

|

62001J0147

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 2 ottobre 2003. - Weber's Wine World Handels-GmbH e altri contro Abgabenberufungskommission Wien. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Verwaltungsgerichtshof - Austria. - Imposte indirette - Imposta sulla vendita di bevande alcoliche - Incompatibilità con il diritto comunitario - Ripetizione dell'imposta. - Causa C-147/01.

raccolta della giurisprudenza 2003 pagina 00000

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

1. Diritto comunitario - Effetto diretto - Imposte nazionali incompatibili con il diritto comunitario - Ripetizione - Introduzione di una norma processuale più restrittiva che anticipa i potenziali effetti di una sentenza della Corte - Inammissibilità - Criterio - Misura specifica relativa all'imposizione oggetto della sentenza della Corte - Valutazione del giudice nazionale

[Trattato CE, art. 5 (divenuto art. 10)]

2. Diritto comunitario - Effetto diretto - Imposte nazionali incompatibili con il diritto comunitario - Ripetizione - Rifiuto soltanto in ragione di una ripercussione dell'imposta e indipendentemente dalla misura dell'arricchimento senza causa - Inammissibilità

3. Diritto comunitario - Effetto diretto - Imposte nazionali incompatibili con il diritto comunitario - Ripetizione - Modalità - Applicazione del diritto nazionale - Limiti - Rispetto del principio di equivalenza del diritto comunitario - Disposizione nazionale che deroga alla regola del rifiuto di rimborso in caso di ripercussione dell'imposta per i ricorrenti che possano avvalersi di un precedente giurisprudenziale di un giudice costituzionale nazionale - Violazione del principio di equivalenza - Verifica da parte del giudice nazionale

4. Diritto comunitario - Effetto diretto - Imposte nazionali incompatibili con il diritto comunitario - Ripetizione - Modalità - Applicazione del diritto nazionale - Limiti - Rispetto del principio di effettività del diritto comunitario - Presunzione di arricchimento senza causa soltanto a causa di una ripercussione dell'imposta - Inammissibilità

Massima

§§1. L'adozione da parte di uno Stato membro di una regolamentazione che stabilisca norme processuali più restrittive in materia di ripetizione dell'indebito dei crediti d'imposta, per prevenire gli effetti che potrebbe avere una sentenza della Corte in cui si dichiara che il diritto comunitario osta al mantenimento in vigore di un tributo nazionale, è in contrasto con il diritto comunitario e, in particolare, con l'art. 5 del Trattato CE (divenuto art. 10 CE) soltanto nella misura in cui essa riguardi specificamente tale tributo, il che tocca al giudice nazionale verificare.

(v. punto 118, dispositivo 1)

2. Le norme del diritto comunitario relative alla ripetizione dell'indebito devono essere interpretate nel senso che ostano a una normativa nazionale che rifiuti - il che tocca al giudice nazionale verificare - il rimborso di un'imposta incompatibile con il diritto comunitario solo perché questa è stata trasferita sui terzi, senza esigere che sia stabilita la misura dell'arricchimento senza causa che il rimborso di detta imposta determinerebbe per il soggetto passivo.

(v. punto 118, dispositivo 2)

3. Il principio di equivalenza osta a una normativa nazionale che stabilisca modalità processuali meno favorevoli per le domande di rimborso di un'imposta indebitamente riscossa con riguardo al diritto comunitario rispetto a quelle applicabili a ricorsi analoghi basati su talune disposizioni del diritto interno.

Nel caso di una disposizione nazionale che deroghi alla regola del rifiuto del rimborso dell'imposta in caso di ripercussione di quest'ultima qualora i ricorrenti possano avvalersi di un precedente costituito da una sentenza di un giudice costituzionale nazionale, è compito del giudice nazionale verificare, in base ad una valutazione completa del diritto nazionale, se risulti effettivamente che, da un lato, soltanto i ricorrenti che propongono un ricorso basato sul diritto costituzionale interno possono avvalersi della citata deroga e che, dall'altro, le norme che disciplinano il rimborso di imposte giudicate incompatibili con il diritto costituzionale interno sono più favorevoli di quelle applicabili ai ricorsi concernenti tributi giudicati in contrasto con il diritto comunitario.

(v. punto 118, dispositivo 3)

4. Con riferimento a domande di rimborso di un'imposta indebitamente riscossa sotto il profilo del diritto comunitario, il principio di effettività osta a una normativa o a una prassi amministrativa nazionali che rendano impossibile in pratica o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario, stabilendo una presunzione di arricchimento senza causa in base al mero fatto della traslazione dell'imposta su terzi.

(v. punti 103, 118, dispositivo 4)

Parti

Nel procedimento C-147/01,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234

CE, dal Verwaltungsgerichtshof (Austria) nelle cause dinanzi ad esso pendenti tra

Weber's Wine World Handels-GmbH,

Ernestine Rathgeber,

Karl Schlosser,

Beta-Leasing GmbH

e

Abgabenberufungskommission Wien,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 5 del Trattato CE (divenuto art. 10 CE) e del punto 3 del dispositivo della sentenza della Corte 9 marzo 2000, causa C-437/97, EKW e Wein & Co. (Racc. pag. I-1157),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. M. Wathelet (relatore), presidente di sezione, C.W.A. Timmermans, A. La Pergola, P. Jann e S. von Bahr, giudici,

avvocato generale: sig. F.G. Jacobs

cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il sig. Schlosser, dal sig. T. Jordis, Rechtsanwalt;

- per la Beta-Leasing, dal sig. W. Arnold, Rechtsanwalt;

- per l'Abgabenberufungskommission Wien, dal sig. K. Pauer, in qualità di agente;

- per il governo austriaco, dal sig. H. Dossi, in qualità di agente;

- per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e V. Kreuzschitz, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della sig.ra Rathgeber, rappresentata dal sig. W. Ilgenfritz, Prozeßbevollmächtigter, del sig. Schlosser, rappresentato dai sigg. T. Jordis e G. Stefan, Rechtsanwalt, della Beta-Leasing GmbH, rappresentata dall'avv. W. Arnold, della Abgabenberufungskommission Wien, rappresentata dal sig. L. Pramer, Rechtsanwalt, del governo austriaco, rappresentato dal sig. H. Dossi, e della Commissione, rappresentata dai sigg. E. Traversa e V. Kreuzschitz, all'udienza del 12 dicembre 2002,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 marzo 2003,

ha pronunciato la seguente

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 23 marzo 2001, pervenuta in cancelleria il 2 aprile seguente, il *Verwaltungsgerichtshof* ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 5 del Trattato CE (divenuto art. 10 CE) e del punto 3 del dispositivo della sentenza della Corte 9 marzo 2000, causa C-437/97, *EKW e Wein & Co.* (Racc. pag. I-1157; in prosieguo: la «sentenza EKW»).

2 Detta questione è stata sollevata nell'ambito di liti che oppongono la *Weber's Wine World Handels-GmbH*, la sig.ra *Rathgeber*, il sig. *Schlosser* e la *Beta-Leasing GmbH* (in prosieguo: i «ricorrenti nella causa principale») all'*Abgabenberufungskommission Wien* [Commissione d'appello competente in materia tributaria della città di Vienna (Austria); in prosieguo: l'«amministrazione tributaria»] in merito al carattere retroattivo dell'art. 185 della *Wiener Abgabenordnung* (Codice tributario di Vienna; in prosieguo: la «WAO»), la quale subordina la domanda di rimborso dell'imposta sulle bevande alcoliche, dichiarata incompatibile con il diritto comunitario dalla sentenza EKW, alla condizione che tale imposta non sia stata traslata sui terzi.

Ambito normativo

La regolamentazione comunitaria

3 Ai termini dell'art. 5 del Trattato:

«Gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente trattato ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità. Essi facilitano quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti.

Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del presente trattato».

4 Il punto 3 del dispositivo della sentenza EKW è redatto come segue:

«Le disposizioni dell'art. 3, n. 2, della direttiva 92/12/[CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1)] non possono essere fatte valere a sostegno di domande relative ad un'imposta quale l'imposta sulle bevande alcoliche, che è stata pagata o è divenuta esigibile prima della data della presente sentenza, salvo per i richiedenti i quali, prima di tale data, abbiano agito in giudizio o altrimenti contestato l'imposizione con un'impugnativa equivalente».

La legislazione nazionale

5 L'art. 162 della WAO dispone:

«1) I crediti d'imposta del soggetto passivo devono essere impiegati per rimborsare i debiti esigibili.

2) I crediti d'imposta che non debbono essere impiegati in applicazione del n. 1 dovranno essere rimborsati conformemente al disposto dell'articolo 185».

6 Le disposizioni vigenti prima del 2 marzo 2000 consentivano al soggetto passivo, a norma

dell'art. 185, n. 1, della WAO, di chiedere la restituzione dei crediti d'imposta non destinati alla restituzione di debiti esigibili. La restituzione di siffatti crediti d'imposta non era collegata a nessun altro requisito preliminare.

7 L'art. 1 della legge pubblicata il 2 marzo 2000 (LGBI. für Wien n. 9/2000; in prosieguo: la «legge modificativa») ha modificato la WAO inserendo in particolare nell'art. 185 di questa i nn. 3 e 4 di detto articolo. Inoltre, l'art. 2 della legge di modifica prevedeva che l'art. 1 di questa fosse applicabile anche ai debiti d'imposta sorti prima della promulgazione di detta legge.

8 Una nuova legge modificativa, datata 20 febbraio 2001 (LGBI. für Wien n. 7/2001), ha del pari completato l'art. 185, n. 3, primo comma, della WAO.

9 L'art. 185 della WAO, nella versione risultante dalle due summenzionate leggi modificative, dispone:

«1) Il soggetto passivo può chiedere la restituzione di crediti d'imposta (art. 162, n. 2). La restituzione può anche avvenire d'ufficio.

2) L'importo da restituire può essere compensato con i debiti di imposta già liquidati che il soggetto passivo d'imposta debba versare non più tardi di tre mesi dalla presentazione della domanda di restituzione.

3) Non vi è diritto a restituzione se l'onere finanziario del tributo è stato sopportato da un terzo; in questo caso la riduzione del tributo mediante autoliquidazione o accertamento tributario non comporta alcun credito d'imposta. Se l'imposta così traslata non è ancora stata pagata, l'autorità tributaria deve esigerne il pagamento con decisione separata.

4) Il comma terzo non è applicabile ai soggetti passivi d'imposta che abbiano diritto di avvalersi dell'"Anlaßfallwirkung" con riguardo ad una disposizione tributaria riconosciuta illegittima dal Verfassungsgerichtshof».

10 In diritto austriaco l'«Anlaßfallwirkung» si applica in particolare a seguito di una sentenza del Verfassungsgerichtshof che dichiara una legge incostituzionale. Infatti, in tale caso, questa legge non è annullata con effetto retroattivo, ma, a meno che il Verfassungsgerichtshof non disponga diversamente, essa rimane applicabile ai fatti che si sono verificati prima della dichiarazione d'incostituzionalità. Tuttavia, nella causa che è stata all'origine dell'esame di costituzionalità, nonché in quelle che sono pendenti dinanzi al Verfassungsgerichtshof al momento in cui è iniziata la deliberazione su detta causa, la legge di cui trattasi non deve più essere applicata.

Ambito fattuale

Le circostanze nelle quali è stata adottata la legge modificativa

11 Nel 1997 il Verwaltungsgerichtshof, investito di una lite che opponeva l'amministrazione tributaria a soggetti passivi in merito alla compatibilità con il diritto comunitario dell'imposta sulle bevande, e più in particolare con le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto, alle accise e agli aiuti di Stato, adiva la Corte con varie questioni pregiudiziali da essa risolte con la sentenza EKW.

12 Nelle conclusioni presentate il 1° luglio 1999 nella causa che è sfociata nella sentenza EKW, l'avvocato generale Saggio proponeva alla Corte di dichiarare che tanto la direttiva 92/12 quanto la regolamentazione comunitaria relativa agli aiuti di Stato si opponevano al mantenimento in vigore dell'imposta sulle bevande.

13 Inoltre, esaminando la domanda del governo austriaco di limitare nel tempo gli effetti della sentenza da pronunciare, nel caso in cui l'imposta sulle bevande fosse dichiarata incompatibile con il diritto comunitario, esso concludeva per il rigetto di detta domanda considerando che nella specie non vi era alcuna circostanza che la giustificasse.

14 La pronuncia di dette conclusioni suscitava una viva inquietudine presso alcune autorità locali austriache, in quanto queste temevano di essere costrette a rimborsare somme di notevole importo.

15 Secondo l'ordinanza di rinvio, tutti i Länder austriaci, a seguito della pronuncia delle conclusioni dell'avvocato generale Saggio, avrebbero modificato la loro legislazione tributaria, nel senso che un'imposta indebitamente riscossa non sarebbe stata né rimborsata né compensata qualora fosse stata traslata sui terzi. Tali modifiche sono state tutte introdotte prima della pronuncia delle dette conclusioni, ma, salvo in un caso, prima della lettura della sentenza EKW, in un momento tuttavia in cui la data di questa era stata già annunciata.

16 Secondo il Land di Vienna, la legge modificativa è stata adottata il 2 marzo 2000, vale a dire una settimana prima della pronuncia della sentenza EKW.

17 Al punto 2 del dispositivo di detta sentenza, la Corte ha dichiarato che l'art. 3, n. 3, della direttiva 92/12 non si oppone al mantenimento in vigore di un'imposta riscossa sulle bevande non alcoliche e sui gelati.

18 Per contro, allo stesso punto del detto dispositivo, essa ha dichiarato che l'art. 3, n. 2, della direttiva 92/12 si oppone al mantenimento in vigore di detta imposta nella parte in cui essa riguarda le bevande alcoliche.

19 Tuttavia, replicando al governo federale austriaco, che aveva fatto valere che una sentenza che imponga la restituzione dell'imposta sulle bevande avrebbe gravi conseguenze finanziarie e che, in ogni caso, i soggetti passivi avevano traslato l'imposta sui consumatori inserendola nei prezzi delle bevande, la Corte, al punto 59 della sentenza EKW, ha riconosciuto l'esistenza di «motivi imperativi di certezza del diritto [che] si oppongono a che siano rimessi in discussione rapporti giuridici che hanno esaurito i loro effetti nel passato, allorché questa rimessa in discussione perturberebbe retroattivamente il sistema di finanziamento dei Comuni austriaci».

20 Di conseguenza, al punto 3 del dispositivo della sentenza EKW, la Corte ha limitato gli effetti nel tempo di questa sentenza, escludendo qualsiasi possibilità di restituzione delle imposte versate e non contestate prima della data della stessa sentenza.

La causa principale

21 La Weber's Wine World Handels-GmbH è un negoziante di vini, mentre ciascuno degli altri ricorrenti nella causa principale gestisce un ristorante.

22 A tale titolo essi erano soggetti, in forza della WAO, all'imposta sulle bevande. Essendo questa un'imposta «autoliquidata», lo stesso soggetto passivo calcola e versa, entro il 15 di ciascun mese, l'imposta dovuta per il mese precedente, senza previo avviso tributario del fisco. In seguito, ciascun soggetto passivo invia, entro il 15 febbraio di ciascun anno, una dichiarazione d'imposta relativa al debito d'imposta dell'anno precedente.

23 I ricorrenti nella causa principale calcolavano direttamente e versavano l'imposta sulle bevande alcoliche e non alcoliche. In seguito, però, essi modificavano le loro dichiarazioni tributarie lamentando l'illegittimità di detta imposta con riguardo al diritto comunitario e chiedevano il

rimborso della stessa.

24 Nel 1998 i ricorrenti nella causa principale indirizzavano all'Abgabenbehörde erster Instanz (commissione tributaria di primo grado) domande di restituzione dell'imposta sulle bevande aventi ad oggetto taluni periodi compresi tra il 1995 e il 1998, sostenendo che quest'ultima era in contrasto con la direttiva 92/12 ed era stata riscossa illegittimamente.

25 L'Abgabenbehörde erster Instanz affermava che i ricorrenti nella causa principale erano debitori dell'imposta tanto per le bevande alcoliche quanto per quelle non alcoliche e respingeva le domande di restituzione di cui era stata investita, in quanto le somme già versate dai soggetti passivi corrispondevano, a suo avviso, all'importo imponibile.

26 I ricorrenti nella causa principale interponevano appello avverso detti provvedimenti dinanzi all'amministrazione tributaria, la quale, con provvedimenti 6 settembre 2000, modificava l'importo dell'imposta sulle bevande fissato in primo grado, motivando che soltanto la vendita di bevande non alcoliche doveva essere soggetta ad imposta, conformemente alla sentenza EKW.

27 Tuttavia, l'amministrazione tributaria respingeva le domande di restituzione delle imposte già versate, in quanto, a suo avviso, dall'istruttoria era emerso che queste erano state definitivamente traslate dai soggetti passivi sul consumatore finale.

28 I ricorrenti nella causa principale proponevano un ricorso dinanzi al Verwaltungsgerichtshof contro i provvedimenti 6 settembre 2000, in quanto questi rigettavano domande di restituzione dell'imposta sulle bevande alcoliche per il periodo compreso fra il 1995 e il 1998.

29 Tutti i ricorrenti nella causa principale sostengono che è stato violato il loro diritto alla restituzione dell'imposta sulle bevande alcoliche riscossa in violazione del diritto comunitario. In particolare, essi sostengono che la nuova legge modificativa, adottata il 20 febbraio 2001, vale a dire successivamente alla pronuncia della sentenza EKW, viola l'obbligo di lealtà contemplato dall'art. 5 del Trattato e che la retroattività dell'art. 185, n. 3, della WAO costituisce una violazione del principio della tutela del legittimo affidamento. Inoltre, tutti affermano di non aver traslato l'imposta sul consumatore.

30 L'amministrazione tributaria ha sempre sostenuto un punto di vista opposto a quello dei ricorrenti nella causa principale.

Ordinanza di rinvio e questione pregiudiziale

31 Il Verwaltungsgerichtshof osserva che la sentenza EKW impone alla Repubblica d'Austria l'obbligo, derivante dal principio di lealtà enunciato dall'art. 5 del Trattato, di restituire l'imposta sulle bevande alcoliche riscossa illegittimamente ad ogni soggetto passivo che abbia agito in giudizio o abbia presentato un'impugnativa equivalente prima della data di lettura della detta sentenza.

32 Esso considera tuttavia che il fatto di subordinare la restituzione di detta imposta alla mancanza di traslazione della stessa sui terzi non è in contrasto con il diritto comunitario.

33 Per contro, il giudice a quo dubita circa la compatibilità con il diritto comunitario della retroattività conferita all'art. 185, n. 3, della WAO, in quanto, ai termini del punto 3 del dispositivo della sentenza EKW, ogni soggetto passivo che abbia presentato, prima del 9 marzo 2000, un'impugnativa concernente l'imposta sulle bevande alcoliche dovrebbe vedere la sua domanda accolta, mentre, in base alla legge modificativa, gli potrà essere opposto che la detta imposta è gravata economicamente sui terzi.

34 In tali circostanze, il Verwaltungsgerichtshof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 10 CE (già art. 5 del Trattato CE) e il punto 3 del dispositivo della sentenza [EKW], secondo cui l'art. 3, n. 2, della direttiva 92/12/CEE non può esser fatto valere a sostegno di domande relative ad un tributo quale l'imposta sulle bevande alcoliche, che sia stato pagato o sia divenuto esigibile prima della data di tale sentenza, salvo per i richiedenti i quali, prima di tale data, abbiano agito in giudizio o altrimenti contestato l'imposizione con un'impugnativa equivalente, ostino all'applicazione del disposto dell'art. 185, n. 3, della Wiener Abgabenordnung (in prosieguo: la "WAO"), introdotto con la legge di modifica del 2 marzo 2000 (LGBI. n. 9/2000) ed applicabile anche ai debiti d'imposta sorti prima della promulgazione di detta legge, secondo cui non vi è diritto al rimborso di un'imposta il cui onere finanziario sia stato sopportato da una persona diversa dal soggetto passivo».

Sulla questione pregiudiziale

Osservazioni presentate alla Corte

35 I ricorrenti nella causa principale ricordano preliminarmente la giurisprudenza della Corte relativa all'obbligo per gli Stati membri di rimborsare le imposte riscosse in violazione delle disposizioni del diritto comunitario.

36 Così, quando la Corte dichiara che il diritto comunitario si oppone al mantenimento in vigore di un'imposta nazionale, ne conseguirebbe, secondo una giurisprudenza costante, l'obbligo a carico dello Stato membro considerato, conformemente all'art. 5 del Trattato, di rimborsare al singolo l'imposta indebitamente riscossa.

37 Tuttavia, in mancanza di regolamentazione comunitaria in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse, spetterebbe all'ordinamento giuridico interno degli Stati membri designare i giudici competenti e disciplinare le modalità processuali delle azioni in giudizio volte a garantire la salvaguardia dei diritti attribuiti ai singoli dal diritto comunitario.

38 Per motivi di certezza del diritto, gli Stati membri sarebbero in via di principio autorizzati a limitare, a livello nazionale, il rimborso di imposte indebitamente riscosse. Siffatte limitazioni dovrebbero però soddisfare il principio di equivalenza, in forza del quale le disposizioni nazionali devono applicarsi in modo identico ai casi meramente interni e a quelli disciplinati dal diritto comunitario, e al principio di effettività, il quale impone che l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario non sia reso in pratica impossibile o eccessivamente difficile.

39 Peraltro, i ricorrenti nella causa principale ammettono che uno Stato membro può negare di rimborsare imposte riscosse in violazione del diritto comunitario, qualora esse siano state traslate su altre persone dal soggetto passivo e nel caso in cui ne conseguirebbe un arricchimento senza causa di quest'ultimo, il che dovrebbe essere provato dall'autorità nazionale.

40 I ricorrenti nella causa principale fanno valere tuttavia che la Corte avrebbe affermato, in varie sentenze, che il diritto comunitario osta a che un legislatore nazionale adotti, a seguito di una sentenza di quest'ultima, norme processuali che riducano specificamente le possibilità del soggetto passivo di agire per la ripetizione dei tributi indebitamente riscossi. Siffatte norme costituirebbero una violazione del divieto, stabilito dall'art. 5 del Trattato, di vanificare il diritto comunitario (sentenze 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio, Racc. pag. 3595, punto 14; 29 giugno 1988, causa 240/87, Deville, Racc. pag. 3513, punto 13; 17 novembre 1998, causa C-228/96, Aprile, Racc. pag. I-7141, punto 16, e 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Dilexport, Racc.

pag. I-579, punto 39).

41 Secondo i ricorrenti nella causa principale, l'art. 185, n. 3, della WAO, in combinato disposto con l'art. 2 della legge modificativa, non soddisfa i criteri enunciati dalla Corte nella sua giurisprudenza relativa alla ripetizione dell'indebito.

42 Infatti, il requisito della non traslazione dell'imposta, disposto dall'art. 185, n. 3, della WAO, violerebbe tanto i principi di equivalenza e di effettività quanto il divieto di vanificare il diritto comunitario stabilito dall'art. 5 del Trattato.

43 Esso sarebbe, innanzi tutto, in contrasto con l'obbligo di cooperazione stabilito dall'art. 5 del Trattato poiché, anche se formulato in termini generali, esso non riguarderebbe in pratica che un piccolo numero di imposte indirette le quali, in base alla ripartizione interna delle competenze, sono riscosse dai Länder e dai Comuni e, di conseguenza, sarebbe essenzialmente presa in considerazione l'imposta sulle bevande alcoliche giudicata in contrasto con il diritto comunitario.

44 Inoltre, l'effetto retroattivo conferito dall'art. 2 della legge modificativa al requisito di non traslazione previsto dall'art. 185, n. 3, della WAO sarebbe in contrasto con il principio di effettività, poiché sarebbe difficile provare a posteriori che l'imposta sulle bevande alcoliche non sia stata traslata sul consumatore finale.

45 Infine, come la Beta-Leasing GmbH ha sostenuto all'udienza, il diritto austriaco sarebbe del pari in contrasto con il principio di equivalenza, in quanto la WAO prevedrebbe, all'art. 185, n. 4, l'inapplicabilità del n. 3 della stessa disposizione nel caso in cui è possibile avvalersi dell'«Anlaßfallwirkung» e la possibilità per un contribuente di ottenere il rimborso dell'importo pagato in forza di un'imposta riscossa in base a disposizioni fiscali dichiarate incostituzionali dal Verfassungsgerichtshof. Per contro, nessuna disposizione equivalente è prevista quando si tratta del rimborso di un'imposta riscossa in base a disposizioni nazionali giudicate in contrasto con il diritto comunitario mediante pronuncia della Corte di giustizia, quando siffatto rimborso è subordinato alla mancanza di ripercussione economica dell'imposta sui terzi, in applicazione dell'art. 185, n. 3, della WAO. Di conseguenza, vi sarebbero in Austria due tipi di contribuenti: da un lato, coloro che hanno diritto al rimborso dell'imposta indebitamente riscossa, a condizione di soddisfare taluni requisiti, fra i quali figura la mancanza di traslazione di questa sui terzi, e, dall'altro, quelli che possono avvalersi di un precedente costituito da una dichiarazione proveniente dal Verfassungsgerichtshof relativa all'incostituzionalità di una disposizione fiscale.

46 I ricorrenti nella causa principale aggiungono che, secondo la giurisprudenza della Corte, non sarebbe consentito addossare sul soggetto passivo l'onere di provare che l'imposta non sia stata traslata sul consumatore finale.

47 Orbene, a loro avviso, l'obbligo dell'autorità competente di procedere d'ufficio, previsto dal diritto austriaco, non esenterebbe il ricorrente dall'obbligo di fornire il suo contributo all'accertamento dei fatti (sentenza del Verfassungsgerichtshof 21 ottobre 1987, 87/01/0137). Infatti, anche se il procedimento amministrativo austriaco non prevede espressamente un obbligo formale per i soggetti passivi di cooperare nel corso dell'istruttoria, è pur vero che, nell'ambito del libero apprezzamento degli elementi di prova conferito all'amministrazione tributaria, questa sarebbe libera - se il ricorrente non coopera o non coopera sufficientemente alle indagini - di trarre le conclusioni da tale comportamento, anche se esse possono essere sfavorevoli a quest'ultimo.

48 I ricorrenti nella causa principale ricordano che, nei suoi provvedimenti 6 settembre 2000, l'amministrazione tributaria ha considerato che era provata la traslazione sui consumatori finali dell'imposta sulle bevande alcoliche, rilevando che, «secondo gli accertamenti fattuali non contestati dell'organo di revisione, il prezzo delle bevande alcoliche comprende anche l'imposta

sulle bevande, di modo che l'imposta sulle bevande è stata economicamente sostenuta dal consumatore finale».

49 Secondo i ricorrenti nella causa principale, il mero fatto che i prezzi che essi hanno praticato includevano l'imposta sulle bevande alcoliche non consentirebbe affatto di giungere alla conclusione che vi è stata una traslazione di questa sul consumatore finale. Tale conclusione sarebbe in realtà una mera presunzione, che obbligherebbe in pratica il soggetto passivo a provare lui stesso la mancanza di traslazione.

50 Per quanto riguarda l'arricchimento senza causa, i ricorrenti nella causa principale ricordano che, secondo la costante giurisprudenza della Corte, il diritto di negare il rimborso di un'imposta riscossa in violazione del diritto comunitario non dipende soltanto dalla prova che tutto l'onere dell'imposta è stato realmente sostenuto da una persona diversa dal soggetto passivo, ma sarebbe del pari subordinato alla condizione che il rimborso di quest'ultimo comporta un arricchimento senza causa a suo vantaggio.

51 Nella fattispecie, i ricorrenti nella causa principale sostengono che essi stessi hanno sostenuto l'imposta sulle bevande alcoliche.

52 A questo proposito, anche se in via di principio è esatto che l'imposta sulle bevande alcoliche dev'essere sostenuta dal consumatore finale poiché la legge prevede tale traslazione, in pratica, tuttavia, per motivi relativi alla concorrenza, sarebbe raro che le imprese austriache possano trasferire detta imposta sul consumatore.

53 Nella maggior parte dei casi, detta imposta ridurrebbe il margine di utile dell'impresa soggetto passivo e sarebbe quindi, di fatto, sostenuta da quest'ultima. Indagini statistiche dimostrerebbero che la Repubblica d'Austria è, in Europa, lo Stato nel quale le bevande sono maggiormente tassate.

54 I ricorrenti nella causa principale ne deducono che, per ottenere una redditività normale sul mercato, il prezzo delle bevande in Austria dovrebbe essere maggiorato almeno dell'importo corrispondente proporzionalmente all'imposta sulle bevande alcoliche. Orbene, soltanto le imprese con il maggior numero di clienti potrebbero imporre siffatti prezzi. Per contro, la grande maggioranza delle imprese - fra le quali figurano quelle dei ricorrenti nella causa principale - non trasferirebbero detta imposta sui clienti finali.

55 Tale realtà sarebbe attestata dagli studi annuali commissionati dalla Wirtschaftskammer Österreich (Camera di commercio d'Austria), intitolati «Betriebskennzahlen des Österreichischen Gastgewerbes» («dati relativi al settore della gestione dei ristoranti in Austria»). A partire dal 1994 quasi tutte le imprese austriache appartenenti a detto settore avrebbero subito perdite. La loro situazione non avrebbe cessato di peggiorare. Da allora tali imprese sarebbero in una situazione di indebitamento eccessivo senza via d'uscita a causa della pressione concorrenziale e della necessità di soddisfare le richieste del mercato.

56 I ricorrenti nella causa principale sottolineano del pari che l'Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung (Istituto austriaco di ricerche economiche) ha effettuato nel novembre 2000, su richiesta del Ministero delle Finanze austriaco, uno studio macroeconomico concernente la questione della traslazione dei costi dell'imposta sulle bevande nel settore degli alberghi, dei caffè e dei ristoranti. Tale studio non avrebbe consentito di fornire risposte di carattere generale alla questione della traslazione sul consumatore finale dell'imposta sulle bevande in detto settore. Esso non conterrebbe infatti alcuna risposta concreta alla questione della traslazione di tale imposta sul consumatore finale. Gli autori del detto studio avrebbero in particolare osservato che il punto se, e in quale misura, una traslazione dell'imposta abbia effettivamente luogo dipende da

vari fattori, fra i quali l'elasticità fra i prezzi e i beni nonché i servizi considerati, l'andamento del livello dei prezzi e della domanda effettiva, la struttura del mercato e l'intensità della concorrenza.

57 Di conseguenza, secondo i ricorrenti nella causa principale, si può risolvere la questione dell'esistenza di un arricchimento senza causa soltanto caso per caso, in seguito a un'indagine specifica.

58 La Beta-Leasing GmbH sottolinea del pari che, nella misura in cui una traslazione abbia effettivamente avuto luogo, sono i consumatori che avrebbero sostenuto l'onere dell'imposta sulle bevande alcoliche. Orbene, né l'ordinamento giuridico del Land di Vienna, né quello della Repubblica d'Austria in generale offrirebbero ai consumatori la possibilità di lamentare, nell'ambito del procedimento impositivo, l'illegittimità di un'imposta così traslata.

59 Pertanto, se il rimborso dell'imposta sulle bevande alcoliche fosse negato al soggetto passivo in quanto esso l'ha ripercossa sui consumatori finali, sarebbe in definitiva il Comune considerato che beneficerebbe di un arricchimento senza causa. L'argomentazione dei Comuni porterebbe quindi a rivendicare un arricchimento senza causa a favore dei creditori dell'imposta (gli stessi Comuni), sostenendo che il debitore di questa non deve fruire di tale arricchimento. La Beta-Leasing GmbH si chiede quali sia la giustificazione del fatto che l'arricchimento senza causa dovrebbe essere negato nei confronti del debitore dell'imposta, mentre esso potrebbe essere ammesso trattandosi del creditore di detta imposta, tanto più in quanto è quest'ultimo che ha adottato la disposizione illegittima.

60 L'amministrazione tributaria non condivide tale interpretazione. Essa sostiene che la condizione posta al rimborso di un'imposta indebitamente riscossa dall'art. 185, n. 3, della WAO mira ad impedire che le persone che possono aver diritto a un rimborso in forza del diritto interno non si arricchiscano a causa delle circostanze particolari legate alla tecnica tributaria relativa alle imposte indirette della città di Vienna. Si tratterebbe nella specie di imposte nelle quali il debitore e il soggetto passivo sono due persone distinte. Il soggetto passivo sarebbe l'imprenditore che fornisce prestazioni imponibili, mentre l'importo di tali tasse sarebbe in genere prelevato presso beneficiari di dette prestazioni. La Corte avrebbe ammesso tale interpretazione ai punti 22-24 della sentenza 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a. (Racc. pag. I-165).

61 Ne conseguirebbe che il rimborso dell'importo ripercosso non s'impone più quando il soggetto passivo non è tenuto a rimborsare all'acquirente le somme corrispondenti all'importo dell'imposta che ha trasferito su quest'ultimo.

62 L'amministrazione tributaria sostiene al riguardo che l'ordinamento giuridico austriaco non prevede la possibilità per l'acquirente di chiedere direttamente alle autorità nazionali il rimborso di dette somme. Essa aggiunge che, nel caso dell'imposta sulle bevande alcoliche, un rimborso ai consumatori degli importi che essi hanno versato sarebbe escluso in pratica, a causa del tempo trascorso, del grande numero di operazioni di cui trattasi, delle difficoltà di prova o di altri elementi.

63 Di conseguenza, essa ritiene che l'art. 185, n. 3, della WAO non violi il punto 3 del dispositivo della sentenza EKW e che, al contrario, esso sia conforme a quanto è stato affermato dalla Corte, poiché stabilisce che è escluso un arricchimento senza causa dell'imprenditore tramite il rimborso a quest'ultimo dell'imposta che ha versato quando il rapporto giuridico tra, da un lato, il consumatore che ha sostenuto economicamente l'imposta sulle bevande e, dall'altro, l'imprenditore che l'ha versata, fatto generatore dell'imposizione, ha esaurito i suoi effetti nel passato e il consumatore non può più agire contro l'imprenditore al fine di ottenere il rimborso dell'imposta che ha sostenuto.

64 Essa aggiunge che neanche un esame comparativo fra il legittimo affidamento, eventualmente giuridicamente tutelato, dei soggetti passivi in un rimborso incondizionato dell'imposta sulle bevande alcoliche e il legittimo affidamento, giuridicamente tutelato, dei Comuni nella conformità di detta imposta con il diritto comunitario consentirebbe di concludere che l'art. 185, n. 3, della WAO viola l'obbligo di lealtà sancito dall'art. 5 del Trattato.

65 Infine, l'amministrazione tributaria ritiene che né il diritto comunitario né i principi dello Stato di diritto e della tutela del legittimo affidamento implicano l'arricchimento di un soggetto passivo mediante il rimborso di un'imposta. Orbene, in caso di traslazione di questa sui terzi, un rimborso causerebbe necessariamente un arricchimento senza causa dell'operatore economico.

66 I governi austriaco e italiano sostengono una tesi simile a quella dell'amministrazione tributaria e considerano che l'art. 185 della WAO soddisfa i criteri enunciati dalla Corte in materia di ripetizione dell'indebito.

67 Anzitutto, la disposizione in parola non riguarderebbe i soli diritti al rimborso basati sul diritto comunitario, ma disciplinerebbe tanto questi ultimi quanto quelli basati sul diritto interno, tenendo conto così del principio di equivalenza.

68 Inoltre, detti governi fanno valere che l'art. 185, n. 3, della WAO non rende impossibile né eccessivamente difficile in pratica per i richiedenti l'esercizio del diritto al rimborso basato sul diritto comunitario. Così, l'art. 185 della WAO non comporterebbe alcuna disposizione specifica relativa all'onere della prova, né ai sistemi di prova ammissibili. Si applicherebbero quindi le norme generali processuali. Esse sarebbero basate sul principio dell'istruttoria d'ufficio.

69 Il governo austriaco sostiene che, a causa di detto principio, l'onere della prova della traslazione dell'imposta e dell'arricchimento senza causa graverebbe sui competenti servizi tributari. I soggetti passivi sarebbero soggetti soltanto a un obbligo di cooperazione al momento dell'accertamento dei fatti. Essi dovrebbero quindi, su richiesta dei servizi tributari, chiarire e completare il contenuto delle loro dichiarazioni e provarne l'esattezza, mentre la WAO si accontenterebbe di una verosimiglianza degli elementi di prova quando, alla luce delle circostanze, non si possa ragionevolmente esigere di fornire tale prova. Sarebbe quindi esclusa un'inversione dell'onere della prova a carico del soggetto passivo.

70 Inoltre, la WAO autorizzerebbe tutti i sistemi di prova. I richiedenti potrebbero quindi in via di principio far valere tutti gli argomenti, di diritto e di fatto, che consentono di concludere che non vi è stata traslazione dell'imposta o che la mancanza di traslazione è verosimile. Al riguardo, non sarebbero state applicate alcuna inversione dell'onere della prova né alcuna presunzione generale.

71 Il governo austriaco aggiunge che l'art. 185, n. 4, della WAO, il quale esclude l'applicazione del n. 3 di detto articolo alle domande di rimborso di imposte giudicate incostituzionali dal Verfassungsgerichtshof, non è affatto in contrasto con il principio di equivalenza. Infatti, da un lato, le sentenze della Corte non avrebbero assolutamente gli stessi effetti delle sentenze d'incostituzionalità emesse dal Verfassungsgerichtshof, dal momento che le prime hanno un effetto generale, valido anche per il passato, mentre le seconde produrrebbero effetti solo per il futuro.

72 Infine, i casi in cui un ricorrente potrebbe invocare il beneficio dell'«Anlaßfallwirkung», e quindi ottenere il rimborso di un'imposta incostituzionale anche in caso di traslazione di questa su terzi, sarebbero assai rari e meramente marginali. Tale situazione non sarebbe quindi affatto analoga alle conseguenze legate a una sentenza emessa dalla Corte, in cui si dichiara che il diritto comunitario si oppone al mantenimento in vigore di un'imposta nazionale.

73 Secondo la Commissione, anche se il rimborso di un'imposta riscossa in violazione del diritto comunitario può essere perseguito soltanto in base a presupposti sostanziali e formali stabiliti dalle varie normative nazionali in materia, è pur vero che tali presupposti non possono essere meno favorevoli di quelli che riguardano ricorsi simili di natura interna e che essi non possono essere stabiliti in modo da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883; 15 settembre 1998, causa C-231/96, Edis, Racc. pag. I-4951, punti 19 e 34, e Dilexport, cit., punto 25).

74 La Commissione rileva inoltre che il punto 11 della citata sentenza Deville sembra collegare l'esistenza di un diritto al rimborso di un'imposta in contrasto con il diritto comunitario alla condizione che il contribuente non abbia la possibilità di trasferire tale imposta su altre persone.

75 A suo avviso, nulla osta quindi, sotto il profilo del diritto comunitario, a che i giudici nazionali tengano conto, conformemente al loro diritto nazionale, del fatto che i tributi indebitamente riscossi abbiano potuto essere incorporati nei prezzi dell'impresa debitrice degli stessi e ripercossi sugli acquirenti (sentenze 27 maggio 1981, cause riunite 142/80 e 143/80, Essevi e Salengo, Racc. pag. 1413, punto 35; 25 febbraio 1988, cause riunite 331/85, 376/85 e 378/85, Bianco e Girard, Racc. pag. 1099; Dilexport, cit., punto 47, e 28 novembre 2000, causa C-88/99, Roquette Frères, Racc. pag. I-10465, punto 20).

76 La Commissione ricorda tuttavia che il diritto comunitario osta a che uno Stato membro assoggetti il rimborso di diritti doganali e di imposte incompatibili con il diritto comunitario a una condizione, quale l'assenza di ripercussione di tali diritti o imposte sui terzi, relativamente al ricorrere della quale l'onere della prova incomberebbe al ricorrente (sentenza Dilexport, cit., punto 54).

77 Essa rileva tuttavia che il Verfassungsgerichtshof non esamina espressamente tale punto nelle sue considerazioni circa i presupposti sostanziali della domanda pregiudiziale. Esso si limiterebbe a constatare che, tenuto conto delle garanzie processuali esistenti, non si può sostenere che l'art. 185 della WAO renda l'esercizio del diritto al rimborso a priori eccessivamente difficile, o persino impossibile. A questo proposito, la Commissione sottolinea tuttavia che tale disposizione nazionale non contiene alcuna norma speciale relativa all'onere della prova e che le norme generali processuali applicabili si basano sul principio dell'istruttoria d'ufficio.

78 In mancanza di un accertamento espresso da cui risulti che il diritto nazionale processuale addossa sull'amministrazione tributaria l'onere della prova della ripercussione dell'imposta, la Commissione conclude che talune lacune possono esservi al riguardo. Di conseguenza, essa suggerisce alla Corte di fornire chiarimenti nella sentenza da pronunciare, rinviando alla sua pertinente giurisprudenza in materia e, in particolare, al punto 54 della citata sentenza Dilexport.

79 Peraltro, la Commissione condivide il punto di vista dell'avvocato generale Saggio espresso nella causa che è sfociata nella sentenza EKW, secondo il quale l'amministrazione tributaria può respingere domande di rimborso di imposte indebitamente riscosse soltanto se prova che i rivenditori si sono effettivamente arricchiti.

80 Essa osserva al riguardo che non si può affermare con certezza che il prezzo del prodotto senza l'imposta sulle bevande alcoliche sarebbe stato inferiore al prezzo di detto prodotto, imposta compresa, né, a maggior ragione, che la differenza fra i due prezzi corrisponderebbe sempre all'importo di detta imposta. Inoltre, l'arricchimento del rivenditore potrebbe non sempre corrispondere esattamente all'importo di detta imposta, poiché l'aumento del prezzo dovuto alla necessità di compensare l'onere maggiore risultante da quest'ultima potrebbe comportare una

diminuzione del volume delle vendite e degli utili. Inoltre, in talune regioni frontaliere, il prezzo maggiorato dell'imposta potrebbe comportare una diminuzione del volume delle vendite dei rivenditori austriaci tale da incidere negativamente sugli utili. Anche in questo caso non si può affermare che l'arricchimento che risulterebbe da un rimborso corrisponderebbe esattamente all'importo dell'imposta assolta. Al contrario, la valutazione di un eventuale arricchimento dovrebbe tener conto di una diminuzione degli utili dovuta all'esistenza di detta imposta.

81 Secondo la Commissione, tali aspetti avrebbero dovuto essere presi in considerazione nei provvedimenti 6 settembre 2000 e non si può ammettere un rigetto automatico delle domande di rimborso aventi ad oggetto l'integralità dell'imposta versata. Orbene, essa sostiene che nell'ordinanza di rinvio non vi è alcuna menzione circa l'esistenza di tale trattamento differenziato delle domande di rimborso né di norme pertinenti in termini di procedura e di metodo di calcolo.

82 All'udienza la Commissione ha sostenuto che la WAO non rispetta il principio di equivalenza, in quanto essa tratta differentemente le domande di rimborso basate sul diritto comunitario rispetto a quelle basate su una sentenza d'incostituzionalità del Verfassungsgerichtshof, a danno delle prime domande.

83 Così, i soggetti passivi che possono avvalersi dell'«Anlaßfallwirkung» non sarebbero soggetti, per ottenere il rimborso di un'imposta riscossa in violazione della Costituzione austriaca, alla condizione che l'imposta sia stata sostenuta economicamente da loro stessi. L'art. 185, n. 4, della WAO escluderebbe l'applicazione del n. 3 di detto articolo in tal caso.

84 Per contro, nessun effetto analogo all'«Anlaßfallwirkung» sarebbe riconosciuto alle sentenze della Corte che dichiarino che il diritto comunitario si oppone al mantenimento in vigore di un'imposta nazionale. Ne conseguirebbe un trattamento discriminatorio sfavorevole per i singoli quando essi esercitano, in forza del diritto comunitario, il loro diritto al rimborso di un tributo indebitamente riscosso.

85 Al riguardo, la Commissione confuta l'argomento del governo austriaco secondo il quale i casi in cui l'«Anlaßfallwirkung» si applica sono marginali. Essa considera al contrario che questa produce i suoi effetti in numerosi casi pratici e che, inoltre, il numero limitato di casi di applicazione dell'«Anlaßfallwirkung» non potrebbe essere sufficiente per sostenere che non vi è stata violazione del principio di equivalenza.

Pronuncia della Corte

Sull'art. 10 CE

86 La Corte ha già affermato che un legislatore nazionale, dopo una sentenza della Corte che stabilisca che una determinata normativa è incompatibile con il Trattato, non può adottare alcuna norma processuale che limiti specificamente le possibilità di agire per la ripetizione di tributi indebitamente riscossi in forza della stessa normativa (v. citate sentenze Deville, punto 13; Dillexport, punti 38 e 39, e 11 luglio 2002, causa C-62/00, Marks & Spencer, Racc. pag. I-6325, punto 36).

87 Da dette sentenze emerge che uno Stato membro non può adottare disposizioni che subordinino il rimborso di un tributo, dichiarato incompatibile con il diritto comunitario da una sentenza della Corte o la cui incompatibilità con il diritto comunitario derivi da una sentenza del genere, a condizioni concernenti specificamente il detto tributo e che siano meno favorevoli di quelle che sarebbero state applicate, in mancanza di esse, al rimborso del tributo di cui trattasi (sentenza Edis, cit., punto 24).

88 Per quanto concerne l'imposta sulle bevande alcoliche, occorre ricordare che la Corte ha affermato, al punto 50 della sentenza EKW, che l'art. 3, n. 2, della direttiva 92/12 si oppone al mantenimento in vigore di detta imposta.

89 Occorre del pari ricordare che l'art. 185 della WAO, nella sua versione precedente alla legge modificativa, non subordinava le domande di rimborso delle imposte legittimamente riscosse ad alcun requisito specifico. E' del pari assodato che l'introduzione, nell'art. 185 della WAO, di una disposizione che è divenuta il n. 3 di detto articolo è stata preceduta da numerose discussioni nell'ambito del Parlamento del Land di Vienna, nel corso delle quali si è fatto riferimento alle conclusioni dell'avvocato generale Saggio, pronunciate nella causa che ha dato luogo alla sentenza EKW, nonché agli effetti disastrosi sulle finanze dei Comuni austriaci di una sentenza della Corte che dichiarasse l'imposta sulle bevande incompatibile con il diritto comunitario. Inoltre, la modifica della WAO è avvenuta una settimana prima della pronuncia della detta sentenza.

90 Dall'insieme di tali circostanze emerge che l'inserimento del n. 3 nell'art. 185 della WAO mirava a prevenire gli effetti della sentenza EKW, qualora l'imposta sulle bevande alcoliche fosse giudicata in contrasto con il diritto comunitario e detta sentenza non limitasse i suoi effetti nel tempo.

91 Tuttavia, dette circostanze non sono di per sé sufficienti a provare se l'art. 185, n. 3, della WAO miri a ridurre specificamente le possibilità di agire per la ripetizione dell'imposta sulle bevande alcoliche indebitamente riscossa. Il Verwaltungsgerichtshof sottolinea nella sua ordinanza di rinvio che la WAO non si riferisce affatto al solo rimborso delle imposte la cui riscossione era illegittima in base al diritto comunitario. Inoltre, le parti nella causa principale, i governi austriaco e italiano, nonché la Commissione, hanno fatto valere al riguardo tesi opposte. Non spetta tuttavia alla Corte pronunciarsi sulla disputa vertente esclusivamente sull'interpretazione del diritto nazionale, dal momento che tale compito incombe al giudice nazionale.

92 Si deve pertanto concludere su questo punto come segue: l'adozione da parte di uno Stato membro di una regolamentazione che limiti, con effetto retroattivo, il diritto alla ripetizione dell'indebito, per prevenire gli effetti che potrebbe avere una sentenza della Corte in cui si dichiara che il diritto comunitario si oppone al mantenimento in vigore di un tributo nazionale, è incompatibile con quest'ultimo e, in particolare, con l'art. 10 del Trattato soltanto nella misura in cui essa riguardi specificamente detto tributo, il che tocca al giudice nazionale verificare. Pertanto, il fatto che tale misura abbia un effetto retroattivo di per sé non costituisce una violazione del diritto comunitario, quando la misura non riguarda specificamente il tributo che costituiva oggetto di una sentenza della Corte.

Sul collegamento fra la traslazione dell'imposta sulle bevande alcoliche e l'arricchimento senza causa

93 La Corte ha costantemente affermato che i singoli hanno il diritto di ottenere il rimborso dei tributi riscossi in uno Stato membro in violazione delle disposizioni comunitarie. Tale diritto è la conseguenza e il corollario dei diritti conferiti ai singoli da dette disposizioni quali sono state interpretate dalla Corte. Lo Stato membro di cui trattasi è quindi tenuto, in via di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze Comateb e a., cit., punto 20; 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, Metallgesellschaft e a., Racc. pag. I-1727, punto 84, e Marks & Spencer, cit., punto 30).

94 Per detto obbligo di rimborso vi è, secondo detta giurisprudenza, soltanto un'eccezione. Uno Stato membro può opporsi al rimborso di un tributo indebitamente riscosso con riguardo al diritto comunitario soltanto se è provato dalle autorità nazionali che l'intero onere dell'imposta è stato

sostenuto da una persona diversa dal soggetto passivo e il rimborso dell'imposta comporterebbe, per quest'ultimo, un arricchimento senza causa. Ne consegue che, se soltanto una parte dell'imposta è stata ripercossa, le autorità nazionali sono tenute a rimborsare l'importo non ripercosso (v., in tal senso, in particolare, sentenza Comateb e a., cit., punti 27 e 28).

95 Dal momento che tale eccezione costituisce una restrizione apportata a un diritto soggettivo basato sull'ordinamento giuridico comunitario, occorre interpretarla restrittivamente, tenendo conto in particolare del fatto che la traslazione di un'imposta sul consumatore non neutralizza necessariamente gli effetti economici del tributo sul soggetto passivo.

96 Così, al punto 17 della citata sentenza Bianco e Girard, la Corte ha in particolare rilevato che, anche se, nella normativa nazionale, le imposte indirette sono concepite per essere ripercosse sul consumatore finale e, di regola, nell'attività commerciale tali imposte indirette sono parzialmente o totalmente ripercosse, non si può affermare in generale che in tutti i casi l'imposta sia effettivamente ripercossa. Infatti, la traslazione effettiva, parziale o totale, dipende da vari fattori che accompagnano ciascuna operazione commerciale e la differenziano da altri casi situati in altri contesti. Di conseguenza, la questione della traslazione o della non traslazione in ciascun caso di un'imposta indiretta costituisce una questione di fatto che rientra nella competenza del giudice nazionale, dal momento che quest'ultimo valuta liberamente gli elementi di prova sottoposti al suo esame.

97 La Corte ha precisato, al punto 20 della citata sentenza Bianco e Girard, che è più o meno probabile, a seconda delle caratteristiche del mercato, che la ripercussione abbia avuto luogo. Tuttavia, i numerosi fattori che determinano la strategia commerciale variano da un caso all'altro, di modo che diviene praticamente impossibile determinare la parte rispettiva della loro effettiva influenza sulla traslazione.

98 La Corte ha del pari affermato che, anche quando è provato che l'onere dell'imposta indebitamente riscossa è stato parzialmente o totalmente ripercosso sui terzi, il rimborso di questa all'operatore non gli procura necessariamente un arricchimento senza causa (v. sentenze Comateb e a., cit., punto 29, e 21 settembre 2000, cause riunite C-441/98 e C-442/98, Michailidis, Racc. pag. I-7145, punto 34).

99 Infatti, anche qualora l'imposta sia completamente inserita nel prezzo praticato, il soggetto passivo potrebbe subire un danno dovuto ad una diminuzione di volume delle sue vendite (v. citate sentenze Comateb e a., punto 29, e Michailidis, punto 35).

100 Pertanto, l'esistenza e la misura dell'arricchimento senza causa che il rimborso di un tributo indebitamente riscosso con riguardo al diritto comunitario causerebbe per un soggetto passivo potranno essere stabiliti soltanto al termine di un'analisi economica che tenga conto di tutte le circostanze pertinenti.

101 Di conseguenza, il diritto comunitario osta a che uno Stato membro neghi di rimborsare a un operatore un'imposta riscossa in violazione del diritto comunitario solo perché questa è stata inserita nel prezzo di vendita al dettaglio praticato da detto operatore e, pertanto, trasferita su terzi, il che implicherebbe necessariamente che il rimborso dell'imposta causerebbe un arricchimento senza causa dell'operatore.

102 Si deve pertanto concludere su questo punto come segue: le norme del diritto comunitario relative alla ripetizione dell'indebito devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale che rifiuti - il che tocca al giudice nazionale verificare - il rimborso di un'imposta incompatibile con il diritto comunitario solo perché questa è stata trasferita sui terzi, senza esigere che sia stabilita la misura dell'arricchimento senza causa che causerebbe per

l'operatore il rimborso di detta imposta.

Sui principi di equivalenza e di effettività

103 Secondo una giurisprudenza costante, in mancanza di disciplina comunitaria in materia di rimborso delle imposte indebitamente riscosse, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le modalità procedurali applicabili a siffatte domande di rimborso, purché tuttavia esse non siano meno favorevoli di quelle che riguardano casi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) e non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) (v., in particolare, sentenze Metallgesellschaft e a., cit., punto 85, e 24 settembre 2002, causa C-255/00, Grundig Italiana, Racc. pag. I-8003, punto 33).

- Principio di equivalenza

104 In primo luogo, il principio di equivalenza vieta a uno Stato membro di stabilire modalità processuali meno favorevoli per le domande di rimborso di un'imposta in contrasto con il diritto comunitario basate su quest'ultimo di quelle applicabili ai ricorsi analoghi di natura interna.

105 Per quanto riguarda in particolare la WAO, occorre rilevare come dal testo stesso del suo art. 185 risulti che quest'ultimo prevede una deroga per talune domande di ripetizione dell'indebito basate sul diritto nazionale.

106 Infatti, l'art. 185, n. 4, della WAO dispone che il n. 3 di detto articolo non si applica alle persone che possano avvalersi degli effetti dell'«Anlaßfallwirkung», senza che tuttavia siano indicate in detta disposizione le modalità o le condizioni applicabili ai ricorsi per il rimborso di un'imposta indebitamente riscossa da ricorrenti che possano avvalersi del precedente costituito da una sentenza del Verfassungsgerichtshof in cui si dichiara che un tributo nazionale è in contrasto con la Costituzione.

107 Orbene, il principio di equivalenza si oppone all'applicazione di disposizioni nazionali che consentono a contribuenti di ottenere il rimborso di un'imposta indebitamente riscossa soltanto se queste ultime prevedono condizioni più vantaggiose quando la domanda di rimborso si basa su una dichiarazione d'incostituzionalità pronunciata da un giudice nazionale di quelle applicabili ad operatori che, a seguito di una sentenza della Corte, chiedono il rimborso di un'imposta riscossa in violazione del diritto comunitario.

108 Si deve quindi concludere su questo punto nel senso che, poiché il principio di equivalenza si oppone a una normativa nazionale che preveda modalità processuali meno favorevoli per le domande di rimborso di un'imposta indebitamente riscossa con riguardo al diritto comunitario di quelle applicabili a ricorsi analoghi basati su talune disposizioni del diritto interno, è compito del giudice nazionale verificare, sulla base di una valutazione completa del diritto nazionale, se risulti effettivamente che, da un lato, soltanto i ricorrenti che propongono un ricorso basato sul diritto costituzionale interno possono avvalersi dell'«Anlaßfallwirkung» e che, dell'altro, le norme che disciplinano il rimborso di imposte giudicate incompatibili con il diritto costituzionale interno sono più favorevoli di quelle applicabili ai ricorsi concernenti tributi giudicati in contrasto con il diritto comunitario.

- Principio di effettività

109 In secondo luogo, per quanto concerne il rispetto del principio di effettività, va ricordato che, in via di principio, un operatore che ha versato un tributo indebitamente riscosso ha diritto al rimborso dell'importo versato (v., in particolare, sentenza Comateb e a., cit., punto 29), e che

l'amministrazione tributaria può rifiutare il rimborso di tale tributo soltanto se il rimborso comporta per detto operatore un arricchimento senza causa.

110 Risulta chiaramente dalla giurisprudenza della Corte (v., in particolare, citate sentenze San Giorgio, punto 14; Dilexport, punti 48, 52 e 54, nonché Michailidis, punti 36 e 37) che al riguardo l'amministrazione non può limitarsi a provare la traslazione di detta imposta sui terzi e presumere da tale solo fatto, o dal fatto che la normativa nazionale impone d'inserire la detta imposta nel prezzo di vendita ai consumatori, che l'onere economico che questa ha fatto gravare sul soggetto passivo è stato neutralizzato e che, di conseguenza, un rimborso produca automaticamente un arricchimento senza causa di detto soggetto.

111 Inoltre, in forza di una giurisprudenza del pari costante della Corte, una normativa nazionale che faccia gravare sul soggetto passivo l'onere della prova della mancata traslazione dell'imposta sui terzi, il che equivarrebbe ad esigere una prova negativa, o che stabilisca una presunzione secondo la quale l'imposta è stata ripercossa sui terzi, non sarebbe conforme al diritto comunitario (v., in particolare, citate sentenze San Giorgio, punto 14; Dilexport, punto 54, e Michailidis, punti 36-38).

112 A questo proposito, secondo il giudice a quo, la WAO non contiene alcuna disposizione specifica che disciplini la ripartizione dell'onere della prova che il soggetto passivo ha ripercosso l'imposta sui terzi e che il rimborso dell'imposta indebitamente riscossa gli comporterebbe un arricchimento senza causa.

113 Anche se l'amministrazione tributaria e il governo austriaco sostengono che l'onere della prova grava interamente sull'autorità nazionale, dall'ordinanza di rinvio risulta del pari che l'amministrazione tributaria ha concluso nel senso che l'imposta sulle bevande alcoliche non era stata sostenuta economicamente dai ricorrenti nella causa principale in considerazione del semplice fatto che il prezzo fatturato ai consumatori di dette bevande comprendeva detta imposta. Tale modo di procedere potrebbe dar luogo ad una presunzione di traslazione della detta imposta sui terzi, nonché di un arricchimento senza causa dei soggetti passivi, tale da rendere impossibile o quanto meno eccessivamente difficile il rimborso dell'imposta indebitamente riscossa, il che è in contrasto con il diritto comunitario.

114 Tocca al giudice nazionale determinare se, in mancanza di presunzione creata dalla legge, la prassi dell'amministrazione tributaria non abbia l'effetto di creare siffatta presunzione di arricchimento senza causa.

115 E' vero che, trattandosi di un'imposta «autoliquidata», la prova della ripercussione effettiva sui terzi non può essere apportata senza la cooperazione del soggetto passivo interessato. A questo proposito l'amministrazione tributaria può esigere di avere accesso ai documenti giustificativi che quest'ultimo era tenuto a conservare in base alle norme del diritto nazionale.

116 E' compito anche del giudice a quo determinare in quale misura la cooperazione richiesta da parte dei soggetti passivi per provare la mancanza di traslazione dell'onere economico dell'imposta sulle bevande alcoliche non equivalga, in pratica, a stabilire una presunzione di traslazione di detta imposta, fermo restando la possibilità di questi ultimi di rovesciare tale presunzione fornendo la prova contraria.

117 Da quanto precede discende che il principio di effettività, al quale si fa riferimento al punto 103 della presente sentenza, osta a una normativa o a una prassi amministrativa nazionali che rendano impossibile in pratica o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario, stabilendo una presunzione d'arricchimento senza causa in base al mero fatto della traslazione dell'imposta su terzi.

118 Si deve quindi risolvere la questione sollevata dal giudice a quo come segue:

- l'adozione da parte di uno Stato membro di una regolamentazione, quale la WAO, che stabilisca norme processuali più restrittive in materia di ripetizione dell'indebito, per prevenire gli effetti che potrebbe avere una sentenza della Corte in cui si dichiara che il diritto comunitario osta al mantenimento in vigore di un tributo nazionale, è in contrasto con quest'ultimo e, in particolare, con l'art. 5 del Trattato soltanto nella misura in cui essa riguardi specificamente tale tributo, il che tocca al giudice nazionale verificare;

- le norme del diritto comunitario relative alla ripetizione dell'indebito devono essere interpretate nel senso che ostano a una normativa nazionale che rifiuti - il che tocca al giudice nazionale verificare - il rimborso di un'imposta incompatibile con il diritto comunitario solo perché questa è stata trasferita sui terzi, senza esigere che sia stabilita la misura dell'arricchimento senza causa che il rimborso di detta imposta determinerebbe per il soggetto passivo;

- il principio di equivalenza osta a una normativa nazionale che stabilisca modalità processuali meno favorevoli per le domande di rimborso di un'imposta indebitamente riscossa con riguardo al diritto comunitario rispetto a quelle applicabili a ricorsi analoghi basati su talune disposizioni del diritto interno. E' compito del giudice nazionale verificare, in base ad una valutazione completa del diritto nazionale, se risulti effettivamente che, da un lato, soltanto i ricorrenti che propongono un ricorso basato sul diritto costituzionale interno possono avvalersi dell'«Anlaßfallwirkung» e che, dall'altro, le norme che disciplinano il rimborso di imposte giudicate incompatibili con il diritto costituzionale interno sono più favorevoli di quelle applicabili ai ricorsi concernenti tributi giudicati in contrasto con il diritto comunitario;

- il principio di effettività osta a una normativa o a una prassi amministrativa nazionali che rendano impossibile in pratica o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario, stabilendo una presunzione di arricchimento senza causa in base al mero fatto della traslazione dell'imposta su terzi.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

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

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Verwaltungsgerichtshof con ordinanza 23 marzo 2001, dichiara:

1) L'adozione da parte di uno Stato membro di una regolamentazione, quale la Wiener Abgabenordnung, che stabilisca norme processuali più restrittive in materia di ripetizione dell'indebito, per prevenire gli effetti che potrebbe avere una sentenza della Corte in cui si dichiara che il diritto comunitario osta al mantenimento in vigore di un tributo nazionale, è in contrasto con quest'ultimo e, in particolare, con l'art. 5 del Trattato CE (divenuto art. 10 CE) soltanto nella misura in cui essa riguardi specificamente tale tributo, il che tocca al giudice nazionale verificare.

2) Le norme del diritto comunitario relative alla ripetizione dell'indebito devono essere interpretate nel senso che ostano a una normativa nazionale che rifiuti - il che tocca al giudice nazionale verificare - il rimborso di un'imposta incompatibile con il diritto comunitario solo perché questa è stata trasferita sui terzi, senza esigere che sia stabilita la misura dell'arricchimento senza causa che il rimborso di detta imposta determinerebbe per il soggetto passivo.

3) Il principio di equivalenza osta a una normativa nazionale che stabilisca modalità processuali meno favorevoli per le domande di rimborso di un'imposta indebitamente riscossa con riguardo al diritto comunitario rispetto a quelle applicabili a ricorsi analoghi basati su talune disposizioni del diritto interno. È compito del giudice nazionale verificare, in base ad una valutazione completa del diritto nazionale, se risulti effettivamente che, da un lato, soltanto i ricorrenti che propongono un ricorso basato sul diritto costituzionale interno possono avvalersi dell'«Anlaßfallwirkung» e che, dall'altro, le norme che disciplinano il rimborso di imposte giudicate incompatibili con il diritto costituzionale interno sono più favorevoli di quelle applicabili ai ricorsi concernenti tributi giudicati in contrasto con il diritto comunitario.

4) Il principio di effettività osta a una normativa o a una prassi amministrativa nazionali che rendano impossibile in pratica o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario, stabilendo una presunzione di arricchimento senza causa in base al mero fatto della traslazione dell'imposta su terzi.