

**Il diritto al rimborso dell'indebito tributario  
a seguito di una violazione  
del Diritto comunitario**

di

*Joan-Francesc Pont Clemente*  
**Cattedratico di Diritto finanziario  
presso l'Università di Barcellona**

**Università di Bologna, 30 ottobre 2009**

## **Sommario:**

- 1.- **Introduzione.**
- 2.- **Della preminenza del Diritto comunitario e dell'effetto diretto delle direttive.**
- 3.- **Sull'effetto temporale delle sentenze della CGCE che sanciscono l'incompatibilità del Diritto interno con il Diritto comunitario.**
- 4.- **La dottrina della CGCE in merito al rimborso dell'indebito.**
- 5.- **Il rimborso dell'indebito nell'ordinamento tributario spagnolo.**
- 6.- **I provvedimenti adottati in Spagna nei casi di dichiarazione d'inadempimento con sentenza della CGCE.**
- 7.- **Conclusioni.**

### **1.- Introduzione<sup>1</sup>**

La Corte di Giustizia delle Comunità Europee (di seguito CGCE) afferma che, in applicazione dell'effetto diretto e della preminenza del Diritto comunitario, la sentenza che dichiara l'inadempimento da parte di uno Stato membro ha effetti *ex tunc* e che, inoltre, impone a detto Stato il divieto di applicare il regime incompatibile e l'obbligo di adottare tutte le decisioni intese ad agevolare la piena efficacia del Diritto comunitario.

Inoltre, sempre secondo la giurisprudenza della CGCE, il diritto di ottenere il rimborso delle somme riscosse in violazione del Diritto comunitario, è la conseguenza ed il complemento dei diritti riconosciuti ai singoli dalle disposizioni comunitarie così come interpretate dalla Corte di Giustizia. In linea di principio, dunque, lo Stato membro è tenuto a rimborsare i tributi riscossi in violazione del Diritto comunitario (sentenza 2 dicembre 1997, *Fantask e a.*, Causa C-188/95, Racc. pag. I-6783, punto 38).

Tuttavia, in assenza di una normativa comunitaria in materia, è possibile richiedere detto rimborso solo se sono soddisfatti i requisiti, di sostanza e di forma, stabiliti dalle

---

<sup>1</sup> Questo lavoro è stato realizzato in stretta collaborazione con Maria Dolors Torregrosa Carné, Professoressa Ordinaria di Diritto finanziario presso l'Università di Barcellona

varie legislazioni nazionali ed è evidente che tali requisiti non possono essere meno favorevoli rispetto a quelli relativi a richieste analoghe di natura interna né rendere praticamente impossibile oppure eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (si vedano, in particolare, le sentenze del 14 dicembre 1995, *Peterbroeck*, Causa C-312/93, Racc. pag. I-4599, punto 12 ed 8 febbraio 1996, *FMC e a.*, Causa C-212/94, Racc. pag. I-389, punto 71).

Di conseguenza, la questione che ci occupa oggi in questa sede verte sulla problematica posta dal citato criterio della CGCE riguardo al rimborso dei tributi indebitamente percepiti, rimandando alle legislazioni nazionali e, in particolare, alla soluzione adottata dall'ordinamento spagnolo.

## **2.- Della preminenza del Diritto comunitario e dell'effetto diretto delle direttive**

La sentenza della CGCE che sancisce l'incompatibilità del Diritto nazionale con il Diritto comunitario comporta necessariamente la nullità dei precetti dell'ordinamento interno interessati, in quanto contrari alla normativa comunitaria, seppur tale nullità non possa essere stabilita dalla stessa CGCE, bensì spetti ai Tribunali nazionali pronunciarsi su questa questione. In ogni caso, tenendo conto della preminenza del Diritto europeo, il giudice nazionale dovrà disapplicare le disposizioni che la CGCE ha dichiarato contrastanti. In effetti, l'efficacia diretta delle norme comunitarie ne richiede l'applicazione generale, uniforme ed incondizionata in tutti gli Stati membri e ha quindi come corollario la preminenza del Diritto comunitario rispetto alle norme interne incompatibili. Pertanto, le norme europee prevalgono sempre, nel loro ambito di competenza, su quelle interne.

I fondamenti della dottrina sulla preminenza del Diritto comunitario risiedono per la CGCE soprattutto nelle sentenze del 15 giugno 1964 (Causa 6/64, *Costa/ENEL*) e del 9 marzo 1978 (Causa 106/77, *Simmenthal*). Come risulta dalla giurisprudenza della citata Corte, la preminenza dell'ordinamento comunitario interessa, innanzitutto,

l'applicazione dell'ordinamento interno. Sotto questo profilo, il principio di preminenza riguarda solamente le norme comunitarie dotate di efficacia diretta, ma ha effetto rispetto a tutte le norme interne incompatibili di qualsiasi tipo, anche successive, e di qualsiasi rango, rendendole inapplicabili di pieno diritto. Pertanto, come constatato nella sentenza *Simmenthal in virtù del principio di preminenza del Diritto comunitario, le disposizioni del Trattato e gli atti delle istituzioni direttamente applicabili hanno come effetto, nei loro rapporti con il Diritto interno degli Stati membri, non solo di rendere inapplicabile di pieno diritto, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale preesistente, ma anche – nella misura in cui dette disposizioni ed atti sono parte integrante, con rango superiore, dell'ordinamento giuridico vigente nel territorio dei singoli Stati membri – di impedire la valida formazione di nuovi atti legislativi nazionali nella misura in cui questi fossero incompatibili con le norme comunitarie*<sup>2</sup>.

D'altra parte è necessario ricordare che l'*effetto diretto*, caratteristica peculiare dell'ordinamento comunitario rispetto alle posizioni del Diritto internazionale classico, consiste nell'attuazione delle norme comunitarie con pienezza di effetti, in modo uniforme, in tutti gli Stati membri. Ciò comporta, da un lato, l'applicabilità diretta e, dall'altro, che le norme comunitarie sono fonte immediata di diritti ed obblighi per tutti coloro che ne sono interessati, Stati membri o singoli, potendo essere invocate direttamente dinanzi agli organi giurisdizionali interni, che sono tenuti ad applicarle.

La CGCE ha esteso la dottrina dell'effetto diretto alle direttive comunitarie, incluse le direttive di armonizzazione fiscale, in base a due tipi di argomenti:

- L'*effetto utile* delle direttive, che risulterebbe attenuato se si impedisse ai cittadini di farle valere oppure alle giurisdizioni nazionali di tenerle in considerazione come elemento del Diritto comunitario.

---

<sup>2</sup> Oltre ad interessare l'applicazione delle norme nazionali – che non sono opponibili all'effetto diretto delle norme comunitarie –, la preminenza si riflette sull'interpretazione di qualsiasi tipo di norme interne, dato che comporta l'obbligo di interpretarle *secondo il Diritto europeo* (SCG 8 ottobre 1987, Causa 80/86).

- Il principio dell'*inopponibilità*, in virtù della quale lo Stato non può opporre ai singoli il suo stesso inadempimento agli obblighi imposti dalla Direttiva. In questo senso, tra le altre, le sentenze della CGCE, 5 aprile 1979 (Causa 148/78, *Ratti*) e 19 gennaio 1982 (Causa 8/81, *Úrsula Becker*).

La CGCE afferma che i singoli possono invocare in qualsiasi momento le disposizioni di una direttiva per *opporsi legalmente all'applicazione di disposizioni nazionali contrarie alla stessa oppure per richiedere allo Stato di subordinare la sua azione agli obblighi impostigli dalle Direttive*. Inoltre fa osservare che, *nel caso in cui le autorità comunitarie abbiano, mediante Direttiva, imposto, agli Stati membri di adottare un determinato comportamento, l'effetto utile di tale atto sarebbe attenuato se ai cittadini fosse precluso di avvalersene ed alle giurisdizioni nazionali di prenderlo in considerazione in quanto elemento del Diritto comunitario*.

Nell'ambito interno spagnolo, la Corte Suprema, con la sentenza del 18 novembre 2002, fra le altre cose, si è pronunciata in merito all'applicazione diretta delle Direttive, dichiarando al riguardo che:

“Nella sentenza di questa Sezione del 3 novembre 1997 (*RJ 1997,8251*), *emessa con ricorso diretto sulla Regolamentazione della Tassazione dei Trasferimenti Patrimoniali ed Atti Giuridici Documentali, parzialmente accolto, si è arrivati alla conclusione, tra le altre, che la Direttiva citata integra l'Ordinamento Giuridico Comunitario Europeo che ha preminenza ed effetto diretto sulla normativa spagnola e pur non presentando le caratteristiche di una Regolamentazione, riunisce i requisiti necessari per questa applicazione diretta, ricordando – nelle argomentazioni sostenute dalla parte ricorrente – che la Corte di Giustizia delle Comunità Europee, in sentenze pronunciate, tra le altre, rispettivamente nella causa SACE, il 17 dicembre 1979, nella causa RATTI, il 5 aprile 1979 e nella causa Becker, il 19 gennaio 1982, ha dichiarato, all'uopo, che le disposizioni sufficientemente precise di una Direttiva, in assenza o carenza della legislazione interna di sviluppo, possono produrre effetto diretto ed essere applicate dalle giurisdizioni interne ai singoli che se ne avvalgono o a coloro che ne traggono vantaggio”*.

Altri Tribunali nazionali si sono pronunciati ripetutamente sull'effetto diretto delle direttive. Così, nelle parole della Corte Superiore di Giustizia della Catalogna, nella sentenza del 18 dicembre 1999, n. 115/1999 (JT/1999/403).

*“...le Direttive comunitarie impongono agli Stati membri di modificare le loro legislazioni per adeguarle ai fini definiti in dette norme e, se lo Stato non le traspone – o se lo fa in modo non corretto – nel suo Diritto interno, la Corte di Giustizia della CE in numerose sentenze, fra cui quelle emesse nelle cause Sace del 17 dicembre 1979, Becker del 19 gennaio 1982 o Moormann del 20 settembre 1988, attribuisce a queste norme “effetto diretto” in modo tale che se dal punto di viste del loro contenuto sono incondizionate e sufficientemente precise nel mandato che incorporano e se non necessitano di sviluppo, i cittadini possono avvalersene ed i Tribunali possono applicarle, dato il carattere di supremazia del Diritto comunitario che impone al Giudice nazionale, in caso di disaccordo tra le norme, di far prevalere le disposizioni della Direttiva sulla legislazione nazionale contrastante, applicando il Diritto comunitario e lasciando inapplicato il Diritto interno”.*

In riferimento a quanto sopra enunciato si può affermare che:

- In determinati casi le Direttive hanno effetto diretto, ovvero i cittadini possono avvalersene ed i Tribunali e l'Amministrazione devono applicarle.
- Gli organi giurisdizionali possono, e devono, disapplicare le norme interne incompatibili con le disposizioni delle Direttive. Tale possibilità è giustificata dalla preminenza attribuita al Diritto comunitario, in base alla quale le norme emanate dall'Unione Europea prevalgono su qualsiasi legislazione nazionale. In Spagna, la Corte Costituzionale si è pronunciata a favore dell'efficacia del Diritto comunitario, riconoscendo l'applicabilità diretta delle norme comunitarie, dichiarandone la preminenza sul Diritto interno di rango intercostituzionale ed attribuendo ai Giudici ed ai Tribunali la competenza per garantire detta preminenza.

Pertanto, da quanto sopra esposto risulta che quando la normativa è dichiarata incompatibile con le disposizioni di una Direttiva, i Giudici ed i Tribunali spagnoli, ivi compresi i Tribunali amministrativi<sup>3</sup>, devono immediatamente disapplicare la norma nazionale interessata ed il potere legislativo dovrà rimuoverla dall'ordinamento oppure adattare i precetti in questione alle esigenze comunitarie. Su questa linea si è inteso che sussiste inadempimento quando uno Stato mantiene formalmente in vigore la norma contrastante con l'ordinamento comunitario, pur non applicandola. Quindi, la non applicazione della norma deve intendersi senza pregiudizio per la sua successiva deroga da parte del legislatore interno; non applicazione della norma che avviene naturalmente, senza che i Giudici debbano richiedere nè attendere la previa rimozione delle norme incompatibili per via legislativa. Inoltre, la non applicazione delle norme interne è una conseguenza minima in caso di incompatibilità con la normativa comunitaria, tuttavia il giudice interno può optare per una soluzione più radicale, come ad esempio dichiarare la nullità di pieno diritto, secondo i casi, conformemente al suo ordinamento interno. Tutto ciò fermo restando l'obbligo dello Stato di derogare alla norma incompatibile, come detto.

Tuttavia, come già rilevato, la CGCE non può dichiarare la nullità delle disposizioni interne contrarie al Diritto comunitario, né imporre allo Stato inadempiente i provvedimenti atti a porre fine all'inadempimento<sup>4</sup>. Tuttavia, risulta evidente che i provvedimenti da adottarsi non possono dipendere dalla discrezionalità dello Stato interessato, poiché, in primo luogo, l'efficacia diretta delle norme comunitarie ed il principio di preminenza implicano il divieto che le autorità nazionali applichino norme interne dichiarate incompatibili con le disposizioni europee. In secondo luogo, lo Stato resta obbligato a sopprimere con effetti retroattivi le conseguenze di una violazione, mediante il rimborso dell'indebito, ad esempio, ed anche qualora tale applicazione

---

<sup>3</sup> In effetti, questo tipo di conflitti non sollevano problemi di costituzionalità o di illegalità, da risolversi secondo il nostro regime interno, bensì d'interpretazione del Diritto comunitario, funzione attribuita esclusivamente alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, dovendo l'organo economico-amministrativo attenersi a ciò che questa decida, poiché diversamente si attenuerebbe l'efficacia del Diritto comunitario

<sup>4</sup> Pertanto, la sentenza della Corte europea ha carattere meramente dichiarativo dell'inadempimento.

retroattiva fosse impossibile, sarà possibile richiedere, ove ne ricorrano gli estremi, il risarcimento adeguato.

L'obbligo dello Stato di adottare i provvedimenti necessari per l'esecuzione della sentenza si desume dai Trattati dell'Unione, pur non essendo specificato il termine entro il quale debba attuarsi tale disposizione. Ciononostante la giurisprudenza comunitaria intende che l'esecuzione della sentenza debba essere *disposta immediatamente* e che detta esecuzione *debba attuarsi nei termini più brevi possibile*.

In ogni caso, la dottrina afferma che la sentenza che sancisce l'inadempimento gode in un'*autorità assoluta*. Qualsiasi singolo può farla valere dinanzi ai Tribunali interni, affinché questi disapplicino le disposizioni dichiarate incompatibili con il Diritto comunitario, dato che l'interpretazione della CGCE si impone su tutte le giurisdizioni nazionali.

### **3.- Sull'effetto temporale delle sentenze della CGCE che sanciscono l'incompatibilità del Diritto interno con il Diritto comunitario.**

Come testé osservato, è normale che le sentenze pronunciate dalla CGCE che dichiarano l'incompatibilità con il Diritto comunitario non limitino i loro effetti nel tempo, il che significa che essa ha effetti *ex tunc*.

In merito a ciò occorre ricordare che la CGCE può solo in via eccezionale, applicando il principio generale di certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, vedersi costretta a disporre che le sue sentenze producano effetti solo nel futuro.

Però, a tal fine, è necessario poter provare che le autorità statali sono state indotte ad adottare una normativa o ad osservare una condotta contraria al Diritto comunitario, in ragione di un'obiettiva e rilevante incertezza in ordine alla portata delle disposizioni comunitarie in questione (si veda, in tal senso, la sentenza del 12 settembre 2000, *Commissione/Regno Unito*, Causa C-359/97, Racc. pag. I-6355, punto 92).



Quando le disposizioni comunitarie pertinenti non lasciano dubbi in merito alla loro corretta interpretazione, non è possibile avvalersi della possibilità eccezionale di limitare nel tempo gli effetti della sentenza.

Di conseguenza, in virtù di quanto sopra ed in base dell'effetto diretto, lo Stato che si è reso inadempiente dovrà rimuovere le norme interne contrastanti con il Diritto comunitario con effetti retroattivi.

Nell'ambito del Diritto tributario, nel caso della Spagna, la retroattività della sentenza ha diverse conseguenze, cioè:

- 1<sup>a</sup>.- La possibilità di richiedere la rettifica delle autoliquidazioni praticate dai soggetti passivi, con il rimborso delle imposte spettante,
- 2<sup>a</sup>.- I ricorsi ed i reclami eventualmente presentati adducendo la violazione del Diritto comunitario ed in attesa di decisione dovranno essere accolti,
- 3<sup>a</sup>.- La revoca degli atti di liquidazione e di imposizione delle sanzioni che non siano stati impugnati, con il conseguente rimborso dell'indebito versato.

Ciononostante, come si vedrà, nei casi in cui si è verificato il caso d'incompatibilità, la reazione interna non ha permesso lo sviluppo di tutte le conseguenze testé enunciate.

#### **4.- La dottrina della CGCE in merito al rimborso dell'indebito**

In merito al rimborso dei tributi risultanti indebiti a seguito di una dichiarazione di incompatibilità, va rilevato, in primo luogo, che nella giurisprudenza della Corte europea è consolidato il criterio in base al quale, nei casi d'inadempimento ed irregolarità lo *Stato membro è tenuto a rimediare all'effetto illecito prodotto*. Ciò implica che, perlomeno, gli Stati membri sono tenuti a rimborsare i tributi riscossi in

violazione delle norme di Diritto comunitario (si veda la sentenza del 14 gennaio 1997, *Comateb e a.*, Cause riunite C-192/95 a C-218/95, Racc. pag. I-165, punto 20).

In merito a questa questione, la CGCE ha fra l'altro affermato quanto segue:

- In assenza di norme comunitarie relative al rimborso delle somme indebitamente versate, spetta agli Stati membri garantire il rimborso dei tributi, secondo le disposizioni del loro Diritto interno; inoltre, spetta loro designare, a tal fine, l'organo competente e regolamentare i meccanismi procedurali per dare attuazione al diritto al rimborso.
- I meccanismi menzionati non possono essere meno favorevoli di quelli applicati quando il carattere indebito della somma versata risulta esclusivamente dal Diritto interno, né rendere praticamente impossibile oppure eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso conferito ai singoli dall'ordinamento giuridico comunitario.
- La fissazione di ragionevoli termini per l'esercizio del diritto al rimborso è compatibile con il Diritto comunitario.

*In effetti, la CGCE ha ripetutamente dichiarato che in assenza di una normativa comunitaria in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ogni Stato membro designare i giudici nazionali competenti e regolamentare le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali destinati a garantire la tutela dei diritti che il Diritto comunitario conferisce ai singoli. Tuttavia, dette modalità non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né essere articolate in modo tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività).*

In merito a ciò, come rilevato dalla Corte di Giustizia in diverse occasioni, da un'analisi comparativa dei sistemi nazionali risulta che il problema dell'impugnazione di imposte illegalmente pretese o del rimborso di imposte indebitamente versate è risolto in modo diverso nei diversi Stati membri, ed anche all'interno di uno stesso Stato, in funzione

dei diversi tipi di imposte e prelievi del caso. In alcuni casi, le impugnazioni o richieste di questo tipo sono soggette per legge a requisiti di termine e forma sia per i reclami rivolti all'Amministrazione Tributaria sia per i ricorsi giurisdizionali. In altri casi, i ricorsi aventi per oggetto il rimborso di tributi indebitamente versati, devono essere proposti dinanzi ai giudici ordinari, principalmente sotto forma di azioni per il rimborso delle somme indebitamente versate, che possono esercitarsi entro termini più o meno lunghi, talvolta nel termine di prescrizione previsto dal Diritto comune (si vedano le sentenze del 27 febbraio 1980, *Just*, Causa 68/79, Racc. pag. 501, punti 22 e 23; *Denkavit italiana*, Causa 61/79, Racc. pag. 1205, punti 23 e 24; del 10 luglio 1980, *Ariete*, Causa 811/79, Racc. pag. 2545, punti 10 e 11, e *Mireco*, Causa 826/79, Racc. pag. 2559, punti 11 e 12).

Questa diversità tra i sistemi nazionali si deve soprattutto, come menzionato, alla mancanza di una normativa comunitaria in materia di rimborso dei tributi nazionali indebitamente percepiti. In una situazione di questo tipo, in virtù di una costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ogni Stato membro designare i giudici competenti e regolamentare le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali destinati a garantire la tutela dei diritti conferiti ai singoli dal Diritto comunitario, fermo restando che, da una parte, dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né, dall'altra parte, rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) (si vedano le sentenze del 16 dicembre 1976, *Rewe*, Causa 33/76, Racc. pag. 1989, punto 5, *Comet*, già citata, punti 13 e 16, la sentenza del 14 dicembre 1995, *Peterbroeck*, Causa C-312/93, Racc. pag. I-4599, punto 12 e le sentenze del 15 settembre 1998, *Edis*, Causa C-231/96, Racc. pag. I-0000, punti 19 e 34 e *Spac*, Causa C-260/96, punto 18, Racc. pag. I-0000).

Per quanto riguarda quest'ultimo principio, la Corte di Giustizia ha riconosciuto la compatibilità con il Diritto comunitario della fissazione di ragionevoli termini di ricorso a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto che tutela sia il contribuente sia l'Amministrazione interessati (sentenze precedentemente citate, *Rewe*, punto 5,

*Comet*, punti 17 e 18 e *Denkavit italiana*, punto 23; si vedano anche le sentenze del 10 luglio 1997, *Palmisani*, Causa C-261/95, Racc. pag. I-4025, punto 28, e del 17 luglio 1997, *Haar Petroleum*, Causa C-90/94, Racc. pag. I-4085, punto 48). In effetti, termini di questo tipo non sono di natura tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (si veda la sentenza *Edis*, Causa C-231/96, Racc. pag. I-0000, punto 35).

Per contro, il rispetto del principio di equivalenza presuppone che la modalità controversa si applichi indistintamente ai ricorsi basati sulla violazione del Diritto comunitario ed a quelli fondati sull'inadempimento del Diritto interno, quando si tratta dello stesso tipo di tributi o prelievi. Non è invece possibile interpretare questo principio nel senso che obblighi uno Stato membro ad estendere il suo regime interno più favorevole in materia di ripetizione a tutte le azioni di rimborso dei tributi o prelievi percepiti in violazione delle disposizioni del Diritto comunitario (sentenza *Esid*, punti 35 e 36 e *Spac*, punto 19, precedentemente citate).

Pertanto, il Diritto comunitario non osta a che la legislazione di uno Stato membro contempli, congiuntamente ad un termine di prescrizione di Diritto comune applicabile alle azioni di ripetizione dell'indebito fra singoli, specifiche modalità di reclamo e di ricorso giurisdizionale meno favorevoli per l'impugnazione dei tributi e altri prelievi. La soluzione sarebbe diversa se dette modalità fossero applicabili unicamente ed esclusivamente alle azioni di rimborso di tributi o prelievi basate sul Diritto comunitario (sentenza *Edis*, già citata, punto 37).

Su questa stessa linea, occorre ricordare che, nella sentenza *Barra*, punto 19, la Corte di Giustizia ha sancito che il Diritto comunitario si opponga ad una disposizione legale nazionale che limita il rimborso di un tributo, dichiarato da una sentenza della Corte di Giustizia contrario al Trattato, esclusivamente a coloro che abbiano esercitato un'azione di rimborso prima che fosse pronunciata la sentenza. In effetti, una disposizione di questo tipo priva puramente e semplicemente le persone fisiche o giuridiche che non soddisfano questa condizione del diritto di ottenere il rimborso delle somme

indebitamente versate e rende quindi impossibile ai singoli l'esercizio dei diritti conferiti dal Diritto comunitario.

Allo stesso modo, nella sentenza *Deville*, la Corte di Giustizia ha sancito che, dopo una sentenza della Corte di Giustizia dalla quale risulti che una certa normativa è incompatibile con il Trattato, il legislatore nazionale non può adottare norme processuali che riducano specificatamente le possibilità di richiedere il rimborso dei tributi indebitamente percepiti in virtù di detta normativa (sentenza del 29 giugno 1998, *Deville*, 240/87, Racc. pag. 3513).

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 di Giustizia o la cui incompatibilità con il Diritto comunitario risulti da detta sentenza, a condizioni concernenti specificatamente detto tributo e che siano meno favorevoli di quelle che sarebbero state applicate, in mancanza di esse, al rimborso del tributo menzionato (*si veda la sentenza Edis*, citata, punto 24 e del 17 novembre 1998, *Aprile*, Causa C-228/96, punto 26).

Tuttavia, in merito alla questione se lo Stato membro che non abbia osservato l'obbligo di armonizzare il Diritto interno con le disposizioni comunitarie aventi efficacia diretta, possa appellarsi al fatto che la decorrenza dei termini di decadenza o prescrizione fosse iniziata nel periodo in cui sono state mantenute in vigore le norme nazionali incompatibili, la CGCE si è pronunciata a favore di tale possibilità. In tal senso, ha dichiarato che il Diritto comunitario non osta a che uno Stato membro invochi un termine nazionale di decadenza rispetto alle azioni di rimborso dei tributi percepiti in violazione delle disposizioni del Diritto comunitario, anche se detto Stato membro non ha ancora modificato le sue norme nazionali, per renderle compatibili con tali disposizioni (sentenza *Aprile*, citata, punto 45).

Pertanto, la Corte di Giustizia ha sancito, nella sentenza *Fantask e a. che il Diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro che non abbia armonizzato correttamente il suo Diritto interno con la Direttiva 69/335/CEE del Consiglio, del 17 giugno 1969,*

*relativa alle imposte indirette sulla raccolta dei capitali (GU L 249, pag. 25; EE 09/01, pag. 22), di invocare, allo scopo di opporsi alle azioni di rimborso di tributi la cui riscossione sia stata in contrasto con detta Direttiva, un termine nazionale di prescrizione di cinque anni che decorra dalla data di esigibilità di detti tributi (sentenza del 2 dicembre 1997, Fantask e a., Causa C-188/95, Racc. pag. I-6783).*

Ciononostante è opportuno sottolineare che le misure adottate per la restituzione del tributo indebitamente versato debbano soddisfare i requisiti stabiliti dalla giurisprudenza della CGCE, cioè che non siano meno favorevoli di quelle stabilite per ottenere il rimborso di tributi per cause esclusivamente interne e che non siano articolate in modo tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso.

In merito a ciò, sebbene si possano ammettere i termini di prescrizione e di decadenza, lo stesso non vale però per altri requisiti o condizioni che le normative interne degli Stati membri sono solite stabilire per avere accesso al rimborso delle somme indebitamente versate. Pertanto, il carattere definitivo dell'atto amministrativo o quello tardivo del reclamo sono circostanze la cui ammissibilità può essere messa in questione, come si vedrà in seguito con il caso della Spagna.

Di conseguenza, ferma restando l'osservanza dei requisiti stabiliti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, l'obbligo imposto al giudice nazionale di garantire la restituzione di un tributo nazionale percepito in violazione del Diritto comunitario deve essere adempiuto conformemente alle disposizioni del rispettivo Diritto interno. Da ciò emerge che spetta al Diritto nazionale interno stabilire il regime di rimborso e di valutare, a tal fine, le relazioni giuridiche fra l'Amministrazione Tributaria di uno Stato membro ed i contribuenti di quello Stato in merito alla riscossione di questo tributo.

Per il resto, il Diritto comunitario non osta a che, in linea di principio, la legislazione di uno Stato membro contempli, congiuntamente ad un termine di prescrizione di Diritto comune applicabile alle azioni di ripetizione dell'indebito fra singoli, specifiche modalità di reclamo e di ricorso giurisdizionale contro la riscossione dei tributi e degli

altri prelievi (sentenze del 15 settembre 1998, *Edis*, Causa C-231/96, punto 37, e *Spac*, Causa C-260/96, punto 21 e 22 di ottobre 1998). E nelle sentenze citate *Rewe*, punto 5, e *Comet*, punti 17 e 18, riconosce che *la fissazione di ragionevoli termini di ricorso a pena di decadenza nell'interesse della certezza del diritto che tutela sia il contribuente sia l'Amministrazione interessata è compatibile con il Diritto comunitario* (si vedano anche le sentenze del 27 marzo 1980, *Denkavit italiana*, Causa 61/79, Racc. pag. 1205, punto 23; del 10 luglio 1997, *Palmisani*, Causa C-261/95, Racc. pag. I-4025, punto 28, e del 17 luglio 1997, *Haahr Petroleum*, Causa C-90/94, Racc. pag. I-4085, punto 48).

Inoltre, la CGCE afferma che alle autorità nazionali spetta anche regolamentare tutte le questioni accessorie relative al rimborso, quali il pagamento degli interessi, applicando le sue norme interne relative al tipo di interesse e la data dalla quale deve partire il computo degli interessi (sentenza del 12 giugno 1980, *Express Dairy Foods*, Causa 130/79, Racc. pag. 1887, punti 16 e 17; si veda altresì la sentenza del 21 maggio 1976, *Roquette/Commissione*, Causa 26/74, Racc. pag. 677, punti 11 e 12).

## **5.- Il rimborso dell'indebito nell'ordinamento tributario spagnolo**

Per cominciare, va rilevato che le somme versate in virtù di una norma o di un atto amministrativo che le richiedano, non sono mai indebite, nel senso stretto del termine, in quanto conseguenza dell'adempimento di un obbligo che una o l'altro impongono. Diversa è la questione qualora questa norma o questo atto che richiedono il versamento siano illegali, tuttavia, per valutare questa circostanza, essi dovranno essere impugnati mediante procedimenti di revisione e, se così fosse stabilito, la somma versata si convertirebbe da quel momento in indebito, originando, ove ne ricorrano gli estremi, un rimborso.

Pertanto, secondo l'ordinamento spagnolo, oltre ai casi di indebiti imputabili all'azione dell'interessato stesso, che costituiscono autentici versamenti non dovuti *ab initio* e per i quali deve essere espressamente riconosciuto il diritto al rimborso tramite il procedimento specifico pertinente, il citato diritto può originare oppure essere riconosciuto anche a

seguito di un procedimento di revisione, di un atto amministrativo o di una decisione economico-amministrativa o giudiziaria. In questi casi, il diritto al rimborso di quanto corrisposto non richiede il procedimento speciale di riconoscimento, bensì discende direttamente dall'atto stesso o dalla decisione amministrativa.

Inoltre, quando un contribuente ritiene che la presentazione di un autoliquidazione abbia dato luogo ad un indebito, egli potrà sollecitare la rettifica di detta autoliquidazione secondo il procedimento regolamentare previsto e richiedere il rimborso della somma indebitamente versata.

Tuttavia, è interessante rilevare che, in linea di principio, il rimborso dell'indebito non è dovuto qualora tali somme fossero state percepite in virtù di atti amministrativi divenuti definitivi.

*In effetti, la Legge Generale Tributaria specifica che quando l'atto di applicazione dei tributi o di imposizione delle sanzioni in virtù del quale è stato corrisposto l'indebito, ha acquisito carattere definitivo, sarà possibile richiedere il rimborso dell'indebito stesso solo richiedendo o proponendo la revisione dell'atto tramite uno dei procedimenti speciali di revisione previsti nei comma a), c) e d) dell'articolo 216 e mediante il ricorso straordinario di revisione regolamentato nell'articolo 244 di questa legge.*

Pertanto, il carattere definitivo dell'atto non rappresenta un ostacolo insormontabile per il riconoscimento del diritto al rimborso, tuttavia dovrà prima essere proposta la revisione dello stesso mediante il procedimento di nullità, di revoca, di rettifica di errori o straordinario di revisione, secondo i casi. Come rilevato, la decisione di accoglimento pronunciata in uno qualsiasi di questi procedimenti in relazione all'atto impugnato, origina automaticamente il diritto al rimborso.

Tuttavia, i citati procedimenti di revisione, la cui risoluzione in Spagna spetta all'Amministrazione, sono considerati eccezionali ed il loro esercizio resta soggetto a limiti ben precisi, sia temporali che materiali. Tuttavia, è possibile sostenere che le facoltà di revisione dell'Amministrazione sono più estese quando si tratta di atti non dichiarativi di



diritti e, in particolare, quando l'atto per il quale si richiede la revisione è pregiudizievole e gravoso per un cittadino oppure quando la revisione è a favore del contribuente. Ciò fa capire che, in relazione al rimborso dell'indebito, sarebbe necessario ammettere con maggior flessibilità la possibilità di revisione da parte dell'Amministrazione dei suoi stessi atti tributari, mediante il procedimento di revoca.

In merito alle limitazioni menzionate, imposte all'esercizio della revisione d'ufficio, deve essere rilevato che la revisione si applica solo in virtù delle cause previste dalla legge, che devono essere intese come motivi limitati, quando ci si riferisce ad atti o decisioni favorevoli agli interessati.

In secondo luogo, il limite contemplato nell'articolo 213.3 della Legge Generale Tributaria, secondo il quale *una volta confermati da una sentenza giudiziaria definitiva, non sarà in alcun caso possibile rivedere gli atti di applicazione dei tributi e di imposizione delle sanzioni né le risoluzioni dei reclami economico-amministrativi*. Con ciò si ha l'efficacia di cosa passata in giudicato, che impedisce all'Amministrazione di mettere in discussione una sentenza delle Corti di Giustizia in merito alla legalità di un atto.

Un terzo limite deriva dalla fissazione di un termine temporale per l'esercizio della facoltà di revisione nei casi di revoca e di rettifica di errori materiali.

Infine, la via della previa revisione amministrativa dell'atto tributario per poter ottenere il rimborso dell'indebito versato, rappresenta di frequente un ostacolo insuperabile per il rimborso, considerati i limiti descritti. Ciò è in contrasto, a nostro parere, con il requisito della CGCE, in virtù del quale i meccanismi ed i ricorsi adottati dagli Stati membri nel loro ordinamento interno non possono rendere *praticamente impossibile o oppure eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario*.

Sulla base di altre considerazioni, il Regolamento Generale di Riscossione precisa il contenuto del rimborso, rilevando che l'importo da rimborsare sarà costituito dalla somma dei seguenti importi:

- a) L'importo della somma indebitamente versata.
- b) Le spese sostenute qualora la somma indebita fosse stata riscossa durante il procedimento d'ingiunzione.
- c) L'interesse di mora in vigore nel periodo in cui risulti esigibile, sulle somme indebitamente versate, senza necessità che il contribuente lo richieda.

Infine, il diritto al rimborso delle somme indebitamente versate cade in prescrizione dopo quattro anni, come stabilito dall'articolo 66 della LGT. Tuttavia la LGT distingue fra la prescrizione del diritto di reclamare il riconoscimento del rimborso e quella del diritto di ottenere il relativo pagamento, analogamente a quanto avviene per il credito fiscale. La prescrizione sarà sospesa da qualsiasi atto probatorio del contribuente, inteso ad ottenere il rimborso oppure a richiedere il pagamento dello stesso, da qualsiasi azione dell'amministrazione tesa ad effettuare il rimborso e dall'interposizione, svolgimento o risoluzione di reclami o ricorsi di qualsiasi tipo.

Da quanto sinora detto emerge che l'effetto che, in merito al rimborso dell'indebito, discende da una sentenza della CGCE dichiarativa della violazione o di incompatibilità dell'ordinamento interno con quello comunitario, può essere sintetizzato come segue:

- a) Casi in cui sia stata stabilita la liquidazione amministrativa provvisoria o definitiva e questa abbia acquisito carattere definitivo. In tal caso non sarà possibile procedere al rimborso dell'indebito, a meno che non sia previamente dichiarata la nullità dell'atto o esso non sia revocato.
- b) Casi nei quali sia stata stabilita la liquidazione amministrativa, ma questa non sia divenuta definitiva, poiché l'interessato ha interposto ricorso o reclamo. In questi casi ci si dovrà attenere alla decisione o sentenza che porrà termine al procedimento avviato.
- c) In qualsiasi altro caso l'istanza di rimborso dovrà sempre essere riferita ad esercizi non prescritti. Così risulta dalla Legge Generale Tributaria che limita la possibilità di richiedere il rimborso dell'indebito oltre il termine di quattro anni di prescrizione, come si è visto.

In conclusione va rilevato che la sentenza di incompatibilità ha un effetto retroattivo limitato alle situazioni giuridiche che non siano passate in giudicato o nelle quali non vi sia prescrizione, decadenza o effetti simili, rispettando quindi le situazioni giuridiche definitive.

## **6.- I provvedimenti adottati in Spagna nei casi di dichiarazione d'inadempimento con sentenza della CGCE**

In merito al tema oggetto dell'analisi odierna, la sentenza della CGCE del 6 ottobre 2005, mediante la quale certi precetti della normativa spagnola in materia di IVA sono stati dichiarati incompatibili con il Diritto comunitario, costituisce un paradigma.

La CGCE ha pronunciato la Sentenza nella Causa C-2004/03, riguardante la compatibilità di diversi precetti della Legge 37/1992 del 28 dicembre, relativa all'Imposta sul Valore Aggiunto, con la Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio, Sesta Direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

In particolare, la Sentenza citata dichiara incompatibili con la Sesta Direttiva gli articoli 102.1, secondo comma e 104.2 2°, secondo comma, ultimo inciso della Legge 37/1998 relativa all'Imposta sul Valore Aggiunto, come risulta dalla legge 66/1997, del 30 dicembre, relativa alle Misure Fiscali Amministrative e di Ordine Sociale.

La riforma operata da questa ultima norma ha introdotto, con effetto dal 1° gennaio 1998, limitazioni del diritto di deduzione delle quote versate a seguito della riscossione di sovvenzioni non facenti parte della base imponibile dell'imposta, che, secondo la CGCE risultavano sotto certi aspetti contrarie alla Sesta Direttiva.

Specificatamente, la CGCE ha sancito che imporre l'applicazione della regola del pro-rata ai soggetti passivi che effettuano esclusivamente operazioni con diritto alla deduzione per il semplice fatto di aver ottenuto sovvenzioni, è incompatibile con la Sesta Direttiva, in quanto comporta una limitazione del diritto a dedurre non prevista

dalla norma comunitaria citata. Ovvero, la normativa spagnola obbligava ad applicare il pro-rata di deduzione per il mero fatto di aver ottenuto una sovvenzione. Viceversa, nei casi in cui compete l'applicazione del pro-rata in quanto il soggetto passivo effettua congiuntamente operazioni che danno diritto alla deduzione ed operazioni che non danno tale diritto, l'inclusione delle sovvenzioni nel calcolo del pro-rata citato non è incompatibile con la Direttiva, dato che gli Stati membri sono autorizzati ad adottare questo provvedimento.

Inoltre, ha dichiarato essere in qualsiasi caso contraria alla Direttiva l'inclusione di una regola speciale di deduzione applicabile all'IVA versata per l'acquisto di beni e servizi finanziati, totalmente o parzialmente, mediante sovvenzioni, per il fatto che essa implicava anche una limitazione dell'IVA deducibile non regolamentata dalla Direttiva. Cioè, si limitava direttamente il diritto alla deduzione delle quote versate nell'acquisizione di beni e servizi finanziati mediante sovvenzioni.

Come era logico, la sentenza ha stabilito esplicitamente che i suoi effetti non erano limitati nel tempo e quindi, avevano efficacia retroattiva fin dal momento in cui era stata approvata la norma spagnola contraria al Diritto comunitario. Perciò lo Stato spagnolo era obbligato a porre rimedio all'effetto illecito causato, rimborsando l'imposta indebitamente versata dai soggetti passivi dell'IVA.

Pertanto, i soggetti passivi *totali*, cioè per i quali non è applicabile il pro-rata salvo per questo caso, che avessero dedotto l'IVA sostenuta applicando il pro-rata per il fatto di aver ricevuto sovvenzioni, avrebbero potuto richiedere il rimborso dell'IVA indebitamente corrisposta, cioè, l'intera IVA che non avevano dedotto nel periodo in cui vigeva la norma interna che limitava il diritto a dedurre. Ciononostante, poiché il diritto di richiedere il rimborso delle somme indebitamente versate cade in prescrizione dopo quattro anni, coloro che non avessero avviato i reclami ed i procedimenti di rimborso del caso entro la scadenza del termine, potevano solo ottenere il rimborso dei quattro esercizi precedenti al momento in cui fosse stato avviato il procedimento d'istanza di rimborso dell'indebito.

Inoltre si doveva poter richiedere il rimborso dell'IVA non dedotta, per aver applicato la regola speciale, sia da parte dei soggetti passivi totali, che da parte dei soggetti passivi misti. Le condizioni per richiedere il rimborso dell'indebito versato, in questo caso, sono le medesime del caso precedente.

Coloro che avessero interposto ricorsi o reclami economico-amministrativi, dovevano ottenere una decisione di accertamento delle loro richieste che sarebbe stata sufficiente affinché l'Amministrazione avviasse d'ufficio la fase esecutiva di rimborso delle somme indebitamente versate. Ovvero, come si è visto in un paragrafo precedente, in questo caso non è necessario richiedere il procedimento di rimborso dell'indebito durante la fase dichiarativa, poiché la stessa decisione funge da riconoscimento del diritto al rimborso.

Nei casi in cui era stata stabilita una liquidazione amministrativa e questa era divenuta definitiva, l'ottenimento del rimborso delle somme indebitamente versate richiedeva, come detto, la previa revisione dell'atto amministrativo attraverso uno dei procedimenti speciali di revisione. In concreto, l'Amministrazione doveva procedere alla revoca delle liquidazioni.

Ebbene, mediante Risoluzione 2/2005 del 14 novembre della Direzione Generale delle Imposte sono stati stabiliti, in particolare, i criteri per il rimborso dell'indebito, distinguendo le tre possibili situazioni seguenti:

1° - Casi in cui sia stata stabilita la liquidazione amministrativa provvisoria o definitiva e questa abbia acquisito carattere definitivo. In tal caso il rimborso dell'indebito non si applica, ai sensi dell'articolo 221.3 della Legge Generale Tributaria.

2° - Casi in cui esiste una liquidazione amministrativa, ma questa non è ancora definitiva. In questi casi ci si dovrà attenere alla decisione o sentenza che porrà termine al procedimento concreto avviato.

3° - In qualsiasi altro caso (fondamentalmente, autoliquidazioni che non siano state oggetto di alcuna liquidazione amministrativa), l'istanza dovrà sempre essere riferita ad esercizi non prescritti, come risulta dall'articolo 66 della LGT, che limita la possibilità di richiedere il rimborso dell'indebito, oltre il termine di quattro anni di prescrizione. Tale termine di quattro anni si calcola a partire:

- dal giorno successivo al giorno in cui è stato corrisposto l'indebito, o
- dal giorno successivo all'ultimo giorno del termine per la presentazione della citata autoliquidazione, se l'indebito è stato corrisposto entro quest'ultimo termine

Per il resto, questo è stato il criterio seguito, in generale, dai Tribunali amministrativi e giudiziari che hanno dovuto risolvere questioni risultanti dalla sentenza della CGCE.

Tuttavia, in merito a quanto testé esposto, sono necessarie alcune osservazioni, ovvero:

1ª.- In merito alle liquidazioni amministrative già divenute definitive, non è possibile condividere il criterio sostenuto dalla Direzione Generale delle Imposte, in base al quale il rimborso dell'indebito non era più applicabile. In tal senso, l'articolo 221.3 della LGT, al quale fa riferimento la Risoluzione stessa, specifica che, *quando l'atto di applicazione dei tributi o di imposizione delle sanzioni in virtù del quale ha avuto luogo l'indebito, avesse acquisito carattere definitivo, sarà possibile richiedere il rimborso dell'indebito stesso solo richiedendo o proponendo la revisione dell'atto tramite uno dei procedimenti speciali di revisione previsti nei comma a), c) e d) dell'articolo 216 e mediante il ricorso straordinario di revisione regolamentato nell'articolo 244 della LGT.*

Pertanto, come già fatto osservare, conformemente al precetto sopra riportato, è opportuno richiedere il rimborso di un indebitato anche se l'atto amministrativo è definitivo, proponendone prima la revisione mediante i procedimenti speciali di revisione e, in particolare, mediante il procedimento di revoca.

Il procedimento di revoca previsto dall'articolo 219 della LGT consente all'Amministrazione la revoca dei propri atti a favore dei singoli, qualora sussistano le condizioni ed i requisiti previsti dalla legge. Tale possibilità rappresenta un meccanismo idoneo per la soluzione di questi casi, per i quali non è possibile richiedere il procedimento ordinario di rimborso dell'indebito.

2<sup>a</sup>.- Riconoscendo il diritto al rimborso in virtù di una decisione economico-amministrativa o di una sentenza giudiziaria, si deve procedere direttamente all'esecuzione del rimborso, come risulta dal regolamento generale in materia.

3<sup>a</sup>.- La Risoluzione non ha tenuto in considerazione altre situazioni che potevano verificarsi ed ha considerato solamente il procedimento di richiesta di rimborso dell'indebito instaurato su istanza dell'interessato. Tuttavia, l'autoliquidazione presentata dal contribuente potrebbe essere oggetto di un procedimento amministrativo. In questo caso, occorre dire che nei procedimenti di verifica dei dati, di accertamento limitato o di verifica, eventualmente pendenti, dovrebbero applicarsi i criteri stabiliti nella Risoluzione della Direzione Generale delle Imposte, riconoscendo d'ufficio il diritto al rimborso dell'indebito.

4<sup>a</sup>.- Negli altri casi, per l'istanza di rimborso dell'indebito è necessario che il contribuente chieda la rettifica dell'autoliquidazione conformemente a quanto previsto dall'articolo 120.3 della LGT.

5<sup>a</sup>.- In virtù delle disposizioni della LGT, contestualmente al rimborso dell'indebito l'Amministrazione corrisponderà gli interessi di mora spettanti, senza che il contribuente debba richiederlo. A questo scopo, gli interessi di mora decorreranno dalla data in cui è stato corrisposto l'indebito fino alla data in cui si è disposto il pagamento del rimborso.

Infine, è stata prospettata la possibilità di esigere la responsabilità patrimoniale dello Stato per i danni arrecati dalla sua condotta. È chiaro che nei casi di non corretta attuazione delle norme comunitarie la responsabilità è imputabile allo Stato membro del

caso, applicando a tal fine le norme del suo Diritto interno, senza poter ricorrere ai meccanismi o alle azioni di risarcimento previste nell'ambito del Diritto europeo, come sostiene la CGCE (Sentenze *Granaria*, 13 febbraio 1979 (Causa 101/78, Racc. pag. 2203); *Debayer/Commissione*, 2 marzo 1978 (Cause 12, 18 e 21/77, Racc. pag. 553).

Il nostro ordinamento contempla in modo generico la responsabilità dello Stato per atti o norme del potere legislativo nell'articolo 139.3 della Legge di Regime Giuridico delle Pubbliche Amministrazioni e del Procedimento Comune, secondo il cui tenore:

*Le Amministrazioni Pubbliche indennizzeranno i singoli per l'applicazione degli atti legislativi di natura non espropriativa di diritti che tali singoli non hanno l'obbligo giuridico di sopportare, quando così stabilito negli atti legislativi stessi e nei termini in essi previsti.*

Tuttavia, dalle condizioni imposte dal precetto sopra riportato per poter esigere la responsabilità dello Stato – in concreto il rimando alla sua stessa legge – si desume facilmente l'impossibilità che ciò avvenga nel presente caso, almeno per questa via.

In merito a ciò, bisogna tenere in considerazione che il semplice annullamento di una legge non comporta di per sé il diritto all'indennizzo per i danni recati. D'altra parte, si intende che il danno deve essere effettivo, misurabile ed individualizzato. L'esigenza d'individualizzazione del danno è orientata ad escludere il risarcimento dei danni risultanti da misure generali che i singoli *hanno l'obbligo giuridico di sopportare*, la cui indennizzabilità è, a fronte dei costi finanziari che comporterebbe, di impossibile attuazione.

In definitiva, il risarcimento dei danni causati dall'irregolare trasposizione della Direttiva comunitaria si è limitato, al massimo, al pagamento degli interessi di mora spettanti. Nonostante la condotta negligente delle autorità nazionali e degli organi pubblici i quali, in primo luogo, hanno disatteso i ripetuti avvertimenti della



Commissione<sup>5</sup>, e, in secondo luogo, non solo hanno portato avanti i procedimenti amministrativi e giudiziari in corso<sup>6</sup>, mentre era consigliabile la loro sospensione, ma, essendo già molto avanzato lo svolgimento del procedimento giudiziario - conosciute le decisioni dell'Avvocato Generale e la Sentenza pronunciata sulla stesso tema per la Francia – hanno anche avviato nuovi procedimenti di accertamento.

Se si confronta il procedimento di rimborso dell'indebito descritto con i pareri formulati dalla CGCE in questa materia, si possono ricavare le seguenti considerazioni:

1<sup>a</sup>.- I provvedimenti per il rimborso adottati dallo Stato spagnolo sono gli stessi previsti per i casi occorsi nell'ordinamento interno, cioè non sono stati creati appositamente per l'esecuzione della sentenza. Si può quindi affermare che il principio di equivalenza è soddisfatto.

2<sup>a</sup>.- La fissazione di un termine temporale per l'istanza di rimborso dell'indebito è conforme al criterio della CGCE che lo ammette in più occasioni. Anzi, la CGCE accetta che i termini di prescrizione o di decadenza decorrano dal giorno in cui scade l'obbligo di versare il tributo di cui trattasi. In questo modo, è legittimo che la prescrizione decorra da un periodo in cui vigono le norme nazionali incompatibili. Tuttavia, pare che questo criterio non sia conciliabile con il principio di effettività, propugnato dalla CGCE, nonostante le affermazioni di questa, poiché il fatto che i termini possano decorrere da quando ancora si ignora l'incompatibilità del Diritto nazionale con il Diritto comunitario può comportare che, alla fine, *l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario* sia molto difficile. Ecco perché si propone, come giorno *a quo* per il computo del termine di prescrizione quello della data in cui la CGCE pronuncia la sentenza d'incompatibilità con il Diritto europeo. Inoltre, la posizione tenuta dalla CGCE rispetto alla compatibilità con il Diritto comunitario della fissazione dei termini di prescrizione la cui decorrenza può aver inizio anche quando la

---

<sup>5</sup> In pratica la maggior parte delle violazioni degli Stati membri si risolvono senza che sia necessario avviare il procedimento di dichiarazione d'inadempimento e pochissime di queste danno luogo a sentenze.

<sup>6</sup> Inoltre, le risoluzioni adottate nei procedimenti impugnatori hanno respinto tutte le richieste dei singoli, senza tenere in considerazione il parere già formulato dalla Commissione.

norma contraddittoria è in vigore, permette che lo Stato inadempiente tragga vantaggio della sua violazione.

3<sup>a</sup>.- A nostro giudizio, l'impossibilità di richiedere il rimborso dell'indebito quando l'atto amministrativo è divenuto definitivo rappresenta un ostacolo all'attuabilità del principio di effettività, dato che la previa revisione amministrativa che consentirebbe di eludere il carattere definitivo dell'atto è subordinata, nel caso spagnolo, a limiti materiali e temporali difficilmente superabili. Solo la revoca facilita tale possibilità, tuttavia questo procedimento è "nelle mani" dell'Amministrazione stessa, la quale si mostra assolutamente restia al suo svolgimento.

In definitiva, da tale circostanza deriva nella pratica l'impossibilità di esercitare, in questo particolare caso, i diritti conferiti dall'ordinamento comunitario.

A tale proposito, occorre ricordare che, nella sentenza *Barra*, precedentemente citata, punto 19, la Corte di Giustizia ha sancito che il Diritto comunitario si opponga ad una disposizione legale nazionale che limita il rimborso di un tributo, dichiarato da una sentenza della Corte di giustizia contrario al Trattato, esclusivamente a coloro che abbiano esercitato un'azione di rimborso prima che fosse pronunciata la sentenza. In effetti, una disposizione di questo tipo priva puramente e semplicemente le persone fisiche o giuridiche che non soddisfano questa condizione del diritto di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate e rende quindi impossibile ai singoli l'esercizio dei diritti conferiti dal Diritto comunitario.

In altri casi d'inadempimento dichiarato dalla CGCE è stato direttamente applicato il procedimento interno di rimborso dell'indebito, senza aver adottato alcun provvedimento specifico né alcuna particolarità.

Di recente, la sentenza della CGCE del 6 ottobre 2009, pronunciata nella causa C-562/07, avente come oggetto un ricorso per inadempimento interposto dalla Commissione delle Comunità Europee contro il Regno di Spagna, ha dichiarato che la Spagna è venuta meno agli obblighi degli articoli 56 CE e 40 dell'Accordo sullo Spazio

Economico Europeo, del 2 maggio 1992, avendo riservato, fino al 31 dicembre 2006, un differente trattamento in relazione alle plusvalenze patrimoniali realizzate in Spagna, a seconda che i soggetti passivi fossero residenti o non residenti.

In effetti, fino al 1° gennaio 2007, data in cui entra in vigore la modifica legislativa instaurata su istanza della Commissione allo Stato spagnolo, le plusvalenze patrimoniali realizzate a lungo termine dai residenti in Spagna erano soggette ad un'aliquota unica del 15%. Invece, quando erano realizzate da non residenti erano soggette ad un'aliquota d'imposta del 35%.

Tale situazione è stata dichiarata una discriminazione ai sensi del Trattato, dato che non esiste alcuna differenza tra i contribuenti residenti e quelli non residenti che giustichi il maggior carico d'imposta per i non residenti rispetto ai residenti.

Dati la natura del ricorso ed il fatto che la sentenza è stata emessa dopo che lo Stato spagnolo aveva già modificato la sua normativa, non vi è alcuna pronuncia riguardo agli effetti temporali della stessa e, quindi, non è sollevata la questione relativa al possibile rimborso dell'indebito ai contribuenti non residenti che hanno versato per le loro plusvalenze patrimoniali secondo il regime più sfavorevole tacciato come discriminatorio.

Tuttavia, pur non trattandosi di un caso di mancato recepimento o di recepimento incorretto di una direttiva da parte dell'ordinamento giuridico nazionale, vi è però una violazione delle disposizioni del Trattato direttamente applicabili e pertanto, non bisogna scartare la possibilità di risarcimento o rimborso dei tributi indebitamente versati a seguito della normativa dichiarata contraria al Diritto comunitario.

## 7.- Conclusioni

Abbiamo finora potuto vedere, in modo piuttosto dettagliato, come la possibilità di ottenere la restituzione di quanto indebitamente versato sia di frequente negata a causa di fattori stabiliti dalle norme interne.

L'impossibilità di ottenere il rimborso dei tributi versati e divenuti indebiti, avendo lo Stato violato la normativa comunitaria, comporta che i cittadini non possano *esercitare i diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario* e, in ultima istanza, attenua l'effetto diretto ed il principio di preminenza del Diritto europeo. Il risultato costituisce una situazione d'ingiustizia.

La CGCE non ha risolto definitivamente questa questione, rimandando alle normative interne in materia ed accettando, solitamente, i limiti che queste impongono.

È vero che non esiste un criterio nel Diritto europeo riguardo al rimborso dell'indebito, ma ciò non deve impedire che la CGCE si pronunci in modo più incisivo ed obblighi gli Stati membri a stabilire le misure necessarie per permettere il totale ricupero dei tributi versati a seguito di un inadempimento, perché, in effetti tali tributi sono stati versati *in violazione* di quanto stabilito dall'ordinamento comunitario che, in questo modo, non è stato applicato in modo uguale in tutti gli Stati.

Sarebbe meglio, sotto il profilo della certezza del diritto, che le istituzioni comunitarie regolamentassero questa materia, ma nel frattempo, la dottrina della CGCE dovrebbe evolversi nel senso indicato, come ulteriore prova delle sue potenzialità, sufficientemente dimostrate, di "creare Diritto" e di operare come motore della creazione di un vero *spazio giuridico* dell'Unione.