CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PEDRO CRUZ VILLALÒN presentate il 7 dicembre 2010[1]

Indice

I — Introduzione ..... I - 7378

II — Ambito normativo ..... I - 7379

III — La controversia principale e le questioni pregiudiziali ..... I - 7382

IV — Il procedimento dinanzi alla Corte ..... I - 7384

V — La giurisprudenza sulla ripetizione dell'indebito ..... I - 7385

A — Il diritto alla ripetizione dell'indebito ..... I - 7385

B — L'eccezione relativa alla traslazione, basata sull'arricchimento senza causa .... I - 7386

C — Evoluzione successiva ..... I - 7387

VI — Analisi delle questioni pregiudiziali ..... I - 7388

A — Sulla seconda questione pregiudiziale: la «compensazione» come alternativa alla traslazione ..... I - 7388

1. L'arricchimento senza causa come fondamento dell'eccezione alla ripetizione dell'indebito ..... I - 7388

2. La peculiarità del caso di specie e la necessità di una soluzione ad hoc ... I - 7390

3. La categoria della «traslazione» non consente di fornire una risposta soddisfacente nelle circostanze del caso di specie ..... I - 7391

1 — Lingua originale: lo spagnolo.

4. La «compensazione» come possibile eccezione all'obbligo di rimborso. . . I - 7393

5. Condizioni in cui la «compensazione» può produrre effetti analoghi alla «traslazione» . . . . . I - 7395

6. Conclusione . . . . . I - 7397

B — Sulla terza e sulla quarta questione pregiudiziale . . . . . I - 7397

C — Sulla prima questione pregiudiziale . . . . . I - 7401

VII — Conclusione . . . . . I - 7403

I — Introduzione

1. Trascorsi trent'anni da quando, con la sentenza Just [2], la Corte ha riconosciuto la possibilità di derogare al diritto di rimborso dei tributi illegittimamente riscossi da uno Stato membro, un giudice danese solleva nuovamente varie questioni pregiudiziali incentrate sui criteri di valutazione dell'eccezione relativa alla traslazione e, in generale, dell'arricchimento senza causa.

2. La citata sentenza Just, in parte mal compresa e spesso criticata [3], e l'abbondante giurisprudenza successiva hanno dichiarato che il rimborso dell'imposta illegittimamente riscossa può essere negato solo qualora determini un arricchimento senza causa del richiedente.

3. Finora la Corte ha esaminato esclusivamente casi nei quali l'arricchimento senza causa derivava da un'effettiva «traslazione» dell'imposta illegittima. Nella presente causa, invece, il contesto è notevolmente diverso e anche inedito, giacché il tributo dichiarato illegittimo forma parte integrante di un pacchetto legislativo adottato da uno Stato membro e, per le sue caratteristiche, risulta praticamente inscindibile da altre disposizioni adottate contestualmente. Infatti, nel caso di specie l'imposta nazionale dichiarata illegittima è

2 — Sentenza 27 febbraio 1980, causa 68/79 (Racc. pag. 501).

3 — V., ad esempio, F. Hubeau, «La répétition de l'indu en droit communautaire», *Revue trimestrielle de droit européen*, 1981, pag. 448.

entrata in vigore contemporaneamente all'abolizione di un numero rilevante di oneri sociali, e i soggetti passivi dell'una coincidevano sostanzialmente con i beneficiari dell'altra.

4. Principalmente per questo motivo, e nonostante gli sforzi degli intervenienti e dello stesso giudice del rinvio, risulta molto difficile far rientrare le circostanze della presente causa nella nozione di «traslazione» dell'imposta. Di conseguenza, proporrò alla Corte di precisare la sua giurisprudenza in materia di arricchimento senza causa e di superare la limitazione dell'arricchimento senza causa ai soli casi di «traslazione», consentendone, a determinate condizioni, l'estensione ad ipotesi di «compensazione» del nuovo tributo attraverso l'abolizione di altri oneri legali.

5. Infine, il rinvio comporta anche un secondo gruppo di questioni che introducono un ulteriore problema, prospettando una situazione di discriminazione conseguente alla suddetta riforma legislativa che arreca pregiudizio in particolare alle imprese prevalentemente importatrici rispetto a quelle che commercializzano in maggior misura prodotti non importati.

II — Ambito normativo

6. Con la legge 18 dicembre 1987, n. 840, la Danimarca ha introdotto, con effetto a decorrere dal 1º gennaio 1988, un'imposta indiretta denominata «contributo a favore del mercato del lavoro» (in prosieguo, secondo il suo acronimo in danese: l'«AMBI»), che si calcolava sulla stessa base imponibile utilizzata per l'IVA. Tuttavia, a differenza dell'IVA, e nel caso specifico dei prodotti importati, tale imposta non veniva versata all'atto dell'importazione, bensì riscossa sul prezzo pieno di vendita delle merci importate, al momento della loro prima rivendita sul territorio danese. Inoltre, il contributo non doveva essere indicato separatamente nella fattura.

7. Come già rilevato, contestualmente all'istituzione dell'AMBI il legislatore danese ha abolito vari contributi a carico dei datori di lavoro, che comportavano per le imprese danesi un costo pari a circa DKK 10 200 per unità di personale occupata a tempo pieno. Con tale riforma è stato eliminato il collegamento tra i contributi a carico dei datori di lavoro e il numero di dipendenti, sempre allo scopo di migliorare la competitività delle imprese danesi.

8. L'AMBI è stato abolito con effetto a decorrere dal 1º gennaio 1992 con la legge 21 dicembre 1991, n. 891. Di conseguenza, il contributo a sostegno del mercato del lavoro ha gravato sulle imprese danesi per quattro anni.

9. Due imprese importatrici, la Dansk Denkavit ApS e la P. Poulsen Trading ApS, avevano impugnato la legge sull'AMBI sostenendo che contrastava con l'art. 33 della sesta direttiva [4] e con gli artt. 9 CE e 95 CE e chiedendo il rimborso degli importi versati. Nell'ambito di tale controversia, l'Østre Landsret (Corte d'appello della regione orientale) ha sottoposto alla Corte varie questioni pregiudiziali, risolte in parte dalla sentenza 31 marzo 1992, causa C-200/90, Dansk Denkavit e Poulsen Trading (Racc. pag. I-2217) [5]. In detta sentenza è stato dichiarato, in sostanza, che l'art. 33 della sesta direttiva ostava all'introduzione o al mantenimento di un'imposta (come il contributo a sostegno del mercato del lavoro) che:

— veniva versata sia per le attività soggette ad IVA sia per le altre attività a carattere industriale o commerciale consistenti nell'effettuazione di prestazioni a titolo oneroso;

— veniva riscossa, per quanto concerne le imprese soggette ad IVA, su una base imponibile identica a quella utilizzata per l'IVA, cioè sotto forma di una percentuale sull'importo delle vendite realizzate, previa detrazione dell'importo degli acquisti effettuati;

— a differenza dell'IVA, non veniva percepita all'importazione, ma era riscossa sul prezzo pieno di vendita delle merci importate, al momento della loro prima rivendita nello Stato membro considerato;

— a differenza dell'IVA, non doveva essere indicata a parte nella fattura, e

— veniva riscossa parallelamente all'IVA.

10. Sulla base di quanto precede, la Corte ha ritenuto che le altre questioni sollevate dall'Østre Landsret fossero divenute prive di oggetto. In sintesi, tali questioni vertevano sulla compatibilità del regime fiscale in questione con il divieto di tasse di effetto equivalente ai dazi doganali sancito dagli artt. 9 CE e segg. (terza questione) e con il divieto di imposizioni interne discriminatorie sancito dall'art. 95 CE (quarta questione).

11. L'anno seguente, la Corte ha confermato il contenuto di tale sentenza nell'ambito di un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione contro la Danimarca esclusivamente per violazione dell'art. 33 della

4 — Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazioni delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

5 — Causa C-200/90, Racc. pag. I-2217.

sesta direttiva (sentenza 1º dicembre 1993, Commissione/Danimarca) [6].

12. Per conformarsi alla prima di tali sentenze, la Danimarca ha adottato la legge 20 maggio 1992, n. 389, sul regime legale di rimborso dell'AMBI indebitamente riscosso, il decreto 30 giugno 1996, n. 645, sul procedimento e sulla documentazione per il deposito di una domanda di rimborso dell'AMBI, e la circolare n. 122 del 10 luglio 1996, che fissa direttive per il trattamento da parte delle pubbliche autorità di tali domande.

13. La suddetta circolare n. 122, che era in vigore nel momento in cui sono state presentate le domande di rimborso oggetto della presente causa [7], disponeva, al punto 4.2, quanto segue:

«Per poter conseguire un rimborso in applicazione delle sentenze, un'impresa importatrice è tenuta a dimostrare le seguenti condizioni:

— l'impresa deve essere stata in rapporto effettivo di concorrenza con i produttori danesi di merci analoghe;

— l'impresa deve aver conseguito un risparmio, a titolo di contributi sociali e/o di altri tributi, inferiore a quanto da essa versato a titolo di AMBI;

— la posizione concorrenziale dell'impresa deve aver subito un peggioramento in seguito alla riforma, vale a dire si deve trattare di merci danesi dagli elevati costi salariali, così che l'impresa danese ha realizzato un risparmio, a titolo di contributi sociali, maggiore rispetto a quello conseguito dall'importatore sui prodotti concorrenti;

— i concorrenti danesi devono aver conseguito un risparmio notevolmente maggiore, a titolo di contributi sociali, rispetto a quanto da essi versato a titolo di AMBI;

— la perdita di competitività non deve essere insignificante; e

— l'AMBI non deve essere stato traslato mediante un aumento dei prezzi.

Un rimborso può inoltre venire in considerazione laddove circostanze particolari abbiano fatto venir meno il normale meccanismo del prezzo. (…)».

14. Nelle sue osservazioni, il governo danese ha dichiarato che la Commissione è stata consultata nel procedimento di elaborazione

6 — Causa C-234/91, Racc. pag. I-6273.

7 — La circolare è stata abrogata a decorrere dal 2 gennaio 2007.

di tutte le suddette disposizioni relative al rimborso dell'AMBI. Come ha avuto modo di confermare in udienza l'agente della Commissione, tale dialogo avrebbe consentito, nel 1998, una prima sospensione provvisoria di un altro procedimento per inadempimento promosso contro la Danimarca (apparentemente, in relazione alle procedure di rimborso dell'AMBI) e il suo definitivo abbandono nel 2006.

15. Finora l'amministrazione tributaria danese ha trattato un numero elevato di domande di rimborso dell'AMBI in applicazione delle richiamate disposizioni (oltre 27 000, secondo il governo danese). Risulta dagli atti che oltre il 70 % delle imprese richiedenti ha ottenuto il rimborso totale o parziale dell'AMBI versato.

III — La controversia principale e le questioni pregiudiziali

16. Le quattro ricorrenti [8] nelle cause attualmente pendenti dinanzi all'Østre Landsret sono imprese che svolgono attività di vendita al dettaglio sotto forma di grande magazzino, negozio e punto vendita per corrispondenza e sono quindi soggette all'AMBI. Poiché quest'ultimo è stato dichiarato illegittimo, esse hanno chiesto il rimborso degli importi indebitamente riscossi. Lo Skatterministeriet ha respinto tali domande dichiarando che, nel periodo di validità dell'AMBI, il risparmio derivante dall'abolizione dei contributi a carico dei datori di lavoro era stato superiore, per tali imprese, all'AMBI versato nello stesso periodo.

17. Le ricorrenti hanno impugnato tali decisioni amministrative dinanzi al Københavns Byret (Tribunale di Copenhagen), il quale si è pronunciato a favore dello Skatteministeriet con sentenza 16 dicembre 2002. Le imprese interessate hanno impugnato tale sentenza dinanzi all'Østre Landsret.

18. Ritenendo che, per risolvere tali ricorsi, occorra pronunciarsi sulle condizioni imposte dal diritto dell'Unione ai legislatori nazionali per quanto riguarda il rimborso di tasse riscosse in violazione dello stesso, l'Østre Landsret ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali [9]:

«1) Se la sentenza della Corte 14 gennaio 1997, cause da riunite C-192/95 a C-218/95, Comateb e a. (Racc. pag. I-165), debba essere interpretata nel senso che la traslazione di un tributo illecito gravante su un determinato prodotto presuppone che il tributo sia stato traslato sull'acquirente del prodotto in occasione dell'operazione

8 — La Lady & Kid A/S, la Direct Nyt ApS, la A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning e la KID-Holding A/S.

9 — L'ordinanza di rinvio delle questioni pregiudiziali è stata impugnata dinanzi allo Højesteret (Corte di cassazione danese), il quale ha dichiarato irricevibile il ricorso con ordinanza 11 febbraio 2010 (Sag 344/2009) in base alla sentenza Cartesio della Corte di giustizia [sentenza 16 dicembre 2008, causa C-210/06 (Racc. pag. I-9641)] e al sistema processuale danese.

commerciale interessata ovvero nel senso che una traslazione sui prezzi può sussistere anche con riferimento ai prezzi di altri prodotti in occasione di operazioni commerciali completamente diverse, antecedenti o successive alla vendita dei prodotti di cui trattasi, ad esempio nel contesto di una valutazione complessiva della traslazione su un periodo di quattro anni relativamente a numerosi gruppi di prodotti, comprendenti sia prodotti importati sia prodotti non importati.

2) Se la nozione comunitaria di "traslazione" debba essere interpretata nel senso che un tributo illecito riscosso sulla vendita di un prodotto può essere considerato traslato unicamente se il prezzo del prodotto è aumentato rispetto al prezzo praticato immediatamente prima dell'introduzione del tributo ovvero nel senso che il tributo può essere considerato traslato anche qualora l'impresa soggetta abbia beneficiato, contestualmente all'introduzione del tributo illecito, di un risparmio in relazione ad altri tributi, riscossi sulla base di un diverso fondamento, e l'impresa abbia mantenuto per tale motivo i suoi prezzi invariati.

3) Se la nozione comunitaria di "arricchimento senza causa" debba essere interpretata nel senso che il rimborso di un tributo illecito riscosso sulla vendita di determinati prodotti comporta un arricchimento senza causa qualora l'impresa, anteriormente o successivamente alla vendita dei prodotti soggetti ad imposta, abbia conseguito un risparmio per effetto dell'abrogazione di altri tributi riscossi sulla base di un diverso fondamento, laddove l'abrogazione di questi altri tributi conferisca un vantaggio anche ad altre imprese, tra cui imprese che non hanno versato il tributo illecito ovvero l'hanno versato solo in misura inferiore.

4) Nell'ipotesi in cui un tributo illecito abbia comportato, in ragione della sua struttura, un onere fiscale proporzionalmente più elevato per le imprese che importano prodotti rispetto alle imprese che acquistano in maggior misura prodotti nazionali e contemporaneamente all'introduzione del tributo illecito sia stato abrogato un altro prelievo lecito riscosso sulla base di un diverso fondamento, che gravava in misura uguale, proporzionalmente, sui due tipi di imprese e a prescindere dalla composizione dei prodotti acquistati dalle imprese medesime, se:

i) il diritto comunitario consenta di rifiutare, in tutto o in parte, il rimborso del tributo illegittimo ad un'impresa che importa merci invocando la traslazione e l'arricchimento senza causa, qualora detto rifiuto comporti che l'impresa che ha versato un importo proporzionalmente maggiore

a titolo del tributo illegittimo rispetto ad un'impresa simile che abbia acquistato merci nazionali simili, risulti, a parità di condizioni, svantaggiata in seguito alla riforma del sistema d'imposta e al rifiuto del rimborso rispetto ad imprese simili che acquistano in maggior misura merci nazionali;

ii) il rimborso del tributo illegittimo, nella situazione descritta, configuri concettualmente un "arricchimento senza causa" e possa pertanto essere rifiutato qualora detto rimborso — benché si possa ritenere il tributo traslato — sia necessario per ottenere che la riforma del sistema d'imposta dopo l'eventuale rimborso, a parità di condizioni, produca effetti identici per le imprese che importano merci e per le imprese che acquistano merci nazionali;

iii) il rifiuto del rimborso in una situazione del tipo descritto, dove le imprese che acquistano in maggior misura prodotti nazionali risultano avvantaggiate rispetto a quelle che in maggior misura importano prodotti, contrasti altrimenti con il diritto comunitario, in particolare con il principio della parità di trattamento, e

iv) la soluzione della terza questione implichi che è illegittimo rifiutare il rimborso di un tributo indebitamente riscosso invocando un arricchimento senza causa allorché tale rimborso semplicemente annulla il vantaggio delle imprese che acquistano prodotti nazionali rispetto a quelle che in maggior misura importano prodotti».

IV — Il procedimento dinanzi alla Corte

19. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla cancelleria della Corte il 14 ottobre 2009.

20. Hanno presentato osservazioni scritte il governo danese e la Commissione, nonché, con una memoria congiunta, le quattro imprese ricorrenti (la Lady & Kid A/S, la Direct Nyt ApS, la A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning e la KID-Holding A/S).

21. All'udienza svoltasi il 28 settembre 2010 sono comparsi per formulare osservazioni orali i rappresentanti di dette imprese (congiuntamente) e gli agenti dello Skatteministeriet, del Regno di Danimarca e della Commissione.

V — La giurisprudenza sulla ripetizione dell'indebito

A — *Il diritto alla ripetizione dell'indebito*

22. A partire dal 1960, la Corte ha affermato il diritto al rimborso degli importi riscossi da uno Stato membro in violazione del diritto dell'Unione [10]. Un'abbondante giurisprudenza successiva ha confermato tale principio, ponendovi a fondamento la regola dell'effetto diretto [11]. In definitiva, il diritto di ottenere il rimborso di tributi percepiti in violazione delle norme di diritto dell'Unione è la conseguenza e il complemento dei diritti riconosciuti ai singoli dalle disposizioni che vietano siffatti tributi [12].

23. Orbene, mentre il diritto al rimborso nasce direttamente dal diritto dell'Unione, l'azione necessaria per farlo valere si colloca invece nell'ambito degli ordinamenti nazionali [13]. Infatti, la giurisprudenza ha affermato che, conformemente al principio di cooperazione, è compito dei giudici degli Stati membri assicurare ai singoli la protezione giuridica derivante dall'effetto diretto delle disposizioni dell'Unione. Così, secondo una giurisprudenza costante, in mancanza di disciplina comunitaria in materia di rimborso delle imposte indebitamente riscosse, «spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascun Stato membro stabilire le modalità procedurali applicabili a siffatte domande di rimborso» [14].

24. In alcune sentenze [15] la Corte ha esteso l'intervento del legislatore nazionale non solo

10 — Sentenza 16 dicembre 1960, causa 6/60, Humblet/Belgio (Racc. pag. 1095, in particolare pag. 1113).

11 — Sentenze 16 dicembre 1976, causa 33/76, Rewe-Zentralfinanz e Rewe-Zentral (Racc. pag. 1989, punto 5), e causa 45/76, Comet (Racc. pag. 2043, punti 12 e 13); 27 marzo 1980, causa 61/79, Denkavit italiana (Racc. pag. 1205, punto 12); 10 luglio 1980, causa 811/79, Ariete (Racc. pag. 2545, punti 9, 12 e 14), e causa 826/79, Mireco (Racc. pag. 2559, punto 10), nonché 29 giugno 1988, causa C-240/87, Deville (Racc. pag. 3513, punto 11).

12 — Sentenze 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio (Racc. pag. 3595, punto 12); 2 dicembre 1997, causa C-188/95, Fantask e a. (Racc. pag. I-6783, punto 38), e 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a. (Racc. pag. I-165, punto 20).

13 — J.-P. Spitzer, «La responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu», *La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 1997.

14 — Sentenze 21 maggio 1976, causa 26/74, Roquette frères/Commissione (Racc. pag. 677, punto 11); Rewe, cit. (punto 5); Comet, cit. (punti 12 e 13); 5 marzo 1980, causa 265/78, Ferwerda (Racc. pag. 617, punto 10); 14 dicembre 1995, causa C-312/93, Peterbroeck (Racc. pag. I-4599, punto 12); Fantask, cit. (punto 39); 24 settembre 2002, causa C-255/00, Grundig italiana (Racc. pag. I-8003, punto 33), e 2 ottobre 2003, causa C-147/01, Weber's Wine World (Racc. pag. 11365, punto 103).

15 — Ad esempio, sentenze 12 giugno 1980, causa 130/79, Express Dairy Foods (Racc. pag. 1887, punto 11), San Giorgio, cit. (punto 12), e Ariete, cit. (punto 9).

alle condizioni formali del rimborso, ma anche ai suoi requisiti sostanziali. In particolare, la giurisprudenza ha confermato che il diritto nazionale deve essere applicato in materia di termini di ricorso, prescrizione e decadenza, interessi di mora e qualsiasi altra questione accessoria alla ripetizione dell'indebito [16].

25. Il governo danese si è basato su tale rinvio della giurisprudenza al diritto nazionale per mettere in discussione l'opportunità di un intervento della Corte in tale materia e, in ogni caso, per giustificare la propria richiesta di assegnare la causa alla Grande Sezione. Più in particolare, detto governo ritiene che, secondo la giurisprudenza esistente, spetti unicamente al legislatore dell'Unione o, in caso di inerzia dello stesso, a ciascuno Stato membro stabilire le norme procedurali e sostanziali relative al trattamento delle domande di rimborso, e tali norme sostanziali non possono essere stabilite per via giurisprudenziale.

26. Da parte mia, ritengo che non si possa mettere in dubbio la competenza della Corte a pronunciarsi su tali questioni. È vero che con le sentenze richiamate essa ha limitato i propri poteri di intervento in questa materia, ma non si tratta di una limitazione assoluta, dato che il rinvio al diritto nazionale è stato inquadrato con una serie di regole inderogabili.

27. Da un lato, il legislatore nazionale deve rispettare in ogni caso i principi di equivalenza e di effettività. Così, la ripetizione dell'indebito non può essere subordinata a condizioni — formali o sostanziali — meno favorevoli di quelle relative ad analoghe domande di natura interna, e tali condizioni non possono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione [17].

28. Dall'altro, la giurisprudenza si è pronunciata sulla possibilità di derogare alla regola della ripetizione dell'indebito.

B — *L'eccezione relativa alla traslazione, basata sull'arricchimento senza causa*

29. Nel 1980 la giurisprudenza ha introdotto un'importante limitazione al diritto di ripetizione dell'indebito. Infatti, sulla base delle nozioni di traslazione dell'imposta e di arricchimento senza causa, nella citata sentenza Just la Corte ha dichiarato che il diritto dell'Unione «non esige che si conceda la restituzione di tasse indebitamente percepite a condizioni tali da causare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto» e che si può quindi

16 — Sentenza Express Dairy Foods, cit. (punti 11 e 17).

17 — V. giurisprudenza citata alla nota 15.

tenere conto «del fatto che l'onere dei tributi indebitamente riscossi ha potuto essere riversato su altri operatori economici o sui consumatori» [18].

30. In questi casi, secondo la giurisprudenza, «l'onere del tributo indebitamente percepito non è stato sopportato dall'operatore, bensì dall'acquirente, sul quale l'onere è stato traslato. Pertanto, il rimborso all'operatore dell'importo del tributo che questi ha già percepito dall'acquirente equivarrebbe, per il detto operatore, a un doppio introito qualificabile come arricchimento senza causa, mentre resterebbero immutate le conseguenze che derivano all'acquirente dall'illegittimità del tributo». Rientra nella competenza dei giudici nazionali «valutare, alla luce delle circostanze di ciascun caso di specie, se l'onere del tributo sia stato traslato, in tutto o in parte, dall'operatore su altri soggetti, e se, eventualmente, il rimborso all'operatore costituirebbe un arricchimento senza causa» [19]. Orbene, fra tali «circostanze» si deve tenere conto anche del danno che l'interessato potrebbe aver subìto «per il fatto stesso di ripercuotere a valle il tributo riscosso dall'amministrazione in violazione del diritto comunitario, nel senso che l'aumento del prezzo del prodotto, provocato dalla traslazione del tributo, ha comportato una diminuzione del volume delle vendite» [20].

31. La sentenza Just ha risolto una questione pregiudiziale sollevata anch'essa da un giudice danese, con cui si chiedeva se l'eccezione relativa alla traslazione, applicata in alcuni casi dalla giurisprudenza danese, potesse essere validamente utilizzata per respingere domande di rimborso di tributi incompatibili con il diritto comunitario. Rispondendo in senso affermativo, la Corte ha indirettamente confermato la possibilità per gli ordinamenti nazionali di disciplinare aspetti materiali del rimborso.

C — *Evoluzione successiva*

32. Un'abbondante giurisprudenza successiva ha confermato i termini della sentenza Just [21], introducendo al contempo alcune importanti precisazioni riguardo alle sue condizioni di applicazione. Tali precisazioni hanno lo scopo di evitare che il principio dell'autonomia dei giudici nazionali dia luogo a differenze eccessive che mettano in pericolo il funzionamento di aspetti essenziali dell'Unione.

33. In applicazione del principio di effettività, ad esempio, sono state dichiarate incompatibili con il diritto dell'Unione le modalità di prova della traslazione stabilite dagli

18 — Sentenza Just, cit. (punti 26 e 27).

19 — Sentenza Comateb e a., cit. (punti 22 e 23).

20 — Sentenza Comateb e a., cit. (punto 31). V., nello stesso senso, sentenza Just, cit. (punto 26).

21 — Sentenze Denkavit italiana, cit. (punto 26); Express Dairy Foods, cit. (punto 13); Ariete, cit. (punto 17); Mireco, cit. (punto 16); 27 maggio 1981, cause riunite 142/80 e 143/80, Essevi e Salengo (Racc. pag. 1413, punto 35), e Comateb e a., cit. (punti 21 e segg.).

ordinamenti nazionali che rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'ottenimento del rimborso [22]. Nel caso delle imposte indirette dichiarate contrarie al diritto dell'Unione, si esclude la possibilità di negarne il rimborso in base ad una presunzione di traslazione dell'imposta che faccia sempre ricadere l'onere della prova sul soggetto passivo, e si precisa che l'esistenza di un obbligo legale di incorporare l'imposta nel prezzo non consente di presumere che l'imposta sia stata traslata nella sua interezza. La questione se vi sia effettivamente stata o meno traslazione di un'imposta indiretta costituisce una questione di fatto, la cui valutazione rientra nella competenza del giudice nazionale [23].

34. In tal modo la Corte ha elaborato un'interpretazione autonoma delle nozioni di traslazione e di arricchimento senza causa, trasformando in regola del diritto dell'Unione tale eccezione alla ripetizione dell'indebito e facendo propria quella che inizialmente era soltanto una regola di diritto nazionale. L'intervento della Corte in quest'ambito, tuttavia, è stato giustamente considerato per il momento come «minimalista» [24], vista l'autonomia processuale (e sostanziale) tradizionalmente riconosciuta agli Stati membri in questa materia.

22 — Sentenza San Giorgio, cit. (punto 14).

23 — Sentenze 25 febbraio 1988, cause riunite 331/85, 376/85 e 378/85, Bianco e Girard (Racc. pag. 1099, punto 17), e Comateb e a., cit. (punto 25).

24 — F. Hubeau, op. cit., pag. 448.

VI — Analisi delle questioni pregiudiziali

A — *Sulla seconda questione pregiudiziale: la «compensazione» come alternativa alla traslazione*

35. Esaminerò anzitutto la seconda questione pregiudiziale, che ha carattere preliminare rispetto alle altre questioni sollevate.

1. L'arricchimento senza causa come fondamento dell'eccezione alla ripetizione dell'indebito

36. La maggior parte dei casi finora sottoposti alla Corte è stata agevolmente inquadrata in uno schema nel quale la traslazione appare come un elemento determinante per giustificare il diniego del rimborso, anche se tale diniego poteva a sua volta trovare un'eccezione se ricorrevano circostanze per le quali, pur sussistendo traslazione, il rimborso non avrebbe determinato un arricchimento senza causa [25].

25 — In particolare quando, per effetto della traslazione e del conseguente aumento dei prezzi, le vendite del soggetto passivo erano diminuite.

37. Molte sentenze sono intervenute in questo tipo di contesti caratterizzati dalla traslazione, generalizzando l'idea che traslazione e arricchimento senza causa siano due presupposti cumulativi dell'unica eccezione possibile alla ripetizione dell'indebito nel diritto dell'Unione [26].

38. A mio parere, invece, traslazione e arricchimento senza causa non sono due condizioni distinte cui è subordinato il diniego della ripetizione dell'indebito. In realtà, l'arricchimento senza causa costituisce l'unico fondamento dell'eccezione, mentre la traslazione rappresenta una delle sue possibili manifestazioni, anche se appare come una delle più caratteristiche. Ciò spiega perché la giurisprudenza ammetta una limitazione dell'eccezione (o un'«eccezione all'eccezione») qualora, pur essendo appurata la traslazione, il rimborso non determini un arricchimento senza causa in ragione di altre circostanze concomitanti (quale, ad esempio, una parallela perdita di competitività).

39. Infatti, secondo la giurisprudenza, la ragion d'essere dell'eccezione al principio della ripetizione dell'indebito è incentrata sull'obiettivo di evitare l'arricchimento senza causa del soggetto che chiede il rimborso [27].

40. L'incorporazione dell'imposta nel prezzo di vendita non è, pertanto, un criterio unico e definitivo di deroga al principio del rimborso; l'elemento determinante è che tale rimborso possa produrre effettivamente un arricchimento senza causa, in quanto l'imposta è stata pagata in definitiva dall'acquirente del prodotto, o per un altro motivo. In altre parole, l'arricchimento senza causa non è solo

26 — Il tenore letterale di alcune sentenze è particolarmente perentorio. Ad esempio, la sentenza Weber's Wine World, cit., enuncia quanto segue al punto 94: «Per detto obbligo di rimborso vi è (…) soltanto un'eccezione. Uno Stato membro può opporsi al rimborso di un tributo indebitamente riscosso con riguardo al diritto comunitario soltanto se è provato dalle autorità nazionali che l'intero onere dell'imposta è stato sostenuto da una persona diversa dal soggetto passivo e il rimborso dell'imposta comporterebbe, per quest'ultimo, un arricchimento senza causa». Nel suo commento a tale sentenza, D. Simon riprende tale idea affermando che «la Corte di giustizia, rendendo cumulative le condizioni, lascia intendere che la traslazione "non neutralizza necessariamente gli effetti economici dell'imposizione sul soggetto passivo"» (D. Simon, *Europe*, dicembre 2003, comm. 378).

27 — Tale motivo risulta chiaramente al punto 26 della citata sentenza Just: «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. Nulla impedisce quindi, dal punto di vista del diritto comunitario, che i giudici nazionali tengano conto, conformemente al proprio diritto interno, della possibilità che tasse indebitamente percepite siano state incorporate nei prezzi dell'impresa assoggetta alla tassa e trasferite sugli acquirenti (…)». Mi sembra che l'uso dell'espressione «quindi» nel punto citato sia molto significativo sotto questo aspetto, poiché indica che ciò che precede (l'eccezione relativa all'arricchimento senza causa) determina ciò che segue (l'eccezione relativa alla traslazione). La Corte si è pronunciata in termini analoghi nella sentenza Denkavit italiana, cit., punto 26. In entrambi i casi, il dispositivo della sentenza fa riferimento esclusivamente all'ipotesi della traslazione, ma l'analisi della motivazione induce a concludere che l'eccezione venga formulata in termini più generali. Tale idea emerge chiaramente dalle sentenze Comateb e a., cit. (punto 22); 21 settembre 2000, cause riunite C-441/98 e C-442/98, Michaïlidis (Racc. pag. I-7145, punto 31), e 20 settembre 2001, causa C-453/99, Courage e Crehan (Racc. pag. I-6297, punto 30).

il fondamento dell'eccezione, ma l'eccezione stessa [28].

41. Pertanto, il rimborso dell'imposta può non determinare un arricchimento senza causa nonostante vi sia stata traslazione, così come può, viceversa, determinare un arricchimento senza causa anche in assenza di traslazione.

42. Ne consegue che la traslazione dell'imposta non dev'essere necessariamente l'unica eccezione alla ripetizione dell'indebito.

43. Naturalmente, il diniego di rimborso delle somme indebitamente versate, in quanto eccezione alla regola generale, deve essere interpretato restrittivamente. Tuttavia, ciò non può condurre ad escludere l'esistenza di discipline nazionali che contemplino ipotesi diverse da quella della traslazione, ma altrettanto legittime, in quanto parimenti fondate su un arricchimento senza causa dell'interessato.

44. Non si deve dimenticare che la menzionata eccezione, ancorché fatta propria dalla Corte, era una norma di origine nazionale. Non si tratta, quindi, di una regola immutabile, esclusiva del diritto dell'Unione, la cui osservanza si imponga imperativamente agli Stati membri. Spetta a questi ultimi, come già rilevato, stabilire le condizioni formali e sostanziali del rimborso. Qualora essi decidano di applicare l'eccezione relativa alla traslazione e all'arricchimento senza causa, devono farlo rispettando le condizioni stabilite dalla giurisprudenza dell'Unione, ma nulla impedisce loro di prevedere un'eccezione diversa, sulla cui compatibilità con il diritto comunitario può eventualmente pronunciarsi la Corte.

2. La peculiarità del caso di specie e la necessità di una soluzione ad hoc

45. Le questioni pregiudiziali sollevate dall'Østre Landsret sono intese ad inquadrare le circostanze peculiari del caso di specie nelle nozioni comuni di traslazione e arricchimento senza causa. In definitiva, il giudice danese chiede se, in una fattispecie come quella in esame, sussistano le due condizioni che fino ad ora la giurisprudenza ha considerato indispensabili per negare il rimborso dell'AMBI: in primo luogo, se vi sia stata traslazione e, in secondo luogo, se l'eventuale traslazione dell'imposta determinerebbe, in ragione di altre circostanze, un arricchimento senza causa per le imprese contribuenti.

28 — Tale fondamento dell'eccezione è stato messo in discussione dalla dottrina e da alcuni avvocati generali. Riassumendo, l'idea è che, se lo stesso diritto al rimborso di un'imposta illegittima si fonda sull'obiettivo di evitare un «arricchimento senza causa» dello Stato che l'ha riscossa, sarebbe quanto meno audace limitare tale diritto proprio per evitare un arricchimento senza causa del contribuente (v., in tal senso, F. Hubeau, op. cit., pag. 449; D. Berlin, «Chronique de jurisprudente fiscale européenne», *Revue trimestrielle de Droit européen*, 1997, pag. 167, e conclusioni presentate il 27 giugno 1996 dall'avvocato generale Tesauro nelle cause riunite Comateb e a.). Senza pregiudizio per l'eventuale rilevanza teorica di alcune di tali critiche, è indubbio che, attualmente, l'eccezione al diritto di rimborso diretta ad evitare un arricchimento senza causa sia saldamente ancorata alla giurisprudenza.

46. Nel caso dell'AMBI, tuttavia, sembra indispensabile elaborare una risposta ad hoc, che precisi la giurisprudenza esistente. Infatti, come si è rilevato, si tratta di una situazione sostanzialmente inedita e con caratteristiche molto particolari, in quanto l'imposta dichiarata illegittima fa parte di un pacchetto normativo che va considerato nella sua totalità.

47. Viene così a collocarsi al centro del dibattito la seconda questione pregiudiziale. Con essa si chiede infatti alla Corte se si possa ritenere che sussista traslazione nel caso in cui l'imposta illegittima sia stata «compensata» da un parallelo risparmio economico, derivante dalla stessa riforma legislativa, anche qualora ciò non si traduca effettivamente in un aumento dei prezzi. Ovviamente, la risposta da me suggerita per questo secondo quesito implica una riformulazione dei termini di tale questione, che ha, peraltro, carattere preliminare rispetto alle altre.

3. La categoria della «traslazione» non consente di fornire una risposta soddisfacente nelle circostanze del caso di specie

48. Come in molti altri casi sottoposti in passato alla Corte, anche l'AMBI era un'imposta indiretta, che presentava forti analogie con l'IVA. La sua effettiva traslazione, tuttavia, risulta molto meno evidente, per due motivi. In primo luogo, perché i diversi componenti della riforma legislativa consentono la loro reciproca neutralizzazione, il che permette di evitare un aumento dei prezzi. E, dal punto di vista formale, perché l'AMBI, a differenza dell'IVA, non deve essere indicato separatamente sulle fatture [29].

49. La tesi del governo danese è che, ciononostante, nella specie vi sia stata «traslazione» in quanto l'AMBI avrebbe «sostituito» i contributi di natura previdenziale contestualmente eliminati in quanto componente del prezzo dei prodotti, prezzo che sarebbe rimasto invariato proprio per questo motivo (in tal senso, si poteva affermare che l'AMBI veniva «traslato»). Inoltre, la mancata indicazione separata dell'AMBI in fattura non costituirebbe, a suo parere, un grave ostacolo alla valutazione della traslazione, dato che tale valutazione potrebbe essere effettuata solo a livello globale su tutti i prezzi dei prodotti delle imprese interessate nell'intero periodo di validità dell'imposta.

29 — A differenza di quanto avviene con l'IVA, non sembra che la traslazione rappresentasse un elemento costitutivo nella configurazione dell'AMBI. Sebbene quest'ultima si applicasse, al pari dell'IVA, alle diverse fasi di commercializzazione di un prodotto, e ogni soggetto passivo potesse riversarlo sull'anello successivo della catena economica, nella specie non sussiste la traslazione costitutiva che caratterizza l'IVA (con prelievo parcellizzato, ma destinato a gravare unicamente sul consumatore finale).

50. È evidente che questa tesi del governo danese stravolge, fino a renderla irriconoscibile, la nozione comune di «traslazione» dell'imposta, e in ogni caso non è ciò che la giurisprudenza ha inteso come tale.

51. La traslazione viene definita, nella tecnica tributaria, come lo strumento che consente di riversare l'onere fiscale fino al contribuente finale, di modo che l'imposta risulti neutra per il singolo o per l'impresa che inizialmente la paga e successivamente la ripercuote, e appare quindi come una semplice fase del procedimento di riscossione [30]. Di regola, l'onere fiscale viene trasferito attraverso il prezzo di vendita, confondendosi nello stesso o formando oggetto di un'indicazione separata, come nel caso dell'IVA; in ogni caso, l'applicazione dell'imposta deve essere individuabile nell'evoluzione del prezzo. Qualora, come sembra essere prevalentemente accaduto nel caso dell'AMBI, non risulti chiaramente che l'onere dell'imposta è stato integralmente riversato su un terzo, risulta quanto meno difficile concludere che vi sia stata una reale «traslazione».

52. A ciò si aggiungono le difficoltà probatorie che potrebbero derivare dalla tesi della «sostituzione nella traslazione» sostenuta dal governo danese. La durata del periodo considerato, la molteplicità dei prodotti implicati e la diversa intensità con cui, secondo quanto affermato dalle ricorrenti, i due tributi gravavano sui prodotti importati e nazionali sollevano quanto meno qualche dubbio sulla possibilità di verificare tali aspetti con sufficiente rigore.

53. È vero che la giurisprudenza ha insistito sul fatto che la traslazione «dipende (…) da vari fattori che costituiscono il contorno di ogni operazione commerciale e che la differenziano da altri casi situati in contesti diversi» e «costituisce una questione di fatto che rientra nella competenza del giudice nazionale» [31]. Se ne dovrebbe dedurre che il giudice nazionale possa considerare, in funzione delle circostanze del caso, che la traslazione è avvenuta con metodi diversi dall'incorporazione del tributo nel prezzo. Nelle sentenze citate, tuttavia, tale precisazione era volta semplicemente a chiarire che un'imposta indiretta non deve essere ritenuta automaticamente traslata.

54. Ciò nondimeno, anche questo approccio flessibile al fenomeno della «traslazione» deve trovare il proprio limite. A prescindere da tale affermazione giurisprudenziale, mi sembra eccessivamente artificioso sostenere che la mera «sostituzione» di un onere contributivo con una nuova imposta, laddove gravino entrambi sullo stesso soggetto ma per finalità distinte e con diversa intensità, sia

30 — V., ad esempio, F. Pérez Royo, dir., «Curso de Derecho Tributario. Parte Especial», Tecnos, 4ª edizione, 2010, pag. 741.

31 — Citate sentenze Bianco e Girard (punto 17), Comateb (punto 25) e Weber's Wine World (punto 96).

sufficiente per ritenere che la nuova imposta sia stata traslata.

55. Naturalmente, in base a quanto precede non si può concludere che, nonostante tutto, non vi sia stato in misura maggiore o minore un fenomeno di «traslazione» nel senso comune del termine, ma si può solo escludere la possibilità di dimostrarlo in assenza di dati ulteriori rispetto a quelli relativi alla menzionata compensazione. Se così non fosse, si correrebbe il rischio di stabilire una «presunzione di traslazione» vietata dalla giurisprudenza.

56. In alternativa, in tali circostanze ci si può chiedere se, non essendovi stata una traslazione nel senso comune del termine, sussista un'«altra» circostanza parimenti riconducibile alla nozione di «arricchimento senza causa». Tale ipotesi ricorrerebbe nel caso di un fenomeno dal punto di vista cronologico e funzionale anteriore alla traslazione, cioè la «compensazione», oggetto di tale seconda questione pregiudiziale

4. La «compensazione» come possibile eccezione all'obbligo di rimborso.

57. In effetti, detta «compensazione» si colloca con naturalezza nella dialettica dell'arricchimento senza causa, che, a mio parere, costituisce il reale fondamento di tutta la giurisprudenza della Corte concernente l'eccezione al diritto di ripetizione dell'indebito.

58. Ritengo pertanto che nella presente causa la Corte debba spingersi al di là del tenore letterale delle questioni sollevate dall'Østre Landsret, che potrebbero obbligare a forzare la nozione classica di traslazione per estenderla artificiosamente, e a mio parere anche senza che ve ne sia la necessità, ad un'ipotesi di fatto inconciliabile con le caratteristiche essenziali di tale nozione.

59. E ritengo che non ve ne sia la necessità perché, a mio avviso, la giurisprudenza in materia consente di estendere l'eccezione al diritto di rimborso ad ipotesi diverse dalla «traslazione» del tributo considerato, ma nelle quali si potrebbe verificare un arricchimento senza causa in caso di rimborso dell'imposta illegittima. Tale ipotesi ricorrerebbe nel caso della «compensazione» fatta valere nella presente causa.

60. Tale idea della compensazione non è totalmente inedita nella giurisprudenza, ed è apparsa anche prima che la sentenza Just desse cittadinanza all'eccezione al diritto di rimborso relativa alla traslazione e all'arricchimento senza causa.

61. Appena un anno prima della sentenza Just, la Corte aveva dichiarato nella sentenza

Pigs and Bacon Commission [32] che un tributo illegittimo può essere eventualmente «compensato» con altri vantaggi economici concessi al contribuente. La questione pregiudiziale sollevata in detta causa dalla High Court irlandese era incentrata su un ente pubblico denominato «Pigs and Bacon Commission», il quale riscuoteva una tassa presso tutti i produttori di bacon e concedeva determinate sovvenzioni solo a quelli che realizzavano le proprie operazioni di esportazione avvalendosi della sua intermediazione.

62. In detta sentenza la Corte ha dichiarato che un sistema come quello attuato in Irlanda contrastava in due modi distinti con le norme relative alla libera circolazione delle merci e all'organizzazione comune del mercato della carne suina: in primo luogo, perché falsava la concorrenza mediante la concessione di sovvenzioni e, in secondo, luogo perché comportava uno svantaggio finanziario per i produttori che realizzavano direttamente le loro vendite all'estero, senza avvalersi dei servizi di detto ente pubblico (essi dovevano infatti pagare la tassa, ma non avevano diritto ad alcuna sovvenzione) [33]. Essendo destinata a fini incompatibili con le esigenze del Trattato, la tassa in questione non poteva essere legittimamente imposta ai produttori.

63. Come aveva già fatto nella sua giurisprudenza anteriore, la Corte ha lasciato al giudice nazionale il compito di valutare «se ed in quale misura» la tassa in questione dovesse essere rimborsata agli operatori economici che l'avevano pagata. Orbene, e ciò risulta particolarmente rilevante ai presenti fini, la Corte, tenuto conto delle circostanze del caso di specie, ha dichiarato che spettava al giudice nazionale valutare «se ed in quale misura» detto credito del contribuente potesse essere eventualmente «compensato» da somme versate sotto forma di sovvenzione all'esportazione [34].

64. Certamente, le circostanze della causa Pigs and Bacon Commission non sono identiche a quelle del caso oggetto delle presenti conclusioni. In detta causa la compensazione si imponeva in quanto i produttori avevano diritto al rimborso dell'imposta ma, contestualmente, essi avrebbero dovuto restituire gli importi delle sovvenzioni illegali.

65. Poco tempo dopo, tuttavia, la giurisprudenza ha avuto occasione di applicare nuovamente tale idea della «compensazione» in un contesto senza sovvenzioni dirette: la sentenza Apple and Pear Development Council, relativa all'omonimo ente britannico, ha confermato che spetta al giudice nazionale accertare «se e in qual misura» si debba rimborsare ai contribuenti una tassa diretta a finanziare un ente le cui attività risultino parzialmente in contrasto con il diritto comunitario, nonché

32 — Sentenza 26 giugno 1979, causa 177/78 (Racc. pag. 2161).

33 — Sentenza Pigs and Bacon Commission, cit. (punti 19 e 20).

34 — Sentenza Pigs and Bacon Commission, cit. (punto 25).

«se e in qual misura» tale diritto al rimborso «sia eventualmente compensato dai vantaggi diretti che le attività di detto ente hanno arrecato al contribuente interessato» [35].

66. Si può affermare, pertanto, che l'idea soggiacente alle sentenze invocate sia evitare che il contribuente consegua un arricchimento senza causa per effetto del rimborso di un tributo riscosso illegittimamente. Tale idea, inoltre, nasce indipendentemente dalla nozione classica di traslazione che, a partire dalla sentenza Just, presiede alle valutazioni giurisprudenziali sull'opportunità di derogare alla ripetizione dell'indebito.

67. A mio parere, le due sentenze richiamate dimostrano che il diritto alla ripetizione dell'indebito può trovare un'eccezione, in determinate ipotesi diverse dalla traslazione, in ragione di altri vantaggi che il contribuente possa avere ottenuto dalla medesima amministrazione a favore della quale è stato riscosso il tributo illegittimo [36]. Ne discenderebbe, in definitiva, che l'esistenza di una traslazione dell'imposta non costituisce l'unica possibile ragione per il diniego del rimborso, che può fondarsi su un eventuale arricchimento senza causa derivante da un contestuale risparmio economico [37].

5. Condizioni in cui la «compensazione» può produrre effetti analoghi alla «traslazione»

68. Orbene, è importante precisare anzitutto che tale eccezione al diritto di ripetizione dell'indebito può essere ammessa solo in presenza di condizioni rigorose.

69. In primo luogo, e allo scopo di evitare possibili frodi o soluzioni elaborate ad hoc dagli Stati membri, occorre che l'invocata abolizione parallela di oneri legali presenti un nesso causale diretto con l'imposta dichiarata illegittima.

70. Non può trattarsi, pertanto, di una misura legislativa più o meno vantaggiosa per il contribuente che viene a coincidere approssimativamente con le date in cui vengono riscosse le somme non dovute. Il contestuale risparmio economico che può determinare l'arricchimento senza causa deve essere indissolubilmente legato, fin dall'origine, all'istituzione del tributo illegittimo.

35 — Sentenza 13 dicembre 1983, causa 222/82 (Racc. pag. 4083, punti 40 e 41).

36 — In tal senso, parte della dottrina ritiene che il diritto alla ripetizione dell'indebito sia un diritto compensabile. V., ad esempio, J.M. Martínez-Carrasco Pignatelli, *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario*, settima ed., Oviedo, 2003, § 294, e M. De Wolf, *Souveraineté fiscale et principe de non discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, Bruylant, Bruxelles-LGDJ, Paris, 2005, pag. 416.

37 — Inoltre, alla «compensazione» come eccezione al diritto di ripetizione dell'indebito non sarebbero opposte talune critiche formulate rispetto alla «traslazione», poiché, a differenza di quanto avviene in quest'ultimo caso, non vi sarebbero terzi coinvolti su cui in definitiva graverebbe l'imposta illegittima.

71. Tale esigenza risulta evidente alla luce della sentenza Deville, la quale, facendo riferimento al principio di effettività come limite all'applicazione della teoria della traslazione, sottolinea che «il legislatore nazionale, *dopo una pronunzia della Corte* che stabilisca che una determinata normativa è incompatibile con il Trattato, non può adottare alcuna norma processuale che limiti specificamente la possibilità di agire per la ripetizione di tributi indebitamente riscossi in forza della stessa normativa» [38]. Pertanto, la giustificazione del mancato rimborso non può essere elaborata posteriormente alla dichiarazione di illegittimità del tributo.

72. Nel caso dell'AMBI, il suo rapporto con l'abolizione dei contributi previdenziali è già stato fatto valere dinanzi alla Corte nella causa decisa con la citata sentenza Dansk Denkavit (punto 3), e non è stato messo direttamente in dubbio nel presente procedimento. In ogni caso, nulla impedirebbe al giudice nazionale di esigere, se lo ritiene necessario, una prova più rigorosa di tale elemento [39].

73. In secondo luogo, deve trattarsi di un'ipotesi in cui sussista una sufficiente corrispondenza tra la cerchia dei beneficiari degli oneri aboliti e quella dei soggetti passivi della nuova imposta.

74. In terzo luogo, il risparmio generato deve essere quantificabile, senza eccessiva difficoltà, analogamente all'importo dell'imposta assolta, di modo che tale «compensazione» possa essere opposta in maniera fondata.

75. Infine, si deve precisare che l'esistenza di una «compensazione» dell'imposta illegittima che consenta di negarne o ridurne il rimborso dovrà essere valutata dal giudice nazionale adito, caso per caso e alla luce delle prove prodotte dalle autorità nazionali. In altre parole, l'onere della prova di tale eventuale arricchimento senza causa derivante da una «compensazione» del tributo illegittimo spetta allo Stato membro [40]. Se così non fosse, si applicherebbe una presunzione espressamente vietata dalla giurisprudenza, in quanto atta

38 — Sentenza 29 giugno 1988, causa 240/87 (Racc. pag. 3513, punto 13; il corsivo è mio). V. anche sentenze 17 novembre 1998, causa C-228/96, Aprile (Racc. pag. I-7141, punto 16), e 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Dilexport (Racc. pag. I-579, punto 38). Nello stesso senso, la risoluzione del Parlamento europeo 9 febbraio 1983, sulla responsabilità degli Stati membri in ordine all'applicazione e al rispetto del diritto comunitario, enunciava che, «nei casi in cui la Corte di giustizia delle Comunità europee abbia dichiarato determinati dazi) o imposte incompatibili con il Trattato, 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 [devono] essere abrogate» (GU 1983, C 68, pag. 32).

39 — Nella memoria del governo danese si menziona, ad esempio, l'esistenza di un riferimento in tal senso nei lavori preparatori della legge istitutiva dell'AMBI.

40 — Senza pregiudizio, come è ovvio, per la possibilità dei reclamanti di produrre la documentazione che ritengano necessaria e di cui il giudice nazionale potrà parimenti tenere conto (v., in tal senso, sentenza Michaïlidis, cit., punto 41).

a rendere «praticamente impossibile o eccessivamente difficile ottenere il rimborso» [41].

6. Conclusione

76. Alla luce delle precedenti considerazioni, ritengo che la seconda questione pregiudiziale debba essere risolta nel senso che il diritto dell'Unione non osta a che lo Stato possa negare il rimborso dell'imposta indebitamente riscossa qualora sia in grado di dimostrare che gli importi indebitamente percepiti si possono considerare compensati da una contestuale e corrispondente riduzione di altri oneri, della quale risultano aver effettivamente beneficiato i medesimi soggetti passivi, purché sussista un rapporto di causa-effetto tra l'istituzione di un onere e l'abolizione dell'altro.

B — *Sulla terza e sulla quarta questione pregiudiziale*

77. Con una formulazione un po' contorta, la terza e la quarta questione sollevano, in sintesi, l'ulteriore problema se un'eventuale disparità di trattamento derivante dalla riforma legislativa nel suo complesso (che potrebbe avvantaggiare una o più imprese rispetto ad altre) costituisca o meno un altro elemento da prendere in considerazione per valutare se sussista un arricchimento senza causa, ai fini della decisione sulla necessità o meno del rimborso dell'AMBI.

78. Conformemente alla citata sentenza Weber's Wine World, la valutazione del giudice nazionale in merito all'esistenza e alla misura dell'arricchimento senza causa che il soggetto passivo otterrebbe attraverso il rimborso di un tributo indebitamente riscosso può essere effettuata soltanto «al termine di un'analisi economica che tenga conto di tutte le circostanze pertinenti» [42].

79. Finora la giurisprudenza ha collegato tale analisi economica alla prova che il volume di vendite del soggetto passivo non abbia subìto una riduzione, nel caso delle domande molto elastiche, per effetto della traslazione dell'imposta illegittima e del conseguente aumento dei suoi prezzi.

80. Nella specie, tuttavia, nell'ambito di detta analisi economica occorrerà valutare un altro fattore, altrettanto importante, cui fa riferimento l'Østre Landsret nella terza e nella quarta questione pregiudiziale.

41 — Citate sentenze Bianco e Girard (punto 17); Comateb (punto 25) e San Giorgio (punto 14).

42 — Punto 100.

81. Infatti, l'Østre Landsret formula queste due questioni in base a un'ipotesi di partenza: che l'AMBI comportasse un onere proporzionalmente più elevato per le imprese importatrici rispetto a quelle che acquistavano in maggior misura merci nazionali, mentre gli oneri contributivi aboliti gravavano proporzionalmente «sulle due imprese in misura uguale e a prescindere dalla composizione delle merci acquistate dall'impresa».

82. Tuttavia, sussistono significative divergenze tra le parti della causa principale e la Commissione sia per quanto riguarda la portata delle questioni sollevate dal Landsret, sia per quanto riguarda gli elementi di fatto che ne costituiscono il fondamento.

83. Le imprese ricorrenti, da un lato, ritengono dimostrato che le imprese prevalentemente importatrici versassero al fisco, a titolo dell'AMBI, somme molto più elevate rispetto a quelle pagate da imprese che acquistavano in maggior misura merci nazionali. La differenza consisterebbe nel fatto che, a differenza di quanto accade con l'IVA nelle operazioni intracomunitarie, l'AMBI non veniva riscosso al momento dell'importazione, bensì in occasione della prima rivendita in Danimarca delle merci importate, e l'importatore, a differenza del produttore nazionale, non poteva quindi dedurre dalla base imponibile, ai fini del calcolo dell'AMBI, il valore dei prodotti importati.

84. Il governo danese, da parte sua, nega recisamente che l'AMBI gravasse in misura diversa sui prodotti danesi rispetto a quelli e afferma che non è stato l'AMBI, bensì «l'abolizione degli oneri sociali — la cui legittimità è fuori discussione — a determinare una riduzione dei costi di produzione in Danimarca e, pertanto, ad avvantaggiare le merci prodotte in Danimarca».

85. La Commissione, che concorda su questo punto con il governo danese, ha spiegato in udienza che il motivo per cui talune imprese hanno versato a titolo di AMBI un importo proporzionalmente maggiore risiede nel fatto che, nel caso dei prodotti danesi, l'onere fiscale era ripartito tra gli anelli successivi della catena commerciale, mentre nel caso dei prodotti importati l'AMBI veniva interamente riscosso al momento della prima rivendita sul territorio danese. A parere della Commissione, ciò non significa che i prodotti importati fossero tassati in misura superiore a quelli nazionali, ma solo che le imprese importatrici versavano importi più elevati. Tuttavia, tale elemento non consentirebbe di ravvisare un «problema di discriminazione», in quanto le norme relative al rimborso dell'imposta sarebbero le stesse per tutte le imprese, a prescindere dall'importo dell'AMBI indebitamente versato. In tal modo, la Commissione incentra la risposta a queste due ultime questioni unicamente sul dubbio se il meccanismo di rimborso in quanto tale sia discriminatorio.

86. Giunti a questo punto, si deve osservare che nel caso di specie non è in discussione l'eventuale carattere discriminatorio dell'AMBI ai sensi dell'art. 110 TFUE [43], a differenza di quanto accadeva con la questione pregiudiziale che ha dato luogo alla citata sentenza Dansk Denkavit e Poulsen Trading, anch'essa originata da un rinvio pregiudiziale dell'Østre Landsret. In detta sentenza, tuttavia, la Corte si è limitata a constatare che un'imposta come l'AMBI violava l'art. 33 della sesta direttiva in quanto era analoga all'IVA, ma non si è pronunciata, ritenendolo superfluo, sull'eventuale carattere discriminatorio (e, pertanto, incompatibile con l'ex art. 95 CE), altro punto sul quale era stata interrogata [44]. D'altro canto, la Commissione ha promosso vari procedimenti per inadempimento contro la Danimarca in ragione di tale riforma tributaria, ma solo uno di essi (quello relativo alla violazione dell'art. 33 della sesta direttiva) è giunto dinanzi alla Corte, concludendosi con una sentenza di condanna.

87. Con questo nuovo rinvio pregiudiziale, il giudice danese, pur senza sollevare espressamente la questione del carattere discriminatorio dell'AMBI, riporta nuovamente tale questione all'attenzione della Corte in riferimento alle norme in materia di ripetizione dell'indebito.

88. In udienza il governo danese ha insistito sul rischio di «rispondere a una questione che non è stata sollevata dal Landsret», alludendo probabilmente all'inopportunità di sollevare nuovamente il problema del carattere discriminatorio dell'imposta.

43 — Ex art. 95 CE, divenuto in seguito art. 90 CE. Conformemente alla giurisprudenza, tale disposizione vieta qualsiasi regime fiscale che rechi pregiudizio, direttamente o indirettamente, ai prodotti importati rispetto ai prodotti nazionali, in quanto l'onere fiscale grava solo o in misura maggiore sui primi o perché le relative modalità di pagamento o di calcolo risultano meno favorevoli: sentenze 16 giugno 1966, causa 57/65, Lütticke (Racc. pag. 220); 22 giugno 1976, causa 127/75, Bobie Getränkevertrieb (Racc. pag. 1079); 8 gennaio 1980, causa 21/79, Commissione/Italia (Racc. pag. 1); 27 febbraio 1980, causa 55/79, Commissione/Irlanda (Racc. pag. 481); 12 luglio 1983, causa 170/78, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. 2265); 3 luglio 1985, causa 277/83, Commissione/Italia (Racc. pag. 2049); 17 luglio 1997, causa C-90/94, Haahr Petroleum (Racc. pag. I-4085); 2 aprile 1998, causa C-213/96, Outokumpu (Racc. pag. I-1777); 17 giugno 1998, causa C-68/96, Grundig Italiana (Racc. pag. I-3775); 27 febbraio 2002, causa C-302/00, Commissione/Francia (Racc. pag. I-2055); 19 settembre 2002, causa C-101/00, Tulliasiamies e Siilin (Racc. pag. I-7487, punto 54); 5 ottobre 2006, cause riunite C-290/05 e C-333/05, Nádasdi e Németh (Racc. pag. I-10115), e 18 gennaio 2007, causa C-313/05, Brzeziński (Racc. pag. I-513). In particolare, la Corte ha dichiarato che tale disposizione risulta violata «quando il tributo gravante sul prodotto importato e quello gravante sull'analogo prodotto nazionale sono calcolati secondo criteri e modalità differenti, con la conseguenza che il prodotto importato viene assoggettato, almeno in determinati casi, ad un onere più gravoso». V. sentenze 17 febbraio 1976, causa 45/75, Rewe (Racc. pag. 181, punto 15); 27 febbraio 1980, causa 55/79, Commissione/Irlanda (Racc. pag. 481, punto 8); 26 giugno 1991, causa C-153/89, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-3171, punto 12); 26 giugno 1991, causa C-152/89, Commissione/Lussemburgo (Racc. pag. I-3141, punto 20); 12 maggio 1992, causa C-327/90, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-3033, punto 12), e 23 ottobre 1997, causa C-375/95, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-5981, punto 20).

44 — Nelle conclusioni presentate in detta causa il 30 gennaio 1992, l'avvocato generale Tesauro ha esaminato tale questione, pur rimettendo al giudice nazionale il compito di «verificare in concreto se il contributo controverso sia disciplinato in modo tale da escludere in ogni caso una discriminazione del prodotto importato». In proposito, l'avvocato generale Tesauro ha ricordato che, secondo la giurisprudenza, un regime fiscale può ritenersi compatibile con l'art. 95 CE (art. 110 TFUE) solo se è comprovato che esso sia strutturato in modo tale da escludere che in qualsivoglia ipotesi possa verificarsi una discriminazione del prodotto importato. In ogni caso, ove le modalità di applicazione non siano trasparenti, spetta allo Stato che ha istituito detto regime dimostrare che questo non produce in alcun caso effetti discriminatori (paragrafo 11).

89. A mio parere, il problema sottoposto alla Corte dall'Østre Landsret nel caso di specie non è se la riforma legislativa nel suo complesso avesse carattere discriminatorio, né, come sostiene la Commissione, se il meccanismo di rimborso in quanto tale sia discriminatorio. In un modo o in un altro, l'Østre Landsret chiede unicamente se il fatto che la riforma legislativa possa comportare effetti più vantaggiosi per le imprese che acquistano minori quantitativi di merci importate rispetto alle imprese prevalentemente importatrici costituisca un fattore di cui occorre tenere conto per quantificare il rimborso delle somme versate a titolo di AMBI, senza incorrere in un'ipotesi di arricchimento senza causa.

90. Non è difficile dare una risposta affermativa a tale questione. Come già rilevato, l'arricchimento senza causa è stato configurato fin dall'inizio come un'eccezione all'obbligo di ripetizione dell'indebito gravante sullo Stato, e la traslazione dell'imposta costituisce, sin dal 1980, l'ipotesi più caratteristica di arricchimento senza causa. Tuttavia, in quanto eccezione, essa deve essere interpretata restrittivamente. Pertanto, se, nonostante la traslazione, l'aumento dei prezzi determina una perdita di competitività dell'impresa, occorre tenere conto di tale situazione, il che può indurre ad escludere l'applicabilità dell'eccezione qualora sia dimostrato che il rimborso, nelle circostanze della fattispecie, non darebbe luogo ad un arricchimento senza causa [45].

91. Nel caso in esame le ricorrenti non lamentano una perdita di competitività nei termini descritti, bensì un relativo miglioramento della posizione dei loro concorrenti per effetto di oneri gestionali e fiscali proporzionalmente minori rispetto a quelli ad esse imposti dalla riforma. Nonostante tale differenza, la logica è la stessa in entrambi i casi e deve essere la stessa, pertanto, anche la soluzione.

92. Ho già avuto occasione di osservare che l'eccezione al diritto di rimborso in caso di traslazione trova il proprio limite allorché quest'ultima determina una perdita di competitività dell'impresa interessata che consenta di escludere l'arricchimento senza causa in caso di rimborso. Analogamente, l'applicazione dell'eccezione relativa alla «compensazione» del tributo illegittimo deve parimenti incontrare il proprio limite laddove la riforma legislativa in parola abbia avvantaggiato in misura proporzionalmente maggiore le imprese concorrenti, determinando una perdita di competitività dell'impresa interessata tale da escluderne, anche in questo caso, in tutto o in parte, l'arricchimento senza causa derivante dalla traslazione dell'imposta. In questi casi, la categoria dell'arricchimento senza causa viene a ristabilire, nei limiti del necessario, il diritto al rimborso, allo scopo di annullare tale eventuale disparità di trattamento.

45 — Citate sentenze Comateb (punto 31) e Just (punto 26).

93. Naturalmente, questa modulazione dipende dal modo in cui vengono valutati, in tale prospettiva, gli effetti della riforma legislativa controversa, compito che spetta esclusivamente al giudice nazionale.

97. Curiosamente, sia il governo danese che le imprese ricorrenti richiamano il già citato punto 25 della sentenza Comateb, in cui si afferma che la traslazione «dipende (…) da vari fattori che costituiscono il contorno di ogni operazione commerciale e che la differenziano da altri casi situati in contesti diversi».

C — *Sulla prima questione pregiudiziale*

94. La soluzione proposta per la seconda questione pregiudiziale renderebbe sostanzialmente superflua la prima questione sollevata dall'Østre Landsret, che riguarda il metodo, individualizzato o globale, con cui è possibile procedere alla valutazione di un'eventuale traslazione dell'AMBI.

98. Il governo danese ritiene che tale riferimento al contesto di ogni operazione commerciale consenta di procedere ad una valutazione globale della traslazione qualora la determinazione dei prezzi sia stata a sua volta effettuata globalmente. Per contro, le imprese ricorrenti ritengono che tale riferimento [46] obblighi precisamente ad analizzare il modo in cui è stato determinato il prezzo in ogni singola transazione, in ciascuna operazione di compravendita, e che non sia possibile effettuare una valutazione globale in base all'assunto che la traslazione dei contributi eliminati sia stata semplicemente sostituita dalla traslazione dell'AMBI, dato che i contributi di previdenza sociale aboliti riguardavano allo stesso modo prodotti importati e non importati, mentre l'AMBI gravava in misura proporzionalmente maggiore sui primi.

95. Tuttavia, posto che, come ho già avuto occasione di rilevare, non si può escludere che si siano verificati fenomeni di «traslazione» nel senso comune del termine, esaminerò tale prima questione.

96. Il giudice danese chiede se, per accertare l'esistenza della traslazione, sia sufficiente effettuare una valutazione globale delle operazioni realizzate dal soggetto passivo in un periodo di quattro anni e relativamente a gruppi numerosi di merci, oppure occorra una valutazione specifica dell'operazione considerata in ogni singolo caso.

99. A mio parere, il riferimento contenuto nella sentenza Comateb alle circostanze di ogni operazione deve essere interpretato più come un elemento di flessibilizzazione del concetto di traslazione che non come un riferimento ad una valutazione strettamente

46 — Unito a talune espressioni utilizzate dalla giurisprudenza, quali traslazione «sull'acquirente», «sul consumatore finale» ecc.

individualizzata della traslazione, vale a dire prodotto per prodotto, vendita per vendita.

100. Orbene, come già rilevato, tale approccio flessibile al fenomeno della traslazione non è assoluto ed è soggetto a determinati limiti, in particolare quelli derivanti dalla nozione stessa di «traslazione».

101. Per tale motivo, il tipo di valutazione della traslazione che, secondo il tenore della prima questione, potrebbero attualmente effettuare le autorità danesi supera ampiamente i suddetti limiti della nozione e tiene conto di dati concernenti un periodo eccessivamente lungo (quattro anni) e relativi a «numerosi gruppi di merci» nonché ad «operazioni commerciali completamente diverse, antecedenti o successive alla vendita delle merci di cui trattasi».

102. Per quanto ampia possa essere la definizione del «contesto» e dei «fattori che costituiscono il contorno di ogni operazione commerciale» ai quali fa riferimento il punto 25 della citata sentenza Comateb, difficilmente vi potrebbero rientrare ipotesi come quelle indicate nella prima questione pregiudiziale. Al limite, sarebbe possibile una valutazione per gruppi di prodotti o di operazioni tra i quali sussista un certa correlazione, e su periodi più brevi, dato che non sembra possibile sostenere che i prezzi vengano fissati globalmente, per tutte le operazioni dell'impresa e per un periodo di quattro anni.

103. L'invocazione del principio del libero apprezzamento della prova da parte del giudice nazionale, a mio avviso, non inficia tale conclusione. A tal riguardo occorre ricordare che, «[s]ebbene la questione se una tassa sia stata trasferita costituisca una questione di fatto che rientra nella competenza del giudice nazionale», e quantunque quest'ultimo, e solo esso, abbia il potere di valutare i relativi elementi probatori, «le modalità di prova non possono avere l'effetto di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'ottenimento del rimborso della tassa» riscossa in violazione del diritto dell'Unione [47].

104. A prescindere dalle circostanze del caso di specie, una valutazione globale di operazioni molto diverse, relative a prodotti completamente diversi, e su un periodo di quattro anni potrebbe rendere impossibile per il soggetto passivo produrre la prova necessaria ad inficiare la validità della conclusione secondo cui vi sarebbe stata traslazione dell'imposta.

47 — Sentenza Michaïlidis, cit. (punto 40).

VII — Conclusione

105. Pertanto, suggerisco alla Corte di rispondere come segue alle questioni pregiudiziali dell'Østre Landsret:

«1) Il diritto dell'Unione non osta ad un'eccezione al rimborso di un tributo illegittimo, qualora tale tributo sia stato compensato attraverso la contestuale abolizione di altri oneri legali, parimenti quantificabili, con la conseguenza che, in mancanza di detta eccezione, si determinerebbe una situazione di arricchimento senza causa. Spetta al giudice nazionale stabilire se ricorrano tali circostanze, alla luce degli elementi prodotti dalle autorità nazionali, sulle quali ricade l'onere della prova.

2) La constatazione di una disparità di trattamento a danno di un determinato gruppo di imprese costituisce un elemento di cui il giudice nazionale deve tenere conto ai fini della decisione sulla necessità o meno del rimborso dell'imposta illegittima.

3) La sentenza della Corte di giustizia 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-215/95, Comateb e a., non può essere interpretata nel senso che la traslazione sul prezzo può avere luogo attraverso la traslazione sui prezzi di altre merci in occasione di operazioni completamente diverse, antecedenti o successive alla vendita delle merci di cui trattasi, ad esempio nel contesto di una valutazione complessiva della traslazione su un periodo di quattro anni e relativamente a numerosi gruppi di merci, comprendenti sia merci importate che merci non importate».