «1. Gli Stati membri possono applicare aliquote ridotte di accisa, le quali possono avere importi diversi secondo la produzione annuale delle birrerie indipendenti, entro i limiti seguenti:
 - le aliquote ridotte non sono applicabili alle imprese che producono più di 200 000 ettolitri di birra l'anno; **[Or. 7]**
 - le aliquote ridotte, che possono essere inferiori all'aliquota minima, non possono essere inferiori di oltre il 50% all'aliquota di accisa nazionale normale.
 2. Ai fini dell'applicazione delle aliquote ridotte, si intende per “piccola birreria indipendente” una birreria che sia legalmente ed economicamente indipendente da qualsiasi birreria, che utilizzi impianti fisicamente distinti da quelli di qualsiasi altra birreria e che non operi sotto licenza. Tuttavia, se due o più piccole birrerie cooperano e la somma della loro produzione annuale non supera i 200 000 ettolitri, esse possono essere considerate come una unica piccola impresa indipendente.
 3. Gli Stati membri provvedono a che le aliquote ridotte da essi eventualmente stabilite siano applicabili uniformemente alla birra fornita sul loro territorio da piccole birrerie indipendenti situate in altri Stati membri. In particolare, garantiscono che a nessuna singola fornitura proveniente da un altro Stato

membro venga imposta un'accisa superiore a quella del suo esatto equivalente sul piano nazionale».

Giurisprudenza della Corte

28. La Corte ha interpretato la definizione di «piccola birreria indipendente» di cui all'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva strutture nella sentenza del 2 aprile 2009, *Glückauf Brauerei* (C-83/08, EU:C:2009:228). Sebbene tale causa vertesse essenzialmente sull'interpretazione del requisito dell'indipendenza legale ed economica della birreria previsto da tale disposizione, la Corte si è pronunciata in via più generale sulla finalità della direttiva strutture e sull'interpretazione del suo articolo 4, paragrafo 2.
29. Al punto 21 della suddetta sentenza la Corte, facendo riferimento al considerando 3 della direttiva e al suo titolo, ha rammentato che la direttiva, nel contesto di una politica di armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche, è diretta, ai fini del corretto funzionamento del mercato interno, a stabilire definizioni comuni per tutti i prodotti interessati. Secondo la Corte, per garantire un'uniforme applicazione di tale direttiva, l'interpretazione delle nozioni contenute in quest'ultima deve essere autonoma, fondata sul tenore letterale delle disposizioni di cui trattasi nonché sulle finalità perseguite dalla detta direttiva.
30. Al punto 25 della sentenza citata la Corte ha rilevato che, conformemente ai suoi considerando 7 e 17, la direttiva è diretta, per quanto riguarda la birra prodotta nelle piccole birrerie indipendenti, all'adozione di soluzioni comuni per consentire [Or. 8] agli Stati membri di applicare aliquote ridotte a tale prodotto, evitando al contempo che queste abbiano l'effetto di falsare la concorrenza nell'ambito del mercato interno.
31. Secondo il punto 26 della sentenza in discorso, ne consegue che la direttiva è intesa ad evitare che il beneficio di una siffatta riduzione dell'accisa sia concesso a birrerie le cui dimensioni e la cui capacità di produzione potrebbero trovarsi all'origine di distorsioni del mercato interno.
32. Nel successivo punto 29, la Corte constata che l'obiettivo del criterio dell'indipendenza consiste nel garantire che tali aliquote ridotte di accisa vadano effettivamente a vantaggio delle birrerie per le quali la dimensione rappresenta un handicap, e non di quelle appartenenti ad un gruppo.
33. La Corte si è pronunciata sull'interpretazione dell'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva strutture anche nella sentenza del 4 giugno 2015, *Brasserie Bouquet* (C-285/14, EU:C:2015:353). Detta causa riguardava l'interpretazione della nozione di «produzione sotto licenza» ai sensi della menzionata disposizione.

Necessità della domanda di pronuncia pregiudiziale

Interpretazione dell'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva strutture

34. Il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) ritiene che la precedente giurisprudenza della Corte non fornisca una risposta chiara sulla questione se uno Stato membro che scelga di applicare le aliquote ridotte di accisa alla birra prodotta da piccole birrerie indipendenti ai sensi dell'articolo 4 della direttiva strutture, sia tenuto ad applicare anche la disposizione sulla tassazione congiunta delle piccole birrerie di cui all'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva medesima ovvero se l'applicazione di tale ultima disposizione sia demandata al potere discrezionale dello Stato membro interessato.
35. Secondo il medesimo giudice, dal tenore letterale dell'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva strutture non può desumersi una risposta chiara alla summenzionata questione interpretativa.
36. Da un lato, si potrebbe sostenere che l'espressione «possono essere considerate» di cui alla seconda frase della disposizione in questione sia intesa a demandare l'applicazione di una tassazione congiunta delle piccole birrerie al potere discrezionale dello Stato membro anche qualora quest'ultimo abbia deciso di applicare aliquote ridotte di accisa alla birra prodotta da piccole [Or. 9] birrerie indipendenti, in conformità all'articolo 4 della direttiva strutture. Potrebbe ipotizzarsi che, ove il legislatore dell'Unione avesse avuto lo scopo di imporre allo Stato membro che scelga di applicare le aliquote ridotte, di applicare anche la tassazione congiunta delle piccole birrerie, la disposizione sarebbe stata formulata in modo da esprimere più chiaramente il suo carattere vincolante per gli Stati membri che scelgono di applicare le aliquote ridotte.
37. D'altro lato, si potrebbe anche sostenere che, ove il legislatore dell'Unione avesse inteso demandare l'applicazione della tassazione congiunta al potere discrezionale dello Stato membro che scelga di applicare le aliquote ridotte, avrebbe probabilmente utilizzato, ad esempio, all'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva, l'espressione «lo Stato membro può». Il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) ritiene che tale sia la formulazione consueta di una disposizione (impiegata, ad esempio, nell'articolo 4, paragrafo 1), la cui applicazione debba essere demandata al potere discrezionale dello Stato membro.
38. Si potrebbe anche ipotizzare che l'espressione «può considerare», impiegata nell'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva, non si riferisca al potere discrezionale dello Stato membro nell'applicare tale disposizione, bensì alla circostanza che le birrerie che non soddisfano i requisiti di indipendenza di cui all'articolo 4, paragrafo 2, prima frase, ma solo quelli di cui alla seconda frase, possono essere considerate, a fini fiscali, come una unica piccola impresa indipendente, *fatta salva la prima frase* della disposizione di cui trattasi.

39. Secondo tale interpretazione, sarebbe dunque plausibile che il termine «tuttavia» impiegato nella seconda frase dell'articolo 4, paragrafo 2, istituisca un nesso tra la frase in questione e la definizione di «piccola birreria indipendente» di cui alla prima frase dell'articolo 4, paragrafo 2.
40. Il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) sottolinea che, secondo la giurisprudenza della Corte, nell'interpretare una disposizione del diritto dell'Unione che non contenga alcun rinvio esplicito al diritto degli Stati membri per determinarne il suo senso e la sua portata, e la cui formulazione non consenta di determinarne con certezza il senso e la portata, occorre prendere in considerazione il contesto e le finalità di tale disposizione (ad esempio, sentenza del 6 marzo 2008, Nordania Finans A/S, C-98/07, EU:C:2008:144, punto 18).
41. Nel contesto della presente fattispecie, la Corte ha confermato, ai punti 20-21 della citata sentenza del 2 aprile 2009, Glückauf Brauerei (C-83/08, EU:C:2009:228) che l'interpretazione della nozione di «piccola birreria indipendente» di cui all'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva strutture deve essere autonoma, fondata sul tenore letterale delle disposizioni di cui trattasi [Or. 10] nonché sulle finalità perseguite dalla detta direttiva. A tal riguardo, la Corte ha sottolineato che la direttiva «ai fini del corretto funzionamento del mercato interno, è diretta a stabilire definizioni comuni per tutti i prodotti interessati e rientra nel contesto di una politica di armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche». Il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) giunge alla conclusione che, alla luce della suddetta finalità della direttiva, la nozione di «piccola birreria indipendente» debba essere interpretata in modo uniforme, quanto al suo contenuto e alla sua portata, in tutti gli Stati membri che scelgono di applicare le aliquote ridotte sulla base dell'articolo 4 della direttiva.
42. Tale giudice ritiene che, nell'interpretare l'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva strutture nell'ambito della presente questione interpretativa, occorra tener conto, oltre che della suddetta finalità generale della direttiva, anche delle finalità specifiche perseguite dal legislatore dell'Unione laddove ha consentito agli Stati membri di applicare aliquote ridotte di accisa alla birra prodotta da piccole birrerie in forza dell'articolo 4 di detta direttiva.
43. A tal proposito, detto giudice fa riferimento, in particolare, al punto 25 della citata sentenza del 2 aprile 2009, Glückauf Brauerei (C-83/08, EU:C:2009:228) in cui la Corte ha dichiarato che la direttiva era diretta, «per quanto riguarda la birra prodotta nelle piccole birrerie indipendenti, all'adozione di soluzioni comuni per consentire agli Stati membri di applicare aliquote ridotte a tale prodotto, evitando al contempo che queste abbiano l'effetto di falsare la concorrenza nell'ambito del mercato interno».
44. Al punto 26 della sentenza sopra citata, la Corte ha sottolineato inoltre che «ne consegue che» la direttiva strutture «è intesa ad evitare che il beneficio di una siffatta riduzione dell'accisa [basata sull'articolo 4 della direttiva] sia concesso a

birrerie le cui dimensioni e la cui capacità di produzione potrebbero trovarsi all'origine di distorsioni del mercato interno». Al punto 29 della sentenza stessa la Corte ha altresì dichiarato che l'obiettivo del criterio dell'indipendenza di cui all'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva consiste nel garantire che «(...) queste aliquote ridotte di accisa vadano effettivamente a vantaggio delle birrerie per le quali la dimensione rappresenta un handicap, e non di quelle appartenenti ad un gruppo».

45. Il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) desume dalle suddette considerazioni della Corte che, nell'interpretare l'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva, occorre tener conto, da un lato, della volontà di armonizzare le strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche [Or. 11] e, dall'altro, della finalità di sostenere, senza distorsioni della concorrenza sul mercato interno, la posizione sul mercato delle piccole birrerie per le quali la dimensione rappresenta un handicap.
46. Secondo detto giudice, la decisione di uno Stato membro che scelga di applicare aliquote ridotte di accisa, di non considerare come una unica piccola impresa indipendente due o più piccole birrerie che cooperano e la cui produzione complessiva annuale non supera i 200 000 ettolitri non potrebbe essere conforme alla suddetta finalità generale della direttiva, né alle finalità specifiche del suo articolo 4. Al contrario, ciò potrebbe tradursi in una disparità di trattamento delle birrerie molto piccole ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, rispetto alle birrerie che possono essere considerate «piccole birrerie indipendenti» ai sensi della prima frase di tale disposizione.
47. Tuttavia, in considerazione della necessità di interpretare il testo dell'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva strutture e dell'assenza di una pertinente giurisprudenza della Corte, viene sollevata la prima questione pregiudiziale.

Effetto diretto dell'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva strutture

48. Il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) rileva che l'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva strutture, riguardante la tassazione congiunta di piccole birrerie, non è stato trasposto nell'ordinamento nazionale finlandese.
49. Le disposizioni basate sull'articolo 4 della direttiva concernenti la riduzione dell'accisa sulle bevande alcoliche relativa alla birra prodotta da piccole birrerie figurano all'articolo 9 (come modificato da ultimo dalla legge n. 383/2015) della legge in materia di accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche (n. 1471/1994). Tuttavia, tale norma non contiene alcuna disposizione corrispondente all'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della citata direttiva in ordine alla tassazione congiunta delle piccole birrerie.
50. Il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) sottolinea, a fini di chiarezza, che l'articolo 9, paragrafo 3, della legge in materia di accise sull'alcole

e sulle bevande alcoliche non è conforme all'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva in parola. La suddetta norma di legge, infatti, stabilisce esclusivamente le condizioni in presenza delle quali due o più piccole birrerie che cooperano a livello di produzione o di gestione possono essere considerate piccole birrerie legalmente ed economicamente indipendenti, nonostante una siffatta **[Or. 12]** cooperazione. Tuttavia, tale norma non menziona la possibilità di considerare due o più piccole birrerie come una unica piccola birreria indipendente.

51. Di conseguenza, ove la Corte risponda alla prima questione pregiudiziale dichiarando che uno Stato membro il quale, ai sensi dell'articolo 4 della direttiva strutture, scelga di applicare aliquote ridotte di accisa alla birra prodotta da piccole birrerie indipendenti, è tenuto ad applicare anche la disposizione sulla tassazione congiunta delle piccole birrerie di cui all'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, si dovrà valutare se quest'ultima disposizione conferisca diritti che i singoli possono invocare direttamente dinanzi ai giudici nazionali.
52. Secondo una costante giurisprudenza della Corte, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista sostanziale, categoriche e sufficientemente precise, i soggetti dell'ordinamento possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia recepito tempestivamente la direttiva sia che l'abbia recepita in modo scorretto (v., ad esempio, sentenza del 15 febbraio 2017, C-592/15, Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, EU:C:2017:117, punto 13).
53. Il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) ritiene che l'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva strutture possa essere interpretato, in determinate circostanze, nel senso che esso lascia un margine di discrezionalità allo Stato membro laddove tale disposizione stabilisce la somma massima della produzione annuale delle birrerie come pari a 200 000 ettolitri. Tale quantitativo corrisponde al limite massimo di produzione annuale previsto dall'articolo 4, paragrafo 1, primo trattino, di detta direttiva per una piccola birreria indipendente. Ai sensi del citato articolo 4, paragrafo 1, gli Stati membri possono tuttavia scaglionare le aliquote ridotte di accisa in funzione della produzione annuale delle birrerie interessate all'interno di tale quantitativo massimo di produzione. Sarebbe ipotizzabile che tale facoltà di scaglionamento operi anche rispetto alla tassazione congiunta delle birrerie di cui al successivo paragrafo 2, seconda frase, con l'attribuzione eventuale di un certo margine di discrezionalità allo Stato membro.
54. D'altro canto, si potrebbe sostenere che uno Stato membro, qualora decida di scaglionare le aliquote sulla base dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva, sia tenuto necessariamente anche ad applicare un analogo criterio di scaglionamento rispetto alla tassazione congiunta di cui al successivo articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva in parola. Ad avviso di tale giudice, ciò sarebbe giustificato sotto il profilo della parità di trattamento **[Or. 13]** delle piccole birrerie. In tal caso, il potere discrezionale conferito dall'articolo 4 della direttiva riguarderebbe esclusivamente l'articolo 4, paragrafo 1, ma non l'articolo 4,

paragrafo 2, seconda frase. Tale interpretazione indurrebbe a ritenere che la disposizione da ultimo menzionata disciplini la tassazione congiunta di due o più piccole birrerie che cooperano e la cui somma della produzione annuale non sia superiore ai 200 000 ettolitri, in modo tale da non lasciare allo Stato membro alcun margine di discrezionalità nell'applicazione di detta disposizione.

55. Tuttavia, in mancanza di una giurisprudenza della Corte in ordine a tale aspetto, viene sollevata la seconda questione pregiudiziale.
56. La A Oy e l'ente preposto alla tutela dei diritti dei contribuenti hanno potuto accedere al contraddittorio in merito al rinvio pregiudiziale alla Corte.

Ordinanza interlocutoria del Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) recante rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea

57. Il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, una domanda di pronuncia pregiudiziale vertente sull'applicazione dell'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase della direttiva strutture. Il rinvio pregiudiziale è necessario ai fini della decisione in merito a una causa pendente dinanzi al giudice remittente.

Questioni pregiudiziali

1. Se l'articolo 4 della direttiva 92/83/CEE debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro, il quale applichi le aliquote ridotte di accisa alla birra prodotta da piccole birrerie indipendenti ai sensi di tale disposizione, sia tenuto altresì ad applicare la disposizione sulla tassazione congiunta delle piccole birrerie di cui all'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva stessa, ovvero se l'applicazione di tale ultima disposizione sia demandata al potere discrezionale dello Stato membro interessato.

2. Se l'articolo 4, paragrafo 2, seconda frase, della direttiva 92/83/CEE abbia un effetto diretto.

[OMISSIS] [Or. 14] [OMISSIS]