

SENTENZA DELLA CORTE
14 gennaio 1997 *

Nei procedimenti riuniti da C-192/95 a C-218/95,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Tribunal d'instance di Parigi, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Société Comateb (C-192/95),

Société Panigua (C-193/95),

Société Édouard et fils (C-194/95),

Société de distribution de vins et liqueurs (C-195/95),

Établissements André Haan (C-196/95),

Société Diffusion générale de quincaillerie (C-197/95),

Société Diffusion générale (C-198/95),

* Lingua processuale: il francese.

Société Cama Renault (C-199/95),

SCP Ovide et Dorville (C-200/95),

Société Ducros Guadeloupe (C-201/95),

Société Comptoir commercial Caraïbes (C-202/95),

Société Giafa (C-203/95),

Société LVS (C-204/95),

Société Catherine et Jean-Claude Tabar Nouval (C-205/95),

Société L'Heure et L'Or (C-206/95),

Société Général bazar bricolage (C-207/95),

Société Grain d'or (C-208/95),

Société Cash Service (C-209/95),

Établissements Efira (C-210/95),

Société Farandole (C-211/95),

Société Carat (C-212/95),

Société Rio (C-213/95),

Société guadeloupéenne de distribution moderne (SGDM) (C-214/95),

Martinique automobiles SA (C-215/95),

Société Socovi SARL (C-216/95),

Établissements Gabriel Vangour et Cie SARL (C-217/95),

Simat Guadeloupe SARL (C-218/95)

e

Directeur général des douanes et droits indirects,

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

LA CORTE,

composta dai signori G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida e J. L. Murray, presidenti di sezione, P. J. G. Kapteyn, D. A. O. Edward (relatore), J.-P. Puissochet, P. Jann e H. Ragnemalm, giudici,

avvocato generale: G. Tesauro

cancelliere: H. von Holstein, vicecancelliere

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Comateb e a., dall'avv. John Sylvanus Dagnon, del foro di Guadalupa;
- per il governo francese, dalle signore Catherine de Salins, vice direttore presso la direzione affari giuridici del ministero degli Affari esteri, e Anne de Bourgoing, incaricata ad hoc presso la stessa direzione, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, dal signor Alberto Navarro González, direttore generale del coordinamento giuridico e istituzionale comunitario, e dalla signora Rosario Silva de Lapuerta, abogado del Estado, del servizio giuridico dello Stato, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Michel Nolin, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Comateb e a., rappresentati dagli avv. ti John Sylvanus Dagnon, Jean-Claude Bouchard e Oliver Cortez, del foro delle

Hauts-de-Seine, del governo francese, rappresentato dalla signora Anne de Bourgoing, e della Commissione, rappresentata dal signor Jean-Francis Pasquier, funzionario nazionale a disposizione del servizio giuridico, in qualità di agente, all'udienza del 23 aprile 1996,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 giugno 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con 27 sentenze interlocutorie 20 dicembre 1994, pervenute in cancelleria il 19 giugno 1995, il Tribunal d'instance di Parigi ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa alla restituzione di un tributo riscosso in violazione del diritto comunitario.

- 2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di ricorsi proposti da 27 società (in prosieguito: la «Comateb e a.») avverso il direttore generale delle dogane e delle imposte indirette per ottenere la restituzione del dazio di mare riscosso dall'amministrazione delle dogane e delle imposte indirette del dipartimento della Guadalupa, in occasione dell'importazione in tale dipartimento di varie merci originarie di un altro Stato membro, di Stati terzi e di altre parti del territorio francese, avvenuta nel periodo dal 17 luglio 1992 — l'indomani della pronuncia della sentenza Legros e a. (causa C-163/90, Racc. pag. I-4625) — al 31 dicembre 1992, nonché per far condannare l'amministrazione delle dogane a versare loro un indennizzo sulla base dell'art. 700 del nuovo code de procédure civile francese.

- 3 Nella menzionata sentenza Legros e a., avente ad oggetto il dazio di mare, la Corte ha dichiarato che un'imposta proporzionale al valore in dogana dei beni, riscossa da uno Stato membro sulle merci importate da un altro Stato membro all'atto della loro introduzione in una regione del territorio del primo Stato membro, costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio all'importazione, nonostante il fatto che essa colpisca anche le merci introdotte in tale regione in provenienza da un'altra parte di questo stesso Stato.

- 4 Il direttore generale delle dogane e delle imposte indirette sostiene che i tributi controversi, a motivo della loro traslazione sull'acquirente, non possono essere rimborsati in applicazione dell'art. 352 bis del code des douanes, a tenore del quale «chiunque abbia indebitamente versato dazi e tributi nazionali, riscossi secondo le procedure previste dal presente codice, può ottenerne il rimborso, salvo che i dazi e i tributi siano stati traslati sull'acquirente».

- 5 Il giudice a quo afferma che «è pacifico che il dazio di mare controverso è stato traslato sugli acquirenti» dalle società ricorrenti.

- 6 E aggiunge che «la legislazione interna francese obbliga il contribuente ad incorporare il tributo controverso nel prezzo di acquisto dei prodotti necessari alla sua attività, e quindi, successivamente, ai fini del calcolo dell'utile imponibile, nel prezzo di costo della merce venduta; questo vuol dire che tale legislazione prevede la riscossione del tributo a monte senza possibilità di deduzione a valle, in assenza di una distinta fatturazione, come avviene in materia di IVA, e impone la traslazione che l'amministrazione fiscale prende a fondamento per contestare il rimborso».

- 7 A questo proposito le parti, nel corso dell'udienza dinanzi alla Corte, hanno fatto menzione del divieto di rivendita in perdita sancito dall'art. 1 della legge francese 2 luglio 1963, modificato con l'art. 32 dell'ordinanza 1° dicembre 1986, a tenore del quale:

«È punito con un'ammenda da 5 000 a 100 000 F il commerciante che rivende tale e quale un prodotto a un prezzo inferiore al prezzo effettivo di acquisto. Si presume essere il prezzo effettivo di acquisto il prezzo indicato sulla fattura di acquisto, maggiorato delle imposte sulla cifra d'affari, delle imposte specifiche inerenti alla rivendita di cui si tratta e, se del caso, del prezzo di trasporto».

- 8 Ritenendo che la legislazione francese abbia «creato le condizioni della traslazione — e pertanto del non rimborso —», il Tribunal d'instance di Parigi ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il fatto che uno Stato membro si opponga alla restituzione di un tributo riscosso in violazione del diritto comunitario a motivo della traslazione del tributo sull'acquirente, renda o no praticamente impossibile o eccessivamente difficile ottenere il rimborso, quando la legislazione dello Stato membro faccia obbligo all'impresa di incorporare il tributo nel prezzo di costo della merce venduta».

- 9 Si deve, in limine, precisare che la questione pregiudiziale sollevata dal giudice a quo non verte sul rimborso del dazio di mare percepito su prodotti provenienti da paesi terzi, in relazione al quale la Corte ha già fornito l'interpretazione del diritto comunitario nella sentenza 7 novembre 1996, causa C-126/94, Cadi Surgelés e a. (Racc. pag. I-5647).

10 Si deve, in secondo luogo, rilevare che la Comateb e a, invocano il regolamento (CEE) del Consiglio 2 luglio 1979, n. 1430, relativo al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione o all'esportazione (GU L 175, pag. 1).

11 Come già osservato dalla Corte nella sentenza 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio (Racc. pag. 3595, punto 20), il detto regolamento si applica, ai sensi del suo art. 1, n. 2, solo ai dazi, alle tasse, ai prelievi e agli altri tributi previsti dalla normativa comunitaria e riscossi dagli Stati membri per conto della Comunità.

12 Esso non si applica pertanto ai dazi, alle imposte e alle tasse nazionali, anche se riscossi in violazione del diritto comunitario.

13 Con la sua questione pregiudiziale, il giudice a quo vuole sapere, in sostanza, se uno Stato membro possa opporsi alla ripetizione di un tributo non dovuto eccedendone la traslazione sull'acquirente, qualora tale traslazione sia imposta dalla normativa di tale Stato.

14 Tutte le parti si richiamano alla giurisprudenza della Corte sulla ripetizione dell'indebito, quale, in particolare, risulta dalle sentenze 27 febbraio 1980, causa 68/79, Just (Racc. pag. 501), 27 marzo 1980, causa 61/79, Denkavit (Racc. pag. 1205), San Giorgio, già citata, e 25 febbraio 1988, cause riunite 331/85, 376/85 e 378/85, Bianco e Girard (Racc. pag. 1099).

15 Secondo i governi francese e spagnolo, da tale giurisprudenza emerge che non possono essere considerate contrastanti con il diritto comunitario disposizioni che escludono il rimborso di imposte, dazi e tributi percepiti in violazione del diritto comunitario, quando risulti appurato che tali tributi siano stati effettivamente traslati su altri soggetti da chi è tenuto al loro pagamento.

- 16 La Comateb e a. ritengono che tale giurisprudenza non sia applicabile quando la normativa di uno Stato membro contenga disposizioni che fanno obbligo all'operatore di incorporare il tributo nel prezzo di costo della merce. Infatti tali disposizioni, anche se non pongono a carico del contribuente l'onere di provare che il tributo non è stato traslato sull'acquirente, renderebbero in pratica impossibile la restituzione di tributi percepiti in violazione del diritto comunitario.
- 17 Il governo francese e la Commissione replicano affermando che l'obbligo legale di incorporare il tributo nel prezzo di costo non costituisce per l'operatore un obbligo di traslare il tributo sull'acquirente. Infatti l'operatore può sempre adottare, sul piano commerciale, la decisione di assorbire il detto tributo in tutto o in parte, azzerandone l'effetto sul prezzo di vendita.
- 18 Secondo il governo francese e la Commissione l'obbligo legale di incorporare il tributo nel prezzo di costo non avrebbe, pertanto, alcuna incidenza sulla giurisprudenza della Corte in materia di ripetizione dell'indebito. Di conseguenza si dovrebbe determinare, caso per caso, se effettivamente vi sia stata o no traslazione del tributo controverso.
- 19 Poiché l'ipotesi sulla quale è basata la questione pregiudiziale viene così contestata, si rende necessario, al fine di fornire una risposta utile al giudice a quo, precisare la portata della giurisprudenza in materia di ripetizione di tributi percepiti in violazione del diritto comunitario.
- 20 Si deve in primo luogo ricordare che il diritto di ottenere il rimborso di tributi percepiti da uno Stato membro in violazione delle norme di diritto comunitario è la conseguenza e il complemento dei diritti riconosciuti ai singoli dalle norme comunitarie che vietano siffatti tributi (sentenza San Giorgio, già citata, punto 12). Lo Stato membro è pertanto tenuto, in linea di principio, a rimborsare i tributi percepiti in violazione del diritto comunitario.

- 21 Tale principio conosce tuttavia un'eccezione. Come affermato dalla Corte nelle menzionate sentenze *Just, Denkavit* e *San Giorgio*, la tutela dei diritti garantiti in questa materia dall'ordinamento giuridico comunitario non impone il rimborso di dazi, imposte 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., in particolare, sentenza *San Giorgio*, punto 13).
- 22 In effetti, in tale situazione l'onere del tributo indebitamente percepito, non è stato sopportato dall'operatore, bensì dall'acquirente, sul quale l'onere è stato traslato. Pertanto, il rimborso all'operatore dell'importo del tributo che questi ha già percepito dall'acquirente equivarrebbe, per il detto operatore, a un doppio introito qualificabile come arricchimento senza causa, mentre resterebbero immutate le conseguenze che derivano all'acquirente dall'illegittimità del tributo.
- 23 Rientra pertanto nella competenza dei giudici nazionali valutare, alla luce delle circostanze di ciascun caso di specie, se l'onere del tributo sia stato traslato, in tutto o in parte, dall'operatore su altri soggetti, e se, eventualmente, il rimborso all'operatore costituirebbe un arricchimento senza causa.
- 24 A questo proposito, va in primo luogo sottolineato che, se l'acquirente finale è in grado di ottenere dall'operatore il rimborso dell'importo del tributo riversato su di lui, tale operatore, a sua volta, deve essere in grado di ottenere dalle autorità nazionali il rimborso di tale importo. Per contro, se l'acquirente finale può ottenere direttamente dalle autorità nazionali la restituzione dell'importo del tributo non dovuto di cui ha sopportato l'onere, la questione del rimborso dell'operatore non si pone di per sé.
- 25 In secondo luogo, si deve ricordare che nella citata sentenza *Bianco e Girard*, punto 17, la Corte ha 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. 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. Non si può ammettere, però, che, per il caso delle imposte dirette, esista una presunzione secondo cui vi è stata traslazione e che spetti al contribuente fornire la prova negativa del contrario.

- 26 Altrettanto deve dirsi quando il contribuente è stato obbligato dalla normativa pertinente ad incorporare il tributo nel prezzo di costo del prodotto considerato. L'esistenza di un siffatto obbligo legale non consente di presumere che l'onere del tributo sia stato interamente traslato, nemmeno nell'ipotesi in cui la violazione di un obbligo siffatto comporterebbe una sanzione.
- 27 Uno Stato membro può, pertanto, opporsi al rimborso all'operatore di un tributo percepito in violazione del diritto comunitario solo quando è dimostrato che l'onere del tributo è stato interamente sopportato da un soggetto diverso dall'operatore e che il rimborso del tributo a quest'ultimo comporterebbe per lui un arricchimento senza causa.
- 28 Ne consegue che, 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 ripercosso.
- 29 Si deve tuttavia osservare che, anche nell'ipotesi in cui sia dimostrato che l'onere del tributo è stato traslato, in tutto o in parte, sull'acquirente, il rimborso all'operatore dell'importo così traslato non comporta necessariamente un arricchimento senza causa di quest'ultimo.

- 30 Infatti nella citata sentenza *Just*, punto 26, la Corte ha rilevato che sarebbe conforme ai principi del diritto comunitario che il giudice adito con domande di rimborso tenga conto del danno che l'importatore può aver subito in ragione della diminuzione del volume delle importazioni di prodotti provenienti da altri Stati membri provocata da provvedimenti fiscali discriminatori o protezionistici.
- 31 Come ha rilevato l'avvocato generale nel paragrafo 23 delle sue conclusioni, è possibile che l'operatore subisca un pregiudizio per il fatto stesso di ripercuotere a valle il tributo riscosso dall'amministrazione in violazione del diritto comunitario, nel senso che l'aumento del prezzo del prodotto, provocato dalla traslazione del tributo, ha comportato una diminuzione del volume delle vendite. Così, a causa della riscossione del dazio di mare, il prezzo dei prodotti provenienti da altre parti della Comunità può essere notevolmente più elevato di quello dei prodotti locali che ne sono esenti, con la conseguenza che gli importatori subiscono un pregiudizio, nonostante la traslazione eventuale del tributo.
- 32 Ciò considerato, l'operatore potrebbe legittimamente far valere che, nonostante la traslazione del tributo sull'acquirente, l'inclusione del detto tributo nel prezzo di costo, provocando una maggiorazione del prezzo dei prodotti e una diminuzione del volume delle vendite, ha comportato un pregiudizio che esclude, in tutto o in parte, l'arricchimento senza causa al quale, altrimenti, il rimborso darebbe luogo.
- 33 Ne consegue che, qualora le norme di diritto interno consentano all'operatore di far valere, nel contesto della causa principale, un siffatto pregiudizio, compete al giudice nazionale trarne le debite conseguenze.

34 Del resto non si può impedire agli operatori di domandare dinanzi ai giudici competenti, secondo le appropriate procedure previste dal diritto nazionale e nelle condizioni contemplate nella sentenza 5 marzo 1996, cause riunite C-46/93 e C-48/93, Brasserie du pêcheur e Factortame (Racc. pag. I-1029), il risarcimento dei danni subiti a causa della riscossione di un tributo non dovuto, a prescindere dalla questione della traslazione del detto tributo.

35 La questione sottoposta dal giudice a quo deve essere pertanto risolta come segue:

- uno Stato membro può opporsi al rimborso all'operatore di un tributo percepito in violazione del diritto comunitario solo quando è dimostrato che la totalità dell'onere del tributo è stata sopportata da un altro soggetto e che il rimborso dell'importo del tributo al detto operatore comporterebbe per il medesimo un arricchimento senza causa. Tocca ai giudici nazionali valutare, alla luce delle circostanze di ciascun caso di specie, se tali condizioni siano soddisfatte. Qualora sia stata traslata una parte soltanto dell'onere del tributo, le autorità nazionali hanno il dovere di rimborsare all'operatore l'importo non ripercosso;
- l'esistenza di un eventuale obbligo legale di incorporare il tributo nel prezzo di costo non consente di presumere che l'onere del tributo sia stato interamente traslato, nemmeno nell'ipotesi in cui la violazione di un obbligo siffatto comporterebbe una sanzione;
- qualora, nonostante che il tributo sia stato traslato sull'acquirente, le norme nazionali consentano all'operatore di far valere un pregiudizio cagionato dall'imposizione di un tributo illegittimo e che esclude, in tutto o in parte, l'arricchimento senza causa, compete al giudice nazionale trarne le debite conseguenze.

Sulle spese

- 36 Le spese sostenute dai governi francese e spagnolo e dalla Commissione delle Comunità europee, 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,

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Tribunal d'instance di Parigi con sentenze 20 dicembre 1994, dichiara:

- 1) Uno Stato membro può opporsi al rimborso all'operatore di un tributo percepito in violazione del diritto comunitario solo quando è dimostrato che la totalità dell'onere del tributo è stata sopportata da un altro soggetto e che il rimborso dell'importo del tributo al detto operatore comporterebbe per il medesimo un arricchimento senza causa. Tocca ai giudici nazionali valutare, alla luce delle circostanze di ciascun caso di specie, se tali condizioni siano soddisfatte. Qualora sia stata traslata una parte soltanto dell'onere del tributo, le autorità nazionali hanno il dovere di rimborsare all'operatore l'importo non ripercosso.

- 2) **L'esistenza di un eventuale obbligo legale di incorporare il tributo nel prezzo di costo non consente di presumere che l'onere del tributo sia stato interamente traslato, nemmeno nell'ipotesi in cui la violazione di un obbligo sifatto comporterebbe una sanzione.**
- 3) **Qualora, nonostante che il tributo sia stato traslato sull'acquirente, le norme nazionali consentano all'operatore di far valere un pregiudizio cagionato dall'imposizione di un tributo illegittimo e che esclude, in tutto o in parte, l'arricchimento senza causa, compete al giudice nazionale trarne le debite conseguenze.**

Rodríguez Iglesias

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Kapteyn

Edward

Puissochet

Jann

Ragnemalm

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 14 gennaio 1997.

Il cancelliere

Il presidente

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias