

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE SIR GORDON SLYNN

presentate il 29 settembre 1987 *

*Signor Presidente,
signori Giudici,*

Il decreto francese 30 agosto 1978, n. 78/903, ha istituito un tributo parafiscale sul carburante normale e super venduto in Francia, a decorrere dal 2 settembre e fino al 31 dicembre 1978, mentre il decreto francese 2 novembre 1978, n. 78/1043, ha istituito un tributo analogo sul gasolio per riscaldamento domestico venduto in Francia dal 3 novembre al 31 dicembre 1978. Le società francesi « Les Fils de Jules Bianco » e « J. Girard Fils » operano nel settore della vendita, importazione e distribuzione di prodotti petroliferi. In un primo tempo esse effettuavano un certo numero di versamenti alle autorità tributarie francesi a pagamento di tali tributi parafiscali, ma successivamente presentavano tre ricorsi separati dinanzi ai tribunali francesi, contestando la validità dei tributi e chiedendo il rimborso delle somme versate. Tanto in primo grado quanto in appello i ricorsi venivano ritenuti inammissibili, senza che vi fosse alcuna discussione nel merito. Il motivo era che non avevano dimostrato che gli oneri parafiscali non erano stati trasferiti agli acquirenti, come richiede l'art. 13, V, della legge finanziaria per il 1981 (legge 30 dicembre 1980, n. 80-1094) che recita:

« Chi abbia indebitamente corrisposto imposte indirette disciplinate dal code général des impôts o dazi e tributi nazionali riscossi secondo i procedimenti contemplati dal code des douanes, può ottenerne il rimborso, salvo in caso di errore materiale, solo

se comprova che per tali tributi non vi è stata rivalsa sugli acquirenti.

La presente norma si applica ai reclami presentati ai sensi degli artt. 1931 del code général des impôts e 352 del code des douanes, anche prima della data di entrata in vigore della presente legge. »

Dette società presentavano ulteriore ricorso alla cour de cassation che, con sentenze 9 ottobre 1985, pervenute alla cancelleria della Corte l'8, il 27 ed il 28 novembre 1985, ha chiesto una pronunzia pregiudiziale, per ciascuna delle cause, sulla seguente questione:

« Se il trattato che istituisce la Comunità economica europea vada interpretato nel senso che la Repubblica francese non poteva subordinare il rimborso di tributi nazionali riscossi in spregio al diritto comunitario alla prova che detti tributi non sono stati trasferiti agli acquirenti dei prodotti su cui gravavano, ponendo l'onere di questa prova negativa a carico delle sole persone fisiche o giuridiche che chiedono il rimborso. Se la soluzione sia diversa a seconda che sia o meno retroattiva la legge 30 dicembre 1980, a seconda della natura del tributo e a seconda del carattere concorrenziale, regolamentato o monopolistico, in tutto o in parte, del mercato. »

Le tre cause sono state riunite con ordinanza della Corte 15 gennaio 1986.

* Traduzione dall'inglese.

Non viene sollevata la questione dell'illegittimità del tributo alla stregua del diritto comunitario e il procedimento deve prendere le mosse dall'assunto che l'onere è stato istituito in spregio al trattato.

La Commissione, il Regno Unito e l'Italia sono intervenuti per sostenere le ricorrenti, sia pure in misura diversa, affermando che l'articolo 13, V, è in contrasto con il diritto comunitario in quanto impone l'onere di una prova negativa a chi ne chieda il rimborso ed in quanto richiede una prova documentale; solo la Francia sostiene che l'articolo è compatibile con il diritto comunitario.

La Corte è stata informata, in udienza, che la legge francese è stata modificata, a quanto pare dalla legge finanziaria rettificativa per il 1986 (legge 30 dicembre 1986, n. 86-1318), che, all'art. 24, dispone che l'art. 1965A del code général des impôts va letto come segue: « Chi abbia indebitamente versato tributi indiretti disciplinati dal presente codice può ottenerne il rimborso a meno che i tributi siano stati trasferiti all'acquirente », mentre fornisce una versione analoga dell'art. 352 bis del code des douanes. Tuttavia il rinvio verte unicamente sull'art. 13, V, della legge finanziaria per il 1981, e le modifiche apportate nel 1986 non sono pertinenti.

Le parti e la Commissione sostengono, senza che il punto sia contestato, che l'art. 13, V, della legge finanziaria per il 1981 venne adottato in seguito alla sentenza della Corte nella causa 168/78, Commissione/Francia (Racc. 1980, pag. 347), nella quale la Corte ritenne che le tasse gravanti su ta-

luni distillati d'importazione era in contrasto con l'art. 95 del trattato CEE. Onde evitare rimborsi automatici in un gran numero di casi in cui era stato o sarebbe stato probabilmente richiesto, il rimborso del tributo illegalmente riscosso (con una conseguente perdita di introiti), sarebbe stato posto a carico del contribuente l'onere di provare di non aver trasferito il tributo in capo agli acquirenti. Tale asserzione trova conforto nelle dichiarazioni del governo francese (Assemblée nationale, prima seduta del 17 ottobre 1980, *Journal officiel de la République française*, pag. 2826; Sénat, seduta del 22 novembre 1980, ibidem, pag. 5129). Tuttavia, nelle sentenze già pronunciate dai tribunali, si è ritenuto che le disposizioni dell'art. 13, V, non si limitassero agli alcolici ma fossero riferibili, tra l'altro, ai prodotti petroliferi come quelli di cui è causa.

Se viene imposto un onere in contrasto con il diritto comunitario è evidentemente essenziale che il cittadino possa ottenere dai tribunali nazionali non solo una sentenza dichiarativa dell'illegittimità del tributo, ma anche una sentenza che prescriva il rimborso dei tributi di cui gli è stato illecitamente richiesto il pagamento. In linea di principio, la disciplina della ripetizione dovrebbe essere la stessa in tutti gli Stati membri. Sebbene il Consiglio abbia adottato il regolamento 2 luglio 1979, n. 1430, relativo al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione o all'esportazione imposti dalla Comunità stessa e riscossi dagli Stati membri (GU 1979, L 179, pag. 1), nulla è stato intrapreso per via di regolamento ai fini di armonizzare le norme e le procedure nazionali relative agli oneri imposti dagli Stati membri in spregio al diritto comunitario, ciò malgrado il fatto che sin dal 1976 la Corte abbia sottolineato come esista il potere di emanare tali norme e come non si possa che rimpiangere la loro mancanza (causa 33/76, Rewe Zentralfinanz e.G./Saarland, Racc. 1976, pag. 1989; causa

130/79, *Express Dairy Foods Ltd./Intervention Board for Agricultural Produce*, Racc. 1980, pag. 1887).

Di conseguenza i giudici sono stati costretti a risolvere casi specifici in cui venivano sollevate richieste di rimborso in assenza di norme di armonizzazione.

Dobbiamo prendere le mosse dall'affermazione secondo cui ai giudici nazionali « è affidato il compito di garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi efficacia diretta » (Rewe, precitata, punto 5 della motivazione). In altre parole deve essere disponibile un rimedio giuridico contro l'imposizione illegittima di oneri.

Non essendovi armonizzazione, questa Corte ha accettato che i tribunali nazionali applichino le proprie norme e procedimenti. Pertanto, le norme nazionali relative ai termini di prescrizione, al giudice competente ed alla concessione di interessi vanno applicate anche se differiscono da uno Stato membro all'altro (sentenza Rewe, precitata).

Dette norme nazionali debbono, tuttavia far sì che: a) le condizioni che si applicano alle azioni dirette di applicazione del diritto comunitario « non possano essere meno favorevoli di quelle relative ad analoghe azioni del sistema processuale nazionale »; b) che tali condizioni non debbono rendere « impossibile l'esercizio di diritti che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare ». Questi principi generali, enunciati per la prima volta nella sentenza Rewe, sono stati confermati in una serie di successive sentenze (causa 45/76, *Comet/Produktschap voor Siergewassen*, Racc. 1976, pag. 2043; causa 68/79, *Just/Ministero danese delle imposte ed accise*, Racc. 1980, pag. 501; causa 61/79, *Amministrazione delle finanze dello*

Stato/Denkavit italiana, Racc. 1980, pag. 1205; causa 811/79, *Amministrazione delle finanze dello Stato/Ariete*, Racc. 1980, pag. 2545; causa 826/79, *Amministrazione delle finanze dello Stato/MIRECO*, Racc. 1980, pag. 2559; e la causa 199/82, *Amministrazione delle finanze dello Stato/San Giorgio*, Racc. 1983, pag. 3595). Due delle cause ora citate meritano un commento.

Mi sembra che, nella causa *Just*, la Corte si sia soprattutto preoccupata di stabilire se due aspetti del diritto o della prassi danese fossero compatibili con il diritto comunitario, in particolare: a) il fatto che i giudici danesi prendano in considerazione la circostanza che i tributi pagati, ma non dovuti, siano stati incorporati nel prezzo dei beni e trasferiti ai successivi acquirenti; b) il fatto che i giudici danesi, nel decidere l'importo del risarcimento, possano prendere in considerazione qualsiasi danno sia stato subito dal contribuente per effetto dell'incidenza di un tributo illegittimo sui suoi profitti, come la perdita di profitti dovuta ad un calo delle vendite, derivante dalla maggiorazione di prezzo necessaria per assorbire il tributo. Entrambi gli elementi sono stati ritenuti compatibili con il diritto comunitario. Alla luce dei principi generali enunciati dalla Corte esiste un legame tra di loro. Anche se si deve ritenere che i tributi illegittimi siano stati trasferiti, è comunque possibile chiedere un risarcimento per il calo delle vendite derivante dalla maggiorazione di prezzo che risulta dall'inclusione del tributo, come è avvenuto nella causa *Just*. Tuttavia, la Corte non ha affermato che l'avvenuta traslazione del tributo debba necessariamente significare, dal punto di vista del diritto comunitario, e per esempio in applicazione di un principio generale che vieti l'arricchimento senza causa, che i tributi ingiustamente imposti e riscossi non possano mai essere rimborsati.

Nella causa *San Giorgio*, la Corte ha ripetuto i due principi generali che ho appena

ricordato e l'affermazione della sentenza Just secondo cui il diniego del rimborso non si può ritenere contrario al diritto comunitario « qualora sia *appurato* che la persona tenuta al pagamento del tributo lo ha di fatto riversato su altri soggetti » (sottolineatura mia). « Appurare » un fatto, per un giudice nazionale, dipende dagli elementi di prova di cui dispone. Ciò può essere facilitato da presunzioni semplici od assolute. A questo proposito, la Corte ha aggiunto un'importante precisazione al punto 14 della motivazione: « 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. Una volta stabilita l'incompatibilità della riscossione con il diritto comunitario, il giudice deve essere libero di valutare se l'onere dell'imposta sia stato trasferito su altri soggetti e se lo sia stato in tutto o in parte ». E successivamente, al punto 15: « 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 » (sottolineatura mia).

mente rimosse ove il contribuente avesse esibito prove documentali della mancata traslazione su altri soggetti, la Corte affermò che « uno Stato membro non può subordinare il rimborso di tributi nazionali riscossi in contrasto con quanto disposto dal diritto comunitario alla prova che detti tributi non sono stati trasferiti su altri soggetti qualora il rimborso sia subordinato a criteri di prova che rendono praticamente impossibile l'esercizio di tale diritto, e ciò anche nel caso in cui il rimborso di altri dazi, imposte o tasse riscossi in contrasto con il diritto nazionale sia sottoposto alle medesime condizione restrittive ».

Le ricorrenti si fondano principalmente sulla sentenza pronunciata in quella causa; sostengono come sia estremamente difficile per l'impresa che si trovi in una determinata posizione dimostrare che il tributo non è stato trasferito all'acquirente. Il governo francese replica di avere il diritto di impedire un arricchimento senza causa, che la disposizione non è discriminatoria nei confronti delle importazioni e che le norme probatorie esistenti non rendono praticamente impossibile od eccessivamente difficile ottenere il rimborso dei tributi indebitamente riscossi. In relazione a quest'ultimo punto, si sostiene che, sebbene formalmente negativo, il requisito è di fatto positivo, in quanto chi richiede il rimborso deve dimostrare di aver sopportato l'onere del tributo, ed inoltre che questo tipo di tributo indiretto è, per natura, normalmente trasferito al consumatore, sicché è giusto porre a carico del richiedente l'onere della prova di averlo sopportato personalmente, ed infine che non viene richiesta nessuna particolare forma di prova, a differenza di quanto avveniva per la disposizione che si trovava al centro della causa San Giorgio.

In quel caso, in cui una disposizione italiana dava diritto al rimborso di somme indebita-

Al fine di decidere, in questo contesto, quali disposizioni siano compatibili, e quali incompatibili, con il diritto comunitario, mi sembra che la considerazione principale sia 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 del diritto riconosciuto ai singoli dalle norme comunitarie che vietano le tasse d'effetto equivalente a dazi doganali o, secondo i casi, l'applicazione discriminatoria di imposte interne » (sentenza San Giorgio, punto 12 della motivazione).

Chi richiede il rimborso, deve provare, sostanzialmente, l'illegittimità del tributo ed il fatto di averlo pagato; agli inizi non gli si dovrebbe chiedere alcuna prova aggiuntiva. La circostanza che si esiga da lui che faccia di più e che dimostri di non aver trasferito l'onere del tributo, come condizione dell'ammissibilità dell'azione, è tale da poter rendere « praticamente impossibile » o « eccessivamente difficile » ottenere il rimborso. Ciò è stato specificamente riconosciuto nella sentenza San Giorgio, al punto 14 della motivazione, ove è stato affermato che « 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 » sono un esempio particolare di una norma probatoria che produce l'effetto di rendere praticamente impossibile od estremamente difficile ottenere il rimborso.

Se questi concetti venissero precisati, affermando che l'onere può essere posto a carico del contribuente solo se egli non può dimostrare che sarebbe praticamente impossibile od eccessivamente difficile provare la mancata traslazione del tributo su altri soggetti ne deriverebbero grandi complicazioni e difficoltà per i procedimenti. I principi deb-

bono rimanere semplici, come quelli enunciati nella seconda fase del punto 14 della sentenza San Giorgio.

L'art. 13, V, è un esempio lampante del tipo di requisiti probatori censurati nella sentenza San Giorgio. Non lo si può salvare solo perché non richiede una particolare forma di prova, giacché il ragionamento della Corte, nel brano citato, è espresso in termini generali. L'esigenza di una particolare forma di prova è una restrizione supplementare. Né, a mio parere, la norma in esame può risultare legittima per via dell'asserzione del governo francese secondo cui è possibile esprimerla in termini positivi. La prova richiesta rimane essenzialmente la stessa. Non è neppure possibile effettuare una netta distinzione, sulla base della sentenza San Giorgio, tra un'economia di mercato fondata sulla libera concorrenza (come in quel caso) ed un mercato regolamentato, in cui i prezzi vengono stabiliti dallo Stato (come nella presente causa). La Corte ha semplicemente voluto attirare l'attenzione sulle questioni particolarmente difficili che possono sorgere in un'economia di mercato, senza escludere altre forme di organizzazione degli scambi dal principio generale che veniva enunciato. È possibile, in un'economia di mercato soggetta a regolamentazione, come sostengono i ricorrenti, che risulti difficile dimostrare che un determinato tributo è stato riversato nel prezzo fissato per la rivendita. Anche se è vero che, di norma, avviene una traslazione delle imposte indirette, non mi pare che si debba esigere da chi chiede il rimborso la prova della mancata traslazione del tributo in determinati casi specifici. L'importo del tributo, le dimensioni dell'operazione commerciale, il numero delle operazioni stesse, la decisione di politica commerciale se assorbire o trasferire l'importo potranno variare da un caso all'altro e mi sembra che la certezza del diritto possa essere garantita solo se si accetta che un ricorso è ammissibile se vengono af-

fermati e dimostrati gli elementi essenziali del pagamento di un tributo illegittimo.

Una regola di grande chiarezza, come quella espressa nel secondo periodo del punto 14 della motivazione della sentenza San Giorgio, non pone nel nulla il riconoscimento, da parte della Corte, della possibilità, per gli Stati membri, di negare il rimborso qualora sia dimostrato che l'onere è stato trasferito e che il rimborso produrrebbe un arricchimento senza causa. Per quanto sia necessaria una grande prudenza ove sembri che una disposizione relativa al diniego di rimborso di tributi illegittimi che siano stati trasferiti sia stata istituita allo scopo di evitare gli effetti del diritto comunitario, i giudici nazionali hanno ancora la possibilità di accertare che vi è stato un arricchimento senza causa se l'onere è stato trasferito e se non vi è stata perdita di profitti (a causa della riduzione del giro d'affari semplicemente per via dell'aggiunta o dell'inclusione nel prezzo della tassa).

Mi sembra, inoltre, legittimo che il giudice nazionale, chiamato a garantire la protezione di un diritto conferito dall'ordinamento comunitario, possa prendere in considerazione una tale perdita di profitti al fine di decidere se sia necessario rimborsare i tributi indebitamente riscossi. Il fatto che sia data un'altra separata azione di risarcimento dei danni derivanti dal lucro cessante è un fattore da prendere in considerazione, ma non è decisivo, giacché l'esperimento di tale rimedio aggiuntivo può evidentemente porre a carico del ricorrente un onere supplementare, con spese e ritardi considerevoli.

Ove l'onere di dimostrare la mancata traslazione del tributo non gravi sul ricorrente, spetta forse all'amministrazione provare che vi è stata rivalsa e, pertanto arricchimento senza causa? Mi sembra che, se l'onere della prova non grava in un primo tempo sul ri-

corrente, ne deve conseguire che spetta all'amministrazione sollevare la questione e, se ne ha la possibilità, fornirne la prova. Tuttavia, essa può produrre un principio di prova che indichi l'avvenuta traslazione o un arricchimento senza causa in misura sufficiente da richiederne la confutazione da parte del contribuente. Quindi, come spesso accade, l'onere della prova può passare da una parte all'altra nel corso del procedimento. La questione decisiva è se dal complesso delle prove disponibili emerga che vi è stata traslazione del tributo sicché, tenuto conto di un eventuale lucro cessante, il rimborso totale o parziale produrrebbe un arricchimento senza causa.

Nella seconda parte della questione pregiudiziale il giudice a quo chiede se la soluzione possa variare a causa di tre fattori: la retroattività, la natura del tributo e il tipo di mercato. Se una disposizione come quella di cui è causa è in contrasto con il diritto comunitario, a mio parere la trasgressione del diritto comunitario può solo risultare aggravata se la disposizione stessa ha anche un effetto retroattivo. Il riferimento che il giudice nazionale opera alla natura del tributo di cui è causa può essere interpretato come un'allusione ad un'eventuale distinzione tra imposte dirette e imposte indirette. In uno Stato membro in cui i tribunali siano autorizzati a prendere in considerazione la traslazione di un tributo da parte di un commerciante sugli acquirenti è possibile che sia più facile dimostrare la traslazione di un tributo quando questo grava sui beni e non sul commerciante; ma questo è un dato di fatto che interessa il giudice nazionale chiamato a risolvere la controversia, e non incide sui problemi che deve risolvere questa Corte. Se il giudice a quo della presente causa vuole suggerire che si deve presumere che i tributi gravanti sui beni siano necessariamente trasferiti agli acquirenti, ritengo che una qualsiasi presunzione di questo tipo sarebbe chiaramente contraria al diritto comunitario (vedasi sentenza San Giorgio punto 14 della motivazione). Per il resto, alla luce degli ar-

gomenti addotti, non vedo in che modo la « natura del tributo » possa essere rilevante ai fini della presente causa. Dalla giurisprudenza della Corte non emerge alcun motivo di distinguere tra tributi diretti ed indiretti nel presente contesto.

La questione della natura libera, regolamentata o monopolistica, in tutto o in parte, del mercato, non incide, a mio parere, sulla soluzione delle questioni sollevate nella presente causa, per i motivi già indicati. In un mercato regolamentato (come quello di cui è causa, in cui i prezzi sono fissati dallo Stato), il commerciante non ha alcuna possibilità di scelta riguardo al prezzo di vendita dei propri prodotti. Stando così le cose, è

quanto meno più facile, rispetto alla situazione di un mercato libero, determinare se un tributo sia stato trasferito sugli acquirenti. Questi sono problemi probatori che riguardano il giudice di merito. Non ritengo, però, che possano influenzare la questione che la Corte deve risolvere nel presente procedimento, riguardo alla possibilità, per uno Stato membro, di emanare una disposizione riguardo alla traslazione dell'onere e di far gravare, a tal fine, sull'operatore l'onere di una prova negativa. Nessuno ha sostenuto che la presente causa verte su un mercato monopolistico. Considero irrilevante, ai fini della presente causa, che il mercato interessato sia libero, regolamentato, o monopolistico.

Di conseguenza sono del parere che la questione sollevata dalla cour de cassation francese vada risolta come segue:

« Gli Stati membri non possono subordinare il rimborso di tributi nazionali riscossi in spregio al diritto comunitario alla prova che detti tributi non sono stati trasferiti agli acquirenti dei prodotti su cui gravavano, ponendo l'onere di questa prova negativa a carico delle sole persone fisiche o giuridiche che chiedono il rimborso.

La retroattività di una disposizione del genere aggrava la trasgressione del diritto comunitario; ma la natura del tributo è irrilevante a questi fini, come pure la questione della natura libera, regolamentata o monopolistica del mercato ».

Spetta al giudice nazionale statuire sulle spese delle parti nel procedimento principale. Le spese sostenute dai governi britannico, francese ed italiano e dalla Commissione non possono dar luogo a rifusione.