SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

21 settembre 2000 *

Nei procedimenti riuniti C-441/98 e C-442/98,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Dioikitiko Protodikeio di Salonicco (Grecia) nelle cause dinanzi ad esso pendenti tra

Kapniki Michailidis AE

e

Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA),

domande vertenti sull'interpretazione degli artt. 9 e 12 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 23 CE e 25 CE) e 16 del Trattato CE (abrogato dal

* Lingua processuale: il greco.

Trattato di Amsterdam), riguardanti le tasse di effetto equivalente a dazi doganali, e sulle condizioni di rimborso di una tassa riscossa in violazione del diritto comunitario,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori D.A.O. Edward, presidente di sezione, P.J.G. Kapteyn (relatore), P. Jann, H. Ragnemalm e M. Wathelet, giudici,

avvocato generale: N. Fennelly
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Kapniki Michailidis AE, dagli avv.ti P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis e E. Metaxaki, del foro di Atene;

— per l'Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), dall'avv. M. Pavlidi-Vasileiadi, del foro di Salonicco;

— per il governo greco, dal signor P. Mylonopoulos, consigliere giuridico aggiunto presso il servizio giuridico speciale — sezione «Diritto europeo comunitario» del Ministero degli Affari esteri, e dalla signora K. Paraskevopoulou-Grigoriou, procuratore legale presso l'avvocatura dello Stato, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla signora M. Condou-Durande e dal signor R. Tricot, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Kapniki Michailidis AE, rappresentata dagli avv.ti P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis e E. Metaxaki, dell'Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), rappresentata dal signor D. Anastasopoulos, consigliere giuridico aggiunto presso l'avvocatura dello Stato, in qualità di agente, del governo greco, rappresentato dalla signora K. Paraskevopoulou-Grigoriou, e della Commissione, rappresentata dalla signora M. Condou-Durande e dal signor R. Tricot, all'udienza del 3 febbraio 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 marzo 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con due ordinanze 29 ottobre 1998 pervenute nella cancelleria della Corte il 4 dicembre seguente, il Dioikitiko Protodikeio di Salonicco ha proposto, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), due questioni pregiudiziali identiche in ognuna delle due cause dinanzi ad esso pendenti, relative all'interpretazione degli artt. 9 e 12 del Trattato CE (divenuti, in seguito a

modifica, artt. 23 CE e 25 CE) e 16 del Trattato CE (abrogato dal Trattato di Amsterdam), riguardanti le tasse di effetto equivalente a dazi doganali, e alle condizioni di rimborso di una tassa riscossa in violazione del diritto comunitario.

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di due cause pendenti tra la Kapniki Michailidis AE (in prosieguo: la «Michailidis») e l'Idryma Koinonikon Asfaliseon (Istituto di previdenza sociale in Grecia; in prosieguo: l'«IKA») a proposito del rimborso per pagamento indebito di tasse che la Michailidis e le due società cui essa è succeduta hanno versato tra il 1990 e il 1995 su esportazioni di tabacco in altri Stati membri e in paesi terzi.

Il contesto giuridico nazionale

3 L'art. 6 della legge n. 2348/1953 sulla modifica, integrazione ed abrogazione di disposizioni riguardanti la lavorazione delle foglie di tabacco e sulla fusione del Tameio Asfaliseos Kapnergaton (Cassa di previdenza dei lavoratori del tabacco; in prosieguo: il «TAK») con l'IKA (*FEK* A' 75; in prosieguo: la «legge del 1953») istituisce una tassa sui prodotti del tabacco. Ai sensi di tale disposizione:

«Allo scopo di garantire

a) il versamento delle pensioni agli attuali pensionati del TAK e ai soggetti equiparati ai sensi delle disposizioni della presente legge, nonché, in caso di decesso di questi ultimi, ai loro aventi causa ai sensi di quanto sopra, e

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

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

Tale conto sarà alimentato mediante:

[...]

b) il gettito del prelievo applicato all'imposta unica sul tabacco in forza dell'art. 2, paragrafo 4, lett. b), della legge n. 3460/28;

c) il gettito del contributo, ai sensi dell'articolo seguente, sul valore dei tabacchi esportati.

[...]».

4 L'art. 7 della legge del 1953, come modificato dall'art. 2 del decreto legislativo n. 2519/1953 (*FEK* A' 220), dispone quanto segue:

«1. Viene imposto un contributo speciale sul valore dei tabacchi esportati fuori dai confini del paese

a) del 5% per quelli del raccolto 1952 e

b) del 3% per quelli dei raccolti 1953 e 1954 [...]

I contributi di cui sopra sono versati dagli esportatori all'atto dell'esportazione e sono riscossi dall'ufficio doganale attraverso cui viene effettuata l'esportazione, che deve a sua volta imputarli mensilmente al conto speciale di cui all'art. 6 del presente provvedimento [...]».

5 L'applicazione dell'art. 7 della legge del 1953 è stata estesa ai raccolti successivi a quelli del 1954 con l'art. 9, n. 1, del decreto legislativo n. 4104/1960 (*FEK* A' 147), che prevede quanto segue:

«1. Il contributo speciale sul valore dei tabacchi esportati dei raccolti 1952, 1953 e 1954, istituito dall'art. 7 della legge n. 2348/1953 [...] come modificato dall'art. 2 del decreto legislativo n. 2519/1953, viene esteso ai raccolti successivi al 1954, ridotto all'1,5% per i tabacchi dei raccolti 1955 e 1956, all'1% per i raccolti 1957 e 1958, e allo 0,5% per i raccolti 1959 e successivi».

6 Inoltre, ai sensi dell'art. 11, n. 4, del decreto legislativo n. 4104/1960:

«Il 'Conto speciale dei lavoratori del tabacco' costituito in forza dell'art. 6 della legge n. 2348/1953 viene soppresso a partire dalla pubblicazione del presente decreto; i relativi diritti ed obblighi vengono assunti, per il futuro, dal settore pensioni dell'IKA; si intendono ratificati gli atti di amministrazione sulla base dei quali tale istituto ha versato pensioni e indennità una tantum agli assicurati e pensionati della Cassa di previdenza dei lavoratori del tabacco, ormai assorbita dall'IKA.»

Le cause principali e le questioni pregiudiziali

7 Il 18 e il 21 agosto 1995, la Michailidis, società per azioni di diritto greco operante nel settore del tabacco e nata dalla fusione di due società per azioni, vale a dire la Kapniki A. Michailidis AE e la M. Bogiatzoglou — Exagogikos Oikos Kapnon AE, ha chiesto alla sede locale dell'IKA il rimborso per pagamento indebito, rispettivamente, di 336 068 769 GRD e di 30 113 030 GRD.

8 Tali importi corrispondono a tasse ex art. 7 della legge del 1953 che tanto la Michailidis quanto le due società cui essa è succeduta hanno versato tra il 1990 e il 1995 all'atto dell'esportazione di tabacco negli Stati membri e in paesi terzi.

9 Avendo il direttore dell'IKA respinto le due domande della Michailidis, quest'ultima ha presentato opposizione contro ciascuna delle decisioni di rigetto innanzi al Comitato amministrativo locale della stessa sede dell'IKA. Tali opposizioni sono state anch'esse respinte con provvedimenti 15 e 20 novembre 1996.

10 La Michailidis ha presentato due ricorsi d'annullamento avverso questi provvedimenti di rigetto dinanzi al Dioikitiko Protodikeio di Salonicco, sostenendo che la tassa riscossa a mente dell'art. 7 della legge del 1953 (in prosieguo: la «tassa controversa»), versata all'ufficio doganale all'atto dell'esportazione di tabacchi e imputata come entrata dell'IKA a favore del settore pensioni dei lavoratori del tabacco, costituisce una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale all'esportazione che è incompatibile col diritto comunitario in quanto viene riscossa unilateralmente su tabacchi nazionali in ragione del fatto che essi varcano la frontiera.

11 Il Dioikitiko Protodikeio di Salonicco ha pertanto deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali, identiche nelle due cause:

«1) Se una tassa ad valorem riscossa da uno Stato membro su merci nazionali esportate in altri Stati membri costituisca una tassa di effetto equivalente a dazi doganali all'esportazione, tenuto conto del fatto che tale onere, imposto stabilmente su una particolare categoria di prodotti nazionali, secondo criteri obiettivi e nell'ambito di un sistema di imposizione generale, non grava sui prodotti nazionali smerciati nel mercato interno e sugli analoghi prodotti importati nel paese in provenienza da altri Stati membri; oppure se il contributo proporzionale di cui sopra, gravante sui tabacchi esportati e imputato come entrata dell'IKA, ente di previdenza sociale, a favore del settore pensioni dei lavoratori del tabacco, per l'obiettivo che persegue, ossia il rafforzamento delle risorse del particolare settore di previdenza, non sia incompatibile con il diritto comunitario, ma costituisca, nel senso più ampio del termine, un contributo a favore di un ente previdenziale per la realizzazione degli obiettivi della previdenza sociale della particolare

categoria di lavoratori — eventualmente occupati in imprese come quella della ricorrente — aventi diritto a previdenza sociale conformemente alle relative disposizioni della Costituzione del particolare Stato membro e il cui diritto previdenziale deve essere garantito in ogni modo, anche imponendo oneri come quello controverso.

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

12 Con ordinanza del presidente della Corte 12 gennaio 1999, le due cause C-441/98 e C-442/98 sono state riunite ai fini della fase scritta, della fase orale e della sentenza.

Sulla prima questione

13 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se una tassa ad valorem su tabacchi esportati, la quale non grava né sugli stessi prodotti smerciati nel mercato interno né su quelli importati da un altro Stato membro, possa, per

l'obiettivo sociale che persegue, non costituire una tassa di effetto equivalente a dazi doganali all'esportazione incompatibile con gli artt. 9, 12 e 16 del Trattato.

14 Dal carattere generale ed assoluto del divieto di applicare qualsiasi dazio doganale alle merci che circolano fra gli Stati membri risulta che i dazi doganali sono vietati a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo in vista del quale sono stati istituiti, come pure circa la destinazione dei proventi che ne derivano (v., in particolare, sentenza 1° luglio 1969, cause riunite 2/69 e 3/69, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, Racc. pag. 211, punto 13).

15 Come la Corte ha già ripetutamente dichiarato, un onere pecuniario, sia pur minimo, imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, e che colpisce le merci nazionali o estere in ragione del fatto che esse varcano la frontiera, se non è un dazio doganale propriamente detto, costituisce una tassa di effetto equivalente ai sensi degli artt. 9, 12 e 16 del Trattato, anche se non sia riscosso a profitto dello Stato (v. sentenze Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, citata, punto 18; 9 novembre 1983, causa 158/82, Commissione/Danimarca, Racc. pag. 3573, punto 18; 22 giugno 1994, causa C-426/92, Deutsches Milch-Kontor, Racc. pag. I-2757, punto 50, e 17 settembre 1997, causa C-347/95, UCAL, Racc. pag. I-4911, punto 18).

16 Occorre inoltre osservare che, sebbene il diritto comunitario non menomi la competenza degli Stati membri ad organizzare i loro sistemi previdenziali, nell'esercizio di tale potere gli Stati membri devono nondimeno rispettare il diritto comunitario (v., in tal senso, sentenza 28 aprile 1998, causa C-120/95, Decker, Racc. pag. I-1831, punti 21 e 23).

17 Da quanto precede discende che né il fine sociale in vista del quale è stata istituita la tassa controversa né la circostanza che il gettito di quest'ultima sia destinato all'IKA potrebbero escluderla dalla qualificazione di tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale ai sensi degli artt. 9, 12 e 16 del Trattato.

18 Il governo greco e l'IKA fanno tuttavia valere che la tassa controversa non può essere considerata un onere di effetto equivalente ad un dazio doganale in quanto essa costituisce una risorsa di carattere sociale prelevata non solo sui tabacchi esportati, ma anche su quelli consumati nel territorio nazionale. Pertanto, la tassa controversa farebbe parte integrante di un sistema generale di tributi interni compatibile con il diritto comunitario ai sensi dell'art. 95 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 90 CE).

19 A tale riguardo occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, un onere come la tassa controversa non va, in effetti, considerato come una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale se fa parte di un sistema generale di tributi interni gravanti sistematicamente, secondo gli stessi criteri, sulle merci nazionali e su quelle importate o esportate (v., in particolare, sentenza 31 maggio 1979, causa 132/78, Denkavit, Racc. pag. 1923, punto 7).

20 Sebbene dalla questione sollevata risulti che il giudice del rinvio considera la tassa controversa come un onere che grava solo sui tabacchi esportati, si deve nondimeno tener conto delle osservazioni del governo greco e dell'IKA e appurare a quali condizioni la detta tassa possa ricadere nella sfera di applicazione dell'art. 95 del Trattato.

21 Infatti, se al giudice nazionale spetta valutare — in base all'esame della portata delle disposizioni nazionali citate dal governo greco e dall'IKA — se siano soddisfatte le condizioni pertinenti, la Corte è competente a fornirgli tutti gli elementi d'interpretazione che possano consentirgli di procedere a tale valutazione per definire la causa dinanzi ad esso pendente.

22 A questo proposito si deve, da un canto, osservare che, secondo costante giurisprudenza, la caratteristica essenziale di una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, che la distingue da un tributo interno, sta nel fatto che la prima colpisce esclusivamente il prodotto che varca la frontiera in quanto tale, mentre il secondo colpisce insieme prodotti importati, esportati e nazionali (v., in tal senso, sentenza 3 febbraio 1981, causa 90/79, Commissione/Francia, Racc. pag. 283, punto 13, e 22 aprile 1999, causa C-109/98, CRT France International, Racc. pag. I-2237, punto 11).

23 D'altro canto, occorre ricordare che, per far parte di un sistema generale di tributi interni, l'onere cui è soggetto il tabacco esportato deve colpire il prodotto nazionale e l'identico prodotto esportato con la stessa imposta allo stesso stadio commerciale e che il fatto generatore dell'imposta deve anch'esso essere identico per entrambi i prodotti. Non è quindi sufficiente che il tributo gravante sul prodotto esportato abbia lo scopo di compensare l'onere che colpisce il prodotto nazionale analogo — o che abbia colpito tale prodotto o un prodotto da cui esso è derivato — in uno stadio produttivo o distributivo anteriore a quello in cui viene colpito il prodotto esportato. Escludere dalla definizione di tassa d'effetto equivalente una imposta riscossa alla frontiera, la quale non colpisca il prodotto nazionale analogo o lo colpisca in una fase commerciale diversa, in quanto la detta imposta sarebbe destinata a compensare un onere fiscale nazionale gravante sullo stesso prodotto, svuoterebbe di contenuto e di senso il divieto di tasse d'effetto equivalente a dazi doganali (v., in tal senso, citata sentenza Denkavit, punto 8).

24 Pertanto, una tassa come quella controversa, riscossa alla frontiera all'atto dell'esportazione, costituisce una tassa di effetto equivalente a dazi doganali, a meno che l'onere ritenuto analogo, riscosso sui prodotti nazionali, sia applicato

con la medesima aliquota, nel medesimo stadio commerciale e per un fatto generatore identico.

25 Al riguardo, sebbene spetti al giudice nazionale, e solo ad esso, determinare l'esatta portata delle disposizioni legislative nazionali di cui trattasi nelle cause principali, occorre osservare, come ha fatto l'avvocato generale nei paragrafi 28-32 delle sue conclusioni, che il governo greco e l'IKA non sono riusciti a dissipare i seri dubbi esistenti in merito alla questione se il presunto onere analogo riscosso sui prodotti nazionali, al quale fa riferimento il detto governo, sia applicato con la medesima aliquota, nel medesimo stadio commerciale e per un fatto generatore identico a quello della tassa controversa.

26 Da tutto ciò che precede discende che la prima questione deve essere risolta nel senso che una tassa ad valorem su tabacchi esportati, la quale non grava né sugli stessi prodotti smerciati nel mercato interno né su quelli importati da un altro Stato membro, non può, per l'obiettivo sociale che persegue, sfuggire alla qualificazione di tassa di effetto equivalente a dazi doganali all'esportazione incompatibile con gli artt. 9, 12 e 16 del Trattato, a meno che l'onere ritenuto analogo, riscosso sui prodotti nazionali, sia applicato con la medesima aliquota, nel medesimo stadio commerciale e per un fatto generatore identico a quello della tassa controversa.

Sulla seconda questione

27 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede in sostanza, da una parte, se il diritto comunitario consenta ad uno Stato membro di rifiutare il rimborso di tasse riscosse in violazione del diritto comunitario ove fosse provato che tale rimborso comporterebbe un arricchimento senza giusta causa e, d'altra parte, in

quale modo possa essere fornita la prova dell'esistenza di un siffatto arricchimento.

28 Secondo la Michailidis, l'onere della prova non può ricadere su di essa. La Commissione, la quale sostiene la Michailidis su questo punto, rileva che secondo la giurisprudenza della Corte non esiste una presunzione di traslazione dell'imposta e che non tocca al contribuente provare che non vi è stata traslazione.

29 Invece, l'IKA e il governo greco ritengono, da un lato, che lo Stato membro avrebbe diritto di rifiutare il rimborso della tassa riscossa in violazione del diritto comunitario se fosse provato che tale rimborso costituirebbe un arricchimento senza giusta causa e, dall'altro, che, non avendo la Michailidis dimostrato che la riscossione della tassa controversa ha provocato un aumento del prezzo dei prodotti ed una diminuzione del volume delle vendite, occorra concludere che il detto rimborso costituisce un arricchimento senza giusta causa. Di conseguenza, ad avviso dell'IKA e del suddetto governo, le autorità competenti non sono tenute a rimborsare la tassa controversa alla ricorrente nelle cause principali.

30 In via preliminare, occorre osservare che, secondo costante giurisprudenza, il diritto di ottenere il rimborso di tasse riscosse in uno Stato membro in violazione di norme del diritto comunitario rappresenta la conseguenza ed il complemento dei diritti attribuiti ai singoli dalle disposizioni comunitarie che vietano le tasse di effetto equivalente ai dazi doganali. Lo Stato membro è quindi tenuto, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto comunitario (sentenze 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio, Racc. pag. 3595, punto 12 e, da ultimo, 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Dilexport, Racc. pag. I-579, punto 23).

31 Quanto alla prima parte della seconda questione, è necessario rilevare che, secondo costante giurisprudenza, 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 (v., in particolare, sentenza 27 febbraio 1980, causa 68/79, Just, Racc. pag. 501, punto 26).

32 Rientra pertanto 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 giusta causa (v., in particolare, sentenza 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a., Racc. pag. I-165, punto 23).

33 Tuttavia, uno Stato membro può opporsi al rimborso all'operatore di un tributo percepito in violazione del diritto comunitario solo quando è dimostrato che l'onere è stato interamente sopportato da un soggetto diverso dall'operatore e che il rimborso recherebbe a quest'ultimo un arricchimento senza giusta causa. Ne consegue che, qualora sia stata traslata una parte soltanto dell'onere del tributo, le autorità nazionali hanno il dovere di rimborsare all'operatore l'importo non trasferito (sentenza Comateb e a., citata, punti 27 e 28).

34 Inoltre, anche nell'ipotesi in cui sia dimostrato che l'onere del tributo è stato traslato, in tutto o in parte, su terzi, il rimborso all'operatore dell'importo così traslato non comporta necessariamente un arricchimento senza giusta causa di quest'ultimo (sentenza Comateb e a., citata, punto 29).

35 Infatti, come la Corte ha già rilevato più volte, sarebbe conforme ai principi del diritto comunitario che i giudici cui sono presentate domande di rimborso tengano conto del danno che l'operatore può aver subito per effetto della diminuzione del volume delle esportazioni provocata da provvedimenti come la

tassa controversa (sentenza Just, citata, punto 26, e sentenza Comateb e a., citata, punto 30).

36 Quanto alla seconda parte della seconda questione, occorre ricordare che sono incompatibili con il diritto comunitario tutte le modalità di prova il cui effetto sia di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'ottenimento del rimborso di tasse riscosse in violazione del diritto comunitario. Tale è il caso, in particolare, di presunzioni o di discipline di prova dirette a far gravare sul contribuente l'onere di dimostrare che i tributi indebitamente pagati non sono stati trasferiti su altri soggetti, o di limitazioni particolari per quanto riguarda la forma delle prove da apportare, come l'esclusione di mezzi di prova non documentali (sentenza San Giorgio, citata, punto 14).

37 A tal riguardo, il diritto comunitario osta a che uno Stato membro assoggetti il rimborso di dazi doganali e di imposte incompatibili con il diritto comunitario a una condizione, quale l'assenza di ripercussione di tali dazi o imposte su terzi, relativamente al ricorrere della quale l'onere della prova incomberebbe al ricorrente (sentenza Dilexport, citata, punto 54).

38 Pertanto, se, come affermano l'IKA ed il governo greco, spettasse alla Michailidis, ai sensi della legge nazionale, dimostrare che la tassa controversa ha provocato un aumento del prezzo dei prodotti e una diminuzione del volume delle esportazioni, le disposizioni di cui trattasi dovrebbero essere considerare incompatibili con il diritto comunitario (v., in tal senso, sentenza Dilexport, citata, punto 52).

39 Per quanto riguarda la prova della ripercussione su terzi della tassa controversa, la Michailidis ha fatto valere che la questione posta nelle cause principali è se il

giudice nazionale debba fondarsi esclusivamente sui documenti emananti dalle autorità competenti che la Michailidis era tenuta a presentare alle medesime ai fini del versamento della tassa controversa, o se il detto giudice debba tener conto anche dei documenti scambiati con le imprese contraenti.

40 Sebbene 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, occorre ricordare che 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 comunitario.

41 Ne discende che, se il giudice nazionale dovesse limitarsi a valutare gli elementi probatori prodotti dalle autorità competenti, senza potere tener conto di quelli presentatigli dall'operatore interessato per dimostrare che, malgrado le dichiarazioni in senso contrario delle autorità, la tassa non è stata, in realtà, trasferita, o, per lo meno, non interamente, le disposizioni di cui trattasi dovrebbero essere considerate incompatibili con il diritto comunitario in quanto il contribuente deve sempre conservare la facoltà di far valere i diritti che gli derivano dal diritto comunitario.

42 Pertanto, la seconda questione va risolta nel senso che il diritto comunitario, sebbene non osti a che uno Stato membro rifiuti di rimborsare tasse riscosse in violazione delle sue disposizioni quando sia provato che tale rimborso comporterebbe un arricchimento senza giusta causa, esclude l'applicazione di qualsiasi presunzione o principio in materia di prova volti a far gravare sull'operatore interessato l'onere di dimostrare che i tributi indebitamente pagati non sono stati trasferiti su altri soggetti e diretti a impedirgli di fornire elementi probatori per contestare il presunto trasferimento del tributo.

Sulle spese

43 Le spese sostenute dal governo greco e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nelle cause principali il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Dioikitiko Protodikeio di Salonicco con le due ordinanze 29 ottobre 1998, dichiara:

1) **Una tassa ad valorem su tabacchi esportati, la quale non grava né sugli stessi prodotti smerciati nel mercato interno né su quelli importati da un altro Stato membro, non può, per l'obiettivo sociale che persegue, sfuggire alla qualificazione di tassa di effetto equivalente a dazi doganali all'esportazione incompatibile con gli artt. 9 e 12 del Trattato CE (divenuti, in seguito a**

modifica, artt. 23 CE e 25 CE) e 16 del Trattato CE (abrogato dal Trattato di Amsterdam), a meno che l'onere ritenuto analogo, riscosso sui prodotti nazionali, sia applicato con la medesima aliquota, nel medesimo stadio commerciale e per un fatto generatore identico a quello di una tassa sulle esportazioni come quella istituita dalla legge greca n. 2348/1953.

2) Il diritto comunitario, sebbene non osti a che uno Stato membro rifiuti di rimborsare tasse riscosse in violazione delle sue disposizioni quando sia provato che tale rimborso comporterebbe un arricchimento senza giusta causa, esclude l'applicazione di qualsiasi presunzione o principio in materia di prova volti a far gravare sull'operatore interessato l'onere di dimostrare che i tributi indebitamente pagati non sono stati traslati su altri soggetti e diretti a impedirgli di fornire elementi probatori per contestare la presunta traslazione del tributo.

Edward Kapteyn Jann

Ragnemalm Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 21 settembre 2000.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

D.A.O. Edward