

## **Divieto di dazi doganali: la Corte di Giustizia traccia i confini con la tassa ad effetto equivalente e gli estremi del rimborso nel quadro di ripercussione dell'imposta sul consumatore**

*di Giuseppe Mantica*

**Title:** Prohibition of customs duties: The Court of Justice draws the boundaries from the charges having equivalent effect and states the requirements for the refund when the charge passes on the customer

**Keywords:** Customs duties and charges having equivalent effect; Charge passed on customer; Refund.

1. – Con sentenza pronunciata il primo gennaio 2017, la Quarta Sezione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha affrontato due questioni pregiudiziali (ai sensi dell'art. 267 TFUE) sollevate dall'Alta Corte di cassazione e di giustizia rumena, vertenti sull'interpretazione dell'art. 30 TFUE, in accordo al quale è fatto divieto di imporre tra gli Stati membri, all'importazione o all'esportazione, dazi doganali così come ogni tassa di effetto equivalente. In particolare, i giudici di Lussemburgo si sono pronunciati sulla debenza del rimborso dovuto al contribuente che abbia sostenuto detta tassa in un quadro legislativo per cui la stessa è previsto debba ripercuotersi sul consumatore europeo.

2. – I fatti alla base della pronuncia in commento traggono origine dal contesto normativo instaurato in Romania con la Ordonanța de urgență 249/2000, provvedimento omologo del più familiare decreto legge italiano, relativa alla costituzione e all'utilizzo del Fondo speciale per i prodotti petroliferi. Tale Fondo, istituito in un insieme di misure finanziarie adottate nel settore del bilancio e della contabilità pubblica, assolve alla funzione di farsi carico delle obbligazioni pecuniarie gravanti sulla preesistente Società petrolifera rumena, al fine di recuperarne i debiti, ed è finanziato con il contributo dei produttori e raffinatori di prodotti petroliferi stabiliti in Romania. Precisamente, la sua costituzione prevede l'inclusione, nel prezzo di benzina e gasolio, di una somma forfettaria pari a un centesimo di dollaro statunitense per ogni litro di prodotto petrolifero venduto sul mercato sia nazionale che estero. Nel caso di specie, la compagnia petrolifera Lukoil rivendica presso il Ministero dell'Economia rumeno la ripetizione delle somme versate a tale titolo dal primo gennaio 2007, data di entrata della Romania nell'Unione Europea, al 31 marzo 2010. Una volta entrato il paese a far parte del mercato comune, infatti, la Lukoil ritiene la normativa rumena contrastante con l'art. 30 TFUE nonché indebite le somme versate, in quanto lo Stato rumeno – pur essendo membro dell'UE – imporrebbe unilateralmente una tassa di carattere fiscale riscossa sulle merci che attraversano una frontiera.

3. – Sulla base di tali considerazioni e in virtù dell'espresso rifiuto del Ministero dell'Economia di rimborsare le somme richieste, la Lukoil promuove un ricorso presso la Corte d'appello di Bucarest. Quest'ultima respinge le pretese della compagnia petrolifera ponendo l'attenzione su una duplice circostanza. La prima sarebbe quella per cui la somma forfettaria è dovuta non già – o meglio, non solo – per i prodotti che oltrepassano la frontiera, bensì anche per quelli che vengono commercializzati all'interno del territorio statale; di conseguenza, il pagamento della tassa in discussione non è dovuto per l'attraversamento della frontiera in quanto tale, ma solamente a titolo di tributo interno – ritenuto dal giudicante – legittimo. La seconda, nell'ipotetica supposizione che la tassa in questione integrasse gli estremi di un dazio doganale, riguarderebbe il fatto per cui la somma “extra” sarebbe inclusa nel prezzo di benzina e gasolio forniti fuori dalla Romania, venendo a gravare non tanto sul produttore-esportatore quanto sull'acquirente-consumatore finale; in tal modo, il principio del divieto di arricchimento senza giusta causa (come si vedrà al par. 8) impedirebbe alla Lukoil di ottenere il rimborso di somme in realtà non pagate.

Tali motivi di respingimento della domanda vengono impugnati dalla Lukoil dinnanzi all'Alta Corte di cassazione e giustizia, la quale annulla la sentenza con rinvio della causa presso la Corte d'appello di Bucarest, che a sua volta respinge nuovamente il ricorso. Tale ultima decisione è fondata sul riconoscimento che la Lukoil, pur versate le imposte allo Stato, avrebbe imputato le somme forfettarie ai propri fondi anziché aggiungerle ai prezzi di vendita dei prodotti, così predisponendo una modalità di pagamento non prevista dalla legge di riferimento né imputabile all'amministrazione convenuta; di talché il diritto al rimborso risulterebbe infondato in quanto le tasse della cui restituzione si tratta sarebbero state versate non sulla base di una normativa nazionale definitivamente dichiarata contraria al diritto dell'Unione (e dunque illegittima), bensì da un meccanismo predisposto dalla Lukoil stessa nel mancato ripetto della normativa nazionale di riferimento.

516

4. – L'intricata vicenda giudiziale prende ancora una volta la via per l'Alta Corte di cassazione e giustizia, a cui la Lukoil ricorre una seconda volta. Tale giudice si mostra d'avviso contrario rispetto ai precedenti giudicanti, ritenendo il tributo di cui si discute una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, dati il carattere pecuniario, l'imposizione unilaterale dell'autorità statale e la ricaduta sulle merci al momento di varcare la frontiera.

È sulla scorta di tale assunto che il giudice adito si fa portatore di due questioni pregiudiziali da sottoporre alla Corte di Giustizia, a cui viene domandato, in sostanza, se il contribuente che abbia effettivamente versato una tassa di effetto equivalente al dazio doganale vietato dall'art. 30 TFUE possa ottenerne il rimborso anche qualora il meccanismo di pagamento previsto dalla normativa nazionale sia tale da far ripercuotere detta tassa sul consumatore.

5. – Come precisa sin da subito, la Corte di Giustizia, rispetto al proprio ragionamento logico-giuridico, eleva a debita premessa il suo iniziale impegno a fornire al giudice del rinvio ogni elemento interpretativo utile alla risoluzione della causa, quand'anche detto giudice non abbia individuato di per sé le disposizioni comunitarie bisognevoli di interpretazione.

In quest'ottica, ai fini di una corretta qualificazione giuridica della tassa dibattuta, la Corte si incentra dapprima sulla definizione di “tassa di effetto equivalente” ad un dazio doganale, rinvenendola in “qualsiasi onere pecuniario, sia pur minimo, imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisca le merci per il fatto di attraversare una frontiera”. Passa poi al vaglio l'art. 110 TFUE che, in tema di libera circolazione delle merci, sancisce il divieto di tributi interni

discriminatori. In merito, sottolinea la legittimità degli oneri pecuniari che derivano da un regime generale di imposizioni interne gravanti in modo sistematico su determinate categorie di prodotti, a prescindere dall'origine e dalla destinazione, quando detti oneri siano imposti sulla base di identici criteri obiettivi. In tale maniera, infatti, la tassa va a colpire senza discriminazioni i prodotti nazionali senza distinguo tra quelli commercializzati sul mercato interno e quelli esportati in altri mercati.

La Corte non manca, tuttavia, di porre l'accento su un aspetto che sarà dirimente ai fini sia della risoluzione della controversia specifica sia della enunciazione del principio di diritto sotteso alla questione.

6. – In proposito, la riflessione che involge il pensiero della Corte riguarda il fatto che una imposizione interna non discriminatoria rispetto al mercato di destinazione non è escluso che possa essere vietata dal TFUE. È il caso in cui detta imposizione sia solo *apparentemente* non discriminatoria. Può darsi, invero, il caso in cui il gettito ottenuto dal tributo venga reimpiegato in guisa da giovare miratamente ai prodotti nazionali che sul mercato nazionale vengono commercializzati, a scapito di quelli esportati in mercati di altri Paesi. In particolare, i prodotti esportati risulterebbero discriminati nel momento in cui l'onere fiscale, pur identico, che colpisce i prodotti *non* esportati, venga neutralizzato ad opera di vantaggi -per questi ultimi- finanziati per mezzo dell'onere stesso. In tal modo si verificherebbe una vera e propria compensazione del tributo – sui prodotti, appunto, non esportati – con dei benefici successivi; ciò a fronte, per contro, del vero onere gravante sulle merci esportate, che rimarrebbe netto in quanto non “ricapitalizzato”.

Giunta a questo punto del ragionamento, la Corte opera una distinzione a seconda che il meccanismo dei benefici conseguenti alla destinazione del gettito d'imposta renda la compensazione di cui si è detto integrale o solo parziale. Ebbene, nel primo caso si tratterà di una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, con conseguente incompatibilità con gli articoli 28 e 30 del TFUE; nel secondo caso, invece, si configurerà una violazione del divieto di discriminazione previsto dall'art. 110 TFUE, con l'effetto che la tassa sarà legittima solo in linea di principio e andrà vietata nella misura in cui compensa l'onere fiscale, venendo ad essere oggetto di una riduzione proporzionale.

La Corte, infine, termina questa fase del ragionamento invocando la corretta applicazione del criterio della compensazione. A tal riguardo, rilascia in capo al giudice nazionale il compito di accertare in maniera accurata l'equivalenza pecuniaria tra il gettito riscosso con la tassazione dei prodotti nazionali non esportati e i benefici ottenuti in via esclusiva da questi ultimi.

7. – In seguito, la Corte volge l'attenzione al caso concreto, riconoscendo che emergono attorno al tributo controverso alcuni profili propri di una tassa equivalente, quali la pecuniarietà dell'onere, il suo oggetto e la unilateralità della imposizione. Nondimeno, osserva che la tassa non è dovuta in ragione dell'attraversamento di una frontiera, in quanto si applica alla stessa maniera, allo stesso tasso e nella stessa fase a tutti i prodotti indistintamente, a prescindere dal mercato di riferimento in cui andranno commercializzati. Come naturale conseguenza di tali osservazioni la Corte è spinta a considerare che detta tassa possa costituire un tributo interno non discriminatorio e perciò legittimo. Ma non basta. Occorre verificare in concreto, da parte del giudice del rinvio, se tale tributo interno *apparentemente* legittimo non nasconda in realtà vantaggi che *de facto* allentino o addirittura annullino l'onere sostenuto, incorrendo nelle distinte conseguenze già esaminate al precedente paragrafo. Solo così potrà stabilirsi se i prodotti nazionali commercializzati sul territorio nazionale vengano favoriti dalla destinazione del gettito.

8. – Da ultimo, ma non certo per importanza, la Corte promuove alcune considerazioni

concernenti il diritto al rimborso come preteso dalla Lukoil nell'ipotetico caso – in un certo senso, “postumo”, rispetto alla decisione in commento – in cui il giudice del rinvio dovesse accertare che il tributo in questione rappresenti effettivamente una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale.

Addentrando nel merito della questione, i giudici di Lussemburgo esordiscono riconoscendo come “sacrosanto” il diritto al rimborso di imposte statali che siano state riscosse in violazione del diritto dell'Unione Europea. Esso, infatti, si presta come conseguenza e complemento dei diritti attribuiti ai contribuenti dalle disposizioni dell'Unione stessa.

Proseguendo, la Corte non perde tempo a rimarcare come tale diritto al rimborso non sia assoluto ma incontri un'eccezione. Si tratta del caso in cui l'avente diritto trarrebbe un arricchimento ingiustificato dalla ripetizione del tributo indebitamente percepito dall'amministrazione, ciò che accade allorché un soggetto tenuto al pagamento del tributo abbia riversato quest'ultimo su altri soggetti. È la situazione in cui l'onere del tributo viene sopportato non già dall'operatore ma dall'acquirente: restituire al primo quanto già traslato sul secondo equivarrebbe a niente meno che un doppio introito, restando immutate in capo all'acquirente le conseguenze -negative- dovute all'illegittimità del tributo.

In seguito, nel riferimento al caso di specie la Corte prende atto che la Lukoil non ha affatto ripercosso la tassa sul consumatore dei prodotti petroliferi commercializzati, al contrario di quanto disposto dalla regolamentazione di settore. In effetti, come già si è fatto cenno al par. 3, la Lukoil non ha provveduto nel senso richiesto dalla normativa nazionale, sostenendo essa stessa l'importo della tassa secondo un meccanismo “fai da te” non rispettoso della disposizione di legge di riferimento. Nondimeno, con una laconica quanto tranciante chiosa finale, la Corte sostiene l'irrilevanza, ai fini restitutori, di una tale violazione della normativa nazionale, sottolineando che il diritto al rimborso trae il proprio fondamento nel diritto dell'Unione Europea e non può validamente essere rifiutato per un motivo tratto dal diritto nazionale. È proprio ciò che manda la Lukoil esente da ogni biasimo quantomeno in relazione al diritto al rimborso che, una volta accertato che le spese sostenute abbiano la natura di tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, non potrà esserle negato.

9. – Con la pronuncia in esame la Corte di Giustizia torna ad esprimersi su uno dei principi fondanti dell'Unione Europea e, sicuramente, tra i più emblematici del suo concetto: la libera circolazione delle merci. Come in precedenza, ancora una volta tale giudice si mostra sensibile al delicato tema dei dazi doganali, visto come un vero e proprio “spauracchio” all'interno dei confini dell'Unione. I giudici europei, infatti, nello sciogliere il nodo legato alla definizione e individuazione di una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, hanno il merito di adottare un approccio che non si arresta alla mera constatazione delle caratteristiche *prima facie* proprie del tributo della cui verifica si tratta. E, a ben vedere, ribadiscono quella tecnica valutativa che è il criterio della compensazione per stabilire se di fatto, oltre ogni “inganno” indotto da apparenti e legittime sistematicità dell'imposizione, il tributo in questione nasconda profili riconducibili agli effetti propri del dazio doganale.

Ma se nulla, o quasi, impediva di pensare che la Corte avrebbe seguito detta impostazione, già tenuta nell'importante sentenza resa nel 2006 nel caso Koornstra, la vera partita si è giocata sul fronte del rimborso. Il contesto normativo nazionale, su tale versante, si mostra molto *sui generis*, con la particolarità collegata alla ripercussione della tassa in capo al consumatore. A ciò si aggiunga il peculiare elemento di fatto per cui tale meccanismo non è stato osservato dal soggetto interessato, così contravvenendo a disposizioni di legge interne. Proprio nello sciogliere il delicato intreccio tra diritto interno – violato dalla Lukoil – e diritto comunitario – che varrebbe alla stessa il rimborso – sta l'innovazione della sentenza in commento rispetto ai precedenti dalla stessa

richiamati. E, in effetti, non potrebbe essere altrimenti, data la peculiarità della situazione. Tuttavia, nemmeno scontata poteva darsi la decisione a riguardo. Non attribuendo alcuna rilevanza – quantomeno ai fini del rimborso – alla violazione di obblighi interni, la Corte coglie un'ulteriore occasione per evidenziare la supremazia del diritto comunitario aldilà delle vicende sottese ai singoli ordinamenti statali, mantenendo sì separati gli ordinamenti interno e comunitario, ma legati da un filo condotto, a mo' di traino, dal secondo, che si rivela, ancora una volta, il vero core business giuridico all'interno di una concezione sempre più unionale di Europa.