

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 13 dicembre 2007¹

I — Introduzione

Nel 1994 esse rettificavano la loro opinione e designavano i pasticcini da tè come generi alimentari fiscalmente agevolati. In seguito a ciò la Marks & Spencer faceva valere il diritto al rimborso fiscale.

1. L'art. 28, n. 2, della sesta direttiva sul valore aggiunto² (in prosieguo: la «sesta direttiva») autorizza gli Stati membri a mantenere temporaneamente in vigore, a determinate condizioni, disposizioni derogatorie. Il Regno Unito applica alla cessione di generi alimentari, in accordo col disposto di tale articolo, l'aliquota zero collegata al diritto a detrazione (*zero-rating*).

2. Tale normativa non è tuttavia applicabile a determinati dolciumi (*confectionary*). Le autorità fiscali imputavano inizialmente i teacakes (in prosieguo: i «pasticcini da tè») distribuiti dalla Marks & Spencer a tale categoria e li assoggettavano all'aliquota normale.

3. La particolarità del caso consiste nella circostanza che la normativa tributaria applicabile è una normativa *nazionale* che diverge dalle disposizioni generali della direttiva ma che, tuttavia, può essere mantenuta in via derogatoria. La House of Lords chiede quindi in quale misura, in un siffatto contesto, siano applicabili i principi del sistema comune di imposta sul valore aggiunto e, all'occorrenza, se le regole nazionali in materia di rimborso, in particolare l'obiezione fondata sull'arricchimento senza causa ivi prevista per determinati casi, corrispondano alle prescrizioni di diritto comunitario.

¹ — Lingua originale: il tedesco.

² — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

II — Contesto normativo

A — Diritto comunitario

4. L'art. 12 della sesta direttiva prevede disposizioni sull'aliquota fiscale. L'art. 12, n. 1, stabilisce al riguardo che «[l']aliquota applicabile alle operazioni imponibili è quella in vigore al momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta». A norma dell'art. 12, n. 3, è applicabile l'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto³; per determinate prestazioni si possono stabilire aliquote ridotte⁴.

5. L'art. 28, n. 2, della sesta direttiva consente agli Stati membri deroghe in via transitoria; la disposizione recitava nella sua versione originaria:

«Le aliquote ridotte e le esenzioni con rimborso delle imposte pagate allo stadio

anteriore, esistenti al 31 dicembre 1975 e conformi ai criteri di cui all'ultimo trattino dell'articolo 17 della direttiva del Consiglio dell'11 aprile 1967, possono essere mantenute sino ad una data che sarà adottata all'unanimità dal Consiglio su proposta della Commissione, ma che non potrà essere posteriore alla soppressione delle imposizioni all'importazione e degli sgravi all'esportazione per gli scambi tra gli Stati membri. Gli Stati membri adottano le disposizioni necessarie per assicurare la dichiarazione da parte dei soggetti passivi dei dati necessari alla determinazione delle risorse proprie relative a tali operazioni esentate.

Ogni cinque anni il Consiglio procede, sulla base di una relazione della Commissione, ad un riesame delle aliquote ridotte e delle esenzioni sopra indicate, e se del caso adotta all'unanimità, su proposta della Commissione, le misure necessarie per garantirne la soppressione progressiva».

3 — Con la direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, che modifica la direttiva 77/388/CEE in materia di imposta sul valore aggiunto e che prevede misure di semplificazione (GU L 384, pag. 47), il 15% fu temporaneamente introdotto come aliquota normale minima. In seguito la durata di applicazione dell'aliquota normale minima è stata sempre nuovamente prolungata, da ultimo fino al 2010, dalla direttiva del Consiglio 12 dicembre 1995, 2005/92/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE in relazione alla durata di applicazione dell'aliquota normale minima dell'IVA (GU L 345, pag. 19).

4 — Le prescrizioni della direttiva sull'entità delle aliquote ridotte e le prestazioni cui possono essere applicate tali aliquote (v. al riguardo l'allegato H della sesta direttiva) sono state armonizzate progressivamente.

6. Con la direttiva 92/77/CEE⁵ l'art. 28, n. 2, è sostituito dal testo seguente:

5 — Direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA) (GU L 316, pag. 1).

«Nonostante l'articolo 12, paragrafo 3, durante il periodo transitorio di cui all'articolo 28 terdecies [6] si applicano le disposizioni seguenti.

Possono essere mantenute le esenzioni con rimborso della tassa pagata nella fase precedente e le aliquote ridotte inferiori all'aliquota minima prescritta all'articolo 12, paragrafo 3 in materia di aliquote ridotte, applicabili al 1° gennaio 1991, conformi alla legislazione comunitaria e rispondenti ai requisiti figuranti all'articolo 17, ultimo trattino della seconda direttiva dell'11 aprile 1967 [7] (...)».

all'imposta sul valore aggiunto con applicazione dell'aliquota zero (sezione 30 dell'allegato 8, parte II, gruppo 1, punto 1 del Value Added Tax Act [legge britannica sull'IVA del 1994]). I dolciumi (confectionary) sono esclusi da tale agevolazione fiscale e sono quindi soggetti all'aliquota piena. Costituiscono un'eccezione torte e biscotti che sono soggetti all'aliquota zero per i generi alimentari. Biscotti interamente o parzialmente ricoperti di cioccolato sono tuttavia considerati come dolciumi integralmente assoggettati all'imposta.

8. La sezione 80 della legge sull'IVA del 1994 prevede in determinate circostanze il diritto al rimborso dell'imposta non dovuta:

B — Diritto nazionale

7. Nel Regno Unito la fornitura di generi alimentari è soggetta generalmente

«(1) Una persona la quale (prima o dopo l'entrata in vigore della presente legge) abbia versato ai Commissioners un importo a titolo di IVA senza fondamento normativo ha diritto al rimborso di tale importo.

(...)

(3) Avverso un'azione promossa in forza della presente sezione si può eccepire che il rimborso dell'importo in questione arricchirebbe indebitamente il ricorrente».

6 — A norma dell'art. 28 terdecies, n. 3, seconda frase, della sesta direttiva, la validità della normativa transitoria viene automaticamente prolungata sino all'entrata in vigore di un regime definitivo che tuttavia non è stato finora adottato.

7 — Il brano pertinente della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 71, pag. 1303), recitava: «Per il passaggio dai sistemi attuali di imposte sulla cifra d'affari al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, gli Stati membri hanno la facoltà: (...) di prevedere sino al momento della soppressione dell'imposizione all'importazione e della tassazione all'esportazione negli scambi fra gli Stati membri, per ragioni di interesse sociale ben definite e a favore dei consumatori finali, aliquote ridotte o anche esenzioni con eventuale rimborso delle imposte pagate allo stadio antecedente, nella misura in cui l'incidenza globale di queste misure non supera quella delle agevolazioni applicate nell'attuale regime».

9. Tale normativa riguarda, nel periodo rilevante ai fini della causa principale, solo i contribuenti netti, quindi i soggetti passivi che in un esercizio fiscale devono al fisco un importo dell'IVA più alto di quello che possono preventivare in accredito grazie alla detrazione. A costoro si contrappongono i cosiddetti *repayment traders* che, a causa di detrazioni in eccesso in un esercizio fiscale, hanno diritto ad un rimborso di imposta. Per questi ultimi non esiste alcuna normativa comparabile alla sezione 80, n. 3⁸.

III — Contesto fattuale, procedimento e questioni pregiudiziali

10. Dal 1973 i Commissioners of Customs and Excise hanno assoggettato i pasticcini da tè distribuiti dalla Marks & Spencer plc all'aliquota normale dell'IVA in quanto li hanno considerati come biscotti ricoperti di cioccolato. Nel settembre 1994 i Commissioners ammettevano tuttavia che i pasticcini da tè avrebbero dovuto essere classificati come torte e gravati dall'aliquota zero. Di conseguenza la Marks & Spencer ha chiesto il rimborso della totalità dell'imposta sul valore aggiunto per un importo di GBP 3,5 milioni che aveva dichiarato senza fondamento normativo nel corso degli anni.

11. I Commissioners obiettavano invece, sul fondamento della sezione 80, n. 3, della legge sull'imposta sul valore aggiunto, che la Marks & Spencer avrebbe ripercosso il 90% dell'imposta sui propri clienti. Il VAT Tribunal (Commissione tributaria in materia di IVA) accoglieva tale asserzione e decideva che la Marks & Spencer aveva diritto al 10% della somma rivendicata. Inoltre esso applicava una normativa sulla prescrizione introdotta con effetto retroattivo.

12. La Marks & Spencer portava la controversia sino alla Court of Appeal. Oltre al rimborso dell'imposta per i pasticcini da tè, il procedimento riguardava in proposito anche un'ulteriore domanda di rimborso in rapporto al trattamento fiscale di buoni acquisto. La Court of Appeal proponeva alla Corte di giustizia una domanda di pronuncia pregiudiziale vertente sulla compatibilità col diritto comunitario delle disposizioni sulla prescrizione. Al riguardo, ad avviso della Court of Appeal, era ancora in discussione solo il trattamento dei buoni acquisto. Relativamente ai pasticcini da tè, essa muoveva manifestamente dal fatto che, in assenza di armonizzazione dell'aliquota fiscale nella sesta direttiva, non poteva desumersi alcuna norma imperativa dal diritto comunitario.

13. Nella sentenza 11 luglio 2002 (in prosieguo: la sentenza Marks & Spencer I)⁹ la Corte di giustizia, coerentemente con le

8 — Solo dopo la presentazione di un ricorso per inadempimento a causa di una disparità di trattamento dei due gruppi in questione di soggetti passivi dell'imposta, il Regno Unito ha adottato con effetto dal 26 maggio 2005 una normativa sull'arricchimento anche per i *repayment traders*.

9 — Causa C-62/00 (Racc. pag. I-6325).

questioni pregiudiziali, non si è occupata del rimborso dell'imposta per i pasticcini da tè. Nelle conclusioni relative a tale causa, l'avvocato generale Geelhoed ha ciò nondimeno formulato un'osservazione incidentale sui pasticcini da tè ed ha valutato l'esclusione del rimborso dell'imposta sul valore aggiunto come una chiara violazione del diritto comunitario¹⁰. A prescindere da ciò la Court of Appeal ha respinto il ricorso quanto all'IVA sui pasticcini da tè.

14. La House of Lords, adita con l'attuale controversia, si è considerata indotta dal parere della Commissione e dalle conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed nella causa C-62/00 a sottoporre alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Qualora, ai sensi dell'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva (...) (sia anteriormente sia successivamente alla sua modifica, avvenuta nel 1992 mediante la direttiva 92/77), uno Stato membro abbia mantenuto nella sua normativa nazionale sull'IVA un'esenzione con rimborso dell'imposta pagata a monte riguardo a talune specifiche forniture o prestazioni, se un operatore economico che abbia effettuato tali forniture o prestazioni possa avvalersi di un diritto, derivato dal diritto comunitario e direttamente rivendicabile, ad essere soggetto all'imposta con applicazione dell'aliquota zero.

2) In caso di soluzione negativa della prima questione: qualora, ai sensi dell'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva IVA (...) (sia anteriormente sia successivamente alla sua modifica, avvenuta nel 1992 mediante la direttiva 92/77), uno Stato membro abbia mantenuto, nella sua normativa nazionale sull'IVA, un'esenzione con rimborso dell'imposta pagata a monte riguardo a talune specifiche forniture o prestazioni, ma abbia interpretato in modo errato la propria normativa nazionale, con la conseguenza che talune forniture o prestazioni, che avrebbero dovuto beneficiare dell'esenzione con rimborso dell'imposta pagata a monte ai sensi della sua normativa nazionale, sono state assoggettate all'imposta con applicazione dell'aliquota normale, se i principi generali del diritto comunitario, ivi compreso quello di neutralità fiscale, si applichino in modo tale da attribuire all'operatore economico che ha effettuato le forniture o le prestazioni un diritto a ripetere gli importi erroneamente versati con riferimento a tali stesse forniture o prestazioni.

3) In caso di soluzione positiva della prima e della seconda questione: se i principi di diritto comunitario della parità di trattamento e della neutralità fiscale si applichino in linea di principio, con la conseguenza di una loro violazione, qualora l'operatore economico di cui trattasi non ottenga il rimborso integrale

¹⁰ — Conclusioni del 24 gennaio 2002, causa C-62/00 (Racc. pag. I-6325), paragrafo 44.

dell'importo versato erroneamente per le forniture o prestazioni dal medesimo effettuate, quando:

— l'operatore economico beneficerebbe di un arricchimento senza causa in caso di rimborso integrale dell'importo, e

— la normativa nazionale dispone che le imposte pagate in eccesso possono essere rimborsate solo fintantoché tale rimborso non provochi un arricchimento senza causa dell'operatore economico, ma

— la normativa nazionale non contiene nessuna disposizione analoga a quella [menzionata al trattino precedente] nell'ipotesi di azioni promosse da "operatori da rimborsare" (un "operatore da rimborsare" è un soggetto passivo il quale, in un predeterminato periodo contabile, non effettua versamenti dell'IVA alle competenti autorità nazionali bensì riceve un versamento dalle medesime in quanto, in quel periodo, l'importo dell'IVA che egli ha il diritto di detrarre supera l'importo dell'IVA dovuta per le forniture o prestazioni dal medesimo effettuate)

prova del fatto che la disparità di trattamento, tra operatori economici che promuovono azioni per il rimborso di un'imposta a valle versata in eccesso e operatori economici che promuovono azioni per ottenere importi aggiuntivi a seguito di detrazione dell'imposta versata a monte (risultante dalla dichiarazione in eccesso rispetto all'imposta applicata a valle), abbia provocato, o meno, una qualsiasi perdita economica o uno svantaggio ai primi citati e, eventualmente, con quali modalità.

5) Qualora, nelle circostanze descritte nella terza questione, si applichino i principi di diritto comunitario della parità di trattamento e della neutralità fiscale, pena altrimenti la loro violazione, se l'ordinamento comunitario imponga o consenta agli organi giurisdizionali di porre rimedio alla disparità di trattamento mediante accoglimento della domanda di un operatore, volta ad ottenere il rimborso dell'imposta pagata in eccesso, in modo tale da provocare l'arricchimento senza causa del medesimo oppure imponga o consenta agli organi giurisdizionali di concedere un qualsivoglia altro rimedio (e, in tal caso, quale)».

4) Se la soluzione della terza questione dipenda dall'esistenza o meno di una

15. Nel procedimento dinanzi alla Corte di giustizia hanno presentato osservazioni la Marks & Spencer, l'Irlanda, i governi del Regno Unito e di Cipro nonché la Commissione delle Comunità europee.

IV — Valutazione giuridica

sino al 1994 in quanto non ha assoggettato all'aliquota zero i pasticcini da tè della Marks & Spencer;

A — Osservazione preliminare

- la Marks & Spencer poteva ripercuotere l'imposta sul valore aggiunto sui suoi clienti.

16. La sesta direttiva ha reso ampiamente omogeneo il prelievo dell'imposta sul valore aggiunto negli Stati membri. Le norme della direttiva non hanno però valore definitivo. Oltre a varie opzioni quanto all'attuazione ed alle disposizioni definitorie, riconosciute dalla direttiva agli Stati membri, l'art. 28 permette in particolare di mantenere in via transitoria norme derogatorie.

18. Necessita in sostanza un chiarimento la questione se sia compatibile col diritto comunitario il fatto che la legge del 1994 sull'imposta sul valore aggiunto esclude il diritto al rimborso per arricchimento senza causa nel presente concorso di circostanze, ma non una rettifica a posteriori dell'imposizione in altri casi (quando si tratti di *repayment traders*). Le questioni 3-5 si riferiscono a tale ordine di problemi.

17. Tre constatazioni risultanti dalla causa principale sono pacifiche al riguardo:

- la normativa nazionale sull'applicazione dell'aliquota zero unitamente al diritto a detrazione sui generi alimentari di determinati dolci è conforme all'art. 28, n. 2, della sesta direttiva;

19. Certamente, occorre inoltre chiarire a parere della House of Lords se si versi comunque in un ambito in cui si applica il diritto comunitario e si conferiscano determinati diritti ai soggetti passivi. Ad una siffatta problematica sono consacrate le questioni 1 e 2, che tratterò congiuntamente.

B — Sulla prima e sulla seconda questione pregiudiziale

- l'amministrazione fiscale ha applicato erroneamente tale normativa dal 1973

20. Nella sentenza Marks & Spencer I la Corte ha rilevato che gli Stati membri non

solo sono obbligati a trasporre correttamente una direttiva nel diritto nazionale. Può invece accadere anche che il singolo sia legittimato a far valere che le disposizioni nazionali di trasposizione vengano applicate in modo tale da conseguire il risultato a cui la direttiva è rivolta¹¹.

21. Risulta da una costante giurisprudenza che il diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse in uno Stato membro in violazione delle norme comunitarie costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti agli amministratori dalle disposizioni¹².

22. Ebbene, gli Stati membri intervenienti nel presente procedimento rappresentano la tesi che l'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva per così dire esclude le norme nazionali derogatorie dal campo di applicazione della direttiva. Al pari della Court of Appeal traggono dalla giurisprudenza riprodotta supra le seguenti conclusioni: poiché non sussiste alcun diritto *comunitario* all'applicazione dell'aliquota zero, bensì un diritto a norma dell'*ordinamento nazionale*, non armonizzato, non sarebbe sorto alcun diritto

al rimborso di tasse illegittimamente prelevate basato sul diritto comunitario. Occorrerebbe applicare al rimborso solo il diritto nazionale che in questo caso non potrebbe essere apprezzato alla stregua del diritto comunitario.

23. Ritengo erronea, tuttavia, la premessa secondo cui nei casi di cui all'art. 28, n. 2, lett. a), il campo di applicazione della direttiva non diviene operativo, più precisamente che la direttiva in tale ipotesi non accorda al soggetto passivo dell'imposta alcun diritto all'applicazione dell'aliquota zero ed a rimborsi di imposta in caso di erronea mancata applicazione.

— Applicazione del diritto comunitario in caso di norme derogatorie non armonizzate

24. L'art. 1, n. 1, della prima direttiva sull'imposta sul valore aggiunto¹³ chiariva già che

11 — Cit. alla nota 9, punto 27.

12 — Sentenza Marks & Spencer I, cit. alla nota 9, punto 30, che rinvia alle sentenze 2 febbraio 1988, causa 309/85, Barra (Racc. pag. 355, punto 17); 6 luglio 1995, BP Soupergaz (Racc. pag. I-1883, punto 40); 9 febbraio 1999, Dilexport (Racc. pag. I-579, punto 23), e 8 marzo 2001, Metallgesellschaft e a. (Racc. pag. I-1727, punto 84).

13 — Prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 71, pag. 1301). Con effetto dal 1° gennaio 2007 la direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), ha sostituito la prima direttiva sull'imposta sul valore aggiunto. Il suo art. 1, n. 1, ricollegandosi alla normativa precedente, recita: «La presente direttiva istituisce il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto».

si doveva introdurre un sistema globale di imposta sul valore aggiunto, anche se allora non venivano armonizzate le esenzioni dalla medesima¹⁴:

«Gli Stati membri sostituiscono il loro sistema attuale di imposte sulla cifra d'affari con il sistema comune di imposta sul valore aggiunto definito dall'articolo 2».

25. Invero, il sistema comune di imposta sul valore aggiunto lascia pur sempre ancora agli Stati membri ampi spazi di manovra e permette deroghe e normative speciali. Così in particolare l'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto e l'aliquota o le aliquote ridotte non sono state finora completamente armonizzate. Invece gli Stati membri possono persino fissare tali aliquote all'interno di determinate forcelle. Allorché gli Stati membri si avvalgono di tali spazi di manovra e di tali deroghe, non per questo abbandonano il campo di applicazione della direttiva.

14 — V. inoltre anche l'ottavo 'considerando' che recita: «La sostituzione dei sistemi di imposte cumulative a cascata vigenti nella maggior parte degli Stati membri con il sistema comune di imposta sul valore aggiunto dovrà portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono armonizzate contemporaneamente, ad una neutralità concorrenziale nel senso che, all'interno di ciascun paese, sulle merci di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, qualunque sia la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione, e che, negli scambi internazionali, sia noto l'ammontare del carico fiscale gravante sulle merci affinché si possa effettuare un'esatta compensazione del carico stesso; che è quindi opportuno prevedere, in una prima tappa, l'adozione, da parte di tutti gli Stati membri, del sistema comune di imposta sul valore aggiunto, senza la contemporanea armonizzazione delle aliquote e delle esenzioni».

26. Tale constatazione vale anche riguardo all'art. 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva che ammette norme derogatorie nel senso che può essere rimborsata l'imposta pagata allo stadio anteriore e possono essere mantenute aliquote ridotte, inferiori al minimo fissato per queste ultime all'art. 12, n. 3.

27. Tale disposizione allude tra l'altro allo *zero-rating*¹⁵. Se solo si fosse trattato di autorizzare determinate aliquote particolarmente basse dell'imposta, certo non sarebbe stata necessaria la menzione del diritto a detrazione. Non riguarda infatti, di norma, il diritto a detrazione, ai sensi della direttiva, la circostanza se il fatturato delle operazioni a monte sia in rapporto con quello delle operazioni a valle cui è applicabile un'aliquota ridotta. Si dovrebbe piuttosto accordare una deroga non solo all'art. 12, n. 3, della sesta direttiva, ma anche in pari tempo all'art. 17, n. 2, che ammette la detrazione solo per servizi cui si ricorre ai fini di *operazioni soggette a imposta* del soggetto passivo. Poiché quanto all'applicazione dell'aliquota zero si può parlare in ogni caso solo in maniera fittizia di «operazioni imponibili», sarebbe necessaria all'art. 28, n. 2, lett. a), la

15 — Cfr. proposta della Commissione 29 giugno 1973 di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposte sul valore aggiunto: basi imponibile uniforme, *Bollettino delle Comunità europee*, suppl. 11/73, pag. 31. Vedi sull'effetto dello zero-rating le mie conclusioni del 4 maggio 2006, causa C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales (Racc. pag. I-6269, paragrafi 22 e 23).

menzione esplicita che il diritto a detrazione sussiste anche in caso di aliquota ridotta (a zero).

28. Pertanto, anche se norme nazionali derogatorie per due aspetti rispetto alla direttiva possono essere mantenute, ciò non significa che operazioni cui sono applicabili tali norme derogatorie esulano nel complesso dal campo di applicazione della direttiva. Si applicano invece tutte le disposizioni della direttiva nonché i principi generali del diritto che gli Stati membri sono tenuti a osservare in occasione della sua trasposizione ed attuazione¹⁶, anche per tali operazioni, nella misura in cui l'art. 28, n. 2, non permette deroga alcuna.

29. Un'esclusione integrale dal campo di applicazione della sesta direttiva delle operazioni che sono soggette ad imposta ai sensi di una norma derogatoria in conformità dell'art. 28, n. 2, lett. a), non può ritenersi compatibile col tenore letterale della

disposizione. Come effettivamente indica il rinvio alla deroga di cui all'art. 12, n. 3, contenuto nella frase introduttiva dell'art. 28, n. 2, e nella lett. a), una dispensa dovrebbe essere concessa solo da singole prescrizioni della direttiva. Inoltre sarebbe contraddittorio rispetto all'imperativo di interpretare restrittivamente disposizioni derogatorie¹⁷ se l'art. 28, n. 2, lett. a), fosse inteso per così dire come un'eccezione settoriale per determinate operazioni.

30. Come ho già illustrato nelle mie conclusioni nella causa Talacre Beach, tale constatazione è corroborata dall'aggiunta all'art. 28, n. 2, lett. a), inserita nel 1992, secondo cui le disposizioni derogatorie ammesse ai sensi di quest'ultimo devono essere conformi *al diritto comunitario*¹⁸. In ultima analisi un'aggiunta siffatta ha però solo valore di chiarimento. Il nesso col diritto comunitario (incluse le rimanenti disposizioni della stessa sesta direttiva) sussiste anche indipendentemente da tale aggiunta. Non occorre neppure, quindi, riguardo ai periodi cui si riferiscono le domande di rimborso, differenziare tra la fase precedente e quella successiva all'aggiunta del brano citato.

16 — Cfr. per l'osservanza di principi generali del diritto, in particolare dei diritti fondamentali, in occasione della trasposizione ed applicazione del diritto comunitario: sentenze 25 novembre 1986, cause riunite 201/85 e 202/85, Klensch e a. (Racc. pag. 3477, punti 8-10); 13 luglio 1989, causa 5/88, Wachauf (Racc. pag. 2609, punto 19); 18 giugno 1991, causa C-260/89, ERT (Racc. pag. I-2925, punto 42 e segg.); 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgacodex (Racc. pag. I-8153, punto 26); 27 aprile 2006, causa C-441/02, Commissione/Germania (Racc. pag. I-3449, punti 107 e 108), e 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e a. (Racc. pag. I-4191, punto 29).

17 — Cfr. in proposito le mie conclusioni nella causa Talacre Beach Caravan Sales (cit. alla nota 15, paragrafo 17). V. per le disposizioni derogatorie ex art. 28 n. 3, lett. a), della sesta direttiva, anche sentenza 7 dicembre 2006, causa C-240/05, Eurodental (Racc. pag. I-11479, punto 54).

18 — Cit. alla nota 15, paragrafo 24.

31. Tale risultato è confermato anche dalla sentenza Commissione/Francia. In tale sentenza la Corte ritiene ammissibile il mantenimento, fondato sull'art. 28, n. 2, lett. a), di una particolare aliquota ridotta del 2,1% per medicinali rimborsabili mentre un'aliquota del 5,5% veniva applicata a quelli non rimborsabili, solo se ciò non violi il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA¹⁹. La Corte non ha quindi riscontrato ostacoli all'osservanza di tale principio immanente al sistema comune di imposta sul valore aggiunto per il fatto che la Francia ha mantenuto una disposizione derogatoria in conformità dell'art. 28, n. 2, lett. a).

32. La sentenza *Idéal Tourisme*²⁰, cui si riferiscono gli Stati membri parti del procedimento, non osta alla tesi qui esposta.

33. In tale causa un'impresa di trasporti mediante autocorriera ha fatto valere una violazione del principio della parità di trattamento in quanto i trasporti intracomunitari di persone da essa effettuati erano assoggettati all'imposta sul valore aggiunto mentre i trasporti aerei di persone erano esenti dalla medesima. L'esenzione del trasporto aereo dall'imposta a norma del diritto belga poggiava all'occorrenza sull'art. 28, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, che permette agli

Stati membri durante il periodo transitorio di continuare a esentare dall'imposta determinate operazioni, di per sé imponibili ai sensi della direttiva.

34. La Corte ha dapprima rinviato al fatto che la sesta direttiva ha armonizzato solo parzialmente la normativa degli Stati membri in materia di imposte sul valore aggiunto²¹. Essa ha poi dichiarato: «Pertanto, se uno Stato membro mantiene in vigore disposizioni del genere, non traspone la sesta direttiva e non viola dunque né la direttiva né i principi generali comunitari che gli Stati membri, secondo la citata sentenza *Klensch* [22], devono rispettare nell'attuare la disciplina comunitaria²³».

35. Considerato il contesto di tale decisione, comprendo tale dichiarazione nel senso che la Corte non intendeva escludere alcuna applicazione di prescrizioni di diritto comunitario qualora debbano essere applicate a determinate operazioni disposizioni derogatorie nazionali. Piuttosto l'obbligo in parola viene meno solo *nel caso in cui* quelle disposizioni dovessero discostarsi dalle prescrizioni della direttiva e non potessero quindi essere considerate come un'attuazione della medesima. Cioè trasponendo il ragiona-

19 — Sentenza 3 maggio 2001, causa C-481/98, Commissione/Francia (Racc. pag. I-3369, punto 21).

20 — Sentenza 13 luglio 2000, causa C-36/99, *Idéal tourisme* (Racc. pag. I-6049).

21 — Sentenza *Idéal Tourisme* (cit. alla nota 20, punto 37). V. anche sentenza *Eurodental* (cit. alla nota 17, punti 50 e 51).

22 — Sentenza *Klensch* e a. (cit. alla nota 16, punto 9).

23 — Sentenza *Idéal tourisme* (cit. alla nota 20, punto 38). V. anche sentenza *Eurodental* (cit. alla nota 17, punto 52).

mento al presente caso, non si può censurare il Regno Unito per il fatto di tassare i generi alimentari ad un'aliquota inferiore alle aliquote minime di cui all'art. 12, n. 3, della sesta direttiva. Infatti l'art. 28, n. 2, lett. a), autorizza proprio lo *zero-rating*. Altrettanto poco è da biasimare che, nonostante l'esenzione di fatto dall'imposta, sia possibile la detrazione dell'imposta a monte.

dell'art. 28, n. 2, lett. a), rimane regolarmente vincolato quanto al resto alla direttiva ed ai principi generali del diritto da osservare in occasione della sua trasposizione ed applicazione. Resta da chiarire se le prescrizioni comunitarie conferiscano al singolo il diritto all'applicazione della corretta aliquota fiscale (rispettivamente all'esenzione dall'imposta).

36. Secondo la sentenza *Idéal Tourisme*, un soggetto passivo non può continuare ad invocare il principio della parità di trattamento se la disparità di trattamento risulta dalla coesistenza di normative armonizzate e non, ed è quindi, per così dire, inevitabile. Un caso siffatto non sussiste però nella fattispecie. Non è in discussione il fatto che i generi alimentari sono tassati nel Regno Unito più favorevolmente delle operazioni con altre merci che sono soggette alle aliquote minime fissate all'art. 12, n. 3, della sesta direttiva. Trattasi piuttosto solo di un'applicazione di per sé coerente delle disposizioni derogatorie nazionali.

— Prescrizioni comunitarie per l'applicazione di disposizioni derogatorie nazionali

38. La *Marks & Spencer* desume tale diritto dall'art. 12, n. 1, della sesta direttiva, il quale afferma che l'aliquota applicabile alle operazioni imponibili è quella in vigore al momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta. Ciò non può essere condiviso. Il significato di tale disposizione si esaurisce invece nel suo chiaro tenore letterale, consistente nella fissazione del punto di riferimento temporale ai fini dell'applicazione di una determinata aliquota fiscale.

39. Tuttavia i principi generali del diritto che uno Stato membro deve rispettare nella trasposizione del diritto comunitario, rispettivamente nell'attuazione di disposizioni nazionali di trasposizione²⁴, esigono che un'aliquota fiscale prevista nel diritto nazionale per determinate operazioni venga applicata anche, effettivamente, alle operazioni corrispondenti.

37. Uno Stato membro, anche se applica una disposizione derogatoria nazionale ai sensi

24 — V. in proposito la giurisprudenza citata alla nota 16.

40. Ciò deriva anzitutto dal principio di legalità che, secondo la giurisprudenza della Corte, appartiene ai principi generali del diritto riconosciuti nel diritto comunitario²⁵. L'amministrazione fiscale è conseguentemente vincolata all'ordinamento legale e non può procedere ad alcuna tassazione incompatibile con le norme giuridiche. Sarebbe inoltre contraddittoria anche col principio della certezza del diritto l'eventualità che il soggetto passivo dell'imposta non possa contare sul fatto che un'operazione sarà tassata così come legalmente previsto.

41. Dipende dal singolo caso di specie se un'errata applicazione delle normative nazionali sull'imposta sul valore aggiunto configuri inoltre una violazione dei principi della parità di trattamento e di neutralità. Il principio della parità di trattamento, che in materia di imposta sul valore aggiunto ha trovato una particolare espressione nel principio di neutralità fiscale²⁶, esige che operazioni identiche siano assoggettate anche alla stessa aliquota d'imposta²⁷. Se l'amministrazione fiscale assoggetta la distribuzione di pasticcini da tè della Marks & Spencer all'aliquota

normale, ma applica a prodotti comparabili di altri fornitori l'aliquota zero legalmente prevista, tali principi verrebbero infranti.

42. La motivazione di tale diritto nell'ordinamento comunitario non osta a che una normativa derogatoria nazionale e non la sesta direttiva medesima fissi l'aliquota fiscale concretamente in vigore. Invero le disposizioni di una direttiva devono apparire, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise affinché il singolo possa farle valere²⁸. Tuttavia il richiamo alla sesta direttiva ed ai principi generali del diritto da rispettare in occasione della sua attuazione non può essere vanificato per la ragione che la direttiva conferisce agli Stati membri un potere discrezionale nella fissazione dell'aliquota fiscale²⁹. Altrimenti l'efficacia della direttiva sarebbe considerevolmente limitata. In effetti la direttiva non solo lascia agli Stati membri la fissazione dell'aliquota fiscale nel caso di normative derogatorie ai sensi dell'art. 28, n. 2, ma neppure armonizza completamente le stesse aliquote fiscali. Invece il singolo, fondandosi sulla direttiva, in combinato disposto con i principi generali del diritto esposti ai paragrafi 40 e 41, può far valere che

25 — Cfr. sentenza 22 giugno 2006, cause riunite C-182/03 e C-217/03, Belgio e Forum 187 (Racc. pag. I-5479, punto 69).

26 — V. sul rapporto tra principio della parità di trattamento e di neutralità: sentenza 27 aprile 2006, cause riunite C-443/04 e C-444/04, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen (Racc. pag. I-3617, punto 35).

27 — Sentenza Commissione/Francia (cit. alla nota 19, punto 22); v. in generale sul principio della neutralità fiscale: sentenze 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg (Racc. pag. I-4947, punto 19 e 20); 17 febbraio 2005, cause riunite C-453/02 e C-462/02, Linneweber e Akritidis (Racc. pag. I-1131, punto 24), 26 maggio 2005, causa C-498/03, Kingscrest Associates e Montecello (Racc. pag. I-4427, punto 54), e 28 giugno 2007, causa C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e a. (Racc. pag. I-5517, punto 46).

28 — Sentenze 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker (Racc. pag. 53, punto 25); 10 settembre 2002, Kügler, causa C-141/00 (Racc. pag. I-6833, punto 51); Linneweber e Akritidis (cit. alla nota 27, punto 33), e JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e a. (cit. alla nota 27, punto 58).

29 — V., in tal senso, quanto ai margini di potere discrezionale degli Stati membri ai fini della definizione di organismi esenti da imposta: sentenza 6 novembre 2003, causa C-45/01, Dornier (Racc. pag. I-12911, punto 81). V. inoltre sentenza JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e a. (cit. alla nota 27, punti 60 e 61).

lo Stato membro assoggetti effettivamente un'operazione all'aliquota fiscale che esso ha fissato per legge, nell'esercizio del suo potere discrezionale, per operazioni di quel tipo.

al rimborso, lo Stato membro è perciò vincolato ai principi generali del diritto che vanno osservati nel trasporre e nell'attuare il diritto comunitario.

43. Se uno Stato membro ha erroneamente ommesso di applicare una disposizione derogatoria nazionale a determinate operazioni, il prelievo dell'imposta che ne risulta viola non solo il diritto tributario, ma anche il diritto comunitario.

45. Occorre quindi risolvere come segue le due prime questioni pregiudiziali:

— Conseguenze dell'errata applicazione di una disposizione derogatoria nazionale

44. Lo Stato membro in questione è in tal caso obbligato in linea di principio, in forza del diritto comunitario, a rimborsare le imposte. Come effettivamente è già stato esposto, il diritto di ottenere il rimborso delle imposte rimosse in uno Stato membro in violazione delle norme comunitarie costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai singoli dal diritto comunitario³⁰. Il rimborso dell'imposta elimina ex post le conseguenze della violazione del diritto e conduce in definitiva ad un'imposizione conforme all'ordinamento comunitario. Anche per la configurazione del diritto

Se uno Stato membro ha mantenuto nel diritto nazionale, ai sensi dell'art 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva (prima e dopo la sua modifica ad opera della direttiva 92/77), un'esenzione fiscale con rimborso dell'imposta a monte relativamente a determinate prestazioni, un operatore economico ha allora diritto alla corretta applicazione di tale disposizione sul fondamento della direttiva in combinato disposto con i principi generali del diritto che vanno applicati ai fini della sua attuazione, in particolare i principi della parità di trattamento, della neutralità, della legalità amministrativa e della certezza del diritto.

Se l'amministrazione fiscale ha interpretato in tale caso erroneamente il diritto nazionale cosicché determinate prestazioni che avrebbero dovuto beneficiare dell'esenzione con rimborso dell'imposta a monte a norma del diritto nazionale sono state assoggettate ad imposta all'aliquota normale, il diritto

30 — V. costante giurisprudenza cit. alla nota 12.

comunitario conferisce allora all'operatore economico, in linea di principio, il diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto indebitamente prelevata. Nella configurazione di tale diritto devono essere rispettati i principi generali del diritto comunitario, inclusi i principi della parità di trattamento e della neutralità fiscale.

dano reclami analoghi di natura interna e non siano consegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario³¹.

C — Sulle questioni pregiudiziali dalla terza alla quinta

46. Con le questioni pregiudiziali dalla terza alla quinta, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice nazionale vorrebbe essenzialmente conoscere a quali condizioni lo Stato membro può opporre al diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto l'eccezione dell'arricchimento senza causa.

47. In mancanza di disciplina comunitaria sul rimborso delle imposte, spetta all'ordinamento nazionale di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali un tale rimborso può essere richiesto, purché i requisiti in questione rispettino i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire non siano meno favorevoli di quelli che riguar-

48. La Corte ha pertanto riconosciuto, in linea di principio, che il diritto nazionale può escludere il rimborso nei limiti in cui esso condurrebbe all'arricchimento senza causa del soggetto passivo, poiché costui ha successivamente ripercosso l'onere dell'imposta su un altro soggetto³².

49. Dal momento che normative siffatte costituiscono una restrizione del principio del rimborso dei tributi prelevati in contrasto con l'ordinamento comunitario, la Corte ha posto severi requisiti onde provare l'arricchimento³³. Così in materia di imposte indirette non si potrebbe muovere senz'altro dal presupposto che esse siano

31 — Sentenze 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio (Racc. pag. 3595, punto 12), Marks e Spencer I (cit. alla nota 9, punto 39); 2 ottobre 2003, causa C-147/01, Weber's Wine World e a. (Racc. pag. I-11365, punto 103), e 15 marzo 2007, causa C-35/05, Reemtsma (Racc. pag. I-2425, punto 37).

32 — Cfr. in proposito sentenze 27 febbraio 1980, causa 68/79, Just (Racc. pag. 501, punto 26), San Giorgio (cit. alla nota 31, punto 13); 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, Comateb e a. (Racc. pag. I-165, punto 23); 21 settembre 2000, cause riunite C-441/98 e C-442/98, Michailidis (Racc. pag. I-7145, punto 31), e Weber's Wine World e a. (cit. alla nota 31, punto 94).

33 — In sintesi: sentenza Weber's Wine World e a. (cit. alla nota 31, punti 94 e segg.).

state effettivamente ripercosse sul consumatore. Se la ripercussione neutralizzi effettivamente gli effetti economici dell'imposizione sul soggetto passivo³⁴ ed il rimborso del tributo conduca quindi ad un arricchimento, dipende per di più da vari fattori che devono essere stabiliti da analisi economiche³⁵.

50. Secondo quanto esposto dal Regno Unito nella fase orale, i giudici aditi con la causa principale hanno raccolto ampie prove su tale questione. Pertanto può considerarsi accertato ai fini del procedimento principale che il rimborso integrale dell'imposta sul valore aggiunto condurrebbe ad un arricchimento senza causa della Marks & Spencer.

51. Conseguentemente il principio dell'effettività non osta al rifiuto del rimborso fiscale. Non sussistono nemmeno indizi di violazione del principio dell'equivalenza (valore uguale). Questo vale in ogni caso se si intende tale principio come definito sino ad oggi, vale a dire nel senso che vieta il trattamento sfavo-

revole di pretese di rimborso fiscale con un fondamento normativo comunitario rispetto a pretese analoghe meramente nazionali³⁶.

52. Comunque il diritto nazionale ha previsto l'eccezione di arricchimento nel periodo rilevante solo quando il soggetto passivo dell'imposta che fa valere il rimborso ha versato l'imposta sul valore aggiunto nel corso dell'esercizio fiscale, quindi allorché non disponeva del diritto ad una detrazione sufficientemente elevata per un'integrale imputazione per tale via dell'imposta da pagare. Nel caso dei cosiddetti *repayment traders* il diritto ad un (più elevato) rimborso fiscale in conseguenza di una rettifica della classificazione tributaria delle operazioni a valle non poteva essere ristretto grazie all'eccezione di arricchimento.

53. Tale configurazione differenziata della fattispecie di rimborso viola, ad avviso della Marks & Spencer, i principi della parità di trattamento e della neutralità fiscale.

54. Nella sentenza Marks & Spencer I la Corte ha già dichiarato che gli Stati membri,

34 — Sentenze 25 febbraio 1988, cause riunite 331/85, 376/85 e 378/85, Bianco e Girard (Racc. pag. 1099, punto 17); Weber's Wine World e a. (cit. alla nota 31, punto 96) e Comateb e a. (cit. alla nota 32, punto 25).

35 — V. sentenze Bianco e Girard (cit. alla nota 34, punto 20); Comateb e a. (cit. alla nota 32, punti 29 e segg.); Michailidis (cit. alla nota 32, punti 34 e 35), e Weber's Wine World e a. (cit. alla nota 31, punti 97 e segg.).

36 — Ci si potrebbe comunque chiedere se tale principio non imponga già la parità di trattamento di tutte le pretese di rimborso poggianti sul diritto comunitario. Tale riflessione può tuttavia rimanere sullo sfondo poiché i principi della parità di trattamento e della neutralità fiscale vanno comunque rispettati (v. al riguardo, in prosieguo, i paragrafi 56 e segg.).

nel consegnare le normative sul rimborso, devono rispettare nel campo di applicazione del diritto comunitario, oltre ai principi dell'equivalenza e dell'effettività, anche i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento comunitario³⁷. Ciò include in particolare l'obbligo relativo al principio della parità di trattamento e — nel settore dell'imposta sul valore aggiunto — il principio della neutralità fiscale che vorrei esaminare in primo luogo.

fiscali come *repayment trader*. Tali rimborsi si riferivano ad una rettifica del trattamento fiscale di prodotti diversi dai pasticcini da tè (acqua minerale e succhi di frutta). Alla Tesco non è stato eccettuato che il pagamento avrebbe condotto ad un arricchimento senza causa poiché l'imposta sarebbe stata ripercossa sui clienti.

55. Preliminarmente vorrei però constatare ancora quanto segue in ordine al contesto fattuale:

— Principio della neutralità fiscale

— Né dall'ordinanza di rinvio né dalle osservazioni degli intervenienti dinanzi alla Corte si può desumere che un operatore economico diverso dalla Marks & Spencer abbia sollecitato o ottenuto rimborsi di imposta sul valore aggiunto, in quanto ha venduto pasticcini da tè originariamente classificati a torto come dolciumi.

56. La Corte ha anzitutto desunto dal principio della neutralità fiscale che, all'interno di ciascun paese, sulle merci dello stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, qualunque sia la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione³⁸. La neutralità in un senso siffatto viene garantita dal diritto a detrazione. La detrazione ha per effetto che tutti gli stadi intermedi sono integralmente sgravati dall'imposta sul valore aggiunto e che il consumatore viene alla fine gravato da un'imposta che è esattamente proporzionale al valore della prestazione.

— L'impresa di rivendita al minuto Tesco ha ottenuto, secondo indicazioni della Marks & Spencer che il governo del Regno Unito non ha potuto comunque confermare nella fase orale, rimborsi

57. Successivamente la Corte ha dedotto dal principio della neutralità fiscale, su un piano

37 — Sentenza Marks & Spencer I (cit. alla nota 9, punto 44). In quel procedimento si doveva rispettare il principio della tutela del legittimo affidamento.

38 — V. sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman (Racc. pag. 655, punto 19); 24 ottobre 1996, causa C-317/94, Elida Gibbs (Racc. pag. I-5339, punto 20), e 26 maggio 2005, causa C-465/03, Kretztechnik (Racc. pag. I-4357, punto 34).

molto generale, che merci di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, devono essere trattate in maniera identica sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto³⁹. Tale aspetto del principio di neutralità ha svolto un ruolo nella giurisprudenza sinora pronunciata, in particolare all'atto della determinazione delle operazioni imponibili e dell'interpretazione della fattispecie di esenzione di cui all'art. 13 della sesta direttiva.

58. In ulteriori pronunce la Corte ha affermato che il principio di neutralità fiscale osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto⁴⁰. Benché la parità di trattamento di vari operatori economici sembri qui essere proiettata più vigorosamente in primo piano, comprendo ciò nonostante tale constatazione nel senso che un diverso trattamento di vari operatori economici è inammissibile proprio con riferimento ad operazioni identiche.

59. Da ultimo la Corte ha dichiarato che il principio di neutralità fiscale include il principio di eliminazione delle distorsioni della

concorrenza risultanti da un trattamento differenziato sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto. La distorsione risulta provata una volta constatato che le prestazioni di servizi si trovano in una situazione di concorrenza e sono trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto⁴¹.

60. Da tale definizione del principio della neutralità risulta per il presente caso che è inammissibile trattare diversamente sotto il profilo fiscale distribuzioni di pasticcini date (comparabili). Anche le disposizioni sul rimborso dell'imposta non possono ex post condurre ad un trattamento differenziato di distribuzioni di prodotti comparabili.

61. Invece il principio di neutralità non comprende la generale disparità di trattamento di operatori economici diversi che non ha alcun rapporto con l'imposizione di operazioni identiche, ma si collega a caratteristiche particolari. È di conseguenza irrilevante per l'applicazione del principio di neutralità la circostanza che la Tesco abbia ottenuto rimborsi dell'imposta con riferimento ad altre merci, benché le imposte siano state ripercosse.

62. La prova della violazione del principio di neutralità è fornita se alla distribuzione

39 — Sentenze Commissione/Francia (cit. alla nota 19, punto 22); Gregg (cit. alla nota 27, punti 19 e 20), Linneweber e Akritidis (cit. alla nota 27, punto 24); Kingscrest Associates e Montecello (cit. alla nota 27, punto 54), e JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e a. (cit. alla nota 27, punto 46).

40 — Sentenze 16 settembre 2004, causa C-382/02, Cimber Air (Racc. pag. I-8379, punti 23 e 24), nonché 8 dicembre 2005, causa C-280/04, Jyske Finans (Racc. pag. I-10683, punto 39), e 4 maggio 2006, causa C-169/04, Abbey National (Racc. pag. I-4027, punto 56).

41 — Sentenza JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e a. (cit. alla nota 27, punto 47).

di pasticcini da tè da parte di altri operatori economici è stato applicato sin dall'inizio lo *zero-rating* mentre le analoghe distribuzioni della Marks & Spencer sono soggette all'aliquota normale. Inoltre la violazione è dimostrata se altri operatori economici, contrariamente alla Marks & Spencer, hanno ottenuto il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ex post in seguito ad una nuova valutazione di distribuzioni analoghe, senza che sia stata presa in considerazione l'eccezione dell'arricchimento. Non occorre che sussista un ulteriore svantaggio economico. Il trattamento fiscale differenziato di operazioni identiche segnala in effetti la distorsione della concorrenza.

63. Poiché solo l'amministrazione finanziaria dispone delle informazioni che sono necessarie alla prova conclusiva di una violazione del principio di neutralità attraverso una determinata prassi amministrativa, si può imporre al soggetto passivo interessato solo un onere ridotto di esposizione (dei fatti). In generale potrebbe bastare che l'interessato nomini altri operatori economici che distribuiscono prodotti comparabili e che hanno eventualmente fruito di un trattamento fiscale più favorevole. Spetta allora all'amministrazione fornire informazioni sulla loro imposizione effettiva.

— Principio della parità di trattamento

64. Accanto al principio della neutralità fiscale, gli Stati membri devono rispettare,

nell'attuare la sesta direttiva sull'imposta sul valore aggiunto, anche il principio generale della parità di trattamento. A tal proposito è sufficiente rilevare che, secondo la costante giurisprudenza della Corte, il divieto di discriminazione non è che un'espressione specifica del principio generale di uguaglianza nel diritto, il quale impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato⁴².

65. Il governo del Regno Unito non contesta il fatto che, quanto all'eccezione di arricchimento, sino alla modifica della legge sull'IVA nel 2003 vi sono state normative diverse per *repayment trader* e *payment trader*. Esso ha sostenuto la tesi che i diritti al rimborso non sarebbero comparabili nelle rispettive situazioni.

66. Al pari della Commissione e della Marks & Spencer, non sono tuttavia in grado di scorgere una siffatta differenza che sarebbe determinante per l'applicazione o meno dell'eccezione di arricchimento.

67. In ambedue i casi il prezzo per la merce distribuita include in un primo tempo

42 — Cfr., tra le altre, sentenze 18 maggio 1994, causa C-309/89, Codorniu/Rat (Racc. pag. I-1853, punto 26); 17 luglio 1997, causa C-354/95, National Farmers' Union e a. (Racc. pag. I-4559, punto 61), e 6 ottobre 2005, causa C-291/03, MyTravel (Racc. pag. I-8477, punto 44).

l'imposta sul valore aggiunto. L'acquirente paga l'imposta globale al soggetto passivo dell'imposta. Sia un *repayment trader* sia un *payment trader* compensano l'imposta da versare al fisco col diritto al rimborso dell'imposta versata a monte. Nel caso del *repayment trader* risulta con ciò un saldo a favore del soggetto passivo; egli ha diritto al rimborso nei confronti del fisco. Nell'altro caso si determina un saldo a favore del fisco che il soggetto passivo deve compensare.

68. Se si dimostra *ex post* che per determinate operazioni è applicabile non l'aliquota normale dell'imposta ma l'aliquota zero (*zero-rating*), si riduce una delle poste di compensazione. Ciò porta nel caso di un *repayment trader* ad un aumento del saldo a suo favore, nella situazione di un *payment trader* ad una riduzione del saldo a favore del fisco. In entrambi i casi, per regolarizzare la situazione, occorre un rimborso del fisco al soggetto passivo dell'imposta che a sua volta può condurre ad un arricchimento senza causa se l'imposta in questione è stata integralmente ripercossa sul cliente e non vi siano altri svantaggi economici che escludono un arricchimento.

69. Poiché le situazioni del *repayment* e del *payment trader* sono quindi identiche quanto all'arricchimento, il principio della parità di trattamento comanda di applicare in maniera uguale anche l'eccezione dell'arricchimento in occasione delle rispettive domande di rimborso. In forza del diritto del

Regno Unito, però, ciò non avveniva sino alla modifica della situazione giuridica nel 2005.

70. Già l'attivismo del legislatore suggerisce che manifestamente sussisteva in precedenza una disparità di trattamento tra situazioni comparabili. Se le situazioni fossero state effettivamente non comparabili, in tal caso il legislatore non avrebbe potuto estendere l'eccezione dell'arricchimento a norma della sezione 80, n. 3, della legge sull'IVA 2005 al caso del *repayment trader*.

71. Tuttavia la disparità di trattamento fino ad allora esistente è tanto meno comprensibile in quanto il fatto che un soggetto passivo si trovi in un esercizio fiscale nell'una o nell'altra situazione dipende da tutta una scia di eventi e di fattori mutevoli in ogni momento quali la composizione dei prodotti, l'effettuazione di investimenti ecc.

— Rimedi in caso di violazioni dei principi della neutralità fiscale e della parità di trattamento

72. Va anzitutto ricordato che è compito dei giudici nazionali applicare, nell'ambito

delle loro competenze, le norme del diritto comunitario, garantire la piena efficacia di tali norme e tutelare i diritti da esse attribuiti ai singoli⁴³. Al contempo il principio del primato del diritto comunitario esige che sia disapplicata qualsiasi disposizione della legislazione nazionale in contrasto con una norma comunitaria, indipendentemente dal fatto che sia anteriore o posteriore a quest'ultima⁴⁴.

di trattamento, l'osservanza del principio di uguaglianza può essere garantita solo mediante la concessione alle persone appartenenti alla categoria sfavorita degli stessi vantaggi di cui beneficiano le persone della categoria privilegiata. In tale ipotesi il giudice nazionale è tenuto a disapplicare qualsiasi disposizione nazionale discriminatoria, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore, e deve applicare ai componenti del gruppo sfavorito lo stesso regime che è riservato ai membri dell'altro gruppo⁴⁶.

73. Certo uno Stato membro ha la scelta del modo in cui eliminare per il futuro una violazione del principio della parità di trattamento. In linea di principio esso può rimuovere l'onere che colpisce un gruppo o estenderlo parimenti ad un altro gruppo. Un ampliamento dell'onere per il passato sarebbe invece in contrasto, in generale, col principio della tutela del legittimo affidamento⁴⁵.

75. Ne consegue che l'eccezione di arricchimento della Marks & Spencer non può essere mantenuta in quanto essa viola il principio della parità di trattamento.

74. Come la Corte ha inoltre deciso a più riprese, in caso di discriminazioni contrarie al diritto comunitario finché non siano adottate misure volte a ripristinare la parità

76. Invero nessuno può pretendere la parità nell'illecito⁴⁷. Così la Corte ha ad esempio statuito nell'ambito delle disposizioni sugli aiuti di Stato che i debitori di un tributo non possono eccepire che l'esenzione di cui beneficiano altre imprese ha costituito un

43 — V. in particolare, sentenze 9 marzo 1978, causa 106/77, *Simmenthal* (Racc. pag. 629, punto 16); 19 giugno 1990, causa C-213/89, *Factortame* (Racc. pag. I-2433, punto 19); 20 settembre 2001, causa C-453/99, *Courage e Crehan* (Racc. pag. I-6297, punto 25), e 13 luglio 2006, cause riunite da C-295/04 a C-298/04, *Manfredi e a.* (Racc. pag. I-6619, punto 89).

44 — V., sentenze 9 settembre 2003, causa C-198/01, *CIF* (Racc. pag. I-8055, punto 48), e *Manfredi e a.* (cit. alla nota 43, punto 39).

45 — Cfr. sentenze 8 giugno 2000, causa C-396/98, *Schlossstraße* (Racc. pag. I-4279, punto 4), e *Marks & Spencer I* (cit. alla nota 9, punti 45 e 46).

46 — Sentenza 21 giugno 2007, cause riunite da C-231/06 a C-233/06, *Jonkmann* (Racc. pag. I-5149, punto 39), con rinvio alle sentenze 28 settembre 1994, causa C-408/92, *Avdel Systems* (Racc. pag. I-4435, punti 16 e 17); 12 dicembre 2002, causa C-442/00, *Rodríguez Caballero* (Racc. pag. I-11915, punti 42 e 43), e 7 settembre 2006, causa C-81/05, *Cordero Alonso* (Racc. pag. I-7569, punti 45 e 46).

47 — Cfr. sentenze 9 ottobre 1984, causa 188/83, *Witte/Parlamento* (Racc. pag. 3465, punto 15), e 4 luglio 1985, causa 134/84, *Williams/Rechnungshof* (Racc. pag. 2225, punto 14).

aiuto statale per sottrarsi al pagamento di tale tributo; l'estensione della cerchia dei potenziali beneficiari ad altre imprese non consentirebbe di eliminare gli effetti di un aiuto illegittimo, ma avrebbe, al contrario, la conseguenza di accrescere gli effetti di tale aiuto⁴⁸.

78. La Marks & Spencer ha in particolare rilevato nella fase orale che il rifiuto del rimborso nei suoi confronti condurrebbe per quanto la concerne ad un arricchimento senza causa e precisamente del fisco. In realtà il rimborso spetterebbe ai clienti della Marks & Spencer, i quali avrebbero assolto per ultimi l'IVA non dovuta. A ciò il Regno Unito ha opposto che lo Stato ha pur sempre impiegato le risorse fiscali prelevate a torto per finalità di interesse collettivo laddove di queste ultime profitterebbero in definitiva anche i clienti della Marks & Spencer.

77. Secondo la costante giurisprudenza, non sussiste tuttavia alcun obbligo degli Stati membri di escludere il rimborso di tributi prelevati in violazione del diritto comunitario nella misura in cui esso condurrebbe ad un arricchimento senza causa. La regola dovrebbe essere piuttosto, secondo la giurisprudenza, quella del rimborso da cui ci si può allontanare per evitare un arricchimento senza causa⁴⁹. Non è conseguentemente illegittimo che una normativa nazionale permetta il rimborso di tributi prelevati in violazione del diritto comunitario senza prevedere restrizioni in ragione di un arricchimento senza causa, com'era manifestamente il caso nel Regno Unito sino al 2005 quanto ai *repayment traders*. L'eliminazione della disparità di trattamento mediante il rigetto dell'eccezione di arricchimento nei confronti dei *payment traders* non produce quindi alcuna «parità nell'illecito».

79. In tale contesto va ricordato che uno Stato membro non può in linea di principio far valere la sua trasgressione del diritto comunitario per trarne vantaggio⁵⁰. Per il resto sarebbe eccessivo chiedere alla Corte di decidere chi, lo Stato o la suddetta impresa, utilizzerebbe più ragionevolmente e con maggiore vantaggio per i clienti della Marks & Spencer le risorse indebitamente incamerate.

48 — Sentenze 15 giugno 2006, causa C-393/04, *Air liquide Industries Belgium* (Racc. pag. I-5293, punti 43 e 45), e 5 ottobre 2006, causa C-368/04, *Transalpine Ölleitung* (Racc. pag. I-9957, punti 49 e 50).

49 — V. supra, paragrafi 48 e 49 e giurisprudenza ivi citata.

50 — V., in tal senso sentenze 5 aprile 1979, causa 148/78, *Ratti* (Racc. pag. 1629, punto 22); *Becker* (cit. alla nota 28, punto 24); 26 febbraio 1986, causa 152/84, *Marshall* (Racc. pag. 723, punto 49), e 14 luglio 1994, causa C-91/92, *Faccini Dori* (Racc. pag. I-3325, punti 22 e 23).

V — Conclusioni

80. In conclusione propongo di risolvere come segue le questioni pregiudiziali:

- 1) Se uno Stato membro ha mantenuto nel diritto nazionale, ai sensi dell'art 28, n. 2, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (prima e dopo la sua modifica ad opera della direttiva 92/77), un'esenzione fiscale con rimborso dell'imposta a monte relativamente a determinate prestazioni, un operatore economico ha allora diritto alla corretta applicazione di tale disposizione, sul fondamento della direttiva in combinato disposto con i principi generali del diritto che vanno applicati ai fini della sua attuazione, in particolare i principi della parità di trattamento, della neutralità, della legalità amministrativa e della certezza del diritto.

Se l'amministrazione fiscale ha interpretato in tale caso erroneamente il diritto nazionale cosicché determinate prestazioni, che avrebbero dovuto beneficiare dell'esenzione con rimborso dell'imposta a monte a norma del diritto nazionale, sono state assoggettate ad imposta all'aliquota normale, il diritto comunitario conferisce allora all'operatore economico in linea di principio il diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto indebitamente prelevata. Nella configurazione di tale diritto devono essere rispettati i principi generali del diritto comunitario, inclusi i principi della parità di trattamento e della neutralità fiscale.

- 2) La direttiva non osta in linea di principio ad una normativa nazionale che esclude il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto prelevata in violazione del diritto comunitario nella misura in cui esso condurrebbe ad un arricchimento senza causa del soggetto passivo dell'imposta.

È tuttavia in contrasto col principio della parità di trattamento, che deve essere rispettato nell'attuazione della direttiva, il fatto che l'eccezione di arricchimento sia applicabile solo a quei soggetti passivi che in un esercizio fiscale hanno versato l'imposta sul valore aggiunto, ma non ai soggetti passivi rispetto ai quali il diritto a detrazione supera l'imposta da versare per le loro operazioni a valle (repayment traders).

I giudici nazionali, che nell'ambito della loro competenza devono applicare il diritto comunitario, devono garantire la piena efficacia di tale diritto e tutelare i diritti da quest'ultimo conferiti al singolo, disapplicando una normativa nazionale incompatibile con il principio della parità di trattamento.