

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
L.A. GEELHOED

presentate il 3 giugno 2003¹

Introduzione

1. Nel presente procedimento per violazione del Trattato, ai sensi dell'art. 226 del Trattato CE, la Commissione chiede alla Corte di accertare che la Repubblica italiana, mantenendo in vigore l'art. 29, secondo comma, della legge 29 dicembre 1990, n. 428, il quale, così come interpretato ed applicato in sede amministrativa e giudiziaria, consente di applicare alla ripetizione dei tributi percepiti in violazione delle norme comunitarie un regime probatorio che rende l'esercizio del diritto al rimborso di tali tributi praticamente impossibile o, comunque, eccessivamente difficile per i contribuenti, è venuta meno agli obblighi ad essa imposti dal Trattato CE. A suo avviso tale prassi si pone in contrasto con i principi enunciati dalla Corte in materia di ripetizione dell'indebito.

2. Contestualmente si ripropone nel caso di specie il problema, ancor più fondamentale, delle conseguenze che possono derivare da una giurisprudenza nazionale che non si conformi alle disposizioni di diritto comunitario primario o derivato, così come interpretate dalla Corte di giustizia.

3. A tal riguardo mi permetto di osservare che, seppure in un'ottica diversa, tale aspetto della questione è stato affrontato in due altre cause, tuttora pendenti dinanzi alla Corte. Si tratta rispettivamente delle cause Kühne & Heitz² e Köbler³. Nella prima il giudice a quo ha sollevato la questione se un organo amministrativo nazionale sia obbligato a riprendere in esame una decisione definitiva e non più impugnabile quando da una successiva sentenza della Corte risulti che la decisione e la pronuncia che l'ha confermata riposavano su una errata interpretazione del diritto comunitario. La seconda delle due cause verte sulla questione se uno Stato membro sia responsabile per il pregiudizio subito da un singolo in seguito ad una sentenza pronunciata da un giudice nazio-

2 — Causa C-453/00.

3 — Sentenza 30 settembre 2003, Causa C-224/01 (Racc. pag. I-10239). L'avvocato generale Léger ha presentato le proprie conclusioni nella suddetta causa l'8 aprile 2003.

1 — Lingua originale: l'olandese.

nale di ultimo grado che violi il diritto comunitario. Nella presente causa si domanda invece se una prassi giurisprudenziale in contrasto con il diritto comunitario possa condurre a constatare, ai sensi dell'art. 226 CE, che uno Stato membro ha violato gli obblighi derivantigli dal Trattato CE.

II — Le norme italiane controverse

4. La legge 29 dicembre 1990, n. 428, recante disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (Legge comunitaria per l'anno 1990, GURI, n. 10, del 12 gennaio 1991), è entrata in vigore il 27 gennaio 1991.

5. Il suo art. 29 contiene disposizioni per il «rimborso dei tributi riconosciuti incompatibili con il diritto comunitario». I commi 1 e 2 di tale articolo sono così formulati:

«1. Il termine quinquennale di decadenza previsto dall'articolo 91 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, deve intendersi applicabile a tutte le domande e le azioni esperibili per il rimborso di quanto pagato in relazione ad operazioni doganali. A decorrere dal novantesimo giorno suc-

cessivo alla data di entrata in vigore della presente legge, il predetto termine ed il termine di prescrizione previsto dall'articolo 84 dello stesso testo unico sono ridotti a tre anni.

2. I diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti

(...).

III — Gli antecedenti

6. Il secondo comma dell'art. 29 della legge n. 428/1990 ha abrogato l'art. 10 del decreto legge 10 luglio 1982, n. 430⁴, a tenore del quale:

«Chi ha indebitamente corrisposto diritti doganali all'importazione, imposte di fab-

4 — «Disposizioni in materia di imposte di fabbricazione e di movimentazione dei prodotti petroliferi, di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto e relative sanzioni» (GURI n. 190, del 13 luglio 1982).

bricazione, imposte di consumo o diritti erariali, (...) non ha diritto al rimborso delle somme pagate, salvo il caso di errore materiale, quando l'onere relativo è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti. L'onere si presume trasferito ogni qual volta le merci in relazione alle quali il pagamento è stato operato siano state cedute, anche dopo lavorazione, trasformazione, montaggio, assemblaggio o adattamento di esse, salva la prova documentale contraria.

(...).

7. Tale disposizione negli anni '80 era stata oggetto di due sentenze della Corte. Nella sentenza San Giorgio del 9 novembre 1983 era stato dichiarato che uno Stato membro non può subordinare il rimborso di tributi nazionali riscossi in contrasto con quanto disposto dal diritto comunitario alla prova che i detti tributi non sono stati trasferiti su altri soggetti, qualora il rimborso sia subordinato a criteri di prova che rendano l'esercizio del detto diritto praticamente impossibile o estremamente difficile⁵. Dopo la sentenza San Giorgio, la Commissione aveva avviato un procedimento per violazione del Trattato contro la Repubblica italiana. Tale procedimento si con-

cluse con la sentenza 24 marzo 1988⁶. Le censure della Commissione si incentravano sulla condizione che venivano consentite solo prove scritte per dimostrare che i tributi nazionali indebitamente pagati non erano stati trasferiti su terzi. La Corte dichiarò la detta regola probatoria in contrasto con il diritto comunitario.

8. Anche l'art. 29 della legge n. 428/1990 è già passato al vaglio della giurisprudenza comunitaria. Il primo e il secondo comma di tale articolo sono stati oggetto di questioni pregiudiziali che hanno portato alle sentenze Aprile⁷, Dilexport⁸ e Grundig Italiana⁹. Tutte e tre le sentenze riguardano il termine di decadenza di cui all'art. 29, primo comma.

9. La sentenza Dilexport è particolarmente significativa ai fini dell'interpretazione dell'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990, che costituisce il fulcro del presente procedimento per violazione del Trattato. Dopo aver constatato che vi era disaccordo tra il governo italiano e i giudici nazionali circa l'interpretazione che gli organi giudiziari italiani devono dare alle dette disposizioni, la Corte si è così espressa

6 — Causa 104/86 (Racc. pag. 1799).

7 — Sentenza 17 novembre 1998, causa C-228/96 (Racc. pag. I-7141).

8 — Sentenza 9 febbraio 1999, causa C-343/96 (Racc. pag. I-579).

9 — Sentenza 24 settembre 2002, causa C-255/00 (Racc. pag. I-8003).

5 — Causa 199/82, San Giorgio (Racc. pag. 3595, pag. 13).

per quanto riguarda la ripartizione dell'onere della prova:

IV — Il procedimento

10. In data 17 settembre 1996 la Commissione emetteva un parere motivato e il 4 aprile 2000 adiva la Corte con un ricorso.

«52. Se, come ritiene il giudice nazionale, esiste una presunzione di ripercussione su altri soggetti dei diritti e dei tributi illegittimamente pretesi o indebitamente riscossi e se è a carico del ricorrente la prova contraria di tale presunzione per ottenere il rimborso del tributo, si dovrà considerare che le disposizioni di cui si tratta sono contrarie al diritto comunitario.

53. Se, per contro, come sostiene il governo italiano, spetta all'amministrazione dimostrare, mediante tutti i mezzi di prova generalmente ammessi dal diritto nazionale, che il tributo è stato trasferito su altri soggetti, si dovrà invece considerare che le disposizioni di cui si tratta non sono contrarie al diritto comunitario».

La Corte conclude che il diritto comunitario osta a che uno Stato membro assoggetti il rimborso di diritti doganali e di imposte incompatibili con il diritto comunitario a una condizione, quale la mancata ripercussione di tali diritti e imposte su altri soggetti, che spetterebbe al ricorrente provare.

11. La ricorrente conclude che la Corte voglia:

a) accertare che la Repubblica italiana, mantenendo in vigore nel proprio ordinamento l'art. 29, secondo comma, della legge 29 dicembre 1990, n. 428, che, così come interpretato e applicato in sede amministrativa e giudiziaria, giustifica un regime probatorio della traslazione dei tributi percepiti in violazione di norme comunitarie che rende l'esercizio del diritto al rimborso di tali tributi praticamente impossibile o, comunque, eccessivamente difficile per il contribuente e come tale incompatibile con i principi di diritto enunciati dalla Corte di giustizia in materia di ripetizione dell'indebito, è venuta meno agli obblighi ad essa imposti dal Trattato CE;

b) condannare la Repubblica italiana alle spese di giudizio.

12. La Repubblica italiana conclude che la Corte voglia respingere il ricorso e condannare la Commissione alle spese.

13. L'udienza si è tenuta il 2 aprile 2003. Su invito della Corte, le parti hanno discusso se la Commissione possa fondare un procedimento per violazione del Trattato sulle decisioni degli organi giurisdizionali italiani. Nel corso dell'udienza, il governo italiano ha sollevato un'eccezione di irricevibilità.

V — Motivi e principali argomenti

A — *Le censure della Commissione*

14. La Commissione critica il modo in cui l'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990 viene interpretato dai giudici italiani e viene applicato dall'amministrazione finanziaria. Tale prassi non sarebbe conforme alla giurisprudenza della Corte di giustizia sulle condizioni in base alle quali uno Stato membro può rifiutarsi di rimborsare al contribuente tributi riscossi in violazione del diritto comunitario.

15. La Commissione rinvia, in particolare, alla giurisprudenza della Corte che ha dichiarato incompatibili con il diritto comunitario tutte le modalità di prova il cui effetto sia di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile il

rimborso della tassa riscossa¹⁰, in particolare quando si presume che l'onere fiscale sia stato trasferito su altri soggetti e si impone al contribuente di provare che ciò non è avvenuto. Il diritto comunitario vieta che uno Stato membro subordini il rimborso di dazi doganali e di tributi percepiti in violazione delle norme comunitarie alla condizione che i detti dazi o tributi non siano stati trasferiti su terzi, quando la relativa prova debba essere fornita dal ricorrente¹¹. La Commissione si richiama anche alla sentenza Comateb e a., in cui la Corte ha affermato che la questione della traslazione o meno, in ogni singolo caso, di un'imposta indiretta costituisce una questione di fatto rientrante nella competenza del giudice nazionale, che potrà valutare liberamente le prove fornite al riguardo. La Corte ha poi aggiunto che non si può ammettere che, per le imposte indirette, esista una presunzione secondo cui vi è stata traslazione e che spetti al contribuente fornire la prova contraria¹².

16. L'onere della prova relativa all'applicazione dell'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990 è in linea di principio a carico dell'amministrazione, la quale deve dimostrare che il tributo di cui trattasi è stato trasferito dal singolo sui terzi. La

10 — Sentenza Dilexport, cit., punto 48.

11 — Sentenza Dilexport, cit., punto 52.

12 — Sentenza 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95 (Racc. pag. I-165, punto 25).

giurisprudenza italiana sembrerebbe invece ammettere che la prova che l'amministrazione deve fornire ai sensi dell'art. 29, secondo comma della legge n. 428/1990, per dimostrare che il tributo di cui trattasi è stato trasferito dal singolo sui terzi, si basi su una «presunzione semplice»¹³.

tributi percepiti in violazione del diritto comunitario¹⁴. Ciò è chiaramente in contrasto con la giurisprudenza della Corte citata dalla Commissione.

18. La Commissione ripartisce la giurisprudenza della Corte suprema di cassazione relativa all'interpretazione e applicazione dell'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990 in due gruppi di sentenze.

17. Le modalità secondo le quali in concreto la normativa italiana viene interpretata dalle istanze giudiziarie italiane (più precisamente la Corte suprema di Cassazione) e viene applicata dall'amministrazione finanziaria italiana si evidenziano nel fatto che il contribuente deve fornire la prova negativa di non aver trasferito il tributo illegittimo sui suoi clienti, con la conseguenza che il rimborso del tributo viene reso molto difficile, se non impossibile. Fin dall'entrata in vigore della legge n. 428/1990, l'autorità italiana sarebbe in grado di opporsi sistematicamente a ogni domanda volta ad ottenere il rimborso dei dazi doganali, imposte di consumo o altri

19. Nel primo gruppo la presunzione viene in gioco sotto il profilo del convincimento del giudice, assumendo così i connotati di un postulato (cioè di una premessa logica accettata senza bisogno di dimostrazione). La Commissione ritiene che questa tecnica della Corte suprema di Cassazione non comporti una presunzione semplice, ma piuttosto una presunzione legale basata su un fatto notorio — e cioè che i tributi vengano trasferiti sulla clientela — in ragione della quale l'onere della prova viene sistematicamente a gravare sul contribuente.

20. Nella sentenza 29 marzo 1996, n. 2844, la Corte suprema di cassazione ha basato la presunzione che i tributi siano stati riversati

13 — La Commissione spiega nel suo ricorso come il principio della «presunzione» viene applicato nella disciplina delle prove in Italia. Si ha «presunzione semplice» ai sensi dell'art. 2729 del codice civile, quando il giudice, sulla base di una prova diretta, il cosiddetto *factum probans*, risale mediante un ragionamento induttivo al *factum probandum*. La giurisprudenza italiana ritiene che il *factum probans* debba avere un grado di certezza assoluto e non debba essere frutto di un ragionamento presuntivo. La presunzione legale, ai sensi dell'art. 2728 del codice civile, non presuppone alcun ragionamento logico del giudice ma ricollega una data conseguenza giuridica a un determinato fatto. Decisamente diverso nei due casi è il regime della prova contraria. Nel caso di presunzioni legali, la prova contraria in taluni casi non può neppure essere data e, quando è possibile, va fornita dalla controparte. Si ha quindi una vera e propria inversione dell'onere della prova. Nel caso di presunzioni semplici è più difficile, per la loro stessa natura, fornire la prova contraria. La presunzione va tenuta distinta dal concetto di «fatto notorio». Il fatto notorio è un fatto assolutamente pacifico, che non richiede prova.

14 — Nella replica la Commissione ha tuttavia ammesso che tale affermazione è troppo tassativa.

dall'importatore sul prezzo di vendita della merce ai consumatori sui seguenti fattori:

«a) l'importatore non era un privato, ma una ditta commerciale o industriale;

b) l'impresa era normalmente gestita e non versava in situazione di insolvenza. Se si fosse trovata in difficoltà, si sarebbe potuto presumere che vendesse sottocosto;

c) l'indebita imposizione tributaria era stata effettuata da tutte le dogane italiane, il che aveva contribuito a creare la diffusa convinzione che essa fosse legittima;

d) ciò era avvenuto per lungo tempo e pacificamente».

21. Nella sentenza 18 novembre 1998, n. 9797, la Corte suprema di cassazione ha qualificato il trasferimento dei tributi come un normale fatto economico, cioè come un fatto notorio che non richiede dimostrazione.

22. In un secondo gruppo di sentenze la presunzione viene messa in relazione con un meccanismo istruttorio. Tali sentenze impongono all'amministrazione di produrre taluni documenti probatori necessari. Ma essa è con ciò esonerata da ulteriori oneri probatori e sul soggetto interessato grava l'obbligo di produrre determinate scritture contabili. Qualora il contribuente non fosse in grado di provvedervi, se ne deduce che il tributo di cui trattasi è stato trasferito. Tale «controprova negativa» è prevista nell'art. 116 del codice di procedura civile.

23. Per i commercianti in molti casi non è possibile, ovvero risulta estremamente difficile, produrre i documenti di cui trattasi a causa della scadenza del periodo minimo di 10 anni previsto dalla legge per la conservazione delle scritture (art. 2220 del Codice civile). Data la lunga durata dei procedimenti di rimborso, la conservazione dei documenti contabili per oltre 10 anni costituisce per i commercianti un onere eccessivo, tra altro in considerazione degli elevati costi di custodia. Ciò verrebbe a porsi come un ulteriore ostacolo al rimborso.

24. La Commissione deduce a sostegno di quanto sopra numerose sentenze di istanze giudiziarie di grado inferiore. In particolare cita una sentenza con cui il Tribunale civile di Genova, in data 12 aprile 1995, ha statuito che, sebbene l'onere della prova della traslazione sia in linea di principio a carico dell'amministrazione finanziaria, è possibile operare presunzioni semplici, risa-

lendo da fatti noti alla prova della traslazione del tributo, anche soltanto in termini di ragionevole probabilità. Anche altri fattori concomitanti possono, secondo tale giudice, dimostrare che la «traslazione» è un «fenomeno di tendenza». A questo proposito il Tribunale richiama i quattro fattori ora menzionati¹⁵ che sono stati assunti come criterio dalla Corte suprema di Cassazione. Sulla base di quanto sopra precisato viene ad essere giustificata la presunzione che l'ammontare del tributo è stato incorporato nel prezzo di vendita e viene pertanto sopportato dal consumatore finale. Si tratta a questo proposito di una presunzione semplice, che serve a provare il fatto non accertato della traslazione dell'onere tributario e che ammette comunque la prova contraria, tuttavia a carico dell'importatore e non già dell'amministrazione finanziaria.

25. Secondo la Commissione tale tendenza giurisprudenziale, è tuttora (anno 2000) attuale e non vi è alcun segno che faccia pensare a un'inversione di tendenza.

26. La Commissione aggiunge ancora che il ragionamento utilizzato porta a risultati illogici. Il punto di partenza sarebbe costituito dalla considerazione che le imprese, di norma, trasferiscono gli oneri tributari indiretti. Tale premessa si fonda sulla circostanza che il contribuente è un'impresa commerciale, sull'assenza di stato di insolvenza e sul fatto che il tributo è stato imposto dall'amministrazione per un deter-

minato periodo, generalmente e regolarmente. Nessuno di tali elementi può servire come base per la presunzione di cui trattasi. La mancata traslazione del tributo riduce gli utili dell'impresa, ma non conduce necessariamente allo stato di insolvenza. È arbitrario sia dal punto di vista logico sia dal punto di vista giuridico argomentare che se un'impresa è solvibile deve aver ripercosso il tributo sui clienti. Secondo la Commissione la concezione moderna del mercato rende comunque difficile individuare un rapporto causale fra l'aumento dei prezzi e la traslazione effettiva dell'onere.

27. La Commissione precisa poi che non solo la magistratura italiana, ma anche l'amministrazione italiana frappone ostacoli al contribuente che chiede il rimborso dei tributi indebitamente pagati. A tal riguardo, essa richiama due circolari dell'11 marzo 1994 e del 12 aprile 1995 che vengono applicate dal ministero delle Finanze, da cui risulta che le autorità finanziarie e doganali debbono richiedere una copia delle scritture contabili dell'interessato, il che prova come il rimborso del tributo venga chiaramente abbinato alla contabilità fiscale. Ambedue le circolari stabiliscono in sostanza che il trasferimento del tributo sui terzi è accertato se tali tributi non sono stati contabilizzati nel bilancio (e iscritti come pagamento non dovuto) nell'anno in cui sono stati versati all'amministrazione. La mancata iscrizione delle suddette passività sotto tali voci sta ad indicare che l'impresa le ha considerate come normali esborsi e le ha quindi necessariamente traslate.

15 — V. punto 20.

28. L'applicazione e l'interpretazione dell'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990 nella prassi giurisprudenziale e amministrativa italiana, condurrebbero pertanto allo stesso risultato di cui¹⁶ all'abrogato art. 19 del decreto legge del 1982, n. 688, secondo cui l'onere di provare che non si è avuta traslazione deve essere posto completamente a carico del commerciante che chiede il rimborso.

29. La Commissione osserva che la Corte suprema di cassazione ha sempre confermato le decisioni delle istanze inferiori che seguivano l'indirizzo interpretativo sopra riferito, annullando invece le decisioni in cui i giudici avevano assunto una corretta posizione in relazione all'onere della prova.

30. Nella replica la Commissione ha ammesso che la sua affermazione iniziale secondo cui si è in presenza di un sistematico rifiuto di rimborso dei tributi indebitamente pagati era troppo tassativa. In taluni casi l'importo è stato effettivamente rimborsato ai singoli. Ma, le statistiche prodotte dal governo italiano¹⁷ contengono, verosimilmente, solo importi limitati se rapportati al numero delle cause promosse. Inoltre sarebbero stati effettuati rimborsi solo a grandi imprese, che dispongono dei mezzi necessari per agire in giudizio. Per-

tanto, solo in un numero limitato di casi è stato dato luogo al rimborso dei tributi indebitamente pagati. Secondo la Commissione, dagli scritti dello stesso governo italiano risulta che finora l'amministrazione delle finanze non ha mai restituito i tributi di cui trattasi al di fuori dell'ambito contenzioso. Il governo italiano, riepilogando nella sua replica le pronunce giudiziarie «a discarico», ha inoltre ommesso di indicare se si trattava di sentenze definitive o di sentenze che sono ancora impugnate con ricorso per cassazione.

31. Secondo la Commissione una precisa valutazione quantitativa delle statistiche non sminuirebbe del resto in alcun modo la portata della sua argomentazione.

32. Infine — e ad abundantiam — la Commissione svolge ancora due argomenti. In primo luogo, secondo la giurisprudenza della Corte, l'esercizio delle libertà garantite dal Trattato non deve essere ostacolato da divieti generali introdotti allo scopo di contrastare l'abuso del diritto. In secondo luogo, la Commissione richiama un paio di decisioni del Consiglio¹⁸ basate sulla sesta direttiva IVA, da cui risulta che il legi-

16 — Tale disposizione è stata oggetto di un altro procedimento contro l'Italia per violazione del Trattato (causa 104/86, già cit.).

17 — Il governo italiano sostiene che nel periodo dal 1992 fino al primo mese del 2000 è stato restituito un importo di più di ITL 120 miliardi. V. *infra* punto 34.

18 — Decisioni del Consiglio 8 luglio 1996, 96/432/CE che autorizza i Paesi Bassi ad applicare una misura di deroga all'art. 11 della direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (sesta direttiva IVA; GU L 179), e 19 dicembre 1997, 92/432/CE che autorizza il Regno Unito a prorogare l'applicazione di una misura di deroga all'art. 28 sexies, paragrafo 1 della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU L 8).

slatore comunitario è partito dall'idea che l'onere della prova circa il comportamento corretto del contribuente grava sull'amministrazione finanziaria, la quale non può limitarsi a una semplice presunzione.

B — Gli argomenti dedotti a difesa dal governo italiano

33. Il governo italiano sostiene che la presente lite verte sull'addebito secondo cui l'esercizio del diritto di rimborso ai sensi dell'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990 è reso nella pratica impossibile o estremamente difficile.

34. Esso contesta, in primo luogo, l'affermazione della Commissione, secondo cui l'amministrazione italiana respingerebbe sistematicamente le domande di rimborso. Il governo italiano sostiene che tale allegazione non è fondata e si sforza di provarlo sulla base di dati relativi all'importo globale delle restituzioni che sarebbero stati presentati alla Commissione già nella fase precontenziosa del procedimento. Da tali dati risulterebbe che l'amministrazione italiana nel periodo 1992-2000 ha rimborsato, ai sensi dell'art. 29, secondo comma, oltre ITL 120 miliardi, esclusi interessi e spese.

35. In subordine deduce che gli argomenti che la Commissione trae dalla prassi giurisprudenziale e amministrativa in materia di prova del trasferimento, ai sensi dell'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990, non sono attendibili.

36. Esso constata, in primo luogo, che la Commissione non nega che il testo dell'art. 29, secondo comma, sia, in quanto tale, compatibile con il diritto comunitario, giacché non istituisce alcuna presunzione legale, ma lascia all'amministrazione l'onere di provare l'avvenuta traslazione.

37. Il governo italiano non vuole, almeno per il momento commentare la giurisprudenza della Corte suprema di cassazione, citata dalla Commissione. Fa invece presente che la Corte suprema di cassazione non è un giudice del merito che decide definitivamente sull'onere della prova. Il che è altresì conforme alla giurisprudenza comunitaria¹⁹. Tra le prove che il giudice del merito deve valutare e prendere a base del proprio convincimento rientra anche la prova per presunzioni.

38. La sola possibilità di cui l'amministrazione dispone per provare l'avvenuta traslazione consiste nel (far) verificare la contabilità dell'impresa considerata.

19 — Si richiama alla sentenza Comateb e a., punto 25: «(...) Di conseguenza, la questione della traslazione o meno, in ogni singolo caso, di un'imposta indiretta costituisce una questione di fatto rientrante nella competenza del giudice nazionale, che potrà formare liberamente il proprio convincimento (...)».

Secondo il governo italiano, a torto la Commissione afferma che la mancata produzione delle scritture contabili, giustificata dal contribuente con il fatto che è trascorso il termine previsto dalla legge per la conservazione di tali scritture, può semplicemente fornire al giudice del merito argomenti in favore dell'amministrazione ai sensi dell'art. 116 del codice di procedura civile²⁰.

39. Le due decisioni del Tribunale di Genova, citate dalla Commissione nel suo ricorso, non sono indicative dell'approccio di numerosi giudici di merito. Esistono numerose decisioni che pervengono al risultato opposto e pongono a carico dell'amministrazione l'obbligo di rimborsare gli importi indebitamente pagati. Nella presente causa non si pone assolutamente la questione di una presunzione di trasferimento, che si tratti di una presunzione legale, o che si tratti di una presunzione fondata su un fatto notorio. In concreto tali sentenze constatano che l'amministrazione non è riuscita a dimostrare che l'onere fiscale è stato traslato dal soggetto interessato. Il governo italiano fa riferimento a 17 sentenze per sostenere il suo punto di vista. Tra queste vi è una sentenza della Corte d'appello di Genova, che respinge l'appello dell'amministrazione delle finanze, perché questa non ha dimostrato che l'onere fiscale era stato traslato, senza fare alcun riferimento a presunzioni o all'inversione dell'onere della prova che ne consegue.

40. Secondo il governo italiano, l'orientamento della giurisprudenza sarebbe chiaramente opposto a quello indicato dalla Commissione nel suo ricorso, come confermerebbe il volume dei rimborsi effettuati dall'amministrazione, di cui si è già detto.

41. L'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/90, è pertanto, a parere del governo italiano, compatibile con il diritto comunitario e pone all'amministrazione l'obbligo di dimostrare che il contribuente che chiede il rimborso ha trasferito il tributo di cui trattasi su altri soggetti. Essa non può farlo se non sulla base della contabilità degli interessati. Proprio dalle voci dell'attivo di bilancio (partite creditizie) deve risultare che il tributo in esame è stato traslato. Se gli interessati non sono in grado di dimostrare sulla base delle loro scritture contabili che essi non hanno operato il trasferimento, l'amministrazione non può fare altro che agire in giudizio per raggiungere le dette prove.

42. È questo anche il significato delle due circolari ministeriali 11 marzo 1994 e 12 aprile 1995. A differenza di quanto sostenuto dalla Commissione, il modo di agire che l'amministrazione deve seguire al riguardo non è in contrasto con il diritto comunitario. La legge ricollega il diritto al rimborso una condizione e l'amministrazione deve dimostrare che tale condizione è stata osservata, prima di rimborsare il tributo.

20 — Il governo italiano a questo riguardo si richiama, tra altro, alle sentenze della Corte suprema di cassazione 18 novembre 1994 e 22 aprile 1998. Se il contribuente successivamente alla proposizione della domanda giudiziale di rimborso di un indebito comunitario, distrugge le scritture, invocando il decorso del suddetto termine, pone in essere un comportamento contrastante con i doveri di lealtà e probità di cui all'art. 88 c.p.c., da cui il giudice può trarre argomenti di prova ai sensi del comma 2 dell'art. 116 c.p.c.

43. Infine, il governo italiano si dice stupito dal fatto che la Commissione si richiami alle decisioni 96/432/CE e 98/23/CE. Resta pur sempre fermo che la prova della traslazione può essere data «mediante tutti i mezzi di prova generalmente ammessi dal diritto nazionale» e quindi, in linea di principio, anche attraverso presunzioni semplici²¹.

VI — Valutazione

44. Nella presente causa, la Commissione sostiene che per effetto dell'applicazione nell'ordinamento giuridico italiano delle norme generali in vigore in materia di prova il contribuente che ha pagato tributi in contrasto con il diritto comunitario trova difficile, se non addirittura impossibile, ripetere gli importi ingiustamente pagati. La Commissione afferma che il modo in cui tale regime probatorio viene interpretato e applicato, quantomeno da una parte considerevole dei giudici italiani, non è compatibile con i principi elaborati in materia dalla giurisprudenza della Corte e che di tale situazione va fatto carico alla Repubblica italiana. Come ho osservato nella parte introduttiva, tale questione preliminare implica l'esame delle condizioni che devono sussistere perché una giurisprudenza nazionale che porti a un risultato non conforme col diritto comunitario possa dar luogo alla constatazione che uno Stato membro è venuto meno agli obblighi che gli incombono in forza delle disposizioni del Trattato. Esaminerò dapprima, in termini più generali, tale questione e successivamente concentrerò la mia attenzione sulla controversia giurisprudenza italiana. Prima

ancora debbo brevemente esaminare la ricevibilità del ricorso.

A — La ricevibilità

45. Durante la fase orale il governo italiano ha contestato la ricevibilità del ricorso per violazione del Trattato. A suo parere pronunce giudiziarie (erronee) emesse in singoli casi individuali non possono essere poste a fondamento di un procedimento per violazione del Trattato ai sensi dell'art. 226 CE. Una siffatta azione è, a suo parere, possibile solo qualora si tratti di una consolidata, ampia e uniforme giurisprudenza di giudici nazionali le cui decisioni non sono suscettibili di ulteriori ricorsi e alla quale gli altri giudici debbono conformarsi. Questo è quello che in Italia viene denominato «diritto vivente». Dal momento che la Commissione non è stata in grado di dimostrare che nell'ordinamento giuridico italiano si sia in presenza di una siffatta ampia e uniforme giurisprudenza («diritto vivente») per quanto riguarda l'oggetto della presente controversia, il ricorso per violazione del Trattato proposto dalla Commissione deve, a parere del governo italiano, essere dichiarato irricevibile.

46. Assumendo tale punto di vista, il governo italiano sembra voler sostenere che la materia della presente controversia non sia stata definita dalla Commissione in maniera sufficiente e che la Commissione abbia modificato le censure da essa rivolte alla Repubblica italiana nel parere motivato. A questo riguardo sottolineo anzitutto che la questione delle condizioni che devono sussistere perché la giurisprudenza nazionale possa dare adito all'accertamento ad opera della Corte dell'inadempimento

21 — Su questo punto il governo italiano rinvia alla sentenza Dilexport, già cit., punto 53, e alle conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer presentate nella medesima causa, paragrafi 47-49.

da parte di uno Stato membro degli obblighi derivantigli dal Trattato è stata sollevata nell'ambito della preparazione dell'udienza e che non vi è alcun margine per sostenere un cambiamento delle censure formulate dalla Commissione. Tuttavia, a prescindere da ciò, sono del parere che tale questione attenga piuttosto alla fondatezza del ricorso e non alla definizione del suo oggetto. L'oggetto del ricorso della Commissione è esattamente definito, tanto nel parere motivato, quanto nell'atto introduttivo della Commissione, per cui il governo italiano è stato messo compiutamente in grado di predisporre la sua difesa.

47. L'eccezione di irricevibilità sollevata dal governo italiano nei confronti del procedimento per violazione del Trattato promosso dalla Commissione deve pertanto essere respinta.

B — *Nel merito*

1. Violazione degli obblighi del Trattato ad opera della giurisprudenza nazionale

a) Il principio

48. La questione se la Commissione possa promuovere un procedimento per violazione del Trattato contro uno Stato mem-

bro traendo motivo da sentenze dei giudici nazionali in contrasto con il diritto comunitario è stata dibattuta da molti anni in dottrina ed è anche stata risolta in linea di principio in senso affermativo²². Anche il Parlamento europeo, come rilevato dalla Commissione in occasione della fase orale, ha richiamato l'attenzione su tale problematica già nel 1967. Fino a poco tempo fa la Corte di giustizia non aveva invece avuto modo di pronunciarsi espressamente su tale questione, ma, come si è detto in precedenza, essa è ora chiamata a pronunciarsi su tre cause, tra cui la presente, che riguardano, sotto diversi profili, il problema delle conseguenze che derivano da una giurisprudenza nazionale in contrasto con il diritto comunitario.

49. Nelle sue recenti conclusioni in una delle dette cause Köbler²³, l'avvocato generale Léger si è ampiamente soffermato su tale materia. Anche se tale causa concerne una questione che, pur essendo analoga, verte su un aspetto diverso, in quanto riguarda la responsabilità di uno Stato membro in ragione di una giurisprudenza del supremo giudice nazionale in contrasto con il diritto comunitario, l'analisi svolta nelle dette conclusioni appare rilevante anche ai fini del presente procedimento per violazione del Trattato. Intendendo far mia la suddetta analisi sulla responsabilità di uno Stato membro per siffatta giurisprudenza, analisi che si ispira integralmente ai principi fondamentali esistenti del

22 — V., per esempio von der Groeben, Thiesing, Ehlermann (Hrsg), *Kommentar zum EU/CE Vertrag* (Commenti al Trattato CE/UE) 5^a edizione, Nomos-Verlag 1997, pag. 4/518; Kapteyn and VerLoren van Themaat, *Introduction to the Law of the European Communities*, 3^a edizione (edito e rivisto da LW Gormley), Londra, l'Aia, Boston, pag. 459; H.A.H., Audretsch, *Supervision in European Community Law*, North-Holland, 2^a edizione, 1986, pagg. 100-105.

23 — Conclusioni dell'8 aprile 2003 presentate nella causa C-224/01.

diritto comunitario, quali elaborati dalla Corte, mi limiterò, qui di seguito, a sottolinearne taluni elementi nella misura in cui sono particolarmente rilevanti ai fini del presente procedimento per violazione del Trattato.

50. A questo proposito, va precisato che, per quanto riguarda il rispetto degli obblighi derivanti dal diritto comunitario, il singolo Stato membro deve essere riguardato come una sola entità. Gli Stati membri, in quanto tali, debbono farsi cura che nell'ordinamento giuridico nazionale venga raggiunto il risultato perseguito dalle pertinenti disposizioni del Trattato o del diritto derivato. Gli obblighi che gravano sugli Stati membri vigono per gli Stati in quanto tali e va affermato che «la responsabilità di uno Stato membro ai sensi dell'art. 226 sussiste indipendentemente dall'organo dello Stato la cui azione od inerzia ha dato luogo alla violazione, anche se si tratta di un organo costituzionalmente indipendente»²⁴.

51. Il fatto che gli obblighi gravino su uno Stato membro unitariamente considerato è ancora stato precisato con chiarezza dalla Corte nella sua sentenza *Brasserie du Pêcheur e Factortame*²⁵. La causa si incentra sulla questione se una violazione del

Trattato da parte del legislatore nazionale implichi la responsabilità di uno Stato membro per i danni così cagionati. Nel risolvere tale questione la Corte si è pronunciata in termini così generali da ricomprendervi anche la violazione del diritto comunitario da parte degli organi giudiziari. Dopo aver dichiarato «che il principio della responsabilità dello Stato per danni causati ai singoli da violazioni del diritto comunitario ad esso imputabili è inerente al sistema del Trattato», la Corte ha infatti statuito che tale «principio ha valore in riferimento a qualsiasi ipotesi di violazione del diritto comunitario commessa da uno Stato membro, qualunque sia l'organo di quest'ultimo la cui azione od omissione ha dato origine alla trasgressione»²⁶.

52. A ulteriore sostegno di tali affermazioni, la Corte fa poi rinvio, all'avvocato generale Tesauro, secondo il quale, anche in diritto internazionale, lo Stato, in quanto entità, è responsabile per la violazione degli impegni assunti «senza che rilevi la circostanza che la violazione da cui ha avuto origine il danno sia imputabile al potere legislativo, giudiziario o esecutivo»²⁷. Nel caso specifico l'espressa menzione del potere legislativo da parte della Corte deve essere ricollegata alla fattispecie che stava alla base della causa. È tuttavia pacifico che il principio in questione può senz'altro avere ad oggetto il potere giudiziario.

24 — Sentenza 5 maggio 1970, causa 77/69, *Commissione/Belgio* (Racc. pag. 237, punto 15). In questo caso l'inerzia era dovuta al fatto che il Belgio, nonostante un disegno di legge all'uopo predisposto, non era stato in grado di porre termine ad una discriminazione in materia tributaria in ragione dello scioglimento del Parlamento nazionale (v. anche sentenza 17 maggio 1972, causa 93/71, *Leonesio*, Racc. pag. 287, punti 22 e 23).

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

26 — Punti 31 e 32 della sentenza.

27 — Punto 34 della sentenza.

53. Il principio secondo cui uno Stato membro, nell'ottica comunitaria, deve essere considerato un'unità, si trova anche alla base di una consolidata giurisprudenza della Corte che non consente ad uno Stato membro di eccepire disposizioni, prassi o situazioni del proprio ordinamento giuridico interno per giustificare l'inosservanza degli obblighi derivanti dal diritto comunitario²⁸. Tale aspetto viene sottolineato anche nella sentenza *Brasserie du Pêcheur e Factortame*, in cui la Corte, partendo dall'interesse fondamentale all'applicazione uniforme del diritto comunitario, ha considerato che «l'obbligo di risarcire i danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario non può dipendere da norme interne sulla ripartizione delle competenze tra i poteri costituzionali»²⁹.

54. Faccio poi ancora riferimento alla giurisprudenza della Corte relativa agli organi degli Stati membri che debbono dare attuazione alle direttive e la cui inerzia può essere contestata dai singoli. Per tali situazioni, la Corte ha dichiarato che i singoli possono avvalersi della corrispondente direttiva «nei confronti di organismi o enti soggetti all'autorità o al controllo dello Stato o che dispongano di poteri che eccedono i limiti di quelli risultanti dalle norme che si applicano nei rapporti fra singoli, come enti territoriali od organismi

che, indipendentemente dalla loro forma giuridica, siano stati incaricati, con un atto della pubblica autorità, di prestare, sotto il controllo di quest'ultima, un servizio di interesse pubblico»³⁰.

55. Tali principi, pur essendo stati sviluppati di volta in volta in contesti diversi, partono tutti dalle stesse considerazioni di base e in particolare dall'idea che lo Stato membro è responsabile, in quanto entità, dell'esecuzione degli impegni comunitari e di ogni ritardo, a prescindere dall'organo che, nell'ambito dell'organizzazione interna dello Stato, è risultato inadempiente, compresi gli organi giudiziari. Lo Stato membro, in quanto entità a sé stante, deve curare la realizzazione, nell'ambito dell'ordinamento giuridico nazionale, del risultato perseguito dalle corrispondenti norme comunitarie. Questa è anche una conseguenza del principio della lealtà comunitaria sancito dall'art. 10 CE.

56. A questo proposito aggiungo ancora che l'indipendenza del potere giudiziario non deve essere di ostacolo all'accertamento di una violazione del Trattato dovuta ad una giurisprudenza contrastante con il diritto comunitario. L'indipendenza sta in realtà a significare che, in sostanza, le istanze giudiziarie debbono dirimere i concreti casi controversi senza essere influenzate dall'esterno, specialmente dagli altri organi dello Stato. Invero, per il resto, il

28 — V. tra altro, sentenze 18 marzo 1999, causa C-166/97, *Commissione/Francia* (Racc. pag. I-1719, punto 13), 13 aprile 2000, causa C-274/98, *Commissione/Spagna* (Racc. pag. I-2823, punto 19) e 26 giugno 2001, causa C-212/99, *Commissione/Italia* (Racc. pag. I-4923, punto 34). V. anche sentenza 11 luglio 2002, causa C-62/00, *Marks & Spencer* (Racc. pag. I-6325, punto 24).

29 — Punto 33 della sentenza.

30 — Sentenza 12 luglio 1990, causa C-188/89, *Foster* (Racc. pag. I-3313, punto 18), e 4 dicembre 1997, cause riunite da C-253/96 a C-258/96 *Kampelmann e a.* (Racc. I-6907, punto 46).

potere giudiziario funziona come un ramo dell'apparato dello Stato entro i limiti posti dalla costituzione e dalle leggi nazionali. Se una normativa nazionale fornisce lo spunto per un'interpretazione giurisprudenziale contrastante con gli impegni comunitari, si può e si deve trovare una soluzione modificando tale normativa. Visto nell'ottica comunitaria, l'ordinamento giuridico nazionale deve, in altre parole, garantire, in quanto entità unitaria, la realizzazione del diritto comunitario e tutti gli organi dello Stato hanno l'obbligo di darvi il loro attivo contributo nell'ambito della loro competenza, se necessario, operando interventi correttivi nei confronti di altri organi dello Stato. Un siffatto intervento del legislatore nazionale non incide sull'indipendenza del potere giudiziario.

57. Del resto non occorrerà se non in casi eccezionali far ricorso alla soluzione sopra esposta per ovviare ad una giurisprudenza contrastante con il diritto comunitario. Sono proprio i giudici nazionali a svolgere un ruolo chiave per quanto riguarda l'affermazione del diritto comunitario nell'ordinamento giuridico nazionale, mediante la verifica e la rettifica degli atti del legislatore e dell'amministrazione nazionali³¹. È questa una funzione che, nell'ambito delle organizzazioni giudiziarie nazionali, i giudici di ogni settore hanno svolto in collaborazione con la Corte di giustizia nell'ambito dei procedimenti pregiudiziali fin da

quando è entrato in vigore il Trattato che istituisce le Comunità europee. Grazie a tale collaborazione le istanze giudiziarie nazionali hanno dato un contributo determinante allo sviluppo e alla realizzazione del diritto comunitario.

58. All'interno del sistema del controllo giurisdizionale, il Trattato CE prevede un ruolo particolare per le supreme istanze giudiziarie. Prendendo come base la loro responsabilità nel vigilare sull'interpretazione uniforme del diritto, compreso il diritto comunitario, nell'ambito dell'ordinamento giuridico nazionale, l'art. 234 CE le assoggetta all'obbligo di sottoporre alla Corte di giustizia le questioni interpretative delle disposizioni comunitarie o relative alla validità degli atti delle istituzioni comunitarie. La possibilità di derogarvi in casi in cui si tratta di un «atto chiaro» è soggetta a rigorose condizioni³². Tale obbligo delle supreme istanze giudiziarie nazionali ha lo scopo di prevenire disparità nell'applicazione del diritto comunitario nei vari Stati membri consentendo alla Corte di giustizia di fornire una interpretazione delle pertinenti norme comunitarie uniforme e vincolante per tutta la Comunità. In tale modo è stato conseguito che le condizioni sulla cui base i soggetti di diritto svolgono le loro attività, almeno nella misura in cui tali condizioni sono determinate dal diritto comunitario, siano per quanto possibile simili.

31 — A questo argomento l'avvocato generale Léger dedica ampio spazio nelle sue conclusioni già più volte citate dell'8 aprile 2003, causa C-224/01, Köbler, paragrafi 53-76.

32 — V. sentenza 6 ottobre 1982, causa 238/81, CILFIT (Racc. pag. 3415, punti 14-20).

59. Proprio in relazione con tale ruolo funzionale dei supremi giudici nazionali per la corretta applicazione del diritto comunitario nell'ambito dell'ordinamento giuridico nazionale è di importanza fondamentale che essi riconoscano e tutelino gli obblighi che derivano agli Stati membri dal diritto comunitario. Ciò non toglie che anche i giudici nazionali di grado inferiore rispondano della completa attuazione e corretta applicazione del diritto comunitario, sebbene le loro decisioni possano essere riformate nell'ambito del sistema giudiziario nazionale. Attraverso i principi fondamentali dell'effetto diretto di determinate disposizioni del Trattato CE e delle normative derivate, della prevalenza del diritto comunitario sulle norme nazionali con esso incompatibili, della responsabilità degli Stati membri — a determinate condizioni — per la violazione degli obblighi derivanti dal diritto comunitario e l'obbligo di interpretare il diritto nazionale alla luce delle pertinenti norme di diritto comunitario, ai giudici nazionali spetta il compito di provvedere affinché i singoli possano avvalersi dei diritti loro conferiti dal diritto comunitario. Sotto questo aspetto i giudici costituiscono allo stesso tempo una garanzia e un contrappeso nell'ambito dello Stato membro, qualora altri organi dello Stato non adempiano agli obblighi derivanti dal Trattato.

tersi sulla posizione delle persone fisiche e giuridiche nel mercato interno e portare quindi a distorsioni nella vita economica. Esaminando le cose nell'ottica dell'applicazione uniforme del diritto comunitario, non si può parlare di immunità di uno Stato membro dal procedimento per violazione del Trattato, neppure qualora la violazione degli obblighi comunitari debba ascriversi ad un'erronea interpretazione e applicazione del diritto comunitario da parte dei giudici nazionali.

61. Da quanto sopra esposto consegue che una giurisprudenza nazionale non compatibile con le disposizioni o i principi di diritto comunitario può giustificare l'avvio di un procedimento per violazione del Trattato, ai sensi dell'art. 226 CE. Ciò non significa tuttavia ancora che qualsiasi pronuncia giurisdizionale erronea possa dar luogo ad un procedimento. È pertanto necessario precisare ulteriormente sulla base di quali presupposti una siffatta azione sia ricevibile o meno.

b) I presupposti

60. Un'interpretazione e applicazione del diritto comunitario non corretta da parte dei giudici nazionali ha come conseguenza che ai singoli viene negato il godimento dei diritti derivanti dal diritto comunitario e che possono insorgere regole e prassi incompatibili con il diritto comunitario. Ciò può di per sé ulteriormente ripercuo-

62. Nel ricercare criteri per l'eventuale constatazione che una giurisprudenza nazionale incompatibile con il diritto comunitario può portare all'accertamento

di una violazione del Trattato da parte dello Stato membro interessato possono essere addotti vari elementi di riferimento.

63. Come primo elemento di riferimento può essere assunto lo status della decisione giudiziaria considerata. Il sistema dell'art. 234 CE già fornisce un indizio a questo riguardo. Nei casi in cui tale disposizione prevede un obbligo di rinvio pregiudiziale da parte dei supremi giudici nazionali, i giudici di grado inferiore hanno la facoltà di operare tale rinvio. Questo sistema parte dall'idea che singole decisioni di organi giurisdizionali di grado inferiore che applichino in modo inesatto il diritto comunitario possono ancora essere corrette nell'ambito della gerarchia degli organi giudiziari nazionali. Quand'anche ciò non avvenisse, una singola decisione errata da parte di un giudice di grado inferiore non mina necessariamente l'effetto utile delle disposizioni di diritto comunitario considerate nell'ambito dello Stato membro e non implica necessariamente conseguenze indesiderabili per la concorrenza sul mercato interno o per il traffico commerciale tra Stati membri. Viceversa, siffatte conseguenze sono senz'altro probabili quando la giurisprudenza nazionale incompatibile è promossa dai supremi giudici nazionali, le cui indicazioni giurisprudenziali fissano comunque un orientamento per i giudici di grado inferiore nell'ambito dell'ordinamento giuridico nazionale. Simili conseguenze possono prodursi anche se nell'ambito del potere giurisdizionale nazionale vi sono diversi orientamenti giurisprudenziali. Non si deve inoltre neppure escludere che, se i giudici di grado inferiore interpretano e applicano sistematicamente in modo erroneo determinate parti del diritto comunitario, ciò possa scoraggiare gli interessati sia dall'agire in giudizio sia dal ricorrere in appello. Anche se tale giurisprudenza si

produce ad un livello relativamente basso nella gerarchia dell'ordinamento giudiziario nazionale, è possibile ravvisare in una situazione di questo genere elementi che consentono di accertare una violazione del Trattato.

64. Inoltre mi pare importante accertare se la violazione degli obblighi comunitari da parte dei giudici nazionali sia un fenomeno sistematico. Si è in presenza di un incidente isolato, oppure si tratta veramente di una tendenza della giurisprudenza nazionale che, sotto questo aspetto, si pone in contrasto con gli obblighi comunitari? A questo riguardo è rilevante determinare se si tratta di un nuovo sviluppo o di una giurisprudenza consolidata. Nel primo caso si può immaginare che il sistema giudiziario nazionale colga l'occasione per rimettersi in linea, con la conseguenza che si può parlare di una singola infrazione. Qualora l'orientamento controverso risultasse confermato in appello e/o in cassazione, sede in cui assume rilievo anche il fatto che la problematica considerata venga sottoposta o meno alla Corte di giustizia con domanda di pronuncia pregiudiziale, può allora parlarsi di un fenomeno inerente al sistema.

65. Il terzo e a mio avviso più importante criterio di riferimento per quanto riguarda la possibilità di accertare una violazione in seguito a pronunce di giudici nazionali che violino gli obblighi imposti dal diritto comunitario è già implicito nel primo criterio. Esso riguarda l'effetto delle decisioni giudiziarie nazionali sulla realizzazione dello scopo della normativa comunitaria considerata. Qualora le decisioni dei giudici nazionali facciano sì che gli opera-

tori economici dello Stato membro considerato debbano operare in condizioni diverse da quelle in cui operano, in circostanze analoghe, i loro concorrenti, persone fisiche o giuridiche, stabiliti in altri paesi della Comunità, tali decisioni pongono chiaramente in essere un attacco all'unità del diritto comunitario, minano l'effetto utile del detto diritto e violano i diritti degli interessati. Se si dovesse accertare che un simile effetto nocivo è il risultato della giurisprudenza di cui trattasi, occorrerebbe ravvisare una violazione del Trattato.

66. All'accertamento di una violazione derivante da una giurisprudenza nazionale non corretta si può obiettare che lo Stato membro, ai sensi dell'art. 228, n. 1, del Trattato CE, dispone di possibilità limitate di porre termine alla violazione in esame. Sulla base di tale ragionamento l'adozione di provvedimenti per l'esecuzione della relativa sentenza della Corte trova un ostacolo di principio nell'indipendenza del potere giudiziario. Come ho sopra esposto³³, non è incompatibile con l'indipendenza del potere giudiziario che il legislatore nazionale intervenga, in modo finalizzato, per adattare e precisare la normativa nazionale sia quando questa non viene interpretata e applicata in modo conforme agli obblighi derivanti dal diritto comunitario sia quando non viene disapplicata allorché dovrebbe esserlo. Qualora ciò non avvenga, l'accertamento di una violazione del Trattato in correlazione con una giurisprudenza non corretta può costituire anche la base per un'azione di responsabilità avverso lo Stato membro interessato. A grandi linee è questo il caso che ricorre nella più volte menzionata causa Köbler.

67. Risulta da quanto sopra esposto che, a mio parere, l'accertamento che uno Stato membro ha violato gli obblighi impostigli dal Trattato astenendosi dal reagire all'inosservanza degli obblighi comunitari da parte delle istanze giudiziarie nazionali dipende sempre da vari fattori tra cui il carattere sistematico della giurisprudenza nazionale non corretta, l'effetto e lo stato delle sentenze considerate nell'ambito dell'ordinamento giuridico nazionale e gli effetti di tali sentenze sulla realizzazione degli obiettivi delle norme comunitarie considerate. Alla luce di tale complesso di circostanze devo pertanto valutare il ricorso proposto dalla Commissione contro la Repubblica italiana in relazione al regime probatorio applicato dai giudici nazionali a proposito della traslazione degli oneri fiscali versati in contrasto con le norme di diritto comunitario.

2. Principi fondamentali in materia di ripetizione degli oneri tributari pagati in violazione delle norme di diritto comunitario

a) Restituzione, traslazione e arricchimento indebito

68. Costituisce un principio generale del diritto che il singolo al quale l'autorità tributaria ha ingiustamente imposto il pagamento di una somma può ripetere gli importi versati. I tributi possono essere

33 — V. paragrafo 56.

imposti solo se fondati su una chiara base legale. In mancanza di tale presupposto, l'imposizione è a fortiori ingiusta e nasce un diritto alla restituzione.

69. Tale principio è presente anche nell'ordinamento giuridico comunitario. Secondo la consolidata giurisprudenza della Corte, il diritto alla ripetizione degli oneri fiscali che uno Stato membro ha riscosso in violazione del diritto comunitario costituisce la conseguenza e il corollario dei diritti attribuiti ai soggetti dell'ordinamento dalle norme comunitarie che vietano siffatti oneri fiscali. Lo Stato membro è pertanto in linea di principio obbligato a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto comunitario³⁴.

70. Anche se si prescinde dalla regola evidente secondo la quale ciò che è stato pagato indebitamente o, rispettivamente, riscosso ingiustamente deve essere restituito quanto prima, l'obbligo di retribuzione consegue dalla necessità economica di riparare la perturbazione delle condizioni della concorrenza, che l'imposizione di un onere fiscale illegittimo ha cagionato.

71. La giurisprudenza della Corte prevede una sola eccezione alla regola che impone il rimborso delle somme indebitamente ver-

sate. Uno Stato membro può respingere una domanda di rimborso di un tributo riscosso in contrasto con il diritto comunitario solo quando è dimostrato che l'onere del tributo è stato interamente sopportato da un soggetto diverso dall'operatore, il quale beneficerebbe quindi di un arricchimento senza causa in caso di rimborso. Di conseguenza, qualora sia stata traslata a valle una parte soltanto dell'onere del tributo, le autorità nazionali hanno il dovere di rimborsare all'operatore l'importo non ripercosso³⁵.

72. Considerato che a questo proposito si tratta di un diritto soggettivo innestato nel diritto comunitario, tale eccezione deve essere interpretata restrittivamente. Un'interpretazione restrittiva è particolarmente indicata se si tiene conto del fatto che con il semplice trasferimento di un tributo sui clienti, il contribuente non ne ha necessariamente neutralizzato l'onere economico. Risulta, ad esempio, specialmente difficile accertare se il tributo sia stato trasferito sui clienti nella sua totalità o solo in parte. Ciò può essere spiegato con alcune osservazioni fondate sull'analisi microeconomica.

73. In primo luogo si deve accertare se un tributo che comporta un aumento del prezzo di costo sia stato effettivamente incluso nel calcolo del prezzo di un prodotto. Il fatto che il prezzo di un prodotto

34 — V. sentenza *San Giorgio e Comateb*, già cit., punto 23, come pure le più recenti sentenze 8 marzo 2001, causa C-410/98, *Metallgesellschaft e Hoechst* (Racc. pag. I-1727, punto 84), e 11 luglio 2002, *Marks & Spencer*, già cit. alla nota 28, punto 30.

35 — V., tra l'altro, *Comateb*, già cit., punti 27 e 28.

sia stato aumentato non significa necessariamente che l'aumento prezzo sia diretta conseguenza del tributo imposto. Alla luce della dinamica delle relazioni del mercato e dei prezzi, non è sempre certo a priori quale influenza abbia esercitato un onere fiscale sull'importo di un prezzo. I prezzi dei prodotti non sono statici. In linea generale, i produttori adattano regolarmente i loro prezzi alle situazioni di mercato. Ad eccezione del prezzo di costo un imprenditore basa la sua politica dei prezzi, tra altro, su fattori quali le previsioni sull'andamento del mercato e la posizione di un prodotto sul mercato. Un onere fiscale che comporta un aumento del prezzo è solo uno dei fattori che svolgono un ruolo nella fissazione dei prezzi.

74. In una congiuntura dinamica di mercato sarà dunque spesso difficile provare un nesso diretto tra un onere fiscale che comporta un aumento del prezzo e il prezzo. Ma, anche quando si riesce a farlo, ciò non significa ancora che in tal modo il maggior costo derivante dall'onere fiscale venga completamente compensato a favore del contribuente. In altre parole, la contabilizzazione di un onere fiscale è qualcosa di diverso dal trasferimento del danno economico che l'imprenditore subisce in conseguenza dell'onere fiscale indebitamente imposto.

75. La misura del trasferimento dipende innanzi tutto dall'elasticità dei prezzi della domanda. Solo nel caso (estremo) in cui l'elasticità della domanda rispetto ai prezzi fosse nulla, come accade per i beni di prima necessità, un tributo potrebbe essere traslato integralmente sull'acquirente

mediante l'aumento del prezzo. In tale caso infatti l'aumento del prezzo di vendita non produce alcuna conseguenza sullo smercio. In tutte le restanti situazioni si può al massimo parlare di un trasferimento parziale. Ciò sta a significare che il trasferimento parziale costituisce la regola piuttosto che l'eccezione.

76. Per la stragrande maggioranza dei prodotti la domanda varia in misura più o meno rilevante in funzione del prezzo. Un imprenditore può senz'altro contabilizzare il tributo solo in parte, ma ciò non permette ancora di concludere che si tratti di un trasferimento dell'onere economico. L'imprenditore interessato soffre in tale situazione ancor sempre un danno irreversibile a causa dell'onere fiscale indebitamente imposto. Tale danno risulta in primo luogo da una flessione del fatturato e quindi degli utili, a causa dell'aumento dei prezzi e, in secondo luogo, dalla parte dell'onere fiscale che egli ha dovuto prendere a proprio carico³⁶.

77. Un'altra forma di danno deriva dalla riduzione del margine commerciale di cui l'imprenditore dispone, considerato che tale margine è in parte «consumato» dalla contabilizzazione del tributo. L'imprenditore viene così limitato nelle possibilità di adattamento delle sue strategie di mercato. Infatti, se un aumento del prezzo in determinate situazioni di mercato fosse risultato commercialmente attraente e possibile, l'imprenditore avrebbe potuto aumentare

36 — V., in tal senso, anche le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs del 20 marzo 2003 (sentenza 2 ottobre 2003, causa C-147/01, *Weber's Wine World, e.a.*, Racc. pag. I-11365, punto 48).

il suo prezzo di vendita anche senza un onere fiscale da compensare.

78. Le considerazioni or ora esposte mi inducono alla conclusione che è praticamente impossibile accertare la misura del trasferimento dell'onere economico conseguente al tributo. A tal fine è necessaria un'analisi di mercato molto approfondita, che tenga conto di un gran numero di variabili, come la struttura del mercato di cui trattasi (molti o pochi offerenti) e la possibilità di sostituire il prodotto colpito dall'onere fiscale. Si deve anche prendere in considerazione il fatto che le situazioni di mercato sono di natura dinamica e che i prezzi fluttuano in funzione di cambiamenti della domanda e dell'offerta. Ciò rende particolarmente difficile stabilire quale influenza produca un onere tributario sull'ammontare del prezzo di vendita. Per accertare tale effetto, si dovrebbe poter determinare in maniera definitiva come i prezzi e gli sbocchi di mercato si sarebbero evoluti, qualora non fossero stati imposti oneri fiscali.

79. Il carattere relativo del nesso di causalità tra il rimborso e l'arricchimento in caso di traslazione appare anche con riferimento alla situazione inversa, in quanto, ad esempio, non è da escludersi che l'operatore di mercato interessato possa trasferire senz'altro ai consumatori finali il «vantaggio» dei tributi restituiti, avvalendosi del rimborso per ridurre i prezzi, al fine di conservare o di rafforzare la propria posizione di mercato.

80. Alla luce di tali circostanze è chiaro che una norma di legge, come l'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990, la quale assuma la traslazione dell'onere fiscale come criterio esclusivo per accertare se il rimborso dia luogo ad un arricchimento indebito, non tiene conto della realtà economica.

81. Quanto sopra esposto ha conseguenze per ciò che riguarda la prova. Questa deve essere diretta ad accertare un gran numero di indicatori economici, sulla base dei quali può essere dedotto in modo incontestabile che la restituzione degli oneri fiscali porterebbe effettivamente ad un arricchimento. Va da sé che non ci si debba aspettare una siffatta analisi dai produttori. Ad ogni modo constato che il limitarsi a un'indagine di pura contabilità è completamente insufficiente a provare il trasferimento e il preteso arricchimento che ne deriva. Quest'ultima constatazione è anche il risultato al quale conduce la giurisprudenza della Corte.

82. Dalle considerazioni precedenti risulta con chiarezza che il trasferimento del danno economico prodotto da un onere fiscale non è affatto automatico e che anche quando il tributo è contabilizzato il rimborso non porta sempre ad un arricchimento. Su questo punto cito volentieri le conclusioni presentate dall'avvocato generale Tesouro nella causa Comateb, conclusioni in cui si legge che «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»³⁷.

83. La questione se e in quale misura il rimborso di tributi indebitamente versati determini un arricchimento deve pertanto essere risolta alla luce dei principi economici sopra illustrati solo dopo un'approfondita analisi del mercato pertinente. Ciò mi porta ai principi sulla restituzione delle imposte indebitamente versate, che la Corte ha sviluppato in una giurisprudenza ripetutamente confermata fin dalla sentenza San Giorgio.

b) Principi relativi alla restituzione delle imposte indebitamente versate

84. Alla luce di quanto sopra considerato, le norme nazionali che sottopongono a condizioni il rimborso di imposte indebitamente versate debbono soddisfare requisiti assai rigorosi. È evidente che non ci si può accontentare della sola condizione che sia provato che l'importo di cui trattasi non è stato trasferito. Le norme in questione debbono essere piuttosto dirette a evitare che la restituzione implichi effettivamente un arricchimento senza causa dell'operatore economico³⁸, cioè che questi goda di un vantaggio al quale non dovrebbe poter aver diritto in quanto soggetto che opera ragionevolmente sul mercato.

85. La centralità di quest'ultimo aspetto risulta anche dalla consolidata giurisprudenza della Corte in materia. Secondo tale giurisprudenza, il giudice nazionale deve «valutare, alla luce delle circostanze di ciascun caso di specie, se l'onere del tributo sia stato traslato, in tutto o in parte, dall'operatore su altri soggetti, e se, eventualmente, il rimborso all'operatore costituirebbe un arricchimento senza causa»³⁹. Solo quando è dimostrato che l'onere è

37 — Causa Comateb, già cit., paragrafo 21 delle conclusioni. Nello stesso senso anche l'avvocato generale Mancini nelle conclusioni da lui presentate nella causa San Giorgio (Racc. pag. 1983, pag. 3627).

38 — V. ancora il paragrafo 49 delle conclusioni dell'avvocato generale Jacobs, cit. nella nota 36.

39 — Tra altre, Comateb, già cit., punti 21 e 23.

stato interamente o parzialmente sopportato da un soggetto diverso dall'operatore e che il rimborso recherebbe a quest'ultimo un arricchimento senza giusta causa, è possibile non dare luogo al rimborso⁴⁰. La Corte ha pertanto proceduto ad una valutazione in due fasi, esaminando dapprima la questione del trasferimento e successivamente la questione dell'arricchimento indebito.

86. Le modalità di prova dell'arricchimento senza causa, devono, in mancanza di norme specifiche di diritto comunitario in tale settore, essere disposte dagli Stati membri. Se è vero che, di conseguenza, le regole secondo cui gli interessati possono ripetere nei vari Stati gli importi pagati senza giusta causa sono differenti, le relative norme nazionali devono, però, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte, osservare sempre due requisiti di base. Da un lato, tali norme non debbono essere meno favorevoli di quelle che vigono per domande analoghe di natura interna (principio di parità). Dall'altro lato, non debbono rendere praticamente improponibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio dell'effettività)⁴¹.

87. Tale giurisprudenza intende offrire agli interessati, ove manchino norme di diritto comunitario, un'effettiva tutela giuridica di fronte all'amministrazione nazionale per la rivendicazione dei diritti che loro derivano dal diritto comunitario e mira, più in generale, ad assicurare l'effetto utile del diritto comunitario. Gli Stati membri debbono pertanto astenersi dal frappare ostacoli di natura procedurale che possano mettere a repentaglio gli obiettivi perseguiti.

88. In linea di principio per il rimborso di importi pagati senza giusta causa dovrebbe bastare che l'interessato dimostri di avere effettivamente versato un'imposta e provi l'illegittimità di quest'ultima. Invero, poiché a tale riguardo viene consentito in via di eccezione che non si proceda al rimborso qualora ciò possa portare a un arricchimento senza causa, come potrebbe accadere qualora l'onere economico fosse stato trasferito in tutto o in parte sui terzi, sorge il problema di stabilire come si debba provare e chi debba fornire la prova che il rimborso, in effetti, produrrebbe un arricchimento.

89. Considerate le mie precedenti osservazioni sul modo in cui gli operatori di mercato possono decidere di incorporare o meno un onere fiscale nel loro prezzo di

40 — V. sentenza 21 settembre 2000, cause riunite C-441/98 e C-442/98, Michailidis (Racc. pag. I-745, punto 33).

41 — Sentenza Dilexport, cit., punto 25.

vendita e considerato che un eventuale arricchimento in caso di rimborso dipende da tale comportamento, risulta chiaro che siamo qui in presenza di un arduo onere di prova. Vista l'estrema difficoltà pratica di fornire tale prova, è comprensibile che l'amministrazione nazionale eluda il problema di fornire la prova dell'arricchimento basandosi sulla presunzione del trasferimento e che di conseguenza venga addossato al contribuente l'onere di fornire la prova contraria negativa che egli non ha contabilizzato l'onere tributario. Questa impostazione non si concilia tuttavia con i principi che la Corte ha sviluppato e confermato in una costante serie di sentenze.

90. Il ragionamento parte dalla premessa che chi pagato all'amministrazione finanziaria nazionale un tributo non dovuto ha diritto ad ottenerne il rimborso⁴². Qualora un'amministrazione nazionale voglia introdurre un'eccezione per il caso di arricchimento, tocca manifestamente a lei dimostrare che il rimborso produce tale conseguenza. In altre parole l'onere di provare l'arricchimento senza causa grava interamente sull'amministrazione nazionale⁴³.

91. Nel caso di specie l'amministrazione finanziaria nazionale ha chiaramente operato in contrasto con gli obblighi comunitari, riscuotendo un tributo che era incom-

patibile con le pertinenti disposizioni del Trattato CE (cioè sia l'art. 23 CE come pure l'art. 90 CE). Quando un contribuente che, in conseguenza di tale atto illegittimo, ha diritto alla restituzione delle somme indebitamente versate viene dapprima obbligato a dimostrare di non aver trovato una compensazione altrove, si pone in essere una situazione che attribuisce un inaccettabile vantaggio alla parte che avrebbe invece dovuto affrontare le difficoltà della prova.

92. Nella sentenza San Giorgio, la Corte ha espresso, a mio avviso, questo concetto laddove ha affermato 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 d'incertezza che non può sistematicamente essere imputato alla persona tenuta al pagamento di un tributo contrario al diritto comunitario»⁴⁴.

93. Dalla giurisprudenza della Corte da me già citata in precedenza, emerge chiaramente l'esigenza di dimostrare che la restituzione porta ad un effettivo arricchimento. Non ci si può pertanto limitare a provare l'avvenuta traslazione e a desumerne che l'onere economico è neutralizzato, cosicché l'eventuale restituzione porterebbe ad un arricchimento. Su tale punto la Corte ha anche affermato che un commerciante, oltre alle conseguenze dirette del tributo, subisce un danno economico anche sotto altri aspetti dei quali i giudici nazionali

42 — Tra altre, sentenze San Giorgio, cit. punto 12 e Comateb, cit., punto 20.

43 — Sentenza Dilexport, cit. alla nota 8, punto 53

44 — Punto 15 della sentenza.

debbono tener conto nella formazione del loro giudizio.

94. Così nelle sentenze Comateb e Michailidis la Corte ha dichiarato che anche quando risulti accertato che l'onere del tributo indebitamente pagato è stato trasferito in tutto o in parte sui terzi, la restituzione al commerciante dell'importo così trasferito non significa necessariamente che egli si sia arricchito senza giusta causa. Il giudice nazionale adito con una domanda di rimborso deve tenere conto del danno che l'operatore economico può avere subito in ragione del fatto che il tributo non dovuto ha implicato un calo delle importazioni⁴⁵ o delle esportazioni⁴⁶ da e verso altri Stati membri.

95. Nella sentenza Bianco e Girard, la Corte ha inoltre evidenziato la complessità della realtà economica che dà sfondo al problema di accertare se vi sia stato o no arricchimento. La Corte ha ivi considerato che «anche se le imposte indirette sono concepite nella normativa nazionale per essere trasferite al consumatore finale e anche se, di solito, nel commercio, si verifica una traslazione parziale o totale di queste imposte indirette, non è possibile affermare in termini generali che in tutti i casi si abbia effettivamente una traslazione del tributo. L'effettiva traslazione parziale

o totale dipende infatti da vari fattori che costituiscono il contorno di ogni operazione commerciale e che la differenziano da altri casi situati in contesti diversi». Dopo tale affermazione, la Corte prosegue osservando «che è più o meno probabile, a seconda delle caratteristiche del mercato, che si verifichi una traslazione. Tuttavia, i numerosi fattori che determinano la strategia commerciale variano da un caso all'altro, sicché diviene praticamente impossibile determinarne l'effettiva influenza sulla traslazione»⁴⁷.

96. Per quanto riguarda i mezzi di prova, la Corte ha ripetutamente affermato che sono incompatibili con il diritto comunitario tutte le modalità di prova che rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'ottenere il rimborso delle tasse riscosse in violazione del diritto comunitario. Tale è il caso, in particolare, di presunzioni o di discipline della prova le quali facciano gravare sul contribuente l'onere di dimostrare che i tributi indebitamente pagati non sono stati trasferiti su altri soggetti. Altrettanto dicasi per specifiche restrizioni alla forma delle prove da apportare, come l'esclusione di mezzi di prova non documentali⁴⁸. La Corte ha anche dichiarato più volte che nel caso di

47 — Sentenza 25 febbraio 1988, cause riunite 331/85, 376/85 e 378/85, Bianco e Girard (Racc. pag. 1099, punti 17 e 20).

48 — Sentenze San Giorgio, cit. alla nota 5, punto 14, e Dilexport, cit. alla nota 8, punto 48. Un esempio di una siffatta normativa nazionale che poneva a carico del contribuente l'onere della controprova negativa era dato dalla legge precedente a quella su cui si controverte nel presente caso. Tale regola probatoria è stata già dichiarata dalla Corte in contrasto con il Trattato nella causa 104/86.

45 — Sentenza Comateb, cit. alla nota 12, punto 30.

46 — Sentenza Michailidis, cit. alla nota 40, punto 35.

altri oneri fiscali indiretti non sussiste alcuna presunzione della loro traslazione né alcun obbligo del contribuente di fornire la prova negativa contraria ⁴⁹.

tributente può risolversi in un'inversione dell'onere della prova.

97. Dal fatto che non è possibile partire da una presunzione legale di trasferimento consegue altresì che occorre valutare alla luce delle circostanze di ciascun caso concreto se il rimborso comporti un arricchimento senza causa del commerciante ⁵⁰.

99. Quanto sopra esposto implica che gli Stati membri sono tenuti ad un obbligo di risultato e quindi, per quanto riguarda il rimborso dei tributi riscossi in violazione del diritto comunitario, debbono strutturare i loro sistemi giuridici in modo tale che, se per respingere una domanda di rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario, intendono avvalersi dell'eccezione relativa all'arricchimento senza causa, vengano rispettate le seguenti condizioni:

— l'onere della prova deve gravare interamente sull'amministrazione;

98. Queste considerazioni iniziali sul fatto che l'onere della prova spetta all'amministrazione, non implicano del resto che non si possa mai richiedere la collaborazione del contribuente. In particolare si dovrebbe poter esigere che il contribuente esibisca i documenti contabili necessari per valutare la sua posizione. Tocca tuttavia all'amministrazione trarne la convincente dimostrazione che il tributo è stato trasferito e che il rimborso pertanto comporterebbe effettivamente un arricchimento senza causa ⁵¹. In nessun caso la collaborazione del con-

— l'amministrazione deve dimostrare che il rimborso causerebbe effettivamente un arricchimento;

— la prova non può essere basata sulla presunzione del trasferimento;

49 — Sentenza Bianco e Girard, cit. alla nota 47, punto 17 e Comateb, cit. alla nota 12, punto 25.

50 — Sentenza Michailidis, cit. alla nota 40, punto 32.

51 — V., in tal senso, anche le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs, cit. alla nota 36, paragrafi 59 e 60.

— non si può esigere che il contribuente fornisca la prova contraria, cioè che dimostri che il tributo non è stato trasferito;

— per la prova che essa deve fornire, l'amministrazione può richiedere la collaborazione del contribuente.

3. La prassi giudiziaria italiana

100. A quanto sopra, aggiungo ancora

102. L'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990 è formulato in modo tale che non può essere considerato in contrasto con il diritto comunitario. La sua formulazione è del tutto neutra e non include alcun elemento che la Corte abbia finora giudicato in contrasto con gli obblighi derivanti dal diritto comunitario, come la possibilità di fondarsi su una presunzione di trasferimento, l'obbligo del contribuente di fornire la prova contraria negativa del non trasferimento o una limitazione circa la forma della prova da esibire.

— che un semplice esame delle scritture contabili non è sufficiente a provare l'arricchimento;

— che l'arricchimento deve invece essere dimostrato sulla base di un'approfondita analisi economica del mercato pertinente.

103. Piuttosto, a mio modo di vedere e considerando quanto osservato dalla Commissione, è dimostrato a sufficienza che tale disposizione, proprio per la sua indeterminatezza, è formulata in modo tanto lato da aver consentito di mantenere ovvero di sviluppare una prassi giurisprudenziale non conforme ai principi che la Corte ha elaborato fin dai tempi della sentenza San Giorgio.

101. Ciò mi conduce all'oggetto vero e proprio del presente procedimento di infrazione: la questione se l'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990, così come interpretato dai giudici nazionali e applicato dall'amministrazione finanziaria italiana, rispetti le condizioni ora menzionate e se la giurisprudenza nazionale assume connotazioni tali da costituire il fondamento per accertare la sussistenza di una violazione degli obblighi che derivano alla Repubblica italiana dal Trattato CE.

104. Più precisamente la Commissione ha allegato una serie di sentenze della Corte suprema di Cassazione dalle quali risulta che la suprema istanza giudiziaria italiana ritiene ammissibile la presunzione del trasferimento. Essa cita, ad esempio, una sentenza la cui motivazione si basa sul fatto notorio che le imprese trasferiscono

sistematicamente i tributi di cui trattasi sui loro clienti⁵². La Commissione menziona inoltre una sentenza in cui si afferma che l'importo deve ritenersi trasferito sulla base di quattro fattori in precedenza indicati, e precisamente a) il soggetto passivo d'imposta è un'impresa; b) l'impresa non versa in stato di insolvenza, cosa che avrebbe giustificato la presunzione di vendite sottocosto, c) tutte le dogane italiane effettuavano l'imposizione tributaria di cui trattasi, e d) ciò è avvenuto per lungo tempo e senza contrasto⁵³. Tali fattori sono nella loro sostanza ripresi in una sentenza del Tribunale civile di Genova⁵⁴.

105. La Commissione ha inoltre citato altre cause in cui si esige che gli interessati esibiscano le scritture contabili per accertare se il tributo sia trasferito o meno. Se l'interessato non è in grado di fornire tali documenti, ad esempio perché il termine di conservazione dei documenti previsto dalla legge è scaduto, si presume il trasferimento⁵⁵. Gli interessati non hanno quindi fornito la prova contraria negativa che il trasferimento non ha avuto luogo. La Commissione ha riconosciuto, a questo proposito, che una sentenza della Corte d'appello di Torino nega la possibilità di ricorrere a siffatto meccanismo probatorio. Tale sentenza è stata però annullata dalla Corte suprema di cassazione perché

avrebbe costretto l'amministrazione ad affrontare difficoltà per fornire la prova.

106. Oltre a tale orientamento della giurisprudenza italiana, anche la prassi istituita mediante talune circolari dell'amministrazione finanziaria italiana ostacola i contribuenti che chiedono il rimborso degli importi indebitamente versati. Per essere preso in considerazione ai fini del rimborso, il tributo deve essere stato contabilizzato dalle imprese interessate non al passivo, tra le uscite, ma all'attivo. Se ciò non è avvenuto si deve presumere che il trasferimento abbia avuto luogo.

107. Contestando le censure della Commissione il governo italiano ha affermato che numerosi Tribunali e Corti d'appello hanno seguito, nelle loro sentenze, un altro indirizzo, giacché non si sono fondati sulla presunzione del trasferimento, ma hanno constatato nel caso concreto che l'amministrazione non aveva fornito la prova del trasferimento ed hanno accolto la domanda di rimborso. A questo riguardo il governo italiano ha esibito delle statistiche dalle quali risulta che già nel 1992 erano stati rimborsati ai contribuenti oltre ITL 120 miliardi.

108. In proposito, il governo italiano ha anche dichiarato che il ruolo della Corte

52 — Sentenza 3006 del 12 marzo 1993 della prima sezione della Corte suprema di cassazione.

53 — Sentenza 2844 del 28 marzo 1996 della prima sezione della Corte suprema di cassazione.

54 — Sentenza 12 aprile 1995.

55 — Sentenze 9797 del 18 novembre 1994 e 2369 del 12 aprile 1984 della Corte suprema di cassazione.

suprema di cassazione è, sotto l'aspetto del diritto probatorio, limitato allo sviluppo dei principi generali, ma che spetta ai giudici del merito, in sede di accertamento dei fatti, esaminare in concreto gli strumenti probatori prodotti.

109. Per quanto riguarda la prassi seguita dall'amministrazione, il governo italiano ha rilevato che la condizione relativa all'esibizione delle scritture contabili è giustificata, poiché ciò costituisce, a suo avviso, l'unico strumento di prova logicamente immaginabile del trasferimento.

110. Anche se una parte considerevole della giurisprudenza italiana si conforma integralmente ai principi comunitari relativi al rimborso dei tributi indebitamente pagati, resta ciononostante il fatto che un'altra importante parte della detta giurisprudenza non opera in conformità dei detti principi. Gli esempi contrastanti di pronunce giurisprudenziali italiane prodotti in abbondanza dalle parti evidenziano comunque che nell'ambito della prassi giurisprudenziale italiana vi è discordanza per quanto riguarda l'interpretazione da dare all'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990⁵⁶.

111. I casi che hanno avuto ad oggetto il rimborso di tributi indebitamente riscossi,

hanno riguardato, secondo la Commissione, soprattutto grandi imprese che dispongono dei mezzi per sostenere le spese di procedimenti di ripetizione spesso di lunga durata. Ciò implica che soprattutto le imprese di piccole e medie dimensioni avrebbero avuto minore successo nelle loro domande di rimborso.

112. Ciò mi induce a concludere che la realizzazione del risultato descritto ai paragrafi 99 e 100 delle presenti conclusioni non è fermamente garantita nell'ordinamento giuridico italiano. La Commissione ha sottolineato che in molti casi ancora la prova è fornita mediante presunzioni e che l'approccio adottato da numerosi giudici conduce spesso ad addossare al contribuente l'onere di provare che non ha trasferito il tributo di cui trattasi. Sebbene ricorrano casi risolti senz'altro conformemente al diritto comunitario con il rimborso dell'indebito, è evidente che tale esito non è scontato. A tal riguardo faccio presente che la presente causa riguarda una prassi pluriennale⁵⁷. Tale prassi si fonda inoltre sulla presunzione che il trasferimento implica un arricchimento senza giusta causa, mentre tale conseguenza deve invece essere concretamente dimostrata volta per volta.

56 — Nella sentenza *Dilexport*, già cit., la Corte ha egualmente menzionato questa discordanza sebbene in quel caso si trattasse di divergenza di punto di vista tra il governo italiano e il giudice che ha disposto il rinvio (punto 50 della sentenza).

57 — V., sotto questo aspetto, le conclusioni da me presentate nella sentenza 26 giugno 2001, causa C-212/99, *Commissione/Italia* (Racc. pag. I-4923), dove faccio presente che il governo italiano è tenuto a un obbligo di risultato per porre termine a una situazione di discriminazione di docenti universitari di lingua straniera di altri Stati membri, che si produceva già da molti anni (paragrafo 46).

113. Alla luce di tali circostanze, sono del parere che il contribuente venga ostacolato senza necessità nell'esercizio dei diritti attribuitigli dal diritto comunitario, e ritengo che la prassi giurisprudenziale vigente in Italia, in materia di ripetizione dei tributi riscossi in violazione del diritto comunitario, contrasti con il principio di proporzionalità, quale dettagliatamente definito nella giurisprudenza della Corte.

114. Ricollegandomi a quanto da me esposto nei paragrafi da 62 a 67 delle presenti conclusioni, constato ancora che la prassi giurisprudenziale sopra descritta ha in Italia carattere sistematico. Questo risulta soprattutto dal fatto che il sistema probatorio basato su presunzioni e l'accertamento dell'avvenuta traslazione, qualora il contribuente non sia in grado di esibire i documenti richiesti, sono avallati dai giudici supremi italiani. Quand'anche giudici di grado inferiore dovessero pronunciarsi in senso conforme agli obblighi comunitari, le relative sentenze possono essere annullate in cassazione. Carattere sistematico ha anche la prassi seguita in materia dall'amministrazione.

115. Inoltre la prassi controversa porta a disattendere l'effetto utile delle disposizioni del Trattato considerate e i principi elaborati a tale riguardo dalla Corte. Soprattutto quando si tratta di pretese pecuniarie di

operatori economici, ogni violazione dei diritti loro attribuiti dall'ordinamento comunitario si ripercuote immediatamente sulla loro posizione di concorrenza nel mercato interno. Gli interessati debbono essere a tal riguardo sicuri che essi, allo stesso modo dei loro concorrenti di altri Stati membri, possono contare, entro i limiti fissati dalla Corte, sul rimborso di tributi che uno Stato membro ha riscosso in violazione del diritto comunitario. L'uniformità d'interpretazione e d'applicazione del diritto comunitario è infatti necessaria affinché gli operatori economici vengano sottoposti quanto più possibile a pari condizioni di mercato, laddove queste sono determinate dalle pubbliche autorità.

116. L'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990, pur essendo come già detto, a prima vista compatibile con il diritto comunitario, consente che, in mancanza di norme specifiche relative al regime probatorio, si eluda, all'atto pratico, il risultato voluto dal diritto comunitario. Considerato quanto sopra, ritengo che la prassi giurisprudenziale adottata nella Repubblica italiana per l'applicazione dell'art. 29, secondo comma, della legge n. 428/1990, sia sistematica e pregiudichi l'effetto utile del diritto comunitario, con conseguenze così dannose da giustificare la constatazione che la Repubblica italiana mantenendo in vigore tale disposizione è venuta meno agli obblighi derivantile dal Trattato CE.

VII — Conclusione

117. Suggestisco pertanto alla Corte

- a) di dichiarare che, mantenendo in vigore l'art. 29, secondo comma, della legge 29 dicembre 1990, n. 428, che, così come applicato nella prassi e interpretato dai giudici, giustifica per il trasferimento di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario un regime probatorio che rende impossibile o quanto-meno estremamente difficoltoso per il soggetto passivo esercitare il suo diritto al rimborso dei detti tributi, e che si pone in contrasto con i principi elaborati dalla Corte in materia di ripetizione dell'indebito, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che le derivano dal Trattato CE;
- b) di condannare la Repubblica italiana alle spese.