CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentate il 26 marzo 1998 *

1. La Corte d'appello di Venezia solleva una questione pregiudiziale vertente sull'incidenza del diritto comunitario, quale interpretato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, su determinati presupposti per l'esercizio del diritto alla ripetizione di tributi indebitamente riscossi dall'Amministrazione italiana. In concreto, si tratta del rimborso di somme versate dall'impresa ricorrente in pagamento di un tributo nazionale contrario alla normativa comunitaria.

Fatti, procedimento nella causa principale e questione pregiudiziale

2. La ricorrente è una società per azioni che, in forza del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 (in prosieguo: il «DPR n. 641/1972»), aveva versato all'erario italiano, per svariati anni non precisati nell'ordinanza di rinvio, una somma pari a LIT 93 000 000 a titolo di tassa annuale di concessione governativa per l'iscrizione della società nel registro delle imprese.

3. Dopo la pronuncia della sentenza della Corte 20 aprile 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni [1] (in prosieguo: la «sentenza Ponente Carni»), a seguito di varie questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali [2], il legislatore italiano ha abolito la tassa annuale e ridotto a 500 000 LIT l'importo della tassa per l'iscrizione delle società nel registro [3].

4. Per parte loro, anche i giudici italiani hanno dichiarato l'incompatibilità della tassa annuale con il diritto comunitario [4] e, conseguentemente, il carattere indebito dei versamenti al Fisco effettuati a tale titolo.

1 — Cause riunite C-71/91 e C-178/91 (Racc. pag. I-1915).

2 — GU L 249, pag. 25.

3 — V. il decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427.

4 — In tal senso, vedansi le sentenze della Corte di cassazione (Prima Sezione civile) 28 marzo 1994, n. 2992; 23 novembre 1994, n. 9900, e 23 febbraio 1996, n. 4468/96 e n. 3458/96, quest'ultima pronunciata dalle Sezioni unite. Analogamente, nel secondo 'considerando' della sentenza 24 febbraio 1995, n. 56, la Corte costituzionale, dopo aver ricordato le vicissitudini legislative della tassa, con riferimento agli anni precedenti alla soppressione di questa (1993), affermava quanto segue: «Poiché la tassa è stata indebitamente riscossa dallo Stato italiano in violazione dell'art. 10 della direttiva 69/335/CEE del 17 luglio 1969, come interpretato dalla Corte di giustizia delle Comunità europee con sentenza 20 aprile 1993, nn. C-71/91 e C-178/91, le somme pagate sono ripetibili in base al diritto comunitario, direttamente applicabile nell'ordinamento italiano».

* Lingua originale: lo spagnolo.

5. Dopo aver chiesto invano all'Amministrazione italiana la restituzione delle tasse indebitamente pagate, la società Spac ha adito il Tribunale civile di Venezia per veder condannare il Ministero delle Finanze al rimborso dell'importo di tali tasse, che ammontava a 93 000 000 di LIT.

6. Il Tribunale, con sentenza 20 ottobre 1994, ha accolto la domanda dopo aver respinto l'eccezione di decadenza dall'azione opposta dall'Amministrazione italiana sulla base della norma nazionale che assoggetta le azioni di rimborso della tassa a un termine di decadenza triennale. A giudizio del Tribunale, il detto termine era inapplicabile al caso di specie, che doveva ritenersi disciplinato dal termine ordinario di prescrizione decennale previsto nel codice civile.

7. L'Amministrazione fiscale italiana ha interposto appello avverso la sentenza di primo grado. La Corte d'appello di Venezia, competente a decidere in merito, ha sottoposto alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale:

«Se, a fronte di un'azione esercitata avanti all'autorità giudiziaria italiana per la restituzione di tasse pagate in forza di norme di legge contrastanti con l'art. 10 della direttiva del Consiglio della CEE del 17 luglio 1969, n. 69/335, giusta l'interpretazione datane dalla Corte di giustizia CEE con la sentenza 20 aprile 1993 (in cause riunite C-71/91 e C-178/91), i principi insiti in detta direttiva e nella relativa interpretazione e i principi generali dell'ordinamento comunitario, quali affermati dalla Corte di giustizia CEE nella sentenza 25 luglio 1991 (in causa C-208/91), siano compatibili con la norma di diritto interno che, sottraendo detta azione di rimborso all'ordinaria disciplina dell'azione di ripetizione dell'indebito, e sottoponendola alla disciplina speciale prevista per il rimborso di tasse erroneamente pagate, ne imponga l'esercizio entro un termine di decadenza a decorrere dal momento del pagamento anziché dal momento in cui la direttiva comunitaria è stata correttamente trasposta nel diritto nazionale».

Soluzione della questione pregiudiziale

8. Data l'analogia di tale questione pregiudiziale con quelle proposte dal Tribunale di Genova nel procedimento C-231/96, Edis, sulle quali presento pure in data odierna le mie conclusioni, sarebbe stato possibile formulare conclusioni limitate a un mero rinvio al testo delle altre. Tuttavia, dal momento che i procedimenti non sono stati riuniti e i giudici proponenti così come le parti nella causa principale sono diversi, ho preferito ribadire almeno le medesime considerazioni fondamentali per entrambe le cause, aggiungendo, ove opportuno, alcuni riferimenti specifici o richiamando le conclusioni nella causa Edis in ordine a determinati elementi comuni.

9. Infatti, la questione sollevata nel presente procedimento comprende due aspetti:

a) da un lato, essa si riferisce alla diversità di trattamento giuridico riguardo, da una parte, alla prescrizione vigente per le azioni ordinarie di ripetizione dell'indebito (dieci anni) e, dall'altra, alla decadenza vigente per le azioni specifiche di ripetizione di tributi già assolti (tre anni);

b) dall'altro, viene posta la questione della compatibilità con il diritto comunitario di una normativa nazionale che, in materia di azioni di ripetizione di indebito fiscale, stabilisce quale *dies a quo* del termine di decadenza triennale la data del pagamento del tributo, data in cui la direttiva comunitaria applicabile a quest'ultimo non era stata correttamente trasposta nell'ordinamento nazionale.

10. Entrambe le questioni corrispondono, rispettivamente, alla seconda e alla terza questione pregiudiziale proposte nella causa Edis. Tuttavia, data la formulazione della presente ordinanza di rinvio, sembra che il punto decisivo per la Corte d'appello non sia tanto il problema della diversità di trattamento quanto quello del dies a quo del termine prima della corretta trasposizione della direttiva. Sarebbe infatti irrilevante, in linea teorica, che il termine fosse di dieci o di tre anni se, nell'uno e nell'altro caso, l'applicazione di uno qualsiasi dei due iniziasse prima della corretta trasposizione della direttiva.

i) *Sulla diversità di regimi giuridici*

11. Il giudice a quo chiede se sia ammissibile, dal *punto di vista comunitario*, che le azioni di ripetizione delle tasse pagate in violazione della direttiva del Consiglio 69/335 restino soggette a un termine di decadenza triennale a far data dal pagamento, diverso dal termine di prescrizione (decennale) che l'ordinamento nazionale stabilisce per le azioni di ripetizione dell'indebito tra privati.

12. È necessario sottolineare anzitutto che, secondo il diritto italiano, il termine di decadenza al quale fa riferimento il giudice a quo non concerne solo le azioni di rimborso delle tasse contrastanti con il diritto comunitario, bensì tutte le azioni di ripetizione di qualsiasi tassa di concessione governativa indebitamente versata, a prescindere dall'origine, nazionale o comunitaria, della sua illegittimità.

13. Infatti, come ho posto in rilievo nelle mie conclusioni nella causa Edis illustrando la normativa nazionale applicabile alle azioni

di ripetizione dell'indebito tributario [5], l'art. 13, secondo comma, del DPR n. 641/1972 non è circoscritto solo alle tasse pagate in violazione del diritto comunitario: esso stabilisce, al contrario, che il contribuente potrà richiedere il rimborso di qualsiasi tassa di concessione governativa erroneamente pagata entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno del pagamento. Termini analoghi si applicano parimenti alle azioni di rimborso di altri versamenti erariali di carattere doganale.

14. Il dibattito dottrinale e giurisprudenziale eventualmente intervenuto in Italia sull'interpretazione di tale disposizione — e, più in particolare, sulla nozione di «erroneo pagamento» — costituisce una polemica riguardante esclusivamente il diritto nazionale, sulla quale la Corte non deve ovviamente pronunciarsi. Basti dire che la Suprema Corte di cassazione, nella sentenza n. 3458/96, ha affermato che la decadenza prevista dall'art. 13, secondo comma, del DPR n. 641/1972 si estende a tutte le tasse di concessione governativa indebitamente o erroneamente pagate e, pertanto, anche a quella in esame nel caso di specie [6].

15. A partire da questa premessa, ritengo che nessuna norma o principio di diritto comunitario impedisca al legislatore nazionale di fissare termini di prescrizione di diritti, o di decadenza dall'esercizio di azioni, diversi a seconda del settore dell'ordinamento giuridico interessato, sempreché essi vengano applicati indistintamente ai diritti derivanti da norme nazionali o da norme comunitarie.

16. Infatti, il legislatore nazionale è libero di imporre termini di prescrizione o di decadenza in materia tributaria che non debbono coincidere con quelli stabiliti per altri tipi di rapporti civilistici. Nessuna norma o principio di diritto comunitario lo obbliga ad equiparare, a tali fini, i rapporti tributari con i rapporti *inter privatos*.

17. Nell'ordinamento giuridico italiano sono previsti, per di più, termini molto diversi a seconda del settore dell'ordinamento giuridico interessato. Per la precisione, il termine generale di prescrizione ordinaria (decennale) è fissato dall'art. 2946 del codice civile «salvi i casi in cui la legge dispone diversamente», e sono numerose le norme di legge che infatti prevedono termini inferiori per la prescrizione di determinati diritti o per l'esercizio di determinate azioni [7].

5 — Paragrafo 7 delle conclusioni nella causa Edis.

6 — Si veda al riguardo, nel paragrafo 12 delle conclusioni nella causa Edis, la motivazione della sentenza della Corte di cassazione.

7 — Nello stesso codice civile italiano gli artt. 2947 e ss., sotto le rubriche «Delle prescrizioni brevi» e «Delle prescrizioni presuntive», disciplinano le ipotesi nelle quali i termini sono inferiori a quello ordinario. Così, per esempio, in materia di risarcimento di danni derivanti da fatti illeciti (cinque anni), in materia di società (cinque anni), di contratti di trasporto e di assicurazione (un anno), di rapporti di lavoro (uno o tre anni a seconda dei casi), ecc.

18. Al pari di tutti gli Stati membri che hanno presentato osservazioni in questo procedimento, non trovo nessun motivo per non ammettere che un legislatore nazionale possa imporre alle azioni di ripetizione dell'indebito fiscale condizioni temporali di esercizio diverse da quelle stabilite per azioni analoghe tra privati.

19. La legittimità della detta distinzione è già stata, per di più, confermata dalla Corte nei punti 22-25 della sentenza 27 marzo 1980, Denkavit italiana [8]. Dopo aver affermato che il diritto comunitario non impone necessariamente l'introduzione di una regola uniforme e comune a tutti gli Stati membri in materia di condizioni di forma e di sostanza relative alla contestazione o al recupero delle tasse contrarie a tale diritto, e che la disciplina di questo problema varia da uno Stato all'altro, e persino all'interno di ciascuno Stato, a seconda dei vari tipi di tributi, la Corte ha riconosciuto come ammissibili i due tipi di regimi nazionali più caratteristici in materia:

— in alcuni casi, le leggi nazionali assoggettano le contestazioni o le domande di ripetizione dei tributi illegittimamente riscossi a condizioni precise di tempo e di forma, per quanto concerne sia i reclami rivolti all'amministrazione fiscale sia i ricorsi giurisdizionali;

— in altri casi, le azioni per il recupero delle tasse indebitamente versate debbono essere proposte innanzi ai giudici ordinari, in particolare sotto forma di azioni di ripetizione dell'indebito. Questo tipo di azioni può essere esercitato entro termini più o meno lunghi che, in determinati casi, corrispondono a quelli di prescrizione ordinaria.

20. Subito dopo la Corte, ribadendo la sua giurisprudenza Rewe e Comet [9], ha affermato che, dal punto di vista comunitario, le condizioni che i vari sistemi giuridici nazionali devono comunque rispettare, in relazione alle domande di rimborso di indebiti fiscali la cui illegittimità derivi da una norma comunitaria, sono, come già detto, la mancanza di discriminazioni e il carattere effettivo delle corrispondenti azioni. Secondo la recente sentenza 10 luglio 1997, Palmisani [10], entrambi sono espressione, rispettivamente, del «principio dell'equivalenza» (ai requisiti stabiliti per i reclami analoghi di natura interna) e del «principio di effettività» del diritto comunitario.

21. In un altro caso analogo a quello attuale, la Corte ha avuto l'opportunità di precisare, ancora una volta, la sua precedente posizione, risolvendo una questione pregiudiziale con la quale si chiedeva «in sostanza (...) entro quali limiti i principi generali del diritto comunitario ostino a norme nazionali che contemplino un termine perentorio di tre

8 — Causa 61/79 (Racc. pag. 1205).

9 — Sentenze 16 dicembre 1976, causa 33/76, Rewe (Racc. pag. 1989), e causa 45/76, Comet (Racc. pag. 2043).

10 — Causa C-261/95 (Racc. pag. I-4025).

anni per le domande di rimborso di dazi indebitamente pagati, senza eccezioni per causa di forza maggiore».

22. La soluzione, espressa nella sentenza 9 novembre 1989, Bessin e Salson [11], risulta perfettamente trasponibile al caso in esame, essendo le fattispecie manifestamente analoghe. La norma nazionale allora in discussione era il code des douanes (codice doganale) francese, il quale imponeva un termine triennale per le richieste di restituzione di dazi all'importazione indebitamente pagati: tale norma speciale si discostava da quella ordinaria di prescrizione, applicabile, in assenza di un qualsiasi altro termine, a norma del code civil (codice civile) francese, alle domande di ripetizione dell'indebito.

23. Nella sentenza che ha risolto tale questione pregiudiziale la Corte, dopo aver ricordato la necessità di un'applicazione non discriminatoria della normativa nazionale, in relazione ai procedimenti miranti a risolvere controversie puramente nazionali del medesimo tipo, e che la detta normativa non può rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dalle norme comunitarie, ha concluso affermando che il termine di prescrizione triennale oggetto della questione «corrisponde ad una scelta legislativa nazionale che non ha l'effetto di pregiudicare l'esigenza sopra ricordata».

24. Infine, in due sentenze del 17 luglio 1997, Texaco e Olieselskabet Danmark [12] nonché Haahr Petroleum [13], la Corte ha ulteriormente ribadito la medesima posizione confermando che «la fissazione di ragionevoli termini di ricorso a pena di decadenza, che costituisce l'applicazione del principio fondamentale della certezza del diritto, soddisfa le due summenzionate condizioni e non si può considerare in particolare che essa renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dal diritto comunitario, anche se, per definizione, lo spirare di detti termini comporta il rigetto, totale o parziale, dell'azione esperita». Di conseguenza, essa ha dichiarato che il termine di prescrizione quinquennale, applicato dalla legislazione danese a talune domande di rimborso di tasse nazionali contrarie al diritto comunitario, è compatibile con quest'ultimo, anche ove impedisca, in via totale o parziale, la restituzione richiesta.

25. Si avrebbe quindi una discriminazione se la norma italiana sulla decadenza dalle azioni di ripetizione della tassa indebitamente versata stabilisse termini diversi a seconda dell'origine, nazionale o comunitaria, dell'obbligo di rimborso. Così avverrebbe, difatti, se il termine di legge per richiedere la restituzione della tassa, a causa della sua incompatibilità con il diritto comunitario, fosse inferiore a quello prescritto per richiedere la restituzione della stessa tassa in forza di qualsiasi altro motivo di diritto nazionale. Ma poiché ciò non avviene, e il termine fissato dall'art. 13, secondo comma, del DPR n. 641/1972 si applica indistintamente a tutte le azioni di rimborso della tassa, a prescindere dal loro fondamento, la soluzione della

11 — Causa 386/87 (Racc. pag. 3551, punti 15-18).

12 — Cause riunite C-114/95 e C-115/95 (Racc. pag. I-4263, punti 45-49).

13 — Causa C-90/94 (Racc. pag. I-4085, punti 46-53).

seconda questione pregiudiziale deve confermare la compatibilità di tale norma con il diritto comunitario.

26. Per quanto concerne i rimanenti profili della presente questione non direttamente sollevati dal giudice a quo, ma dalla Commissione nelle sue osservazioni [14], rinvio a quanto già da me esposto nelle conclusioni nella causa Edis (paragrafi 51-65).

ii) *Sul dies a quo del termine di decadenza prima della corretta trasposizione della direttiva nell'ordinamento nazionale*

27. Il giudice a quo chiede se sia compatibile con il diritto comunitario una normativa nazionale la quale preveda, in materia di azioni di ripetizione di indebito fiscale, quale *dies a quo* del termine di decadenza triennale la data di pagamento del tributo, quando la direttiva comunitaria applicabile a quest'ultimo non era stata correttamente trasposta nell'ordinamento nazionale.

28. Le osservazioni scritte presentate dall'impresa ricorrente, dalla Commissione e da vari Stati membri sono incentrate sull'incidenza della sentenza della Corte 25 luglio 1991, Emmott [15], sul detto problema. Come è noto, in tale sentenza la Corte ha dichiarato: «(...) fino al momento della trasposizione corretta della direttiva, lo Stato membro inadempiente non può eccepire la tardività di un'azione giudiziaria avviata nei suoi confronti da un singolo al fine della tutela dei diritti che ad esso riconoscono le disposizioni della direttiva e che un termine di ricorso del diritto nazionale può cominciare a decorrere solo da tale momento» [16].

29. È certo che la portata della sentenza Emmott è stata comunque successivamente ridotta dalla Corte, la quale ha sottolineato che è possibile richiamarsi ad essa solo qualora si verifichino le medesime circostanze particolari che ricorrevano in quella causa. Nelle sentenze 27 ottobre 1993, Steenhorst-Neerings [17], e 6 dicembre 1994, Johnson [18], la Corte ha confermato l'applicabilità dei termini nazionali di prescrizione a domande di importi dovuti a titolo di prestazioni previdenziali, derivanti dall'applicazione di determinate direttive, anche quando queste ultime non erano state ancora correttamente trasposte nell'ordinamento nazionale.

30. Quando la presente domanda di pronuncia pregiudiziale era ancora in corso di trattazione, la Corte ha pronunciato le sentenze

14 — La Commissione si è limitata, nel presente procedimento, a rinviare alle sue osservazioni nella causa Edis.

15 — Causa C-208/90 (Racc. pag. I-4269).

16 — Punto 23.

17 — Causa C-338/91 (Racc. pag. I-5475).

18 — Causa C-410/92 (Racc. pag. I-5483).

Haahr Petroleum nonché Texaco e Olieselskabet Danmark, in precedenza citate. In esse la Corte ha rifiutato, ancora una volta, l'applicazione del principio giurisprudenziale stabilito dalla sentenza Emmott. In entrambi i casi, una domanda di restituzione — fondata sulla violazione dell'art. 95 del Trattato — era stata rigettata dalle autorità danesi, in forza di una norma nazionale ai sensi della quale l'azione giurisdizionale diretta alla restituzione di tasse indebitamente pagate cade in prescrizione alla scadenza di un termine quinquennale, decorrente dalla data del pagamento. La Corte ha ribadito che, anche se la detta norma impediva la restituzione totale o parziale dei citati tributi, la sua applicazione in entrambi i casi non era contraria al diritto comunitario.

31. Da ultimo, due mesi prima dell'udienza nel presente procedimento, la Corte ha pronunciato la sentenza 2 dicembre 1997, Fantask e a. [19], particolarmente importante ai fini del problema in esame, giacché si trattava di una causa i cui elementi di diritto e di fatto sono analoghi a quelli del caso di specie. Oggetto della sentenza Fantask era la restituzione di indebiti relativi:

— allo stesso tipo di tributo nazionale (imposta danese per l'iscrizione di società nell'apposito registro);

— allo stesso tipo di incompatibilità con il diritto comunitario (nel caso specifico, con la direttiva 69/335) della norma nazionale che disciplina il tributo;

— alla stessa opposizione dei termini di decadenza o di prescrizione nazionali (cinque anni, secondo la legislazione nazionale, decorrenti dalla data di pagamento del tributo).

32. Così come nel presente caso, nella causa Fantask il giudice nazionale, posto di fronte a una controversia avente le suesposte caratteristiche, chiedeva alla Corte «(...) se il diritto comunitario vieti ad uno Stato membro di opporre alle azioni dirette al rimborso di tributi riscossi in violazione della direttiva un termine di prescrizione nazionale fintantoché tale Stato membro non abbia correttamente attuato tale direttiva». Anche gli argomenti delle società ricorrenti e della Commissione si basavano sulla giurisprudenza Emmott, alla cui applicazione si opponevano i governi intervenienti nel procedimento pregiudiziale.

33. La Corte ha optato, ancora una volta, per quest'ultima soluzione, ribadendo l'orientamento da me riferito in precedenza.

19 — Causa C-188/95 (Racc. pag. I-6783, punti 42-52).

34. In primo luogo, come principio generale, essa ha ricordato che, in mancanza di una disciplina comunitaria in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali per la ripetizione dell'indebito, purché tali modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna né rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario.

35. In secondo luogo, dopo aver sottolineato la compatibilità con il diritto comunitario della fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, che tutela al tempo stesso il contribuente e l'amministrazione, essa ha rilevato che questi termini non possono essere considerati tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dal diritto comunitario, anche se, per definizione, il loro spirare comporta il rigetto, totale o parziale, dell'azione esperita. In concreto, il termine quinquennale fissato dal diritto danese era ragionevole, e si applicava indifferentemente ai ricorsi basati sul diritto comunitario e a quelli basati sul diritto interno.

36. In terzo luogo, essa ha nuovamente escluso l'applicabilità a questo tipo di controversie dell'orientamento espresso nella sentenza Emmott, in cui la soluzione raggiunta era giustificata dalle circostanze tipiche di detta causa, nelle quali la decadenza arrivava a privare totalmente la ricorrente della possibilità di far valere il suo diritto alla parità di trattamento in virtù di una direttiva comunitaria.

37. Infine, la Corte ha concluso che «(...) allo stato attuale, il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro, che non ha attuato correttamente la direttiva, di opporre alle azioni dirette al rimborso di tributi riscossi in violazione di tale direttiva un termine di prescrizione nazionale che decorra dalla data di esigibilità dei tributi di cui trattasi, qualora tale termine non sia meno favorevole per i ricorsi basati sul diritto comunitario di quello dei ricorsi basati sul diritto interno e non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario».

38. Stanti la chiarezza della giurisprudenza illustrata e l'evidente analogia delle circostanze di fatto e di diritto tra la causa Fantask e la presente, la Commissione ha rinunciato in udienza a sostenere ancora la sua precedente posizione e ha ammesso che la questione era stata definitivamente risolta con la pronuncia della sentenza Fantask. Le ricorrenti nella causa principale, al contrario, hanno cercato, nella stessa sede [20], di porre in evidenza l'esistenza di elementi di differenziazione tra gli ordinamenti giuridici danese e italiano, tali da infirmare l'applicazione della giurisprudenza Fantask al presente caso.

20 — L'udienza è stata celebrata congiuntamente per le cause C-231/96, Edis; C-260/96, Spac; C-279/96, Ansaldo Energia; C-280/96, Marine Insurance Consultant, e C-281/96, GMB e a.

39. A mio parere, questo tentativo è fallito. In primo luogo, per il fatto che il suo punto di partenza era errato: più che scoprire asserite differenze tra il caso Fantask e quello presente, sarebbe stato invece necessario dimostrare l'analogia di circostanze tra il caso Emmott e quello presente, dato che la giurisprudenza successiva alla sentenza Emmott ha insistito sulla specificità degli elementi, determinanti per la soluzione adottata, che si presentavano in tale causa. A questo proposito, il governo britannico ha sottolineato in udienza che — tra le altre circostanze — erano state proprio le autorità di tale Stato membro, in quel caso, ad esercitare pressioni perché la signora Emmott non presentasse ricorso. Al contrario, nulla ha impedito alle società italiane l'esercizio del loro diritto a impugnare i corrispondenti pagamenti fiscali [21].

40. In secondo luogo, e a prescindere da quanto precede, le asserite differenze tra l'una e l'altra legislazione nazionale sono irrilevanti per quanto riguarda le ripercussioni della giurisprudenza Fantask sul caso in esame. Sia che si tratti di un termine quinquennale o triennale, sia che esso venga stabilito da una norma generale o da una speciale dettata per una determinata categoria di tributi, sia che abbia avuto luogo o meno un mutamento giurisprudenziale sull'interpretazione della detta norma preesistente, il punto rilevante è che la Corte ha confermato che il termine di decadenza — di cinque o di tre anni — opponibile alle azioni di ripetizione di indebito fiscale, basate su ragioni di diritto comunitario, può cominciare a decorrere dal momento in cui i tributi sono stati assolti, e non dal momento in cui lo Stato membro ha trasposto correttamente la direttiva nell'ordinamento nazionale.

41. Questa affermazione — che, ovviamente, presuppone l'inesistenza di norme di diritto comunitario che regolino la materia e l'esistenza di una norma di diritto nazionale che fissi in modo non discriminatorio il termine di decadenza — non risulta inficiata dal fatto che la scadenza di quest'ultimo impedisca, di conseguenza, la restituzione del tributo già riscosso. Ciò rientra nella natura di un termine di decadenza avente caratteristiche analoghe, che, ispirato dal principio della certezza del diritto, non per questo infirma il carattere effettivo del diritto alla tutela giurisdizionale: durante i tre anni successivi al pagamento i contribuenti disponevano della facoltà di impugnare l'atto di imposizione del tributo.

42. Si potrebbe pensare che questa soluzione non sia troppo soddisfacente dal punto di vista dei contribuenti che si siano visti costretti a pagare un tributo contrario al diritto comunitario. In effetti è così. Una soluzione possibile, benché non priva di serie difficoltà, consisterebbe nel fissare una norma comunitaria uniforme in materia, che armonizzasse i diversi regimi nazionali al riguardo. Fintantoché non esisterà una norma del genere, spetterà agli Stati membri determinare, alle condizioni più volte enunciate, i requisiti delle azioni di rimborso.

21 — Lo stesso avvocato della società Edis ha così chiarito tale circostanza quando, in udienza, ha ammesso che già nel 1989 (quindi, non solo prima della pronuncia della sentenza Ponente Carni, ma anche prima della presentazione della questione pregiudiziale risolta dalla detta sentenza) un'altra società Edis, collegata con la sua, nonché altre imprese italiane avevano impugnato dinanzi ai giudici italiani l'atto d'imposizione della tassa di concessione. Anche se le loro domande sono state respinte, per ragioni di merito, ciò evidenzia che non è stato loro negato il diritto alla tutela giurisdizionale.

43. È certo che nell'esercizio di questo potere gli Stati membri — nel caso di specie la Repubblica italiana — devono agire in conformità con il disposto dell'art. 5 del Trattato. È certo, parimenti, che taluni interventi delle autorità italiane in relazione alla restituzione della tassa oggetto di questi rinvii pregiudiziali, secondo la descrizione fattane nelle osservazioni delle parti, sembrano aver frapposto alle azioni di rimborso difficoltà maggiori di quanto ci si potrebbe ragionevolmente attendere alla luce di tale articolo [22]. Tuttavia, né il presente procedimento pregiudiziale può trasformarsi in un procedimento di inadempimento ex art. 169 del Trattato né può tanto meno ignorarsi che il comportamento ufficiale delle autorità della Repubblica italiana si è mantenuto sostanzialmente conforme agli obblighi derivanti dal Trattato: gli organi legislativi di quest'ultima hanno abolito la parte del tributo nazionale contraria al diritto comunitario e riconosciuto espressamente il diritto alla restituzione della stessa [23], diritto parimenti tutelato dai giudici italiani, benché nei limiti delle norme nazionali in tema di decadenza dalle azioni.

Conclusione

44. Propongo pertanto alla Corte di risolvere la questione formulata dalla Corte d'appello di Venezia nei seguenti termini:

«1) Il diritto comunitario non osta a che gli ordinamenti nazionali impongano un termine di decadenza triennale per l'esercizio delle azioni nei confronti del Fisco dirette alla restituzione di tributi indebitamente versati, anche qualora il detto termine sia diverso da quello fissato per le azioni di ripetizione dell'indebito tra privati, purché il medesimo termine si applichi indistintamente alle azioni di ripetizione fondate su motivi di diritto nazionale e a quelle che traggono origine dall'applicazione di norme comunitarie.

2) Nel caso di richiesta di rimborso di un tributo incompatibile con una direttiva, il diritto comunitario non osta all'applicazione di una norma nazionale in virtù

22 — Tra di esse, la necessità di proporre azioni giurisdizionali per ottenere un titolo esecutivo nei confronti del Fisco, requisito che, d'altra parte, può far pensare a un aumento ingiustificato del contenzioso — e, conseguentemente, dei ritardi nell'amministrazione della giustizia — a danno dei contribuenti.

23 — L'art. 61 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, stabilisce le procedure per il rimborso delle somme indebitamente versate a tale titolo, che possono assumere le forme del reclamo amministrativo (per le somme versate per l'esercizio fiscale 1992), o della compensazione (per quelle versate per l'esercizio 1993).

della quale il diritto all'azione giurisdizionale di ripetizione di tributi indebitamente versati decade alla scadenza di un termine di tre anni a decorrere dalla data del pagamento, anche qualora la detta norma impedisca in tutto o in parte la restituzione dei citati tributi».