

Causa C-743/22**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

1° dicembre 2022

Giudice del rinvio:

Tribunal Supremo (Spagna)

Data della decisione di rinvio:

15 novembre 2022

Ricorrente:

DISA SUMINISTROS Y TRADING, S. L. U.

Resistente:

Agencia Estatal de Administración Tributaria

Oggetto del procedimento principale

Accisa sugli oli minerali - Aliquota regionale di tassazione - Domanda di rettifica delle autoliquidazioni e di rimborso di pagamenti indebiti per non conformità al diritto dell'Unione - Richiesta presentata dal soggetto passivo sul quale è stata legalmente ripercossa l'imposta - Mezzo processuale - Prova dell'arricchimento senza causa

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Domanda di pronuncia pregiudiziale per l'interpretazione — Articolo 267 TFUE — Compatibilità di una disposizione nazionale con la direttiva 2003/96/CE — Aliquota d'imposta limitata al territorio di una comunità autonoma

Questione pregiudiziale

Se la direttiva 2003/96/CE, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, in

particolare l'articolo 5, debba essere interpretata nel senso che osta ad una norma nazionale, come l'articolo 50 ter della Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales [legge n. 38/1992, del 28 dicembre 1992, sulle accise], che autorizzava le Comunità autonome a fissare per uno stesso prodotto aliquote dell'accisa sugli oli minerali diverse a seconda del territorio.

Giurisprudenza e disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità: articoli 4, 5 e 6.

Sentenza del 2 ottobre 2003, Weber's Wine World e a., C-147/01, EU:C:2003:533, punti 115 e 116.

Sentenza del 14 giugno 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punti 29 e 30.

Sentenza del 6 ottobre 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, punto 17.

Sentenza del 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674.

Sentenza del 6 settembre 2011, Lady & Kid e a., C-398/09, EU:C:2011:540, punto 20.

Sentenza del 14 gennaio 1997, Comateb e a., da C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, punto 22.

Ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 40.

Sentenza del 25 ottobre 2012, Commissione/Francia, C-164/11, non pubblicata, EU:C:2012:665.

Sentenza del 14 gennaio 2021, Commissione/Italia (Contributo sull'acquisto di carburante), C-63/19, EU:C:2021:18.

Sentenza del 25 luglio 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587.

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (legge n. 38/1992, del 28 dicembre 1992, sulle accise), modificata dalla Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (legge finanziaria per il 2012)

Articolo 50 ter:

«1. Le Comunità autonome possono fissare un'aliquota di imposta regionale per l'accisa sugli oli minerali al fine di applicare un'imposta supplementare sui prodotti (...) consumati nei rispettivi territori. L'applicazione dell'aliquota dell'imposta regionale avverrà conformemente alle disposizioni della presente legge e con i limiti e le condizioni stabiliti dalle norme che regolano il finanziamento delle Comunità autonome.

2. L'aliquota dell'imposta regionale da applicare sarà quella corrispondente alla Comunità autonoma nel cui territorio avviene il consumo finale dei prodotti tassati. (...)

3. I soggetti passivi [proprietari degli stabilimenti dai quali i prodotti vengono rispediti verso il territorio di una Comunità autonoma diversa da quella in cui si trovano] hanno il diritto di detrarre dalle imposte da versare (...) gli importi corrispondenti all'applicazione dell'aliquota regionale in precedenza sopportati per effetto di ripercussione o di incorporazione nel prezzo. Se, in ciascun periodo d'imposta, l'importo delle contribuzioni detraibili supera l'importo delle imposte da versare, il soggetto passivo ha diritto al rimborso o alla compensazione della differenza, alle condizioni stabilite con regolamento. (...))»

Questo articolo è stato abrogato a partire dal 1° gennaio 2019, in virtù della Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (legge finanziaria per il 2018), con la conseguenza che l'aliquota regionale è stata integrata nell'aliquota speciale statale «diretta a garantire l'unità del mercato nel settore dei combustibili e dei carburanti, senza che questa misura comporti una riduzione delle risorse delle Comunità autonome e tutto ciò nel quadro normativo comunitario».

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (legge n. 22/2009, del 18 dicembre 2009, relativa al sistema di finanziamento delle comunità autonome) (versione in vigore dal 2013).

Articolo 44: «Le entrate dell'aliquota regionale dell'imposta sugli oli minerali prodotti nel suo territorio sono trasferite alla Comunità autonoma».

In base alla settima disposizione transitoria di tale legge, la quota regionale dell'imposta sugli oli minerali ha sostituito la quota regionale della precedente imposta sulle vendite al dettaglio di taluni oli minerali, che è stata abolita il 31 dicembre 2012.

Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (regolamento generale di attuazione della legge n. 58/2003 del 17 dicembre 2003 sul riesame amministrativo). (Approvato con regio decreto n. 520/2005 del 13 maggio 2005)

Articolo 14: «1. Le seguenti persone fisiche o giuridiche hanno il diritto di chiedere la restituzione di pagamenti indebiti:

(...)

c) Nel caso in cui il pagamento indebito si riferisca a imposte per le quali esiste un obbligo legale di ripercussione, (...) la persona fisica o giuridica che ha sopportato la ripercussione.

2. Hanno diritto al rimborso dei pagamenti che siano stati dichiarati indebiti le seguenti persone fisiche o giuridiche:

c) La persona fisica o giuridica che ha sopportato la ripercussione, quando il pagamento indebito si riferisce a imposte che devono essere legalmente ripercosse ad altre persone fisiche o giuridiche. (...))

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La persona giuridica DISA, SUMINISTROS Y TRADING, S. L. [U] (in prosieguo: la «DISA») ha chiesto all’Autorità tributaria spagnola (in prosieguo: l’«Autorità tributaria») la rettifica delle autoliquidazioni presentate da vari soggetti passivi in relazione all’accisa sugli oli minerali (in prosieguo: la «AOM») per gli anni dal 2013 al 2015, in quanto soggetto passivo che ha subito la ripercussione legale degli importi dichiarati di tale imposta, relativamente alla quota regionale, nonché il rimborso degli importi versati a tale titolo, in quanto tale quota regionale era contraria al diritto dell’Unione europea.
- 2 Tali richieste sono state respinte dall’Agenzia tributaria, in virtù di decisioni che sono state impugnate dalla DISA davanti al Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico-amministrativo centrale, Spagna), che ha respinto la sua richiesta mediante una decisione implicita di rigetto. Contro tale decisione implicita di rigetto, la DISA ha presentato ricorso dinanzi all’Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna), che è stato respinto con sentenza del 25 novembre 2020. Avverso tale sentenza, la DISA ha presentato ricorso dinanzi al Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna), giudice del rinvio.
- 3 Per quanto riguarda il contesto della causa principale, si tratta di uno dei vari ricorsi pendenti dinanzi al Tribunal Supremo (Corte suprema) e diretti contro la quota regionale dell’AOM (vale a dire la parte dell’aliquota d’imposta applicabile nel territorio di una Comunità autonoma), in quanto contraria al diritto dell’Unione europea. Per quanto concerne la questione di *chi sia legittimato a chiedere all’Autorità tributaria il rimborso del pagamento indebito di un’imposta per violazione del diritto dell’Unione e con quale mezzo di ricorso*, in taluni di tali ricorsi per cassazione, il rimborso dell’indebito è stato chiesto all’Agenzia tributaria da terzi estranei al rapporto giuridico-tributario i quali, in quanto acquirenti del carburante, ritenevano di aver sopportato l’onere fiscale tramite un aumento di prezzo. Nel procedimento per cassazione n. 1908/20 la corte adita ha dichiarato che tale domanda era ammissibile, mentre nel procedimento per cassazione n. 1902/21 la corte adita ha, al contrario, deciso in modo diverso, ritenendo che il terzo estraneo al rapporto giuridico-fiscale non potesse

promuovere un procedimento tributario per il rimborso di pagamenti indebiti, ma dovesse agire civilmente contro il venditore o, eventualmente, far valere la responsabilità patrimoniale dello Stato per violazione del diritto dell'Unione, qualora fosse in grado di dimostrare il nesso di causalità tra la norma fiscale e il danno patrimoniale subito.

- 4 Il giudice del rinvio sottolinea che, sebbene, secondo la Corte di giustizia dell'Unione europea, lo Stato membro sia tenuto a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (sentenza del 14 giugno 2017, causa C-38/16, *Compass Contract Services*, punto 29), è altresì vero che il diritto dell'Unione non disciplina i mezzi processuali per rendere effettivo tale rimborso, poiché spetta a ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tale diritto possa esercitarsi, requisiti che dovranno rispettare i principi di equivalenza e di effettività (sentenza del 6 ottobre 2005, *Mytravel*, C-291/03, punto 17), parametri che non sono in discussione nel presente ricorso. In quanto espressione di tale autonomia processuale, in Spagna, l'articolo 14 del RRVA conferisce a chi ha sopportato la ripercussione legale di un'imposta indebitamente riscossa, quale parte del rapporto giuridico-tributario, il *diritto di chiedere e di ottenere* il rimborso di tali somme versate. La DISA è la persona giuridica che ha sopportato la ripercussione legale dell'AOM, effettuata da altri soggetti passivi e quindi, secondo il diritto spagnolo, può *chiedere* – all'Agenzia tributaria – sia la rettifica dell'autoliquidazione sia il rimborso degli importi che sono stati ripercossi e, se del caso, *ottenere* un rimborso, se sono soddisfatti i requisiti stabiliti dalla legislazione e dalla giurisprudenza, attraverso il procedimento tributario di rimborso dei pagamenti indebiti.
- 5 Tale conclusione non è inficiata dal riferimento dell'Avvocato dello Stato alla domanda di pronuncia pregiudiziale presentata da un giudice italiano e che ha dato origine alla causa C-316/22 *Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA / A2A Energia SpA e a.*, la quale, a suo avviso, dovrebbe comportare la sospensione del presente ricorso, senza necessità di sollevare la questione pregiudiziale, fino a quando la Corte di giustizia non abbia risolto i dubbi del giudice italiano. Infatti, in tale causa, ad un consumatore finale viene negato il diritto di chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente pagata direttamente allo Stato e gli si consente unicamente di esercitare l'azione civile contro il soggetto passivo. Orbene, la Corte di giustizia ha ammesso nella sua giurisprudenza che, una volta accertato che l'imposta è stata ripercossa sul consumatore finale (acquirente), lo Stato membro può, in linea di principio, respingere la domanda di rimborso dell'imposta, in quanto non è stato detto acquirente a versarla alle autorità tributarie, purché quest'ultimo – se effettivamente sopporta l'onere economico –, possa, sulla base del diritto interno, esperire un'azione civilistica nei confronti del soggetto passivo (o del sostituto d'imposta) e che il risarcimento del danno patito dall'acquirente non sia reso praticamente impossibile o eccessivamente difficile – segnatamente nell'ipotesi d'insolvenza del soggetto passivo – nel qual caso l'acquirente può rivolgere la sua richiesta di rimborso direttamente alle autorità tributarie (sentenza del 20 ottobre 2011, *Danfoss A/S*, C-94/10). Compete solo al giudice nazionale valutare se tale azione civile, vale a dire, se il procedimento

civile nazionale renda impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio di tale diritto.

- 6 Per quanto riguarda i dubbi relativi *al principio dell'arricchimento senza causa come eccezione all'obbligo di rimborso di imposte riscosse in contrasto con il diritto dell'Unione*, sebbene la DISA sostenga che la legislazione spagnola, in particolare l'articolo 14 del RRVA, non richiede che si dimostri che il rimborso dell'imposta illegale non le offrirà un arricchimento senza causa, il giudice del rinvio ricorda la giurisprudenza della Corte di giustizia al riguardo, secondo cui la ripercussione diretta del tributo indebito sull'acquirente è l'unica eccezione al diritto al rimborso dei tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione. (sentenza del 6 settembre 2011, causa C-398/09, Lady & Kid e a., C-398/09, EU:C:2011:540, punto 20). Infatti, il rimborso all'operatore dell'importo del tributo che questi ha già percepito dall'acquirente equivarrebbe, per detto operatore, a un doppio introito qualificabile come arricchimento senza causa, mentre resterebbero immutate le conseguenze che derivano all'acquirente dall'illegittimità del tributo (sentenza del 14 gennaio 1997, Comateb e a., da C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, punto 22). Inoltre, grava sulle autorità e sui giudici nazionali l'obbligo di impedire che si verifichi tale arricchimento senza causa, anche nel silenzio del diritto nazionale (ordinanza del 7 febbraio 2022 nella causa C-460/21 Vapo Atlantic, ECLI:EU:C:2022:83, punto 40).
- 7 Dato che l'effettiva ripercussione, totale o parziale, dipende da vari fattori specifici di ciascuna operazione commerciale e che, in ultima analisi, si tratta di una questione di fatto che deve essere esaminata dal giudice nazionale, non è necessario sollevare una questione pregiudiziale relativamente al principio dell'arricchimento senza causa – nel suo aspetto di impedimento all'obbligo di restituzione –, questione che sarà debitamente valutata nella sentenza che definirà il presente ricorso, considerate le circostanze specifiche della causa e l'abbondante giurisprudenza della Corte di giustizia in materia.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 8 A sostegno delle sue domande, la DISA sosteneva che l'aliquota d'imposta regionale dell'AOM, prevista all'articolo 50 ter della legge n. 38/1992, del 28 dicembre 1992, sulle accise, in vigore dall'1/1/2013, era contraria al diritto dell'Unione, in quanto violava talune disposizioni della direttiva 2003/96. In particolare, secondo la DISA, l'onere fiscale in materia di accise deve essere identico per prodotto e utilizzo su tutto il territorio nazionale, non potendo esistere disparità regionali. A suo parere, dall'articolo 5 della direttiva 2003/96 risulterebbe che gli Stati membri possono applicare aliquote d'imposta differenziate esclusivamente nei casi da esso esplicitamente elencati, e non in altri. Secondo la DISA, l'inserimento dell'aliquota regionale dell'AOM nell'aliquota dell'accisa statale, a seguito dell'abrogazione dell'articolo 50 ter della legge sulle accise a partire dal 1° gennaio 2019, dovuta a una denuncia presentata alla Commissione, costituisce un tacito riconoscimento da parte del legislatore del

fatto che le aliquote regionali differenziate dell'AOM erano contrarie al diritto dell'Unione. La DISA sostiene inoltre che, secondo Michel Aujean, ex direttore della direzione generale Fiscalità e Unione doganale della Commissione, «in questa situazione, sulla base delle informazioni disponibili, sembrerebbe che il principio fondamentale dell'unità delle accise armonizzate non sia rispettato in caso di differenziazione regionale di tali imposte» (citato nella *Relazione sulla riforma del sistema di finanziamento delle comunità autonome. Commissione per lo studio e la proposta di un nuovo sistema di finanziamento delle Comunità autonome applicabile a partire dal 2002*). La DISA sostiene inoltre che può essere trasposta alla presente causa la sentenza della Corte di giustizia del 25 ottobre 2012, Commissione/Francia, C-164/11, in cui si affermava che la Francia non aveva adempiuto agli obblighi previsti dalla direttiva 2003/96 per aver mantenuto una regionalizzazione della tassazione che poteva comportare disparità nel prezzo dell'elettricità. Infine, la DISA sostiene che alle accise armonizzate si applica il *principio dell'uniformità nazionale*, il quale richiede che l'onere fiscale sia identico per prodotto e per utilizzo in tutto il territorio nazionale, senza disparità regionali, citando le conclusioni dell'Avvocato generale Jean Richard de la Tour nella causa C-63/19.

- 9 In considerazione della rilevanza del diritto dell'Unione per la presente controversia, il giudice del rinvio ha invitato le parti a pronunciarsi, in sostanza, sulla compatibilità dell'aliquota d'imposta regionale dell'AOM con il diritto dell'Unione alla luce della direttiva 2003/96, a partire da diversi punti di vista.
- 10 Nella sua risposta, la DISA ha sostenuto, in sintesi, che non era necessario sollevare una questione pregiudiziale, poiché, secondo gli insegnamenti della Corte di giustizia, l'aliquota d'imposta regionale dell'AOM risultava contraria all'articolo 5 della direttiva 2003/96, interpretato in combinato disposto con gli articoli 4, 14, 15, 17 e 19, per il fatto che un'aliquota differenziata (a seconda delle Comunità autonome) era contraria al *principio di uniformità nazionale*, ai sensi del quale, l'aliquota d'imposta in materia di accise deve essere identica per prodotto e utilizzo in tutto il territorio nazionale, senza disparità regionali.
- 11 Dal canto suo, l'amministrazione statale ha sostenuto che non era necessario sollevare una questione pregiudiziale, in quanto, in primo luogo, la questione della compatibilità dell'aliquota d'imposta regionale dell'AOM con il diritto dell'Unione europea non è stata oggetto di discussione né nel ricorso per cassazione né nei giudizi di merito ed essa è una questione ipotetica; in secondo luogo, dall'articolo 5 della direttiva 2003/96 e da altre disposizioni di tale direttiva e dalla direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, non risulta necessario fissare aliquote d'imposta uniformi all'interno di ciascuno Stato, bensì solo aliquote d'imposta minime; in terzo luogo, la fissazione dell'aliquota d'imposta regionale è una manifestazione dell'autonomia politica, nel suo aspetto finanziario, garantita alle Comunità autonome dalla Costituzione spagnola e tutelata dall'articolo 4 TFUE, paragrafo 2, e in quarto luogo, il corretto funzionamento del mercato interno non è compromesso dalla fissazione, da parte

delle Comunità autonome, di aliquote fiscali regionali dirette ad assoggettare a tassazione aggiuntiva alcuni dei prodotti indicati nell'articolo 50 ter della legge sulle accise.

Breve esposizione dei motivi della domanda di pronuncia pregiudiziale

- 12 Il giudice del rinvio dubita della compatibilità della voce regionale dell'AOM con il diritto dell'Unione.
- 13 Nei ricorsi per cassazione presentati sullo stesso tema, nessuna delle corti adite si è pronunciata sulla questione, in quanto il dibattito si è sempre concentrato sulla correttezza o meno del mezzo processuale scelto per ottenere il rimborso di un pagamento indebito. Nella sentenza del 25 novembre 2020, impugnata per cassazione, l'Audiencia Nacional (Corte centrale) ha riconosciuto l'opportunità di un rinvio pregiudiziale per risolvere i dubbi giuridici sull'interpretazione della direttiva 2003/96, ma si è limitata a respingere la domanda di rimborso delle somme versate dalla DISA, poiché quest'ultima non aveva dimostrato di non aver ripercosso tali importi su altri soggetti, circostanza questa che avrebbe evitato un arricchimento senza causa. Citando la sentenza della Corte di giustizia del 2 ottobre 2003 nella causa C-147/01 *Weber's Wine World e a.*, l'Audiencia Nacional (Corte centrale) ha dichiarato nella sua sentenza che «sebbene la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea osti alla presenza di caratteristiche di specialità nei procedimenti con i quali si richiede il rimborso di imposte incompatibili con il diritto dell'Unione europea e alla previsione di presunzioni di ripercussione dell'imposta o a requisiti probatori che rendano impossibile o molto difficile il loro accertamento, riteniamo che la domanda della ricorrente non possa essere accolta in quanto essa non adotta una posizione processuale leale e trasparente, poiché chiede un rimborso fiscale di milioni di euro senza nemmeno fare un minimo tentativo per dimostrare che detto rimborso non comporti un arricchimento senza causa in suo favore mediante la presentazione al tribunale di informazioni specifiche sulle operazioni effettuate a partire dall'entrata in vigore dell'aliquota regionale, sull'evoluzione dei prezzi dei carburanti durante la sua vigenza o, eventualmente, sulla diminuzione dei profitti a seguito di un calo del volume delle vendite dovuto alla ripercussione dell'onere fiscale sull'acquirente».
- 14 Contrariamente a quanto sostiene l'Avvocato dello Stato, la presente questione pregiudiziale non è ipotetica. La DISA ha chiesto, infatti, per via amministrativa, il rimborso degli importi pagati per la «quota regionale» dell'AMO, sulla base del fatto che detti importi erano contrari al diritto dell'Unione, richiesta che ha confermato e fatto valere dinanzi all'Audiencia Nacional (Corte centrale) e a questo Tribunal Supremo (Corte suprema). Inoltre, l'Agenzia tributaria ha ammesso che la DISA era legittimata a richiedere il rimborso attraverso un procedimento tributario in quanto soggetto passivo sul quale era stata ripercossa l'imposta. Tuttavia, è stato il giudice adito a mettere in dubbio, per la prima volta, la legittimazione della DISA a richiedere tale rimborso, ritenendo che, poiché

detta società non aveva dimostrato di non aver ripercosso l'onere fiscale sugli acquirenti del carburante (tramite il prezzo), avrebbe potuto arricchirsi senza causa. D'altra parte, questo Tribunal Supremo (Corte suprema) necessita dell'interpretazione di alcune disposizioni della direttiva 2003/96 che, secondo coloro che hanno richiesto il rimborso dei pagamenti, dimostrerebbero la natura indebita della «quota regionale» dell'AMO. Per quanto riguarda il presente ricorso per cassazione, la decisione sulla legittimazione della DISA a chiedere il rimborso dei pagamenti indebiti attraverso il relativo procedimento tributario va pronunciata in base al diritto nazionale, in virtù del principio dell'autonomia processuale, e si è già indicato che tale legittimazione non può essere negata alla DISA. Tutt'altra problematica sono gli effetti che possono derivare dal principio dell'arricchimento senza causa, inteso come eccezione al rimborso, e le questioni relative all'onere di provarlo, che, in ogni caso, sono già state sufficientemente chiarite dalla Corte di giustizia.

- 15 Alla luce delle sentenze della Corte di giustizia invocate dalle parti per negare la necessità di un rinvio pregiudiziale, in particolare quelle relative alle cause C-164/11 e C-63/19, il giudice del rinvio ritiene che dalla giurisprudenza della Corte di giustizia non risulti chiara l'interpretazione dell'articolo 5 della direttiva 2003/96 relativamente alla questione se esso osti a che, all'interno di uno Stato membro e nell'ambito della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, possano essere fissate – e a quali condizioni – aliquote d'imposta differenziate a seconda del territorio per uno stesso prodotto. Ebbene, l'esito della controversia dipende dalla suddetta interpretazione.