CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JULIANE KOKOTT presentate il 24 marzo 2011 [1]

I — Introduzione

1. Uno Stato membro che abbia riscosso un'imposta in violazione del diritto dell'Unione è tenuto, in linea di principio, a rimborsarla al soggetto passivo. Esiste una giurisprudenza costante in materia. Non è chiaro invece se, nel caso in cui il soggetto passivo abbia ripercosso l'imposta su un terzo, ricaricandola ad esempio sul prezzo di vendita, il diritto dell'Unione riconosca anche a colui che ha sopportato l'onere economico del tributo il diritto di agire direttamente nei confronti dello Stato.

2. Nel presente procedimento il Vestre Landsret danese chiede alla Corte di chiarire tale aspetto. Il Landsret è chiamato a decidere del ricorso proposto da due imprese industriali contro il Ministero delle Finanze danese per ottenere il rimborso dell'imposta riscossa dalla Danimarca sugli oli lubrificanti e idraulici fino al novembre 2001, in spregio all'esenzione dall'accisa stabilita dal diritto dell'Unione per gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento. Detta imposta era stata ripercossa sulle ricorrenti dai soggetti passivi, vale a dire le società petrolifere, mediante un ricarico sul prezzo di vendita.

II — Contesto normativo

A — *Diritto dell'Unione*

1. La direttiva sulle accise

3. L'art. 1, n. 1, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione e ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa [2] (in prosieguo: la «direttiva sulle accise») stabilisce il regime dei prodotti sottoposti alle

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — GU L 76, pag. 1.

accise e ad altre imposte indirette gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo di questi prodotti, ad esclusione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte stabilite dall'Unione. Ai sensi del n. 2 di detto articolo, le singole disposizioni relative alle strutture e alle aliquote delle accise sui prodotti a esse soggetti sono contenute in direttive specifiche.

4. L'art. 3, nn. 1 e 2, della direttiva sulle accise prevede quanto segue:

«1. La presente direttiva è applicabile, a livello comunitario, ai prodotti seguenti, come definiti nelle direttive ad essi relative:

— gli oli minerali,

— l'alcole e le bevande alcoliche,

— i tabacchi lavorati.

2. I prodotti di cui al paragrafo 1 possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche, nella misura in cui esse rispettino le regole di imposizione applicabili ai fini dell[e] accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta».

2. La direttiva sulle accise sugli oli minerali

5. L'art. 1, n. 1, della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali [3] (in prosieguo: la «direttiva sulle accise sugli oli minerali») stabilisce che gli Stati membri applicano agli oli minerali, conformemente a detta direttiva, un'accisa armonizzata.

6. L'art. 8, n. 1, lett. a) e b), primo comma, della direttiva sulle accise sugli oli minerali stabilisce che:

«1. Oltre alle disposizioni generali relative alle esenzioni per un uso determinato dei prodotti soggetti ad accisa, contenute nella direttiva 92/12/CEE e fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dall'accisa armonizzata i prodotti elencati in appresso alle condizioni da essi stabilite, allo scopo di garantire un'agevole e corretta applicazione di tali esenzioni ed evitare frodi, evasioni o abusi:

a) gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento;

b) gli oli minerali forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione aerea diversa dall'aviazione privata da diporto».

3 — GU L 316, pag. 12.

B — *Il diritto danese*

7. L'imposta sugli oli lubrificanti e idraulici veniva introdotta in Danimarca con la legge 19 dicembre 1992, n. 1029, relativa all'imposta sull'energia applicata ai prodotti degli oli minerali (in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sugli oli minerali»).

8. In base all'art. 1, n. 1, punto 12, della legge relativa all'imposta sugli oli minerali, nella versione applicabile ai fatti della causa principale, veniva applicata un'accisa sugli oli lubrificanti e idraulici (in prosieguo, congiuntamente: gli «oli lubrificanti») dell'importo di Øre/l 178 (in prosieguo: l'«imposta sugli oli lubrificanti»).

9. L'imposta sugli oli lubrificanti doveva essere versata dalle società petrolifere. Nei lavori preparatori della proposta di legge su tale imposta è stato precisato, inter alia, quanto segue:

«L'imposta potrà probabilmente essere ripercossa dalle società petrolifere. Una parte rilevante degli oli su cui graverà — secondo questa proposta di legge — l'imposta viene usata in attività economiche, per cui vi sono diverse possibilità di traslazione dell'onere».

10. Nei lavori preparatori viene inoltre sottolineato che l'imposta «incentiverà un uso parsimonioso degli oli con effetti positivi per l'ambiente in generale».

11. A seguito della sentenza della Corte nella causa Braathens [4], la Danimarca, con la legge 6 giugno 2002, n. 395, ha abolito retroattivamente l'imposta sugli oli lubrificanti con effetto dal 1º dicembre 2001. Nella sentenza citata la Corte, chiamata a pronunciarsi su una tassa ecologica riscossa in Svezia sul consumo di carburante nel traffico aereo interno, ha statuito che consentire agli Stati membri di colpire con un'altra imposta indiretta i prodotti esenti dall'accisa armonizzata priverebbe di qualsiasi effetto utile l'art. 8, n. 1, lett. b), della direttiva sulle accise sugli oli minerali. Un'imposta simile non troverebbe, quindi, giustificazione nell'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise.

12. Secondo quando indicato nella domanda di pronuncia pregiudiziale, il Ministro delle Finanze danese avrebbe dichiarato nel corso dell'esame della proposta di legge, di fronte alla commissione finanze del Folketing [5], di non avere dubbi sul fatto che l'imposta sugli oli lubrificanti fosse contraria al diritto comunitario.

13. Successivamente all'approvazione della legge, l'amministrazione doganale e tributaria emetteva una circolare contenente linee direttrici per il rimborso dell'imposta illegittimamente riscossa (circolare dello Skatteministeriet 15 luglio 2002, n. 80, sul rimborso dell'imposta sugli oli lubrificanti e altri). Per quanto riguarda la categoria di soggetti aventi

4 — Sentenza 10 giugno 1999, causa C-346/97, Braathens (Racc. pag. I-3419).

5 — Parlamento danese.

diritto al rimborso, il punto 3.1 della circolare stabilisce quanto segue:

«Hanno diritto al rimborso, al primo stadio della catena di vendita, le imprese rispetto alle quali l'abrogazione della legge fa insorgere il diritto al rimborso. Si tratta di imprese che hanno pagato l'imposta e non l'hanno ripercossa sullo stadio successivo.

L'eventuale esistenza di altri legittimati dovrà essere accertata sulla base dei principi generali in materia di responsabilità».

III — Fatti e questioni pregiudiziali

14. La Danfoss A/S (in prosieguo: la «Danfoss») produce, in particolare, apparecchi di refrigerazione, riscaldamento e automazione per l'industria. Essa impiega oli lubrificanti sia nella produzione di tali sistemi sia nella tecnica di trasmissione, per impedire il surriscaldamento e l'avaria di macchine utensili rotative e da taglio.

15. Gli oli lubrificanti impiegati venivano acquistati tra il 1° gennaio 1995 e il 30 novembre 2001 da diverse società petrolifere danesi, tenute a versare l'imposta sugli oli lubrificanti allo Stato danese.

16. È pacifico che le società petrolifere ripercuotessero l'imposta sugli oli lubrificanti sulla Danfoss per quanto riguarda gli oli lubrificanti da essa acquistati. Si tratta, complessivamente, di un importo pari a DKK 6 108 054.

17. La Danfoss rivendeva una piccola parte degli oli lubrificanti alla Sauer-Danfoss ApS (in prosieguo: la «Sauer-Danfoss»), la quale li impiegava, a sua volta, come prodotti ausiliari nel processo di produzione.

18. Nell'ambito della causa principale la Danfoss ha dichiarato che nel prezzo degli oli lubrificanti rivenduti alla Sauer-Danfoss era compresa l'imposta sugli oli lubrificanti per un totale di DKK 1 686 096. Secondo la Danfoss, l'imposta sugli oli lubrificanti — a parte la quota ceduta alla Sauer-Danfoss — non sarebbe stata ripercossa sugli stadi successivi della catena di vendita né dalla Danfoss, né dalla Sauer-Danfoss. Il governo danese contesta tale affermazione.

19. Le società petrolifere non richiedevano il rimborso dell'imposta sugli oli lubrificanti venduti alla Danfoss.

20. La Danfoss e la Sauer-Danfoss presentavano, invece, domanda all'amministrazione finanziaria ai fini del rimborso, rispettivamente, di DKK 6 108 054 e di DKK 1 686 096.

21. Nell'importo complessivo preteso dalla Danfoss è compresa anche la somma ripercossa sulla Sauer-Danfoss. Le due società convenivano che, qualora la Danfoss avesse ricevuto l'intero importo dallo Stato, la somma di DKK 1 686 096 sarebbe stata rimborsata alla Sauer-Danfoss, che contestualmente avrebbe rinunciato alla propria domanda nei confronti dello Skatteministeriet. La domanda della Sauer-Danfoss nei confronti dello Skatteministeriet è quindi accessoria rispetto a quella della Danfoss.

22. L'amministrazione finanziaria negava il rimborso sulla base del rilievo che non sussisterebbe un diritto al rimborso, non avendo le dette società versato l'imposta sugli oli lubrificanti direttamente allo Stato e dovendo la domanda di rimborso essere pertanto valutata sulla base delle regole generali del diritto danese in materia di responsabilità. Tali condizioni non sarebbero, però, soddisfatte.

23. Riguardo al fondamento normativo della responsabilità, l'amministrazione finanziaria affermava che, per quanto riguarda il periodo precedente alla sentenza Braathens, la quale avrebbe chiarito il rapporto intercorrente tra la direttiva sulle accise e la direttiva sulle accise sugli oli minerali, l'incompatibilità dell'imposta sugli oli lubrificanti con il diritto dell'Unione non sarebbe stata così evidente da far sì che la sua riscossione potesse determinare una responsabilità dello Stato. Quanto al periodo successivo a detta sentenza, il danno arrecato ad un soggetto del ciclo economico in uno stadio successivo rispetto al soggetto passivo dell'imposta non potrebbe considerarsi individuato. Lo Stato non potrebbe, infatti, prevedere in quale punto del ciclo economico il danno sorga.

24. In data 15 marzo e 4 maggio 2005, la Danfoss e la Sauer-Danfoss presentavano quindi ricorso contro lo Skatteministeriet dinanzi al Vestre Landsret, chiedendo il pagamento degli importi controversi. Il Vestre Landsret ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se il diritto dell'Unione osti a che uno Stato membro respinga una domanda di rimborso proposta da un'impresa su cui sia stata ripercossa un'accisa contraria ad una direttiva, qualora la domanda — come nella specie della causa principale — venga respinta in base al rilievo che non è tale impresa ad aver versato l'imposta allo Stato.

2. Se il diritto dell'Unione osti a che uno Stato membro respinga una domanda di risarcimento del danno proposta da un'impresa su cui sia stata ripercossa un'accisa contraria ad una direttiva, qualora la domanda — come nella specie della causa principale — venga respinta in base al rilievo formulato al riguardo dallo Stato membro (vale a dire che l'impresa non costituisce il soggetto direttamente leso e che non esiste un nesso causale diretto tra un eventuale danno e il comportamento fonte della responsabilità)».

25. Nel procedimento dinanzi alla Corte sono intervenuti la Danfoss, la Sauer-Danfoss, i governi danese, spagnolo, italiano, polacco e svedese, il governo del Regno Unito e la Commissione, ove i governi spagnolo e polacco hanno formulato osservazioni solo scritte e quello svedese osservazioni solo orali.

IV — Analisi

26. Occorre anzitutto osservare che, in ultima analisi, entrambe le questioni pregiudiziali vanno nella stessa direzione: si chiede se un'impresa nella posizione della Danfoss o della Sauer-Danfoss possa, in base al diritto dell'Unione, avanzare direttamente nei confronti dello Stato una richiesta di rimborso dell'importo riscosso da detto Stato in violazione del diritto dell'Unione a titolo di imposta sugli oli lubrificanti e ripercosso sull'impresa medesima. Le due questioni divergono, però, quanto alla causa petendi. Mentre nella prima questione si tratta di un diritto al rimborso a titolo di restituzione, il secondo caso riguarda l'eventuale diritto al risarcimento del danno. Le questioni devono, pertanto, essere affrontate separatamente.

A — *Sulla prima questione pregiudiziale*

27. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se, nel caso in cui uno Stato abbia riscosso un'imposta in violazione del diritto dell'Unione e il soggetto passivo l'abbia ripercossa sul cliente, quest'ultimo possa, in base al diritto dell'Unione, pretendere il rimborso di detto importo direttamente dallo Stato.

28. Secondo una giurisprudenza da lungo tempo consolidata [6], gli Stati membri sono tenuti, in linea di principio, a rimborsare le imposte e gli altri tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione.

29. Secondo la formulazione tradizionale della Corte, il diritto di ottenere il rimborso di tributi percepiti da uno Stato membro in contrasto con le norme dell'Unione è la conseguenza e il complemento dei diritti

6 — In tal senso, già sentenze 27 febbraio 1980, causa 68/79, Just (Racc. pag. 501, punti 25-27); 27 marzo 1980, causa 61/79, Denkavit italiana (Racc. pag. 1205, punti 22-27), e 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio (Racc. pag. 3595, punto 12). In modo esplicito, inoltre, in particolare le sentenze 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a. (Racc. pag. I-165, punto 20); 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, Metallgesellschaft e a. (Racc. pag. I-1727, punto 84); 12 dicembre 2006, causa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (Racc. pag. I-11753, punto 202), e 28 gennaio 2010, causa C-264/08, Direct Parcel Distribution Belgium (Racc. pag. I-731, punto 45). V. sul tema, anche se in relazione ad altri aspetti, le recenti conclusioni dell'avvocato generale Cruz Villalón del 7 dicembre 2010, causa C-398/09, Lady & Kid e a. (Racc. pag. I-7375), e le conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi del 22 dicembre 2010, causa C-310/09, Accor (Racc. pag. I-8117, paragrafi 53 e segg.).

riconosciuti ai singoli dalle norme di diritto dell'Unione che vietano tali tributi [7].

30. In questo contesto il singolo è anzitutto lo stesso soggetto passivo su cui grava l'imposta, il quale, secondo una giurisprudenza costante, può di norma pretendere dallo Stato il rimborso dell'importo riscosso in violazione del diritto dell'Unione [8].

31. La giurisprudenza ammette solo un'eccezione all'obbligo degli Stati membri di rimborsare il soggetto passivo, che deve peraltro essere interpretata restrittivamente. Lo Stato membro può, infatti, negare il rimborso al soggetto passivo qualora questi abbia integralmente ripercosso su un terzo gli oneri derivanti dal tributo e il rimborso gli arrecherebbe un ingiustificato arricchimento [9], aspetto quest'ultimo che deve essere oggetto di specifica valutazione.

32. Non è stato sino ad oggi chiarito se, in caso di traslazione dell'imposta, il diritto ad ottenere il rimborso dallo Stato competa, invece che al soggetto passivo, al soggetto su cui l'imposta sia stata ripercossa e che non abbia potuto a sua volta trasferirla su terzi (in prosieguo, per semplicità: l'«acquirente finale»). Dalla giurisprudenza si evincono, tuttavia, vari elementi che possono contribuire alla risoluzione di tale questione.

1. L'interesse dell'acquirente finale ad ottenere il rimborso quale interesse meritevole di tutela

33. Nella sentenza Comateb e a. [10] la Corte ha espressamente riconosciuto che l'acquirente finale può ottenere direttamente dalle autorità nazionali la restituzione dell'importo del tributo indebitamente versato di cui abbia sopportato l'onere. Tale eventualità è stata prevista però solo quale mera ipotesi, idonea ad escludere un eventuale rimborso a favore del soggetto passivo. La Corte non si è invece pronunciata in merito alla possibilità e alle condizioni che devono ricorrere affinché una simile richiesta diretta dell'acquirente finale nei confronti dello Stato possa ritenersi fondata in base al diritto nazionale o al diritto dell'Unione.

7 — Sentenze San Giorgio (cit. supra, nota 6, punto 12); Comateb e a. (cit. supra, nota 6, punto 20); Metallgesellschaft e a. (cit. supra, nota 6, punto 84); Test Claimants in the FII Group Litigation (cit. supra, nota 6, punto 202), e Direct Parcel Distribution Belgium (cit. supra, nota 6, punto 45).

8 — V. sentenze cit. supra, nota 6, tutte relative a casi in cui il rimborso è stato richiesto dal soggetto passivo, nonché sentenze 29 giugno 1988, causa 240/87, Deville (Racc. pag. 3513, punto 11), e 2 ottobre 2003, causa C-147/01, Weber's Wine World e a. (Racc. pag. I-11365, punti 93-95).

9 — Sentenze Just (cit. supra, nota 6, punto 26); 21 settembre 2000, cause riunite C-441/98 e C-442/98, Michaïlidis (Racc. pag. I-7145, punto 33), e Weber's Wine World e a. (cit. supra, nota 8, punti 94 e 102). Nei paragrafi 34 e 44 delle sue conclusioni nella causa Lady & Kid e a., citate supra, nota 6, l'avvocato generale Cruz Villalón evidenzia correttamente che, in tal modo, la Corte ha trasformato in regola del diritto dell'Unione un'eccezione che inizialmente era soltanto una regola di diritto nazionale, ed auspica che vengano ammesse altre eccezioni oltre alla traslazione dell'imposta (paragrafi 35 e segg.).

10 — Cit. supra, nota 6, punto 24.

34. Nella stessa sentenza la Corte ha tuttavia osservato che il rimborso dell'importo del tributo ad un soggetto passivo che abbia traslato l'onere sui suoi clienti equivarrebbe ad un doppio introito qualificabile come arricchimento senza causa, *mentre resterebbero immutate le conseguenze che derivano all'acquirente dall'illegittimità del tributo* [11]. La Corte ha così riconosciuto che un'imposta contraria al diritto dell'Unione può gravare economicamente su un soggetto diverso dal soggetto passivo e che, quindi, si rende necessario reintegrare il patrimonio di quest'altro soggetto di un importo corrispondente all'imposta.

35. Tale necessità deriva parimenti dalla natura delle imposte indirette, che vengono riscosse su spese e consumi e si caratterizzano per il fatto che il relativo onere finanziario può essere traslato sull'acquirente finale e viene da esso sopportato [12]. Questo è quanto è accaduto anche nel caso della controversa imposta danese sugli oli lubrificanti. Nei lavori preparatori della proposta di legge che ha istituito l'imposta è stato precisato in modo esplicito che l'imposta sarebbe stata probabilmente traslata dalle società petrolifere. L'incentivo ad usare gli oli con parsimonia, auspicato dallo Stato danese, presuppone peraltro, da un punto di vista logico, che l'imposta venga ripercossa così da gravare sul prezzo di vendita degli oli applicato a coloro che ne facciano utilizzo.

36. Nella propria giurisprudenza la Corte ha riconosciuto che la questione della traslazione o meno, nel singolo caso, di un'imposta indiretta costituisce una questione di fatto, in quanto l'effettiva traslazione parziale o totale dipende da vari fattori che costituiscono il contorno di ogni operazione commerciale [13], ma non mette in discussione tale caratteristica delle imposte indirette. Essa precisa unicamente che lo Stato non può fondare il diniego di una richiesta di rimborso formulata dal soggetto passivo sulla base della presunzione che quest'ultimo abbia traslato l'imposta e che, quindi, il rimborso gli arrecherebbe un ingiustificato arricchimento.

37. Ne consegue che anche l'acquirente finale, sul quale sia stata traslata un'imposta indiretta riscossa in contrasto con il diritto dell'Unione, come nel caso dell'imposta danese sugli oli lubrificanti, deve essere considerato come un singolo cui spettano i diritti riconosciuti dalle norme del diritto dell'Unione che vietano la riscossione di tale tributo. Anche tale soggetto deve poter ottenere il

11 — Sentenza Comateb e a. (cit. supra, nota 6, punto 22; il corsivo è mio).

12 — In tal senso, anche l'avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni del 17 marzo 2005, causa C-475/03, Banca popolare di Cremona (Racc. 2006, pag. I-9373, paragrafo 35).

13 — Sentenze 25 febbraio 1988, cause riunite 331/85, 376/85 e 378/85, Les Fils de Jules Bianco e Girard (Racc. pag. 1099, punti 17 e 20); Comateb e a. (cit. supra, nota 6, punti 25-27), e Weber's Wine World e a. (cit. supra, nota 8, punti 96 e 97).

rimborso di un'imposta di cui abbia sopportato l'onere.

2. Conseguenze derivanti dall'esigenza di tutela

38. Sarebbe però affrettato desumere dall'esistenza, in capo all'acquirente finale, di un interesse meritevole di tutela a ottenere la restituzione di un'imposta riscossa in violazione del diritto dell'Unione che sia stata sul medesimo traslata, che questi abbia titolo per richiedere direttamente allo Stato un rimborso in base al diritto dell'Unione. Occorre infatti considerare che, diversamente da quanto accade per il soggetto passivo, che deve necessariamente rivolgersi allo Stato, l'acquirente finale potrebbe far valere le proprie pretese anche nei confronti del soggetto passivo che ha ripercosso l'imposta nei suoi confronti.

39. La Corte ha infatti dichiarato, riferendosi ad un tale soggetto passivo, che questi deve essere in grado di ottenere dallo Stato il rimborso dell'imposta qualora egli a sua volta abbia restituito all'acquirente finale l'importo del tributo ripercosso sul medesimo [14]. In questo caso, infatti, nonostante l'avvenuta traslazione dell'imposta, il rimborso non arrecherebbe al soggetto passivo un ingiustificato arricchimento.

14 — Sentenza Comateb e a. (cit. supra, nota 6, punto 24).

40. Per quanto riguarda il soggetto obbligato nei confronti dell'acquirente finale, la «conseguenza e il complemento» dei diritti riconosciuti a quest'ultimo dal diritto dell'Unione potrebbero pertanto risultare diversi rispetto a quelli previsti in capo al soggetto passivo.

41. Si tratta, quindi, di verificare se dalla giurisprudenza in materia di diritto al rimborso del soggetto passivo possano trarsi elementi per ritenere che una simile pretesa diretta nei confronti dello Stato competa anche all'acquirente finale. A tal fine, è necessario, anzitutto, esaminare in dettaglio il contenuto del diritto al rimborso del soggetto passivo individuato da tale giurisprudenza.

a) Il contenuto specifico del diritto al rimborso del soggetto passivo

42. Dalla giurisprudenza emerge che lo Stato è tenuto a rimborsare al soggetto passivo sia il tributo indebitamente riscosso, sia gli importi versati allo Stato ovvero da questi trattenuti in rapporto diretto con tale tributo [15].

15 — Secondo la Corte, tra essi rientra, in particolare, il danno economico derivante in capo al soggetto passivo dal fatto che l'imposta, di per sé non contraria al diritto dell'Unione, sia stata riscossa troppo presto; la contrarietà al diritto dell'Unione consiste, in tal caso, solo nell'esigibilità anticipata del tributo. In questo caso la concessione di interessi rappresenta il rimborso di ciò che è stato indebitamente versato. V. sentenze Metallgesellschaft e a. (cit. supra, nota 6, punti 87-89); Test Claimants in the FII Group Litigation (cit. supra, nota 6, punto 205), e 13 marzo 2007, causa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Racc. pag. I-2107, punto 112), nonché ordinanza 23 aprile 2008, causa C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (Racc. pag. I-2875, punto 114).

i) Il criterio della conseguenza necessaria

43. Il diritto al rimborso non ricomprende, invece, i danni derivanti da decisioni assunte dal soggetto passivo e che non siano necessariamente una conseguenza della condotta tenuta dallo Stato membro in violazione del diritto dell'Unione [16]. Il criterio della conseguenza necessaria non è stato ancora delineato con precisione dalla giurisprudenza e sinora ha trovato applicazione, a quanto risulta, solo in materia fiscale e in un ambito estremamente specifico [17]. Esso permette di distinguere tra quanto può essere richiesto in forza del diritto al rimborso riconosciuto dall'Unione e le domande che possono invece essere azionate «soltanto» a titolo di risarcimento del danno, sempre in base al diritto dell'Unione, ma a condizioni più restrittive [18].

16 — Sentenze Test Claimants in the FII Group Litigation (cit. supra, nota 6, punto 207), e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (cit. supra, nota 15, punto 113), nonché ordinanza Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (cit. supra, nota 15, punto 115).

17 — In base a detto criterio non possono essere compensati mediante una domanda di rimborso fondata sul diritto dell'Unione né gli sgravi o altri vantaggi fiscali cui una società residente abbia rinunciato per poter compensare integralmente l'imposta indebitamente versata con un importo dovuto a titolo di un'altra imposta, né le spese sostenute dalle società di un gruppo per conformarsi alla normativa nazionale (v. giurisprudenza cit. supra, nota 16).

18 — V., sul punto, sentenza Test Claimants in the FII Group Litigation (cit. supra, nota 6, punti 207-209).

ii) Diritto al rimborso anche in presenza di traslazione

44. La giurisprudenza riconosce, quanto meno indirettamente, il danno che il soggetto passivo ha patito in termini di contrazione del fatturato per aver traslato l'imposta sui propri clienti, aumentando così i prezzi praticati. Ciò si evince dalle osservazioni formulate dalla Corte in relazione alla già menzionata eccezione all'obbligo di rimborso degli Stati.

45. In base a detta giurisprudenza, uno Stato membro può negare il rimborso al soggetto passivo quando sia dimostrato che l'onere è stato interamente sopportato da un soggetto diverso da quello passivo dell'imposta e che il rimborso recherebbe a quest'ultimo un ingiustificato arricchimento [19]. La Corte ha però precisato che non si verifica un arricchimento ingiustificato del soggetto passivo nel caso in cui quest'ultimo abbia patito un pregiudizio economico a causa della contrazione del suo volume d'affari [20]. A tale riguardo, la Corte ha sottolineato che la traslazione dell'imposta su un terzo non neutralizza necessariamente gli effetti economici dell'imposizione sul soggetto passivo. Il solo fatto della traslazione non significa quindi che un eventuale rimborso determinerebbe un ingiustificato arricchimento

19 — Sentenze Just (cit. supra, nota 6, punto 26); Michaïlidis (cit. supra, nota 9, punto 33), e Weber's Wine World e a. (cit. supra, nota 8, punto 94).

20 — Sentenze Comateb e a. (cit. supra, nota 6, punti 29 e segg.), Michaïlidis (cit. supra, nota 9, punti 34 e 35), e Weber's Wine World e a. (cit, alla nota 8, punti 95, 98 e 99).

per il soggetto passivo ed escluda, pertanto, il diritto al rimborso [21].

iii) Conclusioni in ordine ad un eventuale diritto al rimborso in capo all'acquirente finale

46. Occorre anzitutto esaminare criticamente le caratteristiche fin qui descritte del diritto al rimborso previsto dal diritto dell'Unione in capo al soggetto passivo, per valutare se se ne possa dedurre un analogo diritto anche in capo all'acquirente finale.

47. In proposito, si deve rilevare che il riconoscimento del diritto al rimborso, anche in presenza di traslazione dell'onere, è compatibile con il «criterio della conseguenza necessaria» [22] solo nel caso in cui il pregiudizio derivante dalla contrazione del fatturato possa essere considerato, pur se mediato dalla scelta imprenditoriale di ripercuotere l'imposta, come una conseguenza necessaria dell'imposizione fiscale statale. Sussistono senz'altro dubbi al riguardo.

48. Un simile modo di vedere contrasta anche con la giurisprudenza secondo la quale la traslazione o meno di un'imposta indiretta costituisce, caso per caso, una questione di fatto, dato che l'effettiva traslazione parziale o totale dipende da vari fattori che costituiscono il contorno di ogni operazione commerciale [23].

49. Si pone quindi la domanda se il diritto al rimborso rappresenti effettivamente il fondamento giuridico corretto per inquadrare un siffatto danno. Sembrerebbe più corretto inquadrare il risarcimento di tale danno nell'ambito della responsabilità, ossia nelle regole elaborate dalla Corte riguardo alla responsabilità degli Stati membri per i danni causati ai singoli dalla violazione del diritto dell'Unione.

50. Il risarcimento del danno sotto forma di diritto al rimborso incide, in definitiva, anche sulla questione relativa alle possibili vie per riparare alle conseguenze economiche derivanti per l'acquirente finale dalla riscossione di un'imposta in violazione del diritto dell'Unione.

51. Infatti, se si riconosce al soggetto passivo il diritto ad ottenere il rimborso dell'imposta riscossa in contrasto con il diritto dell'Unione anche nel caso in cui l'abbia ripercossa su

21 — V. sentenza Weber's Wine World e a. (cit. supra, nota 8, punti 101 e 102).

22 — V., su questo punto, paragrafo 43 supra.

23 — Sentenze Les Fils de Jules Bianco e Girard (cit. supra, nota 13, punti 17 e 20); Comateb e a. (cit. supra, nota 6, punti 25-27), e Weber's Wine World e a. (cit. supra, nota 8, punti 96 e 97).

un terzo, a motivo del danno economico che egli ha comunque patito in termini di contrazione del fatturato — danno da considerarsi, ai fini del presente esempio, pari all'importo dell'imposta —, tale diritto si esplicherebbe ed esaurirebbe, quindi, con il rimborso da parte dello Stato. In una situazione simile l'acquirente finale non potrebbe far efficacemente valere la propria richiesta di rimborso nei confronti del soggetto passivo. Quanto ricevuto da quest'ultimo dallo Stato serve, difatti, a compensare il danno da esso patito e rimane, pertanto, di sua spettanza. Il soggetto passivo non potrebbe neppure cedere all'acquirente finale il suo diritto senza che ciò comporti il riconoscimento in capo a quest'ultimo di un nuovo ulteriore diritto al rimborso, volto in questo caso effettivamente al recupero di quanto versato a titolo di imposta. Il naturale destinatario delle richieste dell'acquirente finale sarebbe, in tale ipotesi, piuttosto lo Stato stesso.

52. L'attuale giurisprudenza in materia di diritto al rimborso spettante al soggetto passivo contiene, quindi, complessivamente considerata, elementi che depongono sia a favore sia contro il riconoscimento di un diritto al rimborso diretto anche in capo all'acquirente finale.

53. Se si segue la tesi secondo cui il soggetto passivo, oltre al rimborso dell'imposta, può ottenere anche il risarcimento del danno derivante da una contrazione del fatturato, potrebbero verificarsi situazioni, come quella descritta, nelle quali per l'acquirente finale viene in considerazione come obbligato solo lo Stato. Il criterio della conseguenza necessaria dovrebbe poi essere applicato, a rigor di logica, anche in relazione alla diminuzione patrimoniale dell'acquirente finale. Se il danno in capo al soggetto passivo, come sopra qualificato, deve essere considerato come una conseguenza necessaria dell'imposizione dello Stato, pur dipendendo la traslazione dell'imposta da una scelta del soggetto passivo stesso, la diminuzione patrimoniale in capo all'acquirente finale, derivante dalla traslazione, non può a sua volta ritenersi meno necessaria.

54. Se invece si applica il criterio della conseguenza necessaria secondo il suo significato, si deve ritenere che esso non venga soddisfatto in relazione all'acquirente finale. La traslazione non è infatti un automatismo, ma dipende in ultima analisi da una decisione del soggetto passivo nell'esercizio della sua attività imprenditoriale. In base a questa interpretazione restrittiva, la natura del diritto al rimborso riconosciuto in capo al soggetto passivo deporrebbe contro il riconoscimento di un analogo diritto a favore dell'acquirente finale.

55. Questi elementi tra loro opposti inducono a ritenere che la giurisprudenza attuale sul contenuto del diritto al rimborso riconosciuto in capo al soggetto passivo non offra alcun criterio decisivo per stabilire da chi

l'acquirente finale possa, in linea di principio, esigere la restituzione dell'imposta. Ulteriori elementi possono, però, essere desunti dalla giurisprudenza della Corte sui principi di equivalenza e di effettività.

b) L'azione diretta contro lo Stato in base ai principi di equivalenza e di effettività

56. In base ad una giurisprudenza costante, in mancanza di una disciplina dell'Unione in materia di domande di rimborso di imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tale diritto possa esercitarsi, purché essi rispettino i principi di equivalenza ed effettività [24], vale a dire non siano meno favorevoli di quelli che riguardano casi analoghi di natura interna e non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento dell'Unione [25].

57. Tra queste condizioni rientrano, in primo luogo, la designazione del giudice competente e le modalità procedurali delle azioni giudiziali, ossia i requisiti di procedura [26]. In questo settore la Corte ha però rimesso agli Stati membri, almeno in parte, anche la definizione dei presupposti sostanziali [27].

58. L'individuazione del soggetto obbligato costituisce una questione di merito. Per il soggetto passivo la soluzione è prevista dallo stesso diritto dell'Unione: il soggetto obbligato è lo Stato. Nell'ambito di detto rapporto bilaterale non è d'altronde implicato alcun altro soggetto. Per quanto riguarda, ora, l'acquirente finale, offrono in parte indicazioni i principi di equivalenza ed effettività i quali, come già rilevato, valgono anche in relazione a questioni di diritto sostanziale.

59. Nel caso in cui il diritto danese, in linea con quanto evidentemente sostenuto dalla Danfoss e dalla Sauer-Danfoss, riconosca

24 — Sentenze 6 ottobre 2005, causa C-291/03, MyTravel (Racc. pag. I-8477, punto 17), e 15 marzo 2007, causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken (Racc. pag. I-2425, punto 37).

25 — Sentenze Weber's Wine World e a. (cit. supra, nota 8, punto 103); MyTravel (cit. supra, nota 24, punto 17); Reemtsma Cigarettenfabriken (cit. supra, nota 24, punto 37), e Direct Parcel Distribution Belgium (cit. supra, nota 6, punto 46).

26 — Sentenze Just (cit. supra, nota 6, punto 25); Metallgesellschaft e a. (cit. supra, nota 6, punto 85); Weber's Wine World e a. (cit. supra, nota 8, punto 103); Test Claimants in the FII Group Litigation (cit. supra, nota 6, punto 203), e Direct Parcel Distribution Belgium (cit. supra, nota 6, punto 46).

27 — Sentenze Denkavit italiana (cit. supra, nota 6, punto 22); San Giorgio (cit. supra, nota 6, punto 12), e Metallgesellschaft e a. (cit. supra, nota 6, punto 86); v., in materia di responsabilità extracontrattuale degli Stati membri per la violazione del diritto dell'Unione, anche sentenze 19 novembre 1991, cause riunite C-6/90 e C-9/90, Francovich e a. (Racc. pag. I-5357, punti 42 e 43); 10 luglio 1997, causa C-261/95, Palmisani (Racc. pag. I-4025, punto 27); 17 aprile 2007, causa C-470/03, AGM-COS.MET (Racc. pag. I-2749, punto 86), e 24 marzo 2009, causa C-445/06, Danske Slagterier (Racc. pag. I-2119, punto 31).

all'acquirente finale su cui sia stata traslata un'imposta riscossa in violazione della normativa danese il diritto a richiederne il rimborso direttamente nei confronti dello Stato, allora, in forza del principio di equivalenza, un analogo diritto andrebbe riconosciuto anche nel caso di un'imposta riscossa in violazione del diritto dell'Unione.

60. Inoltre, il principio di effettività può imporre che l'acquirente finale sia legittimato ad agire direttamente contro lo Stato, qualora l'esercizio del suddetto diritto da parte dell'acquirente finale nei confronti del soggetto passivo dovesse essere reso impossibile o eccessivamente difficile. Ciò è quanto ha affermato la Corte nella sentenza Reemtsma nel caso di un prestatore che aveva indebitamente fatturato l'imposta sul valore aggiunto ai suoi clienti, versandola allo Stato, ed era poi divenuto insolvente [28]. Tale conclusione deve valere, a maggior ragione, nel caso in cui l'errore non sia imputabile al prestatore o al venditore, ma direttamente allo Stato. In caso di insolvenza del soggetto passivo il principio di effettività può imporre che l'acquirente finale possa pretendere il rimborso direttamente dallo Stato.

61. Il principio di effettività esige altresì che tale genere di diritto venga effettivamente configurato come un diritto al rimborso. Per l'acquirente finale, infatti, l'esercizio dei propri diritti sarebbe reso eccessivamente difficile nel caso in cui egli dovesse, ad esempio, soddisfare le condizioni più rigorose fissate dalla giurisprudenza per un'azione di risarcimento del danno esercitata sulla base del diritto dell'Unione [29]. Non si riesce d'altronde a comprendere per qual motivo, in un caso di tal genere, lo Stato dovrebbe potersi riparare dietro i presupposti più rigorosi previsti per l'esercizio di tale diritto. In definitiva, esso si è arricchito riscuotendo un'imposta contraria al diritto dell'Unione e lo scopo è soltanto restituire detto importo al soggetto che ne abbia effettivamente sopportato il peso economico.

62. Nel caso in cui il diritto nazionale neghi al soggetto che ha sostenuto l'onere economico dell'imposta il diritto di richiedere il rimborso sia nei confronti dello Stato sia del soggetto passivo, dal principio di effettività discende che quanto meno una di queste due pretese risarcitorie debba poter essere azionata. Il principio di effettività impone, infatti, agli Stati membri di prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire all'acquirente finale di recuperare l'imposta riscossa in contrasto con il diritto dell'Unione [30]. Anche in questo caso, costringere l'acquirente finale a far eventualmente valere un diritto risarcitorio nei confronti dello Stato

28 — Sentenza Reemtsma Cigarettenfabriken (cit. supra, nota 24, punto 41).

29 — V., sul punto, sentenza Test Claimants in the FII Group Litigation (cit. supra, nota 6, punti 207-209).

30 — In questo senso, sentenza Reemtsma Cigarettenfabriken (cit. supra, nota 24, punto 41); v. anche l'art. 19, n. 1, secondo comma, TUE.

non sarebbe sufficiente a soddisfare gli standard di tutela fissati dal diritto dell'Unione.

63. Si può pertanto rilevare, a titolo di conclusione interlocutoria, che i principi di equivalenza ed effettività possono fondare, in capo all'acquirente finale, un diritto al risarcimento del danno esercitabile direttamente nei confronti dello Stato.

c) Assenza di disposizioni più ampie nel diritto dell'Unione

64. Qualora dai principi di equivalenza e di effettività non potesse desumersi, in capo all'acquirente finale, un diritto ad agire direttamente nei confronti dello Stato, occorrerebbe attenersi alla regola generale in base alla quale, in mancanza di una disciplina a livello di Unione in materia di rimborso di imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali le domande di rimborso possono essere presentate [31].

65. Nella sentenza Denkavit italiana [32] la Corte ha espressamente osservato come la tutela dei diritti che l'efficacia diretta del divieto di riscuotere determinati tributi attribuisce ai singoli non richieda necessariamente che le condizioni di forma e sostanza, al cui rispetto è subordinato il recupero di detti tributi, si ispirino ad un principio uniforme e comune agli Stati membri. Ciò dovrebbe valere anche e a maggior ragione nel caso di un titolare del diritto di «secondo livello» sul quale sia stata ripercossa un'imposta riscossa in violazione del diritto dell'Unione.

66. Occorre infatti considerare che, come sottolineato dalla Corte in più occasioni, il problema della restituzione di tributi indebitamente versati è risolto in modi diversi nei vari Stati membri e persino all'interno di uno stesso Stato, a seconda dei diversi tipi di imposte e di tasse in questione. In determinati casi le domande di rimborso sono di natura amministrativa, mentre in altri hanno natura civilistica e vanno proposte sotto la forma di azioni di restituzione dell'indebito [33]. Ad esclusione dei casi in cui lo imponga il principio di effettività [34], se si volessero ignorare tali regole, in parte anche complesse, e riconoscere all'acquirente finale un diritto generale, a livello di diritto dell'Unione, ad ottenere il

31 — Vedi giurisprudenza cit. supra, nota 24.

32 — Cit. supra, nota 6, punto 22.

33 — V. sentenze Just (cit. supra, nota 6, punti 23 e 24); 17 novembre 1998, causa C-228/96, Aprile (Racc. pag. I-7141, punto 17), e 17 giugno 2004, causa C-30/02, Recheio - Cash & Carry (Racc. pag. I-6051, punto 16).

34 — Il principio di equivalenza non comporterebbe invece affatto il superamento della disciplina nazionale, bensì la sua applicazione nel caso di tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione.

rimborso direttamente dallo Stato, senza che il legislatore dell'Unione possa stabilire però più nel dettaglio il quadro normativo di una simile azione, si creerebbero probabilmente più problemi di quelli che un simile intervento può risolvere. È anche ipotizzabile — in particolare con riguardo a tributi di importo modesto che colpiscono la vita quotidiana — che per l'acquirente finale continui ad essere comunque decisamente più agevole rivolgersi direttamente alla sua controparte contrattuale piuttosto che allo Stato.

67. Dovrebbe pertanto spettare al diritto interno ed eventualmente ai giudici nazionali stabilire se il soggetto su cui sia stata ripercossa dal soggetto passivo un'imposta nazionale riscossa in violazione del diritto dell'Unione possa esigerne il rimborso direttamente dallo Stato o, in linea di principio, solo dal soggetto passivo, ovvero se possa scegliere tra tali due vie, nel rispetto, peraltro, dei principi di equivalenza e di effettività.

68. Questa conclusione appare peraltro in linea con la soluzione data dalla Corte nella sentenza Reemtsma Cigarettenfabriken [35], con riferimento al caso di un prestatore che aveva erroneamente addebitato ai suoi clienti l'imposta sul valore aggiunto, versandola poi allo Stato. Pur riconoscendo che, ai fini della responsabilità di quest'ultimo, il caso di un imprenditore che abbia fatturato per errore ai propri clienti un'imposta non dovuta va distinto dal caso in cui sia lo Stato stesso a riscuotere, in violazione del diritto dell'Unione, un'imposta che venga poi ripercossa su un terzo, non c'è motivo per disciplinare in maniera diversa, nelle due ipotesi, il diritto al rimborso in capo al soggetto che ha sopportato l'onere di detto tributo. In entrambi i casi occorre unicamente assicurare che l'interessato ottenga, direttamente o indirettamente, rifusione di quanto indebitamente riscosso dallo Stato.

69. Nella fattispecie oggetto della causa principale, il principio di effettività potrebbe tuttavia imporre di valutare l'ipotesi di un diritto di rimborso azionabile direttamente nei confronti dello Stato, questione che, in ultima analisi, sarà il giudice del rinvio a dover esaminare. Con riferimento alla disciplina normativa vigente in Danimarca, il governo danese ha fatto presente, infatti, che l'acquirente finale non dispone di un diritto di rimborso azionabile direttamente nei confronti dello Stato. La Danfoss e la Sauer-Danfoss hanno invece sostenuto che, secondo il diritto danese, il rimborso non potrebbe essere richiesto nemmeno al soggetto passivo. Interrogato al riguardo, il governo danese ha dichiarato all'udienza che è incerta la sussistenza di un siffatto diritto di rimborso nell'ordinamento danese. Nel caso in cui, secondo il diritto danese, l'acquirente finale non potesse ottenere il rimborso dell'importo del tributo né in via diretta, né indiretta, l'esercizio dei diritti da

35 — Cit. supra, nota 24, punti 37 e segg.

parte delle ricorrenti della causa principale verrebbe reso eccessivamente difficile, qualora venisse subordinato alla possibilità per tali imprese di richiedere il rimborso direttamente alle società petrolifere, possibilità a tutt'oggi non ancora normativamente prevista e comunque incerta, e se, alla luce di tale possibilità, dovesse essere respinta la domanda proposta dinanzi allo Skatteministeriet.

3. Conclusione

70. Occorre quindi risolvere la prima questione nel senso che spetta al diritto interno e, eventualmente, ai giudici nazionali stabilire se il soggetto su cui sia stata ripercossa dal soggetto passivo un'imposta nazionale riscossa in violazione del diritto dell'Unione possa esigere il rimborso dell'importo dell'imposta medesima direttamente dallo Stato o, in linea di principio, solo dal soggetto passivo, ovvero se possa scegliere tra tali due vie, nel rispetto, peraltro, dei principi di equivalenza e di effettività.

B — *Sulla seconda questione pregiudiziale*

71. Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se, nel caso in cui uno Stato membro abbia riscosso un'accisa in violazione del diritto dell'Unione e il soggetto passivo l'abbia ripercossa sul suo cliente, la domanda di risarcimento del danno formulata da quest'ultimo nei confronti dello Stato possa essere respinta sulla base del rilievo che debba essere esclusa a priori la sussistenza di un nesso causale diretto tra l'imposizione fiscale e il danno patito dal cliente.

72. Secondo costante giurisprudenza, uno Stato membro risponde dei danni causati ai singoli quando siano il risultato di violazioni del diritto dell'Unione ad esso imputabili [36].

73. Il diritto al risarcimento è subordinato al soddisfacimento di tre condizioni: che la norma del diritto dell'Unione violata sia preordinata a conferire diritti ai soggetti che patiscono un danno, che si tratti di una violazione sufficientemente caratterizzata, e che esista un nesso causale diretto tra la violazione e il

36 — Sentenza Francovich e a. (cit. supra, nota 27, punto 35); 5 marzo 1996, cause riunite C-46/93 e C-48/93, Brasserie du pêcheur e Factortame (Racc. pag. I-1029, punto 31); Danske Slagterier (cit. supra, nota 27, punto 27); 26 gennaio 2010, causa C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales (Racc. pag. I-635, punto 29); 25 novembre 2010, causa C-429/09, Fuß (Racc. pag. I-12167, punto 45), e 9 dicembre 2010, causa C-568/08, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie e a. (Racc. pag. I-12655, punto 87).

danno subìto dai soggetti lesi [37]. La questione pregiudiziale riguarda la terza condizione.

74. In linea di principio, spetta ai giudici nazionali verificare l'effettiva sussistenza di un nesso causale diretto tra la violazione del diritto dell'Unione da parte dello Stato e il danno patito dal singolo [38]. È anche vero, però, che la Corte, al fine di offrire al giudice del rinvio una risposta utile, può fornirgli tutte le indicazioni che ritiene necessarie [39] e che, d'altra parte, nella specie, si tratta non tanto di una questione di merito, quanto piuttosto di diritto. Occorre infatti accertare se la condizione del nesso causale diretto vada interpretata in senso tanto restrittivo da poter essere soddisfatta, come sostiene il governo danese, solo dal soggetto passivo e non, invece, dal soggetto su cui questi ha ripercosso l'accisa riscossa in violazione del diritto dell'Unione.

75. Si deve rilevare, in primo luogo, che nel caso in esame la *causalità* in quanto tale è fuori discussione. Se non fosse stata riscossa l'accisa, le ricorrenti della causa principale non avrebbero patito il danno lamentato, consistente, per l'appunto, nell'importo dell'imposta ripercosso su di esse dalle società petrolifere.

76. Quanto al requisito del nesso causale *diretto*, esso non va interpretato in senso assoluto, essendo sufficiente, secondo la giurisprudenza un nesso causale «sufficientemente diretto» [40]. La Corte ha operato tale precisazione richiamandosi alla giurisprudenza in materia di responsabilità extracontrattuale dell'Unione [41], per la quale valgono, in linea di massima, le stesse tre condizioni previste ai fini della responsabilità degli Stati per la violazione del diritto dell'Unione [42]. Da questa giurisprudenza si evince che il criterio del nesso causale «sufficientemente diretto» è volto, in particolare, ad evitare che qualsivoglia conseguenza dannosa, quand'anche lontana, possa giustificare un risarcimento [43]. Se non si vuole ampliare la nozione di nesso causale diretto anteponendo il termine «sufficientemente», si potrebbe anche parlare

37 — Sentenze Brasserie du pêcheur e Factortame (cit. supra, nota 36, punto 51); Danske Slagterier (cit. supra, nota 27, punto 20), e Transportes Urbanos y Servicios Generales (cit. supra, nota 36, punto 30).

38 — Sentenze Brasserie du pêcheur e Factortame (cit. supra, nota 36, punto 65); 15 giugno 1999, causa C-140/97, Rechberger e a. (Racc. pag. I-3499, punto 72); AGM-COS. MET (cit. supra, nota 27, punto 83), e Fuß (cit. supra, nota 36, punti 48 e 59).

39 — Sentenze 18 gennaio 2001, causa C-150/99, Stockholm Lindöpark (Racc. pag. I-493, punto 38), e 18 giugno 2009, causa C-566/07, Stadeco (Racc. pag. I-5295, punto 43).

40 — Sentenze Test Claimants in the FII Group Litigation (cit. supra, nota 6, punto 218), e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (cit. supra, nota 15, punto 122).

41 — Sentenza 4 ottobre 1979, cause riunite 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 e 45/79, Dumortier e a./Consiglio (Racc. pag. 3091, punto 21).

42 — Sentenza Brasserie du pêcheur e Factortame (cit. supra, nota 36, punto 53).

43 — Sentenza Dumortier e a./Consiglio (cit. supra, nota 41, punto 21).

semplicemente di uno stretto nesso causale. La nozione di «nesso causale diretto» è però talmente consolidata nella giurisprudenza che continuerò a farvi ricorso — nella sua accezione più ampia — nelle osservazioni che seguono.

77. Il governo danese, richiamandosi ai principi in materia di responsabilità del diritto danese, sostiene che solo il «diretto danneggiato» avrebbe diritto ad ottenere il risarcimento e non, invece, il soggetto sul quale sia stata ripercossa l'imposta indebitamente riscossa. Il danno da quest'ultimo patito dipenderebbe piuttosto da numerosi fattori, quali la politica dei prezzi del soggetto passivo e dello stesso acquirente finale, l'uso concreto dei prodotti assoggettati a tassazione e la situazione concorrenziale. Sarebbe poi pressoché impossibile prevedere e determinare a priori la cerchia dei soggetti sui quali l'imposta abbia, da ultimo, gravato.

78. Un simile criterio del «diretto danneggiato» non trova però alcun fondamento nel diritto dell'Unione. Al contrario, conformemente ad una giurisprudenza costante, le tre condizioni citate al paragrafo 73, tra le quali rientra quella del «nesso di causalità sufficientemente diretto», sono sufficienti a fondare la pretesa di un singolo al risarcimento del danno sulla base del diritto dell'Unione [44]. Recentemente la Corte ha espressamente affermato che gli Stati membri non possono imporre ulteriori condizioni [45].

79. Il criterio indicato dal governo danese costituisce, in definitiva, un'ulteriore condizione, fondata oltretutto su un nesso di causalità più rigoroso. Esso fa sì, infatti, che il diritto ad ottenere il risarcimento sancito dal diritto dell'Unione venga negato, sistematicamente e senza alcuna valutazione del caso specifico, a tutti coloro che abbiano sopportato l'onere economico di un'imposta contraria al diritto dell'Unione, patendone chiaramente un danno. La piena efficacia del diritto dell'Unione e l'effettiva tutela dei diritti da esso garantiti, che la possibilità di ottenere il rimborso dovrebbe assicurare [46], verrebbero ad essere gravemente pregiudicati in presenza di una simile limitazione sommaria della cerchia degli aventi diritto.

44 — Sentenze Francovich e a. (cit. supra, nota 27, punto 41); AGM-COS.MET (cit. supra, nota 27, punto 85), e Fuß (cit. supra, nota 36, punto 65).

45 — Sentenza Fuß (cit. supra, nota 36, punto 66).

46 — In questo senso, sentenze Francovich e a. (cit. supra, nota 27, punto 33); Brasserie du pêcheur e Factortame (cit. supra, nota 36, punto 52), e 30 settembre 2003, causa C-224/01, Köbler (Racc. pag. I-10239, punto 33).

80. Si deve rilevare, inoltre, che i danni arrecati all'acquirente finale non possono di certo essere considerati come remote conseguenze del prelievo fiscale. Come già osservato nell'ambito della prima questione pregiudiziale, è invece tipico delle imposte indirette che l'onere economico non venga sostenuto dal soggetto passivo dell'imposta, quanto piuttosto dall'acquirente finale, che in ultima analisi ne subisce un danno. Si tratta essenzialmente sempre dello stesso, unico danno che viene ripercosso all'interno del ciclo economico. Esso resta invariato nella sua entità ed è pertanto prevedibile e calcolabile da parte dello Stato. Il solo fatto che il soggetto passivo avrebbe potuto rinunciare a ripercuotere l'imposta sul prezzo, e che l'effettivo soggetto leso non l'abbia a sua volta traslata su un terzo, non interrompe il nesso di causalità tra il prelievo fiscale e il danno, né inficia automaticamente il nesso causale diretto ai sensi della giurisprudenza.

81. La circostanza che la cerchia dei soggetti aventi potenzialmente diritto al risarcimento sia eventualmente — quanto meno prima facie — indeterminata non impedisce che possa sussistere un nesso di causalità diretto. Il diritto al risarcimento derivante dalle norme dell'Unione non può essere escluso a motivo della sola indeterminatezza dei soggetti che possono averne titolo [47]. Inoltre, se è pur vero che la cerchia degli effettivi danneggiati può risultare ancora più incerta rispetto a quella dei soggetti passivi, essa è però chiaramente definibile ab initio. Si tratta, infatti, di coloro sui quali viene ripercossa l'imposta e che sono, a loro volta, impossibilitati a traslarla su un terzo.

82. Anche lo sguardo ad altri settori della disciplina della responsabilità civile nel diritto dell'Unione conferma come ad esso sia estranea la limitazione al «diretto danneggiato» ai sensi del diritto danese. Nella sentenza Manfredi [48], la Corte, riferendosi al divieto di intese sancito dal diritto dell'Unione, ha affermato che chiunque ha il diritto di chiedere il risarcimento del danno subito laddove sussista un nesso di causalità tra tale danno e un'intesa vietata.

83. Di conseguenza, nel caso in cui uno Stato abbia riscosso un'accisa contraria al diritto dell'Unione e il soggetto passivo l'abbia quindi ripercossa sul proprio cliente, la domanda di risarcimento formulata da quest'ultimo nei confronti dello Stato non può essere respinta in base al rilievo dell'esclusione a priori dell'esistenza di un nesso di causalità diretto tra l'imposizione e il danno patito dal cliente.

47 — In questo senso, Brasserie du pêcheur e Factortame (cit. supra, nota 36, punto 71).

48 — Sentenza 13 luglio 2006, cause riunite da C-295/04 a C-298/04, Manfredi e a. (Racc. pag. I-6619, punto 61).

V — Conclusione

84. Suggerisco pertanto alla Corte di risolvere le questioni sollevate dal Vestre Landsret nei seguenti termini:

1) Spetta al diritto interno e, eventualmente, ai giudici nazionali stabilire se il soggetto sul quale sia stata ripercossa dal soggetto passivo un'imposta nazionale riscossa in violazione del diritto dell'Unione possa esigere il rimborso dell'importo dell'imposta medesima direttamente dallo Stato o, in linea di principio, solo dal soggetto passivo, ovvero se possa scegliere tra tali due vie, nel rispetto, peraltro, dei principi di equivalenza e di effettività.

2) Nel caso in cui uno Stato abbia riscosso un'accisa contraria al diritto dell'Unione e il soggetto passivo l'abbia ripercossa sul proprio cliente, la domanda di risarcimento formulata da quest'ultimo nei confronti dello Stato non può essere respinta in base al rilievo dell'esclusione a priori dell'esistenza di un nesso di causalità diretto tra l'imposizione e il danno patito dal cliente.