CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **332/2002** (ECLI:IT:COST:2002:332)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **RUPERTO** - Redattore: **MARINI A.**
Udienza Pubblica del **04/06/2002**; Decisione del **01/07/2002**
Deposito del **09/07/2002**; Pubblicazione in G. U. **17/07/2002**
Norme impugnate:
Massime: **27168**
Atti decisi:

N. 332

SENTENZA 1 - 9 LUGLIO 2002.

Pubblicazione in «Gazzetta Ufficiale» n. 28 del 17 luglio 2002

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Cesare RUPERTO; Giudici: Riccardo CHIEPPA, Gustavo ZAGREBELSKY, Valerio ONIDA, Carlo MEZZANOTTE, Fernanda CONTRI, Guido NEPPI MODONA, Piero Alberto CAPOTOSTI, Annibale MARINI, Franco BILE, Giovanni Maria FLICK, Francesco AMIRANTE, Ugo DE SIERVO, Romano VACCARELLA;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 19, primo comma, del decreto-legge 30 settembre 1982, n. 688 (Misure urgenti in materia di entrate fiscali), convertito, con modificazioni, in legge 27 novembre 1982, n. 873, promossi con ordinanze emesse il 6 giugno (due ordinanze) e il 30 ottobre 2001 dalla Corte di appello di Genova, rispettivamente iscritte ai nn. 695 e 696 del registro ordinanze 2001 ed al n. 46 del registro ordinanze 2002 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 38, 1ª serie speciale, dell'anno 2001 e n. 6, 1ª serie speciale, dell'anno 2002.

Visti l'atto di costituzione della Comilog S.p.a. (già Elettrosiderurgica Italiana S.p.a.)

nonché gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

Udito nell'udienza pubblica del 4 giugno 2002 il giudice relatore Annibale Marini;

Uditi l'avvocato Fabio Lorenzoni per la Comilog S.p.a. (già Elettrosiderurgica Italiana S.p.a.) e l'avvocato dello Stato Ivo M. Braguglia per il Presidente del Consiglio dei ministri.

Ritenuto in fatto

1. - Con tre ordinanze sostanzialmente identiche, due delle quali emesse il 6 giugno 2001 e la terza il 30 ottobre 2001, la Corte di appello di Genova - nel corso di giudizi in grado di appello aventi ad oggetto domande di ripetizione di somme indebitamente percepite dall'amministrazione finanziaria a titolo di addizionali all'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica, di cui agli artt. 6, comma 2, del decreto-legge 28 novembre 1988, n. 511 (Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale), convertito, con modificazioni, in legge 27 gennaio 1989, n. 20, e 4, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 1989, n. 332 (Misure fiscali urgenti), convertito, con modificazioni, in legge 27 novembre 1989, n. 384 - ha sollevato, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 19, primo comma, del decreto-legge 30 settembre 1982, n. 688 (Misure urgenti in materia di entrate fiscali), convertito, con modificazioni, in legge 27 novembre 1982, n. 873, nella parte in cui detta norma pone a carico di colui il quale agisca per la ripetizione delle imposte ivi indicate, indebitamente corrisposte, l'onere di provare che il peso economico dell'imposta non è stato trasferito su altri soggetti.

Il rimettente assume che - alla luce della norma interpretativa di cui all'art. 4 del decreto-legge 28 giugno 1995, n. 250, convertito, con modificazioni, in legge 8 agosto 1995, n. 349 - le domande di rimborso proposte nei tre giudizi risulterebbero fondate e l'unico ostacolo al loro accoglimento sarebbe rappresentato proprio dal mancato assolvimento, da parte degli attori, dell'onere probatorio di cui alla norma censurata.

Nel merito, il giudice a quo premette di non ignorare che nella recente sentenza n. 114 del 2000 questa Corte - nel dichiarare l'illegittimità costituzionale della stessa norma, nella parte in cui prevedeva che il suddetto onere probatorio potesse essere assolto solo documentalmente - ha affermato che l'inversione dell'onere della prova, in cui si sostanzia la deroga apportata dalla norma in questione alla generale disciplina della ripetizione d'indebito, non è di per sé in contrasto con l'art. 24 della Costituzione.

Osserva, peraltro, lo stesso giudice che nella medesima sentenza si sottolinea come, nella circostanza, il parametro di cui all'art. 3 della Costituzione fosse estraneo al sindacato di legittimità effettuato dalla Corte e proprio con riguardo a tale parametro sollecita dunque un nuovo scrutinio di costituzionalità.

Ricorda, sotto tale aspetto, il rimettente che, a seguito di pronunce della Corte di giustizia delle Comunità europee, che sancivano l'incompatibilità della disciplina processuale dettata dal citato art. 19 del decreto-legge n. 688 del 1982 con gli obblighi che il trattato CEE impone agli Stati membri, il legislatore, con l'art. 29 della legge 29 dicembre 1990, n. 428, ha diversificato il regime della prova nell'azione di ripetizione dell'indebito tributario, a seconda che i tributi indebitamente riscossi assumano o meno rilevanza per l'ordinamento comunitario. Per i secondi si è mantenuta ferma l'applicabilità della norma impugnata, mentre per quelli riscossi in violazione delle norme comunitarie l'eventuale traslazione dell'imposta è stata configurata come fatto impeditivo del diritto, la cui prova incombe - secondo i principi generali - sull'amministrazione convenuta con l'azione di ripetizione.

Siffatta diversità di trattamento non troverebbe adeguata giustificazione, secondo il

rimettente, nella comparazione delle situazioni disciplinate, identico essendo nei due casi l'effetto gratuitamente locupletatorio del rimborso di un onere tributario già recuperato mediante il fenomeno economico della traslazione, cosicché la norma si porrebbe in contrasto con il principio di eguaglianza.

La medesima disposizione, sotto altro aspetto, confliggerebbe poi con il principio di ragionevolezza, in quanto - ad avviso del rimettente - l'imposizione sull'energia elettrica impiegata quale materia prima non sarebbe affatto caratterizzata - diversamente da quanto la Corte avrebbe affermato in precedenti pronunce di manifesta infondatezza di questioni riguardanti la stessa norma - da una particolare attitudine ad essere trasferita su altri soggetti, tale da giustificare la norma impugnata, in quanto ispirata alla ratio di evitare l'arricchimento senza causa di alcuni operatori economici in danno di una maggioranza di altri soggetti. In un mercato internazionale, connotato da concorrenza piena, qualsiasi aumento dei prezzi si traduce infatti in una contrazione della domanda, cosicché non potrebbe porsi a razionale fondamento di una generalizzata presunzione l'assunto che il produttore italiano possa sistematicamente aumentare il prezzo di vendita in modo da assorbire intervenuti aumenti degli oneri fiscali, non gravanti sui produttori stranieri.

2. - Nel primo dei tre giudizi (r.o. n. 695 del 2001) si è costituita la Comilog S.p.a., attrice nel giudizio a quo, concludendo per l'accoglimento della questione di legittimità costituzionale.

Anche ad avviso della parte privata, infatti, il diverso trattamento, quanto all'onere della prova, tra l'ipotesi disciplinata dalla norma impugnata e quella di cui all'art. 29 della legge n. 428 del 1990 non troverebbe alcuna ragionevole giustificazione e si porrebbe quindi in contrasto con l'art. 3 della Costituzione.

Dopo avere sottoposto a critica - in base ad argomenti non dissimili da quelli utilizzati dal rimettente - la presunzione di traslazione dell'onere tributario nella quale risiederebbe, secondo una diffusa opinione, la giustificazione della norma censurata, la medesima parte assume infine che la norma in questione si porrebbe in contrasto con il principio di eguaglianza sotto un ulteriore profilo, in quanto cioè essa impone il richiamato onere probatorio su colui il quale, avendo corrisposto indebitamente l'imposta, esperisca l'azione di ripetizione ma non anche su chi, non avendo pagato l'imposta stessa, resista alla pretesa impositiva dell'amministrazione.

Le medesime argomentazioni sono ulteriormente sviluppate in una memoria illustrativa depositata nell'imminenza dell'udienza pubblica.

3. - È intervenuto nei tre giudizi il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, concludendo per la declaratoria di inammissibilità o, in subordine, di infondatezza della questione.

Quanto al profilo di illegittimità basato sulla asserita disparità di trattamento, in via preliminare la parte pubblica osserva che il vizio denunciato dal rimettente potrebbe - in ipotesi - essere eliminato solo attraverso una totale riformulazione della norma impugnata, sicuramente eccedente i poteri spettanti alla Corte. Nel merito, l'Avvocatura assume, comunque, che le situazioni poste a confronto non sarebbero omogenee né comparabili, in quanto, nell'un caso, la discrezionalità del legislatore incontrerebbe il limite rappresentato dai principi dell'ordinamento comunitario mentre, nell'altro, tale limite non sussisterebbe e dunque il legislatore resterebbe libero di disciplinare la fattispecie in modo diverso, senza per ciò solo incorrere - come la stessa Corte avrebbe sostanzialmente riconosciuto nella sentenza n. 40 del 1998 - in alcun vizio di incostituzionalità.

Quanto all'ulteriore profilo di violazione dell'art. 3 Cost. prospettato dal rimettente - che la parte pubblica ritiene di individuare nella eguaglianza di trattamento, quanto al rimborso, di

situazioni diverse quali sarebbero quelle relative all'imposizione sull'energia elettrica impiegata quale materia prima ed all'imposizione sull'energia considerata come merce - osserva l'Avvocatura che sembrerebbe trattarsi in realtà di una questione interpretativa riguardo all'ambito di applicazione della norma impugnata, in quanto tale inammissibile.

In ogni caso, nel merito, la questione sarebbe infondata, "non ravvisandosi diversità oggettive tra le due fattispecie ipotizzate".

Riguardo, infine, alla difficoltà di fornire la prova richiesta, ritiene l'Avvocatura che la questione sia stata già risolta con la sentenza n. 114 del 2000, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della stessa norma nella parte in cui prevedeva che la prova in questione potesse essere fornita solo documentalmente.

Proprio la possibilità di non agevole reperimento delle prove contabili idonee a dimostrare la mancata traslazione giustificherebbe del resto la presunzione relativa di traslazione, essendo evidentemente la difficoltà di prova ancor maggiore per l'amministrazione, non in possesso delle scritture contabili del contribuente.

In una memoria depositata nell'imminenza dell'udienza pubblica l'Avvocatura si sofferma, in particolare, sui rapporti tra ordinamento interno ed ordinamento comunitario, osservando che la norma assunta a tertium comparationis (l'art. 29 della legge n. 428 del 1990), in quanto adottata dal legislatore allo scopo di adeguarsi all'ordinamento comunitario, costituirebbe - pur se formalmente appartenente all'ordinamento nazionale - "espressione del distinto e diverso ordinamento comunitario" e non sarebbe dunque utilizzabile ai fini dello scrutinio di costituzionalità in riferimento al principio di eguaglianza. Diversamente opinando, infatti, dovrebbe ritenersi consentito - ad avviso dell'Avvocatura - analogo scrutinio di costituzionalità anche delle norme di adeguamento all'ordinamento comunitario, se ritenute meno favorevoli rispetto a quelle esclusivamente operanti nell'ambito nazionale, il che sarebbe invece pacificamente inammissibile.

Considerato in diritto

1. - Con le tre ordinanze in epigrafe la Corte di appello di Genova solleva, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 19, primo comma, del decreto-legge 30 settembre 1982, n. 688 (Misure urgenti in materia di entrate fiscali), convertito, con modificazioni, in legge 27 novembre 1982, n. 873, nella parte in cui detta norma pone a carico di colui il quale agisca per la ripetizione delle imposte ivi indicate, indebitamente corrisposte, l'onere di provare che il peso economico dell'imposta non è stato trasferito su altri soggetti.

Stante l'assoluta identità dell'oggetto, i tre giudizi vanno riuniti per essere congiuntamente decisi.

2. - La Corte rimettente ritiene che la norma denunciata contrasti con il parametro evocato sotto un duplice profilo: per violazione del principio di eguaglianza, assumendo quale tertium comparationis l'art. 29 della legge 29 dicembre 1990, n. 428, che, con riferimento all'indebito tributario riscosso in violazione di norme comunitarie, configura la traslazione dell'imposta come fatto impeditivo, la cui prova grava sull'amministrazione finanziaria; per violazione del canone di ragionevolezza, in quanto la presunzione di traslazione del peso economico dell'imposta, sulla quale in buona sostanza riposerebbe la ratio della norma, sarebbe priva di giustificazione, in particolare per quanto riguarda le imprese indebitamente assoggettate all'addizionale all'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica, operando queste in concorrenza con imprese estere, non assoggettate al medesimo carico fiscale.

3. - La questione - che, pur sollevata in un giudizio riguardante la ripetizione di imposte di consumo, investe la disciplina denunciata in riferimento a tutti i tributi ivi indicati - è fondata, nei termini di seguito precisati.

3.1. - L'azione generale di ripetizione d'indebito, di cui all'art. 2033 del codice civile, si fonda sui soli presupposti, di carattere oggettivo, rappresentati dall'avvenuto pagamento e dalla mancanza di causa.

Anche in materia tributaria vale il principio della ripetibilità dell'indebito, ma il diritto alla ripetizione può essere legittimamente limitato o escluso dal legislatore, al fine di evitare un ingiustificato arricchimento del solvens, allorché il peso economico dell'imposta sia stato da questi trasferito su altri soggetti, e ciò sia nel caso in cui tale trasferimento sia previsto da norme di legge, sia quando esso avvenga mediante un meccanismo di traslazione puramente economica, inglobando l'ammontare dell'imposta nel prezzo di vendita dei beni prodotti o dei servizi resi dal soggetto che abbia eseguito la prestazione tributaria non dovuta.

La traslazione dell'imposta, in quanto fatto impeditivo del diritto alla ripetizione, dovrebbe essere opponibile solo in via di eccezione dall'accipiens (art. 2697 cod. civ.).

La norma impugnata, invece, onerando il solvens della prova (negativa) della mancata traslazione dell'imposta ha operato una inversione legale dell'onere della prova lesiva del generale canone di ragionevolezza garantito dall'art. 3 della Costituzione.

Tale inversione rinviene, infatti, nella specie, la sua ragione nell'intento di attribuire all'amministrazione finanziaria convenuta con l'azione di ripetizione una posizione di particolare privilegio in sede probatoria. Privilegio del tutto ingiustificato ove si consideri che l'amministrazione è l'accipiens di un pagamento non dovuto che in quanto tale dovrebbe essere, in base ai principi generali, restituito.

E, d'altro canto, la pur contestata ricorrenza, nella normalità delle ipotesi, del fenomeno della traslazione non potrebbe certo giustificare la suddetta inversione, ma, semmai, valere come argomento di prova utilizzabile, in giudizio, dall'accipiens.

Il vulnus al principio di ragionevolezza che si viene così a determinare comporta l'illegittimità costituzionale della norma impugnata, nella parte in cui pone a carico dell'attore in ripetizione l'onere di provare la mancata traslazione dell'imposta invece di prevedere che la domanda debba essere respinta qualora l'amministrazione convenuta provi che il peso economico dell'imposta è stato trasferito dal solvens su altri soggetti.

Restano assorbiti gli ulteriori profili di illegittimità denunciati dal rimettente.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Riuniti i giudizi,

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 19, primo comma, del decreto-legge 30 settembre 1982, n. 688 (Misure urgenti in materia di entrate fiscali), convertito, con modificazioni, in legge 27 novembre 1982, n. 873, nella parte in cui prevede che sia l'attore in ripetizione a dover provare che il peso economico dell'imposta non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 1 luglio 2002.

Il Presidente: Ruperto

Il redattore: Marini

Il cancelliere: Di Paola

Depositata in cancelleria il 9 luglio 2002.

Il direttore della cancelleria: Di Paola

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.