

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
9 febbraio 1999 *

Nel procedimento C-343/96,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dalla Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, nella causa dinanzi ad essa pendente tra

Dilexport Srl

e

Amministrazione delle Finanze dello Stato,

domanda vertente sull'interpretazione del diritto comunitario in materia di ripetizione dell'indebito,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori J.-P. Puissochet (relatore), presidente di sezione, C. Gulmann, D. A. O. Edward, L. Sevón e M. Wathelet, giudici,

avvocato generale: D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

* Lingua processuale: l'italiano.

viste le osservazioni scritte presentate:

- per Dilexport Srl, dall'avv. Bruno Telchini, del foro di Bolzano;
- per il governo italiano, dal professor Umberto Leanza, capo del servizio del contenzioso diplomatico del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dal signor Ivo Maria Braguglia, avvocato dello Stato;
- per il governo francese, dalla signora Catherine de Salins, vicedirettore presso la direzione «Affari giuridici» del Ministero degli Affari esteri, e dal signor Gautier Mignot, segretario presso la stessa direzione, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, dalla signora Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Enrico Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità d'agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali di Dilexport Srl, rappresentata dall'avv. Bruno Telchini, dell'Amministrazione delle Finanze dello Stato, rappresentata dal signor Ivo Maria Braguglia, del governo francese, rappresentato dal signor Gautier Mignot, del governo del Regno Unito, rappresentato dal signor Nicholas Paines, barrister, e della Commissione, rappresentata dal signor Enrico Traversa, all'udienza del 5 marzo 1998,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 aprile 1998,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 17 agosto 1996, integrata da un'ordinanza del 28 ottobre successivo, pervenute in cancelleria il 30 settembre e il 31 ottobre 1996, la Pretura circondariale di Bolzano, sezione staccata di Vipiteno, ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, sei questioni pregiudiziali relative all'interpretazione del diritto comunitario in materia di ripetizione dell'indebito.
- 2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra Dilexport Srl (in prosieguo: «Dilexport») e l'Amministrazione delle Finanze dello Stato (in prosieguo: l'«amministrazione») in merito al rimborso dell'imposta di consumo sulle banane fresche e disseccate nonché sulla farina di banane (in prosieguo: l'«imposta di consumo sulle banane»).
- 3 L'imposta di consumo sulle banane è stata istituita in Italia dalla legge n. 986 del 9 ottobre 1964 (GURI n. 264 del 27 ottobre 1964, pag. 4580).
- 4 Nella sentenza 7 maggio 1987, causa 184/85, Commissione/Italia (Racc. pag. 2013), la Corte ha dichiarato che la Repubblica italiana era venuta meno agli obblighi che le incombono in virtù dell'art. 95, secondo comma, del Trattato, avendo istituito e tenuto in vigore un'accisa sulle banane fresche applicabile alle banane originarie degli altri Stati membri, in particolare a quelle provenienti dai dipartimenti francesi di oltremare. Con sentenza di pari data, Co-Frutta (causa 193/85, Racc. pag. 2085), la Corte ha, inoltre, dichiarato che l'art. 95, secondo comma, del Trattato osta ad un'imposta di consumo gravante su taluni frutti importati se è tale da tutelare la produzione nazionale di frutta.

5 Secondo le indicazioni fornite alla Corte nel corso del procedimento, la restituzione di un'imposta quale quella di consumo sulle banane era disciplinata, all'epoca dei fatti, da un lato, dalle disposizioni dell'art. 91 del testo unico delle disposizioni legislative doganali, approvato con il DPR 23 gennaio 1973, n. 43 (GURI n. 80 del 28 marzo 1973; in prosieguo: il «TUDL»), dall'altro, dall'art. 19 del decreto legge 30 settembre 1982, n. 688 (GURI n. 270 del 30 settembre 1982, pag. 7072), convertito nella legge n. 873 del 27 novembre 1982 (GURI n. 328 del 29 novembre 1982, pag. 8599; in prosieguo: il «decreto legge del 1982»).

6 Ai sensi dell'art. 91 del TUDL «Il contribuente ha diritto al rimborso delle somme pagate in più del dovuto per errori di calcolo nella liquidazione o per l'applicazione di un diritto diverso da quello fissato in tariffa per la merce descritta nel risultato dell'accertamento, purché ne sia fatta domanda nel termine perentorio di cinque anni dalla data del pagamento e la domanda sia corredata della bolletta originale da cui risulta l'avvenuto pagamento».

7 L'art. 19 del decreto legge del 1982 dispone che:

«Chi ha indebitamente corrisposto diritti doganali all'importazione, imposta di fabbricazione, imposte di consumo o diritti erariali, anche anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto, ha diritto al rimborso delle somme pagate quando prova documentalmente che l'onere relativo non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti, salvo il caso di errore materiale».

8 La Commissione ha precisato, senza essere contraddetta, che, secondo l'interpretazione della Corte suprema di cassazione, le disposizioni dell'art. 91 del TUDL non sono applicabili alle domande di rimborso fondate sulla violazione di una norma di diritto, le quali sono soggette al termine di prescrizione decennale previsto per l'azione di ripetizione dell'indebito dall'art. 2946 del codice civile italiano.

- 9 L'imposta di consumo sulle banane è stata abrogata dall'art. 32 della legge n. 428 del 29 dicembre 1990, intitolata «Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)» (GURI, Supplemento ordinario n. 10 del 12 gennaio 1991; in prosieguo: la «legge del 1990»), entrata in vigore il 27 gennaio 1991.
- 10 L'art. 29 della detta legge ha istituito nuove norme in materia di «rimborso dei tributi riconosciuti incompatibili con il diritto comunitario».
- 11 Ai sensi di questo articolo:

«1. Il termine quinquennale di decadenza previsto dall'art. 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 successivo alla data di entrata in vigore della presente legge, il predetto termine ed il termine di prescrizione previsto dall'art. 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.

3. L'art. 19 del decreto-legge 30 settembre 1982, n. 688, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 novembre 1982, n. 873, è applicabile quando i tributi riscossi non rilevano per l'ordinamento comunitario.

4. La domanda di rimborso dei diritti e delle imposte di cui ai commi 2 e 3, quando la relativa spesa ha concorso a formare il reddito d'impresa, deve essere comunicata, a pena di inammissibilità, anche all'ufficio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'esercizio di competenza.

(...)

7. La disposizione contenuta nel comma 2 si applica anche quando il rimborso concerne somme versate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge.

8. La disposizione contenuta nel comma 4 si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge».

12 Secondo le osservazioni della Commissione e del governo italiano, che non sono stati contraddetti su questo punto, l'art. 29, n. 1, della legge del 1990 dev'essere interpretato, secondo la Corte suprema di cassazione, nel senso che il termine triennale di decadenza ivi menzionato non può avere effetto retroattivo.

13 Secondo il giudice nazionale, l'art. 29, n. 2, di questa legge è interpretato e applicato dai giudici italiani nel senso che l'amministrazione, per opporsi al rimborso di diritti doganali o di imposte indebitamente versate, può invocare la presunzione secondo la quale gli stessi diritti ed imposte sono normalmente traslati sui consumatori finali.

14 Risulta dall'ordinanza di rinvio e dal complemento alla stessa che Dilexport ha versato al fisco l'importo di LIT 6 945 756, a titolo di imposta di consumo sulle banane,

per l'importazione, nel 1988, di una partita di banane immesse in libera pratica in un altro Stato membro attraverso gli uffici doganali del Brennero.

- 15 Ritenendo tale importo indebitamente versato poiché l'imposta ad esso relativa era incompatibile con l'art. 95, secondo comma, del Trattato, la società ne ha domandato, senza esito, il rimborso all'amministrazione. Essa ha poi proposto un ricorso per ingiunzione dinanzi alla Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, diretto a far ingiungere all'amministrazione la restituzione della somma controversa nonché gli interessi dovuti con decorrenza dal pagamento dell'imposta.
- 16 Nell'ordinanza di rinvio il giudice nazionale ha esposto che la stessa formulazione dell'art. 29 della legge del 1990 è tale da far sorgere dubbi circa la sua compatibilità con il diritto comunitario, quale risulta dalla giurisprudenza della Corte, in particolare dalle sentenze 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio (Racc. pag. 3595), e 29 giugno 1988, causa 240/87, Deville (Racc. pag. 3513), e che tali dubbi sono confortati sia dalle osservazioni presentate dalla Commissione nella causa conclusasi con la sentenza 5 ottobre 1995, causa C-125/94, Aprile (Racc. pag. I-2919), sia dall'applicazione data in pratica a queste disposizioni.
- 17 Per questi motivi, il Pretore di Vipiteno ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia le sei seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se il diritto comunitario vada interpretato nel senso che osta all'introduzione da parte di uno Stato membro di una normativa come quella rappresentata dall'art. 29 della legge italiana 29 dicembre 1990, n. 428, la quale subordini il rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario, a termini di prescrizione o di decadenza e a condizioni di prova diversi e più restrittivi da quelli previsti dalla disciplina generale di diritto civile. In particolare a proposito del principio secondo cui le modalità di esercizio del diritto al rimborso definite dalle leggi nazionali "non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghe impugnazioni di diritto nazionale", si chiede di cono-

scere cosa deve intendersi con la formula “analoghe impugnazioni di diritto nazionale”.

- 2) Se i principi fondamentali dell'ordinamento comunitario ostano a che uno Stato membro — limitatamente e soltanto con riferimento ad uno specifico settore costituito da una categoria omogenea di prelievi fiscali nel quale sono notevolmente prevalenti quelli rilevanti per l'ordinamento comunitario — introduca una normativa speciale e derogatoria volta a restringere e limitare il diritto alla ripetizione dell'indebito, in tal modo derogando alle condizioni generali per la ripetizione d'indebito previste dall'art. 2033 del codice civile. In particolare se il principio di non discriminazione possa essere inteso restrittivamente e, quindi, possa considerarsi rispettato dalla normativa di uno Stato membro, del tipo di quella del comma II dell'art. 29 della legge 29 dicembre 1990 n. 428, per il solo fatto che le condizioni di rimborso dei prelievi fiscali comunitariamente rilevanti ivi stabilite, pur essendo restrittive rispetto alla disciplina generale di diritto comune, risultano tuttavia meno gravose rispetto alle speciali condizioni di rimborso previste al III comma dello stesso articolo.

- 3) Se i rammentati principi fondamentali dell'ordinamento comunitario ostano a che uno Stato membro — dopo ripetute sentenze della Corte con le quali sono stati dichiarati incompatibili con il diritto comunitario diversi tributi in materia di diritti doganali all'importazione, imposte di fabbricazione, imposte di consumo, sovrapprezzo dello zucchero e diritti erariali — adotti una normativa processuale, come quella introdotta con l'art. 29 della legge 29 dicembre 1990 n. 428, che riduce specificamente la possibilità di agire per la ripetizione dei suddetti tributi indebitamente riscossi in violazione del diritto comunitario.

- 4) Se una legge come quella predetta — assertivamente introdotta per conformare la legislazione nazionale all'insegnamento della Corte di giustizia — approvata con oltre tre anni e mezzo di ritardo rispetto alle sentenze della Corte in parola, con ulteriore indebito arricchimento da parte dello Stato ritardatario, non sia incompatibile col diritto comunitario e, in particolare, con quanto affermato in tema di prove non ammesse nella sentenza 9 novembre 1983 nella causa San Giorgio (199/82, Racc. pag. 3595), ed in particolare se non sia

incompatibile un'interpretazione e un'applicazione del predetto art. 29, in base all'assunto che — “essendo fatto notorio l'incorporazione delle imposte di consumo” — la prova per presunzione sarebbe prova sufficiente per ammettere la traslazione e respingere quindi la domanda di rimborso.

5) Se, di conseguenza, sia comunitariamente lecito che il giudice nazionale o il suo consulente tecnico accerti la traslazione d'imposte usando tali presunzioni semplici, che pretesamente sarebbero tipiche prove libere, escludendo così sistematicamente le richieste di rimborso, come si sta verificando in pratica, talché l'Amministrazione debitrice mai ammette di dover provvedere al rimborso.

6) Se una norma quale quella contenuta nei comma 4 e 8 dell'art. 29 precitato, che impone formalità procedurali (ad esempio, l'obbligo di notifica a uffici specifici della stessa autorità debitrice) mai previste nei precedenti casi di rimborso, considerati nella disciplina generale in materia, possa essere imposta e comunque possa essere interpretata con effetto retroattivo».

18 Dalla formulazione di tali questioni, come precisata dalla motivazione dell'ordinanza di rinvio e dal suo complemento, risulta che il giudice nazionale domanda se uno Stato membro possa, senza contravvenire al diritto comunitario:

— assoggettare le azioni di rimborso di imposte riscosse in violazione del diritto comunitario, quale è l'imposta di consumo sulle banane, a condizioni meno favorevoli di quelle previste per la ripetizione dell'indebito tra privati (prima e seconda questione);

- modificare in tal modo, in senso restrittivo, il regime di rimborso applicabile a tali imposte dopo le sentenze della Corte che hanno dichiarato l'incompatibilità di queste ultime con il diritto comunitario (terza questione);

- assoggettare, in particolare, il rimborso di tali tributi a una condizione quale l'assenza di traslazione del tributo su altri soggetti, condizione che per presunzione semplice non è mai soddisfatta dal ricorrente (quarta e quinta questione);

- imporre una condizione specifica di notifica ai servizi tributari, a pena di irricevibilità, dell'inoltro della domanda di rimborso di tali imposte (sesta questione).

Sulla competenza del giudice a quo

- 19 In merito all'osservazione preliminare del governo italiano secondo la quale il giudice di rinvio sarebbe manifestamente incompetente a conoscere della controversia a qua, si deve ricordare che, nella sentenza 14 gennaio 1982, causa 65/81, Reina (Racc. pag. 33, punto 7), la Corte ha stabilito il principio che non le spetta accertare se il provvedimento con cui è stata adita sia stato adottato in modo conforme alle norme nazionali in materia di organizzazione giudiziaria e di procedura. Essa deve quindi attenersi al provvedimento di rinvio emesso dal giudice di uno Stato membro fintantoché non sia stato revocato a seguito dell'esperimento di rimedi giurisdizionali eventualmente previsti dal diritto nazionale (v. sentenza 20 ottobre 1993, causa C-10/92, Balocchi, Racc. pag. I-5105, punti 16 e 17).

Sulla prima e sulla seconda questione

- 20 Con la prima e la seconda questione il giudice nazionale domanda in sostanza se il diritto comunitario osti a disposizioni nazionali, come quelle in esame nella controversia a qua, che assoggettano il rimborso di diritti doganali o di imposizioni incompatibili con il diritto comunitario a condizioni meno favorevoli di quelle applicabili all'azione di ripetizione dell'indebito tra privati.
- 21 Dilexport e la Commissione propongono di risolvere tali questioni in senso affermativo. Esse rammentano che, secondo la giurisprudenza della Corte (v., in particolare, sentenze 16 dicembre 1976, causa 33/76, Rewe, Racc. pag. 1989, e Comet, causa 45/76, Racc. pag. 2043), anche se il rimborso di diritti doganali o di imposizioni incompatibili con il diritto comunitario può essere domandato solo nel rispetto delle modalità, sostanziali e procedurali, stabilite dalle diverse normative nazionali in materia, tali modalità non possono tuttavia essere meno favorevoli di quelle applicabili ad azioni analoghe di diritto interno. Dilexport e la Commissione fanno valere che, in diritto italiano, il rimborso di imposizioni riscosse in violazione di una norma è disciplinato dalle stesse norme relative alla ripetizione dell'indebito tra privati e che in tal modo, assoggettando il rimborso di imposizioni contrarie al diritto comunitario a una disciplina meno favorevole, l'art. 29 della legge del 1990 disattende il principio di non discriminazione enunciato dalla Corte.
- 22 Pur dichiarandosi d'accordo con Dilexport e la Commissione sui principi discendenti dalla giurisprudenza della Corte, i governi italiano, francese e del Regno Unito propongono, al contrario, di risolvere in senso negativo la questione sollevata. Secondo questi governi, non sembra che le azioni menzionate all'art. 29 della legge del 1990 siano soggette a una disciplina meno favorevole, in particolare quanto ai termini di prescrizione, rispetto alle azioni dirette al rimborso di diritti e di imposte indirette, ad esse simili.
- 23 Occorre ricordare che, secondo la costante giurisprudenza della Corte, il diritto di ottenere il rimborso delle somme riscosse da uno Stato membro in violazione di

norme del diritto comunitario costituisce il complemento dei diritti attribuiti agli amministrati dalle disposizioni comunitarie che vietano le tasse di effetto equivalente ai dazi doganali o, a seconda dei casi, l'applicazione discriminatoria di tasse interne, nell'interpretazione loro data dalla Corte (v. la menzionata sentenza San Giorgio, punto 12; 2 febbraio 1988, causa 309/85, Barra, Racc. pag. 355 punto 17, e 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883, punto 40). Lo Stato membro è quindi tenuto, in via di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto comunitario (sentenza 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a., Racc. pag. I-165, punto 20).

24 Ma la Corte ha, del pari, sottolineato in più occasioni che il problema della contestazione di tributi illegittimamente pretesi, o della restituzione di tributi indebitamente pagati, è risolto in modi diversi nei diversi Stati membri e persino, all'interno di uno stesso Stato, a seconda dei diversi tipi di imposte e di tasse in questione. In determinati casi, contestazioni o richieste del genere sono assoggettate dalla legge a precise condizioni di forma e di termine per quanto riguarda sia i reclami rivolti all'amministrazione fiscale sia i ricorsi giurisdizionali. In altri casi, i ricorsi diretti ad ottenere il rimborso di tributi non dovuti devono essere proposti dinanzi ai giudici ordinari, sotto forma, in particolare, di azioni di ripetizione dell'indebito. Tale diritto d'agire si esercita entro termini più o meno lunghi, in determinati casi entro il termine di prescrizione ordinaria (v., da ultimo, sentenza 17 novembre 1998, causa C-228/96, Aprile, Racc. pag. I-7141, punto 17).

25 Questa diversità dei sistemi nazionali deriva in particolare dalla mancanza di una disciplina comunitaria in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse. In una situazione del genere spetta infatti all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, purché le dette modalità, da un lato, non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né, dall'altro, rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) (v., da ultimo, sentenze 15 settembre 1998, causa C-231/96, Edis, Racc. pag. I-4951, punti 19 e 34, causa C-260/96, Spac, Racc. pag. I-4997, punto 18, e 17 novembre 1998, Aprile, citata, punto 18).

- 26 Per quanto concerne quest'ultimo principio, la Corte ha riconosciuto compatibile con il diritto comunitario la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata (sentenze citate Rewe, punto 5, e Comet, punti 17 e 18; 27 marzo 1980, causa 61/79, Denkavit italiana, Racc. pag. 1205, punto 23; v., ugualmente, sentenze 10 luglio 1997, causa C-261/95, Palmisani, Racc. pag. I-4025, punto 28, e 17 luglio 1997, causa C-90/94, Haahr Petroleum, Racc. pag. I-4085, punto 48). Infatti, termini del genere non sono tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento giuridico comunitario. A tale proposito appare ragionevole un termine nazionale di decadenza triennale, che decorra dalla data del pagamento contestato (v. sentenze citate, Edis, punto 35, e Spac, punto 19, e 17 novembre 1998, Aprile, punto 19).
- 27 Il rispetto del principio di equivalenza presuppone, per parte sua, che la modalità controversa si applichi indifferentemente, per lo stesso tipo di tasse o canoni, ai ricorsi fondati sulla violazione del diritto comunitario e a quelli fondati sull'inosseranza del diritto interno. Viceversa, questo principio non può essere interpretato nel senso che obbliga uno Stato membro ad estendere a tutte le azioni di ripetizione di tasse o canoni riscossi in violazione del diritto comunitario la sua disciplina interna più favorevole in materia di rimborso (v. le citate sentenze Edis, punto 36, Spac, punto 20, e 17 novembre 1998, Aprile, punto 20).
- 28 Il diritto comunitario non osta pertanto a che la normativa di uno Stato membro preveda, accanto a un termine di prescrizione ordinario applicabile alle azioni di ripetizione dell'indebito tra privati, modalità particolari di reclamo e di azione giudiziale meno favorevoli per la contestazione delle tasse e degli altri tributi. La soluzione sarebbe diversa solo qualora le dette modalità fossero applicabili unicamente alle azioni di ripetizione delle tasse o dei tributi fondate sul diritto comunitario (sentenze citate, Edis, punto 37, Spac, punto 21, e 17 novembre 1998, Aprile, punto 21).
- 29 Nel caso di specie, si deve rilevare che il termine di decadenza di cui all'art. 29, n. 1, della legge del 1990 non può considerarsi applicabile ai soli

ricorsi fondati sul diritto comunitario (v. sentenza citata 17 novembre 1998, Aprile, punto 22).

30 Occorre rilevare, da un lato, che una disposizione quale l'art. 29, n. 2, della legge del 1990, che consente il rimborso dei tributi che non sono stati traslati su altri soggetti, sebbene applicabile ai soli ricorsi fondati sul diritto comunitario, non è, sotto il profilo del principio di equivalenza, meno favorevole delle disposizioni applicabili ai ricorsi fondati sul diritto nazionale. A questo proposito, infatti, l'art. 29, n. 3, mantiene, per quanto riguarda le domande di rimborso fondate sul diritto nazionale, la disciplina precedentemente in vigore dell'art. 19 del decreto legge del 1982.

31 Risulta inoltre dalle indicazioni fornite alla Corte dal governo italiano che il termine triennale di prescrizione, applicabile all'insieme delle azioni di ripetizione delle somme pagate in relazione a operazioni doganali, è identico a quello applicabile, secondo la normativa italiana, alle azioni di rimborso di un'intera gamma di imposizioni indirette (sentenza 17 novembre 1998, Aprile, citata, punto 29), il cui oggetto può considerarsi, se non identico, quanto meno strettamente comparabile a quello delle azioni di cui si tratta nella controversia a qua.

32 È tuttavia al giudice nazionale che spetta, in definitiva, assicurarsi, da un lato, che non sarebbero state applicate modalità più favorevoli qualora l'imposizione controversa invece che con il diritto comunitario, come nel caso di specie, fosse stata incompatibile con una norma di diritto interno e, dall'altro, che le modalità applicabili non rendano impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.

33 Ciò considerato, la prima e la seconda questione devono quindi risolversi nel senso che il diritto comunitario non osta a disposizioni nazionali che assoggettino il rimborso di dazi doganali o di imposizioni incompatibili con il diritto comunitario a modalità relative ai termini e alla procedura meno favorevoli di quelle previste per

l'azione di ripetizione dell'indebitato tra privati, purché tali modalità si applichino ugualmente alle azioni di rimborso fondate sul diritto comunitario e a quelle fondate sul diritto interno e non rendano impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso.

Sulla terza questione

- 34 Con la terza questione il giudice nazionale domanda se il diritto comunitario osti a che, a seguito di sentenze della Corte che dichiarano l'incompatibilità di diritti o di tributi con il diritto comunitario, uno Stato membro adotti disposizioni che rendono le modalità di rimborso di questi stessi diritti e tributi meno favorevoli di quelle che sarebbero applicate in loro assenza.
- 35 La Commissione rammenta che, nella citata sentenza *Deville*, la Corte ha dichiarato che il diritto comunitario osta a che, successivamente a una sentenza della Corte che dichiara l'incompatibilità di un tributo con il Trattato, il legislatore nazionale adotti disposizioni che riducono specificamente le possibilità di ottenere il rimborso di tali tributi. La Commissione non esclude che tale sia il caso di specie, ma ritiene che la verifica di ciò spetti al giudice nazionale.
- 36 Il governo francese fa valere, dal canto suo, che gli Stati membri sono liberi di stabilire e di modificare, anche retroattivamente, le modalità del ricorso diretto alla ripetizione di diritti e imposizioni, anche a seguito di sentenze della Corte, nella misura in cui tali modalità non siano discriminatorie o abbiano carattere tale da rendere impossibile, o eccessivamente difficile, in pratica, per gli aventi diritto, l'esercizio dei diritti ad essi conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario. In particolare, detto governo ritiene necessario assicurare che la riduzione del termine di prescrizione non abbia per effetto di rendere improvvisamente irricevibili le domande di rimborso che avrebbero potuto essere validamente presentate in base

alla normativa precedente o, in ogni caso, che gli aventi diritto abbiano avuto a disposizione un termine ragionevole per tutelare i loro diritti.

- 37 Occorre ricordare che, nella citata sentenza Barra, punto 19, la Corte ha affermato che il diritto comunitario osta a una disposizione legislativa nazionale che limiti il rimborso di una tassa dichiarata contraria al Trattato da una sentenza della Corte solo a coloro che abbiano proposto un'azione di ripetizione prima della pronuncia della detta sentenza. Infatti, una disposizione siffatta priva puramente e semplicemente le persone fisiche o giuridiche che non soddisfano questa condizione del diritto di ottenere il rimborso di somme indebitamente pagate e rende quindi impossibile l'esercizio da parte dei singoli dei diritti loro attribuiti dall'ordinamento comunitario.
- 38 Analogamente, nella citata sentenza Deville, la Corte ha dichiarato che il legislatore nazionale, dopo una sentenza della Corte che stabilisca che una determinata normativa è incompatibile con il Trattato, non può adottare alcuna norma processuale che riduca specificamente le possibilità di agire per la ripetizione dei tributi indebitamente versati in forza di detta normativa.
- 39 Da tali sentenze discende che uno Stato membro non può adottare disposizioni che subordinino il rimborso di un'imposizione, dichiarata incompatibile col diritto comunitario da una sentenza della Corte o la cui incompatibilità con il diritto comunitario derivi da una sentenza del genere, a condizioni concernenti specificamente la detta imposizione e che siano meno favorevoli di quelle che sarebbero state applicate, in mancanza di queste, al rimborso dell'imposizione di cui trattasi (sentenza Edis, citata, punto 24).
- 40 Nel caso di specie, è sufficiente ricordare che la Corte ha già dichiarato, ai punti 29 e 31 della citata sentenza 17 novembre 1998, Aprile, che la disposizione controversa, se riduce il termine entro il quale può domandarsi il rimborso degli importi indebitamente pagati a titolo di imposta di consumo sulle banane, è applicabile al complesso delle domande e delle azioni dirette al rimborso di somme pagate in relazione a operazioni doganali che essa assoggetta a un regime di prescrizione e decadenza identico a quello di un'intera gamma di tasse e imposizioni interne. La

Corte ha quindi ammesso la compatibilità con il diritto comunitario di una disposizione quale l'art. 29 della legge del 1990.

- 41 Ciò considerato, la normativa di cui si tratta non può essere considerata una misura destinata a limitare in modo specifico le conseguenze di quanto constatato dalla Corte nelle sue sentenze relative all'imposta di consumo sulle banane.
- 42 Inoltre, come la Corte ha già dichiarato nella citata sentenza 17 novembre 1998, Aprile, punto 28, la disposizione controversa pone un termine sufficiente a garantire l'effettività del diritto al rimborso. A questo proposito, risulta dalle osservazioni scritte e orali presentate alla Corte che le giurisdizioni italiane, compresa la stessa Corte suprema di cassazione, hanno interpretato questa disposizione considerando che essa consentiva di proporre il ricorso nei tre anni successivi alla sua entrata in vigore. Ne consegue che la detta disposizione non può essere considerata come avente una portata effettivamente retroattiva.
- 43 Si deve quindi risolvere la terza questione nel senso che il diritto comunitario non osta a che, a seguito di sentenze della Corte che dichiarano l'incompatibilità con il diritto comunitario di determinati diritti o tributi, uno Stato membro adotti disposizioni che rendono le modalità di rimborso applicabili a questi diritti e tributi meno favorevoli di quelle che sarebbero applicate in loro assenza, purché tali modificazioni non riguardino specificamente i diritti o tributi in questione e le nuove disposizioni non rendano impossibile o eccessivamente difficile il diritto al rimborso.

Sulla quarta e sulla quinta questione

- 44 Con la quarta e la quinta questione il giudice nazionale domanda se il diritto comunitario osta a che uno Stato membro assoggetti il rimborso di diritti doganali e di imposizioni incompatibili con il diritto comunitario a una condizione, quale l'assenza di traslazione su terzi di tali diritti e imposizioni, relativamente al ricorrere della quale l'onere della prova incomberebbe al ricorrente.
- 45 Secondo Dilexport e la Commissione a tali questioni si deve dare una risposta affermativa. Esse ricordano che la Corte ha dichiarato, in particolare nella citata sentenza San Giorgio, che il diritto comunitario osta a presunzioni o a discipline della prova dirette a far incombere sul contribuente l'onere di dimostrare che i tributi indebitamente pagati non sono stati trasferiti su altri soggetti, o a limitazioni particolari per quanto riguarda la forma delle prove da apportare, come l'esclusione di mezzi di prova non documentali. Il governo francese, che rileva che la formulazione dell'art. 29, n. 2, della legge del 1990, non contiene alcuna disciplina dell'onere della prova, condivide questo punto di vista nel caso in cui la normativa nazionale dovesse essere interpretata nel senso indicato dal giudice a quo.
- 46 Il governo italiano sostiene che, contrariamente a quanto indicato dal giudice a quo, l'art. 29, n. 2, della legge del 1990 è stato oggetto di un'interpretazione costante da parte della Corte suprema di cassazione secondo la quale è a carico dell'amministrazione la prova che il diritto o l'imposizione controversa sono stati trasferiti su altri soggetti, sulla base dei mezzi di prova ammessi dal diritto nazionale, quali presunzioni gravi, precise e concordanti o consulenze tecniche.
- 47 Si deve ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, il diritto comunitario non osta a che un ordinamento giuridico nazionale rifiuti il rimborso di una tassa indebitamente riscossa quando ciò comporti un arricchimento senza causa degli aventi diritto. Nulla si oppone quindi, sotto il profilo del diritto comunitario, a che i giudici tengano conto, secondo il loro diritto nazionale, della circostanza che i tributi indebitamente riscossi abbiano potuto essere incorporati nel prezzo delle

merci e ripercossi sui consumatori. Non possono quindi considerarsi nel loro complesso contrarie al diritto comunitario disposizioni legislative nazionali che escludano il rimborso di imposte, dazi e tasse riscossi in violazione del diritto comunitario quando sia appurato che la persona tenuta al pagamento del tributo lo ha di fatto riversato su altri soggetti (v. sentenze citate San Giorgio, punto 13, Comateb e a., punto 21, e 27 febbraio 1980, causa 68/79, Just, Racc. pag. 501, punto 26).

- 48 Sono per contro incompatibili con il diritto comunitario tutte le modalità di prova il cui effetto sia di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'ottenimento del rimborso della tassa riscossa in violazione del diritto comunitario. Tale è il caso, in particolare, di presunzioni o di discipline della prova dirette a far incombere sul contribuente l'onere di dimostrare che i tributi indebitamente pagati non sono stati trasferiti su altri soggetti, o di limitazioni particolari per quanto riguarda la forma delle prove da apportare, come l'esclusione di mezzi di prova non documentali (sentenze San giorgio, citata, punto 14, e 25 febbraio 1988, cause riunite 331/85, 376/85 e 378/85, Bianco e Girard, Racc. pag. 1099, punto 12).
- 49 Nel caso di specie, l'art. 29, n. 2, della legge del 1990 prevede che i diritti e le imposizioni ivi menzionati sono rimborsati quando sono incompatibili con la legislazione comunitaria, salvo che l'onere corrispondente sia stato trasferito su altri soggetti.
- 50 Il governo italiano e il giudice nazionale, tuttavia, dissentono tra loro circa l'interpretazione data a questa disposizione dalle giurisdizioni italiane.
- 51 Occorre ricordare che la Corte non è competente a interpretare il diritto nazionale (v., tra l'altro, la citata sentenza Deville, punto 17) e che spetta al giudice nazionale, e a lui solo, determinare l'esatta portata delle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative nazionali (v. sentenza 16 aprile 1991, causa C-347/89, Eurim-

Pharm, Racc. pag. I-1747, punto 15, e 16 dicembre 1992, cause riunite C-132/91, C-138/91 e C-139/91, Katsikas, Racc. pag. I-6577, punto 39).

- 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.
- 54 La quarta e la quinta questione devono quindi risolversi nel senso 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 l'assenza di ripercussione di tali diritti e imposte su altri soggetti, relativamente al ricorrere della quale l'onere della prova incomberebbe al ricorrente.

Sulla sesta questione

- 55 Con la sesta questione il giudice nazionale domanda se il diritto comunitario osti a che una domanda di rimborso di diritti doganali o di imposizioni incompatibili con il diritto comunitario sia assoggettata, a pena di irricevibilità, alla condizione della notifica al servizio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'interessato per l'esercizio di competenza.

- 56 Avendo il governo italiano contestato la ricevibilità della questione, in mancanza di spiegazioni fornite dal giudice a quo in merito all'utilità della stessa ai fini della soluzione della controversia, è sufficiente richiamare la giurisprudenza costante della Corte secondo la quale il giudice a quo è nella situazione più idonea per valutare la necessità di una pronuncia pregiudiziale per poter emettere la sua decisione (v., in tal senso, sentenza 17 novembre 1998, Aprile, citata, punto 11).
- 57 Dilexport sostiene che l'esigenza procedurale di cui all'art. 29, nn. 4 e 8, della legge del 1990 ha al contempo carattere discriminante e retroattivo. Tuttavia, nella fase orale del procedimento, Dilexport ha ammesso che, conformemente alla giurisprudenza recente della Corte suprema di cassazione menzionata al punto 59 delle conclusioni dell'avvocato generale, tale obbligo non riguardava gli esercizi fiscali precedenti all'entrata in vigore della legge del 1990.
- 58 La Commissione e i governi che hanno presentato osservazioni dinanzi alla Corte considerano, dal canto loro, che l'esigenza di notifica della domanda all'ufficio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'interessato non contrasti con il principio comunitario di equivalenza.
- 59 A questo proposito, risulta che l'art. 29, n. 4, della legge del 1990 si applica a tutti i diritti e i tributi menzionati ai nn. 2 e 3 dello stesso articolo, sia che la domanda di rimborso si fondi sul diritto nazionale sia che si fondi sul diritto comunitario.
- 60 La misura contestata, di cui le parti concordano nel riconoscere l'apparente non applicabilità retroattiva, non ha per conseguenza né per effetto di privare gli interessati della possibilità di fruire dell'applicazione effettiva del diritto comunitario, né di porli in una situazione meno favorevole di quella in cui si troverebbero se domandassero il rimborso di diritti o imposizioni contrari al diritto interno.

- 61 Si deve quindi risolvere la sesta questione nel senso che il diritto comunitario non osta a che una domanda di rimborso di diritti doganali o di imposizioni incompatibili con il diritto comunitario sia soggetta, a pena di irricevibilità, a una condizione non retroattiva di notifica al servizio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'interessato per l'esercizio di competenza.

Sulle spese

- 62 Le spese sostenute dai governi italiano, francese e del Regno Unito nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dalla Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, con ordinanza 17 agosto 1996, integrata da un'ordinanza del successivo 28 ottobre, dichiara:

- 1) Il diritto comunitario non osta a disposizioni nazionali che assoggettino il rimborso di dazi doganali o di tributi incompatibili con il diritto comunitario a modalità relative ai termini e alla procedura meno favorevoli di quelle

previste per l'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, purché tali modalità si applichino ugualmente alle azioni di rimborso fondate sul diritto comunitario e a quelle fondate sul diritto interno e non rendano impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso.

- 2) Il diritto comunitario non osta a che, a seguito di sentenze della Corte che dichiarano l'incompatibilità con il diritto comunitario di determinati diritti o tributi, uno Stato membro adotti disposizioni che rendono le modalità di rimborso applicabili a questi diritti e tributi meno favorevoli di quelle che sarebbero applicate in loro assenza, purché tali modificazioni non riguardino specificamente i diritti o tributi in questione e le nuove disposizioni non rendano impossibile o eccessivamente difficile il diritto al rimborso.
- 3) 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 l'assenza di ripercussione di tali diritti e imposte su altri soggetti, relativamente al ricorrere della quale l'onere della prova incombebbe al ricorrente.
- 4) Il diritto comunitario non osta a che una domanda di rimborso di diritti doganali o di imposizioni incompatibili con il diritto comunitario sia soggetta, a pena di irricevibilità, a una condizione non retroattiva di notifica al servizio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'interessato per l'esercizio di competenza.

Puissochet

Gulmann

Edward

Sevón

Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 9 febbraio 1999.

Il cancelliere

Il presidente della Quinta Sezione

R. Grass

J.-P. Puissochet