CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE NIAL FENNELLY

presentate il 16 marzo 2000 *

1. Queste due domande pregiudiziali provengono dalla Repubblica ellenica e sollevano la questione se un tributo greco sulle esportazioni di tabacco costituisca una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione, vietata in quanto tale dal Trattato CE, e, in caso di soluzione affermativa, se il rimborso dei tributi indebitamente riscossi possa essere negato in base alle regole sull'arricchimento senza causa.

I — Il contesto in fatto e in diritto

A — *I fatti e l'ordinanza di rinvio*

2. La società Kapniki Michailidis AE, ricorrente nella causa a qua (in prosieguo: la «Kapniki»), opera nel settore del commercio di tabacchi. Nella specie essa ha impugnato dinanzi al Dioikitiko Protodikeio (Tribunale amministrativo di primo grado) di Salonicco (in prosieguo: il «giudice nazionale») due distinte decisioni amministrative con le quali sono state respinte le sue domande di rimborso rispettivamente di GRD 336 068 769 e di GRD 30 113 030, corrispondenti ad oneri versati tra il 1990 ed il 1994 (in prosieguo: «il periodo considerato»), ai sensi dell'art. 7 della legge n. 2348/1953 (in prosieguo: la «legge del 1953»), come modificata, sulle esportazioni verso altri Stati membri e verso paesi terzi di tabacco prodotto in Grecia [1]. La Kapniki sostiene che l'onere controverso costituisce una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale in quanto viene riscosso sui prodotti esportati in ragione del fatto che essi varcano la frontiera.

3. Il giudice nazionale ha sottoposto alla Corte le due questioni che seguono:

«1) Se un onere proporzionale al valore delle merci riscosso da uno Stato membro su merci nazionali esportate verso altri Stati membri costituisca una tassa di effetto equivalente a dazi doganali all'esportazione, tenuto conto del fatto che tale onere, imposto stabilmente su una particolare categoria di prodotti nazionali, secondo criteri obiettivi e nell'ambito di un sistema di imposizione generale, non grava sui prodotti nazionali smerciati nel mercato interno e sugli analoghi prodotti importati nel paese in provenienza da altri Stati membri; oppure se il contributo proporzionale di cui sopra, gravante sui

* Lingua originale: l'inglese.

1 — FEK I (GU della Repubblica ellenica), pag. 75.

tabacchi esportati e imputato come entrata dell'IKA, ente di previdenza sociale, a favore del settore pensioni dei lavoratori del tabacco, per l'obiettivo che persegue, ossia il rafforzamento delle risorse del particolare settore di previdenza, non sia incompatibile con il diritto comunitario, ma costituisca, nel senso più ampio del termine, un contributo a favore di un ente previdenziale per la realizzazione degli obiettivi della previdenza sociale della particolare categoria di lavoratori - eventualmente occupati in imprese come quella della ricorrente - aventi diritto a previdenza sociale conformemente alle relative disposizioni della Costituzione del particolare Stato membro e il cui diritto previdenziale deve essere garantito in ogni modo, anche imponendo oneri come quello controverso.

2) In caso di soluzione in senso affermativo della prima parte della prima questione, se uno Stato membro sia tenuto, in linea di principio, a rimborsare all'imprenditore oneri pecuniari sul valore di merci esportate i quali dovessero essere considerati riscossi in violazione del diritto comunitario, quando è provato che il soggetto obbligato a versare gli oneri di cui trattasi li ha di fatto trasferiti su altri soggetti, vale a dire sugli acquirenti delle merci, e non risulta né viene fatto valere dall'imprenditore che tale onere gli abbia causato un danno in seguito all'aumento del prezzo dei prodotti e alla diminuzione del volume delle sue vendite».

4. Sebbene la decisione di rinvio indichi chiaramente che la causa a qua verte sulle esportazioni sia verso Stati membri che verso paesi terzi, il giudice nazionale ha limitato le sue questioni agli scambi intracomunitari. In mancanza di informazioni complementari e di un'analisi delle questioni di diritto sollevate dall'imposizione dell'onere sulle esportazioni verso paesi terzi, propongo di esaminare la questione della validità dell'onere controverso soltanto nella misura in cui esso riguarda le esportazioni verso altri Stati membri.

B — *Il diritto nazionale*

5. La tassa controversa nel caso di specie (in prosieguo: la «tassa controversa») è stata istituita dalla legge del 1953 sulla modifica, integrazione ed abrogazione di disposizioni riguardanti la lavorazione delle foglie di tabacco e la fusione del Tameio Asfaliseos Kapnergaton (Cassa di previdenza dei lavoratori del tabacco; in prosieguo: il «TAK») con l'Idryma Koinonikon Asfaliseon («IKA»), l'ente generale di previdenza sociale ellenico. L'art. 6, n. 1, della legge del 1953 dispone:

«Allo scopo

a) della prosecuzione del versamento delle pensioni ai pensionati del TAK e ai soggetti equiparati ai sensi delle dispo-

sizioni della presente legge, nonché, in caso di decesso di questi ultimi, ai loro aventi causa ai sensi di quanto sopra, e

b) del versamento dell'indennizzo ai dipendenti del TAK eventualmente non iscritti all'IKA e non aventi diritto a pensione sino all'entrata in vigore della presente legge,

con la presente disposizione viene costituito presso la Banca nazionale della Grecia un conto speciale denominato "Conto speciale a favore dei pensionati della Cassa di previdenza dei lavoratori del tabacco assorbita nell'IKA"».

L'art. 6, n. 2, lett. c), dispone che le entrate di detto conto saranno, costituite, tra l'altro, «dal gettito del contributo, ai sensi dell'articolo seguente, sul valore dei tabacchi lavorati».

6. L'art. 7, n. 1, ha pertanto istituito, inizialmente per una durata di tre anni, un «contributo speciale» sul «valore dei tabacchi esportati fuori dei confini del paese», nella misura del «5% per quelli del raccolto 1952 e (...) del 3% per quelli dei raccolti 1953 e 1954 (...)». Nella versione modificata, l'art. 7, n. 1, dispone che i contributi controversi sono versati «dagli esportatori all'atto dell'esportazione e sono riscossi dall'ufficio doganale dello Stato attraverso cui viene effettuata l'esportazione», che deve a sua volta imputarli «al conto speciale (...)» [2]. Tuttavia, la sua applicazione è stata estesa ai raccolti successivi al 1954 ancorché a tassi progressivamente ridotti sino all'attuale 0,5% «per quanto riguarda i tabacchi dei raccolti 1959 e successivi» [3]. Occorre rilevare che la tassa in questione viene riscossa esclusivamente sul tabacco greggio.

7. A prima vista, e in mancanza di ulteriori ragguagli, la legge del 1953 sembra incompatibile con le disposizioni del Trattato in vigore all'epoca dei fatti che hanno dato origine alla causa a qua, vale a dire gli artt. 9 e 12 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 23 CE e 25 CE) e l'art. 16 del Trattato CE (abrogato dal Trattato di Amsterdam). L'art. 9, n. 1, del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 23, n. 1, CE) dispone che la Comunità «è fondata sopra un'unione doganale» che comporta, in particolare, «il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente» [4].

2 — V. art. 2 del decreto legislativo n. 2519/1953; FEK I, pag. 220.

3 — V. art. 9 del decreto legislativo n. 4104/1960; FEK I, pag. 147. L'art. 11, n. 4, di detto decreto ha soppresso il conto speciale ed i diritti e gli obblighi ad esso relativi sono stati assunti dal settore pensioni dell'IKA.

4 — Ai sensi degli artt. 2 e 30 dell'atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica ellenica ed agli adeguamenti dei trattati, allegato al Trattato di adesione, la Grecia doveva abolire i dazi doganali all'esportazione e le tasse di effetto equivalente tra la Grecia e gli altri Stati membri e conformarsi all'art. 95 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 90 CE) a partire dalla data di adesione, il 1° gennaio 1981 (GU 1979, L 291, pag. 17).

II — Analisi

8. La Kapniki, l'IKA, la Grecia e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte e orali.

A — *La natura della tassa controversa*

9. La Repubblica ellenica, sostenuta dall'IKA, afferma che la tassa controversa costituisce un'imposizione interna rientrante nel campo di applicazione dell'art. 95, e non in quello degli artt. 9, 12 e 16 del Trattato CE [5]. In particolare sostiene che detta tassa, sebbene nella legge del 1953 venga qualificata come tassa sui «tabacchi esportati», mira esclusivamente a comprendere i tabacchi destinati all'esportazione nel campo di applicazione di un'unica tassa al consumo riscossa con le stesse modalità sul tabacco ellenico che rimane sul mercato nazionale. Tuttavia, né la decisione di rinvio né il testo della prima questione indicano che, secondo il giudice nazionale, la tassa controversa costituisce un elemento di siffatto sistema generale d'imposizione.

10. Con la prima questione il giudice nazionale chiede, in sostanza, se la tassa controversa, benché colpisca soltanto le esportazioni, possa esulare dalla qualifica di tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione in considerazione dello scopo sociale per il quale viene riscossa.

11. Come la Corte ha costantemente sottolineato, in particolare nella sua prima sentenza Diamantarbeiders, cui si richiamano la Kapniki e la Commissione, «dal carattere generale e assoluto del divieto di applicare qualsiasi dazio doganale alle merci che circolano fra gli Stati membri, risulta che i dazi doganali sono vietati a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo in vista del quale sono stati istituiti, come pure circa la destinazione dei proventi che ne derivano» [6]. L'estensione del divieto di dazi doganali alle tasse d'effetto equivalente serve a rendere efficace il primo divieto e mira ad evitare, «nel commercio fra Stati membri, l'imposizione di qualsiasi onere pecuniario basato sul fatto che delle merci circolanti all'interno della Comunità hanno varcato la frontiera di uno Stato» [7]. Per tale motivo, la Corte ha applicato in modo costante sin dalla sua formulazione, oltre trent'anni orsono, la seguente ampia definizione della nozione di tassa d'effetto equivalente [8]:

«(...) un onere pecuniario, sia pur minimo, imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, e che colpisce le merci nazionali o estere in ragione del fatto che esse varcano la frontiera, se non è un dazio doganale

5 — La Grecia si richiama, in particolare, alla sentenza 9 novembre 1983, causa 158/82, Commissione/Danimarca (Racc. pag. 3573, punto 24).

6 — Sentenza 1° luglio 1969, cause riunite 2/69 e 3/69 (Racc. pag. 211, pag. 222; in prosieguo: la «sentenza Diamantarbeiders I»).

7 — Ibidem.

8 — Sentenza Diamantarbeiders I, citata. V. altresì, tra le altre, sentenza 21 marzo 1991, causa C-209/89, Commissione/Italia (Racc. pag. I-1575, punto 7).

propriamente detto, costituisce una tassa di effetto equivalente (...) anche se non sia riscosso a profitto dello Stato, non abbia alcun effetto discriminatorio o protezionistico e il prodotto colpito non sia in concorrenza con un prodotto nazionale».

Il fatto che la presente causa riguardi le esportazioni non è rilevante, in quanto non viene fatta alcuna distinzione a seconda che l'onere in questione colpisca le importazioni o le esportazioni [9].

12. Il semplice fatto che l'obiettivo della tassa controversa sia finanziare le prestazioni di previdenza sociale per i lavoratori del settore del tabacco è privo di rilevanza. Gli obiettivi nazionali d'ordine sociale, ancorché fondati su norme costituzionali (come lascia intendere la prima questione) non possono essere perseguiti dagli Stati membri per mezzo di tasse incompatibili con il diritto comunitario. In tal senso, anche se «il diritto comunitario non menoma la competenza degli Stati membri ad organizzare i loro sistemi previdenziali», detti Stati «nell'esercizio di tale potere (...) devono nondimeno rispettare il diritto comunitario» [10]. Così, condizioni imposte dalle disposizioni nazionali in materia di previdenza sociale sono incompatibili con le regole della libera circolazione delle merci qualora discriminino in base all'origine dei prodotti forniti [11], o neghino ad un assicurato il rimborso di acquisti effettuati in un altro Stato membro [12].

13. Esaminiamo ora la tesi secondo cui la tassa all'esportazione costituirebbe comunque un elemento meramente accessorio di un autentico sistema non discriminatorio di imposizione interna. A parte la normativa nazionale sopra citata (paragrafi 5 e 6), il giudice nazionale si limita a precisare che, a norma dell'art. 59, n. 4, della legge n. 2084/1992 (in prosieguo: la «legge del 1992») le risorse messe a disposizione dell'IKA hanno origini diverse, che comprendono in particolare i «contributi» sui tabacchi esportati, sui prodotti del tabacco consumati e sulla «tassa territoriale sul tabacco», ma non precisa quali siano le norme fiscali applicabili, salvo per quanto riguarda il primo di tali contributi [13].

14. Ovviamente occorre rammentare che l'interpretazione delle disposizioni pertinenti di diritto ellenico spetta in definitiva al giudice nazionale. Nella soluzione delle questioni la Corte può fornire chiarimenti quanto alle modalità di analisi dell'argomento secondo cui la tassa controversa forma parte di un sistema generale di imposizione interna.

9 — V. sentenze 22 gennaio 1975, causa 51/74, Hulst (Racc. pag. 79, punti 13 e 14); 10 marzo 1981, cause riunite 36/80 e 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association e a. (Racc. pag. 735, punto 23), e 2 maggio 1990, causa C-111/89, Bakker Hillegom (Racc. pag. I-1735, punti 9 e 10).

10 — Sentenza 28 aprile 1998, causa C-120/95, Decker (Racc. pag. I-1831, punti 21 e 23; in prosieguo: la sentenza «Decker»).

11 — Sentenza 7 febbraio 1984, causa 238/82, Duphar (Racc. pag. 523, punto 21).

12 — Sentenza Decker, citata, punto 46.

13 — FEK I, pag. 165.

15. La Grecia sostiene che è particolarmente tenue la differenza tra gli oneri pecuniari che devono essere considerati di effetto equivalente ai dazi doganali e quelli che possono essere considerati come imposizioni interne, e che questi ultimi vanno valutati alla luce dell'art. 95 del Trattato CE. Non sono d'accordo.

16. Nella sentenza Diamantarbeiders I la Corte ha naturalmente riconosciuto che «la nozione di tassa d'effetto equivalente non comprende i tributi che colpiscono nello stesso modo, all'interno dello Stato, i prodotti nazionali similari o comparabili, o che, quanto meno, in mancanza di prodotti del genere, rientrano nell'ambito di un tributo interno generale, ovvero hanno lo scopo di compensare, entro i limiti previsti dal Trattato, tributi interni del genere» [14]. La ragion d'essere della distinzione è chiara. Come ha spiegato l'avvocato generale Gand nelle sue conclusioni in detta causa, «le tasse d'effetto equivalente e i tributi interni hanno una sfera diversa e non sono disciplinati dallo stesso regime», in quanto la tassa d'effetto equivalente «è illecita per il solo fatto di ostacolare gli scambi, mentre la tassa interna lo diventa se e in quanto incida in misura maggiore sui prodotti importati che sui prodotti nazionali» [15]. Pertanto, gli Stati membri sono liberi di stabilire il livello d'imposizione interna, ma non possono esercitare tale competenza in modo da frapporre ostacoli agli scambi. La distinzione di principio tra tasse d'effetto equivalente ed imposizione interna emerge con chiarezza dalla giurisprudenza.

17. Nella sentenza Denkavit, la Corte è stata chiamata a giudicare se un tributo riscosso sulle importazioni di carni suine potesse esulare dalla qualifica di tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale in quanto aveva lo scopo di compensare un onere fiscale nazionale gravante sulla macellazione dei suini [16]. La Corte ha dichiarato che «(...) per far parte di un sistema generale di tributi interni, l'onere cui è soggetta la merce importata deve colpire il prodotto nazionale e il prodotto importato identico *con la stessa imposta allo stesso stadio commerciale* e [che] *il fatto generatore* dell'imposta deve anch'esso *essere identico* per entrambi i prodotti» [17]. Non basta quindi che «il tributo che colpisce il prodotto importato abbia lo scopo di compensare l'onere gravante sul prodotto nazionale analogo — o che abbia colpito detto prodotto da cui è derivato — in uno stadio produttivo o distributivo anteriore a quello in cui viene colpito il prodotto importato», in quanto «l'escludere dalla definizione di tassa d'effetto equivalente l'imposta riscossa alla frontiera, qualora non colpisca il prodotto nazionale analogo o lo colpisca in una fase commerciale diversa o ancora per un diverso fatto generatore dell'imposta, in quanto detta imposta sarebbe destinata a compensare un onere fiscale nazionale gravante sullo stesso prodotto (...) svuoterebbe di contenuto e di senso il divieto di tasse d'effetto equivalente a dazi doganali» [18]. Pertanto, una tassa come quella controversa, riscossa alla frontiera, dev'es-

14 — Citata.
15 — Ibidem, pag. 232.
16 — Sentenza 31 maggio 1979, causa 132/78 (Racc. pag. 1923).
17 — Ibidem, punto 8 (il corsivo è mio).
18 — Punto 8.

sere considerata come una tassa d'effetto equivalente salvo che l'ipotetico onere comparabile sui prodotti nazionali non sia riscosso alla stessa aliquota, allo stesso stadio commerciale e per uno stesso fatto generatore.

18. È interessante il parallelo tra la sentenza Denkavit e la successiva sentenza Commissione/Francia, con cui la Corte ha respinto un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione e diretto a far dichiarare che un onere sull'uso della «riprografia» riscosso sugli apparecchi importati costituiva una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale [19]. L'onere in questione gravava su «otto tipi diversi d'apparecchi», comprendenti «tutti i tipi di apparecchi di riprografia destinati alla riproduzione di (...) scritti» [20] ed era collegato ad un tributo sull'edizione delle opere librarie riscosso in forza della stessa legge nazionale. La Corte, pur constatando che apparentemente la produzione francese degli apparecchi controversi era estremamente modesta, ha nondimeno dichiarato che «le peculiarità del contributo di cui è causa [inducono] ad ammettere ch'esso fa parte d'un siffatto regime generale di tributi interni» [21]. Nella sentenza Co-Frutta [22] la Corte ha dichiarato che un'imposta di consumo riscossa sulle importazioni di banane non costituiva una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale, nonostante una modesta produzione nazionale (in Sicilia) che sembrava esente da oneri fiscali [23], in quanto detta imposta faceva parte «di un sistema generale di tributi interni che colpiscono sistematicamente categorie di prodotti», e costituiva una delle «diciannove imposte di consumo (...) rette da disposizioni fiscali comuni e [che] colpiscono categorie di prodotti in base ad un criterio obiettivo, indipendentemente dall'origine del prodotto in questione, e cioè l'appartenenza di un prodotto ad una determinata categoria di merci» [24]. La Corte ha anche espressamente menzionato il fatto che l'origine delle categorie di prodotti tassati «non sembra influire sull'aliquota né sulla base imponibile, né sulle modalità di riscossione» e che il ricavato di tali imposte non ha una destinazione «specifica [(...) bensì] costituisce un'entrata fiscale identica alle altre (...)» [25].

19. La nozione di «sistema generale di imposizione interna» non va interpretata estensivamente. Nella sentenza Commissione/Danimarca, la Corte ha respinto l'argomento della Danimarca secondo cui le arachidi e le noci del Brasile costituivano un gruppo specifico di prodotti cui il dazio all'importazione contestato si applicava sistematicamente e secondo un criterio obiettivo (il pericolo particolarmente grave per la salute che poteva derivare da un'eventuale contaminazione) [26]. La Corte ha dichiarato che «un numero di prodotti così limitato non corrisponde alla nozione di "intere categorie di prodotti" (...) che implica una più amplia pluralità di prodotti

19 — Sentenza 3 febbraio 1981, causa 90/79 (Racc. pag. 283).

20 — V. le conclusioni dell'avvocato generale Warner (Racc. 1981, pag. 303, in particolare pag. 315).

21 — Punto 16.

22 — Sentenza 7 maggio 1987, causa 193/85 (Racc. pag. 2085).

23 — V. le conclusioni dell'avvocato generale Lenz, paragrafi 17 e 23, il quale ha osservato che l'Italia non aveva risposto in modo soddisfacente alla domanda se la produzione nazionale di banane fosse soggetta alla medesima imposta.

24 — Punti 11 e 12.

25 — Punto 12.

26 — Sentenza 9 novembre 1983, citata alla nota 5.

determinati in base a criteri generali e obiettivi» [27].

20. Più recentemente, nella sentenza CRT France International la Corte ha dichiarato che una tassa forfettaria sulla cessione di apparecchi ricetrasmittenti funzionanti su canali riservati ai radioamatori, denominati anche apparecchi CB, che la legge francese faceva gravare effettivamente solo sulle importazioni, non costituiva un tributo interno ai sensi dell'art. 95 del Trattato CE, ma una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale [28]. Infatti, anche se in Francia la maggior parte degli apparecchi che utilizzavano lo spettro di onde hertziane era tassata, il metodo di tassazione degli apparecchi CB era diverso; a differenza degli altri apparecchi, la cui imposizione veniva sopportata dagli utenti, nel caso degli apparecchi CB era tassata la cessione. Da detta causa emerge con chiarezza che dev'esservi uniformità nelle modalità di riscossione di tasse che si asseriscono comparabili.

21. Tuttavia, nelle sue osservazioni scritte la Grecia sostiene che la tassa controversa costituisce semplicemente un elemento di un sistema generale e non discriminatorio di imposizione volto al finanziamento delle prestazioni previdenziali per i lavoratori del tabacco. Essa fa valere che gli altri elementi del sistema comprendono un'imposta (unica) di consumo riscossa ad un'aliquota del 16 % sul prezzo di vendita ed una tassa territoriale sulla coltivazione del tabacco. Richiamandosi all'art. 6 della legge del 1953, la Repubblica ellenica afferma che l'imposta unica sul consumo risale all'art. 2, n. 4, lett. b), della legge n. 3460/28 [29]. Poiché la decisione di rinvio non contiene informazioni circa tale imposta (unica) sul consumo e poiché l'art. 59, n. 4, lett. f), della legge del 1992, citato dal giudice nazionale, riguarda un «contributo sulla tassa territoriale sul tabacco», la Corte ha sottoposto alla Grecia alcuni quesiti scritti.

22. Prima di analizzare le risposte a tali quesiti, desidero formulare due osservazioni preliminari. In primo luogo, la tassa controversa è un tributo unico sull'esportazione di tabacco greggio. In secondo luogo, occorre tenere conto della differenza tra un tributo su atti specifici relativi ad un prodotto e norme relative alla destinazione dei proventi di un'imposta.

23. Nella sua risposta la Grecia ha fornito ragguagli alla Corte in merito, in particolare, ai tributi menzionati all'art. 59, n. 4, lett. e) e f), della legge del 1992, ossia il «contributo sui prodotti del tabacco consumati» ed il «contributo sulla tassa territoriale sul tabacco», ma non ha fornito né una citazione ufficiale né il testo completo della legge n. 3460/28.

27 — Ibidem, punto 24. V. anche la sezione 4 delle conclusioni dell'avvocato generale Mancini.

28 — Sentenza 22 aprile 1999, causa C-109/98 (Racc. pag. I-2237). La tassa era riscossa all'atto dell'importazione ed era pacifico che in Francia non esistesse produzione di apparecchi CB; v. le conclusioni dell'avvocato generale Cosmas, paragrafo 19.

29 — Nelle sue osservazioni scritte la Grecia si richiama per errore alla legge n. 3466/28.

24. Al termine dell'udienza, nonostante le informazioni fornite da varie autorità governative della Repubblica ellenica, non era chiaro se in Grecia nel periodo considerato esistesse un'imposta sul tabacco diversa dalla tassa controversa. In una lettera del ministero delle Finanze (allegato B della risposta ai quesiti della Corte) si dichiara che, al di fuori della tassa controversa, nel periodo considerato i tabacchi lavorati o non lavorati non erano soggetti ad alcuna imposta, salvo le accise e l'IVA sul consumo di tabacchi lavorati.

25. Purtroppo la Corte ha ricevuto anche altre informazioni contraddittorie, o quanto meno tali da generare confusione. La massima incertezza avvolge un'antica tassa territoriale sulla coltivazione del tabacco e le sue modifiche successive. Poiché soltanto il giudice nazionale è in grado di accertare la situazione reale in diritto ellenico per quanto riguarda l'esistenza di una tassa del genere, mi limiterò a richiamare brevemente le principali informazioni fornite alla Corte.

26. Dalla legge n. 3460/28 emerge che per un certo periodo è stata riscossa una tassa sui terreni coltivati a tabacco, successivamente trasformata in un contributo del 4%, riscosso dallo Stato ed imputato alla Cassa di previdenza dei lavoratori del tabacco, sui proventi (previa deduzione del 20% destinato ai comuni e alle municipalità) di un'imposta unica del 16% sul prezzo di vendita dei tabacchi. La natura e il fondamento esatto dell'imposizione di questa «tassa» non sono stati chiariti. Infatti, non mi pare ch'essa sia stata riscossa autonomamente in quanto tale nel periodo considerato. Dalle informazioni fornite dalla Grecia emerge che l'art. 1, nn. 10 e 12, della legge n. 3921/58 ha incorporato la tassa in questione in un'imposta fissa sul consumo di sigarette e di altri prodotti del tabacco.

27. Per quanto attiene al «*contributo* sui prodotti del tabacco consumati» (il corsivo è mio), menzionato all'art. 59, n. 4, lett. e), della legge del 1992, le informazioni fornite dal succitato documento dell'IKA indicano ch'esso è disciplinato da tre disposizioni [30]. Sembra pacifico che dette disposizioni prevedessero effettivamente la destinazione di una somma fissa (GRD 12 780 000) prelevata dal gettito dell'imposta generale sul consumo di tabacco riscossa all'atto della vendita al dettaglio. Sembra inoltre che l'antica tassa territoriale sia stata assorbita dal detto «contributo». Tuttavia, quest'ultimo di per sé non costituisce una tassa nel senso giuridico generalmente ammesso ma va piuttosto considerato come una modalità di destinazione del gettito dell'imposta.

28. Se le osservazioni che precedono descrivono correttamente la situazione fiscale dei prodotti del tabacco esistente in Grecia, è chiaro che nel periodo considerato in detto paese non esisteva un'imposta comparabile alla tassa controversa. Quest'ultima veniva

30 — Decreti legislativi nn. 441/47 (FEK I, pag. 170; tale decreto inserisce una nuova disposizione nella legge n. 5967/1933) e 4373/64, congiuntamente alla decisione n. K.2376/65 del ministro delle Finanze.

riscossa sulle esportazioni di tabacco. Poiché il suo evento generatore è l'esportazione, e non la vendita al dettaglio, è difficile immaginare un confronto tra detta tassa ed un'imposta (unica) sul consumo di sigarette e di altri prodotti del tabacco. Peraltro, il contributo del 4 % sul 16 % del prezzo del tabacco, come ho già rilevato, non sembra costituire affatto un'imposta, bensì, al contrario, un metodo di destinazione del gettito dell'imposta generale sul consumo di sigarette.

29. Secondo il documento del Ministro ellenico delle Finanze, anch'esso allegato alle risposte del governo ellenico (allegato B), il consumo di tabacchi lavorati è soggetto ad accise, che vengono riscosse, insieme all'IVA, sul prezzo di vendita al dettaglio, conformemente alla legislazione comunitaria che ha armonizzato taluni aspetti delle accise [31]. Nel periodo 1990-1995 tali accise sono state riscosse ad aliquote aumentate gradualmente dal 44,53% al 57,5%. Si tratta beninteso di tasse, ma chiaramente non comparabili alla tassa controversa.

30. Nondimeno, permangono dubbi circa l'esistenza di una tassa del 2 % sul prezzo del tabacco venduto dai produttori agli intermediari o alle imprese di trasformazione. Apparentemente l'Organizzazione nazionale del tabacco contraddice sul punto le affermazioni del ministro delle Finanze in quanto, secondo le informazioni fornite alla Corte (allegato C alla risposta ai quesiti), tale tassa esisterebbe realmente e sarebbe stata calcolata fino al 1994 sul prezzo totale di vendita del tabacco greggio, comprendente il premio comunitario, mentre più recentemente la base imponibile è stata calcolata solo sul prezzo pagato sul tabacco. L'esistenza di questa tassa è stata riconosciuta all'udienza dal rappresentante della Kapniki [32], che ha affermato tuttavia ch'essa grava su tutto il tabacco greggio messo in circolazione in Grecia, indipendentemente dalla sua destinazione, compreso il tabacco destinato all'esportazione, che è quindi soggetto a doppia imposizione.

31. La Corte non dispone di informazioni sufficienti per poter comparare questa tassa con quella controversa. Né l'IKA né la Grecia hanno fatto riferimento a tale tassa nelle loro osservazioni. Se il giudice nazionale constata che il tabacco greggio coltivato in Grecia, destinato sia al mercato interno che all'esportazione, è soggetto alla tassa in questione, quest'ultima dovrà essere considerata comparabile all'onere controverso almeno per un aspetto. Tuttavia, la tassa controversa rimarrebbe ancor più chiaramente una tassa all'esportazione, vietata in quanto tale.

32. Affinché l'argomento della Repubblica ellenica possa essere accolto, il giudice nazionale dev'essere persuaso in ultima analisi che i tributi in questione sono

31 — V., in particolare, la 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).

32 — L'art. 10 del decreto legislativo n. 3758/1957 (FEK I, pag. 184) viene indicato, insieme ad altre leggi anteriori, come base giuridica dell'imposta in questione. Il rappresentante della Commissione, che l'ha qualificata «tassa sulla coltivazione», riteneva ch'essa fosse stata abolita e che nella legge del 1992 ne fosse rimasta soltanto la denominazione.

effettivamente comparabili. Al riguardo vi sono altri aspetti da prendere in considerazione. In risposta a domande poste all'udienza, le parti hanno riconosciuto che la tassa controversa grava soltanto sulle esportazioni di tabacco greggio. È pacifico che la tassa territoriale sulla coltivazione del tabacco è stata abolita ed è evidente che la tassa di consumo menzionata dal Ministero delle Finanze ellenico grava sulla vendita al dettaglio di prodotti del tabacco lavorati all'interno del paese e pertanto non è comparabile alla tassa sull'esportazione di tabacco greggio.

33. Di conseguenza, mi sembra chiaro che un tributo come la tassa controversa costituisce una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione ed è, in quanto tale, incompatibile con il Trattato.

B — *La portata dell'obbligo di rimborso*

34. La conclusione che ho tratto quanto alla natura della tassa controversa mi impone di esaminare la seconda questione pregiudiziale. Con tale questione il giudice nazionale chiede, da un lato, se il diritto comunitario consenta ad uno Stato membro di negare il rimborso di imposte indebitamente riscosse allorché è stato accertato che tale rimborso costituirebbe un arricchimento senza causa e, dall'altro, su chi incomba l'onere di provare tale eventuale arricchimento.

35. Dal fascicolo di causa non si evince che tale principio di divieto dell'arricchimento senza causa valga nei confronti di un'analoga domanda di rimborso di tasse basata unicamente sulla legislazione nazionale. Inoltre, nelle sue osservazioni la Grecia riconosce giustamente che uno Stato membro in linea di principio deve rimborsare le imposte riscosse in violazione del diritto comunitario e che, se pure rimane competente ad individuare sia il giudice cui tali domande devono essere rivolte che le norme procedurali applicabili, il diritto di azione in questione e le norme relative al suo esercizio non devono essere discriminatorie né meno favorevoli di quelle che riguardano analoghe azioni di diritto nazionale [33]. Spetta al giudice nazionale stabilire se una domanda di rimborso basata sul diritto nazionale sia soggetta ad un'analoga condizione, nel senso che il soggetto passivo non deve aver trasferito su altri il suo onere finanziario. In mancanza di tale condizione, l'argomento dell'arricchimento senza causa opposto dall'IKA alla domanda di rimborso nella causa a qua dev'essere respinto [34].

36. Nella specie la vera questione, per quanto riguarda il rimborso, è quella della prova. La decisione di rinvio non indica che il giudice nazionale abbia constatato il trasferimento della tassa controversa da parte della Kapniki. Con la seconda que-

33 — V., in particolare, sentenze 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio (Racc. pag. 3595; in prosieguo: la «sentenza San Giorgio»); 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a. (Racc. pag. I-165; in prosieguo: la «sentenza Comateb»), e 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Dilexport (Racc. pag. I-579).

34 — All'udienza la Kapniki ha asserito con forza che sia legislazione ellenica che la giurisprudenza del Consiglio di Stato ellenico escludono che l'arricchimento senza causa possa essere fatto valere per respingere una domanda di rimborso di imposte indebitamente riscosse.

stione il giudice a quo rileva che la Kapniki non ha mai fatto valere che dal trasferimento della tassa sia derivata una diminuzione delle vendite. Nelle sue osservazioni presentate alla Corte l'IKA sostiene che, poiché la Kapniki nella causa a qua non ha affermato che dal trasferimento della tassa è derivato un aumento del prezzo ed una conseguente diminuzione delle vendite, qualunque rimborso, una volta accertato che la tassa è stata effettivamente trasferita, determinerebbe ineluttabilmente un arricchimento senza causa. Dal canto suo, la Repubblica ellenica sembra ritenere che il giudice nazionale abbia accertato il trasferimento del tributo da parte della Kapniki, anche se all'udienza ha affermato che il giudice nazionale aveva semplicemente presunto tale trasferimento sulla base dei documenti contabili che gli erano stati presentati.

37. Concordo con la Kapniki e con la Commissione che ogni eccezione all'apparente diritto al rimborso del soggetto passivo dev'essere interpretata in modo restrittivo. Poiché la decisione di rinvio non chiarisce se esistano prove del trasferimento della tassa controversa, quest'ultimo non può formare oggetto di presunzione. I criteri che il giudice nazionale deve prendere in considerazione per stabilire se un'imposta illegittima sia stata trasferita sono ben consolidati.

38. Dalla sentenza Just sappiamo che, a condizione che siano rispettate le condizioni di non-discriminazione e di efficacia, «la tutela dei diritti garantiti in materia dall'ordinamento giuridico comunitario non esige che si conceda la restituzione di tasse indebitamente percepite a condizioni tali da causare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto» [35]. Qualche anno più tardi, nella sentenza San Giorgio la Corte ha confermato la sentenza Just dichiarando che «[n]on si possono (...) considerare contrarie al diritto comunitario, nel loro principio ispiratore, disposizioni legislative nazionali che escludano il rimborso di dazi, imposte e tasse riscossi in contrasto col diritto comunitario qualora sia appurato che la persona tenuta al pagamento del tributo lo ha di fatto riversato su altri soggetti» [36]. Nondimeno, nella recente sentenza Comateb la Corte ha confermato che un autentico rischio di arricchimento senza causa esiste soltanto quando l'onere del tributo sia stato effettivamente traslato dal contribuente [37]. La Corte ha aggiunto che «anche nell'ipotesi in cui sia dimostrato che l'onere del tributo è stato traslato, in tutto o in parte, sull'acquirente, il rimborso all'operatore dell'importo così traslato non comporta necessariamente un arricchimento senza causa di quest'ultimo» in quanto, ad esempio, all'aumento dei prezzi dei prodotti determinato dal tributo in questione può essere corrisposta una diminuzione delle vendite [38].

39. Inoltre, il diritto comunitario osta anche all'applicazione di qualunque presunzione o regola probatoria che ponga a carico del contribuente l'onere di dimostrare che le tasse indebitamente pagate non sono state riversate su altri soggetti. Al riguardo è sufficiente richiamare la recente sentenza Dilexport, in cui la Corte ha dichiarato che «sono per contro incompa-

35 — Sentenza 27 febbraio 1980, causa 68/79 (Racc. pag. 501, punto 26; in prosieguo: la «sentenza Just»).

36 — Citata alla nota 33, punto 13.

37 — Citata alla nota 33, in particolare punti 27 e 28.

38 — Punto 29.

tibili con il diritto comunitario tutte le modalità di prova il cui effetto sia di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'ottenimento del rimborso della tassa riscossa in violazione del diritto comunitario» e che tale è il caso, in particolare, «di presunzioni o di discipline della prova dirette a far incombere sul contribuente l'onere di dimostrare che i tributi indebitamente pagati non sono stati trasferiti su altri soggetti, o di limitazioni particolari per quanto riguarda la forma delle prove da apportare, come l'esclusione di mezzi di prova non documentali» [39]. La Corte ha spiegato in che modo occorra valutare le presunzioni processuali di diritto nazionale [40]:

«Se, come ritiene il giudice nazionale, esiste una presunzione di ripercussione su altri soggetti dei diritti e dei tributi illegittimamente pretesi o indebitamente riscossi e se è a carico del ricorrente la prova contraria di tale presunzione per ottenere il rimborso del tributo, si dovrà considerare che le disposizioni di cui si tratta sono contrarie al diritto comunitario.

Se, per contro, (...) spetta all'amministrazione dimostrare, mediante tutti i mezzi di prova generalmente ammessi dal diritto nazionale, che il tributo è stato trasferito su altri soggetti, si dovrà invece considerare che le disposizioni di cui si tratta non sono contrarie al diritto comunitario».

39 — Citata alla nota 33, punto 48.

40 — Ibidem, punti 52 e 53.

40. Nella specie la Kapniki afferma che la prova dell'effettiva traslazione dell'onere da parte sua dovrebbe essere fondata non sui documenti ch'essa ha dovuto presentare alle autorità tributarie ai fini del pagamento della tassa controversa, quanto piuttosto sui documenti relativi ai contratti stipulati con gli acquirenti dei tabacchi in questione. Tuttavia, poiché la questione del trasferimento di una tassa è una questione di fatto, spetta al giudice nazionale stabilire quali prove documentali debbano essere prodotte per accertare se tale trasferimento sia stato effettuato o meno. L'applicazione delle norme nazionali in materia di prova rimane, beninteso, subordinata al principio comunitario di rango superiore secondo cui il contribuente deve sempre poter fare valere i diritti conferitigli dal diritto comunitario. A mio parere, il principio fondamentale di diritto comunitario della tutela efficace dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario esige che la prova, documentale o meno, dedotta da un'amministrazione tributaria nazionale per opporsi ad una domanda di rimborso sia solida ed inconfutabile e non possa fondarsi su semplici presunzioni [41]. Ne consegue che se un'amministrazione tributaria intende assolvere al proprio onere probatorio richiamandosi a documenti ufficiali presentati dal contribuente, nella forma richiesta, al momento dell'imposizione della tassa controversa, detto contribuente deve poter produrre documenti commerciali o di altro tipo per dimostrare che, nonostante le dichiarazioni in senso contrario contenute in siffatti documenti

41 — V. al riguardo le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa C-228/98, Dounias (Racc. 2000, pag. I-577, paragrafo 50), il quale ha ritenuto che la legislazione nazionale che limita il ricorso all'escussione testimoniale poteva, se tale prova era determinante per l'interessato, rendere impossibile l'esercizio dei diritti conferiti a quest'ultimo dall'ordinamento giuridico comunitario. La Corte ha seguito questo parere, ma (nella sentenza 3 febbraio 2000) ha dichiarato che la normativa in causa sarebbe stata incompatibile con il diritto comunitario soltanto qualora il ricorrente non avesse potuto giovarsi delle eccezioni e se le prove documentali non gli avessero consentito di far valere i suoi diritti (v. punti 71 e 72).

ufficiali, l'onere non è stato trasferito, o quanto meno non interamente.

41. Pertanto, uno Stato membro deve rimborsare al soggetto passivo le tasse riscosse in violazione del diritto comunitario, salvo che l'amministrazione tributaria interessata non dimostri, in modo giudicato sufficiente dal giudice nazionale adito con la domanda di rimborso, che il contribuente ha effettivamente ripercosso gli oneri su terzi e che, per tale motivo, non ha subito danni o perdite finanziarie sensibili, né sotto forma di diminuzione del volume delle vendite né sotto quella di diminuzione dei profitti.

C — *L'efficacia della sentenza nel tempo*

42. All'udienza, l'IKA ha chiesto alla Corte per la prima volta di limitare ex nunc l'efficacia nel tempo della sua sentenza qualora decida che una tassa come quella controversa è incompatibile con il diritto comunitario. Tale richiesta era fondata sulle gravi conseguenze che si produrrebbero sulla stabilità finanziaria dell'IKA qualora esso dovesse rimborsare le somme riscosse. Alla Corte non è stato fornito alcun particolare in merito a tali difficoltà finanziarie. Inoltre, la Kapniki si è opposta con forza a qualsiasi limitazione di questo genere.

43. Le interpretazioni del diritto comunitario date dalla Corte si applicano ex tunc. Solo in via eccezionale la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, può essere indotta a «limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede» [42]. Siffatta limitazione «può essere ammessa» solo «nella sentenza stessa che statuisce sull'interpretazione richiesta». Benché le conseguenze pratiche della sua pronuncia debbano essere «vagliate accuratamente», la Corte non consente tuttavia che sia sminuita l'obiettività del diritto e che ne sia compromessa l'applicazione futura «a motivo delle ripercussioni che la pronuncia può avere per il passato».

44. Ogni volta che ha applicato tale eccezione, la Corte ha esaminato se la disposizione pertinente di diritto comunitario fosse già stata interpretata nella sua giurisprudenza e se la Commissione potesse aver contribuito a determinare incertezza quanto alla sua interpretazione [43]. Nella specie non interviene alcun fattore del genere. La giurisprudenza che definisce la portata del divieto di tasse d'effetto equivalente ad un dazio doganale si è consolidata già dalla fine degli anni sessanta ed è perfettamente applicabile alla Repubblica ellenica a partire dalla sua adesione. Prevedere di limitare l'efficacia ratione tempo-

42 — V. sentenze 2 febbraio 1988, causa 24/86, Blaizot (Racc. pag. 379, punti 28 e 30; in prosieguo: la «sentenza Blaizot»); 16 luglio 1992, causa C-163/90, Legros e a. (Racc. pag. I-4625, punto 30; in prosieguo: la «sentenza Legros»), e 9 marzo 2000, causa C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein Wien (Racc. pag. I-1157, punto 57; in prosieguo: la «sentenza Krankenhausverein»).

43 — V. sentenze Blaizot, punti 29 e 33; Legros, punti 31 e 32, e Krankenhausverein, punto 58.

ris degli artt. 9, 12 e 16 del Trattato CE in Grecia per quanto riguarda la tassa controversa equivarrebbe ad ampliare, a mio parere senza giustificazione, una facoltà di cui il giudice dovrebbe avvalersi soltanto in circostanze del tutto eccezionali. In ogni caso, spetta al Ministero del Tesoro ellenico compensare le perdite finanziarie subite dalle istituzioni di previdenza sociale quali l'IKA per effetto di una sentenza che dichiari un tributo come quello controverso incompatibile con il diritto comunitario.

IV — Conclusione

45. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere come segue le questioni deferitele dal giudice nazionale:

«1) La tassa riscossa da uno Stato membro sulle esportazioni di tabacco greggio verso altri Stati membri costituisce una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione, in quanto tale incompatibile con gli artt. 9 e 12 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 23 CE e 25 CE), nonché con l'art. 16 del Trattato CE (abrogato dal Trattato di Amsterdam), salvo ch'essa venga riscossa secondo criteri obiettivi e nell'ambito di un regime generale d'imposte al fine di compensare una tassa nazionale comparabile gravante sul tabacco greggio e riscossa allo stesso stadio di commercializzazione, sulla stessa base imponibile, alla stessa aliquota e per lo stesso fatto generatore della tassa sulle esportazioni. Il fatto che i proventi della tassa sulle esportazioni siano destinati al finanziamento della previdenza sociale dei

lavoratori del settore interessato non può modificarne la qualifica di tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione.

2) Il rimborso delle somme riscosse può essere negato ad un contribuente che abbia dovuto versare una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale sulle esportazioni solo qualora l'amministrazione tributaria interessata possa provare che il contribuente ha riversato su terzi l'intero onere finanziario del tributo e così facendo non ha subito danni o perdite in conseguenza di una diminuzione delle vendite o dei profitti».