

5. L'obbligo a carico dell'amministrazione di uno Stato membro di restituire ai contribuenti che ne facciano domanda, conformemente al diritto nazionale, tasse od oneri non dovuti poiché incompatibili col diritto comunitario non costituisce un aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato CEE.

Nel procedimento 61/79,

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Tribunale civile e penale di Milano, nella causa dinanzi ad esso pendente fra

AMMINISTRAZIONE DELLE FINANZE DELLO STATO

e

DENKAVIT ITALIANA SRL,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 13, n. 2, e 92 del Trattato CEE in materia di restituzione di somme riscosse a titolo di tasse di effetto equivalente a dazi doganali,

LA CORTE,

composta dai signori: H. Kutscher, presidente: A. O'Keeffe e A. Touffait, presidenti di Sezione; J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, G. Bosco, T. Koopmans e O. Due, giudici;

avvocato generale: G. Reischl;  
cancelliere: A. Van Houtte,

ha pronunziato la seguente

## SENTENZA

## In fatto

Gli antefatti e gli argomenti dedotti dalle parti nella fase scritta del procedimento si possono riassumere come segue:

## I — Gli antefatti e il procedimento

1. Con decreto in data 3 ottobre 1978 il presidente del Tribunale di Milano ha ingiunto all'Amministrazione delle finanze dello Stato il pagamento in favore della Srl Denkavit italiana della somma di LIT 2 783 140 in restituzione di quanto da quest'ultima corrisposto a titolo di tassa sanitaria sull'importazione di latte e di prodotti derivati, essendo detta tassa stata considerata di effetto equivalente ad un dazio doganale, quindi vietata dall'art. 12 del Trattato CEE e dall'art. 22 del regolamento del Consiglio 27 giugno 1968, n. 804 (GU n. L 148, pag. 13), relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore del latte e dei prodotti lattiero-caseari.

2. L'Amministrazione delle finanze dello Stato ha proposto opposizione avverso tale ingiunzione dinanzi al Tribunale di Milano adducendo, fra l'altro, che nell'ordinamento giuridico comunitario la violazione del divieto di riscuotere tasse di effetto equivalente ai dazi doganali non genera automaticamente l'obbligo di restituire le somme riscosse, cosicché nella fattispecie la domanda di rimborso andrebbe respinta.

3. Ritenendo che la controversia sollevi problemi d'interpretazione del diritto comunitario il Tribunale di Milano, con ordinanza in data 1° marzo 1979, ha sottoposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«A) se sia compatibile con la normativa comunitaria, e in particolare con la *ratio* stessa degli artt. 13, n. 2 e 92 del Trattato CEE, la restituzione delle somme riscosse per diritti doganali (nella specie diritti di visita sanitaria) prima della loro qualificazione da parte delle istituzioni comunitarie come tasse di effetto equivalente a dazi doganali ed il cui onere sia stato già a suo tempo trasferito a carico degli acquirenti dei prodotti importati;

B) se la normativa comunitaria ed in particolare gli artt. 13, n. 2 e 92 del Trattato CEE si oppongano a ciò che, dal divieto e dall'abolizione delle tasse di effetto equivalente ai dazi, discenda un diritto dei singoli a chiedere la restituzione delle somme da essi indebitamente pagate allo Stato e che reciprocamente lo Stato abbia illegittimamente riscosso a titolo di tasse di effetto equivalente, successivamente all'abolizione di tali tasse ad opera del diritto comunitario ma prima della loro qualificazione come tasse di effetto equivalente ai dazi doganali ad opera delle istituzioni comunitarie».

4. L'ordinanza di rinvio è pervenuta alla Corte il 13 aprile 1979. Conformemente all'art. 20 del protocollo sullo Statuto (CEE) della Corte di giustizia, osservazioni scritte sono state presentate dalla convenuta nel procedimento di merito, con gli avvocati Giovanni Maria Ubertazzi e Fausto Capelli, del foro di Milano, dal Governo italiano, rappresentato dall'ambasciatore Adolfo Maresca, assistito dall'avvocato dello Stato Arturo Marzano, dal Governo danese, rappresentato dal sig. Per Lachmann e dalla Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. Sergio Fabro, del suo Servizio giuridico, in qualità d'agente.

e 128/79 (*Amministrazione delle finanze dello Stato c/ Salumi, Vasanelli e Ultracchi*).

Le questioni sollevate nelle cause 66, 127 e 128/79 e nella causa 61/79, pur riguardando disposizioni del Trattato diverse — e cioè l'art. 177 nelle cause riunite 66, 127 e 128/79 e gli artt. 13 e 92 nella causa 61/79 — hanno lo stesso oggetto, cioè se una disposizione di diritto comunitario debba essere applicata a fatti anteriori ad una sentenza della Corte di giustizia, conformemente all'interpretazione da essa datane nella sentenza stessa.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

Il problema di principio sollevato nei due gruppi di cause si era già presentato in occasione del procedimento 33/76 *Rewe* (Racc. pag. 1989), almeno per quanto concerne l'obbligo di restituire somme indebitamente riscosse. Con la sentenza *Rewe*, resa il 16 dicembre 1976, la Corte non aveva, però, avuto motivo di pronunciarsi sulla questione sottoposta esplicitamente nella presente causa.

II — Le osservazioni scritte presentate a norma dell'art. 20 del protocollo sullo Statuto (CEE) della Corte di giustizia

— Sulla portata nel tempo della sentenza interpretativa

A — *Le osservazioni del Governo italiano*

Dopo aver ricordato che le questioni pregiudiziali sono state proposte nell'accordo delle parti al procedimento principale, il Governo della Repubblica italiana rimanda alle osservazioni da esso stesso presentate nella causa 66/79, avente ad oggetto una questione pregiudiziale sottoposta dalla Corte di cassazione italiana con ordinanza 11 gennaio 1979. Tali osservazioni sono state, in sostanza, riassunte come segue nella parte «in fatto» della sentenza nelle cause riunite 66, 127

Richiamando e criticando le tesi dedotte nella causa 33/76, il Governo italiano sottolinea, in particolare, che la soluzione da esso proposta derivava dalla sentenza 8 aprile 1976 nella causa 43/75 (*Defrenne*, Racc. pag. 455). In quella sentenza la Corte pur dichiarando l'efficacia diretta dell'art. 119 del Trattato CEE, ne limitava l'applicazione nel tempo al periodo successivo alla data della sentenza, salvo nei confronti dei lavoratori che avessero già promosso un'azione giudiziaria o proposto un reclamo equipollente.

Secondo il Governo italiano, i criteri adottati nella causa *Defrenne* sono validi anche per casi come quello di specie. Se la limitazione dell'efficacia diretta dell'art. 119 è stata decisa per sole ragioni di opportunità, il riconoscimento del diritto alla restituzione di somme versate in un momento in cui non era stato accertato trattarsi di tasse di effetto equivalente a dazi doganali, ma, invece, si riteneva comunemente che gli importi in questione non avessero tale natura, risulta incompatibile non solo con gli scopi dell'art. 13, n. 2, del Trattato CEE, ma anche con quelli del diritto comunitario derivato, a motivo dell'ulteriore alterazione che ne risulterebbe negli scambi intracomunitari.

Prendendo in esame la tesi, espressa, in particolare, dall'avvocato generale nella causa 33/76 (*Rewe*, Racc. pag. 2006), secondo cui la fattispecie all'origine della causa non è analoga a quella sottostante alla sentenza *Defrenne*, il Governo italiano ritiene resti da verificare se, tenuto conto delle discriminazioni derivanti dai differenti termini nazionali di prescrizione e di decadenza, non si debba riconoscere, anche in considerazione di quanto disposto dall'art. 6, n. 2, del Trattato, all'onere finanziario conseguente all'obbligo della restituzione, la stessa rilevanza attribuita nella causa *Defrenne* alle pregiudiziali conseguenze di una retroattività totale.

Si tratta, quindi, di verificare, in primo luogo, se, in seguito ad una sentenza della Corte che respinga un'interpretazione fino ad allora comunemente ammessa, gli operatori economici si vedano riconoscere il diritto, non esercitato in precedenza, di non pagare determinati dazi e contribuzioni. Seguendo lo stesso ordine di idee, si tratta, poi, di verificare se, in circostanze analoghe, gli Stati

membri si vedano riconoscere il diritto di pretendere somme che prima ritenevano non dovute, allorché da una sentenza della Corte risulti che, in realtà, esse erano legittimamente esigibili.

Per quanto concerne la prima ipotesi, la soluzione può apparire agevole se ci si riferisce alle norme che disciplinano, in ciascun ordinamento nazionale, la «condictio indebiti». Un riferimento del genere al diritto nazionale condurrebbe, tuttavia, a soluzioni divergenti, dato che la possibilità di una restituzione, come rivela la sentenza 26 giugno 1979 (causa 177/78, *Pigs and Bacon Commission c/ McCarren Ltd.*, non ancora pubblicata) può addirittura essere esclusa dalle norme di diritto interno.

La soluzione deve, quindi, essere trovata nell'ambito dell'ordinamento giuridico comunitario. La restituzione di somme riscosse per diritti riconosciuti di effetto equivalente ai dazi doganali deve ammettersi solo a decorrere dalla sentenza della Corte di giustizia che ha dichiarato il diritto riscosso di effetto equivalente ai dazi doganali, o, eventualmente, dalla data della direttiva della Commissione ai sensi dell'art. 13, n. 2, del Trattato CEE).

A sostegno di questa tesi il Governo italiano deduce che la portata del concetto di tasso di effetto equivalente non è stata definita dal Trattato. Alla progressiva abolizione delle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali si sarebbe dovuto provvedere, a norma dell'art. 13, n. 2, del Trattato, ad opera degli Stati membri durante il periodo transitorio e secondo un ritmo determinato dalla Commissione mediante direttive ispirate alle norme previste dall'art. 14, nn. 2 e 3 ed alle di-

rettive del Consiglio in applicazione di detto art. 14, n. 2. È, in effetti, notorio che la Commissione ha provveduto in concreto alla individuazione delle tasse di effetto equivalente, in base, in un primo tempo, ad un esame analitico delle informazioni fornite dagli Stati membri in risposta ad un questionario specifico ed in seguito in base ad autonoma valutazione. Tale lavoro, per quanto riguarda i sei Stati membri originari, non è stato ancora completato, benché il periodo transitorio sia ormai da parecchi anni interamente decorso e per quanto riguarda le imposizioni dei nuovi Stati membri, è stato appena iniziato.

In materia di politica agricola comune i regolamenti hanno contemplato direttamente l'incompatibilità della riscossione delle tasse di effetto equivalente con l'applicazione del regime dei prelievi, prima ancora che la Commissione adottasse la prima direttiva in materia, in data 15 ottobre 1963, e senza che ci fossero, quindi, indicazioni o precisazioni tali da permettere l'identificazione di dette tasse.

Il Governo italiano pone l'accento sulle esitazioni degli uffici della Commissione e sul fatto che è stato necessario che la Corte precisasse, attraverso una continua evoluzione della sua giurisprudenza, quali requisiti debbano ricorrere per poter riconoscere ad una tassa o ad un diritto riscossi all'importazione effetto equivalente a quello dei dazi doganali. Così stando le cose non si può imputare agli Stati membri la responsabilità del

mantenimento in vigore delle tasse di effetto equivalente fino alla pronuncia della sentenza d'interpretazione. Bisognerebbe, altrimenti, ritenere, che ciascun funzionario doganale avrebbe dovuto autonomamente stabilire quali fossero le conseguenze dell'efficacia diretta del divieto di tasse di effetto equivalente, prima ancora che la Commissione adottasse le direttive appropriate e prima della sentenza interpretativa della Corte.

Il Governo italiano sostiene, inoltre, che sussiste una differenza fra il diritto del singolo di non pagare una tassa di effetto equivalente, derivante da una norma comunitaria direttamente applicabile e l'obbligo di restituzione a carico dello Stato, abbligo risultante non tanto dalla disposizione direttamente applicabile, quanto, piuttosto, dalla constatata situazione di «inadempimento». Il concetto di inadempimento, a motivo delle finalità istituzionali delle Comunità, sembra avere, in diritto comunitario, una portata diversa da quella rilevante per il diritto interno. Lo Stato inadempiente non è stato obbligato dalle istituzioni comunitarie a recuperare gli aiuti od i ristorni all'esportazione concessi violando le norme comunitarie. Un ulteriore argomento è tratto dalla nota n. 75425312 della Commissione del 30 maggio 1975, diffusa in seguito alla sentenza 12 novembre 1974 nella causa 34/74 (*Roquette*, Racc. pag. 1217) e concernente l'interpretazione dell'art. 4 bis, n. 2, del regolamento del Consiglio n. 974/71. In tale nota la Commissione riteneva che, a motivo delle particolari circostanze del caso di specie, gli Stati membri non fossero obbligati a recuperare le somme che non avrebbero dovuto essere erogate se l'articolo di cui trattasi fosse stato interpretato nel senso indicato dalla Corte. Ne consegue logicamente che, nell'ambito di uno stesso rapporto giuridico e con riferimento ad una stessa norma comunitaria, non si può usare un

criterio diverso a seconda che certe somme debbano essere recuperate o restituite dalle autorità nazionali. L'obbligo di restituzione non deve, quindi, essere considerato necessaria conseguenza della riscossione indebita.

Il Governo italiano rileva che la soluzione proposta si ispira alla sentenza nella causa 43/75 (*Defrenne*, cit.), in cui la Corte ha fatto, sia pure «in via eccezionale», una distinzione esplicita fra la constatazione dell'inadempimento e l'obbligo di eliminare retroattivamente gli effetti pregiudizievoli prodotti dall'inadempimento stesso. Le ragioni che hanno indotto la Corte a discostarsi dal principio dell'efficacia meramente dichiarativa delle sue sentenze, cioè le conseguenze di carattere economico, il comportamento degli Stati membri, la mancata iniziativa della Commissione e l'erronea opinione sull'efficacia della normativa comunitaria applicabile, valgono ugualmente nel campo delle tasse di effetto equivalente a dazi doganali ed, in generale, nel caso di somme riscosse in base ad una erronea interpretazione della normativa comunitaria.

Le conseguenze di carattere economico discendono da una restituzione simultanea di somme riscosse per anni senza alcuna contestazione e nella convinzione che dovessero essere pagate; il pregiudizio sarebbe variabile e discriminatorio, a seconda dei termini di prescrizione e di decadenza previsti da ciascuna legislazione nazionale. Il comportamento degli Stati membri e la mancata iniziativa della Commissione hanno analoga rilevanza, poiché il pagamento e la riscossione delle somme di cui trattasi sono stati effettuati nella comune e pacifica convinzione che

non vi fosse violazione della normativa comunitaria. Tale argomentazione assume particolare rilievo a proposito del regime dei diritti di visita sanitaria, a ragione della sua complessità. Soltanto nel 1970, quando la normativa comunitaria sulle organizzazioni comuni dei mercati nel settore dei vari prodotti soggetti a visita sanitaria era già da molti anni entrata in vigore, la Commissione assumeva iniziative in materia nei confronti di due soli Stati membri, iniziative rimaste per circa sette anni senza alcun concreto seguito e che sono state riattivate soltanto dopo le varie sentenze rese dalla Corte di giustizia.

— Sul trasferimento in avanti della tassa litigiosa

Il Governo italiano rileva, poi, che la restituzione delle somme corrisposte alle Comunità europee o agli Stati membri in conseguenza di una erronea interpretazione della normativa comunitaria sarebbe causa di un effettivo arricchimento degli operatori interessati o, più esattamente, di un maggiore ed imprevisto margine di guadagno, avendo essi già compreso gli importi corrispondenti nel calcolo dei loro costi di produzione.

Una «restitutio in integrum» che si rivelerebbe, in effetti, più dannosa del pregiudizio che dovrebbe a suo mezzo essere indennizzato è da escludere ugualmente alla luce della normativa comunitaria in materia di concorrenza. La restituzione si risolverebbe in un aiuto agli operatori nazionali che hanno trasferito sui propri clienti l'onere loro indebita-

mente imposto ed in un ulteriore danno per gli esportatori degli altri Stati membri che hanno già subito il danno effettivo costituito dalla riduzione delle loro operazioni d'esportazione. Secondo il Governo italiano, l'eliminazione retroattiva di una disparità di trattamento che ha già, di fatto, influito in modo irreversibile sulle relazioni commerciali assoggettandole ad un regime diverso da quello voluto dal legislatore comunitario, produrrebbe un effetto contrario agli obiettivi perseguiti dalle norme comunitarie, nella specie la libera circolazione delle merci nel territorio comunitario ed un regime di libera concorrenza fra gli operatori economici interessati. Va riconosciuta rilevanza, quindi, al principio secondo cui «cessante razione legis, cessat et ipsa lex» ed all'esigenza di non applicare le norme comunitarie in contrasto con le finalità da esse perseguite.

Per quanto concerne l'ipotesi analoga, ma inversa, in cui l'erronea interpretazione della normativa comunitaria non ha fatto riscuotere diritti doganali invece dovuti è certamente meno agevole, ad avviso del Governo italiano, ritenere rilevanti gli argomenti fatti valere a proposito della prima ipotesi. Una differenza fondamentale è costituita dal fatto che la riscossione di somme dovute, che, per errore, non sono state precedentemente liquidate e riscosse è conforme alla funzione ed alle finalità della normativa interpretata erroneamente e che l'errore dell'amministrazione costituisce proprio il normale e necessario presupposto della richiesta di pagamento supplementivo. Non si può, tuttavia, escludere «a priori» che il principio «cessante razione legis, cessat et ipsa lex» possa risultare rilevante anche quando si tratti di recuperare, a distanza di anni e con possibile irreversibile pre-

giudizio degli interessati, diritti doganali che si sarebbero dovuti riscuotere. Argomenti in tal senso si possono trarre dalla succitata nota della Commissione e dalle norme di talune proposte di regolamento già presentate, in proposito, dalla Commissione. Anche la comune convinzione degli operatori economici e delle autorità doganali potrebbe essere presa in considerazione, poiché, in tal caso, soltanto gli oneri ritenuti dovuti in base all'interpretazione erronea sono stati trasferiti sui terzi operatori economici interessati, quali costi inclusi nell'ammontare del prezzo.

Secondo il Governo italiano, il principio della tutela dell'affidamento non può, però, giustificare tale soluzione, poiché nessun onere di corretta interpretazione, maggiore o diverso da quello riferibile a qualsiasi altro soggetto di diritto, grava sugli Stati membri, né sussiste a carico dell'operatore interessato alcun obbligo giuridico di adeguarsi ad una interpretazione in ipotesi inesatta. Il principio dell'affidamento non può essere fatto valere a proposito dell'applicazione di norme che hanno la stessa forza vincolante tanto per gli Stati quanto per i singoli.

In conclusione, il Governo italiano propone alla Corte di dichiarare che al diritto di non pagare e al dovere di riscuotere non sono necessariamente corrispondenti, nell'ordinamento comunitario, l'obbligo di restituire e, rispettivamente, l'obbligo di provvedere al recupero delle

somme non riscosse e che la corretta applicazione retroattiva della normativa comunitaria può essere pretesa, qualora una errata interpretazione, di carattere generale e comune alle due parti del rapporto doganale, abbia dato luogo «medio tempore» a pagamenti non dovuti o a mancata riscossione di somme dovute, soltanto a decorrere dalle date in cui siano intervenute la competente interpretazione della normativa comunitaria e la competente individuazione di profili di contrasto tra tale normativa e le disposizioni di diritto interno.

*B — Le osservazioni del Governo danese*

Il Governo danese richiama l'attenzione sul nesso esistente fra la presente causa e la causa 68/79 (*Just*), anch'essa pendente dinanzi alla Corte. In quest'ultima causa si discute se in diritto comunitario si abbiano norme pertinenti in materia di rimborso di tasse riscosse in violazione dell'art. 95 del Trattato CEE e se sia rilevante che l'operatore economico possa provare di aver subito un danno. In proposito, il Governo danese fa notare che il diritto danese non stabilisce particolari termini procedurali per il rimborso, ma prevede, invece, che il rimborso possa effettuarsi soltanto nei confronti di chi abbia subito un danno.

A parere del Governo danese, il rimborso di tasse versate in trasgressione del diritto comunitario deve, in linea di principio, potersi pretendere in base al diritto comunitario stesso. Spetta, tuttavia, al diritto nazionale disciplinare specificamente l'esercizio di tale pretesa, in particolare per quanto riguarda persone che, avendo trasferito in avanti l'onere, non hanno subito danni.

*C — Le osservazioni della convenuta nella causa di merito (Denkavit italiana Srl)*

a) Osservazioni preliminari

La convenuta nella causa di merito (*Denkavit*), ricorda, anzitutto, che la tesi dell'amministrazione italiana era già stata sostenuta nel procedimento 33/76 (*Rewe*), conclusosi con la sentenza della Corte di giustizia 16 dicembre 1976 (Racc. pag. 1989). Tale tesi, ritenuta infondata dall'avvocato generale nelle sue conclusioni, era stata implicitamente respinta dalla Corte. Diverse sono, d'altra parte, le fattispecie concrete nella causa 33/76 e nella presente, poiché nel caso *Rewe*, l'esercizio dell'azione di restituzione dell'indebito risultava impossibile, essendo interamente decorso il termine di prescrizione stabilito dal diritto nazionale (in quel caso il tedesco), mentre ciò non avviene nella presente situazione, cui si applicano le norme del diritto italiano.

La convenuta nel procedimento principale rileva, inoltre, da un lato, che, nella fattispecie, non è contestata la natura di tassa d'effetto equivalente a dazio doganale, propria della tassa litigiosa, e, d'altro lato, che l'art. 13, n. 2, del Trattato CEE e le disposizioni dei regolamenti agricoli relative all'abolizione delle tasse d'effetto equivalente, per quanto riguarda le importazioni intracomunitarie, hanno efficacia diretta al più tardi dalla fine del periodo transitorio.

b) Osservazioni sul merito della causa

Secondo la convenuta nel procedimento principale, le deduzioni del Governo italiano e la soluzione delle questioni sotto-

poste da esso propugnata, si espongono a due critiche essenziali. Si tratta, da una parte, del tentativo di pregiudicare l'efficacia diretta dell'art. 13 del Trattato e, dall'altra, di un'interpretazione inesatta della portata dell'art. 92, relativo agli aiuti.

1) *Sugli eventuali limiti dell'efficacia diretta dell'art. 13 del Trattato*

Il punto di vista svolto dal Governo italiano conduce ad una limitazione dell'efficacia diretta dell'art. 13, n. 2, relativo all'abolizione delle tasse d'effetto equivalente durante il periodo transitorio, e delle disposizioni analoghe dei regolamenti agricoli. Una tesi del genere deve essere respinta recisamente, per i seguenti motivi:

1. Le sentenze interpretative della Corte di giustizia, relative all'efficacia diretta delle norme comunitarie di abolizione delle tasse di effetto equivalente, in particolare la sentenza 14 dicembre 1972 (causa 29/72, *Marimex*, Racc. pag. 1309), hanno sempre dichiarato che tali norme esplicano efficacia diretta dalla data stabilita per l'abolizione delle tasse d'effetto equivalente e ciò anche quando l'onere pecuniario litigioso non era stato precedentemente qualificato come illegittimo da una sentenza resa dalla Corte in base all'art. 169 del Trattato o da una direttiva della Commissione adottata a norma dell'art. 13, n. 2, del Trattato.

2. Nella sentenza 5 febbraio 1963 (causa 26/62, *Van Gend en Loos*, Racc.

1963, pag. 1) la Corte ha espressamente dichiarato che la circostanza che gli artt. 169-170 del Trattato «consentano alla Commissione ed agli Stati membri di convenire davanti alla Corte lo Stato che sia venuto meno ai suoi obblighi non implica che ai singoli sia precluso di far valere gli obblighi stessi davanti al giudice nazionale»

3. Nella sentenza *Rewe* (cit.), la Corte ha dichiarato, a proposito dell'art. 13, n. 2, del Trattato, che secondo il principio della collaborazione, enunciato dall'art. 5 del Trattato, il compito di garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme del diritto comunitario aventi efficacia diretta è affidato ai giudici nazionali. La Corte intende in tal modo consentire l'applicazione dell'art. 13, n. 2, da parte del giudice nazionale, prima ancora di qualsiasi eventuale intervento delle istituzioni comunitarie.

Assodato che, ai termini della citata giurisprudenza della Corte, le norme del Trattato aventi efficacia diretta, nella specie l'art. 13, n. 2, «attribuiscono ai singoli dei diritti che i giudici nazionali devono tutelare», occorre tuttavia chiarire il contenuto di tali diritti. Si pone, cioè, la questione se il diritto dei singoli, non contestato, di opporsi ad ogni tentativo di imporre loro il pagamento di tasse d'effetto equivalente a dazi doganali implichi necessariamente un diritto soggettivo dei singoli alla restituzione delle somme indebitamente perceute.

In proposito la Corte, nella sentenza 33/76 (*Rewe*, cit.) ha enunciato due limiti al principio della competenza della normativa nazionale a disciplinare, in

mancanza di norme comunitarie in materia, le modalità di restituzione delle tasse di effetto equivalente indebitamente perceute.

Anzitutto, le modalità previste dalla normativa nazionale per la restituzione delle tasse di effetto equivalente «non possono essere meno favorevoli» di quelle relative alla restituzione di somme indebitamente riscosse dallo Stato in violazione della legislazione interna. L'ordinamento giuridico italiano, il quale prevede che si applichino le norme generali del diritto civile relative alla ripetizione dell'indebitto, anche per ottenere dallo Stato la restituzione di somme percepite a titolo di imposta in carenza di potere impositivo, non può rifiutare la restituzione delle tasse di effetto equivalente, percepite indebitamente perché in violazione del diritto comunitario.

Le modalità ed i termini non possono, poi, rendere in pratica impossibile l'esercizio dei diritti che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare. Con un ragionamento «de minori ad maius» dalla sentenza 33/76 (*Rewe*) si ricava che qualsiasi soluzione escludente interamente l'esercizio di tali diritti sarebbe incompatibile con l'art. 13 del Trattato CEE. Appare quindi, errata o superata la tesi sostenuta dalla Commissione nella causa 33/76, secondo cui l'art. 13, n. 2, non è norma sufficiente a fondare un diritto del privato alla restituzione delle somme indebitamente percepite dagli Stati.

## 2) *Sull'art. 92 del Trattato (regime degli aiuti)*

L'art. 92 del Trattato CEE non consente di escludere né la legittimità del comportamento dello Stato che restituisca tasse di effetto equivalente riscosse indebitamente,

né l'esistenza di un diritto soggettivo del privato a tale restituzione. Riferendosi alla sentenza della Corte 22 marzo 1977 (74/76, Iannelli, Racc. pag. 557), la convenuta nel procedimento di merito ritiene che non si possa attribuire all'art. 92 del Trattato un significato contrastante con quello riconosciuto all'art. 13, n. 2. Inoltre, anche volendo per un istante ammettere che il diritto del privato alla restituzione delle tasse d'effetto equivalente pagate indebitamente non trovi il proprio fondamento nell'art. 13, n. 2, del Trattato CEE, la riscossione illegittima di una tassa d'effetto equivalente rappresenta comunque un fatto costitutivo di obbligazione restitutoria, secondo i principi generali della *condictio indebiti* e dell'arricchimento senza causa, che non sono noti solo all'ordinamento comunitario, ma costituiscono principi generali comuni a tutti gli Stati membri e come tali formano parte integrante anche dell'ordinamento giuridico comunitario.

È chiaro che la restituzione di tasse riscosse indebitamente non può costituire un aiuto ai sensi dell'art. 92, perché tale restituzione non comporta una diminuzione delle risorse dello Stato, ma semplicemente l'estinzione di una sua obbligazione comunitaria. La restituzione in parola non costituisce neppure un beneficio per l'importatore comunitario, ma reintegra unicamente una perdita che questo aveva subito al momento del pagamento indebito della tassa di effetto equivalente ai dazi doganali.

Passando poi, all'esame dell'argomento tratto dalla circostanza che gli operatori economici hanno trasferito sui propri acquirenti l'onere finanziario costituito dalle tasse d'effetto equivalente pagate indebitamente, la convenuta nel procedimento principale, pur ammettendo che l'importatore trasferisce a valle l'onere finanziario, sostiene che tale circostanza non osta alla qualificazione di detto

onere come tassa di effetto equivalente. D'altra parte l'importatore può, a sua volta, essere convenuto in giudizio dai propri acquirenti con l'azione di ripetizione di indebito o di arricchimento senza causa. In realtà, nel caso delle tasse sanitarie applicate al prodotto di causa, le tasse gravano unicamente sul prodotto importato; l'importatore può, quindi, trasferire a valle la tassa indebitamente pagata solo quando il prezzo del prodotto importato è sufficientemente inferiore a quello del prodotto nazionale.

La convenuta nel procedimento di merito conclude chiedendo alla Corte di risolvere in senso affermativo la prima questione ed in senso negativo la seconda.

#### *D — Le osservazioni della Commissione*

— Sull'efficacia diretta dell'art. 13, n. 2, del Trattato e sulle sue conseguenze

La Commissione, citando a sostegno le conclusioni dell'avvocato generale nella causa 33/76 (*Rewe*, sentenza 16 dicembre 1976, Racc. pag. 1989), afferma che non si può paragonare una situazione come quella della causa 43/75 (*Defrenne*, cit.) in cui si trovano in gioco interessi essenzialmente di privati, indotti in errore dall'atteggiamento dei vari Stati e delle istituzioni comunitarie, e le cui possibilità finanziarie possono essere limitate, con quella della presente causa, che concerne, invece, l'amministrazione pubblica di uno Stato membro.

Inoltre, è superfluo chiedersi se il diritto alla restituzione delle somme versate per tasse di effetto equivalente sia ipotizzabile *dopo* la sentenza della Corte di giustizia, ma *prima* della direttiva adottata

dalla Commissione in base all'art. 13, n. 2, del Trattato, quando, nel caso di specie, la Corte ha già stabilito che ci troviamo in presenza di una tassa d'effetto equivalente e che l'art. 13, n. 2, del Trattato è direttamente applicabile a partire dalla fine del periodo transitorio. Dopo il 1° gennaio 1970, non era, quindi, più necessario far ricorso ad una direttiva per determinare il ritmo di soppressione delle tasse di effetto equivalente.

— Sul problema relativo al caso in cui l'operatore economico abbia trasferito sui propri acquirenti l'onere finanziario costituito dalla tassa d'effetto equivalente.

Riferendosi alla sentenza 33/76 (*Rewe*, cit.) la Commissione ritiene che, in mancanza di specifiche norme comunitarie e senza considerare le discriminazioni che ne possono derivare a causa della diversità delle legislazioni nazionali, le modalità di esercizio delle azioni giudiziarie e in ogni caso i termini di ricorso sono disciplinati dalle norme di diritto interno. Da un esame della situazione attuale nei vari Stati membri risulta che la ripetizione dell'indebito è automatica in tutti gli Stati stessi, eccetto la Danimarca, dove alla parte che richiede la restituzione della somma può essere opposto, per motivi di equità e di sicurezza giuridica, l'onere di fornire la prova di non aver trasferito, a sua volta, la somma in questione.

Quanto alle distorsioni ed alle discriminazioni risultanti dalle differenze fra le legislazioni nazionali, la Commissione rileva che la Corte ha già affrontato il problema nella sentenza 33/76 (*Rewe*), statuendo che, in difetto di norme comunitarie in materia, spetta all'ordinamento interno di ciascuno Stato membro disciplinare le modalità procedurali dell'azione giudiziale, a condizione che tali

modalità non siano meno favorevoli di quelle relative ad analoghe azioni di carattere nazionale.

La Commissione giunge, quindi, alla conclusione che la restituzione dell'indebito debba aver luogo automaticamente, salvo rari casi ove evidenti ragioni di equità e di sicurezza giuridica impongano dei limiti alla restituzione. Quando, come nel caso di specie, tali ragioni non sono presenti, la restituzione delle somme versate a titolo di tassa di effetto equivalente non deve essere sottoposta ad alcuna condizione.

— Sull'art. 92 del Trattato

Secondo il Governo italiano una restituzione delle somme indebitamente riscosse dallo Stato comporterebbe un'alterazione del mercato e della concorrenza, nel senso che il rimborso all'operatore economico che ha già trasferito la tassa sul consumatore costituisce un aiuto non consentito dal Trattato.

Analizzando il concetto di aiuto la Commissione deduce, invece, che tale rimborso non ricade nel campo d'applicazione dell'art. 92 del Trattato. La Corte, nella sentenza 23 febbraio 1961, nella causa 30/59, *De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* (Racc. 1961, pag. 7), ha precisato che la nozione di aiuto è più vasta di quella di sovvenzione, in quanto include non soltanto delle prestazioni positive in denaro o in natura, ma anche ogni intervento che, sotto forme diverse, sgrava il bilancio dell'impresa da oneri che normalmente vi pesano. Secondo la Commissione, tale giurisprudenza presuppone che lo Stato versi volontariamente l'aiuto con denaro pubblico. Nel caso di specie, per contro, lo Stato si ve-

rebbe obbligato da una decisione giurisdizionale a rimborsare un'imposta riscossa indebitamente.

Concludendo, la Commissione ritiene che le questioni sottoposte dal Tribunale di Milano vadano risolte come segue:

«Discende dalla normativa comunitaria, in particolare dall'art. 13, § 2, il diritto dei singoli ad ottenere la restituzione delle somme indebitamente riscosse per tasse di effetto equivalente (nella specie diritti di visita sanitaria), dopo l'abolizione di esse in virtù del diritto comunitario anche per il periodo antecedente alla sentenza della Corte di giustizia interpretativa in materia. Anche se l'onere delle tasse di cui trattasi fosse già stato a suo tempo trasferito sugli acquirenti dei prodotti importati, il fatto di restituire le somme a chi le aveva indebitamente pagate non è incompatibile col diritto comunitario ed in particolare non costituisce aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato CEE».

### III — La fase orale del procedimento

Il Governo italiano, rappresentato dall'avvocato dello Stato A. Marzano, la convenuta nella causa principale, con l'avvocato G. Ubertazzi, assistito dall'avvocato F. Capelli, entrambi del foro di Milano, e la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. S. Fabro, del suo Servizio giuridico, hanno svolto osservazioni orali all'udienza del 25 ottobre 1979.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni all'udienza del 9 gennaio 1980.

## In diritto

- 1 Con ordinanza del 1° marzo 1979, pervenuta nella cancelleria della Corte il 13 aprile seguente, il Tribunale civile e penale di Milano ha posto, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, due questioni di interpretazione degli artt. 13, n. 2, e 92 del Trattato CEE, relative al diritto dei contribuenti di ottenere la restituzione di imposte nazionali incompatibili col diritto comunitario da loro pagate.
  
- 2 Le questioni hanno il seguente tenore:
  - «A) Se sia compatibile con la normativa comunitaria, e in particolare con la *ratio* stessa degli artt. 13, n. 2, e 92 del Trattato CEE, la restituzione delle somme riscosse per diritti doganali (nella specie diritti di visita sanitaria) prima della loro qualificazione da parte delle istituzioni comunitarie come tasse di effetto equivalente a dazi doganali ed il cui onere sia stato già a suo tempo trasferito a carico degli acquirenti dei prodotti importati;
  
  - B) Se la normativa comunitaria ed in particolare gli artt. 13, n. 2, e 92 del Trattato CEE si oppongano a ciò che, dal divieto e dall'abolizione delle tasse di effetto equivalente ai dazi, discenda un diritto dei singoli a chiedere la restituzione delle somme da essi indebitamente pagate allo Stato e che reciprocamente lo Stato abbia illegittimamente riscosso a titolo di tasse di effetto equivalente, successivamente all'abolizione di tali tasse ad opera del diritto comunitario ma prima della loro qualificazione come tasse di effetto equivalente ai dazi doganali ad opera delle istituzioni comunitarie».
  
- 3 Esse sono poste nell'ambito di una causa, instaurata nel 1978, che oppone la ditta Denkavit italiana all'Amministrazione italiana delle finanze a proposito dell'importo di 2 783 140 lire, versato da detta impresa fra il 1971 ed il 1974 a titolo di tasse sanitarie, conformemente all'art. 32 del Testo Unico 27 luglio 1934, n. 1265, relativo alle leggi sanitarie (Supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale 9 agosto 1934, n. 186).

- 4 Esse riguardano, in sostanza, la sussistenza e la portata dell'obbligo per gli Stati membri che abbiano riscosso tasse o tributi nazionali, riconosciuti in seguito incompatibili col diritto comunitario, di restituirli a richiesta del contribuente.
  
- 5 Nelle sue osservazioni scritte il Governo italiano pone in rilievo i gravi inconvenienti finanziari che risulterebbero, per gli Stati membri, dall'obbligo di rimborsare agli operatori economici tasse e tributi nazionali, percepiti e versati nel comune convincimento che fossero conformi al diritto comunitario, allorché, trascorsi talvolta alcuni anni, l'interpretazione del diritto comunitario data dalla Corte di giustizia nell'ambito dell'art. 177 del Trattato rivelasse alle autorità ed ai giudici nazionali una incompatibilità che non era evidente, inducendoli, in forza della preminenza del diritto comunitario, a rifiutare l'applicazione delle disposizioni nazionali in questione.
  
- 6 Così sarebbe specialmente per quanto riguarda un gran numero di tasse — in particolare di controllo sanitario — riscosse alle frontiere, il cui effetto equivalente a quello di un dazio doganale vietato dal Trattato è venuto alla luce soltanto progressivamente nell'ambito dell'interpretazione di tale nozione data dalla Corte di giustizia. La stessa Commissione si sarebbe resa conto delle necessità di termini notevolmente più lunghi di quelli originariamente previsti — cioè la fine del periodo transitorio — per individuare più di 500 tipi di tributi e determinare se avessero o no il carattere di tasse di effetto equivalente a dazi doganali.
  
- 7 Il Governo italiano insiste anche sulle notevoli differenze, da uno Stato membro all'altro, nelle condizioni di esercizio del diritto di agire in giudizio per contestare imposizioni pretese o riscosse irregolarmente o per recuperare imposte pagate indebitamente. Le differenze sarebbero tali da essere causa, a loro volta, di «una situazione di squilibrio», in danno degli operatori economici, del tutto analoga a quella originata dalla percezione indebita.

- 8 Il Governo italiano osserva infine che le tasse indebitamente riscosse sono state, per la loro stessa natura, trasferite nei prezzi dagli operatori economici che le hanno versate, così da ricadere in definitiva sui consumatori finali. Il loro rimborso agli operatori costituirebbe un arricchimento ingiustificato e si tradurrebbe, in realtà, in un aiuto.
- 9 Le precedenti considerazioni portano il Governo italiano alla conclusione che si debba raffigurare la sussistenza di un principio generale di diritto comunitario secondo il quale la restituzione di somme riscosse a titolo di tributi riconosciuti di effetto equivalente a dazi doganali si può ammettere soltanto per importi riscossi posteriormente alla sentenza della Corte di giustizia che ha identificato il tipo di tassa in questione quale tassa di effetto equivalente. La necessità di un principio del genere sarebbe stata del resto riconosciuta dalla Corte di giustizia nella sua sentenza dell'8 aprile 1976 (Causa 43/75, *Defrenne c/ Sabena*, Racc. pag. 455) ed esso indurrebbe a ritenere che al diritto del singolo di non pagare la tassa di effetto equivalente non corrisponda necessariamente l'obbligo, per lo Stato manchevole, di restituirla dopo averla riscossa.
- 10 Secondo la Denkavit italiana invece, l'efficacia diretta del divieto di riscuotere tasse di effetto equivalente a dazi doganali, enunciato dall'art. 13, n. 2, del Trattato, si realizza, con i diritti che ne derivano per i singoli, dalla data prevista in detta disposizione per l'abolizione di tali tasse, qualunque sia il momento in cui l'incompatibilità col diritto comunitario della tassa in questione sia, o sia stata, constatata giudizialmente, sia dalla Corte di giustizia nell'ambito di un procedimento per inadempimento di uno Stato, ai sensi dell'art. 169 del Trattato, sia dai giudici nazionali in seguito ad una interpretazione della portata della norma comunitaria di cui trattasi, data nell'ambito dell'art 177.

L'efficacia diretta comporterebbe conseguenze ancora più radicali, nel senso che qualsiasi disposizione di diritto nazionale che escluda o limiti l'esercizio giudiziale dei diritti che i soggetti derivano da norme di diritto comunitario direttamente applicabili dovrebbe essere essa stessa considerata incompatibile con la disposizione comunitaria in questione.

- 11 Le questioni poste, fra loro strettamente connesse, riguardano la portata di due disposizioni del Trattato: l'art. 13, n. 2, e l'art. 92. Esse tendono ad accertare quale effetto abbiano le citate disposizioni sul diritto dei singoli di chiedere il rimborso di tasse nazionali e sull'obbligo correlativo di rimborso a carico dello Stato membro, allorché si verifichino, insieme o separatamente, due condizioni precisate dal giudice nazionale, e cioè: a) quando l'effetto equivalente a quello di dazi doganali all'importazione, proprio delle tasse nazionali in questione, e quindi l'incompatibilità delle stesse con il divieto di cui all'art. 13, n. 2, siano stati constatati, dopo la fine del periodo transitorio, soltanto in seguito all'interpretazione data dalla Corte di giustizia nell'ambito dell'art. 177 del Trattato; b) quando l'operatore economico che ha pagato dette tasse ne abbia trasferito l'onere sugli acquirenti dei prodotti importati.
- 12 È opportuno osservare, prima di considerare quale soluzione dare alle questioni poste, che l'incompatibilità con il diritto comunitario di una determinata tassa nazionale ed il correlativo divieto di riscuoterla in una situazione particolare non sono sanciti dalla Corte di giustizia che si pronuncia ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE. Nel quadro della cooperazione giudiziaria stabilita da tale disposizione, spetta ai giudici nazionali, applicando il principio fondamentale della preminenza del diritto comunitario, di garantire, nelle controversie portate alla loro cognizione, la salvaguardia dei diritti che i singoli traggono, in base al Trattato stesso, dall'efficacia diretta del divieto di tasse d'effetto equivalente a dazi doganali. Le questioni poste vanno risolte tenendo conto di questa premessa.

Per quanto riguarda l'art. 13, n. 2, del Trattato

- 13 L'art. 13, n. 2, del Trattato dispone che «le tasse di effetto equivalente ai dazi doganali all'importazione, in vigore tra gli Stati membri, sono progressivamente abolite ad opera di questi, durante il periodo transitorio. La Commissione determina, mediante direttive, il ritmo di tale abolizione. Essa si ispira alle norme previste dall'art. 14, paragrafi 2 e 3, e alle direttive stabilite dal Consiglio in applicazione del citato paragrafo 2».
- 14 Secondo la costante giurisprudenza della Corte, espressa, in particolare, nelle sentenze 19 giugno 1973 (Causa 77/72, *Capolongo*, Racc. pag. 611), 18 giugno 1975 (Causa 94/74, *IGAV*, Racc. pag. 699) e 5 febbraio 1976 (Causa

87/75, *Bresciani*, Racc. pag. 129), l'art. 13, n. 2, implica, al più tardi a partire dalla fine del periodo transitorio, cioè dal 1° gennaio 1970, per quanto riguarda il complesso delle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali all'importazione, un divieto preciso ed incondizionato di riscuotere dette tasse, cosicché tale disposizione è perfettamente idonea, per la sua stessa natura, a produrre direttamente effetti nei rapporti giuridici fra gli Stati membri e i loro cittadini. Come la Corte ha affermato nella sentenza 9 marzo 1978 (Causa 106/77, *Amministrazione delle finanze dello Stato c/ Simmenthal*, Racc. pag. 643), le norme di diritto comunitario devono esplicitare la pienezza dei loro effetti, in maniera uniforme in tutti gli Stati membri, a partire dalla loro entrata in vigore e per tutta la durata della loro validità.

15 Ai sensi dell'art. 177 del Trattato la Corte di giustizia è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale, in particolare sull'interpretazione del Trattato e degli atti compiuti dalle istituzioni. Tale competenza ha lo scopo di assicurare l'interpretazione e l'applicazione uniformi, da parte dei giudici nazionali, del diritto comunitario, ed in particolare delle disposizioni aventi efficacia diretta.

16 L'interpretazione di una norma di diritto comunitario data dalla Corte nell'esercizio della competenza ad essa attribuita dall'art. 177 chiarisce e precisa, quando ve ne sia il bisogno, il significato e la portata della norma, quale deve, o avrebbe dovuto, essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore. Ne risulta che la norma così interpretata può, e deve essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa, se, per il resto, sono soddisfatte le condizioni che consentono di portare alla cognizione dei giudici competenti una controversia relativa all'applicazione di detta norma.

17 Soltanto in via eccezionale la Corte di giustizia, come ha essa stessa riconosciuto nella sentenza 8 aprile 1976, (Causa 43/75, *Defrenne c/ Sabena*, Racc. pag. 455) potrebbe essere indotta, in base ad un principio generale di certezza del diritto, inerente all'ordinamento giuridico comunitario, e tenuto conto dei gravi sconvolgimenti che la sua sentenza potrebbe provocare per il passato nei rapporti giuridici stabiliti in buona fede, a limitare la possibilità degli interessati di far valere la disposizione così interpretata per rimettere in questione tali rapporti giuridici.

- 18 Una limitazione del genere può tuttavia essere ammessa soltanto nella sentenza stessa relativa all'interpretazione richiesta. L'esigenza fondamentale dell'applicazione uniforme e generale del diritto comunitario implica la competenza esclusiva della Corte di giustizia a decidere sui limiti temporali da apporre all'interpretazione da essa data.
- 19 Le condizioni necessarie per limiti del genere non sono soddisfatte quando la controversia portata dinanzi al giudice nazionale risulta dal divieto di riscuotere tasse nazionali di effetto equivalente e dazi doganali all'importazione, la portata generale di tale divieto ed il suo carattere assoluto essendo stati riconosciuti dalla Corte di giustizia fin dal 1962, cioè prima della fine del periodo transitorio, nella sentenza 14 dicembre 1962 (Causa riunite 2 e 3/62, *Commissione c/ Granducato del Lussemburgo e Regno del Belgio*, Racc. pag. 793). In quella sentenza la Corte ha affermato che «la nozione di tassa di effetto equivalente a quello di un dazio doganale, lungi dal costituire un'eccezione al generale divieto relativo ai dazi doganali, va al contrario considerata come il necessario complemento di questo destinato a garantirne l'efficacia».
- 20 Parimenti, nella sentenza 16 giugno 1966 (Cause 52-55/65, *Repubblica federale di Germania c/ Commissione*, Racc. pag. 345), la Corte ha respinto l'argomento secondo il quale tributi amministrativi costituenti la contropartita di una prestazione particolare dell'amministrazione sarebbero potuti sfuggire alla nozione di tassa di effetto equivalente. Nella sentenza 10 dicembre 1968 (Causa 7/68, *Commissione c/ Repubblica italiana*, Racc. pag. 561) la Corte confermava tale interpretazione a proposito di tasse gravanti su opere d'arte italiane e nella sentenza 1° luglio 1969 (Causa 24/68, *Commissione c/ Repubblica italiana*, Racc. pag. 193) a proposito di diritti di statistica. Infine, nella sentenza dello stesso giorno in cause riunite 2-3/69, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders* (Racc. pag. 211), la Corte ha dichiarato che la nozione di tasse di effetto equivalente, di cui agli artt. 9 e 12 del Trattato CEE, comprende qualsiasi onere pecuniario, diverso da un dazio doganale propriamente detto, che colpisce, per il fatto di aver varcato la frontiera, le merci che circolano all'interno della Comunità, a meno che detto onere non sia ammesso da precise disposizioni del Trattato, senza che si debba peraltro tener conto di specifiche finalità di previdenza sociale dell'onere in questione.

- 21 Dalla citata giurisprudenza costante risulta che, fin da prima della fine del periodo transitorio, cioè fin da prima del momento in cui il divieto avrebbe assunto, in forza dell'art. 13, n. 2, del Trattato CEE, efficacia generale ed incondizionata, tanto gli Stati membri quanto gli operatori interessati erano informati della portata del divieto in misura sufficiente per rendere inopportuna una restrizione della sua portata, in ogni caso per il periodo posteriore al 1° gennaio 1970.
- 22 Si deve tuttavia osservare che, qualora la conseguenza di una norma di diritto comunitario — quale l'art. 13, n. 2, del Trattato — consista nel divieto, con gli effetti sopra descritti, di riscuotere tasse od oneri nazionali, la tutela dei diritti che l'efficacia diretta di tale divieto attribuisce ai singoli non richiede necessariamente che le condizioni di forma e di sostanza, al cui rispetto sono subordinati la contestazione od il recupero di dette tasse, si ispirino ad un principio uniforme e comune agli Stati membri.
- 23 Dall'esame comparativo dei sistemi nazionali risulta che il problema della contestazione di tasse illegittimamente pretese, o della restituzione di tasse indebitamente pagate, 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 condizioni precise di forma e di termine, per quanto riguarda sia i reclami rivolti all'amministrazione fiscale, sia i ricorsi giurisdizionali. In considerazione del funzionamento di tali sistemi di ricorso, la Corte, nelle sentenze *Rewe* e *Comet* del 16 dicembre 1976 (Cause 33 e 45/76, Racc. pagg. 1989 e 2043) ha riconosciuto compatibile col diritto comunitario la fissazione di termini d'impugnazione ragionevoli, nell'interesse della certezza del diritto, che tutela, nello stesso tempo, il contribuente e l'amministrazione interessati.
- 24 In altri casi, i ricorsi diretti ad ottenere il rimborso di tasse non dovute devono essere proposti dinanzi alle giurisdizioni ordinarie, sotto la forma, in particolare, di azioni di restituzione dell'indebitato. Tale diritto d'agire si esercita entro termini più o meno lunghi, in determinati casi entro il termine di prescrizione ordinaria, cosicché gli Stati membri, in caso di constatazione dell'incompatibilità con le esigenze del diritto comunitario di disposizioni fiscali nazionali, possono trovarsi di fronte ad un rilevante cumulo di reclami.

- 25 Dalle sentenze del 16 dicembre 1976 (*Rewe e Comet*, cit.) risulta che, secondo il principio della collaborazione, enunciato dall'art. 5 del Trattato, è compito dei giudici degli Stati membri di garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi efficacia diretta. In mancanza di una normativa comunitaria in materia di contestazione o di recupero di tasse nazionali pretese illegittimamente o riscosse indebitamente, è l'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro che designa il giudice competente e stabilisce le modalità procedurali delle azioni giudiziali intese a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme comunitarie aventi efficacia diretta, modalità che non possono, beninteso, essere meno favorevoli di quelle relative ad analoghe azioni del sistema processuale nazionale, né, in alcun caso, possono essere strutturate in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare.
- 26 È necessario precisare in proposito che la tutela dei diritti garantiti in materia dall'ordinamento giuridico comunitario non esige che si conceda la restituzione di tasse indebitamente percepite a condizioni tali da causare un indebito arricchimento degli aventi diritto. Nulla impedisce quindi, dal punto di vista del diritto comunitario, che le giurisdizioni nazionali tengano conto, conformemente al proprio diritto interno, della possibilità che tasse indebitamente percepite abbiano potuto essere incorporate nei prezzi dell'impresa assoggettata alla tassa e trasferite sugli acquirenti.
- 27 Il Governo italiano ha attirato l'attenzione sui limiti legittimamente apponibili all'esercizio del diritto di contestare imposizioni illegittime o di pretenderne il rimborso, nonché sulla distinzione al riguardo compiuta dalle legislazioni nazionali fra le condizioni relative al rifiuto del pagamento di un'imposta od alla contestazione della sua riscossione e quelle relative al recupero di imposte anteriormente versate. Di tali considerazioni, tuttavia, trattandosi di imposte nazionali, allo stato attuale del diritto comunitario si deve tener conto nell'ambito delle legislazioni nazionali, tenendo conto dei limiti sopra indicati.

28 Alle questioni relative all'interpretazione dell'art. 13, n. 2, si deve quindi rispondere come segue:

- a) l'efficacia diretta dell'art. 13, n. 2, del Trattato, implica la possibilità di proporre, dalla fine del periodo transitorio, alle autorità amministrative o giurisdizionali degli Stati membri, a seconda dei casi, ricorsi diretti contro tasse nazionali di effetto equivalente a dazi doganali, o domande di rimborso di dette tasse, anche per il periodo anteriore al momento in cui tale qualificazione è risultata dall'interpretazione data dalla Corte di giustizia nell'ambito dell'art. 177 del Trattato;
- b) spetta tuttavia all'ordinamento giuridico di ciascuno Stato membro di determinare a quali condizioni i contribuenti possano contestare dette imposizioni o reclamarne il rimborso, purché tali condizioni non siano meno favorevoli di quelle relative ad analoghi ricorsi di natura interna e non rendano praticamente impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento giuridico comunitario;
- c) nulla impedisce, dal punto di vista del diritto comunitario, che i giudici nazionali tengano conto, conformemente al proprio diritto interno, della possibilità che tasse indebitamente percepite abbiano potuto essere incorporate nei prezzi dell'impresa assoggettata alla tassa e trasferite sugli acquirenti.

Per quanto riguarda l'art. 92 del Trattato

- 29 Riferendosi nelle sue questioni all'art. 92 del Trattato, il giudice nazionale chiede, in sostanza, se il recupero da parte degli operatori economici di tasse nazionali riscosse indebitamente nella situazione da detta giurisdizione descritta non debba essere considerato un aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato e non sia quindi incompatibile con il diritto comunitario.

- 30 Secondo l'art. 92, n. 1, «sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidono sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».
- 31 Questa disposizione si riferisce quindi alla decisione unilaterale ed autonoma degli Stati membri, presa per il perseguimento di finalità economiche e sociali loro proprie, di fornire risorse alle imprese o ad altri soggetti dell'ordinamento, o di procurare loro vantaggi destinati a favorire la realizzazione delle finalità economiche o sociali perseguite. Essa non si applica all'obbligo di pagare o di restituire determinate somme, derivante dal fatto che tali somme non erano dovute da chi le ha pagate. Di conseguenza un sistema fiscale nazionale che permetta al contribuente di contestare un'imposta o di esigerne il rimborso non costituisce un aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato. La possibilità o l'impossibilità di recuperare un'imposta per il motivo menzionato dipende, in effetti, dalle caratteristiche delle legislazioni nazionali in materia di restituzione dell'indebito, in particolare nel settore fiscale.
- 32 È quindi il caso di rispondere alla questione relativa all'interpretazione dell'art. 92 del Trattato nel senso che l'obbligo a carico dell'amministrazione di uno Stato membro di restituire ai contribuenti che ne facciano domanda, conformemente al diritto nazionale, tasse od oneri non dovuti poiché incompatibili col diritto comunitario, non costituisce aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato CEE.

### Sulle spese

- 33 Le spese sostenute dai Governi danese ed italiano e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dare luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunziandosi sulle questioni sottoposte dal Tribunale civile e penale di Milano con ordinanza del 1° marzo 1979, registrata nella cancelleria della Corte il 13 aprile 1979, dichiara:

- 1° a) L'efficacia diretta dell'art. 13, n. 2, del Trattato CEE, implica la possibilità di proporre, dalla fine del periodo transitorio, alle autorità amministrative o giurisdizionali degli Stati membri, a seconda dei casi, ricorsi diretti contro tasse nazionali di effetto equivalente a dazi doganali, o domande di rimborso di dette tasse, anche per il periodo anteriore al momento in cui tale qualificazione è risultata dall'interpretazione data dalla Corte di giustizia nell'ambito dell'art. 177 del Trattato.
  
- b) Spetta all'ordinamento giuridico di ciascuno Stato membro di determinare a quali condizioni i contribuenti possano contestare dette imposizioni o reclamarne il rimborso, purché tali condizioni non siano meno favorevoli di quelle relative ad analoghi ricorsi di natura interna e non rendano praticamente impossibile l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento giuridico comunitario.
  
- c) Nulla impedisce, dal punto di vista del diritto comunitario, che i giudici nazionali tengano conto, conformemente al proprio diritto interno, della possibilità che tasse indebitamente percepite abbiano potuto essere incorporate nei prezzi dell'impresa assoggettata alla tassa e trasferite sugli acquirenti.

2° L'obbligo a carico dell'amministrazione di uno Stato membro di restituire ai contribuenti che ne facciano domanda, conformemente al diritto nazionale, tasse od oneri non dovuti poiché incompatibili col diritto comunitario, non costituisce aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato CEE.

Kutscher	O'Keeffe	Touffait	Mertens de Wilmars	Pescatore
Mackenzie Stuart		Bosco	Koopmans	Due

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 27 marzo 1980.

Il cancelliere  
A. Van Houtte

Il presidente  
H. Kutscher

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
GERHARD REISCHL  
DEL 9 GENNAIO 1980<sup>1</sup>

*Signor Presidente,  
signori Giudici,*

Con decreto in data 3 ottobre 1978 il presidente del Tribunale civile e penale di Milano ingiungeva all'attrice nella causa principale di restituire alla convenuta lire 2 783 140, che questa aveva pagato indebitamente negli anni 1971—1974 come tassa sanitaria sull'importazione di latte e derivati, indebitamente in quanto trattavasi di tasse d'effetto equivalente ai dazi doganali. L'attrice faceva opposizione al decreto ingiuntivo sostenendo che la violazione del divieto di riscuotere tasse di effetto equivalente ai dazi doganali non implica au-

tomaticamente l'obbligo di restituire le somme riscosse. Dopodichè la Prima Sezione civile del Tribunale di Milano, con ordinanza 1° marzo 1979 (2 aprile 1979), ha sottoposto alla Corte in via pregiudiziale le seguenti questioni:

«A — Se sia compatibile con la normativa comunitaria, ed in particolare con la *ratio* stessa degli artt. 13, n. 2 e 92 del Trattato CEE, la restituzione delle somme riscosse per diritti doganali (nella specie diritti di visita sanitaria) prima della loro qualificazione da parte delle istituzioni comunitarie come tasse di effetto equivalente a dazi

<sup>1</sup> — Traduzione dal tedesco.