possibile l'esercizio di tale diritto, e ciò anche nel caso in cui il rimborso di altri dazi, imposte o tasse riscossi in contrasto col diritto nazionale sia sottoposto alle medesime condizioni restrittive.

Mertens de Wilmars Koopmans Bahlmann Galmot

Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe Due Everling

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 9 novembre 1983.

Per il cancelliere

H. A. Rühl

amministratore principale

Il presidente

J. Mertens de Wilmars

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE G. FEDERICO MANCINI DEL 27 SETTEMBRE 1983

Signor Presidente,
signori Giudici,

1. Questa controversia pregiudiziale riguarda un profilo particolare del regime a cui è soggetta la ripetizione di diritti all'importazione riscossi dalle autorità nazionali in contrasto con norme comunitarie. Secondo la vostra consolidata giurisprudenza, il difetto di una specifica disciplina comunitaria autorizza gli Stati a regolare le modalità di tale ripetizione; questo loro potere, tuttavia, incontra limiti che, a cominciare dalla sentenza Just (27 febbraio 1980, causa 68/79, Racc. 1980, pag. 501), avete identificato nel principio di non discriminazione e nell'obbligo di assicurare l'effettivo esercizio del diritto — un diritto, sottolineo, di matrice comunitaria — ad ottenere il rimborso. Oggi vi si domanda di stabilire se in detti limiti rientri una normativa nazionale per cui il rimborso spetta solo al *solvens* che dia la prova documentale

di non avere riversato l'onere costituito dal diritto indebitamente riscosso sui terzi acquirenti della merce. Nella specie, questa normativa risale al 1982 ed è italiana; ma le risposte che darete al giudice *a quo* si rifletteranno anche sull'ordinamento francese in cui una disciplina analoga fu introdotta due anni prima, e cioè subito dopo la pronuncia della sentenza a cui ho accennato.

Riassumo i fatti. Il testo unico delle leggi sanitarie di cui al regio decreto 27 luglio 1934, n. 1265, prevedeva all'articolo 32 l'obbligo della visita sanitaria per gli animali, le carni, i prodotti e gli avanzi animali che venivano importati in Italia nonché per gli animali che ne venivano esportati. La visita era «soggetta alla percezione di un diritto fisso a carico degli esportatori e degli importatori, nella misura stabilita» dalla tariffa allegata al testo unico (v. articolo 32 citato, quarto comma). La tariffa fu più volte modificata e completata, da ultimo mediante la legge 30 dicembre 1970, n. 1239. Con sentenza 19 dicembre 1977, n. 163, la Corte costituzionale italiana dichiarò illegittimi l'articolo unico di questa legge e in generale la tariffa dei diritti di visita sanitaria sui prodotti coperti dai regolamenti del Consiglio 27 giugno 1968, n. 804 e n. 805, relativi all'organizzazione comune dei mercati nei settori del latte, dei prodotti lattiero-caseari e della carne bovina.

A seguito di tale pronuncia, la SpA San Giorgio, Latteria Locate Triulzi, con sede in Milano, presentò ricorso dinanzi al Tribunale di Trento lamentando di aver indebitamente corrisposto, tra il 1974 e il 1977, i diritti di visita sanitaria all'importazione da paesi CEE di prodotti lattiero-caseari e chiedendo che l'Amministrazione finanziaria provvedesse al relativo rimborso. Con decreto 4 giugno 1982, il presidente del Tribunale accolse la richiesta ingiungendo all'Amministrazione di pagare in favore della ricorrente circa 65 milioni di lire e autorizzando la provvisoria esecuzione del proprio provvedimento. Il 16 luglio successivo l'Amministrazione propose opposizione e chiese che la provvisoria esecuzione fosse sospesa; a tal fine invocò l'articolo 10 decreto legge 10 luglio 1982, n. 430, che era nel frattempo entrato in vigore e aveva escluso il rimborso quando l'onere fosse stato trasferito su altri soggetti. Con ordinanza 23 luglio 1982, il presidente sospese l'esecuzione del decreto e pose alla nostra Corte, ai sensi dell'articolo 177 del Trattato CEE, i seguenti quesiti:

1. A chiarimento e, se del caso, a completamento della propria giurisprudenza quale risulta segnatamente dalle sentenze 27 marzo 1980 in causa 61/79 (Amministrazione finanze/Società Denkavit), 10 luglio 1980 in causa 811/79 (Amministrazione finanze/Società Ariete) e 10 luglio 1980 in causa 826/79 (Amministrazione finanze/Società Mireco), voglia precisare:

   a) se una legge nazionale che (in deroga alle norme generali concernenti la ripetizione dell'indebito) condizioni alla prova della mancata traslazione su altri soggetti il rimborso di determinati diritti (tra i quali, segnatamente, i diritti di visita sanitaria) riscossi indebita-

mente in contrasto con prescrizioni del diritto comunitario, in quanto tasse di effetto equivalente a dogana, e non sottoponga, invece, alla stessa condizione il rimborso di ogni altra imposta, diritto o tributo indebitamente riscossi, debba considerarsi discriminatoria, in contrasto coi principi dell'ordinamento comunitario; e se sia rilevante la circostanza che i tributi contemplati dalla norma suddetta siano stati in pratica indebitamente riscossi, soltanto perché in contrasto con un precetto comunitario;

b) se la prova documentale negativa alla quale, ai sensi della legge nazionale predetta, è unicamente condizionato il rimborso dei tributi indebitamente riscossi, renda «praticamente impossibile l'esercizio dei diritti che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare».

2. Se, a partire dal 1° luglio 1980, data di entrata in vigore del regolamento del Consiglio CEE n. 1430 del 2 luglio, relativo al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione o all'esportazione che si applica testualmente (articolo 1, paragrafo 2) ai dazi doganali ed alle *tasse di effetto equivalente,* sia stato, per la prima volta, instaurato un regime comunitario, che disciplina la restituzione dei diritti indebitamente riscossi senza prevedere alcuna eccezione per l'ipotesi di traslazione dell'onere su altri soggetti; se tale regime debba prevalere su ogni legge nazionale più antica o più recente.

2. La difesa del Governo italiano eccepisce in via preliminare l'irricevibilità della domanda pregiudiziale. A suo avviso, l'articolo 177 del Trattato va inteso nel senso che la pronuncia pregiudiziale di questa Corte «è preordinata all'emanazione, da parte delle giurisdizioni nazionali, di un provvedimento decisorio»; ne deriva che «quando il provvedimento da emanarsi nella causa principale non sia suscettibile di pregiudicare la decisione della controversia», dovrebbe considerarsi manifestamente irrilevante la «preventiva soluzione della questione di diritto comunitario». Il nostro caso — conclude il Governo convenuto — si pone proprio in questi termini. Secondo gli articoli 633 e seguenti del codice di procedura civile italiano, infatti, il presidente del tribunale adito nell'ambito di un procedimento monitorio pronuncia non una sentenza, che è compito del collegio, ma una misura inimpugnabile (decreto o ordinanza, a seconda che la adotti prima o dopo l'opposizione del debitore: v. articoli 642 e 648 c.p.c.) e, come tale, priva di carattere decisorio.

L'eccezione non è fondata. La lettura dell'articolo 177 proposta dal Governo italiano è ingiustificatamente riduttiva e contrasta con la funzione che il Trattato assegna al rinvio pregiudiziale. Com'è noto, quest'istituto ha lo scopo di evitare che il giudice nazionale renda una decisione contraria al diritto comunitario: in altri termini, che applichi alla fattispecie disposizioni interne incompatibili con l'ordine della Comunità e così ne disconosca la prevalenza rispetto ai sistemi nazionali. Ora, poiché qualsiasi pronuncia proveniente da un organo giurisdizionale

e incidente sulla situazione giuridica delle parti può comportare l'applicazione di regole comunitarie, i principi a cui ho alluso implicano che l'autorità chiamata ad emanarla abbia la facoltà di rivolgersi a voi nel quadro dell'articolo 177.

La nostra Corte è solitamente orientata in questo senso: ha infatti più volte considerato ammissibili le questioni pregiudiziali sollevate da giudici italiani nel quadro di procedimenti sommari. Ricordo, ad esempio, le sentenze 17 dicembre 1970 nella causa 33/70, SACE/Ministero delle finanze italiano (Racc. 1970, pag. 1213), 26 ottobre 1971 nella causa 18/71, Eunomia/Italia (Racc. 1971, pag. 811), 14 dicembre 1971 nella causa 43/71, Politi/Italia (Racc. 1971, pag. 1039).

3. Pur riferendosi a una normativa nazionale ipotetica e alla sua compatibilità col diritto comunitario, entrambi i quesiti — il primo scopertamente, il secondo in modo indiretto — mirano a provocare una pronuncia della Corte sulla legittimità comunitaria di una precisa disposizione dell'ordinamento italiano. Il suo oggetto sono i limiti in cui gli operatori economici possono chiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso dei diritti doganali all'importazione e altri oneri indebitamente corrisposti.

Di quale disposizione si tratta? Quella attualmente in vigore è l'articolo 19 del decreto legge 30 settembre 1982, n. 688, relativo a misure urgenti in materia di entrate fiscali e convertito nella legge 27 novembre 1982, n. 873. Tuttavia, nel giorno dell'ordinanza di remissione, la materia era disciplinata da una fonte formalmente diversa: il decreto legge 10 luglio 1982, n. 430, che all'articolo 10, primo comma, stabiliva: «chi ha indebitamente corrisposto diritti doganali all'importazione, imposte di fabbricazione, imposte di consumo o diritti erariali, anche anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto, non ha diritto al rimborso delle somme pagate, salvo il caso di errore materiale, quando l'onere relativo è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti»; e al secondo comma aggiungeva: «l'onere si presume trasferito ogni qual volta le merci in relazione alle quali il pagamento è stato operato siano state cedute, anche dopo la lavorazione, trasformazione, montaggio, assemblaggio o adattamento di esse, salva la prova documentale contraria».

Ora, il decreto in questione non venne convertito in legge dal Parlamento e quindi perse efficacia *ex tunc* secondo l'articolo 77, terzo comma, Costituzione italiana. Non per questo il Governo italiano rinunciò a introdurre le disposizioni che ho or ora citato. Così, in sede di conversione del decreto legge 31 luglio 1982, n. 486 (misure urgenti in materia di entrate fiscali), propose un emendamento all'articolo 1 del disegno di legge di conversione, consistente nell'inserire un nuovo articolo (indicato come articolo 1 — *undecies* in Atti Senato, VIII legislatura, n. 2000-A, particolare pag. 14) che riprendeva le norme anzidette. Ma poiché anche il decreto n. 486

non fu convertito in legge e quell'emendamento rimase lettera morta, il Governo si vide costretto a emanare un terzo decreto. Entrato in vigore il 30 settembre 1982 col n. 688, esso ebbe miglior fortuna. Fu infatti convertito e, come ho già detto, vige tuttora.

Ebbene, il suo articolo 19 ripete nella sostanza il contenuto dell'articolo 10 decreto n. 430. Converrà riportarne il testo perché tale coincidenza — riconosciuta, del resto, dalla stessa difesa del Governo italiano (v. le osservazioni che essa ha depositato il 29 ottobre 1982, specie pag. 10) — risulti evidente. Dispone dunque il primo comma: «chi ha indebitamente corrisposto diritti doganali all'importazione, imposte di fabbricazione, imposte di consumo o diritti erariali, anche anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto, ha diritto al rimborso delle somme pagate quando prova documentalmente che l'onere relativo non è stato trasferito su altri soggetti, salvo il caso di errore materiale». Il comma successivo aggiunge: «la prova documentale di cui al comma precedente dev'essere fornita anche quando le merci, in relazione alle quali il pagamento è stato operato, siano state cedute dopo la lavorazione, trasformazione, montaggio, assemblaggio o adattamento di esse».

Come si vede, il primo comma dice in positivo («... ha diritto al rimborso ... quando prova documentalmente») quel che i primi due commi della norma più antica avevano espresso negativamente (al primo comma — ripeto — si stabiliva: «... non ha diritto al rimborso ... quando l'onere ... è stato ... trasferito»; al secondo si aggungeva: «... salva la prova documentale contraria»): alla sua portata, tuttavia, quest'artificio non toglie e non aggiunge nulla perché restano ferme e la presunzione di trasferimento dell'onere sui cessionari delle merci e la possibilità che il *solvens* la vinca offrendo una — sia pur solo documentale — prova contraria. Lo stesso discorso vale per il secondo comma. Esso chiarisce che tale prova, indispensabile per ottenere il rimborso di quanto fu indebitamente pagato, dovrà essere fornita anche quando la merce è stata alienata: detto altrimenti, in caso di cessione della merce si presume che il trasferimento dell'onere abbia avuto luogo. Il nuovo precetto, insomma, corrisponde esattamente a quanto prevedeva il secondo comma dell'articolo 10 decreto n. 430.

La circostanza che la norma, rispetto a cui il giudice del rinvio ha proposto i suoi quesiti, non sia oggi formalmente vigente non può incidere su questo giudizio. È infatti ben noto che, quando esercita la competenza pregiudiziale, la nostra Corte non si pronuncia sulla compatibilità fra diritto nazionale e ordinamento comunitario. La Corte non fa che interpretare norme e principi di quest'ultimo (oltre a decidere sulla validità di regole che gli appartengono), mentre il compito di dedurre se la fonte interna da applicarsi per la definizione della controversia sia con esso compatibile è riservato ai giudici nazionali. Ora, poiché nel nostro caso i quesiti hanno portata generale, anche se a occasionarli è una deter-

minata disposizione interna, la domanda pregiudiziale rimane valida indipendentemente dalla sorte della norma che le ha dato causa. Si aggiunga poi — e il rilievo mi pare risolutivo — che l'ordinamento italiano contiene attualmente una norma (l'articolo 19 del decreto legge n. 688/82) equipollente a quella di cui il giudice *a quo* tenne conto nel momento del rinvio. L'interpretazione dei principi e delle norme comunitarie che la Corte è oggi chiamata a fornire sarà dunque certamente utile per la definizione del giudizio principale.

4. Passo così all'esame dei quesiti. Mi occuperò prima del secondo, perché riguarda la più generale delle condizioni a cui la vostra giurisprudenza subordina la legittimità di una normativa nazionale che regoli la restituzione dell'indebito: il difetto di una disciplina comunitaria della materia. Il suo esame non può non precedere quello del quesito n. 1: se infatti la risposta da dargli dovesse essere affermativa, l'altro quesito perderebbe qualsiasi interesse.

Col secondo quesito, dunque, il presidente del Tribunale di Trento vuole sapere se una certa fonte comunitaria — il regolamento del Consiglio 2 luglio 1979, n. 1430, sul rimborso e lo sgravio dei diritti all'importazione e all'esportazione — abbia disciplinato in modo completo le modalità del rimborso di tasse di effetto equivalente a dazi doganali indebitamente riscossi, così sottraendo agli Stati ogni residuo potere normativo. Il giudice domanda in particolare se, per il fatto di non aver limitato in alcun modo la restituzione dell'onere trasferito a valle, il regolamento n. 1430 escluda implicitamente che la traslazione estingue il relativo diritto; e quindi se, dopo la sua entrata in vigore, gli Stati membri possano ancora riconoscere al fenomeno *de quo* un'efficacia di tale portata.

La difesa del Governo italiano contesta che il regolamento n. 1430 sia applicabile alla fattispecie *ratione temporis*. La sua entrata in vigore — si fa notare — risale al 1° luglio 1980 (v. l'articolo 25), mentre i diritti di visita sanitaria del cui rimborso si controverte furono contabilizzati dall'Amministrazione finanziaria, e versati dalla San Giorgio, in precedenza: precisamente tra il '74 e il '77. L'obiezione coglie nel segno. Il regolamento retroagirebbe investendo le controversie pendenti se si potesse ricorrere al notissimo principio secondo cui le norme procedurali sopravvenute valgono, sin dalla loro entrata in vigore, per esse come per i procedimenti nuovi. Ma quella regola non è utilizzabile nel nostro caso giacché, come ha osservato la Corte in sentenza 27 maggio 1982, causa 113/81, Reichelt/Hauptzollamt Berlin-Süd (Racc. 1982, pag 1957), il regolamento 1430/79 «... contiene un complesso di norme che formano un tutto inscindibile e le cui singole disposizioni [sostanziali e procedurali] non possono essere considerate isolatamente in ordine alla loro efficacia nel tempo». Ne deriva che la detta fonte non può incidere sulle liti concernenti rimborsi di diritti contabilizzati prima della sua entrata in vigore.

Né questo è tutto. Oltre che *ratione temporis,* il regolamento n. 1430 è inapplicabile al nostro caso *ratione materiae.* In effetti — mi sembra — esso non ha portata generale perché non fa che disciplinare una serie di ipotesi specifiche e tutte riducibili a un errore di liquidazione. Ma poi, anche se fosse, esaustivo e regolasse ogni forma di restituzione degli indebiti, sarebbe arbitrario desumerne, solo perché la traslazione non vi è contemplata, l'incompatibilità di questa causa estintiva del diritto al rimborso con l'ordinamento comunitario. Non è impiegando canoni ermeneutici come il vecchio *ubi lex tacuit noluit* che si può giungere a un risultato del genere.

5. Vengo ora all'esame del primo quesito che è il vero nodo della presente controversia. Il giudice *a quo* vuole sapere se col diritto comunitario sia compatibile una disposizione nazionale che:

a) condizioni il rimborso di certi diritti riscossi dall'autorià pubblica in contrasto con norme comunitarie (come sappiamo, si tratta di tasse d'effetto equivalente a dogane e pertanto vietate dall'articolo 12 del Trattato CEE) alla prova della mancata traslazione su altri soggetti del relativo onere;

b) non sottoponga alla stessa condizione il rimborso di ogni altra imposta, diritto o tributo indebitamente percepiti.

Il giudice prospetta due possibili profili di illegittimità:

a) l'ingiustificata discriminazione introdotta da un sistema di questo genere fra i diritti, le imposte e i tributi il cui rimborso è soggetto alla suddetta prova e quelli che ad analogo regime non sono subordinati;

b) la pratica impossibilità per gli operatori di esercitare il diritto al rimborso che tale condizione determinerebbe.

Non a caso il presidente del Tribunale di Trento mette l'accento su questi aspetti. Come risulta dalla stessa premessa al quesito n. 1, egli ha dinanzi agli occhi la vostra giurisprudenza sulla ripetizione dell'indebito e in particolare i limiti da voi posti al potere degli Stati membri di disciplinare le modalità del recupero delle somme indebitamente versate alle autorità nazionali. È dunque su questa giurisprudenza che dobbiamo portare la nostra attenzione.

La Corte si è occupata per la prima volta nella sentenza 27 febbraio 1980 (la già citata Just), degli effetti che sul recupero di diritti all'importazione riscossi in contrasto con norme comunitarie può avere l'eventuale incorporazione del relativo onere nel prezzo e il suo conseguente trasferimento ai terzi subacquirenti della merce. Il caso riguardava una ditta operante in Danimarca che all'Amministrazione finanziaria di quel paese aveva richiesto in via giudiziale la restituzione di somme versate a titolo di imposte sugli

alcoolici importati, sostenendo l'illegittimità di queste ultime a stregua del diritto comunitario (era in giuoco l'applicazione dell'articolo 95 Trattato CEE). Il Governo si difese affermando che, secondo l'ordinamento danese, gli operatori non avevano diritto a ripetere le imposte indebitamente pagate quand'esse fossero state inglobate nel prezzo delle merci e il relativo onere fosse stato così trasferito sui consumatori o comunque su ulteriori livelli del circuito economico. Scopo dell'azione di restituzione — esso osservò — è infatti il riequilibrio della perdita patrimoniale subita dal soggetto che abbia indebitamente pagato; la traslazione, con cui tale soggetto annulla la detta perdita, esclude proprio questo essenziale presupposto del rimedio e perciò la sua esperibilità.

Come rispose la Corte? Essa cominciò col riconoscere che quando mancano norme comunitarie sul rimborso di tributi nazionali riscossi in contrasto col diritto comunitario, spetta agli Stati membri garantire la restituzione di tali tributi conformemente al diritto nazionale e stabilire le modalità procedurali dell'impugnativa. I giudici, però, tracciarono anche i confini di questo potere: le dette modalità — essi dissero — «non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghe impugnazioni di diritto nazionale e non devono rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti agli amministrati dall'ordinamento comunitario». Come ho accennato, è da questa formula che il giudice *a quo* desume i due profili secondo cui la disciplina italiana della *condictio indebiti* potrebbe considerarsi comunitariamente illegittima.

Quanto poi alla legittimità di una disciplina nazionale che sancisca l'irripetibilità dell'indebito trasferito su altri soggetti, la Corte fu cautamente possibilista. «Il diritto comunitario — osservò — non esige che si conceda la restituzione di tributi indebitamente riscossi a condizioni tali da causare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto»; esso «non esclude, pertanto, che si tenga conto del fatto che l'onere di detti tributi ha potuto venir riversato su altri operatori economici o sui consumatori». Muovendo da un assunto per sé non contestabile (l'ordinamento non tutela gli arricchimenti senza causa), la Corte giunse dunque ad ammettere che nel regolare la *condictio indebiti* i legislatori nazionali possono tener presente il fenomeno traslativo. Lo fece però — mi sia consentito ribadirlo — in modo decisamente prudente. Non può essere casuale, infatti, che per introdurre il suo discorso essa abbia usato una formula negativa («il diritto comunitario non esclude») tale da far pensare a casi eccezionali molto più che a una prassi ordinaria.

Questa soluzione fu poi ripresa nelle sentenze 27 marzo 1980 in causa 61/79, Denkavit italiana (Racc. 1980, pag. 1205), 10 luglio 1980 in causa 811/79, Ariete (Racc. 1980, pag. 2545) e ancora 10 luglio 1980 in causa 826/79, Mireco (Racc. 1980, pag. 2559).

6. Dei due profili in cui si articola il primo quesito, è opportuno analizzare anzitutto il secondo: cioè quello che riguarda la compatibilità di un regime nazionale della *repetitio indebiti* simile all'italiano col principio per cui gli Stati membri non possono regolare il diritto al rimborso di somme pagate in violazione di norme comunitarie vanificandone praticamente l'esercizio. Questo profilo, infatti, involge un problema generale, com'è l'incidenza della traslazione (o, forse meglio, dei limiti entro i quali tale incidenza può essere ammessa) sul diritto al rimborso; il suo esame deve quindi precedere l'altro, di portata e riflessi più ridotti, che nella norma ipotizza la presenza di elementi discriminatori.

Ma in primo luogo una precisazione. Come ho già osservato, il limite al potere d'intervento degli Stati (potere che in tanto sussiste in quanto la materia non abbia avuto una disciplina comunitaria sulla base dell'articolo 235 del Trattato) ha la sua ragion d'essere nel fatto che il diritto al rimborso di somme riscosse in contrasto con norme comunitarie possiede matrice comunitaria ed è dunque garantito dal relativo ordinamento. Che cosa ne consegua è evidente: uno Stato che esercita la propria competenza residuale e provvisoria a disciplinare la *condiction indebiti* istituendo un regime *prima facie* rispettoso del diritto al rimborso, ma in realtà tale da svuotarlo, sopprime di fatto una posizione soggettiva avente base comunitaria; giunge cioè a un risultato che, per la prevalenza del diritto comunitario su quello dei paesi membri, è palesemente inammissibile.

Verifichiamo dunque se un regime nazionale come quello definito dall'articolo 19 del decreto legge n. 688 si risolva effettivamente nella pratica impossibilità per gli aventi diritto di ottenere la restituzione dell'indebito; e chiediamoci anzitutto quale sia, a parte la disciplina della prova, il nucleo di questo regime. Che cosa di veramente nuovo apporta l'articolo 19 nell'ordinamento italiano? A mio avviso, esso crea un'ulteriore causa estintiva dell'obbligazione restitutoria che lega l'*accipiens* al *solvens*. Il pagamento indebito, è vero, rimane il «fatto» che fa insorgere il diritto al rimborso. Ma se successivamente il *solvens* riversa, in tutto o in parte, su terzi l'onere di tale pagamento, il suo diritto si estingue nella stessa misura, totale o parziale, in cui ha avuto luogo la traslazione. Si tratta quindi di una disciplina che, in fattispecie particolari, deroga al regime generale dettato dagli articoli 2033 e seguenti del codice civile italiano.

Secondo la difesa della società ricorrente, tale normativa annulla il diritto al rimborso per ragioni che derivano dalla natura stessa del fenomeno traslativo. Nella grandissima maggioranza dei casi — si dice — le caratteristiche di tale fenomeno escludono per il *solvens* come per l'*accipiens* la possibilità di dimostrare che la perdita patrimoniale sempre e incontestabilmente sofferta dal primo quando paga l'indebita imposta sia compensata dall'incorporazione dell'imposta

medisima nel prezzo della merce a cui afferisce. Perché quest'impossibilità? Perché — si aggiunge — il prezzo è una creatura del mercato sul quale agiscono fattori innumerevoli e conoscibili solo in modo estremamente approssimativo. Non è lecito quindi assumere uno solo di tali fattori, isolarlo dal contesto generale e farne la causa unica di una determinata quota del prezzo; non è lecito cioè — o non lo è quasi mai — affermare che la quota va messa in esclusivo rapporto di causalità col pagamento di un'imposta avente il medesimo importo. Così stando le cose, imporre al *solvens* la prova della mancata traslazione e subordinarle la restituzione dell'indebito equivale a misconoscere il diritto al rimborso.

Questa censura è in larga parte fondata. Nelle conclusioni che svolsi il 23 marzo 1983 in causa Pauls Agriculture (n. 256/81, Racc. 1983, pag. 1723), anch'io ne avanzai una simile se pure riferendomi alla responsabilità aquiliana della Comunità. «Quando determinano i prezzi — dissi — le imprese non tengono ... conto solo dei costi che sopportano e dei profitti che desiderano; sono condizionate dall'andamento del mercato. Se la situazione del mercato permette di fissare il prezzo a un certo livello senza che esso incida sul volume delle vendite, è a quel livello, non ad altri, che l'impresa si atterrà». E sulla stessa linea si schiera oggi la Commissione. Nel corso della procedura orale, infatti, il suo rappresentante ha osservato: «la traslazione ... è un fatto economico dipendente da numerose variabili ... Perché vi sia con sicurezza traslazione occorrerebbe che l'offerta fosse elastica e la domanda ... rigida, ma credo che solo il sale è il prodotto in cui queste due condizioni si trovano congiunte ... Laddove queste condizioni non si ritrovano, siamo in una situazione estremamente aleatoria per cui la prova della traslazione è difficile». Detto più apertamente: promuovere la traslazione a istituto giuridico si può; ma solo se si è consapevoli che l'istituto sarà fragile e applicabile entro limiti ben circoscritti.

Di diverso avviso, naturalmente, è il rappresentante del Governo italiano. Egli ha affermato che, attraverso l'ordinaria documentazione commerciale (fatture, corrispondenza ecc.), si può stabilire quale quota del prezzo è imputabile all'indebito e fa venir meno il diritto al rimborso; ma sul punto cruciale del processo che conduce alla formazione del prezzo e delle infinite variabili che in esso intervengono non ci è venuta da lui neppure una parola. Rimane dunque intatto l'argomento secondo cui la natura del mercato vieta per solito di isolare una quota del prezzo e di collegarla eziologicamente a un certo costo. D'altronde, io credo, quell'argomento è insuperabile. E infatti chi può dire che, libero dal tributo indebito, l'importatore non avrebbe praticato lo stesso prezzo e venduto la stessa quantità di merce? Se così fossero andate

le cose, egli avrebbe ottenuto profitti più alti di quelli che, gravato dall'imposta, è riuscito a spuntare. È su questo scosceso e imprevedibile terreno, non sull'orticello delle scritture contabili che l'articolo 19 chiama il *solvens* a fornire la prova della mancata traslazione. Ma, come ho detto, a tale terreno la difesa italiana non fa cenno. Il fatto è che la sua posizione semplifica all'estremo una tematica oltremodo complessa; e una spia di questa volontà semplificatoria sta proprio nell'accento che essa pone sulle virtù euristiche dell'ordinaria documentazione commerciale.

Ebbene, mi si lasci dire che tali virtù sono di ben poco momento. La documentazione riguarda i costi, permette di far luce sui profitti dell'imprenditore; ma credere che consenta di identificare tutti i fattori da cui fu determinato il prezzo è ingenuo se non altro perché la loro natura glieli rende in gran parte estranei. Basti pensare — il rilievo è persino banale — che, in regime di concorrenza, sul prezzo di un dato bene incidono i costi di produzione di tutte le altre imprese operanti nel medesimo settore e in particolare delle imprese — marginali — i cui costi sono più elevati. Si può provare tutto ciò? E tradurlo in quantità, in cifre? Ne dubito. Certo, non è possibile farlo esibendo le carte che ogni impresa è tenuta a conservare secondo gli articoli 2214 e seguenti del codice civile. Eppure la legislazione italiana lo pretende. Può negarsi allora che essa impone una prova diabolica? No, non si può: e a concederlo implicitamente è stato lo stesso rappresentante di quel paese quando ci ha detto durante la procedura orale che nel 99 % dei casi il *solvens* non è in grado di fornirla perché la traslazione avrebbe avuto luogo. Ora, riconoscere il diritto al rimborso (come esige l'ordinamento comunitario) e poi ammettere che nel 99 % dei casi questo diritto non possa essere esercitato è, a tacer d'altro, un bell'esempio di contraddizione tra le parole e i fatti.

7. Per sostenere la compatibilità dell'articolo 19 col diritto comunitario, la difesa del Governo italiano ha molto insistito sulla *ratio* che lo giustificherebbe. Occorre considerare — essa afferma — che nella stragrande maggioranza dei casi (praticamente ogniqualvolta cede il bene a terzi) l'importatore rovescia sui suoi aventi causa l'onere inerente al pagamento dell'imposta non dovuta, onde quest'ultima non lo impoverisce, non gli arreca alcun danno. Il danno è del terzo o, in generale, del consumatore che paga il bene a un prezzo più alto. Ora, se si consentisse all'importatore di recuperare quanto abbia indebitamente versato gli si garantirebbe un doppio vantaggio: quello derivante dall'incorporazione del tributo nel prezzo e quello consistente nel rimborso dello stesso tributo da parte dell'Amministrazione. I consumatori, dal canto loro, sarebbero costretti a un duplice esborso: una prima volta per pagare il maggior prezzo della merce e una seconda, come contribuenti, per dotare l'Amministrazione dei fondi necessari a

rimborsare gli importatori. Elevando la traslazione a causa estintiva del diritto al rimborso, l'articolo 19 ha il pregio d'impedire questi effetti perversi.

L'argomento, lo concedo, è ingegnoso; tuttavia, non persuade. In primo luogo, esso non si sottrae alla critica di coloro che ritengono indimostrabile il legame fra tributo e prezzo. Ma poi non è esatto che l'articolo 19 si limiti a ricomporre gli ingiusti squilibri a cui porterebbe l'applicazione del diritto comune. C'è un arricchimento senza causa — l'unico di cui nel nostro caso si possa parlare senza tema di smentite — che la norma non solo tollera, ma promuove: quello dello Stato che riscuote indebitamente un tributo e non lo restituisce al *solvens*.

Durante la procedura orale, è vero, la difesa italiana ha affermato che i terzi acquirenti della merce potranno esercitare contro lo Stato l'azione d'illecito arricchimento. Lo ha fatto, tuttavia, con riluttanza, trascinatavi da precisi quesiti della Corte. E si comprende perché. Tesi praticamente più implausibile e teoricamente più azzardata di questa è difficile immaginare. Si pensi all'assurdo di una massa di consumatori che, in un sistema a cui la «class action» è ignota, porta lo Stato in giudizio per recuperare crediti minimi. E si pensi ai presupposti dell'azione di arricchimento. Nei diritti di matrice romana, essa è fondata sul depauperamento di Tizio e sul nesso causale che lega il danno da lui subìto alla *locupletatio* di Caio. Ora, nel nostro caso Tizio è un signore che, liberamente scegliendo, acquista sul libero mercato un certo bene al prezzo fissato da quest'ultimo e da lui stesso ritenuto conveniente: potremo davvero considerarlo impoverito per il fatto che tale prezzo è forse un po' più alto — ma quanto più alto nessuno saprà dirci — di quello che sarebbe stato fissato se la pubblica autorità non avesse indebitamente preteso un tributo all'importazione del bene? E per ciò che riguarda il nesso causale, come giudicarlo rilevante alla luce di tutti i passaggi che la merce compie tra il momento dell'importazione e quello dell'offerta al consumatore? La causalità, osserva qualcuno, può essere indiretta. Nessuno ammette però che sia remota: e qui essa è remota; remotissima, addirittura, quando il prodotto importato sia trasformato od usato per la fabbricazione di un prodotto diverso.

L'articolo 19, dunque, cristallizza la posizione di vantaggio dello Stato. È una curiosa soluzione, la sua; anche in termini di equità. Ricordo che, proprio sul piano della *condictio indebiti* e seguendo la tradizione romanistica, il codice civile italiano privilegia la posizione dell'*accipiens* solo in caso di negozio immorale; ma, si badi, bilateralmente immorale perché il *solvens* non partecipe dell'immoralità può di norma recuperare l'indebito. Qui, al contrario, protetta è l'Amministrazione che pretese un pagamento in contrasto col diritto comunitario, mentre

sacrificato è l'importatore che pagò perché non poteva evitarlo e poi, esercitando fantasia e capacità imprenditoriale, riuscì a spuntare un profitto nonostante l'indebito e maggior costo impostogli. Come non dedurne che l'articolo 19 va oltre la regola della *par causa turpitudinis*? Sia chiaro: dicendo questo non implico che, quando preleva un tributo indebito, l'Amministrazione agisce in modo immorale. Voglio solo mettere in evidenza che non è ragionevole premiare chi viola la legge e correlativamente punire chi della violazione è bene o male la vittima.

La verità è dunque un'altra e si può esprimerla osservando che nell'articolo 19 il consumatore ha la funzione della foglia di fico. A provarlo, del resto, è un dato testuale: il riconoscimento del diritto al rimborso che la norma opera (conformandosi all'articolo 13, V, della legge finanziaria francese per il 1981, n. 80/194, 30 dicembre 1980) quando l'indebito pagamento sia imputabile ad errore materiale. Non si vede, infatti, perché in questo caso — e solo in questo caso — i consumatori non meritino di essere tutelati. Il Governo italiano si difende affermando che, nel determinare il prezzo della merce, l'importatore non può tener conto degli errori in cui incorre l'Amministrazione; è presumibile quindi che egli non riversi sui subacquirenti il diritto erroneamente contabilizzato.

L'idea che dando rilievo estintivo alla traslazione si abbia di mira la tutela dei consumatori non mi sembra in definitiva idonea a far riconoscere la legittimità comunitaria di un regime come quello italiano. Se infatti la tutela è riferita al subacquirente del prodotto importato, essa si rivela illusoria perché si è visto che, almeno in Italia, egli non possiede rimedi atti a fargli recuperare la quota di prezzo pagata in eccedenza. Se poi a suo oggetto si pongono i cittadini che, in quanto contribuenti, sopporterebbero il maggior onere imposto alle pubbliche finanze dall'obbligo di rimborsare gli importatori, è arduo non ritenerla immotivata. Questo interesse dei contribuenti mi pare assai poco consistente; e in ogni caso non prevale sull'esigenza, da voi riconosciuta con forza, che i regimi nazionali garantiscano l'effettivo esercizio del diritto al rimborso.

L'obiezione è però lungi dal convincere. Essa muove dall'ipotesi che l'importatore non conservi la merce in magazzino prima di cederla ai terzi e, d'altro canto, che i diritti equivalenti a dazi su quella merce siano contabilizzati con ritardo dall'Amministrazione. Ora, quest'ipotesi è costruita a tavolino. Nel mondo reale le cose possono andare diversamente: anche quando il pagamento indebito è frutto di un errore materiale dell'Amministrazione l'importatore può venirne a conoscenza in tempi tali da tenerne conto all'atto di fissare i prezzi. E allora — ripeto — perché ignorare le ragioni che in ogni altro caso indurrebbero a proteggere i consumatori?

Chi sia convinto come noi che queste ragioni sono pretestuose sa che l'eccezione di cui stiamo discutendo ha una causa e che tale causa va cercata nel regolamento n. 1430/79. Come ho già detto, esso definisce le modalità del rimborso in una serie di ipotesi, tutte riducibili all'errore materiale. È quindi ragionevole supporre che, sulle orme del collega francese, il legislatore italiano abbia ritenuto prudente escludere dalla normativa sull'indebito i casi regolati nella fonte comunitaria; così evitando di introdurre disposti suscettibili di apparire in contrasto con quella fonte nell'ipotesi che la si ritenga una disciplina esaustiva della materia.

8. Ho affermato che il meccanismo della traslazione non è di massima applicabile per le innumerevoli variabili incidenti sulla formazione dei prezzi in regime di libero mercato e per la conseguente impossibilità di imputare in via esclusiva e determinante una quota del prezzo a un certo costo. Non ho escluso, tuttavia, e, quel che più conta, non lo ha escluso la Corte nella giurisprudenza Just che in alcune limitate ipotesi quel meccanismo possa essere assunto da un ordinamento nazionale come causa estintiva del diritto comunitario al rimborso. Cerchiamo allora di individuare tali ipotesi.

A questo fine comincerei col distinguere tra prezzo fissato dal mercato e prezzo determinato dalle pubbliche autorità. Nella prima ipotesi, il meccanismo traslativo è evidente, e perciò presumibile dal legislatore, solo se ricorrono due condizioni: che l'offerta sia elastica e la domanda rigida. Come ha osservato il rappresentante della Commissione, tuttavia, il caso è di «scuola» e quindi privo di rilievo economico. Più importante, sebbene anch'essa di poco conto, è la seconda ipotesi che peraltro postula non solo la fissazione autoritativa del prezzo, ma un'egualmente autoritativa incorporazione del tributo nel prezzo imposto. Lo prova lo stesso processo attraverso cui il concetto di traslazione — elaborato dalla scienza delle finanze e quindi in un'ottica affatto particolare — fu accolto nel mondo del diritto e applicato ai rapporti civilistici.

A quanto mi consta, la prima autorità che negli ordinamenti degli Stati membri abbia attribuito rilievo giuridico al detto fenomeno fu lo Højesteret danese in una sentenza del 1952 (cfr. UfR 1952, 974 H). Un'impresa operante nel settore molitorio aveva chiesto all'erario di restituirle un'imposta che essa riteneva illegittima e che aveva pagato in relazione all'acquisto di una partita di grano. La Corte riconobbe che l'imposta non aveva fondamento, ma negò il rimborso osservando che il pregiudizio derivante dall'indebita riscossione era stato scaricato sugli acquirenti del pane. Il prezzo di quest'ultimo prodotto, infatti era fissato dall'autorità, e la stessa autorità lo aveva accresciuto, dopo l'introduzione dell'imposta, in misura pari all'importo di essa. Tredici anni più tardi e in un caso ana-

logo, il medesimo Højesteret ribadì tale punto di vista ma, per così dire, *a contrario*: quando — disse — il prezzo di un prodotto colpito da imposta è determinato dal mercato e non v'è ragione di credere che esso sia stato aumentato in modo tale da compensare l'imposta, il richiedente ha diritto al rimborso (sentenza 28 maggio 1965, causa II 214/1964, U 1965, 492 H).

Sono, la seconda non meno della prima, affermazioni eloquenti. Esse confermano che l'efficacia estintiva della traslazione è ammissibile solo marginalmente e quasi mai nei casi in cui a determinare il prezzo sia il mercato. In questo senso, a mio avviso, va letta la giurisprudenza della nostra Corte. E se è così, non c'è dubbio che un regime da cui il rimborso sia sempre o quasi sempre subordinato alla prova della mancata traslazione, spoglia il *solvens* del relativo diritto: con ciò violando l'ordinamento comunitario, non foss'altro, come ho già detto, perché quel diritto ha matrice comunitaria e non può essere cancellato neppure in modo indiretto da una disposizione nazionale.

9. Ma c'è di più. Un sommario esame comparativo degli ordinamenti nazionali dimostra che, come istituto giuridico, la traslazione fu ignorata fino al giorno in cui la Corte pronunciò la sentenza Just. Fa eccezione la giurisprudenza danese che però le riconosce rilevanza solo negli strettissimi limiti di cui ho or ora parlato. Non si può infatti invocare contro questi limiti la terza sentenza dello Højesteret (9 aprile 1970, causa I 55/1968, U 1970, 437 H), che riguarda una situazione *toto coelo* remota da quelle a cui si riferiscono le leggi francese e italiana. È vero, infatti, che essa pone la prova della mancata traslazione a carico del richiedente: nella specie, tuttavia, richiedente non era il *solvens*, bensì il terzo avente causa del *solvens*.

A sud della Danimarca, comunque, e almeno fino al 1980, la traslazione è tabù. Giudiziariamente, anzi, tabù essa resta anche dopo la pronuncia della sentenza Just. Si prenda l'Italia. Just influisce su qualche giudice di merito (Tribunale di Trento, 17 ottobre 1981, Dukcevich/Amministrazione finanze; Id., 18 febbraio 1982, Amministrazione finanze/Marimex; Corte d'appello Torino, 15 ottobre 1980, Amministrazione finanze/Conal); non però sulla Cassazione che adotta l'indirizzo opposto. Così, con forza particolare, nella sentenza 21 luglio 1981, n. 4682, Ministero finanze/Mireco. Dall'erario la Mireco pretendeva il rimborso di diritti all'importazione indebitamente riscossi e il convenuto ne eccepiva l'irripetibilità per essere stato l'onere trasferito a valle con la vendita della merce gravata d'imposta. La Corte respinse questa difesa osservando fra l'altro: «è nozione pacificamente ricevuta che nell'ordinamento ... nazionale soltanto due elementi sono costitutivi della fattispecie d'indebito oggettivo ...; l'esistenza di un pagamento e il fatto che esso non doveva ... essere eseguito. Affatto estranea alla fattispecie è ... la circostanza che per effetto della conseguita ripetizione il soggetto che ne beneficia si

limita a ripianare la perdita soffferta ... ovvero ne ricavi una locupletazione (per aver già trasferito a danno di terzi il depauperamento subito ...)».

Per completare il quadro, aggiungo che due istanze di merito (Tribunale di Trieste, con ordinanza 26 gennaio 1983 in causa SpA BE CA/Amministrazione finanze, e Corte d'appello Milano, con ordinza 15 febbraio 1983 in causa Amministrazione finanze/SpA BAX) hanno recentemente sollevato la questione di legittimità costituzionale in relazione all'articolo 19 accusandolo:

a) di vulnerare il diritto di difesa a causa della sua efficacia retroattiva;

b) di essere in conflitto col diritto comunitario (è noto che, in base all'articolo 11 della Costituzione, sono considerate illegittime le norme interne contrastanti con prescrizioni comunitarie);

c) di violare il principio d'eguaglianza sancito dall'articolo 3 della Costituzione.

Ai nostri fini particolarmente significativi sono due brani dell'ordinanza milanese. Riconoscere rilevanza alla traslazione dell'onere tributario — dice il primo — «è un artificio ... per sopprimere sempre e in ogni caso il diritto di ripetere le somme indebitamente pagate». La prova documentale della traslazione — aggiunge il secondo — postula che vi sia «modo di distinguere, nell'unico corrispettivo versato dal terzo, ciò che attiene a costi e spese e ciò che attiene all'utile dell'importatore; ma tale distinzione è impossibile».

Analoghi concetti esprime la giurisprudenza francese. Così, nella sentenza 16 dicembre 1980 (Administration des douanes/Société Les Fils de Henri Ramel, Dalloz 1981, pag. 380), la Cassazione rifiuta di attribuire efficacia estintiva alla traslazione di un tributo illegittimo — che incideva soprattutto sull'importazione di vini italiani — facendo leva sulla regola civilistica secondo cui il diritto al rimborso non è subordinato all'impoverimento del *solvens;* e nello stesso senso si muove il Consiglio di Stato in materia di tasse sul valore aggiunto indebitamente corrisposte.

In Germania, il problema è così poco avvertito da non aver dato luogo ad alcuna giurisprudenza; ma la legislazione (v. in particolare l'articolo 37, paragrafo 2, dell'Abgabenordnung) esclude che il diritto al rimborso possa essere condizionato al trasferimento dell'onere indebito. *Item* in Belgio: gli articoli 1376 e 1377 del codice civile, che si applicano anche al settore fiscale, non permettono certo di prospettare una qualsiasi incidenza della traslazione sul credito del *solvens.* In Olanda, nessuna fonte legislativa o giurisprudenziale autorizza a pensarla diversamente; mentre in Gran Bretagna di *passing on* si parla solo a proposito di una sentenza australiana (Mason v The State of New South Wales [1959] 102 CLR 105) che, tra l'altro, ne disconosce recisamente l'efficacia estintiva.

Da questi dati a dire che, salvo il caso danese, la traslazione è un corpo estra-

neo all'esperienza giuridica dei paesi membri il passo è breve. Ora, coi corpi estranei non si può essere permissivi. Accoglierli è lecito; ma con cautela e tracciandone accuratamente i confini. L'interpretazione che ho proposto e che esclude il generale impiego del nostro istituto mi sembra dunque ragionevole. A persuadermene — ripeto — non è l'intrinseca iniquità di tale istituto o la sua inettitudine a funzionare sul piano logico, ma l'impossibilità di provare in modo accettabile il suo funzionamento e cioè di ricondurlo, eccettuati alcuni casi limite, sul terreno della certezza giuridica.

Non ignoro che, specie in tempi di crisi economica, fare fronte alle domande di rimborso può porre le autorità in situazioni difficili. Ma non è questo un problema che si possa risolvere annullando con un tratto di penna il credito degli importatori (e, ciò che è peggio, facendolo mentre è in corso una lite davanti ai giudici nazionali, così da forzarne la decisione in senso favorevole all'erario). Esistono altri modi di affrontarlo, meno radicali e più rispettosi sia del diritto comunitario, sia dei legittimi interessi degli operatori: ad esempio, prevedere termini ragionevolmente brevi per l'esercizio del diritto al rimborso. In Germania si è fatto così e lo stesso legislatore comunitario ha scelto questa via nel dettare il regolamento 1430 del 1979. Il termine che esso fissa per la presentazione della domanda di rimborso alle autorità nazionali varia infatti da tre mesi a un anno. È ancora troppo? Lo si accorci. Si riconosca comunque la distanza che lo separa dai dieci anni previsti nell'ordinamento italiano per la maggior parte degli indebiti.

10. Un ultimo rilievo — ma, mai come in questo caso, *last not least* — mi suggerisce la problematica che il presidente del Tribunale di Trento solleva col secondo profilo del primo quesito. Ho detto che imporre al *solvens* di provare il mancato trasferimento equivale nel 99 % dei casi a rendere intangibile l'ingiustificato vantaggio dello Stato. Ebbene, si rifletta sul rischio che da una norma del genere può venire all'unione doganale e alle politiche comunitarie specie la commerciale e l'agricola. Questo rischio ha un nome: paralisi. Come escludere infatti che — certi di non dover restituire quanto abbiano indebitamente percepito — gli Stati continuino a riscuotere tasse di effetto equivalente a diritti doganali nonostante i divieti comunitari? Chi potrebbe impedirglielo, se agli imprenditori fosse sottratto ogni mezzo giudiziario per bloccare una simile pratica e se il riconoscimento della sua legittimità comunitaria legasse le mani alla Commissione?

Sono prospettive gravissime e, quel che più conta, credibili nella fase di risorgente protezionismo che stiamo vivendo. Il Parlamento europeo se ne è avveduto. Si legga la risoluzione sulla responsabi-

lità degli Stati in ordine all'applicazione e al rispetto del diritto comunitario, approvata il 9 febbraio 1983: «... nei casi in cui la Corte di giustizia ... abbia dichiarato determinati dazi o imposte incompatibili con il Trattato, — afferma il punto 7 — la successiva introduzione, a livello di legislazione nazionale, di disposizioni che limitino in qualunque modo il diritto di ottenere il rimborso delle imposte o dei dazi illegalmente percepiti, consentendo quindi agli Stati membri di avvalersi ingiustamente del gettito di imposte o dazi illegali, [è] incompatibile con lo spirito comunitario, e ... le disposizioni di questa natura debbono essere abrogate» (GU CE n. C. 68/33 del 14. 3. 1983).

11. Nell'altro profilo del primo quesito il giudice *a quo* vi chiede se col diritto comunitario sia compatibile una disciplina nazionale che: a) subordini il diritto al rimborso alla prova della mancata traslazione quando si tratta di diritti riscossi in contrasto con l'ordinamento comunitario; b) non estenda lo stesso regime alla restituzione di ogn'altra imposta o tributo riscossi indebitamente, ma senza violare le dette norme.

Sul punto — ho già scritto — la Corte si pronunciò in Just e in alcune sentenze successive: le modalità di esercizio del diritto al rimborso definite dalle leggi nazionali — essa disse — «non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghe impugnazioni di diritto nazionale». Sarebbe facile ricordare al giudice queste parole e desumerne che chi isola un gruppo di imposte caratterizzate da un certo collegamento col diritto comunitario e le assoggetta a un regime più gravoso per quanto riguarda la ripetizione dell'indebito discrimina ingiustificatamente fra i soggetti passivi di tali imposte e quelli di altri tributi, simili, ma privi di connessione comunitaria. Il giudice però non ne sarebbe soddisfatto. Egli mira infatti a una precisazione della vostra giurisprudenza; vuole sapere, cioè, come deva leggersi la formula «analoghe impugnazioni di diritto nazionale». In presenza di quali elementi può dirsi che c'è analogia ed è perciò vietata la diversità di trattamento?

La domanda suppone che si analizzi in modo più approfondito l'articolo 19 e precisamente quei «diritti doganali all'importazione», quelle «imposte di fabbricazione», quei «diritti erariali», e quelle «imposte di consumo» a cui si riferisce il regime da esso posto. Che cosa significano in concreto queste espressioni? Dico subito che nel linguaggio fiscale italiano sono *imposte sui consumi* tutti i tributi destinati in definitiva a gravare sul consumatore; ma aggiungo che soggetto passivo dell'imposta non è di solito quest'ultimo, bensì un'altra persona, qualificata da un certo rapporto con la merce prima del suo ingresso nel patrimonio del consumatore. Si hanno quindi più specie d'imposte sui consumi a seconda del momento in cui l'imposta sorge. Così, se essa colpisce la merce quando è prodotta, parleremo di *imposta di fabbricazione;* se vi è fatta gravare quando la merce è immessa nel territorio

dello Stato o ne esce o su di esso transita avremo un *diritto doganale;* se è attuata con un prelievo frazionato sul giro d'affari di ogni soggetto passivo il suo nome sarà *imposta sul valore aggiunto.*

Dal canto suo, e rispondendo ai quesiti della Corte, il Governo italiano ha precisato che nei diritti doganali rientrano i dazi propriamente detti, i prelievi previsti da norme comunitarie, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine e ogn'altra imposta di confine a favore dello Stato. Ha altresì chiarito che per *diritti erariali* s'intendono i tributi comunemente designati come imposte di fabbricazione e che le *imposte di consumo* sono assimilabili a queste ultime.

Ora, secondo il Governo italiano il principio di non discriminazione che avete fatto valere in Just va inteso restrittivamente. Ad esserne colpiti — esso afferma — non sono i disposti nazionali che dettano una disciplina diversa per determinati settori tributari, ma solo le norme che regolano diversamente il diritto al rimborso di tributi interni e quello di prelievi collegati al sistema comunitario *nell'ambito dello stesso settore.* Ebbene, l'articolo 19 copre un intero settore, cioè una categoria omogenea di prelievi fiscali e lo fa in modo incontestabilmente uniforme. Imputargli un contenuto discriminatorio è dunque impossibile.

Ma anche questa tesi non convince. Osservo anzitutto che il divieto di discriminazione è un principio generale dell'ordinamento comunitario, per cui indebolirlo fissandogli dei limiti si può solo con molta cautela. Ora, mi sembra che frazionare il sistema impositivo in tanti settori, magari angusti, per poi circoscrivere a ognuno di essi l'efficacia di quel principio significhi non tanto indebolirlo quanto giungere vicini a sopprimerlo. D'altra parte, non vedo perché a regolare il diritto al rimborso di un'imposta di fabbricazione deva essere una disciplina diversa da quella che regge ogn'altro tributo, specie se indiretto. Condivido dunque il pensiero della Commissione quando rileva, in parte modificando la tesi espressa nella memoria depositata il 6 ottobre 1982, che, se si vuole «escludere con sicurezza qualsiasi discriminazione fra prodotti importati e prodotti nazionali, occorrerà trattare allo stesso modo tutte o ... la maggior parte delle imposte indirette» (atto depositato il 20 maggio 1983, pag. 3, punto 3).

Che dire a questo punto dell'articolo 19 o, meglio, di una norma su di esso modellata? In primo luogo, che non raggruppa un insieme di imposte ampio ed omogeneo al punto da giustificare una deroga al divieto di discriminazione. Ne restano fuori infatti, oltre ai casi di ripetizione dell'indebito che si basano su un errore materiale dell'Amministrazione, numerose imposte indirette e, tra le imposte sui consumi, l'*IVA* e i diritti doganali all'esportazione. Tali esclusioni, poi, non sono fondate sulla funzione economica dei relativi tributi, ma sui fattori esterni più disparati. È evidente, ad esempio, che l'*IVA* e gli indebiti ricondu-

cibili all'errore sono esclusi solo perché fanno oggetto di disciplina comunitaria.

Né questo è tutto. Il rappresentante della Commissione ha messo in luce che l'articolo 19 riguarda «un insieme di tributi in cui prevalgono i diritti doganali all'importazione», sicché «devono nutrirsi seri dubbi sulla [sua] conformità all'esigenza di non discriminazione». Ancora una volta condivido il parere di questa parte. L'interpretazione italiana di Just, infatti, potrebbe anche essere corretta; ma se a unificare il settore di tributi per cui la norma interna detta una disciplina diversa è la matrice comunitaria del diritto al rimborso, gli effetti di tale interpretazione si rovesceranno nelle mani di chi l'ha avanzata: quella norma, cioè, apparirà palesemente in contrasto con la regola che avete posto in Just.

Al di là di questi rilievi sul modo in cui deve operare il principio di non discriminazione non mi sembra lecito spingermi. Toccherà al giudice nazionale interpretare la sua legislazione e stabilire se, e in quali limiti, essa violi quel principio nel senso che ho ora chiarito.

12. Nel corso della procedura la difesa della società San Giorgio e il rappresentante della Commissione hanno rilevato più volte che il regime probatorio dell'articolo 19 è in contrasto con l'ordinamento comunitario anche perché vulnera il diritto di difesa. Esigere dall'importatore una prova *solo documentale* su situazioni maturate prima che la norma entrasse in vigore — si dice — compromette ingiustificatamente le sue possibilità di dimostrare il mancato transferimento dell'onere. È da supporre infatti che fino all'avvento del nuovo regime egli non si sia preoccupato (perché non ne aveva motivo) di precostituirsi i documenti richiesti dalla prova a cui oggi lo si chiama.

Di questo problema il giudice del rinvio non si occupa direttamente; ma poiché le parti ne hanno così ampiamente discusso, non credo di potermi esimere dall'affrontarlo. Dirò dunque che la censura è fondata. Nulla vieta che un legislatore limiti gli ordinari mezzi di prova e stabilisca che certe pretese vanno provate solo con documenti; ma che lo faccia con norme retroattive non è lecito. Giustamente la società San Giorgio e la Commissione mettono in evidenza le enormi difficoltà che un simile metodo impone agli interessati. E alle loro osservazioni se ne può aggiungere un'altra. Secondo una regola onusta di storia e fatta propria da tutti gli ordinamenti, sta all'attore provare i fatti che costituiscono il fondamento della pretesa e al convenuto, che eccepisce la loro inefficacia o il venir meno del diritto, quelli su cui si fonda la sua eccezione. Nel nostro caso, al contrario, il *solvens* deve dare una prova negativa. Ciò non la rende per sé illegittima; ma certo la rende doppiamente anomala e, unito alla retroattività della norma che la prevede, riduce a zero le possibilità difensive di chi vi è tenuto.

La difesa italiana obietta che il codice civile obbliga gli imprenditori a conservare le scritture contabili; onde della documentazione necessaria gli interessati dovrebbero disporre solo per aver obbedito a norme vigenti fin dal 1942. Ma quest'argomento non regge per almeno due motivi:

a) perché il problema è stato — e non avrebbe potuto non essere — posto in termini generali e quindi non è possibile risolverlo con riferimento a specifiche disposizioni di un certo ordinamento interno;

b) perché in ogni caso le scritture previste dalla legge italiana riguardano l'attività dell'impresa e non l'andamento del mercato; mentre è questo, come ho detto, il vero terreno su cui la normativa *de qua* chiama il *solvens* a dare la prova.

13. Per tutte le considerazioni sin qui svolte, suggerisco alla Corte di rispondere nel modo che segue ai quesiti formulati dal presidente del Tribunale di Trento, in qualità di magistrato istruttore, con l'ordinanza 23 luglio 1982, emessa nell'ambito del procedimento promosso dalla società per azioni San Giorgio, Latteria Locate Triulzi, contro l'Amministrazione delle finanze della Repubblica italiana:

a) il regolamento del Consiglio n. 1430 del 2 luglio 1979, relativo al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione o all'esportazione, va interpretato nel senso che non preclude agli Stati di prevedere nei rispettivi ordinamenti — sia rispetto alle ipotesi di rimborso da esso contemplate sia in ipotesi diverse — la traslazione dell'onere tributario su altri soggetti del circuito economico come causa estintiva del diritto al rimborso;

b) una legge nazionale, che subordini alla prova — anche non esclusivamente documentale — della mancata traslazione su altri soggetti il rimborso di determinati diritti riscossi indebitamente dall'Amministrazione in contrasto con norme comunitarie (così, ad esempio, se si tratti di tasse di effetto equivalente a dazi doganali), è incompatibile con l'ordinamento comunitario, quando il prezzo del prodotto a cui i detti diritti afferiscono si determina in regime di mercato, perché rende praticamente impossibile l'esercizio del diritto al rimborso che ha base comunitaria;

c) una legge nazionale, che preveda lo speciale regime probatorio indicato *sub b)* soltanto per tributi riscossi in contrasto con norme comunitarie e non estenda lo stesso regime a ogni altra imposta, diritto o tributo indebitamente riscossi, è incompatibile con il diritto comunitario perché comporta violazione del principio di non discriminazione. Tale incompatibilità sussiste ogniqualvolta l'insieme di tributi, il cui rimborso è disciplinato in modo differenziato e che comprende in tutto o in parte diritti riscossi in contrasto col diritto comunitario, non abbia un ambito abbastanza ampio: per esempio, quando non raggruppi tutte le imposte indirette o la maggior parte di esse.