

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

24 febbraio 2000 \*

Nella causa C-434/97,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dalla signora H. Michard e dal signor E. Traversa, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo presso il signor C. Gómez de la Cruz, membro dello stesso servizio, Centre Wagner, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Repubblica francese, rappresentata dalla signora K. Rispal-Bellanger, vicedirettore presso la direzione «Affari giuridici» del Ministero degli Affari esteri, e dal signor G. Mignot, segretario agli affari esteri presso la stessa direzione, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo presso l'ambasciata di Francia, 8 B, boulevard Joseph II,

convenuta,

\* Lingua processuale: il francese.

avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che, mantenendo in vigore le disposizioni dell'art. 26 della legge 19 gennaio 1983, n. 83-25, relative all'ambito d'applicazione e alla base imponibile del contributo «previdenza sociale» riscosso sulle bevande alcoliche, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 3, n. 2, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1), in combinato disposto, segnatamente, con l'art. 20 della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/83/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche (GU L 316, pag. 21),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori J.C. Moitinho de Almeida, presidente della Sesta Sezione, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, L. Sevón, C. Gulmann, J.-P. Puissochet e M. Wathelet (relatore), giudici,

avvocato generale: A. Saggio

cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 25 febbraio 1999, nel corso della quale la Commissione è stata rappresentata dalla signora H. Michard e la Repubblica francese dal signor S. Seam, segretario agli Affari esteri, presso la direzione «Affari giuridici» del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 1° luglio 1999,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

- 1 Con atto depositato nella cancelleria della Corte il 22 dicembre 1997, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE), un ricorso diretto a far dichiarare che, mantenendo in vigore le disposizioni dell'art. 26 della legge 19 gennaio 1983, n. 83-25, relative all'ambito d'applicazione e alla base imponibile del contributo «previdenza sociale» riscosso sulle bevande alcoliche, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 3, n. 2, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva sulle accise»), in combinato disposto, segnatamente, con l'art. 20 della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/83/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche (GU L 316, pag. 21; in prosieguo: la «direttiva sulle strutture»).

## Normativa comunitaria

2 A termini del terzo ‘considerando’ della direttiva sulle accise:

«considerando che deve essere definita la nozione di prodotti soggetti ad accisa; che solo le merci considerate tali in tutti gli Stati membri possono essere oggetto di norme comunitarie; che tali prodotti possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche; che il mantenimento o l'introduzione di altre imposizioni indirette non devono dar luogo a formalità connesse al passaggio di una frontiera».

L'art. 3 della direttiva sulle accise dispone, in proposito:

«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,
  
- i 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 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.

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 ».

- 3 Le disposizioni relative alla struttura e alle aliquote dell'accisa sugli oli minerali, l'alcol, le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati sono contenute in direttive specifiche. La direttiva sulle strutture armonizza, in particolare, i diritti di accisa sull'alcol e sulle bevande alcoliche. Essa prevede, all'art. 19, che gli Stati membri applichino un'accisa sull'alcol etilico.

4 L'art. 20 della suddetta direttiva dispone:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si intendono per "alcole etilico":

- tutti i prodotti che hanno un titolo alcolometrico effettivo superiore all'1,2% vol e che rientrano nei codici NC 2207 e 2208, anche quando essi sono parte di un prodotto di un altro capitolo della nomenclatura combinata;
  
- i prodotti che hanno un titolo alcolometrico effettivo superiore a 22% vol e che rientrano nei codici NC 2204, 2205 e 2206;
  
- le bevande spiritose contenenti prodotti solidi o in soluzione».

5 Secondo l'art. 21 della direttiva sulle strutture, l'accisa sull'alcol etilico è determinata per ettolitro di alcol puro a 20 °C ed è calcolata con riferimento al numero di ettolitri di alcol puro. Per contro, secondo gli artt. 9, n. 1, e 13, n. 1, l'accisa percepita dagli Stati membri sul vino e sulle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra è determinata con riferimento al numero di ettolitri di prodotto finito.

## Normativa nazionale

- 6 L'art. 26 della legge n. 83-25 ha istituito, a vantaggio della Caisse national d'assurance maladie, un tributo sul tabacco e sulle bevande alcoliche in considerazione dei rischi per la salute che l'uso eccessivo di questi prodotti comporta (in prosieguo: il «contributo “previdenza sociale”»). I suoi paragrafi II e IV dispongono:

«II. Per quanto riguarda le bevande alcoliche, il contributo è dovuto in ragione dell'acquisto da parte dei consumatori di bevande con gradazione alcolica superiore al 25% vol.

(...)

IV. L'importo del contributo speciale è fissato, per quanto riguarda le bevande alcoliche, in un 1 franco per decilitro o frazione di decilitro (...).

## Procedimento precontenzioso e ricorso per inadempimento

- 7 Anche ammettendo che il contributo «previdenza sociale» perseguiva una finalità specifica ai sensi dell'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise, la Commissione ha ritenuto che il suo campo di applicazione e la sua base imponibile non fossero compatibili con la struttura delle accise sull'alcol e sulle bevande alcoliche, come definita dalla direttiva sulle strutture.

- 8 Essa ha rilevato, in primo luogo, che il contributo «previdenza sociale» riguardava le bevande con gradazione superiore al 25% vol. Ora, l'art. 20 della direttiva sulle strutture dà una definizione dell'«alcole etilico» che comprende, in particolare, tutte le bevande alcoliche che rientrano nei codici NC 2204 (vini), 2205 (vermouth) e 2206 (altre bevande fermentate) e il cui titolo alcolometrico effettivo superi il 22% vol. La differenza di ambito di applicazione tra la normativa francese e la direttiva sulle strutture equivale quindi alla creazione, all'interno della categoria fiscale comunitaria dell'«alcole etilico», di una sottocategoria specifica di prodotti alcolici non prevista dalla suddetta direttiva.
- 9 In secondo luogo, l'art. 21 della direttiva sulle strutture considera, come base imponibile dell'accisa sull'alcol etilico, il numero di ettolitri di alcol puro, mentre il contributo «previdenza sociale» è determinato con riferimento al volume della bevanda.
- 10 Per questi due motivi, con lettera di diffida 14 febbraio 1996 la Commissione ha comunicato al governo francese che il contributo «previdenza sociale» non poteva rientrare nella deroga contenuta nell'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise.
- 11 Nella risposta 25 aprile 1996 il governo francese ha informato la Commissione che l'interpretazione da essa proposta toglieva qualsiasi effetto utile all'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise. A suo avviso, tale norma fa solo obbligo agli Stati membri di rispettare «le regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA» e non di adottare le regole applicabili alle accise o all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

- 12 Con parere motivato 12 febbraio 1997 la Commissione ha ribadito la propria posizione ed ha invitato il governo francese a prendere le misure necessarie per conformarsi alla normativa comunitaria entro due mesi dal ricevimento del parere. Dato che il governo francese non ha dato seguito al parere motivato, la Commissione ha proposto il presente ricorso.
- 13 Secondo la Commissione, l'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise, attribuendo agli Stati membri la facoltà di introdurre deroghe al regime armonizzato delle accise, dev'essere interpretato in modo restrittivo. Quindi, gli Stati membri potrebbero conservare o introdurre altre imposizioni dirette aventi finalità specifiche soltanto se rispettano le regole d'imposizione applicabili alle accise e all'IVA. Una diversa interpretazione, oltre ad essere contraria al tenore letterale della disposizione, legittimerebbe la creazione di una fiscalità nazionale indiretta, parallela alle accise. Questa metterebbe a rischio il conseguimento dell'obiettivo proprio della direttiva sulle accise, cioè la libera circolazione dei beni sottoposti ad accisa nell'ambito del mercato interno, giacché sarebbe fonte di complessità e di incertezza giuridica per gli operatori degli altri Stati membri.
- 14 Quindi, allorché gli Stati membri si avvalgono della facoltà di conservare o di creare imposizioni indirette addizionali sui prodotti soggetti ad accisa, essi sarebbero tenuti a garantire il rispetto del contesto comunitario vigente, in particolare quanto ai prodotti contemplati ed alla base imponibile delle imposte comunitarie.
- 15 Il governo francese ribatte che, nel caso in cui la posizione della Commissione fosse accolta, l'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise autorizzerebbe gli Stati membri solo a maggiorare l'accisa esistente. Un'interpretazione del genere impedirebbe loro di perseguire finalità specifiche, non potendo essi adeguare modalità d'imposizione diverse dall'aliquota d'imposta. Essa, quindi, farebbe

venir meno l'effetto utile dell'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise. Del resto, la Commissione non sarebbe mai stata in grado di precisare il tipo d'imposta specifica distinto dall'accisa armonizzata che tale disposizione, così come da essa interpretata, autorizzerebbe.

- 16 Infine, tale governo sostiene che il contributo «previdenza sociale» soddisfa le condizioni prescritte dall'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise. In particolare, le sue modalità di calcolo sarebbero le più appropriate per conseguire l'obiettivo della tutela della salute. Essendo applicato sul volume della bevanda anziché sulla percentuale di alcol contenuto, il contributo colpirebbe in maniera uniforme le bevande aventi una gradazione alcolica tra i 20 e i 50 °C, che sarebbero le più vendute.

### Giudizio della Corte

- 17 Va anzitutto rilevato che l'armonizzazione effettuata dalle direttive sulle accise e da quelle sulle strutture è soltanto parziale. Infatti, esse si limitano essenzialmente a classificare i prodotti in base a considerazioni obiettive, connesse in particolare ai procedimenti di fabbricazione usati, a definire le condizioni di esigibilità dell'accisa, a disciplinare un regime di circolazione dei prodotti soggetti all'accisa, a determinare la base imponibile delle accise ed a fissare aliquote minime.
- 18 Inoltre, tenuto conto della diversità delle tradizioni fiscali degli Stati membri in materia e del ricorso frequente alle imposte indirette per l'attuazione di politiche

diverse dalla politica di bilancio, il Consiglio ha inserito l'art. 3, n. 2, nella direttiva sulle accise.

- 19 Questa disposizione mira a consentire agli Stati membri di stabilire, in aggiunta all'accisa minima fissata dalla direttiva sulle strutture, altre imposte indirette che perseguono una finalità specifica, cioè uno scopo che non sia di bilancio.
  
- 20 Oltre alla necessità di una specifica finalità, l'autorizzazione così data agli Stati membri esige il rispetto di talune norme in materia impositiva. Tuttavia, le versioni linguistiche divergono sotto due aspetti su questo punto.
  
- 21 In proposito, si deve rilevare che, secondo la costante giurisprudenza della Corte, quando una norma di diritto comunitario è suscettibile di più interpretazioni, occorre dare priorità a quella idonea a salvaguardare l'effetto utile della norma (v., in particolare, sentenza 22 settembre 1988, causa 187/87, Saarland e a., Racc. pag. 5013, punto 19).
  
- 22 Inoltre, in caso di divergenza tra le varie versioni linguistiche di una norma comunitaria, questa dev'essere interpretata in funzione dell'economia generale e della finalità della normativa di cui essa fa parte (v., in particolare, sentenza 27 marzo 1990, causa C-372/88, Cricket St Thomas, Racc. pag. I-1345, punti 18 e 19).
  
- 23 In primo luogo, nelle versioni tedesca, spagnola, francese, italiana e portoghese l'uso della congiunzione «o» offre un'alternativa tra il rispetto delle regole comunitarie di imposizione relative alle accise e il rispetto di quelle relative

all'IVA, mentre nelle versioni inglese, danese, finlandese, greca, olandese e svedese la congiunzione «e» sembra esigere il rispetto cumulativo di tali norme.

24 Ora, l'IVA e le accise presentano talune caratteristiche incompatibili. Così, la prima è proporzionale al prezzo dei beni che essa colpisce, mentre le seconde sono calcolate, in via principale, sul volume del prodotto. Inoltre, l'IVA viene riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione (l'imposta versata a monte nel corso della precedente operazione essendo in linea di principio detraibile), mentre le accise divengono esigibili al momento dell'immissione al consumo dei prodotti assoggettati ad imposta (senza che intervenga un analogo meccanismo di detrazione). Infine, l'IVA è caratterizzata dalla sua generalità mentre l'accisa viene imposta solo su determinati prodotti. Quindi, l'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise prescriverebbe una condizione impossibile da realizzare qualora dovesse interpretarsi nel senso che impone agli Stati membri di rispettare simultaneamente le regole d'imposizione relative a queste due categorie di imposte.

25 In secondo luogo, nella versioni inglese, danese, finlandese, olandese, portoghese e svedese la direttiva sulle accise impone il rispetto della o delle normative fiscali relative alle accise e all'IVA. Per contro, nella versione tedesca essa obbliga gli Stati membri solo a rispettare i principi di imposizione («Besteuerungsgrundsätze») in materia di accisa o di IVA. Le versioni spagnola, francese, greca e italiana, dal canto loro, usano perifrasi come «las normas impositivas aplicables *en relación* con los impuestos especiales o el IVA», «les règles applicables *pour les besoins* des accises ou de la TVA», «κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ», «le regole di imposizione applicabili *ai fini* delle accise o dell'IVA».

- 26 In proposito, risulta tanto dal confronto dell'art. 3, nn. 2 e 3, quanto dal terzo 'considerando' della direttiva sulle accise, il quale riguarda in concomitanza i casi contemplati dal suddetto art. 3, che tale direttiva mira ad evitare che le imposte indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi. Ciò avverrebbe, in particolare, nel caso in cui gli operatori economici fossero assoggettati a formalità diverse da quelle previste dalla normativa comunitaria relativa alle accise o all'IVA, dato che esse potrebbero variare da uno Stato all'altro.
- 27 Di conseguenza, si deve considerare che l'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise non prescrive agli Stati membri il rispetto di tutte le norme relative alle accise o all'IVA in materia di determinazione della base imponibile, del calcolo, dell'esigibilità e del controllo dell'imposta. E' sufficiente che le imposte indirette aventi finalità specifiche siano conformi, su questi punti, al sistema generale dell'una o dell'altra di queste tecniche di imposizione come disciplinate dalla normativa comunitaria.
- 28 Occorre quindi esaminare, alla luce delle considerazioni che precedono, le due censure mosse dalla Commissione nei confronti della legge n. 83-25.
- 29 La Commissione critica, in primo luogo, il fatto che i tributi francesi non si applicano all'intera categoria delle bevande alcoliche, come definita dalla direttiva sulle strutture.
- 30 E' sufficiente rilevare che questa censura verte sull'ambito d'applicazione ratione materiae della direttiva sulle strutture. Ora, l'art. 3, n. 2, della direttiva sulle

accise non esige, su questo punto, il rispetto delle regole d'imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA.

- 31 In secondo luogo, la Commissione fa presente che l'importo del contributo «previdenza sociale» è proporzionale alla quantità della bevanda, indipendentemente dalla sua gradazione alcolica.
- 32 Occorre rilevare che questa base imponibile è conforme al sistema generale delle regole d'imposizione applicabili ai fini delle accise. Del resto, essa non è travisata dalla direttiva sulle strutture. Questa considera, infatti, la quantità come base imponibile per l'accisa sul vino e sulle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra (v. artt. 9 e 13 della direttiva sulle strutture).
- 33 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre respingere il ricorso.

### Sulle spese

- 34 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Repubblica francese ha chiesto la condanna della Commissione, che è rimasta soccombente, quest'ultima va condannata alle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione)

dichiara e statuisce:

- 1) Il ricorso è respinto.
- 2) La Commissione delle Comunità europee è condannata alle spese.

Moitinho de Almeida

Sevón

Gulmann

Puissochet

Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 24 febbraio 2000.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

D.A.O. Edward