CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE GIUSEPPE TESAURO

presentate il 27 giugno 1996 *

1. I ventisette rinvii pregiudiziali effettuati dal Tribunal d'instance di Parigi, relativi ad altrettante procedure dinanzi ad esso pendenti e contenenti tutti uno stesso quesito, offrono alla Corte l'occasione per approfondire taluni aspetti della giurisprudenza in materia di ripetizione dell'indebito, in particolare per quanto attiene alla portata e all'incidenza del criterio della ripercussione sul diritto del singolo alla restituzione di tasse indebitamente riscosse dallo Stato.

Il giudice nazionale chiede infatti alla Corte se la circostanza che uno Stato membro si opponga alla restituzione di un tributo riscosso in violazione del diritto comunitario, adducendo come motivo la traslazione del tributo sull'acquirente, possa essere considerata tale da rendere praticamente impossibile ovvero eccessivamente difficile ottenere il rimborso, atteso che è la stessa legislazione dello Stato membro ad obbligare l'impresa a incorporare tale tributo nel prezzo di costo della merce venduta.

2. Il tributo in questione non è nuovo alla giurisprudenza della Corte, trattandosi del cosiddetto «dazio di mare», onere pecuniario riscosso nei DOM francesi sulle merci introdotte in quei territori, indipendentemente dalla loro provenienza e origine, che può essere un altro Stato della Comunità, un Paese terzo o, addirittura, una regione della stessa Francia.

Come si ricorderà, nella sentenza Legros [1], la Corte ha qualificato il dazio di mare come tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale (punti 10-18). Gli effetti della sentenza in parola sono stati tuttavia limitati nel tempo (punti 28-36), con la conseguenza che l'incompatibilità di tale dazio con il Trattato non ha potuto e non può essere invocata a sostegno di domande di restituzione dei dazi corrisposti anteriormente alla sua pronuncia, se non da coloro che abbiano, prima di tale data, presentato un ricorso o un reclamo equivalente.

3. Nella successiva sentenza Lancry [2], la Corte si è poi pronunciata, da un lato, sull'incompatibilità con il Trattato del dazio di mare anche qualora riscosso su merci originarie di, e provenienti da, altre regioni dello stesso Stato; dall'altro, sulla invalidità della

* Lingua originale: l'italiano.

1 — Sentenza 16 luglio 1992, causa C-163/90 (Racc. pag. I-4625).

2 — Sentenza 9 agosto 1994, cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93 (Racc. pag. I-3957).

decisione del Consiglio 89/688/CEE [3] — adottata anteriormente alla sentenza Legros — nella parte in cui autorizzava la Francia a prorogare il regime del dazio di mare fino al 31 dicembre 1992.

La Corte non ha tuttavia accolto la richiesta del governo francese di limitare nel tempo gli effetti della sentenza. Al riguardo, essa ha infatti affermato che «il governo francese non poteva, dopo il 16 luglio 1992, data della sentenza Legros e a., continuare ragionevolmente a ritenere che la normativa nazionale in materia fosse conforme al diritto comunitario. Inoltre, gli interessi degli enti locali sono sufficientemente tutelati dalla limitazione nel tempo sancita nella sentenza Legros e a.. Di conseguenza non vi è motivo di limitare nel tempo l'efficacia della presente sentenza» [4].

4. In altre parole, la limitazione nel tempo decisa nella sentenza Legros e a. si applica anche a domande di restituzione delle somme riscosse, a titolo di dazi di mare, dopo l'entrata in vigore delle decisione 22 dicembre 1989 e fino al 16 luglio 1992, data di pronuncia di detta sentenza. Per contro, i dazi in questione, nella misura in cui siano stati riscossi anche dopo tale data, devono poter essere restituiti — beninteso ove ne ricorrano le condizioni — agli operatori economici che li hanno versati.

3 — Decisione del 22 dicembre 1989 relativa al regime dei dazi di mare nei dipartimenti francesi d'oltremare (GU L 399, pag. 46).

4 — Sentenza Lancry, citata, punto 45.

Le controversie che hanno originato la presente procedura riguardano precisamente la restituzione dei dazi di mare riscossi dopo il 16 luglio 1992, restituzione negata dalle competenti autorità doganali in base alle pertinenti norme nazionali, che è pertanto opportuno qui richiamare.

5. L'art. 352 bis del Code des Douanes, quale modificato dall'articolo 24, secondo comma, della legge 30 dicembre 1986, dispone che «chiunque abbia indebitamente versato dei dazi e tributi nazionali, riscossi secondo le procedure del presente codice, può ottenerne il rimborso, salvo il caso che i dazi e i tributi siano stati traslati sull'acquirente».

Ai fini che qui rilevano, va altresì ricordato l'art. 1 della legge 2 luglio 1963, quale modificata dall'art. 32 dell'ordinanza 1° dicembre 1986. Tale articolo prevede infatti sanzioni (ammende da 5 000 a 100 000 FF) a carico di coloro che rivendano un prodotto ad un prezzo inferiore al suo prezzo di acquisto effettivo. La stessa norma definisce poi il prezzo di acquisto effettivo come «il prezzo indicato sulla fattura di acquisto, maggiorato delle tasse sulla cifra d'affari, delle tasse specifiche inerenti alla rivendita di cui si tratta e, se del caso, del prezzo di trasporto». Ciò significa che è vietata la vendita a perdere e che, pertanto, le merci non possono essere vendute ad un prezzo inferiore al prezzo di costo.

6. E veniamo ai fatti. La Comateb e le altre ricorrenti nelle cause principali sono tutte società che hanno pagato il dazio di mare su merci introdotte in Guadalupa e provenienti da altri Stati membri o da un'altra parte del territorio francese. A seguito della sentenza Lancry, esse hanno chiesto la restituzione delle somme indebitamente versate all'amministrazione doganale nel periodo dal 17 luglio al 31 dicembre 1992. Il direttore delle dogane, per parte sua, fa valere che i dazi di mare controversi non possono dar luogo a rimborso, a norma dell'art. 352 bis del Code, in quanto sono stati traslati sull'acquirente.

Chiamato a risolvere un tale contenzioso, il Tribunal d'instance di Parigi ha ritenuto necessario operare, rispetto a ciascuna delle cause dinanzi ad esso pendenti, un rinvio pregiudiziale alla Corte. Esso chiede, in buona sostanza, se il rifiuto di restituire un tributo riscosso in violazione del diritto comunitario, a motivo dell'avvenuta traslazione di tale tributo sull'acquirente della merce, allorché è la stessa legislazione dello Stato membro di cui si tratta ad obbligare le imprese ad incorporare detto tributo nel prezzo della merce venduta, debba essere considerato tale da rendere praticamente impossibile ovvero eccessivamente difficile l'ottenimento del rimborso.

7. È opportuno a questo punto precisare che, come risulta dall'ordinanza di rinvio, il giudice nazionale è categorico nell'affermare che «il dazio di mare controverso è stato traslato sugli acquirenti». Al riguardo, egli rileva inoltre che le stesse società ricorrenti non hanno contestato la realtà della ripercussione sugli acquirenti delle merci.

La circostanza che la legislazione francese obblighi il contribuente ad aggiungere il tributo controverso al prezzo di acquisto dei prodotti necessari alla sua attività, e quindi, in seguito, al prezzo di costo della merce venduta, implica infatti, ad avviso del giudice *a quo*, che tale legislazione «prevede la riscossione del tributo a monte senza possibile deduzione a valle, in mancanza di una distinta fatturazione come esiste in materia di IVA, e impone la traslazione che l'amministrazione fiscale prende come fondamento per contestare il rimborso». Il giudice nazionale perviene così alla conclusione che «la legislazione francese sembra aver creato le condizioni della traslazione e quindi del non rimborso».

8. Posto in questi termini il problema, dando cioè per acquisito che vi sia stata ripercussione a valle del tributo riscosso in violazione del diritto comunitario, resterebbe da stabilire se l'avvenuta ripercussione sia tale da far venir meno il diritto alla ripetizione dell'indebito ovvero se, tenuto conto delle caratteristiche particolari della fattispecie, un sistema così congegnato sia incompatibile con il diritto comunitario per il fatto stesso di rendere praticamente impossibile il rimborso delle somme indebitamente versate all'amministrazione.

Il governo francese e la Commissione hanno tuttavia sostenuto nelle loro osservazioni e ribadito all'udienza che l'obbligo di incorporare il dazio di mare nel prezzo di costo non implicherebbe affatto, in ogni caso non per definizione, che vi sia stata effettivamente una ripercussione sugli acquirenti delle merci [5]. E ciò essenzialmente perché un'impresa ben potrebbe scegliere, per motivi inerenti alla sua strategia di mercato, di ridurre il proprio margine di profitto piuttosto che ripercuotere la tassa.

Una siffatta costruzione è indubbiamente corretta da un punto di vista teorico, ma si scontra in modo netto con la realtà, in quanto postula una distinzione che nella pratica si rivela impossibile. Come distinguere infatti, nell'unico corrispettivo versato dal terzo, ciò che attiene a costi e spese e ciò che attiene all'utile dell'importatore? Ed ancora, essendo qui pacifico che il prezzo di costo del prodotto di cui si tratta include (per legge) il dazio di mare e che il prezzo di vendita è composto dal prezzo di costo più l'utile dell'importatore, in che modo accertare se tale importatore ha inteso farsi carico in tutto o in parte del dazio controverso, riducendo di converso il suo margine di profitto?

9. Un minimo di realismo impone invero di riconoscere, sin d'ora, che la strada indicata dalla Commissione e dal governo francese non è percorribile. Il divieto di vendita a perdere, imposto dalla legislazione francese, rende fin troppo palese che nel prezzo di vendita di un prodotto è necessariamente incluso anche l'onere del dazio di mare, così come tutti gli altri costi. Ne consegue che andare alla ricerca dell'intenzione di ciascun operatore economico, onde verificare se ha inteso ridurre il suo utile ovvero ripercuotere *in toto* il dazio indebitamente pagato, si rivela un'impresa ardua e vana.

E neppure mi sembra praticabile la possibilità, pure suggerita dalla Commissione, che il giudice nazionale, al fine di accertare se la traslazione abbia o no avuto luogo, si avvalga di un esperto per stabilire se il margine di profitto del singolo operatore economico corrisponda a un margine di profitto che si assuma come normale (e mi chiedo: normale rispetto ad una media dell'utile ricavato da altri operatori dello stesso settore ovvero normale nel senso che non sia eccessivo?). All'evidenza, in un'economia di mercato il profitto dipende da fattori variabili; stabilirne la *normalità* non prova alcunché, meno che mai se vi sia stata o no ripercussione.

A voler esser chiari occorre pertanto riconoscere che tali espedienti, lungi dal provare l'avvenuta ovvero la mancata traslazione, appaiono piuttosto idonei a svuotare di ogni contenuto il diritto alla restituzione di un tributo indebitamente riscosso dall'amministrazione.

5 — Invero, nel corso dell'udienza le stesse società ricorrenti hanno sostenuto, sia pure in base a motivazioni diverse, che la ripercussione del dazio di mare sull'acquirente della merce non può essere considerata come una conseguenza automatica dell'incorporazione di un importo pari al dazio di mare nel prezzo di costo.

10. Stando così le cose, a me sembra che l'affermazione del giudice nazionale secondo cui «è certo che il dazio di mare controverso è stato traslato sugli acquirenti», oltre ad essere basata sulla situazione giuridica che caratterizza il caso di specie, tiene conto di una situazione di fatto che si verifica in tutte le ipotesi in cui il dazio non dovuto è un'imposta indiretta sul trasferimento di beni: l'impossibilità di distinguere, all'interno del prezzo di vendita di un prodotto, tra costi e profitto. Anche a voler supporre che l'operatore di cui si tratta abbia inteso ridurre il proprio margine di profitto, resta infatti che il prezzo di vendita include anche il tributo indebitamente riscosso dall'amministrazione.

A partire da una tale constatazione, non mi sembra siano possibili molte alternative: o si considera che il tributo in questione è stato ripercosso a valle, circostanza «verosimile» nel senso che esso è per definizione compreso nel prezzo di vendita; oppure si ammette che non è possibile né per l'amministrazione provare che ripercussione c'è stata, né per l'importatore provare che ripercussione non c'è stata, con la conseguenza che occorrerà scegliere se privilegiare l'una o l'altro. Una tale scelta, se operata a favore dell'amministrazione, implicherà una presunzione di ripercussione che svuota di ogni contenuto il diritto alla restituzione dell'indebito; se invece operata a favore dell'importatore, implicherà che questi ha sempre e comunque diritto alla restituzione dell'indebito. In entrambi i casi la conclusione sarà la stessa: in fatto la ripercussione non ha — né dovrebbe avere — alcuna incidenza ai fini della restituzione.

Ritornando al caso di specie, ritengo che la Corte non possa fare astrazione delle valutazioni di fatto e di diritto effettuate dal giudice *a quo* per arrivare alla conclusione che il tributo in questione è stato traslato sugli acquirenti delle merci, valutazioni che peraltro sono indicate in modo articolato ed esauriente nell'ordinanza di rinvio. Il punto di partenza del mio esame è dunque che vi sia stata ripercussione sugli acquirenti delle merci e non, come suggerito dalla Commissione, che l'incorporazione di un ammontare corrispondente al dazio di mare nel prezzo di costo non provi che detta ripercussione abbia effettivamente avuto luogo. D'altra parte, la conclusione prima prospettata, secondo cui non sarebbe possibile — in ogni caso non in una situazione quale quella che ci occupa — *provare* l'avvenuta o la mancata ripercussione, è tale che i termini della questione non sarebbero sostanzialmente diversi neppure ove si adottasse il punto vista della Commissione.

11. Ciò premesso, ritengo opportuno richiamare anzitutto la giurisprudenza della Corte in materia di ripetizione dell'indebito, cominciando col ricordare che «il diritto di ottenere il rimborso di tributi riscossi da uno Stato membro in contrasto con le norme di diritto comunitario è la conseguenza e il complemento dei diritti riconosciuti ai singoli dalle norme comunitarie che vietano le tasse di effetto equivalente a dazi doganali o, secondo i casi, l'applicazione discriminatoria di imposte interne» [6].

6 — Sentenza 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio (Racc. pag. 3595, punto 12).

Il fondamento del diritto alla restituzione delle somme indebitamente percepite dall'amministrazione è dunque ancorato all'effetto diretto delle norme comunitarie di cui si tratta ed all'effettività della tutela delle posizioni giuridiche soggettive create da tali norme. Ed è fin troppo evidente che una tale tutela non sarebbe effettiva ove la sentenza dichiarativa di illegittimità di un tributo, perché riscosso in violazione di una norma comunitaria avente effetto diretto, non fosse accompagnata dalla possibilità per il singolo di ottenerne il rimborso.

12. Ricordo poi che, conformemente ad una costante giurisprudenza, in assenza di norme comunitarie specifiche (armonizzate) che disciplinino la materia, il diritto al rimborso deve essere esercitato dinanzi ai giudici nazionali — ai quali «è affidato il compito di garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi efficacia diretta» [7] — secondo le modalità stabilite dalle norme interne. Queste ultime, tuttavia, non possono «essere meno favorevoli di quelle relative ad analoghe azioni del sistema processuale nazionale» e non debbono essere tali da rendere «impossibile l'esercizio di diritti che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare» [8].

Orbene, se è vero che la restituzione di tributi pagati in violazione del diritto comunitario trova la sua ragion d'essere nell'effettività delle norme provviste di effetto diretto e se è altresì vero che le norme e modalità di diritto nazionali previste in materia non devono essere tali da rendere praticamente impossibile il diritto attribuito da una norma comunitaria, se ne dovrebbe dedurre che chi chiede il rimborso deve provare l'illegittimità del tributo ed il fatto di averlo pagato, nulla di più. La giurisprudenza della Corte ha tuttavia riconosciuto che il diritto comunitario non impedisce a sistemi giuridici nazionali di negare la restituzione di tributi indebitamente riscossi qualora ciò comporti un arricchimento senza causa dell'avente diritto, in particolare «qualora sia *appurato* che la persona tenuta al pagamento del tributo lo ha di fatto riversato su altri soggetti» [9]. Un'ulteriore condizione è così imposta a colui che chiede il rimborso: la prova che il tributo pagato non sia stato ripercosso a valle.

13. È nella sentenza Just del 27 febbraio 1980 [10] che la Corte ha per la prima volta affermato che il diritto 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»; e che esso, pertanto, «non esclude che si tenga conto del fatto che l'onere [di detti] tributi (...) ha potuto essere riversato su altri operatori economici o sui consumatori».

7 — Sentenze 16 dicembre 1976, causa 33/76, Rewe (Racc. pag. 1989, punto 5) e causa 45/76, Comet (Racc. pag. 2043, punto 12).

8 — Sentenza Rewe, citata, punto 5; sentenza Comet, citata, punti 13 e 16. Tali principi generali, come noto, oltre ad essere stati ribaditi in tutta la giurisprudenza ulteriore in materia di ripetizione dell'indebito (sentenza 27 febbraio 1980, causa 68/79, Just, Racc. pag. 501, punto 25; sentenza 27 marzo 1980, causa 61/79, Denkavit Italiana, Racc. pag. 1205, punto 25; sentenza 10 luglio 1980, causa 811/79, Ariete, Racc. pag. 2545, punto 12; sentenza 10 luglio 1980, causa 826/79, Mireco, Racc. pag. 2559, punto 13; sentenza San Giorgio, citata, punto 12; sentenza 25 febbraio 1988, cause riunite 331, 376 e 378/85, Bianco, Racc. pag. 1099, punto 12; sentenza 24 marzo 1988, causa 104/86, Commissione/Italia, Racc. pag. 1799, punto 7), costituiscono ormai giurisprudenza costante della Corte (v., da ultimo, sentenza 23 maggio 1996, causa C-5/94, Lomas, Racc. pag. I-2553, punto 31).

9 — Sentenza San Giorgio (citata alla nota 6), punto 13; il corsivo è mio.

10 — Causa 68/79 (citata alla nota 8), punti 26 e 27.

Ritengo opportuno, al fine di meglio comprendere i motivi che hanno condotto la Corte ad una tale conclusione, ricordare che nella specie essa era stata sollecitata, tra l'altro, a stabilire se fosse compatibile con il diritto comunitario la prassi giurisprudenziale danese che precisamente consiste nel prendere in considerazione, in presenza di richieste di rimborso di tributi pagati ma non dovuti, la circostanza che detti tributi siano stati incorporati nel prezzo dei beni e trasferiti ai successivi acquirenti. Tale prassi risale ad una sentenza dello Højesteret del 1952 [11], in cui questi negò il rimborso, chiesto da un'impresa molitoria, affermando che il tributo indebitamente riscosso era stato ripercosso sugli acquirenti del pane; ciò che risultava provato dal fatto che il prezzo di tale prodotto era fissato dall'autorità e che quest'ultima lo aveva aumentato — dopo l'introduzione del tributo poi dichiarato illegittimo — in misura pari all'importo dello stesso.

14. L'irripetibilità dell'indebito, sancita dal giudice danese, era dunque collegata all'ipotesi particolare che si trattasse di un prezzo di vendita imposto autoritativamente e che tale prezzo fosse stato aumentato di un importo pari a quello dell'imposta (illegittima) di cui si chiedeva il rimborso. La situazione alla base del caso Just era ben diversa; ciò nonostante, come si è visto, la Corte ha ammesso, in termini generali, che il diritto comunitario non si oppone a che, ai fini della ripetizione dell'indebito, sia presa in considerazione l'eventuale ripercussione sui terzi acquirenti.

11 — V. UfR 1952, 974 H.

Ed è appunto sotto questo profilo che la sentenza Just è stata vivamente criticata in dottrina [12]. Oltre ad evidenziare che si è in tal modo eretta a principio un'ipotesi prevista nel solo ordinamento danese e peraltro in circostanze eccezionali ben definite [13], è stato contestato che l'avvenuta ripercussione determinerebbe un arricchimento senza causa dell'operatore economico che ha pagato il tributo non dovuto e che, in ogni caso, essa possa essere considerata tale da far venir meno la stessa ragion d'essere della ripetizione dell'indebito. Al riguardo, è stato in particolare rilevato che «s'il y a enrichissement sans cause, c'est plutôt au bénéfice de l'autorité publique (*accipiens*) qui a perçu la taxe illicite, puisque la base légale sur laquelle la perception a été effectuée est mise postérieurement à néant, ce qui lui fai perdre toute cause» [14].

15. Su questo aspetto ritornerò nel prosieguo. Ciò che è importante qui ricordare è che la giurisprudenza successiva, pur ribadendo che gli Stati membri sono autorizzati a negare la restituzione di tributi indebitamente riscossi qualora ne consegua un arricchimento senza causa dell'avente diritto, ha

12 — V., tra gli altri, Hubeau: «La répétition de l'indu en droit communautaire», in *Revue trimestrelle de droit européen*, 1981, pag. 442 ss.; Waelbroeck: «La garantie du respect du droit communautaire par les Etats membres. Les actions au niveau national», in *Cahiers de droit européen*, 1985, pag. 37 ss.

13 — Al riguardo va infatti osservato, da un lato, che fino a quel momento in nessuno degli ordinamenti giuridici nazionali, eccezion fatta per quello danese, l'avvenuta ripercussione sui terzi era considerata causa estintiva dell'indebito, tant'è vero che norme contenenti una tale previsione sono state adottate, ad esempio in Italia e in Francia, solo a seguito della sentenza Just; dall'altro, che la giurisprudenza dello stesso Højesteret danese era invece nel senso, allorché il prezzo di un prodotto colpito da imposta era determinato non dalla pubblica autorità ma dal mercato, che non vi era ragione di ritenere che esso fosse stato aumentato in modo tale da compensare l'imposta, con la conseguenza che il richiedente aveva diritto al rimborso (sentenza 28 maggio 1965, causa II 214/1964, U 1965, 492 H).

14 — Hubeau, La répétition de l'indu ..., citato, pag. 451.

apportato delle significative precisazioni relativamente alle condizioni di prova della ripercussione, precisazioni che di fatto ne riducono notevolmente l'incidenza sul diritto alla ripetizione dell'indebito.

La Corte ha infatti affermato nella sentenza San Giorgio che «sarebbero incompatibili con il diritto comunitario le condizioni di prova che [avessero] l'effetto di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile ottenere il rimborso dei tributi riscossi in contrasto con il diritto comunitario. È quanto avviene, in particolare, per le presunzioni o i criteri di prova che tendono a lasciare al contribuente l'onere di dimostrare che i tributi indebitamente versati non sono stati trasferiti su altri soggetti, o di particolari limitazioni in merito alla forma della prova da fornire, come l'esclusione di qualsiasi prova non documentale» [15]. Nella stessa sentenza, la Corte ha poi aggiunto che «in un'economia di mercato basata sulla libera concorrenza, la questione se ed in quale misura l'onere fiscale imposto all'importatore abbia potuto essere effettivamente riversato sugli stadi economici successivi comporta un margine di incertezza che non può sistematicamente essere imputato alla persona tenuta al pagamento di un tributo contrario al diritto comunitario» [16].

16. Le statuizioni appena riportate evidenziano, da un lato, che la prova di non aver ripercosso il tributo a valle, in quanto posta a carico dell'importatore come condizione di ammissibilità della domanda, può finire col rendere praticamente impossibile l'ottenimento del rimborso; dall'altro, e di conseguenza, che può pertanto rivelarsi necessaria l'inversione dell'onere della prova. In altri termini, la Corte ha così riconosciuto che in alcuni casi, in particolare in un'economia di mercato basata sulla libera concorrenza, ben potrà essere l'amministrazione a dover provare che ripercussione c'è stata e non invece l'importatore a dover dimostrare di non aver ripercosso sugli acquirenti della merce.

Nella successiva sentenza Bianco la Corte ha peraltro disatteso l'argomento secondo cui, non avendo gli operatori economici in un'economia di prezzi regolamentati alcuna libertà di trasferire o meno il tributo sugli acquirenti, in tale ipotesi sarebbe compatibile con il diritto comunitario imporre a detti operatori l'onere della prova. Premesso che i principi affermati nella sentenza San Giorgio non si applicano unicamente a situazioni che si verificano in un'economia di mercato, la Corte ha infatti osservato che, sebbene sia più o meno probabile, a seconda delle caratteristiche del mercato, che si verifichi una traslazione, resta nondimeno che «i numerosi fattori che determinano la strategia commerciale variano da un caso all'altro, sicché *diviene praticamente impossibile determinarne l'effettiva influenza sulla traslazione*» [17].

15 — Sentenza San Giorgio (citata alla nota 6), punto 14.

16 — Idem, punto 15.

17 — Sentenza 25 febbraio 1988 (citata alla nota 8), punto 20; il corsivo è mio.

17. Vero è che nella stessa sentenza, pur affermando che non si può ammettere che esista, per l'ipotesi delle imposte indirette, «una presunzione secondo cui vi è stata traslazione e che spetti al contribuente fornire la prova negativa del contrario», la Corte ha tuttavia precisato che «questa affermazione non pregiudica affatto la soluzione del problema particolare che nasce, dal punto di vista dell'onere della prova, quando il contribuente è stato obbligato, dalla stessa normativa in vigore, a trasferire un'imposta a valle» [18].

A meno di ritenere che la Corte abbia lasciato aperta la questione, quest'ultima affermazione sembrerebbe indicare che, allorché l'importatore è costretto dalla stessa normativa nazionale a trasferire un'imposta a valle, ipotesi che nella sostanza coincide con quella che ha originato la presente procedura, l'onere della prova resterebbe a suo carico [19]. Ne conseguirebbe, in modo oserei dire pressoché automatico, che detto importatore sarebbe comunque impossibilitato ad ottenere il rimborso dei tributi indebitamente riscossi dall'amministrazione.

18. Quali conclusioni è possibile trarre dalla giurisprudenza fin qui richiamata? È fin troppo evidente, l'esame svolto lo dimostra, che l'incidenza della ripercussione, quale affermata nella sentenza Just, è stata notevolmente ridimensionata nella successiva giurisprudenza. Non credo sia azzardato rilevare che l'aver posto l'accento sul margine di incertezza che accompagna il fenomeno traslativo [20], nonché sulla circostanza che i vari fattori che determinano la strategia commerciale di un'impresa sono variabili, con la conseguenza che «diviene praticamente impossibile» determinarne l'effettiva influenza sulla ripercussione [21], costituisce nella sostanza il riconoscimento del fatto che la prova dell'avvenuta ovvero della mancata traslazione sui terzi si risolve in una *probatio diabolica*. Come peraltro già accennato (v. punti 9 e 10), essa lo è sia per l'operatore economico che ha versato il tributo non dovuto, sia per la stessa amministrazione.

In tale ottica, l'inversione dell'onere della prova dall'importatore all'amministrazione, quale sancita dalla Corte, è precisamente un modo per evitare di pervenire alla negazione assoluta del diritto alla ripetizione dell'indebito. La scelta di privilegiare il contribuente rispetto all'amministrazione, in relazione alle condizioni di prova, implica che il primo, attesa l'impossibilità per l'amministrazione di provare che la ripercussione abbia effettivamente avuto luogo, avrà sempre diritto alla restituzione di quanto indebitamente versato; ciò che trova conferma nelle sentenze nazionali emanate in applicazione della richiamata giurisprudenza della Corte.

18 — Idem, punto 17.

19 — Tale interpretazione, peraltro, non intaccherebbe ipotesi del tipo di quella decisa in Danimarca dall'Højesteret nella ricordata sentenza del 1952 e che, come già detto, ha certo condizionato la sentenza Just della Corte.

20 — V., in particolare, sentenza San Giorgio (citata alla nota 6), punto 15; nonché sentenza Bianco (citata alla nota 8), punto 17.

21 — Sentenza Bianco, citata, punto 20.

19. Può da ciò dedursi che la rilevanza della ripercussione e del principio dell'arricchimento senza causa, sebbene costantemente ribadita nella giurisprudenza in materia, sia stata talmente ridimensionata da non avere più alcuna incidenza pratica ai fini della ripetizione dell'indebito? La risposta non può che essere negativa. Resta, infatti, l'ipotesi in cui sia la stessa legislazione dello Stato ad obbligare l'importatore a ripercuotere a valle il tributo illegittimo, ipotesi al centro della procedura che ci occupa. La stessa giurisprudenza, come già detto, sembra infatti escludere in un caso del genere la possibilità di inversione dell'onere della prova, con la conseguenza che l'operatore economico, che pure ha pagato un tributo non dovuto, non avrebbe alcun diritto alla restituzione dell'indebito [22].

Al riguardo, osservo anzitutto che l'impostazione della Corte mi sembra da condividere, nel senso che in un'ipotesi di tale tipo non si può non partire dall'assunto che la ripercussione abbia effettivamente avuto luogo e che, pertanto, invertire l'onere della prova non avrebbe alcun senso. In tale ipotesi, infatti, l'amministrazione è comunque in grado di provare che ripercussione vi è stata [23], come peraltro rilevato dal giudice di rinvio rispetto al caso che ci occupa.

20. Deve invero ammettersi che in un caso del genere il problema non può comunque essere risolto, come suggerito dalla Commissione, attraverso una verifica volta a determinare se la ripercussione abbia effettivamente avuto luogo. Non si tratta affatto di stabilire a chi spetti l'onere della prova e verificare se le condizioni di prova richieste siano tali da rendere praticamente impossibile l'ottenimento del rimborso. Il problema è molto più radicale: si tratta infatti di decidere se la ripercussione del dazio di mare — in quanto conseguenza di un obbligo imposto dalla stessa normativa nazionale — debba essere considerata tale da rendere impossibile l'ottenimento del rimborso; dunque se, per ciò stesso, una normativa nazionale che produca un tale risultato sia incompatibile con il diritto comunitario. Si tratta di decidere, in ultima analisi, se l'avvenuta ripercussione sui terzi provochi effettivamente un arricchimento senza causa dell'operatore e sia pertanto, o comunque, tale da costituire causa estintiva dell'obbligo di restituzione delle somme indebitamente percepite dall'amministrazione.

22 — Ritengo a questo punto opportuno ricordare che rispetto ad analoga ipotesi, ma relativa ad una richiesta di restituzione di somme versate in base a regolamenti comunitari invalidi, la Corte ha, in una sentenza del 13 maggio 1981, affermato che l'esistenza «di un sistema specificamente congegnato al fine di ripartire gli effetti di un provvedimento di politica economica priva di fondamento l'azione di ripetizione degli importi delle cauzioni depositate ed incamerate, anche se tale azione potrebbe fruttuosamente essere esperita in base al solo diritto nazionale. A questo proposito *è indifferente che l'operatore abbia effettivamente riversato tale onere o si sia astenuto dal farlo per motivi inerenti alla strategia economica della sua impresa*» (causa 66/80, International Chemical Corporation, Racc. pag. 1191, punto 24; il corsivo è mio). È sufficiente dunque che la normativa comunitaria di cui si tratta sia costruita in modo tale da consentire (non è neppure necessario che lo imponga) la traslazione dell'onere di cui si tratta perché sia negata la restituzione delle somme indebitamente pagate. Non avendo motivo di ritenere che gli operatori economici siano diversamente tutelati a seconda che la loro richiesta di restituzione dell'indebito sia collegata a tributi nazionali ovvero comunitari, sono portato a credere che una siffatta giurisprudenza, in quanto si pone in contraddizione con le stesse sentenze San Giorgio e Bianco, sia ormai superata. Va da sé che, ove così non fosse, a dir poco una riflessione approfondita si imporrebbe al riguardo.

23 — Nella specie, ad esempio, all'amministrazione doganale è stato sufficiente verificare che le imprese ricorrenti avevano effettivamente incorporato nel prezzo di costo un ammontare pari al dazio di mare, così come richiesto dalla normativa interna in vigore; e che, come dichiarato dalle stesse imprese, il prezzo di vendita era stato poi determinato aggiungendo un margine di profitto ai costi complessivamente considerati.

Orbene, comincio col ricordare che il prezzo di vendita di un determinato prodotto è certo fissato in modo tale da coprire i costi ad esso relativi, ma è anche (e soprattutto) condizionato dall'andamento del mercato, sicché sarebbe semplicistico configurarlo come una mera somma dei costi incorsi e del profitto desiderato. Ne consegue che non è possibile isolarne una determinata quota, collegarla in modo esclusivo all'importo di un tributo indebitamente pagato e, per tale via, far venir meno il diritto alla ripetizione dell'indebito. Stando così le cose, non credo possa nutrirsi alcun dubbio sull'impossibilità di dimostrare che la perdita patrimoniale subita da colui che ha pagato il tributo illegittimo sia compensata dall'incorporazione del tributo nel prezzo del prodotto di cui si tratta. È infatti evidente, a mio avviso fin troppo, che la certezza che vi sia stata traslazione sui terzi acquirenti si potrebbe avere solo in presenza di un'offerta elastica e di una domanda rigida, ciò che nella realtà economica di fatto non avviene. Di questa realtà elementare anche il giurista deve tener conto; e trarne conseguenze ragionevoli.

21. Più in generale, anche a voler ammettere che in qualche caso il singolo operatore economico tragga un beneficio a seguito della restituzione di un tributo indebitamente pagato, tributo che aveva parzialmente o totalmente ripercosso a valle, resta da chiedersi se si possa, in tale ipotesi, ragionevolmente utilizzare la nozione di arricchimento senza causa. La mia risposta è, già sul piano della teoria giuridica generale, negativa: non ritengo infatti che possa essere correttamente qualificato come arricchimento senza causa il beneficio derivante per il singolo dalla restituzione di un tributo illegittimamente preteso e riscosso dall'amministrazione. Soprattutto, non ritengo che lo Stato, che indubbiamente — esso sì — si è arricchito senza causa riscuotendo magari per anni un tributo illegittimo, possa poi invocare proprio un tale principio per negare la restituzione delle somme indebitamente percepite [24].

Ma vi è di più. Ove si accettasse che uno Stato possa opporsi alla restituzione dell'indebito a motivo dell'avvenuta traslazione, peraltro imposta dalla stessa normativa nazionale, ben potrebbe verificarsi che lo Stato in questione non si conformi tempestivamente alla sentenza della Corte che quel tributo abbia dichiarato illegittimo: e ciò appunto perché non sarebbe comunque chiamato a restituire le somme indebitamente riscosse. Mi sembrerebbe, questo, un premio francamente eccessivo.

22. In definitiva, a me sembra, quantomeno in un caso quale quello che ci occupa, che la restituzione dell'indebito riesca solo a compensare un ... *impoverimento senza causa* dell'operatore economico che abbia versato all'amministrazione tributi non dovuti. E non importa che li abbia traslati (a ciò obbligato dalla stessa normativa nazionale) sull'acquirente, in tal caso avendo infatti dovuto, presumibilmente, ridurre il suo margine di profitto ovvero subire una riduzione del volume delle vendite. In ogni caso, poi, non ho dubbi sul fatto che, tra l'amministrazione di uno Stato membro che per anni abbia violato il diritto comunitario ed un contribuente

24 — V., sul punto, le conclusioni dell'avvocato generale Mancini relative al citato caso San Giorgio (Racc. 1983, pag. 3616, in particolare pag. 3627 s.); nonché punto 14 e nota 14 delle presenti conclusioni.

che abbia ad essa versato tributi non dovuti, non può certo essere il secondo ad essere penalizzato.

E, sia ben chiaro, una soluzione di segno opposto sarebbe tale da svuotare di ogni contenuto una posizione giuridica soggettiva garantita al singolo dal diritto comunitario; ciò che porrebbe in termini reali un problema di protezione giurisdizionale effettiva di tale posizione giuridica. Non è un problema minore.

23. Un'ultima osservazione. Com'è noto, una recente giurisprudenza ha ammesso l'obbligo risarcitorio dello Stato nei confronti dei singoli che abbiano subito dei danni provocati da una lesione, determinata da una violazione imputabile allo Stato, di un diritto direttamente conferito da una norma comunitaria. In tale occasione, la Corte ha precisato, in particolare, che «in tale ipotesi, il diritto al risarcimento costituisce il corollario necessario dell'effetto diretto riconosciuto alle norme comunitarie la cui violazione ha dato origine al danno subito» [25].

Orbene, è ben possibile, come prima accennato, che il singolo subisca un pregiudizio 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 — a volerlo configurare come avvenuta traslazione sui terzi acquirenti — potrà comportare una diminuzione del volume delle vendite. In tale ipotesi, esso ben potrà utilmente esperire un'azione in responsabilità contro lo Stato per la riparazione del pregiudizio subito a causa del tributo riscosso in violazione del diritto comunitario.

Mi si potrebbe a questo punto obiettare che la possibilità appena evidenziata elimina il rischio prima paventato che sia negata al singolo la tutela piena ed effettiva cui ha diritto. Mi chiedo, però, se non sarebbe molto più semplice, e non solo per l'operatore di cui si tratta, riconoscergli il diritto alla ripetizione dell'indebito.

24. Ed è questo risultato che deve essere garantito anche ai ricorrenti delle cause principali. Se la Corte vuole raggiungerlo, come io suggerisco, mi pare che abbia due strade. La prima consiste nel rispondere al giudice nazionale che una normativa nazionale costruita in modo tale da obbligare alla ripercussione sui terzi acquirenti è tale da rendere praticamente impossibile il rimborso dei tributi indebitamente riscossi dall'amministrazione, ed è, per ciò stesso, incompatibile con il diritto comunitario. La seconda, più radicale, consiste nell'affermare che la ripercussione sui terzi acquirenti non è comunque tale da far venir meno il diritto del singolo alla ripetizione dell'indebito.

25 — Sentenza 5 marzo 1996, cause riunite C-46/93 e C-48/93, Brasserie du Pêcheur e Factortame (Racc. pag. I-1029, punto 22).

Tenuto conto dei precedenti giurisprudenziali in materia, non posso tuttavia fare a meno di rilevare che anche la prima soluzione finisce per negare, sia pure in modo meno palese, qualsivoglia portata e incidenza pratica al criterio della ripercussione. Ed infatti: o l'amministrazione non è in grado di provare che ripercussione c'è stata (attesa l'inversione dell'onere della prova decisa nelle sentenze San Giorgio e Bianco), ovvero il sistema normativo che impone la ripercussione — e che dunque costituisce la sola ipotesi in cui l'amministrazione è in grado di provare che ripercussione c'è stata — viene considerato tale da rendere praticamente impossibile il diritto al rimborso. Il risultato finale non cambia: il singolo ha sempre e comunque diritto alla restituzione dei tributi riscossi dallo Stato in violazione del diritto comunitario.

Stando così le cose, non posso che suggerire alla Corte la soluzione più direttamente visibile: dire a chiare lettere che la ripercussione sui terzi acquirenti non ha alcuna incidenza sul diritto del singolo alla ripetizione dell'indebito. Una tale scelta, non solo dà luogo a minori incertezze tra gli operatori e gli interpreti, ma corrisponde anche meglio alla realtà economica.

25. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere come segue al quesito posto dal Tribunal d'instance di Parigi:

«La circostanza che un tributo riscosso in violazione del diritto comunitario sia stato ripercosso sui terzi acquirenti della merce non è tale da far venir meno il diritto del singolo alla ripetizione delle somme indebitamente percepite dall'amministrazione».